

Handelsministeriet

Værelse Nr. *2111*

Betænkning 19

BETÆNKNING

OM

FORBRUGSBESKATNING

BETÆNKNING NR. 202

1958

33.86/27

INDHOLDSFORTEGNELSE.

<i>Forord</i>	5
<i>Sammenfatning af betænkningens betragtninger og konklusioner</i>	7
<i>Skatter og økonomisk</i>	
<i>-politik</i>	31
<i>Direkte forbrugsskat</i>	51
I. Indledning.....	51
A. Den hidtidige diskussion omkring den direkte forbrugsskat.....	51
B. Skattelettelse for opsparing.....	61
II. Principper for opgørelsen af det skattepligtige forbrug.....	68
A. Varige forbrugsgoder.....	69
B. Fast ejendom, der anvendes til beboelse for ejeren.....	81
C. Gaver.....	87
III. Fremgangsmåden ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.....	94
A. Værdipapirer.....	94
B. Fast ejendom.....	98
C. Maskiner, inventar og lignende driftsmidler.....	100
D. Good-will og patentret m. m.....	101
E. Landbrugets besætninger.....	102
F. Forsikringer m. m.....	103
G. Varige forbrugsgoder.....	105
H. Gaver.....	106
J. Arv.....	106
K. Forskelligt.....	107
IV. Kontrollen med opgørelsen af det skattepligtige forbrug.....	110
A. Værdipapirer.....	111
B. Udestående fordringer og gæld.....	112
C. Faste ejendomme.....	113
D. Landbrugets besætninger.....	114
E. Forsikringer.....	114
F. Varige forbrugsgoder.....	115
G. Gaver.....	115
V. Skattepligtens indtræden og ophør m. m.....	117
A. Skattepligtens omfang.....	117
B. Skattepligtens indtræden og ophør.....	117
VI. Udskrivningsregler samt forskydninger i skattebyrdens fordeling.....	122
A. Udkast til beregning af direkte forbrugsskat m. m.....	122
B. Antallet af forbrugsskatteydere og forbrugsskattens progression.....	125
C. Skatteomlægningens følger for forskellige grupper af skatteydere.....	129
VII. Administrationen af den direkte forbrugsskat.....	144

<i>Almindelig omsætningsafgift</i>	146
I. Hvorledes kan en almindelig omsætningsafgift udformes ?.....	146
A. Opkrævning i et eller flere led af varenes omsætning.....	146
B. Til hvilket led af omsætningen bør opkrævningen henlægges ?.....	151
C. Afgiftspligtens omfang, herunder afgiftsfritagelser.....	160
D. Afgiftspligtig værdi og afgiftspligtig omsætning.....	181
E. De afgiftspligtige virksomheder.....	189
F. Afgiftsopkrævningen.....	198
G. Kontrolforanstaltninger.....	201
H. De specielle forbrugsafgifter under en generel omsætningsafgift. Overgangsbestem- melser.....	204
II. Danske forbrugsafgifter.....	209
A. De gældende danske forbrugsafgifter og deres udvikling.....	209
B. Provenuet af danske forbrugsafgifter.....	221
C. De gældende danske forbrugsafgifters højde.....	223
D. Forbrugsafgifternes incidens efter indkomst.....	226
III. Omsætningsafgift i forskellige lande.....	230
A. Den danske afgift på manufakturvarer m. v.....	230
B. Norge.....	235
C. Finland.....	240
D. Schweiz.....	247
E. Tyskland.....	253
F. Frankrig.....	257
G. Storbritannien.....	263
H. Holland.....	265
J. Belgien.....	266
K. Luxembourg.....	268
L. Østrig.....	268
M. Italien.....	269
N. Sovjetunionen.....	270
O. U.S.A.....	270
P. Canada.....	271
Q. Australien.....	272
R. New Zealand.....	273
S. Andre lande.....	273
T. Den svenske betænkning om indirekte beskatning.....	273
U. Det offentliges skatteindtægter i en række lande.....	278
<i>Bilag: Oplysninger om opsparingsforholdene m. v.</i>	287

FORORD.

Den 31. oktober 1956 nedsatte finansministeren et udvalg med professor, dr. oecon. *Kjeld Philip* som formand og med professor, dr. polit. *Jørgen Gelting* og vicedirektør, cand. polit. *Kjeld Christensen* som medlemmer.

I sin skrivelse til de pågældende udvalgsmedlemmer henviste finansministeren **til**, at formandskabet for det af ham i henhold til folketingsbeslutning af 25. november 1955 nedsatte udvalg om samarbejdsproblemer i Danmarks økonomiske politik i sin rapport havde påpeget det ønskelige i, at der blev foretaget en grundigere undersøgelse af de praktiske vanskeligheder ved at administrere en direkte forbrugsskat. Det nye udvalg fik til opgave at undersøge dette og samtidig at undersøge en indirekte forbrugsskat, d.v.s. en almindelig omsætningsafgift, samt foretage en sammenligning af disse to beskatningsformer.

Finansministeren anmodede samtidig cheferne for tolddepartementet og skattedepartementet om, at den fornødne tekniske bistand måtte blive stillet til udvalgets rådighed. Overensstemmende hermed blev kontorchef Paul Gersmann, tolddepartementet, og konsulent Henning Møller, skattedepartementet, stillet til rådighed for udvalget. Endvidere blev ekspeditionssekretær P. Bruun Nielsen, skattedepartementet, og fuldmægtig Ove Bang, tolddepartementet, knyttet til udvalget. Sidstnævnte har varetaget udvalgets sekretærforretninger.

København, august 1958.

OVE BANG. PAUL GERSMANN. HENNING MØLLER. P. BRUUN NIELSEN.

Udvalget afholdt i den følgende tid 10 møder, hvor arbejdet blev tilrettelagt og forskelligt materiale forelagt og diskuteret. Da udvalgets formand, professor Philip, den 28. maj 1957 var blevet udnævnt til handelsminister, og da professor Gelting den 1. juli 1957 tiltrådte en stilling i Geneve, måtte udvalget imidlertid indstille sin virksomhed.

Finansministeren anmodede derefter de tjenestemænd, der var tilknyttet udvalget, om under ledelse af kontorchef Gersmann at ville fortsætte udvalgets arbejde.

Nærværende betænkning fremtræder derfor i det væsentlige som resultatet af disse tjenestemænds overvejelser vedrørende den opgave, der blev stillet udvalget, men udvalgets medlemmer har under det fortsatte arbejde på forskellig måde virket vejledende ved kritik af udkast til dele af betænkningen.

Ved udarbejdelsen af visse dele af betænkningen har endvidere medvirket fuldmægtig Børge Andersen (fremmede landes omsætningsafgiftslove), toldinspektør H. Herforth Hansen (afgiftsopkrævning og -kontrol), sekretær Erik Hauge (den direkte forbrugsskats historie), sekretær Martin Korst (beregning af direkte forbrugsskat) og professor, dr. polit. P. Nørregaard Rasmussen (skatter og økonomisk politik). De pågældende har også på anden måde ydet bistand under arbejdet.

SAMMENFATNING AF BETÆNKNINGENS BETRAGTNINGER OG KONKLUSIONER

Indledende bemærkninger.

1. Det offentlige indtægtsbehov kan dækkes ved skatter af forskellig art. Af de vigtigste her i landet anvendte skattearter må nævnes indkomstskatten, som lignes på indkomsten og opkræves hos indkomstmodtagerne, samt forbrugsafgifterne, som lignes på vareomsætningen og opkræves hos erhvervsvirksomhederne. Gennem forhøjelse af varepriserne overvælted forbrugsafgifterne på forbrugerne. Forbrugsafgifterne betegnes derfor som indirekte skatter i modsætning til indkomstskatten, der kaldes en direkte skat.

Indkomstskatten betales i forhold til borgernes indkomst, medens forbrugsafgifterne betales i forhold til deres forbrug. Man kunne imidlertid også tænke sig opkrævet en *direkte* skat beregnet i forhold til forbruget, den såkaldte direkte forbrugsskat. Denne skulle lignes direkte på indkomstmodtagerne (forbrugerne) i forhold til deres samlede forbrug, opgjort som indtægten med fradrag af den opsparede del af denne (eller med tillæg af eventuelt formueforbrug).

I nærværende betænkning foretages der sammenligninger mellem indkomstskatten, en direkte forbrugsskat og en forbrugsafgift, der omfatter hele eller en meget væsentlig del af forbruget. Denne sidste afgift betegnes som en almindelig eller generel omsætningsafgift. Da der her i landet hverken findes en direkte forbrugsskat eller en almindelig omsætningsafgift, optages en væsentlig del af betænkningen af en fremsstilling af, hvorledes disse to skattearter kunne tænkes indrettet efter danske forhold.

2. Afgørende for valget mellem forskellige skattestrukturer vil dels være de forskellige skatters økonomiske og sociale virkninger og dels de administrative vanskeligheder af skatte-teknisk karakter, man støder på i forsøget på

at anvende en skattelovs bogstav i virkelighedens verden.

Af skatternes *økonomiske* virkninger kan nævnes indflydelsen på opsparingen og investeringen, på varepriserne samt på arbejdsudbuddet og valutabalancen.

Skatternes *social*e virkninger vedrører først og fremmest spørgsmålet om, hvem der skal bære skatterne (byrdefordelingen). Der bliver især tale om fordeling af skattebetalingen mellem grupper med forskellig indkomst eller forbrug, men også om beskætningsgraduering efter forsørgerforhold og andet.

Medens målet for skatternes økonomiske virkninger kan være forskelligt efter den foreliggende økonomiske situation, og spørgsmålet om skatternes ønskelige sociale virkninger i stort omfang er afhængig af politiske anskuelser, kan man for så vidt angår de *praktisk-administrative* problemer ved skattesystemets indretning bedre opstille objektive målsætninger.

Det bør således tilstræbes, at skatteopkrævningen kan ske med de mindst mulige omkostninger. Der må her ikke alene tages hensyn til det offentlige omkostninger ved opkrævningen, men også til borgernes (ved forbrugsafgiften erhvervsvirksomhedernes) udgifter og besvær ved opkrævningen. Derfor bør systemet indrettes enkelt og letforståeligt.

Dernæst bør skattesystemet indrettes med henblik på mulighederne for, at det offentlige kan gennemføre en effektiv kontrol med, at de enkelte borgere eller erhvervsvirksomheder ikke kan unddrage sig betalingen af de skattebeløb, som påhviler dem. I det omfang denne betingelse ikke opfyldes, vil skatternes økonomiske og sociale virkninger ikke blive som forudsat af lovgivningsmagten ved skattelovens vedtagelse.

Endelig bør det tilstræbes, at skattesystemet indrettes således, at skatterne ikke får uønske-

de bivirkninger. Det kræves således i reglen, at skatterne er »ligelige« i den forstand, at de ikke rammer nogle virksomheder i en bestemt branche hårdere end andre, et krav der især får betydning for den almindelige omsætningsafgift.

Skatter og økonomisk politik.

3. Da det ønskelige i en undersøgelse af en eventuel skatteomlægnings betydning for opsparing, investering, prisforhold og valutabalancelance har været stærkt medvirkende til nærværende betænkningens udarbejdelse, indeholder den i afsnittet »Skatter og økonomisk politik«, side 31—50 en nærmere undersøgelse af *skatternes økonomiske virkninger*. Som nærmere beskrevet i nævnte afsnit, vil en lettelse af indkomstskatten med samtidig indførelse af enten en direkte forbrugsskat eller en generel omsætningsafgift antagelig forøge borgernes samlede opsparing, ligesom arbejdsudbuddet vil øges. Da en ikke uvæsentlig del af de samlede skatter er motiveret med, at den private opsparing er for lille i forhold til den offentlige og private investering, som man ønsker at muliggøre og gennemføre, vil det ses, at hvis den omtalte ændring af skattestrukturen faktisk trækker hen mod større privat opsparing (og større udbud af arbejdskraft), vil der åbne sig følgende muligheder: Man kan enten 1) nedsætte de samlede skatter og fastholde de offentlige udgifter, eller 2) man kan fastholde provenuet og forøge de offentlige udgifter, eller 3) man kan fastholde såvel skatteprovenuet som de offentlige udgifter og får da - med uændret offentlig opsparing og en større privat opsparing, d.v.s. alt i alt et mindre forbrug - en mulighed for at ændre produktionens struktur, således at produktionen af investeringsgoder øges i forhold til produktionen af forbrugsgoder.

Den sidst anførte mulighed har dannet udgangspunktet for det følgende, således at store dele af undersøgelsen gennemføres under forudsætning af, at det offentlige gennemfører omlægningen af skatterne fra indkomstskatten til direkte forbrugsskat eller omsætningsafgift med bibeholdelse af såvel det samlede skattebeløb som af det samlede udgiftsbeløb.

Med dette udgangspunkt vil en undersøgelse af de alternative skattestrukturers virkning på systemet af relative priser, d.v.s. forholdet mellem priserne på forskellige varer og tjenester,

viser, at ganske særligt ved omsætningsafgiften må man vente væsentlige forskydninger i forholdet mellem priserne, hvoraf følger forskydninger i efterspørgselen. Såfremt fødevarer og tjenesteydelser, som jo begge væsentligst er af indenlandsk oprindelse, ikke bliver ramt af en omsætningsafgift, vil de blive relativt billigere end andre goder, og omsætningsafgiften vil derfor i et vist omfang dreje efterspørgselen bort fra importvarer.

4. Ganske særlig interesse knytter sig til de forskellige skatters påvirkning af *indkomstens fordeling* på indkomstklasser samt skatternes virkning på opsparingen. De samlede indkomstskatter er i deres nuværende form ret progressive op til en samlet indkomst på ca. 30.000 kr., hvorefter progressionen over et langt interval bliver forholdsvis svag, når det drejer sig om stabile indkomster.

En direkte forbrugsskat kan gennemføres på en sådan måde, at de forskellige indkomstklassers samlede skat bliver uændret; men i så fald må forbrugsskatten have en stærkere progression end den indkomstskat, den erstatter, fordi forbruget fordeler sig mindre ulige på indkomstklasser end indkomsten, eller sagt med andre ord fordi opsparingen er stigende med indkomsten.

De samlede nugældende forbrugsafgifter er nærmest proportionale med husstandsindkomsten op til ca. 30.000 kroner, hvorefter de formentlig bliver degressive, d.v.s. procentvis faldende i forhold til indkomsten. En almindelig omsætningsafgift må forventes at blive degressiv på indkomsten, medmindre den indebærer afgiftsfritagelser, der særlig er af betydning for de mindrebemidlede. Hvis indkomstskatten derfor lettes til fordel for en omsætningsafgift, må *lettelsen* i indkomstskat således også være degressiv, hvis indkomstfordelingen skal lades uændret. Man vil således stå tilbage med en indkomstskat, som har lavere satser, men er mere progressiv end tidligere.

5. Hvis omlægningen af skatterne fører til en mere ulige indkomstfordeling, vil resultatet blive, at den samlede *private opsparing* vokser; thi de højere indkomstklasser sparer relativt mere end de lavere indkomstklasser.

Men opsparingen kan også vokse ved en lettelse af indkomstskatten med omlægning af en del af skattebyrden til en direkte forbrugs-

skat eller en generel omsætningsafgift, selv om man fastholder indkomstfordelingen.

For det første må den enkelte borger under det nuværende indkomstskattesystem føle sig tilskyndet til at forbruge nu frem for at forbruge engang i fremtiden. Dette ses særlig klart, hvis man tænker sig, at der slet ikke findes nogen indkomstskat, men alene direkte forbrugsskat eller omsætningsafgift. I så fald vil nemlig renteafkastet af en opsparingsformue i sig selv være skattefrit. En indkomstskat formindsker derimod fordelene ved at udsætte forbruget, fordi den ikke blot rammer opsparingsbeløbene, men også renteafkastet. For den, der besidder en formue, vil indkomstskatten i modsætning til forbrugsskatten eller omsætningsafgiften ikke virke bremsende på formueforbruget (den såkaldte nedsparring). Hertil kommer, at besiddelsen af en formue i sig selv betragtes som et gode, som man ved forbrugsskat eller omsætningsafgift kan erhverve skattefrit.

Men for det andet vil skatter, der i højere grad fordeler skattebyrden i en bestemt indkomstkasse efter de enkelte medlemmers forbrug, tvinge dem, der forbruger al indkomst (eller størsteparten af indkomsten), til at nedsætte deres forbrug, hvorimod de stærkt sparende slipper billigere i skat og kan ventes at ville spare en væsentlig del af denne skattebesparelse.

Af flere grunde må man således vente, at opsparingskvoten, d.v.s. forholdet mellem opsparing og indkomst, vil stige ved en sådan ændring af skattestrukturen.

6. En tendens til en forøgelse af opsparingen er ensbetydende med en tendens til en formindskelse af forbruget. Under de givne forudsætninger — herunder det forhold, at det offentlige fastholder skatteprovenuet - må man regne med, at den større opsparingsstilbøjelighed (d.v.s. lavere forbrugstilbøjelighed) betragtes som en velkommen mulighed for at ændre produktionsstrukturen, således at en større del af produktionen vil komme til at omfatte investeringsgoder. I et vist, begrænset omfang kommer dette af sig selv, idet en større opsparing direkte vil trække en større *investering* med sig. Dette gælder således for store dele af de selvstændige næringsdrivendes opsparing. Men hvis den større opsparing ikke skal føre til nedgang i den samlede aktivitet, må man formentlig på forskellig vis ved offentlige ind-

greb søge at stimulere investeringstilbøjeligheden i den private sektor, hvis man da ikke ønsker at gennemføre investeringsstigningen udelukkende ved offentlige investeringer.

For så vidt det lykkes at gennemføre denne forskydning i produktionen — hvilket forudsætter bevægelighed på arbejdsmarkedet og et effektivt virkende kapitalmarked - vil resultatet blive, at mængden af realkapital (bygninger, maskiner m. v.) vokser hurtigere end før. Herved får man mulighed for at producere mere og producere mere effektivt med samme indsats af arbejdskraft, d.v.s. produktionsomkostningerne er blevet lavere, end de ellers ville have været. Dette kan medføre, at eventuelle lønstigninger ikke giver sig udslag i tilsvarende prisstigninger, hvilket er udtryk for voksende realindkomst. Da hele undersøgelsen gennemføres under forudsætning af uændrede valutakurser, vil virkningen på betalingsbalancen — i kraft af en forøgelse af konkurrenceevnen over for udlandet - kunne vise sig i faldende import og voksende eksport. Men dette forudsætter, at den faldende tendens i produktionsomkostningerne, som følger den større vækst i realkapitalen, sammenholdt med den fra lønstigninger udgående stigende tendens i omkostningsniveauet, alt i alt giver en omkostningsudvikling, som i hvert fald ligger i underkanten af udlandets. Konjunkturudviklingen i udlandet vil naturligvis samtidig være af helt afgørende betydning.

Det må nu tillige tages i betragtning, at den omtalte omlægning af skatterne vil kunne øve direkte indflydelse på investeringernes fordeling på de forskellige investeringsmuligheder. Indkomstskattens højde og progression påvirker valget mellem forskellige investeringsmuligheder. Resultatet kan blive, at man får en fordeling af investeringerne, som er mindre givtig end den fordeling, som fremkommer, såfremt investeringskalkulerne ikke forstyrres af sådanne forhold. Ved en delvis overgang til forbrugsskat eller omsætningsafgift skulle investeringernes fordeling således blive forvredet i mindre grad, end det er tilfældet under de gældende indkomstskatter.

Hertil kommer, at indkomstskatten antagelig gør virksomhederne mindre villige til at løbe en risiko. Men da de investeringer, som fremmer den økonomiske vækst, formentlig tillige er forholdsvis stærkt risikoprægede, vil man se, at en skatteomlægning vil kunne øve direkte indflydelse på den økonomiske vækst.

7. Endelig skal nævnes, at indkomstskatten formentlig virker begrænsende på *arbejdsudbuddet*. Dette gælder ikke mindst, når der - som i den gældende indkomstskat — på kort sigt for mange indkomstklasser er tale om temmelig kraftig skattestigning, når indkomsten øges. Det er sandsynligt, at en overgang til andre skatteformer vil kunne påvirke udbuddet af arbejdskraft.

Forinden den videre afvejning af fordele og ulemper ved de behandlede skatteformer foretages, vil der i det følgende blive givet en kort beskrivelse af de problemer, som vil opstå ved indførelse af en direkte forbrugsskat eller en almindelig omsætningsafgift, samt af hvorledes sådanne skattesystemer kan tænkes indrettet.

Direkte forbrugsskat.

8. Først skal der i korte træk redegøres for en række af de problemer, der vil melde sig, hvis en direkte forbrugsskat skal gennemføres. I øvrigt henvises der til den udførlige fremstilling side 68-145.

Medens indkomstbeskatningen sker på grundlag af den enkelte skatteydere årsindtægt, hvad enten denne forbruges eller opspares, vil det alene være årets udgifter til forbrug, der danner basis for udskrivningen af en direkte forbrugsskat. Den del af indtægten, der spares op, beskattes derimod ikke, men til gengæld rammer forbrugsskatten ikke alene forbrugsudgifter, der afholdes af årets indtægt, men også forbrug, der overstiger årets indkomst og finansieres ved, at skatteyderen »tager op« af sin formue eller stifter gæld. En eventuel omlægning af beskatningen fra indkomstskat til direkte forbrugsskat vil derfor for mange skatteydere medføre ret omfattende forskydninger i de pålignede beløb, og samtidig vil indførelsen af et nyt beskatningsgrundlag — det skattepligtige forbrug - kræve, at der foretages særlige forbrugsopgørelser. På nogle punkter vil reglerne herom svare ret nøje til de gældende regler om indkomstopgørelsen, men på andre punkter vil der blive tale om helt nye bestemmelser, og som helhed vil forbrugsopgørelsen i hvert fald næppe blive enklere end de gældende regler om opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Det vil således både af skattepolitiske og af skattetekniske grunde være overordentlig vanskeligt på én gang at erstatte hele indkomstbeskatningen med en direkte forbrugsskat.

Da en meget stor del af de mange skatteydere med mindre indkomster antagelig under alle omstændigheder år for år vil forbruge praktisk taget hele deres indkomst, vil en overgang til direkte forbrugsskat fortrinsvis kunne få betydning for skatteydere med større indkomster, og man er derfor gået ud fra, at der - i hvert fald til at begynde med - kun vil blive tale om en delvis omlægning af beskatningen for disse grupper af skatteydere, således at en del af den hidtidige indkomstbeskatning for de noget større indkomster erstattes med en skat, som udskrives på grundlag af forbrugsudgiften i stedet for den skattepligtige indkomst.

Det ny beskatningsgrundlag gør det nødvendigt at foretage en nøjagtig opgørelse af forbrugsudgifterne hos et betydeligt antal skatteydere, og der må tages stilling til, hvilke udgiftsarter der skal anses for henhørende under privatforbruget.

9. Det vil utvivlsomt være uoverkommeligt at opgøre forbruget direkte på grundlag af bogføring af de årlige forbrugsudgifter, og man kan derfor se bort fra denne mulighed.

Opgørelsen må foretages indirekte, og dette kan f. eks. ske ved, at man udfinder, hvilke beløb skatteyderen har haft til rådighed i årets løb og derfra trækker de beløb, der er i behold ved årets udgang. Det herved fremkomne resultat vil alt andet lige angive årets forbrug. Da den gældende indkomstbeskatning imidlertid forudsættes opretholdt, vil det være mest praktisk at basere opgørelsen på skatteyderens skattepligtige indkomst og bevægelsen i hans skattepligtige formue i årets løb.

En forbrugsopgørelse efter dette system vil i dens mest enkle form kunne foretages således:

Formue 1. januar	10.000 kr.
formue 31. december	15.000 -
stigning	5.000 kr.
skattepligtig indkomst	35.000 -
skattepligtigt forbrug	30.000 kr.

Som regel må der dog ved opgørelsen foretages forskellige korrektioner i form af tillæg eller fradrag for at eliminere forbruget uvedkommende formuebevægelser og udskille beløb af den skattepligtige indkomst, som ikke skal henregnes til det skattepligtige forbrug. Navnlig vil behandlingen af varige forbrugs-

goder, lejeværdien af enfamiliehuse og gaveydelse rejse særlige problemer.

10. Ejer skatteyderen *værdipapirer eller fast ejendom*, som er i hans besiddelse i hele det pågældende regnskabsår, må der ved forbrugsopgørelsen tages hensyn til ændringer i kursværdi og ejendomsværdi, således at eventuel kursstigning (forhøjelse af ejendomsværdien) ikke bliver betragtet som formuefremgang, der er udtryk for en opsparing, og eventuel kursnedgang (nedsættelse af ejendomsværdien) ikke behandles som formuenedgang, der er udtryk for privatforbrug. Derfor må man i formuen ved årets udgang fradrage eventuel værdistigning og tillægge eventuel værdinedgang. På tilsvarende måde må der korrigeres, når en skatteyder køber aktiver af den her omhandlede art for et beløb, der afviger fra værdiansættelsen ved udgangen af købsåret. Korrektionen kan naturligvis også foretages på formuen ved årets begyndelse eller på den skattepligtige indkomst, men det forudsættes i det følgende, at det normalt er formuen ved årets udgang, der korrigeres. Det må da erindres, at man normalt ikke skal regne med den således korrigerede formue som begyndelsesformue ved forbrugsopgørelsen for det følgende år.

Sælges et værdipapir eller en fast ejendom, uden at avance eller tab i forhold til værdiansættelsen ved årets begyndelse efter de gældende regler skal tages i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres, således at avancen eller tabet ikke får indflydelse på størrelsen af det skattepligtige forbrug. Indgår eventuel avance eller tab derimod i den skattepligtige indkomst, er korrektion ufornøden. Opnås f. eks. en indkomstskattepligtig avance på 2.000 kr., der er i behold ved årets udgang, vil det fradrag i det skattepligtige forbrug, formuestigningen medfører, blive udlignet ved, at et tilsvarende beløb medregnes i den skattepligtige indkomst, der danner grundlag for forbrugsopgørelsen.

Afholdes der udgifter til forbedring af en fast ejendom (nybygning, tilbygning, ombygning o. l.), bør der ved forbrugsopgørelsen foretages korrektion, således at formuen ved årets udgang forhøjes med udgiftsbeløbet. Hvis ejendomsværdien i samme år eller senere forhøjes på grund af forbedringen, foretages modgående korrektion herfor.

Foretages der skattefri afskrivninger, her-

under ekstraafskrivninger, på en fast ejendom, skal der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for de afskrevne beløb, idet disse ikke repræsenterer nogen kontant udgift og ikke fragår i den skattepligtige formue, hvor ejendommen uanset afskrivningen fortsat medregnes til ejendomsværdien. Opnår en ejer, hvis ejendom nedrives, fradrag ved indkomstopgørelsen i henhold til afskrivningslovens § 24 for ikke foretagne afskrivninger, må hans forbrugsopgørelse for det pågældende år korrigeres, således at formuen ved årets udgang reduceres med det fratrukne beløb.

11. Ved køb af *maskiner, inventar og lignende driftsmidler*, på hvilke der kan afskrives over den skattepligtige indkomst, bliver der ikke brug for korrektion ved forbrugsopgørelsen for købsåret, idet sådanne aktiver skal optages i den skattepligtige formue på grundlag af anskaffelsessummen. De årlige afskrivninger fragår såvel i den skattepligtige indkomst som i den skattepligtige formue og giver derfor ikke anledning til korrektion ved forbrugsopgørelsen.

Sælges *enkelte driftsmidler*, fragår salgssummen i den saldo værdi, hvorpå afskrivning kan foretages, og der bliver derfor ikke brug for korrektion ved forbrugsopgørelsen, selvom salget sker med gevinst eller tab. De ændringer i afskrivningsgrundlaget, som denne opgørelsesmåde medfører, kræver heller ikke korrektioner ved forbrugsopgørelsen, idet afskrivningerne som foran anført fragår med samme beløb i den skattepligtige formue og indkomst.

Hvis en skattepligtig, der sælger et enkelt driftsmiddel med tab, i henhold til bestemmelsen i afskrivningslovens § 4 forlanger tabet fradraget i den skattepligtige indkomst, bliver der heller ikke anledning til korrektion ved forbrugsopgørelsen, idet formuen i så fald samtidig formindskes med et til tabet svarende beløb. Sælges f. eks. et driftsmiddel, der er optaget i status ved årets begyndelse med 10.000 kr., for 6.000 kr., der er i behold ved årets udgang, formindskes saldo værdien efter bestemmelsen i afskrivningslovens § 4 med 10.000 kr., således at formuen som følge af salget går ned med 4.000 kr. svarende til det tab på 4.000 kr., der kan fratrækkes i den skattepligtige indkomst.

Sælges driftsmidler *samlet* i forbindelse med salg af den pågældende virksomhed, skal eventuel avance i forhold til den bogførte værdi

ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, men udskilles til beskatning med særlig indkomstskat, og der sker ikke en tilsvarende formindskelse af den skattepligtige formue ved fradrag af salgssummen i saldoværdien, idet denne helt udgår af formuen. I disse tilfælde må der derfor ved forbrugsopgørelsen foretages korrektion ved at reducere formuen ved årets udgang med den indvundne avance.

12. Da *good-will* og *patentret o. l.* ikke skal medregnes i den skattepligtige formue, må der ved køb af sådanne rettigheder korrigeres, således at formuen ved årets udgang forøges med købesummen, men til gengæld må der korrigeres modgående for de årlige afskrivninger over den skattepligtige indkomst. Salg af *good-will* eller *patentret* giver ligesom køb anledning til korrektion ved forbrugsopgørelsen, idet formuen ved årets udgang må reduceres med salgssummen, dog kun i det omfang, hvori den ikke medregnes i den skattepligtige indkomst.

13. *Landbrugets besætninger* giver kun anledning til korrektioner ved forbrugsopgørelsen, for så vidt angår stambesætningen, idet der for salgsbesætningens vedkommende er fuld overensstemmelse mellem opgørelsen af den skattepligtige indkomst og den skattepligtige formue. Ændringer i stambesætningens værdi som følge af stigning eller nedgang i de af ligningsrådet fastsatte normalpriser må på samme måde som ændring i ejendomsværdi tages i betragtning ved forbrugsopgørelsen, og ved køb og salg af hele stambesætningen eller en væsentlig del af denne må der korrigeres for forskellen mellem salgs- eller købesum og normalprisen, idet sådan forskel ikke tages i betragtning ved indkomstopgørelsen.

14. I det omfang præmieudgifter til *livsforsikringer m. m.* og ydelser i henhold til sådanne kontrakter fratrækkes henholdsvis medregnes i den skattepligtige indkomst, skal der ikke korrigeres ved forbrugsopgørelsen. For præmieudgifternes vedkommende må der korrigeres ved indskud én gang for alle, idet disse afskrives i indkomsten over 15 år. Ved forbrugsopgørelsen for indskudsåret må formuen ved årets udgang forhøjes med 14/15 af indskuddet, og i de følgende år må den til gengæld nedsættes med den årlige afskrivning. Da udgifter til kapitalforsikring, syge-, ulykkes-

og invaliditetsforsikring m. v. kun kan fradrages i den skattepligtige indkomst inden for en grænse på 600 kr. årlig (fra og med skatteåret 1960/61 dog 1.000 kr. for forsørgere), må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for eventuelt overskydende præmiebeløb, som må tillægges slutformuen. På denne måde behandles udgifter til de nævnte forsikringer enten som opsparing eller som fradragsberettiget udgift, hvilket må anses for bedst stemmende med den direkte forbrugsbeskatnings formål. I det omfang udbetalinger i henhold til forsikringskontrakter ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, må der korrigeres ved forbrugsopgørelsen, således at formuen ved årets udgang reduceres med den del af udbetalingen, der ikke indgår i indkomsten.

15. Køb af større *varige forbrugsgoder* vil som regel bevirke, at køberens forbrugsudgifter i enkelte år bliver særlig store. Sådanne svingninger i de årlige forbrugsudgifter vil på grund af progressionen bevirke, at forbrugsskatten bliver højere, end hvis en forbrugsudgift af tilsvarende størrelse er jævnt fordelt over flere år. Det vil derfor være rimeligt, at anskaffelsessummen for varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum overstiger en bestemt beløbsgrænse, ikke forbrugsbeskattes fuldt ud i købsåret, men fordeles til beskatning over en periode svarende til forbrugsgodets levetid. Som regel vil det dog være tilstrækkeligt til at undgå for kraftig beskatning i købsåret, at anskaffelsessummen kan fordeles til beskatning over en kortere årrække, og der vil næppe være grund til at fastsætte særlige fordelingsperioder for de forskellige arter af varige forbrugsgoder.

Det mindstebeløb, som udgiften skal overstige, for at fordeling kan tillades, bør være fælles for alle skatteydere og må fastsættes under hensyntagen til det årlige forbrug hos de skatteydere, der skal omfattes af den direkte forbrugsbeskatning. På grundlag af det foran anførte kunne man tænke sig en ordning, hvorefter anskaffelsessummen for et varigt forbrugsgode, når den overstiger 3.000 kr., fordeles med 2.000 kr. i købsåret og 2.000 kr. i hvert af de følgende år, indtil hele anskaffelsessummen er medregnet i det skattepligtige forbrug. For at undgå meget lange fordelingsperioder for varige forbrugsgoder af relativ stor anskaffelsesværdi kan det fastsættes, at der altid i det enkelte år skal ske beskatning af mindst 20 pct. af anskaffelsessummen.

En del varige forbrugsgoder, såsom malerier, ædelstene, antikviteter m. m. undergår ikke nogen økonomisk forringelse ved brugen, og for disses vedkommende kunne det overvejes at behandle anskaffelsen som en formueanbringelse, således at alene et vist årligt beløb, f. eks. 5 pet. af anskaffelsessummen, repræsenterende nytten eller fornøjelsen ved besiddelsen, blev undergivet direkte forbrugsbeskatning. Af praktiske grunde vil det dog nok være at foretrække, at anskaffelser af forbrugsgoder som de nævnte behandles efter de samme regler som andre varige forbrugsgoder.

Varige forbrugsgoder medregnes som hovedregel ikke til den skattepligtige formue, og hvis opgørelsen af det skattepligtige forbrug foretages på grundlag af årets skattepligtige indkomst og bevægelsen i den skattepligtige formue, vil udgifter til varige forbrugsgoder, der ikke indgår i den skattepligtige formue, automatisk blive medregnet i det skattepligtige forbrug i anskaffelsesåret.

Når købesummen for et varigt forbrugsgode overstiger den fastsatte beløbsgrænse og således skal fordeles til forbrugsbeskatning over flere år, må der derfor ved forbrugsopgørelsen foretages en særlig formueopgørelse, der foruden den skattepligtige formue omfatter sådanne varige forbrugsgoder. Disse må medregnes med den del af anskaffelsessummen, der på opgørelsestidspunktet skal overføres til beskatning i det eller de følgende år.

Når en skatteyder sælger et varigt forbrugsgode, hvis anskaffelsessum har været fordelt til forbrugsbeskatning efter de foran skitserede regler, vil salgssummen ofte være forskellig fra den del af anskaffelsessummen, som endnu ikke er inddraget under forbrugsbeskatning (den »nedskrevne værdi«). Der må derfor tages stilling til, om der ved forbrugsopgørelsen for salgsåret skal korrigeres for eventuel avance eller tab i forhold til den nedskrevne værdi. Sådanne gevinster eller tab må normalt antages at være udtryk for, at den del af anskaffelsessummen, der forud for salgstidspunktet er medregnet i det skattepligtige forbrug, ikke svarer til den værdiforringelse, det solgte forbrugsgode er undergået i besiddelsestiden hovedsagelig som følge af benyttelsen. Når dette lægges til grund, vil det ikke være nødvendigt at foretage særlige korrektioner ved forbrugsopgørelsen for de nævnte gevinster eller tab, idet eventuel forskel mellem salgssummen og den nedskrevne værdi da beror på, at den i besiddelsestiden

skete beskatning har været enten for høj eller for lav. Sælges f. eks. et varigt forbrugsgode, der er købt for 10.000 kr. og nedskrevet til 6.000 kr., for 8.000 kr., der er i behold ved årets udgang, vil det skattepligtige forbrug i salgsåret blive reduceret med avancen på 2.000 kr. Derved opnår skatteyderen erstatning for, at han i de to foregående år er blevet forbrugsbeskattet af ialt 4.000 kr. af anskaffelsessummen, uanset at forbrugsgodets værdi ved salget har vist sig kun at være forringet med 2.000 kr.

De foran skitserede regler må i princippet anvendes på hvert enkelt forbrugsgode for sig; men der kan dog være grund til at overveje, om man bør tillade fordelingsreglen anvendt i tilfælde, hvor en skatteyder i ét år anskaffer flere naturligt sammenhørende varige forbrugsgoder, f. eks. et møblement, hvis samlede anskaffelsessum overstiger det nævnte mindstebeløb på 3.000 kr. En sådan regel vil navnlig forekomme rimelig, hvor anskaffelsen finder sted ved stiftelse af hjem.

De tidligere omtalte varige forbrugsgoder, der som regel ikke undergår økonomisk forringelse (malerier, ædelstene, antikviteter m. m.), vil normalt kunne sælges med avance i forhold til den nedskrevne værdi, og salgssummen vil endog ofte overstige købesummen. Egentlig burde man ved forbrugsopgørelsen i hvert fald korrigeres for den del af salgssummen, der overstiger anskaffelsessummen, således at denne del ikke kan anvendes til forbrug uden forbrugsbeskatning. Imidlertid vil det i praksis være vanskeligt at føre betryggende kontrol med salgssummen for varer netop af den her omhandlede art, og afgrænsningen af den gruppe varige forbrugsgoder, der skulle behandles efter en sådan regel, ville rejse en række tvivlsspørgsmål. Af praktiske grunde må man derfor foretrække at behandle salg af de her omhandlede varige forbrugsgoder efter samme regler som andre varige forbrugsgoder, der ikke medregnes i den skattepligtige formue.

16. *For formueskattepligtige varige forbrugsgoder* såsom private automobiler findes der i forvejen særlige regler om nedskrivning af den værdi, hvormed de skal medregnes i den skattepligtige formue. Det vil derfor være mest praktisk at lægge disse nedskrivninger til grund også ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug, således at den foran skitserede fordelingsregel ikke anvendes på formueskattepligtige varige forbrugsgoder. For disses vedkommende

bliver der derfor ikke tale om særlige korrektioner ved forbrugsopgørelsen i besiddelsesperioden.

Ved salg af formueskattepligtige varige forbrugsgoder vil der ofte blive tale om forholdsvis store avancer, og da der er ret gode muligheder for at føre kontrol med disse salg, vil det være rigtigst at foretage korrektion ved forbrugsopgørelsen, således at formuen ved udgangen af salgsåret formindskes med eventuel avance i forhold til den nedskrevne værdi eller forøges med eventuelt tab. Hvor det drejer sig om salg af aktiver, der delvis benyttes i skatteyderens erhverv, skal en del af avancen eller tabet ofte tages i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og i så fald skal der kun foretages korrektion for den del af avancen eller tabet, der er holdt uden for indkomstopgørelsen.

17. Ved overgangen til en direkte forbrugsbeskatning må der tages stilling til, hvorledes man skal behandle varige forbrugsgoder, som på overgangstidspunktet er i skatteyderens besiddelse.

Formueskattepligtige varige forbrugsgoder vil være medregnet i begyndelsesformuen, og hvis skatteyderen sælger et sådant forbrugsgode, vil salgssummen efter de foran under pkt. 16 skitserede regler blive forbrugsbeskattet i det omfang, den anvendes til forbrug. Ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder er derimod ikke medregnet i den skattepligtige formue, og hvis salg af disse skal behandles på samme måde, vil det kræve en omfattende registrering og værdiansættelse af skatteyderens ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder på overgangstidspunktet. En sådan opgørelse må anses for praktisk taget uoverkommelig og bør derfor næppe gennemføres. Dette vil medføre, at skatteyderne kan sælge sådanne forbrugsgoder og anvende det indvundne beløb til forbrug uden at blive forbrugsbeskattet deraf.

18. *Faste ejendomme*, der alene anvendes til beboelse for ejeren (villaer, rækkehuse o. l.), er varige forbrugsgoder. Under hensyn til at der normalt er tale om en meget lang levetid, vil det dog ikke være hensigtsmæssigt at fordele købesummen til forbrugsbeskatning efter de foran under pkt. 16 skitserede principper. I stedet må en beregnet årlig lejeværdi lægges til ejerens skattepligtige forbrug, og der må

gives regler for, hvorledes denne lejeværdi skal opgøres. Ved indkomstopgørelsen regnes der med et skønsmæssigt beløb, der af praktiske grunde er fastsat til en procentdel af ejendomsværdien, for tiden $3\frac{1}{2}$ pct. Der^{er} dog samtidig adgang til at fradrage ejendomsskatter, prioritetsrenter samt egentlige vedligeholdelsesudgifter og andre driftsudgifter. Disse regler kan ikke uden videre lægges til grund ved forbrugsopgørelsen. Denne må principielt omfatte alle driftsudgifterne med tillæg af en beregnet forrentning af egenkapitalen, og den beregnede lejeværdi - $3\frac{1}{2}$ pct. af ejendomsværdien — er fastsat så lavt, at den gennemgående ikke kan antages at svare til de nævnte beløb. Anvendes de gældende regler umiddelbart ved forbrugsopgørelsen, vil ejeren alene blive forbrugsbeskattet af ejendomsudgifterne (herunder forrentning af egenkapitalen) i det omfang, de ikke overstiger den beregnede lejeværdi, medens resten af ejendomsudgifterne ikke bliver forbrugsbeskattet. Den nedgang i formuen, som fremkommer ved anvendelsen af det overskydende beløb, vil nemlig blive opvejet ved, at dette fragår i den skattepligtige indkomst, uden at nogen tilsvarende lejeværdi tages til indtægt. Selvom man tænkte sig, at satsen for lejeværdiens beregning blev forhøjet, så at den bedre svarede til det normale niveau for udgifterne ved brugen af ejendommen, ville de skatteydere, der anvender særlig meget på at vedligeholde deres bolig, ikke blive forbrugsbeskattet af den fulde udgift.

Skattelovkommissionen har i sin betænkning foreslået nye regler for lejeværdiens beregning ved indkomstopgørelsen. Herefter skal der i denne medregnes en nærmere fastsat forrentning (efter de daværende renteforhold fastsat til 3 pct.) af den skattepligtiges *eget indestående i ejendommen*. Til gengæld kan der efter forslaget som hovedregel slet ikke fradrages udgifter vedrørende ejendommen, ej heller udgifter til prioritetsgældens forrentning. I Sverige har man senere indført et andet system for lejeværdiens beregning. Efter dette skal der i indkomsten medregnes en beregnet lejeværdi, der under hensyn til de svenske renteforhold er fastsat til 3 pct. af *den fulde ejendomsværdi*. Samtidig er fradragsretten for driftsudgifter begrænset til at omfatte renter af prioritetsgælden.

Hvis man ved indkomstopgørelsen går over til at anvende et af de omtalte nye systemer, må forbrugsopgørelsen kunne foretages direkte

på grundlag af den skattepligtige indkomst, uden at der bliver brug for særlige korrektioner for lejeværdiens vedkommende.

19- Da *landbrugets stuehuse* ikke vurderes særskilt, har man ikke kunnet benytte ejendomsværdien som grundlag for beregningen af lejeværdien, der derfor fastsættes efter skøn i hvert enkelt tilfælde, medens driftsudgifterne fra-drages ved indkomstopgørelsen. Så længe disse regler om lejeværdien af stuehuse opretholdes ved indkomstopgørelsen, må de også lægges til grund ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

20. *Gaveydelse* kan som hovedregel ikke fratrækkes i giverens skattepligtige indkomst, medens gavemodtageren skal medregne dem i sin skattepligtige indkomst, medmindre han er således beslægtet med giveren, at der skal svares gaveafgift af det modtagne.

Ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug må der sondres mellem gaver bestående i formueskattepligtige aktiver og andre gaver.

Hvor det drejer sig om *formueskattepligtige aktiver*, der ikke er varige forbrugsgoder, f. eks. kontanter, værdipapirer m. v., medfører selve gavedispositionen ikke noget forbrug, hverken hos giveren eller modtageren. Der bør derfor ved forbrugsopgørelsen for giveren korrigeres, således at formuen ved årets udgang forhøjes med gavens værdi. Derved fritages giveren for forbrugsbeskatning i anledning af gaveydelsen.

Forbrugsopgørelsen for gavemodtageren må foretages på en sådan måde, at han kun forbrugsbeskattes i det omfang, gaven giver anledning til forhøjelse af hans forbrug. Hvis gaven er indkomstskattepligtig for modtageren, bliver der derfor ikke tale om korrektion ved forbrugsopgørelsen for denne. Anvender han gaven til forbrug, bliver han forbrugsbeskattet deraf, idet beløbet er medregnet i den skattepligtige indkomst, som danner grundlag for forbrugsopgørelsen. Hvis gaven ikke forbruges, er dens værdi også medregnet i modtagerens skattepligtige indkomst; men dette opvejes af den formuestigning, der fremkommer ved, at gaven medregnes i den skattepligtige formue ved udgangen af året. Skal modtageren derimod svare gaveafgift, således at gavens værdi ikke er medregnet i hans skattepligtige indkomst, må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres, således at formuen ved årets udgang formindskes med gavens værdi. På denne måde

ligestilles modtagere af indkomstskattepligtige og af gaveafgiftspligtige gaver ved den direkte forbrugsbeskatning, når det drejer sig om gaver bestående i formueskattepligtige aktiver.

Ydes gaven i form af *ikke formueskattepligtige aktiver*, f. eks. varige forbrugsgoder, er det giveren, der har foretaget forbrugsdispositionen, og det vil derfor være rimeligt at medregne gavens værdi til hans skattepligtige forbrug. Dette bliver resultatet, når giverens forbrug opgøres uden korrektion.

Det vil ikke være rimeligt at forbrugsbeskatte modtageren af mindre gaver af den her omhandlede art (sædvanlige fødselsdagsgaver m. m.). Derimod kunne der måske være grund til at tage ikke formueskattepligtige gaver af større værdi i betragtning ved modtagerens forbrugsopgørelse, selvom gavens værdi på denne måde blev forbrugsbeskattet både hos giver og modtager. Imidlertid vil det af praktiske grunde være vanskeligt at arbejde med en regel, hvorefter ikke formueskattepligtige gaver til en værdi, der overstiger en eller anden beløbsgrænse, skal forbrugsbeskattes hos modtageren, medens gaver til lavere værdi fritages. Det vil være mest hensigtsmæssigt helt at fritage modtagere af gaver bestående i ikke formueskattepligtige aktiver for at tage hensyn til disse ved forbrugsopgørelsen.

Hvis gavemodtageren er indkomstskattepligtig af gaven, må der derfor ved forbrugsopgørelsen korrigeres for gavens værdi, der tillægges formuen ved årets udgang. Skal modtageren derimod svare gaveafgift af gaven, vil gaven hverken indgå i modtagerens skattepligtige indkomst eller formue, og det er derfor ikke nødvendigt at foretage korrektion ved forbrugsopgørelsen.

21. Når det skattepligtige forbrug skal opgøres efter de foran skitserede retningslinier, må der udover de *oplysninger*, der findes i skatteydernes selvangivelser til brug for indkomst- og formuebeskatningen, tilvejebringes en række yderligere oplysninger for at sætte ligningsmyndighederne i stand til at foretage de tidligere omtalte korrektioner. De fleste af disse korrektioner kendes i forvejen fra de såkaldte indirekte opgørelser, der anvendes ved indkomstbeskatningen for at undersøge, om den selvangivne indkomst og formue giver plads til et efter skatteyderens forhold rimeligt forbrug. Medens man ved disse indirekte opgørelser ofte nøjes med at foretage korrektioner

på de vigtigste punkter, således at opgørelsen får en mere summarisk karakter, vil det være nødvendigt at foretage en helt nøjagtig opgørelse af det skattepligtige forbrug, dersom dette skal lægges til grund for beregningen af en direkte forbrugsskat. Det er derfor af afgørende betydning, at de oplysninger, der benyttes ved forbrugsopgørelsen, er rigtige, og nødvendigheden af at føre kontrol med disse oplysninger vil således være langt større end ved indkomstligningen. Det må påregnes, at disse forhold vil medføre en væsentlig forøget arbejdsbyrde såvel for de pågældende skatteydere som for ligningsmyndighederne.

Når det skattepligtige forbrug som forudsat opgøres ved hjælp af den skattepligtige indkomst og bevægelserne i den skattepligtige formue, vil en del af de vanskeligheder, en korrekt opgørelse af indkomsten frembyder, også gøre sig gældende ved forbrugsopgørelsen. Ganske vist er nogle af de problemer, der knytter sig til indkomst- og formueopgørelsen, f. eks. spørgsmålet om rigtigheden af foretagne afskrivninger og lageropgørelser, uden betydning for størrelsen af det skattepligtige forbrug; men til gengæld kræver forbrugsopgørelsen, som det fremgår af foranstående, en række oplysninger, der ikke skal benyttes ved indkomst- og formueopgørelsen. Der er derfor på forhånd ingen grund til at tro, at det beskatningsgrundlag, der må anvendes ved en direkte forbrugsskat, vil være lettere at føre kontrol med end grundlaget for indkomst- og formuebeskatningen.

22. På grund af beskatningsgrundlagets karakter (privatforbruget) kan en direkte forbrugsskat alene pålignes fuldt skattepligtige personer. Indføres direkte forbrugsskat, må der gives særlige regler om *skattepligtens indtræden og ophør*, og det vil være hensigtsmæssigt, at disse regler så vidt muligt udformes i overensstemmelse med de for indkomst- og formuebeskatningen gældende regler på dette område.

23. Reglerne for beregningen af den direkte forbrugsskat kan som nævnt udformes på mange forskellige måder. Det vil imidlertid være nærliggende at udforme *udskrivningsreglerne* for den direkte forbrugsskat og den reducerede indkomstskat, der skal udskrives sammen med denne, således at forbrugsskatten og

den dertil knyttede indkomstskat for de enkelte indkomstgrupper, bliver af samme størrelse som den indkomstskat, der pålignes efter de gældende regler. Dette synspunkt er lagt til grund ved udformningen af de eksempler på udskrivningsregler for en direkte forbrugsskat og en indkomstskat til staten, der omtales i det følgende, og som nærmere behandles på side 122-143.

24. Ved udarbejdelsen af disse udkast til udskrivningsregler har man taget sit udgangspunkt i en række talmæssige oplysninger fra Det statistiske Departement, Det landøkonomiske Driftsbureau samt skattedirektoraterne i København og Århus og på grundlag heraf søgt at anslå, hvor stor en del af indkomsten der gennemsnitlig opspares i de forskellige indkomstgrupper, jfr. bilaget side 287. Ved hjælp af disse - noget usikre - skøn over opsparingskvoterne er de omtalte skalaudkast udformet, således at de ved uændret opsparing vil medføre, at skatteudskrivningen for de enkelte indkomstgrupper så vidt muligt bliver af samme størrelse som den gældende statsindkomstskat.

Imidlertid vil en delvis omlægning af beskatning fra indkomstskat til forbrugsskat utvivlsomt forøge den private opsparing, hvorved provenuet af den direkte forbrugsskat ned sættes, og nettoresultatet af denne udvikling vil blive en nedgang i den samlede efterspørgsel efter varer og tjenesteydelser.

Da det på forhånd er umuligt at skønne over, i hvilket omfang en direkte forbrugsskat vil ændre befolkningens sparevaner, har man ved udarbejdelsen af de omtalte udkast til udskrivningsregler valgt at se helt bort fra, at skatteomlægningen kan påvirke den private opsparing.

25. Selv om den direkte forbrugsskat og den dertil knyttede indkomstskat udformes således, at der ved uændret opsparing *udskrives samme skattebeløb som hidtil for hver indkomstgruppe*, vil dette kun føre til uforandret beskatning for de skatteydere, hvis opsparing netop svarer til den gennemsnitlige opsparing inden for den pågældende indkomstgruppe. De skatteydere, hvis opsparing afviger fra indkomstgruppens gennemsnit, vil derimod komme til at betale højere eller lavere skat end efter

de gældende regler. Er opsparingen mindre end den gennemsnitlige, vil der blive tale om skatteforhøjelser. Til gengæld vil skatteydere, hvis opsparing ligger over gennemsnittet for deres indkomstgruppe, opnå skattenedsættelser.

26. Hvor store *forskydninger i skatteudskrivningen*, der vil blive tale om, vil i høj grad bero på, hvilke grupper af skatteydere der skal svare direkte forbrugsskat, samt på, hvor stor en del af den hidtidige indkomstskat for de pågældende grupper af skatteydere, der skal afløses af en direkte forbrugsskat.

27. De praktiske vanskeligheder, som overgangen til et helt nyt beskatningsgrundlag vil påføre såvel skatteyderne som skatteadministrationen, taler for, at kun et begrænset antal *skatteydere* med særlig stort forbrug pålignes direkte forbrugsskat. Det kan i denne forbindelse nævnes, at den nylig indførte indiske forbrugsskat kun omfatter skatteydere med et forbrug, der overstiger 30.000 rupees (ca. 44.000 kr.), og at der i den engelske diskussion om direkte forbrugsskat har været nævnt en lignende grænse.

Da den progressive indkomstbeskatning medfører en meget kraftig beskatning af indtægtsforøgelse for skatteydere på et højt indtægtsniveau, vil en delvis overgang fra indkomstskat til direkte forbrugsskat netop for disse skatteydere virke særlig fremmende på opsparingstilbøjeligheden og på lysten til at løbe en økonomisk risiko ved igangsættelse af ny virksomhed o. lign. Imidlertid er indkomstfordelingen her i landet forholdsvis jævn, og den gældende indkomstbeskatning af de største indtægter er noget lavere end i en række andre lande, medens mellemindtægterne i Danmark beskattes forholdsvis hårdt. Det vil derfor være nærliggende at lade en eventuel direkte forbrugsskat omfatte i hvert fald en del af mellemindtægterne. Udkastene til udskrivningsregler, jfr. side 124, er udformet således, at omkring en halv snes procent af de $11\frac{1}{2}$ mill. statskatteydere skal betale forbrugsskat. Det laveste årsforbrug, der pålignes forbrugsskat, udgør efter disse udkast ca. 9.000 kr. for enlige, ca. 13.500 kr. for ægtepar uden børn og ca. 18.000 kr. for ægtepar med 2 børn. Hvis det drejer sig om skatteydere, der har en opsparing på ca. 10 pct. af indtægten, vil de hertil svarende skattepligtige indkomster for enlige beløbe sig til ca. 10.000 kr., for ægtepar uden

børn til ca. 15.000 kr. og for ægtepar med 2 børn til ca. 20.000 kr.

De anførte beløb er tænkt som eksempler på de grænser, der i givet fald kan blive tale om at fastsætte. Det er imidlertid muligt, at man i hvert fald i en overgangsperiode af praktiske grunde bliver nødt til at anvende noget højere grænser, således at antallet af forbrugsskatteydere bliver noget mindre.

28. De nævnte *udkast til udskrivningsregler* for den direkte forbrugsskat og den dertil knyttede indkomstskat til staten forudsættes anvendt i forbindelse med en kommunal indkomstskat, der udskrives efter de gældende regler. I det første af udkastene (udkast 1) udskrives ca. 30 pct. af de samlede direkte skatters provenu som direkte forbrugsskat og resten som indkomstskat. Forbrugsskatteskalaen er progressiv, og dens satser ligger på 80-120 pct. Indkomstskatten er forudsat at være beregnet med en fast procent på 20, og der gives, forinden indkomstskatten beregnes, personfradrag på 3.000 kr. for enlige og på 5.000 kr. for sambeskattede ægtepar. I de to andre udkast (udkast 2 og 3) er forbrugsskatten betydeligt lavere, idet den kun dækker ca. 15 pct. af det samlede provenu. Der udskrives desuden en almindelig statsindkomstskat efter samme regler som i udkast 1; men foruden den almindelige indkomstskat opkræves der en progressiv tillægsskat af alle skalaindkomster på 11.100 kr. og derover; der gives ikke personfradrag ved tillægsskattens beregning. Forskellen mellem udkast 2 og 3 består alene i forbrugsskattens udformning. Denne beregnes i udkast 3 efter en progressiv skala, hvis satser er halvt så høje som satserne i den tilsvarende skala i udkast 1. I udkast 2 beregnes forbrugsskatten efter et særligt system, som indebærer, at forbrugsskatteprocenten og det skattefrie fradrag varierer med omfanget af den enkelte skatteydere forsørgerforpligtelser, men ikke med forbrugets størrelse.

29. Medens den progressive tillægsskat i udkast 2 og 3 beregnes udelukkende under hensyntagen til skatteyderens indkomst, er den almindelige indkomstskat i alle tre udkast tillige gradueret efter omfanget af skatteyderens *forsørgerpligter*. Denne graduering tilvejebringes dels gennem det allerede nævnte personfradrag, der er højere for ægtepar end for enlige, dels gennem børnefradrag efter de gældende regler.

Fradrag for indtægt ved hustrus selverhverv forudsættes ligeledes bevaret ved beregning af den almindelige statsindkomstskat, men ikke ved tillægsskattens beregning.

Da den enkelte skatteydere opsparingsmuligheder i ret høj grad vil afhænge af omfanget af hans forsørgerpligter, kan der være grund til at gennemføre en noget kraftigere graduering efter forsørgerstilling og børnetal ved forbrugsskattens beregning end den, der hidtil er benyttet ved udskrivningen af indkomstskat. I udkast 1 og 3 er dette opnået ved anvendelse af det såkaldte kvotientsystem. Herefter beregner man, hvor mange forbrugsenheder der i den enkelte tilfælde skal sambeskattes, idet f. eks. en enlig betragtes som 1 forbrugsenhed og et ægtepar som $1\frac{1}{2}$ forbrugsenhed, der forøges med 14 forbrugsenhed for hvert barn. Når antallet af forbrugsenheder er opgjort, divideres det skattepligtige forbrug med antallet af forbrugsenheder, hvorefter man ved hjælp af den progressive skala beregner et forbrugsskattebeløb, der så til sidst ganges med antallet af forbrugsenheder. Et ægtepar med 2 børn vil f. eks. blive betragtet som 2 forbrugsenheder. Er dets skattepligtige forbrug 30.000 kr., beregner man først forbrugsskatten af 30.000 kr. : 2 = 15.000 kr. Ifølge udkast 3 udgør forbrugsskatten af dette beløb herefter 2.500 kr., og husstandens samlede forbrugsskat bliver derfor 2×2.500 kr. = 5.000 kr. For en enlig person med et skattepligtigt forbrug på 30.000 kr. bliver den tilsvarende forbrugsskat 8.500 kr.

Efter udkast 2 har man valgt en lidt anden form for graduering af forbrugsskatten efter antallet af forbrugsenheder. Denne fremgangsmåde betyder i realiteten, at det skattepligtige forbrug nedsættes med et skattefrit fradrag på 9.000 kr., der ganges med antallet af forbrugsenheder, således at fradraget f. eks. bliver 18.000 kr., dersom der er tale om 2 forbrugsenheder. Selve forbrugsskatten beregnes af det således reducerede beløb med forbrugsskatteprocenten. Denne er i dette udkast en konstant - 75 — der divideres med antallet af forbrugsenheder, således at procenten f. eks. bliver $37\frac{1}{2}$, hvor det drejer sig om 2 forbrugsenheder.

30. Det er i alle tre udkast forudsat, at der gives adgang til *fradrag for betalte skatter*. Såvel indkomstskat som direkte forbrugsskat skal således efter udkastene fradrages ikke alene ved indkomstopgørelsen, men også ved opgørelsen

af det skattepligtige forbrug. Når der, som her forudsat, skal tilvejebringes et givet provenu, medfører skattefradraget forholdsvis høje skattesatser. Ændringer i en skatteydere indkomst eller forbrug vil derfor medføre forholdsvis kraftige udsving i hans skattebetaling det første år, efter at ændringen er sket, og disse udsving vil derefter via ændringer i skattefradragene påvirke de pålignede beløb i modsat retning i de følgende år. Når indkomsten er uforandret, vil en forøgelse af opsparingen således medføre en forholdsvis kraftig nedgang i forbrugsskatten det første år, efter at opsparingen er steget. Dette vil imidlertid formindske skattefradragene for de to følgende indkomstår og derigennem forhøje såvel indkomstskatten som forbrugsskatten for de tilsvarende skatteår og så fremdeles. Det kan også nævnes, at de nævnte skattefradrag i forbindelse med de høje skattesatser vil bevirke, at de ændringer i skattebetalingen, som overgangen til en direkte forbrugsskat vil medføre for skatteydere, hvis opsparing ikke svarer til gennemsnittet i den pågældende indtægtsgruppe, vil blive forholdsvis store det første år, hvor de nye regler anvendes, medens disse udsving i de følgende år i nogen grad vil blive afbødet som følge af skattefradragenes virkninger.

Hvis disse ulemper skal undgås, vil det rent teknisk være enklest at begrænse de foran nævnte skattefradrag. Da der er tale om to beskatningsgrundlag - indkomst og forbrug - og om to skatter - indkomstsstat og forbrugsskat - er der mulighed for at vælge en række forskellige former for begrænset skattefradrag med deraf følgende tilpasning af skattesatserne. F. eks. kunne man begrænse skattefradraget ved indkomstopgørelsen til betalt indkomstskat, medens der ved forbrugstopgørelsen blev adgang til at fradrage såvel betalt forbrugsskat som betalt indkomstskat.

31. Ser man bort fra de udsving i beskatningen, som skyldes ændringer i indkomst eller forbrug, og *sammenligner* man i stedet for *den gældende indkomstskat med den indkomst- og forbrugsskat*, som udkastene vil medføre, når disse har været anvendt i nogle år, således at de pålignede skattebeløb og skattefradragene er kommet i ligevægt, vil skatteydere, hvis opsparing svarer til den gennemsnitlige opsparing i vedkommende indkomstgruppe, komme til at betale nogenlunde samme skat som hidtil. Derimod vil skatteydere med mindre opsparing

få skatteforhøjelser og skatteydere med større opsparing opnå skattenedsættelser. Det kan således nævnes, at et københavnsk ægtepar uden børn og med en skattepligtig indkomst på 25.000 kr. ifølge de gældende regler betaler en samlet indkomstskat på 12.177 kr. Efter udkast 3 vil der under de nævnte forudsætninger blive tale om en skattestigning på 966 kr., der som skatteyderen slet ingen opsparing har. Den gennemsnitlige opsparing er på dette indkomstrin anslået til ca. 20 pct. af den skattepligtige indtægt, og hvis der regelmæssigt er foretaget en opsparing af denne størrelse, vil skatten blive næsten uforandret. Er opsparingen større end de 20 pct., bliver der derimod tale om skattenedsættelser, der ved en opsparing på 35 pct. udgør 834 kr. og ved en opsparing på 50 pct. 1.718 kr.

Da den gennemsnitlige opsparing vokser, efterhånden som indtægten forøges, vil en opsparingsprocent på 20 kun give uforandret beskatning, når den skattepligtige indkomst ligger omkring 25.000 kr. Er indtægten lavere, vil en skatteyder med en opsparing på 20 pct. af indtægten få skattenedsættelse; ved en skattepligtig indkomst på 16.000 kr. nedsættes skatten, der efter de gældende regler andrager 5.389 kr., således efter udkast 3 med ca. 500 kr. Er indtægten derimod højere end de 25.000 kr., bliver der ved en opsparing på 20 pct. tale om skattestigning. Ved en skattepligtig indkomst på 50.000 kr., der nu beskattes med 32.150 kr., forøges skatten således med 1.495 kr.

Endelig vil den foran omtalte graduering af forbrugsskatten efter forsørgerstilling og børnetal bevirke, at de ændringer i beskatningen, som de forskellige udkast medfører, i høj grad bliver afhængig ikke alene af indtægten og forbrugets størrelse, men også af omfanget af de forsørgerforpligtelser, der påhviler den enkelte skatteyder. Det kan således nævnes, at den opsparing, som en skatteyder med en skattepligtig indkomst på 25.000 kr. skal foretage, dersom hans statsskat ifølge udkast 3 i det lange løb skal forblive den samme som hidtil, andrager ca. 8.200 kr., hvis det drejer sig om en enlig person. Er der tale om et ægtepar uden børn, vil en opsparing på ca. 4.800 kr. være tilstrækkelig til at sikre den pågældende uændret statsskat, og for et ægtepar med 2 børn udgør det tilsvarende opsparingsbeløb kun ca. 1.700 kr.

I øvrigt er der side 129 ff. anført en række eksempler på de ændringer i beskatningen, som en gennemførelse af de omtalte udkast vil medføre.

32. De omtalte udkast er som allerede nævnt først og fremmest tænkt som eksempler, der skal belyse, hvorledes forskellige former for direkte forbrugsskat vil virke under visse nærmere angivne forudsætninger. En del af disse virkninger vil mere eller mindre kunne afbødes gennem passende ændringer i de enkelte udkast; men der er ret snævre grænser for, i hvilket omfang man kan undgå forskydning i skattebyrdens fordeling. De individuelle forskelle i opsparingen hos skatteydere med samme indtægt, der skyldes forskelle i forsørgerstilling og børnetal, kan der som allerede nævnt tages et vist hensyn til ved forbrugsskattens udformning. Derimod vil det være overordentlig vanskeligt ved skatteberegningen at tage hensyn til, at en del skatteydere har forholdsvis ringe spareevne på grund af f. eks. sygdom i hjemmet, udgifter til uddannelse eller høje boligudgifter som følge af de særlige forhold på boligmarkedet. Endvidere vil det formentlig både af principielle og administrative grunde være udelukket ved forbrugsskattens beregning at tage hensyn til, at forskellige grupper af skatteydere med samme indkomst ofte har forskellige sparevaner.

Det må yderligere tages i betragtning, at dersom man ved udformningen af beregningsreglerne tager vidtgående hensyn til ønsker om at undgå ændringer i skatternes fordeling på de forskellige grupper af skatteydere, vil det medføre, at forbrugsskattens indflydelse på den samlede opsparings størrelse gennemgående vil formindskes tilsvarende.

Almindelig omsætningsafgift.

33. Man skal herefter gå over til problemerne omkring en almindelig omsætningsafgift, der er nærmere behandlet side 146-208. Som det fremgår af beskrivelserne side 235-278 af fremmede landes omsætningsafgifter, findes generelle omsætningsafgifter i en lang række lande, herunder de fleste vesteuropæiske. Undtagelser i denne henseende er Sverige, der dog havde en sådan afgift i årene 1941 til 1946, samt Danmark, hvor en sådan afgift aldrig har været anvendt.

Det danske system af forbrugsafgifter består

foruden af de klassiske beskatningsområder (drikkevarer, tobaksvarer samt motorkørselen) af en række afgifter på enkeltstående varer, jfr. den nærmere fremstilling heraf side 209 ff. Af disse sidste afgifter er (bortset fra afgiften på manufakturvarer m. v., jfr. nedenfor) afgiften på chokolade- og sukkervarer af langt den største økonomiske betydning, men også afgiften på papir og pap — der ligesom en del andre afgifter er udvalgt ud fra praktiske administrative synspunkter vedrørende opkrævningen — indbringer betydelige beløb.

Et vist tilløb til en almindelig omsætningsafgift har man haft i perioden 1940-45 og siden 1955, idet man i disse tidsrum har beskattet et bredere vareudsnit, nemlig manufakturvarer, lædervarer m. v. Opbygningen af afgiftssystemet for disse beskatningsområder er stort set af tilsvarende art som det, der kan anvendes for en generel omsætningsafgift. Til forståelse af de problemer vedrørende indretningen af en generel omsætningsafgift, som behandles i det følgende, kan det derfor have interesse på dette sted at give en kortfattet beskrivelse af afgiftssystemet i den siden 1955 opkrævede afgift på manufakturvarer m. m. En mere detaljeret beskrivelse af denne afgiftslov findes på side 230 ff.

34. *Afgiften på manufakturvarer m. v.* er en såkaldt engrosledsafgift, d.v.s. at afgiften normalt opkræves ved varenes afsætning fra grossist til detailhandler eller, som det også kan udtrykkes, ved varenes næstsidste omsætning. Hvis varerne sælges direkte fra fremstilleren til detailhandleren, skal fremstilleren foretage afgiftsberigtigelsen. Det samme er tilfældet, hvis varen sælges direkte fra fremstilleren til forbrugeren.

Der betales kun afgift af varerne én gang på deres vej til forbrugerne, og det skal være ved en omsætning, hvor varerne er bragt i den færdige stand, hvori de afsættes til forbrugere. En virksomhed, der foretager bearbejdelse af varer, skal derfor berigtige afgiften, selv om virksomheden i øvrigt mest har karakter af detailforretning.

Alle virksomheder, som fremstiller afgiftspligtige varer, eller som handler med sådanne varer i uberigtiget stand (d.v.s. at de sælger til andre end forbrugere), kaldes afgiftspligtige virksomheder, og disse virksomheder skal alle være anmeldt for toldvæsenet og er undergivet dettes kontrol med afgiftens rigtige erlæggelse.

For at der ikke skal ske dobbeltbeskatning af varerne, indkøber de afgiftspligtige virksomheder de varer, som skal bruges til viderefremstilling eller til fremstilling af afgiftspligtige varer, i afgiftsfri stand (og kan altså ligeledes afsætte varer i afgiftsfri stand til andre afgiftspligtige virksomheder).

Varer, der importeres af afgiftspligtige (anmeldte) virksomheder, afgiftsberigtiges på tilsvarende måde som indenlandske varer, medens varer, der indføres af andre (detailhandlere eller forbrugere), afgiftsberigtiges ved toldbehandling. Eksporten er afgiftsfri.

Afgiften beregnes som en procent af salgsprisen - som hovedregel af den faktiske pris ved salget fra fabrikanten eller grossisten til detailhandleren d.v.s. engrosprisen. Hvis varerne af den afgiftspligtige virksomhed sælges direkte til forbrugere (eventuelt gennem eget detailudsalg), kan afgiftsberigtigelsen ske efter virksomhedens almindelige engrospris, hvis en sådan skønnes at foreligge. Hvis dette ikke er tilfældet, sker afgiftsberegningen på grundlag af en konstrueret engrospris, der findes ved fra varenes detailpris (uden afgift) at trække 20 pct.

De afgiftspligtige virksomheder indbetaler de opkrævede afgiftsbeløb til toldvæsenet på grundlag af månedlige opgørelser over den afgiftspligtige omsætning.

Det skal endelig nævnes, at der ved forskellige undtagelsesbestemmelser i loven er skabt regler, hvorved et stort antal virksomheder (især mindre virksomheder), som efter lovens almindelige regler er afgiftspligtige (anmeldelsespligtige), fritages for anmeldelsespligten. Sådanne virksomheder kan sælge deres varer uden afgiftserlæggelse, men må da i stedet indkøbe varer til videresalg samt råvarer til deres varefremstilling i afgiftsberigtiget stand.

35. Når man skal drøfte problemerne om, hvorledes en eventuel almindelig omsætningsafgift bør indrettes, rejser der sig først det spørgsmål, om afgiften skal indrettes således, at der som i den omtalte danske afgift på manufakturvarer kun skal opkræves afgift af den færdige forbrugsvare og kun ved én af dennes omsætninger, eller om der skal opkræves afgift af enhver omsætning af såvel råvarer som færdigvarer. De to systemer, som i det følgende betegnes som henholdsvis enkeltledsafgift og kumulativ afgift, findes hver for sig i en række lande, jfr. beskrivelsen side 235 ff.

Den kumulative afgift, der i princippet opkræves af enhver vareomsætning og derfor kan komme til at belaste den samme vare med afgift adskillige gange, inden den når frem til forbrugeren, har den fordel, at den med en ret lille afgiftssats kan indbringe et meget stort provenu. Hertil kommer, at den i sin opbygning er meget simpel, fordi der skal svares afgift ved enhver omsætning, hvorfor der ikke som ved enkeltledsafgifter opstår problemer om, hvorvidt afgift skal opkræves af det konkrete salg.

Men den kumulative afgift indebærer også meget betydelige ulemper. Da de forskellige slags varer omsættes et forskelligt antal gange, inden de når forbrugeren, vil varenes samlede afgiftsbelastning blive forskellig, og sådanne forskelle vil også opstå mellem samme slags varer fremstillet på forskellig måde. Dette vil igen medføre en tendens til at samle vareproduktionen forskellige led inden for samme virksomhed eller concern (vertikal integration), hvilket kan tænkes at føre til mindre produktivitet, fordi det vil kunne modvirke en gunstig økonomisk specialisering mellem virksomhederne.

Den kumulative afgift medfører også, at det vil være meget vanskeligt at opnå nogenlunde ligelig afgiftsbelastning af indenlandske og indførte varer, samt at give eksporten fuld fritagelse for afgiften.

Ved forskellige særregler og modifikationer i afgiftssystemet vil det i nogen grad være muligt at afbøde nogle af ulemperne ved den kumulative afgift. Sådanne særregler vil imidlertid komplicere afgiftssystemet væsentligt. I realiteten vil de betyde, at man i et vist omfang ændrer afgiften i retning af at blive en enkeltledsafgift, som ikke indebærer de pågældende ulemper.

De anførte forhold må føre til, at et kumulativt afgiftssystem ikke kan komme i betragtning ved indførelse af en eventuel almindelig omsætningsafgift i Danmark, især da flere af de påpegede ulemper ved dette afgiftssystem — det gælder således tendensen til vertikal integration og vanskeligheden ved afgiftsfritagelse for eksport - vil være af særlig stor betydning i et lille land.

36. Som en slags mellemform mellem den kumulative afgift og enkeltledsafgifterne findes den såkaldte *værditilvækst af gift*. Denne ligner den kumulative afgift deri, at der opkræves af-

gift ved hver omsætning af en vare på dens vej frem til forbrugeren, men til forskel fra den kumulative afgift beregnes afgiften ved den enkelte omsætning ikke af salgsprisen, men kun af den værditilvækst, som sælgeren har tilført varen, d.v.s. salgsprisen med fradrag af udgiften til råvarer, hjælpstoffer m. v. Det, der da beskattes ved det enkelte salg, er virksomhedens bruttoavance og udgiften til arbejdsløn. I praksis sker afgiftsberegningen på den måde, at der i det afgiftsbeløb, som beregnes af den fulde omsætning i en periode, kan fradrages det afgiftsbeløb, som er betalt af de i perioden indkøbte råvarer m. v.

De samlede afgiftsbeløb, som bliver pålagt en vare ved de successive omsætninger, bliver af samme størrelse som den afgift, der ville blive opkrævet under en enkeltledsafgift med samme afgiftssats opkrævet i sidste omsætningsled. Hvis sidste omsætningsled udelades af værditilvækstafgiften, bliver afgiftsbelastningen på tilsvarende måde som ved en engrosafgift.

Værditilvækstafgiften ligner således i sine økonomiske virkninger en enkeltledsafgift, medens den administrativt set ligner den kumulative afgift.

37. Hvis en almindelig omsætningsafgift kun skal opkræves af de færdige varer, og de kun skal afgiftsbelastes én gang, bliver der følgende tre muligheder for, *i hvilket omsætningsled afgiftsopkrævningen kan foretages*:

- 1) producent- og importørled
- 2) grossistled
- 3) detailed (sidsteled).

Denne opdeling må forstås således, at opkrævning i producentledet indebærer, at afgiften opkræves ved afsætningen fra den virksomhed, der har fremstillet den færdige vare, medens færdige varer, der indføres fra udlandet, skal afgiftsberigtiges ved indførselen. Afgift i grossistledet betyder, at afgiften normalt erlægges ved varens næstsidste omsætning, før den når forbrugeren, d.v.s. ved salget fra fabrikant eller grossist til detailhandler. Endelig opkræves en detailedsafgift ved varenes afsætning til forbrugeren. Eksempler på alle tre systemer findes i fremmede lande.

Fremstillingen vil i det følgende væsentligst dreje sig om en sammenligning mellem engrosledsafgift og detailedsafgift. Problemerne

under en engrosledsafgift og en producentafgift er nemlig i stort omfang af samme art, men fordelene ved en producentafgift sammenlignet med en engrosafgift er ret små, medens producentafgiften på den anden side i forhold til engrosafgiften er behæftet med ret betydelige ulemper, således at producentafgiften ikke skønnes at kunne have større aktuel interesse for nærværende fremstilling.

Savel engrosledsafgift som detailedlsafgift er anvendelige løsninger, der kan komme på tale ved indførelse af en generel omsætningsafgift i Danmark. De vigtigste forhold, der har betydning for valget mellem de to led, kan sammenfattes deri, at detailedlsafgiften er den simpleste i sin opbygning og giver den mest ligelige afgiftsbelastning, men at den til gengæld må opkræves af et meget stort antal ofte små virksomheder, hvorved effektiviteten i kontrollen begrænses, og omkostningerne ved opkrævningen bliver ret store både for virksomhederne og for staten. Engrosledsafgiften kan administreres med et meget mindre antal virksomheder og derfor med mindre omkostninger, men den vil på den anden side ikke kunne give en tilsvarende ligelighed i afgiftsbelastningen som detailafgiften. Ved en passende indretning af engrosafgiftssystemet vil uligheden i afgiftsbelastning dog kunne begrænses, således at den især under en ret lav afgiftssats ikke skulle få væsentlig betydning. Disse synspunkter skal uddybes nærmere i de følgende punkter.

38. Da det normalt er det endelige forbrug af færdigvarer, d.v.s. forbrugerens udgift til køb af varer, man ønsker at beskatte, vil det være mest naturligt at beskatte vareomsættningen så nær ved forbrugstidspunktet som muligt, d.v.s. af varens pris ved salg til forbrugeren. Dette vil give en mere ligelig afgiftsbelastning end opkrævning i et tidligere afgiftsled, fordi forskellene i detailavancerne fra den ene slags varer til den anden i så fald ikke vil få nogen betydning for afgiftens størrelse i forhold til forbrugerens udgift. Ligeligheden vil imidlertid ikke alene betyde, at de forskellige slags varer beskattes lige stærkt, men også at afgiftens størrelse bliver uafhængig af, til hvilke priser den pågældende detailforretning (afhængig af dens omsætningsstørrelse) kan indkøbe varerne. Forbrugeren bliver derved også beskattet af den service, som detailforretningerne yder i meget forskelligt omfang.

Af andre momenter, der taler for, at en af-

gift opkræves i detailledet, kan anføres, at detailhandlerne undgår investering af afgiftsbeløb i deres lagre og derved undgår problemer om afgiftsmæssige tab eller gevinster på deres lagre ved ændringer i engrospriserne eller afgiftssatsen.

Ulempene ved detailedlsafgift er det store antal virksomheder, som skal opkræve afgiften og kontrolleres af det offentlige, og hvoraf mange er meget små virksomheder, hvis indehavere ofte mangler evne til at klare den i forbindelse med afgiftsopkrævningen nødvendige regnskabsførelse. Disse forhold medfører igen, at omkostningerne ved afgiftens opkrævning i detailledet vil blive forholdsvis store, både for erhvervslivet og for det offentlige, og at en effektiv kontrol vil være vanskelig og besværlig, især hvis afgiftssystemet kompliceres ved, at en række varer fritages for afgiften. Det skal i denne forbindelse påpeges, at det ikke alene er i det offentliges interesse at undgå skatteunddragelser, men også i høj grad i de andre erhvervsdrivendes interesse at undgå den unfair konkurrence, de kan blive påført ved andre virksomheders afgiftsunddragelser.

39. Selv om detailedlsafgiften ud fra teoretiske synspunkter utvivlsomt må anses for det bedste og rigtigste system, medfører de anførte ulemper, der er af mere praktisk art, at en henlæggelse af en omsætningsafgift til engrosledet alligevel kan komme på tale. Af betydning er det her især, at engrosafgiften berører langt færre virksomheder end detailafgiften. Dette er særlig udpræget, hvis afgiften kun omfatter et begrænset vareområde som f. eks. manufakturvarer, fordi fremstillings- og grossistvirksomhederne med hensyn til varesortiment normalt er mere specialiserede end detailforretningerne. Men også ved en generel afgift vil der i denne henseende blive en betydelig forskel til fordel for engrosafgiften.

Under en detailedlsafgift må principielt *alle* virksomheder, der fremstiller eller handler med afgiftspligtige varer, anmeldes for toldvæsenet og kontrolleres af dette. Efter resultaterne fra erhvervstællingen i 1948 skulle man, når landbrug, gartneri og fiskeri m. v. holdes uden for afgiftsopkrævningen, kunne regne med, at der under en almindelig omsætningsafgift i detailledet bliver ca. 165.000 virksomheder, der skal anmeldes for toldvæsenet, opkræve afgiften og kontrolleres. I praksis må man dog overensstemmende med erfaringer fra andre

afgiftslove regne med, at tallet bliver noget større, fordi den officielle statistik ikke omfatter alle småvirksomheder, bl. a. sådanne, der drives som bierhverv.

Under en engrosledsafgift undgås anmeldelse af alle de virksomheder, der uden at fremstille varer kun sælger varer direkte til forbrugere. Under en engrosledsafgift vil virksomhedstallet derfor i hvert fald blive formindsket med godt 50.000 detailforretninger, men hertil kommer, at man under engrosafgiften bedre end under detailafgiften vil kunne mindske virksomhedstallet ved særlige regler om fritagelse fra anmeldelsespligten for mindre virksomheder. Det vil især være de ganske små virksomheder, som eventuelt kan fritages på denne måde. De må da indkøbe deres varer eller råvarer i afgiftsberigtiget stand, men vil i forhold til de anmeldte virksomheder spare afgiften af deres egen bruttoavance (indbefattet forarbejdningssomkostningerne). Den ulighed i afgiftsbelastningen, som dette medfører, vil bedre kunne forenes med engrosafgiftssystemet, der i forvejen vil medføre visse forskelligheder af denne art.

Hvis man under en detailafgift vil fastsætte tilsvarende regler for at formindske antallet af virksomheder, der skal underkastes kontrol, vil dette betyde, at man delvis ændrer afgiften til en engrosledsafgift, og derfor får den samme slags ulemper som under en engrosafgift, bl. a. en vis ulighed i afgiftsbelastningen. Det er derfor et spørgsmål, om man ikke, hvis man overhovedet ønsker at begrænse antallet af virksomheder under kontrol, skal tage skridtet fuldt ud og lægge afgiften helt i engrosleddet, hvorved man opnår betydeligt større muligheder for begrænsning i virksomhedstallet.

40. Ulighederne i afgiftsbelastningen under engrosafgiften kan i nogen grad formindskes ved passende modifikationer i reglerne om afgiftens beregning. Vigtigt i denne henseende er særlige beregningsregler for de omsætningsformer, hvor der ikke — uagtet der er tale om en engrosledsafgift — kan ske afgiftsberigtigelse efter engrospris, men hvor den må ske efter detailpris. Disse tilfælde bør begrænses mest muligt og afgiftsberegningen indrettes således, at der i sådanne tilfælde beregnes afgift af en konstrueret engrospris eller med en lavere afgiftssats af detailprisen. Det drejer sig bl. a. om håndværksvirksomheders salg direkte til

forbrugere. Endvidere kan der blive tale om særregler for store detailvirksomheder, der ellers opnår fordelagtig afgiftsberegning på grund af store kvantumsrabatter.

Som en særlig fordel ved engrosbeskatningen skal nævnes de særlig gode kontrolmuligheder, der findes, fordi kontrol, foruden i virksomhederne selv, tillige kan ske hos køberne af varerne, d.v.s. detailforretningerne.

Indførelse af en generel omsætningsafgift vil kunne få en vis betydning for indkomstskatten ved at muliggøre en bedre kontrol med ligningen af denne, idet omsætningsafgiften vil anspore de erhvervsdrivende til bedre regnskabsførelse, og kontrollen med afgiften omfatter kontrol med virksomhedernes bruttoomsætning, der også er af interesse for skattemyndighederne. En sådan forbedret kontrol med skatteligningen vil have størst betydning under en afgift i detailleddet, men mangelen på kontrolpersonale vil formentlig i en årrække forhindre den fulde udnyttelse af de muligheder for forbedret ligning, som dette indebærer.

Afvejningen af, om en generel omsætningsafgift skal opkræves i engrosleddet eller i detailleddet, kan måske sammenfattes i, at engrosleddet vil være at foretrække, hvis afgiftssatsen er ret lav, så ulighederne i afgiftsbelastning ikke får større betydning, samt hvis afgiften kompliceres ved betydelige undtagelser fra afgiftspligten. Hvis der derimod for at opnå et stort provenu må regnes med en høj afgiftssats, må detailafgiften foretrækkes på grund af dens mere ligelige afgiftsbelastning, især hvis afgiften i varemæssig henseende m. v. er meget omfattende.

41. Det næste spørgsmål bliver, *hvilket omfang en generel omsætningsafgift skal have*, d.v.s. hvilke varer og andre ydelser, der skal belægges med afgiften. Selv om afgiften betegnes som en generel afgift, er det utænkeligt, at den skulle omfatte alle varer og andre ydelser. Fremmede landes såkaldte generelle afgifter udviser da også alle betydelige undtagelser fra afgiftspligten. Da udgangspunktet er en generel afgift, bliver det i det følgende mest undtagelserne fra den, der vil blive drøftet.

Principielt bør alle varer og tjenesteydelser omfattes af afgiftspligten, og i hvert fald bør undtagelserne indskrænkes mest muligt.

Begrundelsen for dette er bl. a., at en ensartet afgiftsbelastning af alle forbrugsudgifter giver den mindst mulige forskydning af prisrelationerne, og den vil derfor kun i ringe omfang ændre forbrugernes dispositioner med henblik på sammensætningen af deres forbrug eller erhvervsvirksomhedernes indbyrdes stilling i forhold til tilstanden før afgiftens indførelse. En sådan afgift vil med andre ord i størst muligt omfang være økonomisk neutral i relation til den eksisterende produktions- og efterspørgselsstruktur.

Det bredest mulige vareområde vil også muliggøre en lav afgiftssats, der indebærer en række fordele, bl. a. ved at mindske ulemperne ved den ulighed på visse punkter, som en afgift uvægerlig medfører. Endelig bør undtagelserne fra afgiftspligten begrænses, fordi de medfører vanskeligheder ved afgiftsopkrævningen og kontrollen med denne, både for virksomhederne og for det offentlige.

Der kan dog være tungtvejende argumenter af økonomisk, administrativ, social eller anden art, som inden for visse vareområder m. v. kan opveje de anførte betragtninger om færrest mulige undtagelser. I det følgende vil forholdene inden for følgende 4 områder især blive genstand for nærmere drøftelse for så vidt angår afgiftspligtens omfang: 1) Produktionsmidler 2) Fast ejendom (byggeri) 3) Levnedsmidler 4) Tjenesteydelser.

42. *Produktionsmidlerne* er dels de råvarer og materialer, som indgår i de færdige varer, dels de hjælpemidler af forskellig varighed, der medvirker i produktionen såsom bygninger, maskiner og hjælpestoffer. (Ved hjælpestoffer forstås stoffer, som forbruges eller opslides i den enkelte produktionsproces, uden at stoffet indgår materielt i den færdige vare.)

Hvad først angår råvarer og materialer til fremstilling af varer, må disse fritages for afgift, da en undladelse heraf ville betyde, at man fik en slags kumulativ afgift med de deraf følgende ulemper. Det samme vil være tilfældet, hvis driftsmidler iøvrigt ikke fritages for afgift, men ulemperne vil dog her være af meget mindre omfang. For ikke at stille den danske produktion dårligt i forhold til udlandet, ikke at hæmme investeringerne og ikke at forrykke omkostningsrelationen mellem maskinel produktion og mere arbejdskrævende produktionsformer, må man søge at undgå beskatning af alle driftsmidlerne. Det skal dog bemærkes,

at sådan fritagelse i fremmede landes forbrugsafgifter ofte kun findes i mere eller mindre begrænset omfang.

Der vil således bl. a. kunne rejses spørgsmål om fritagelsernes nærmere omfang. Det vil herunder formentlig være naturligt at begrænse fritagelsen til produktionsmidler i snævrere forstand, d.v.s. sådanne der direkte deltager i produktionsprocessen, således at f. eks. kontorinventar og kontorrekvisitter ikke fritages.

Men dernæst vil der være en række praktiske vanskeligheder knyttet til gennemførelse af fritagelsen, således at denne ikke kan opnås i fuldt omfang. Problemet kan meget dårligt løses ved at opstille en liste over produktionsmidler og erklære omsætning af de i listen nævnte varer afgiftsfri, idet mange varer bruges både som produktionsmidler og som forbrugsvarer, og listen ville under alle omstændigheder blive meget lang, da den måtte gøres meget specificeret for at få alt med uden på den anden side at formindske afgiftens provenu for stærkt. Systemet med anvendelse af en sådan friliste bør derfor begrænses mest muligt.

Det almindelige system inden for de gældende forbrugsafgifter er, at de afgiftspligtige virksomheder mod forevisning af et af toldvæsenet udstedt såkaldt legimationskort kan indkøbe de til fremstillingen af afgiftspligtige varer anvendte materialer i afgiftsfri stand. Kontrollen med, at denne adgang til afgiftsfri køb ikke misbruges, sker samtidig med den almindelige kontrol med virksomhedens rigtige afgiftserlæggelse. Systemet vil imidlertid kunne udvides til ikke alene at omfatte materialer, men også hjælpestoffer og varige driftsmidler (maskiner og lign.). Disse indkøb må kunne ske på grundlag af visse almene retningslinier, og kontrollen med dem kan ske i forbindelse med den øvrige kontrol af virksomheden.

For de ikke-afgiftspligtige (ikke-anmeldte) virksomheder kan en sådan fremgangsmåde ikke anvendes, da den nødvendiggør kontrol med virksomhederne, hvilket man netop her har villet undgå. Det drejer sig f. eks. om landbrug, gartneri og fiskeri. En fritagelse for disse erhvervs råvarer og driftsmidler må derfor hovedsagelig ske ved at opføre de pågældende varer på særlige lister over afgiftsfri varer. Da disse erhverv er ret homogene, og anvendelsen af råvarer og driftsmidler overvejende koncentrerer sig om et fåtal af varegrupper, skulle denne fremgangsmåde dog her være anvendelig i praksis, selv om det ikke vil være muligt at få

alle mindre betydende vareposter med under fritagelsen.

43. Man må formentlig gå ud fra, at det vil være et politisk ønske, at boligbyggeriet fritages for en eventuel generel omsætningsafgift. Sådant fritagelse må efter det foranstående også være ønskelig for byggeri til produktive formål.

En fritagelse for *byggeriet* kunne administreres ved, at alle bygningshåndværkere blev anmeldt og indkøbte deres materialer til byggeriet i afgiftsfri stand, hvorefter både disse og deres eget arbejde ved byggeriet kunne leveres afgiftsfrit. Dette vil imidlertid være en ret kompliceret og bekostelig fremgangsmåde, og i sammenhæng med de øvrige bestræbelser for gennem formindskelse af de anmeldte virksomheders antal at simplificere og billiggøre administrationen af en generel omsætningsafgift, ville det være naturligt at søge en løsning af byggeriets problemer, der indebærer, at byggevirksomhederne ikke skal være anmeldt.

Dette ville i sig selv indebære, at arbejde med byggeri blev afgiftsfrit, og problemet ville derfor være, hvorledes man kunne undgå afgift på materialerne til byggeriet. En tilladelse for bygningshåndværkerne til afgiftsfrit indkøb af materialerne er ikke nogen løsning af problemet, da dette vil forudsætte kontrol med disse virksomheders anvendelse af materialerne, hvilket i realiteten betyder det samme som anmeldelse af virksomhederne.

Frilistevejen er en mulighed, men det vil formentlig ikke være muligt at opnå afgiftsfritagelse for meget over halvdelen af de samlede materialekøb, uden at fritagelserne bliver så store, at de vil gribe forstyrrende ind på andre områder i afgiftssystemet.

En anden udvej vil være refusion af den afgift, der er betalt af de i byggeriet anvendte materialer. Opgørelsen af et sådant beløb og kontrollen med dets rigtighed vil imidlertid være et stort arbejde for bygherrerne og toldvæsenet, og det må derfor sikkert foretrækkes, at en sådan eventuel refusion sker på grundlag af objektive kriterier, f. eks. med et vist beløb pr. m² etageareal. Beløbet kunne da differentieres efter bygningens indretning og byggemåde. En sådan refusionsordning vil eventuelt kunne kombineres med en frilisteordning for nogle af de væsentligste byggematerialer.

44. Afgiftsfritagelse for større eller mindre grupper af *levnedsmidler* kan begrundes ud

fra sociale og administrative synspunkter. De sidste går især ud på at undgå anmeldelse og kontrol med de mange virksomheder inden for landbrug, gartneri og fiskeri, hvoraf landbruget alene omfatter ca. 200.000 bedrifter. Hvis man fritog disse virksomheder for anmeldelsespligt uden at fritage deres varer for afgift, ville de derved opnå den fordel at kunne sælge deres egne produkter afgiftsfrit til forbrugere og ligeledes undgå betaling af afgift af deres eget forbrug af sådanne varer. Dette ville betyde en urimelig konkurrence for den normale omsætning af levnedsmidlerne.

For at undgå anmeldelse af disse erhverv vil det dog ikke være nødvendigt at fritage alle levnedsmidler for afgift, men kun sådanne der fremstilles i færdig stand i de nævnte bedrifter såsom æg, mælk, frugt, grøntsager, blomster og fisk samt måske kød (under hensyn til hjemmeslagtingerne). De fleste andre levnedsmidler, hvortil råvaren fremstilles i de nævnte bedrifter, passerer, inden de når forbrugerne, et fabrikanstred, hvor de vil kunne bringes ind under beskatningen, f. eks. mølleri, mejeri eller konservesfabrik. Når henses til det almindelige princip om at begrænse afgiftsfritagelserne, skulle disse således ikke behøve at omfatte de levnedsmidler, der fremstilles i den sidstnævnte gruppe af virksomheder.

Det forhold, at levnedsmiddeludgifterne lægger beslag på en større del af de mindrebemidlede indtægt, end tilfældet er for større indtægter, taler for at fritage levnedsmidlerne for afgift. Argumentet kan dog ikke begrunde en fritagelse for alle levnedsmidler, da mange af dem kan siges at være luksusprægede. De sociale hensyn vil kunne tale for, at en afgiftsfritagelse for levnedsmidler går noget videre, end de administrative hensyn tilsiger. For at undgå for mange og vanskeligt praktisable undtagelser fra afgiftsplikten, vil det på den anden side være hensigtsmæssigt at undlade yderligere fritagelser inden for fødevarerområdet ud over de administrativt påkrævede, således at de sociale hensyn tages ved den regulering af den direkte beskatning, som formentlig må foretages samtidig med en eventuel gennemførelse af en generel omsætningsafgift.

45. Begrebet *tjenesteydelser* omfatter alle andre ydelser end levering af varer. De tidligere anførte økonomiske synspunkter på afgiftens omfang (herunder afgiftsfritagelser) taler naturligvis også for, at tjenesteydelserne skal

være afgiftspligtige dels for at undgå diskriminerende virkninger af afgiften, dels fordi tjenesteydelse værdi udgør en meget betydelig andel af samfundets samlede forbrug.

Det skal imidlertid fremhæves, at en afgift på tjenesteydelser for de fleste gruppers vedkommende vil være vanskelig at administrere og kontrollere. Af hensyn hertil vil det være ønskeligt, at man i hvert fald i begyndelsen holder tjenesteydelserne uden for en generel omsætningsafgift, navnlig da en sådan undtagelse ikke vil volde større praktiske vanskeligheder.

Der kan dog, hvis afgiftens opkrævning lægges i detalilledet, være anledning til for en enkelt gruppe af tjenesteydelser at fravige dette hovedsynspunkt og alligevel straks inddrage den under afgiften. Det drejer sig om tjenesteydelser på varer, hvilket især omfatter reparation og vedligeholdelse (service). Disse arbejder udføres især i mindre virksomheder og ofte i virksomheder, der fremstiller eller handler med afgiftspligtige varer. Fordelen ved at have de nævnte tjenesteydelser med under afgiften vil da være, at man undgår at skulle opdele de nævnte virksomheders omsætning i afgiftsfri og -pligtig omsætning.

46. Bortset fra, at eksporten naturligvis bør være afgiftsfri, skal på dette sted blot nævnes enkelte *andre varegrupper*, for hvilke der kunne rejses spørgsmål om afgiftsfritagelse.

Da den enkeltes udgifter i anledning af sygdom falder tilfældigt og uden forbindelse med indtægtens størrelse, kan der ikke ved regulering af indkomstskatten gives compensation for afgiftsbeløb, der hviler på sådanne udgifter. Sociale hensyn taler derfor i særlig grad for at fritage apotekerverer og bandager for afgiftspligten. (Udgifter til læge og hospital vil som tjenesteydelser ligeledes være afgiftsfri).

Argumenter af forskellig art taler også for afgiftsfritagelse for brændsel, aviser, tidsskrifter og bøger samt kunstværker. Fritagelse for disse ting findes i visse fremmede landes generelle afgifter.

47. Fastsættelse af regler om, *hvorledes afgiften skal beregnes*, frembyder en række problemer. Selv om man går ud fra, at afgiften skal beregnes på grundlag af salgsprisen fra den afgiftspligtige virksomhed, opstår der spørgsmål i den nærmere udredning heraf. Ud-

gangspunktet bør være, at man søger at opnå en ligelig afgiftsberegning, men også betydningen af begrebet ligelighed kan diskuteres. Hvis f. eks. den samme vare sælges til forskellige købere til forskellige priser, kan man spørge, om det er mest ligeligt og retfærdigt, at de forskellige købere skal betale samme absolute afgiftsbeløb, eller om den, der forstår at købe varen billigst, også bør slippe tilsvarende billigere i afgift. Det første synspunkt fører til afgiftsberigtigelse efter en såkaldt normalpris, det sidste efter den faktiske salgspris.

Af praktiske grunde må den faktiske salgspris foretrækkes som grundlag for afgiftsberegningen, og dette gælder især under en detailafgift, hvor også ulemperne ved dette system er af mindre betydning. Men også under en engrosafgift taler de praktiske vanskeligheder ved normalprisprincippet stærkt for at anvende den faktiske salgspris som berigtigelsesgrundlag. Dels vil det være vanskeligt at fastslå, hvad normalprisen skal være, og dels vil det være besværligt både for virksomhederne og kontrolpersonalet at skulle arbejde med to slags priser i fakturaer og regnskaber. Afgiftsberigtigelsen efter faktiske priser er da også det princip, der bruges i den danske afgift på manufakturvarer og i næsten alle udenlandske omsætningsafgifter.

Det spørgsmål rejser sig imidlertid, hvorledes begrebet »faktisk salgspris« nærmere skal forstås? Der bliver her tale om to væsentlig forskellige forklaringer, nemlig som fakturapris (debiteret beløb) eller som faktisk indgåede betalinger. Begge disse systemer for opgørelse af den afgiftspligtige omsætning findes i udenlandske afgifter; den danske manufakturafgift bruger fakturaprisen.

Gennemgående kan man sikkert sige, at opgørelse på grundlag af indgåede betalinger er nemmest at klare for de små virksomheder, som ofte ikke fører og ikke evner at føre det fornødne bogholderi, medens fakturapris passer bedre for større virksomheder med systematisk bogføring. Især under en afgift i detalilledet med dens mange små virksomheder er det derfor af betydning at åbne adgang til berigtigelse efter indgåede betalinger, men også under engrosafgift vil der være interesse for et sådant system, f. eks. for håndværksvirksomhederne. Berigtigelsen efter fakturaprisssystemet er imidlertid at foretrække ud fra et kontrolsynspunkt, men det skulle ikke være umuligt at indrette systemet således, at der i et vist om-

fang bliver valgfrihed for virksomhederne; dette må blot forudsætte, at de to systemer for opgørelse af den afgiftspligtige omsætning bliver nogenlunde lige favorable, hvilket må ske ved tilpasning af fakturaprissystemets regler om rabatter (især kontantrabatter og andre betingede rabatter, f. eks. årsbonus) og om tab på uerholdelige fordringer.

48. Ved udformningen af reglerne om afgiftspligtig værdi opstår problemer i forbindelse med bestræbelserne for at opnå lighed i afgiftsbelastningen i forskellige tilfælde. Disse problemer har størst betydning under en engrosafgift og skal derfor omtales i relation til denne. Under denne sker afgiftsberigtigelsen normalt efter prisen ved salg fra fremstiller eller grossist til detailhandler. Imidlertid kan det ske, at fremstilleren eller grossisten sælger varer direkte til forbrugere. Hvis afgiftsberigtigelsen da skulle ske direkte efter salgsprisen, ville afgiften blive højere end normalt, fordi afgiften i disse tilfælde ville blive beregnet af detailprisen, medens den normalt beregnes af engrosprisen.

Hvis virksomheden foruden den omhandlede afsætning direkte til forbrugere også sælger den pågældende vare engros i et sådant omfang, at der kan siges at foreligge en almindelig engrospris, kan man tillade salget til forbrugere afgiftsberigtiget efter den almindelige engrospris. Hvis der ikke er en sådan almindelig engrospris, kan man søge at nå en nogenlunde ligelig afgiftsbelastning ved at tillade afgiftsberigtigelsen foretaget på grundlag af en konstrueret engrospris (eller hvad der i realiteten er det samme: at beregne afgiften af den faktiske salgspris efter en tilsvarende lavere afgiftssats). Af praktiske grunde må et sådant fradrag svarende til detailavancen fastsættes ens for alle vareområder, og det vil derfor ikke være muligt i alle tilfælde at opnå fuld lighed i afgiftsberegningen.

Et andet område, hvor der kan være problemer med at opnå ligelig afgiftsberegning er de tilfælde, hvor detailhandlere selv importerer, sammenlignet med de tilfælde, hvor importen foretages af en grossist. I første tilfælde må afgiften betales ved indførselen og beregnes ud fra indførselsværdien, i andet tilfælde betales afgiften ved videresalget fra grossist til detaillist og beregnes af salgsprisen ved denne omsætning. Ved detaillistens indførsel af varer må tolden lægges til indførselsværdien inden

afgiftsberegningen for at skaffe ligestilling, og ved den gældende manufakturafgift tillægges yderligere 20 pct. af det derved fremkomne beløb, idet disse 20 pct. skal modsvare importørgrossistens avance. Et sådant tillæg kan som det ovenfor omhandlede fradrag for detailavance ikke give fuld lighed i alle tilfælde, da avancerne varierer stærkt, men det er desuden et spørgsmål, om det bør svare til importørgrossistens avance. Det vil formentlig være rimeligt at fastsætte det betydeligt lavere, da detailhandleren vel normalt ikke kan indkøbe varer i udlandet til samme pris som en importørgrossist, men måske nok billigere end han kan købe hos denne, da han vel ellers ikke ville have den ulejlighed og de omkostninger, som følger med selv at importere.

Meget store forretninger herunder kædeforretninger vil kunne opnå visse afgiftsmæssige fordele, fordi de i kraft af deres større indkøb opnår lavere indkøbspriser end andre (får kvantumsrabatter). De billige indkøb og dermed den lavere afgift behøver imidlertid ikke at betyde, at disse virksomheder drives mere økonomisk og holder lavere salgspriser, men kan være udtryk for, at de i et vist omfang overtager en del af grossistens funktioner, f. eks. visse salgs- og reklameomkostninger eller varens fordeling til kædeforretningens enkelte udsalg. Som foranstaltning til modvirkning af disse afgiftsmæssige fordele kunne det tænkes fastsat, at detailvirksomheder, når de var over en vis størrelse, skulle anmeldes og selv afgiftsberigtige varerne på grundlag af detailprisen også under en engrosledsafgift.

49. Ved gennemførelsen af en eventuel generel omsætningsafgift opstår det spørgsmål, i hvilket omfang den skal omfatte varer, der er belagt med de allerede gældende forbrugsafgifter. Herfor taler, at man derved ikke vil forrykke de gældende prisrelationer, og at dette vil være det simpleste system, især under en detailedtsafgift. Den til opnåelse af et vist afgiftsprovener nødvendige afgiftssats vil på den måde også blive langt lavere. Det vil dog være naturligt at ophæve visse afgifter, f. eks. afgiften på manufakturvarer, når en almindelig omsætningsafgift indføres. På grund af visse andre afgifters beregningsmåde, f. eks. cigaret-afgiften, der beregnes af detailprisen, vil det også være nødvendigt at regulere opkrævningsreglerne og satserne for disse afgifter.

50. De mere praktiske problemer vedrørende afgiftens *opkrævning og indbetaling samt kontrollen* hermed skal på dette sted kun antydningssvis behandles.

Afgiften må som i den gældende manufakturafgiftslov indbetales til toldvæsenet på grundlag af virksomhedernes egne periodiske opgørelser (angivelser) over afgiftstilsvarets størrelse. Der bliver her spørgsmål om, for hvor lange perioder afgiften således skal opgøres, og om hvor lang en frist efter periodens udløb, der kan gives virksomhederne til afgiftens indbetaling. På det sidste punkt bliver der en væsentlig forskel mellem detailafgiften og engrosafgiften. Under den førstnævnte er der nemlig ikke grund til nogen længere indbetalingsfrist, da afgiften er betalt af forbrugerne på forhånd, i hvert fald hvis afgiften beregnes efter indgåede betalinger. Hvis der derimod er tale om en engrosafgift, der opgøres på grundlag af de fakturerede beløb, kan der være anledning til at overveje en så lang betalingsfrist for afgiften, at denne (i gennemsnit) først skal indbetales til toldvæsenet, når varerne er solgt til de endelige forbrugere.

Af hensyn til kontrollen med afgifternes rigtige erlæggelse må det pålægges de anmeldte virksomheder at føre regnskab dels over indkøb dels over salg af varer, det sidste opdelt i salg, der afgiftsberigtiges, og salg, der sker i ikke-afgiftsberigtiget stand (til andre anmeldte virksomheder). Toldvæsenets kontrol med afgiften må bestå dels i revision af de modtagne angivelser over den afgiftspligtige omsætning, dels i kontrol af virksomhedernes regnskaber m. v. vedrørende omsætningen på tilsvarende måde, som det sker for de gældende forbrugsafgifter.

51. Der vil ikke i nærværende betænkning blive foretaget nogen diskussion af spørgsmålet om, hvor høj afgiftssatsen for en eventuel almindelig omsætningsafgift bør være. Da det dog er af betydning at få belyst, hvor store afgiftsbeløb en sådan afgift vil kunne indbringe, har man valgt at foretage beregning af det *provenu*, der vil indkomme for hver procent, afgiftssatsen andrager (eller sagt på en anden måde: provenuet af en afgift på 1 pct.).

Beregningerne er foretaget skønsmæssigt på grundlag af den af Det statistiske Departement foretagne opgørelse af det samlede konsum i 1955, opgjort efter priserne i dette år.

Man må derfor have for øje, at både forbrugets størrelse og sammensætning samt priserne er undergået ændringer siden da.

Hvis en almindelig omsætningsafgift udføres i overensstemmelse med de i det foranstående skitserede retningslinier omfatter alle konsumvarer m. v. undtagen brændsel, medicin og visse uforarbejdede levnedsmidler (grøntsager, mælk, æg, kød og fisk), er en afgift på 1 pct. opkrævet i detailledet beregnet at ville indbringe et årligt provenu på ca. 120 mill. kr. Hvis fritagelsen for levnedsmidler udvides til at omfatte alle levnedsmidler, vil provenuet blive ca. 105 mill. kr.

En almindelig omsætningsafgift på 1 pct. opkrævet i engrosledet vil tilsvarende indbringe ca. 95 mill. kr., hvis kun visse levnedsmidler fritages, og godt 80 mill. kr., hvis alle levnedsmidler fritages.

De ovenfor anførte tal er beregnet under den forudsætning, at de allerede forbrugsbeskattede varer foruden de gældende afgifter pålægges den generelle afgift på 1 pct. Hvis man vil holde de hidtil beskattede varer (bortset fra de efter loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger afgiftspligtige manufakturvarer m. m., jfr. nedenfor) uden for en generel omsætningsafgift, kan provenuet tilsvarende anslås til henholdsvis ca. 70 mill. kr. og godt 55 mill. kr.

Det skal endelig bemærkes, at hvis man som tidligere omtalt samtidig med indførelse af en generel afgift ophæver afgifterne i henhold til loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger (manufakturvarer m. m.), vil dette betyde et årligt afgiftstab for staten på ca. 250 mill. kr.

Afsluttende bemærkninger.

52. Efter den foretagne gennemgang af de spørgsmål, der knytter sig til indretningen af en direkte forbrugsskat og en almindelig omsætningsafgift, skal sammenligningen af disse skatteformer og indkomstskatten her fortsættes og afsluttes.

Skatteændringer har ofte været anvendt som *led i konjunkturpolitikken*, både her i landet og i andre lande. Det har i denne forbindelse været hævdet, at ændringer i omsætningsafgifterne var at foretrække frem for ændringer i de direkte skatter, fordi virkningerne hurtigere ville vise sig. Der henvises i så henseende til, at ved en forhøjelse af en afgift, som op-

kræves i detailledet, vil salgspriserne til forbrugerne øjeblikkelig blive forhøjet, og afgiftsforhøjelsens forbrugsbegrænsende virkning derfor straks slå igennem. Er der tale om en afgift i engrosleddet, vil disse virkninger i hvert fald senest vise sig, når detailhandlernes lagre er blevet solgt. Derimod vil - hævdes det - en forhøjelse af de direkte skatter først få virkning længe efter, fordi disse skatters satser fastsættes for et finansår ad gangen, og således at skattebetalingen først finder sted gennemsnitlig $1\frac{1}{2}$ år efter indkomstens erhvervelse.

Hertil kan anføres, at indkomstskatten, selv om den er fastsat for et helt år, godt kan forhøjes eller nedsættes i løbet af et skatteår, idet man f. eks. på ethvert tidspunkt kan vedtage at opkræve en ekstraskat, som da lignes på den senest opgjorte skattepligtige indkomst, og skatten kan da betales, så snart skattebilletterne er blevet udsendt. Dette er sket flere gange her i landet. Tilsvarende kan ske under en direkte forbrugsskat, men for begge skatteformers vedkommende gælder, at udsendelse af skattebilletter til det store antal skattebetalere, som disse skatter omfatter, betyder et stort arbejde, som dog kan udføres betydeligt hurtigere og lettere end tidligere med moderne kontormaskiner (hulkortanlæg).

Endvidere kan anføres, at også ændringer i en omsætningsafgifts satser medfører betydelige vanskeligheder. Dels giver den besvær for virksomhederne, som må foretage ekstra lageroptælling, omregning af priser m. m., dels vil kontrollen med afgiftens rigtige erlæggelse ikke kunne ske så effektivt, når ændringer finder sted, som når afgiften er uændret i kontrolperioden. Yderligere kan nævnes, at det under en engrosledsafgift kan ske, at detailhandlerne ved en afgiftsnedsættelse lider tab ved afsætningen af deres til den højere afgift indkøbte varelagre.

Det må derfor fastslås, at der til alle tre behandlede skatteformer knytter sig ikke blot fordele, men også ulemper - og det ikke alene af økonomisk, men også af administrativ art - for så vidt angår deres anvendelighed som konjunkturpolitiske midler.

Det kan nævnes, at omsætningsafgifterne - foruden ændringer af afgiftssatser og afgiftspligtigt vareområde - indebærer endnu en mulighed for påvirkning af det økonomiske liv, nemlig gennem ændringer af længden af den betalingsfrist, som erhvervsvirksomhederne har for indbetaling til det offentlige af de opkræ-

vede afgiftsbeløb. En sådan foranstaltning vil ikke medføre vanskeligheder af administrativ art.

53. Det fremgår af beskrivelsen af den direkte forbrugsskat, at dennes skatteskalaer m.v. kan indrettes således, at en omlægning af en del af beskatningen fra indkomstskat til direkte forbrugsskat ikke behøver at medføre nogen ændring i størrelsen af de samlede skatter, som de enkelte indkomstgrupper betaler. Der behøver altså ikke at ske nogen *forskydning af skattebetalingen mellem større og mindre indkomster*. Derimod vil omlægningen ikke kunne foregå således, at hver enkelt skatteydere skattebetaling bliver uændret, da nedsættelsen af beskatningen på den opsparede del af indkomsten vil medføre lavere skat for personer, der opsparer forholdsvis meget, end for personer, der ikke gør det. En tilsvarende omfordeling af skattebetalingen vil blive resultatet af en omlægning fra indkomstskat til almindelig omsætningsafgift.

Det fremgår af den side 226-229 omtalte undersøgelse af forbrugsafgifterne, at de gældende danske afgifter for indkomstgrupper op til ca. 30.000 kr. udgør en noget stigende procent i forhold til den del af forbruget, der kan tænkes belagt med omsætningsafgift, nemlig de samlede udgifter med fradrag af personlige skatter. Målt i forhold til indkomsten udgør forbrugsafgifterne for de pågældende indkomstgrupper en nærmest konstant procentdel.

En almindelig omsætningsafgift, der belaster alle forbrugsudgifter (samlede udgifter -j- personlige skatter) med en fælles afgiftssats, vil udgøre en faldende procent af indkomsten (være degressiv), da de nævnte forbrugsudgifter udgør en aftagende del af indkomsten. Dette vil formentlig forstærkes ved, at den del af forbrugsudgifterne, som i praksis vanskeligt vil kunne belægges med omsætningsafgift (f. eks. tjenesteydelser), må antages med stigende indkomst at udgøre en stigende del af denne. På den anden side vil degressionen kunne mindskes ved afgiftsfritagelse for visse varer, der i særlig grad indgår i de mindrebemidlede forbrug, f. eks. visse levnedsmidler. (Der ses her bort fra en differentiering af afgiftssatserne for en generel omsætningsafgift.)

Dette forhold, at en almindelig omsætningsafgift ikke er progressiv i forhold til indkomsten, er ofte anvendt som argument mod denne afgift. Denne indvending har dog kun fuld

gyldighed, hvis omsætningsafgiften er den eneste skatteform, der anvendes. Det, der må have interesse ud fra et socialt synspunkt, må imidlertid være *progressionen i det samlede system af skatter og offentlige ydelser*. Hvis man ved indførelsen af en almindelig omsætningsafgift har en indkomstskat eller en direkte forbrugsskat, vil det være muligt at ændre disse og systemet af tilskudsordninger, herunder børnetilskuddene, på en sådan måde, at man opnår den ønskede progression i den samlede beskatning, herunder fordelingen af skattebetalingen mellem grupper med forskelligt børneantal.

En omlægning af en del af skattebetalingen fra indkomstskat til omsætningsafgift vil derfor, lige så lidt som omlægning fra indkomstskat til direkte forbrugsskat, behøve at medføre nogen omfordeling af den samlede skattebetaling mellem de forskellige indkomstgrupper.

54. Såvel indførelse af en direkte forbrugsskat som indførelse af en almindelig omsætningsafgift vil belaste de pågældende administrationsgrene stærkt. Som det fremgår af redegørelserne andetsteds i nærværende betænkning, vil en direkte forbrugsskat indebære en kompliceret udbygning af det i forvejen udviklede indkomstskattesystem. Men også en almindelig omsætningsafgift vil på grund af det store antal virksomheder, der må inddrages under kontrol, medføre betydeligt øget arbejde. Det kan være vanskeligt at sige, hvilke af de to slags forbrugsskatter, der vil medføre de forholdsmæssigt største *administrationsomkostninger*. I almindelighed regner man med, at administrationsomkostningerne vedrørende en almindelig omsætningsafgift ikke vil overstige 1 pct. af provenuet. På den anden side må omsætningsafgiften antages for erhvervslivet at give et større besvær end den direkte forbrugsskat, som imidlertid på sin side vil kunne volde skatteyderne et vist besvær.

55. For så vidt angår den *kontrolmæssige* side af sagen er der en meget væsentlig forskel på de omhandlede skatteformer.

Selv om man ifølge sagens natur ikke kender størrelsen af de uopklarede skatteunddragelser, er det almindeligt erkendt, at der for indkomstskattens vedkommende sker meget betydelige skatteunddragelser, og at skatteligningen er behæftet med meget betydelig usikkerhed. Dette er bl. a. tilfældet, når indkomstansættelserne sker på grundlag af et skøn over privatforbrugets størrelse (indirekte indkomstopgørelse), som det f. eks. sker for ikke-regnskabsførende erhvervsdrivende. Denne usikkerhed i indkomstansættelsen medfører uretfærdigheder og uligheder i skattebetalingen.

Den indkomstopgørelse, der benyttes ved indkomstbeskatningen, må også lægges til grund for ligningen af den direkte forbrugsskat. Vanskelighederne ved at ligne forbruget vil derfor blive mindst lige så store som ved at ligne indkomsten. Da yderligere den opsparede del af indkomsten ikke beskattes under den direkte forbrugsskat, og da man må regne med bedre kontrolmulighed for den opsparede end for den forbrugte del af indkomsten, må man vente, at skatteundragelsen forholdsmæssigt vil blive større for den direkte forbrugsskat end for indkomstskatten.

Med hensyn til en almindelig omsætningsafgift må man regne med, at den vil kunne kontrolleres så effektivt, at afgiftsunddragelserne forholdsmæssigt vil blive langt mindre end for indkomstskatten og den direkte forbrugsskat, og at skattebyrden derfor i højere grad faktisk vil blive fordelt som forudsat i lovgivningen.

Den spredning af skatteopkrævningen på forskellige skattegrundlag, som en omlægning fra indkomstskat til omsætningsafgift vil betyde, vil medføre lavere skattesatser for indkomstskatten, hvorved tilskyndelsen til unddragelser må antages at blive mindre.

SKATTER OG ØKONOMISK POLITIK

1. I finansåret 1957-58 var statens løbende driftsindtægter på 5½ milliard kr. Heraf udgjorde told- og forbrugsafgifterne 3 milliarder og de personlige indkomst- og formueskatter 2 milliarder kr., jfr. tabel 1. Når man tager i betragtning, at værdien af de her i landet producerede varer og tjenester i samme periode udgjorde ca. 35 milliarder kr., ser man, at statens skatteprovenu er af en størrelsesorden, som nødvendigvis må påvirke det økonomiske liv stærkt.

Tabel 1.

Statens driftsindtægter 1957/58.

(Mill. kr.).

Told- og forbrugsafgifter.....	3.050
Indkomst- og formueskat af personer.....	1.955
Selskabsskatter.....	375
Andre indtægter.....	125
	<u>5.505</u>

Kilde: *Økonomisk år sov er sigt, marts 1958*, Udsendt af Det økonomiske Sekretariat, København 1958.

Skatternes virkninger vil afhænge dels af, hvor store beløb der opkræves, og dels af hvilken form skatterne har. Der tænkes her ikke alene på de almindeligt kendte opdelinger af skatterne i personlige indkomstskatter, indirekte afgifter o. s. v., men lige så vel på de enkelte skatters konkrete udformning, f. eks. de detaljerede regler for beregning af den personlige indkomstskat.

I det følgende vil spørgsmålet om virkning af en delvis overgang til andre skatteformer blive drøftet med henblik på en sammenligning mellem tre skattetyper: Indkomstskatten, den direkte forbrugsskat og den generelle omsætningsafgift. Problemstillingen er: Hvilke virkninger kan man vente ved at gennemføre en letelse af indkomstskatten til staten samtidig med, at man gennemfører en direkte forbrugsskat eller en generel omsætningsafgift?

2. Som det vil blive nærmere forklaret nedenfor, vil en af virkningerne af en sådan ændring af skattestrukturen være, at borgernes opsparing ud af en given indkomst vil blive større. Opsparingskvoten, d.v.s. forholdet mellem opsparing og indkomst, vil således vokse. Det offentlige kan i sin økonomiske politik reagere heroverfor på forskellig måde. To ydertilfælde vil være af særlig interesse: Det offentlige kan nedsætte sin opsparing tilsvarende, således at den samlede private og offentlige opsparing er uændret, eller det offentlige kan fastholde sin opsparing.

I det første tilfælde udnyttes den større private opsparing enten til en nedsættelse af de samlede statsskatter eller til en stigning i det offentlige udgifter. I det andet tilfælde vil det offentlige formentlig betragte den større private opsparing som en nødvendig forudsætning for en stigning i investeringsaktiviteten.

Hvis det offentlige således vælger at fastholde sit overskud på drifts- og anlægsbudgettet på trods af den større private opsparingskvote, må dette tages som udtryk for, at det anses for (politisk) ønskeligt at forøge den private investering. Skatteomlægningen bliver således et middel til at gennemføre en omlægning af produktionsstrukturen. Da denne problemstilling synes at have været dominerende i den politiske debat gennem de senere år, har man i det følgende først og fremmest gennemført analysen med henblik herpå. Der er dog al mulig grund til at gøre opmærksom på, at med andre (politiske) præmisser kunne man lige så vel undersøge de muligheder for skatteletelse, som ert større privat opsparingskvote vil give.

Medmindre andet anføres, gennemføres sammenligningen mellem de tre skattetyper imidlertid ved alternativt at tænke sig de tre skatter, idet disse antages at indbringe samme provenu. En situation med en indkomstskat på f. eks. 2 milliarder kr. sammenlignes således med den

situation, hvor de to milliarder kr. i provenu fremskaffes med f. eks. en indkomstskat på 1½ milliard kr. og en direkte forbrugsskat på ½ milliard kr. eller en situation, hvor den sidste halve milliard fremskaffes ved en generel omsætningsafgift.

Man må imidlertid gøre sig klart, at staten i reglen ikke fastlægger provenuet af en given skat, men derimod visse skattesatser, og at det samlede provenu ikke alene afhænger af skattesatserne, men tillige af skattens virkninger. Det samlede provenu af en omsætningsafgift afhænger således ikke alene af afgiftssatsen, men tillige af omsætningens størrelse og fordeling. Da omsætningen bl. a. bestemmes af omsætningsafgiftens indretning, må man kende skattesatsernes virkninger, før provenuet kan bestemmes. Man er derfor i den paradoksale situation, at man strengt taget på forhånd må kende de virkninger, som undersøgelsen netop har til formål at efterspørge.

Dette problem vil ikke blive løst i det følgende. I stedet har man forudsat, at den offentlige myndighed kender skatternes virkninger, således at skatteskalaerne på forhånd kan afpasses til det ønskede provenu.

3. Som nævnt er de tre skatteformer, som skal sammenlignes, statsindkomstskatten, en direkte forbrugsskat samt en generel omsætningsafgift. Den først nævnte skat har man her i landet haft permanent siden århundredskiftet. Den såkaldte direkte forbrugsskat har man ikke her i landet - alene i Indien er en sådan skat gennemført — men man må her tænke sig en skat, som i lighed med indkomstskatten opkræves direkte hos borgerne, men lignes på det beløb, som i en given periode anvendes til forbrug. Ej heller en almindelig omsætningsskat findes her i landet - i modsætning til en række andre lande, jfr. afsnittet »Omsætningsafgift i forskellige lande« side 230 - men man kan her forestille sig den ved lov nr. 43 af 14. marts 1955 om forbrugsbegrænsende foranstaltninger gennemførte afgift af manufakturvarer m. v. udvidet til at omfatte alle eller næsten alle forbrugsvarer. Der må i øvrigt henvises til den i de efterfølgende afsnit givne fremstilling af såvel den direkte forbrugsskat som den generelle omsætningsafgift, hvor en række såvel principielle som praktiske problemer i relation til skatternes tilrettelæggelse og afgrænsning gennemgås.

De tre skattetyper har til fælles, at deres virkninger først og fremmest er af generel karakter.

Dette er i hvert fald tydeligt, hvis man sammenligner med specielle afgifter på enkelte varer. Medens sådanne skatter i første række berører de enkelte vareområder, der rammes af afgiften, men ganske vist herudover - via ændringer i den del af indkomsten, der står til rådighed for køb af andre varer — kan få virkninger af mere generel karakter, vil de tre betragtede skatter virke mere generelt. Systemet af relative priser, d.v.s. forholdet mellem priserne på de forskellige varer og tjenester, vil nok blive påvirket på forskellig vis ved disse tre forskellige skatter, men disse forskydninger er dog mindre end de forskydninger, specielle afgifter tilsigter og faktisk medfører. Det følger heraf, at disse tre skatter først og fremmest må analyseres ud fra deres generelle virkning på efterspørgsel, likviditet m. v.

Det anførte må imidlertid tages med forbehold. Om disse forbehold handler det følgende. Her skal først i direkte fortsættelse af det ovenfor anførte nævnes, at det også for de generelle afgifter (skatter) ved en nærmere undersøgelse kan vise sig, at der bliver tale om specielle virkninger over for enkelte varer eller tjenester. Når man således ved en indkomstskat formindsker borgernes disponible indkomst, vil det heraf følgende fald i forbruget ikke fordele sig jævnt ud over alle varer, men må antages at føre til en relativt større tilbagegang i efterspørgselen efter visse varer. Modsvarende forskydninger vil blive resultatet af en lettelse af indkomstskatten. Resultatet vil kunne blive visse bevægelser i forholdet mellem priserne på forskellige varer og tjenester. Desuden vil samme stigning eller tilbagegang i efterspørgsel ikke påvirke alle vareområder på samme måde, idet udbudsforholdene er forskellige for forskellige vareområder. (Disse to forhold kan mere eller mindre ophæve hinanden, men de kan også forstærke hinanden).

Når det samme beløb i stedet for opkræves ved en direkte forbrugsskat, er det troligt, at forskydningen i efterspørgsel vil blive en anden, hvoraf følger, at der kan komme specielle virkninger. Dette gælder så meget mere, som forbrugsskattens konkrete udformning næsten uundgåeligt vil påvirke forbrugets fordeling. Som eksempel kan nævnes, at den måde, på hvilken man behandler købet af varige goder ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug, vil kunne få direkte indflydelse på fordelingen af forbruget på varige og ikke-varige goder.

Hvis samfundet er i vækst i den forstand, at

produktion og realindkomst pr. beskæftiget er voksende, vil de omtalte forskydninger måske ikke vise sig i form af (absolutte) fald i efterspørgselen efter visse varer og tjenester. Hele niveauet kan i dette tilfælde være i stigning, således at virkningerne viser sig ved relative forskydninger.

For omsætningsafgiftens vedkommende vil der være særlig mange og specielle forbehold at tage over for det anførte. Dette er en følge af, at en generel omsætningsafgift næppe under nogen omstændighed vil være så generel, at den hviler på alle køb. Ikke alene vil man ofte undtage investeringsgoder fra afgiften, men en lang række forbrugsudgifter vil ligeledes unddrage sig beskatning. Dette gælder således først og fremmest en række tjenesteydelser, men også en del varer, f. eks. kan visse landbrugsprodukter ofte bl. a. af beskatningstekniske grunde være undtagne fra skatten.

Man kan formentlig regne med, at omsætningsafgiften vil blive praktisk taget fuldstændig overvæltet på priserne. Dels vil afgiften virke som en omkostning, og dels vil en samtidig lettelse af indkomstskatterne bevirke, at der til samme pris vil blive efterspurgt større mængder. Begge forhold vil trække hen mod en næsten fuldstændig overvæltning af afgifterne for den store gruppe af varer, som indtages under beskatningen. Omsætningsafgiften vil således direkte resultere i prisstigninger for de beskattede områder. For de varer og tjenester, der ikke rammes af afgiften, vil man på den anden side kun få svage (direkte) virkninger.

Følgen heraf er, at omsætningsafgiften uundgåeligt vil medføre ændringer i de relative priser, idet de beskattede varer vil stige i pris i forhold til de varer og tjenester, som er undtaget fra beskatningen. Da visse varer således vil stige i pris i forhold til andre varer og tjenester, vil resultatet blive, at sammensætningen af virksomhedernes og husholdningernes køb vil blive forskudt. Prisstigningen for det beskattede område vil formentlig indebære, at der bliver en mindre del af indkomsten tilovers til køb af de øvrige varer og tjenester, hvilket tenderer mod at svække efterspørgselen efter de ubeskattede varer og tjenester i den forstand, at man til samme pris vil købe mindre. Hvis indkomstskatten imidlertid er lettet samtidig med indførelsen af omsætningsafgiften, vil den indkomst, der er disponibel til køb af varer og tjenester, være større, hvilket trækker i modsat

retning. Under alle omstændigheder må man imidlertid vente, at omsætningsafgiften vil få vigtige specielle virkninger. Når der således ovenfor blev lagt vægt på, at de tre skatter kan betragtes som generelle, er dette et udsagn, som må behæftes med forbehold og først og fremmest fremtræder ved en sammenligning med afgifter på specielle varer, hvor de relative priser forrykkes voldsomt.

Til det nævnte kommer videre, at borgernes fordeling af indkomsten på forbrug og opsparing kan blive påvirket på forskellig vis ved de tre forskellige skatter. Dette forhold vil blive nærmere drøftet nedenfor. Her skal blot bemærkes, at med forskydninger i opsparelskvoten, som følge af ændringer i skattestrukturen, vil der kunne følge forskydninger i den samlede investering. Sammenhængen er her både lang og kompliceret og i høj grad afhængig af det offentlige reaktioner på ændringer i opsparelskvoten. Men hvis aktiviteten trods stigning i opsparelskvoten på længere sigt oprettholdes ved en tilsvarende stigning i investeringerne, kan man få forskydninger i systemet af relative priser. Alt andet i øvrigt lige må man da regne med, at der vil ske en relativ billig-gørelse af »kapitalkrævende varer«, d. v. s. varer, som produceres på grundlag af et stort kapitalapparat (bygninger, maskiner m. v.), hvoraf følger, at man også ad denne vej vil kunne få specielle virkninger, der for fuldstændighedens skyld må tages med.

I det følgende vil der blive lagt vægt på de tre (alternative) skatters virkning på indkomstfordelingen, den enkelte opsparing såvel som på den samlede opsparing. En drøftelse af disse forhold vil blive efterfulgt af en diskussion af virkningerne af en ændring i samlet opsparing og dennes fordeling, idet de hermed sammenhængende virkninger på investeringerne og disses fordeling vil blive inddraget. Derefter vil de generelle virkninger af forskellige skattestrukturer blive omtalt. Sluttelig vil der blive givet en kort diskussion af nogle andre virkninger af ændring i skattestrukturen.

4. Indkomstskatten i den her i landet kendte form har ikke alene til formål ved en nedsættelse af borgernes forbrug at muliggøre - finansiere - offentlige udgifter, men sigter tillige mod at øve indflydelse på fordelingen af den disponible indkomst, d. v. s. indkomsten efter betaling af indkomstskat. Da skatten er pro-

gressiv, vil den disponible indkomst være mere ligeligt fordelt end indkomsten før skat.

Forsøger man lidt mere præcist at beskrive den indkomstudjævning, som den eksisterende indkomstskat faktisk giver, støder man på en række vanskeligheder. Der er således store vanskeligheder forbundet med overhovedet at beregne indkomsten for en række indkomstmodtagere, først og fremmest selvstændige erhvervsdrivende. Hertil kommer, at det er den almindelige - og formentlig velbegrundede - opfattelse, at en række indkomstmodtagere er i stand til at gennemføre en betydelig skatteunddragelse. Man har kun meget grove skøn over den samlede skatteunddragelse, og tilmed har man næppe overhovedet mulighed for at skønne over, hvorledes denne skatteunddragelse fordeler sig på de forskellige indkomstklasser. Det er følgelig med store forbehold, man benytter det tilgængelige materiale til belysning af den indkomstudjævning, indkomstskatten giver.

I tabel 2 har man søgt at vise, hvorledes fordelingen af den samlede indkomst påvirkes af indkomstskatten til staten. Tabellen viser fordelingen af samlet indkomst inclusive og exclusive den betalte statsskat.

Tabel 2.
Indkomstfordelingen 1955.

Ansæt skpl. indkomst	Den procentvise fordeling af :		
	Antal indkomst- ansatte	Indkomst før statsskat (ansæt ind- komst + statsskat)	Indkomst etter statsskat (ansæt ind- komst)
(1)	(2)	(3)	(4)
kr.	pct.	pct.	pct.
0	1,9	0,0	0,0
— 1.000	2,5	0,2	0,2
1— 2.000	6,5	1,2	1,4
2— 3.000	12,1	3,8	4,3
3— 4.000	10,1	4,4	4,9
4— 5.000	8,1	4,7	5,1
5— 7.000	16,0	12,5	13,5
7— 10.000	21,6	24,4	25,4
10— 15.000	15,2	25,5	25,5
15— 20.000	3,7	9,5	8,9
20— 30.000	1,5	5,8	4,9
30— 50.000	0,5	3,5	2,8
50—100.000	0,2	2,3	1,7
100.000 og derover	0,1	2,2	1,4
	100,0	100,0	100,0

Kilde: »Indkomst- og formueansættelserne 1956/57«, *Statistiske Meddelelser*, 4-168-2, samt udførte beregninger.

skatten rykker indkomstfordelingen nedad. Men det er vanskeligt ud af tabellen at sige noget mere præcist om virkningen af progressionen i statsindkomstskatten. Dette er ikke alene, fordi det er vanskeligt at overskue og sammenligne de givne tal. Det er også, fordi man ved betragtning af tallene som nævnt må huske på, at på grund af vanskelighederne ved at opnå en præcis måling af de faktiske indkomster vil materialet være behæftet med væsentlige fejl i forhold til den faktiske indkomstfordeling. Men hertil kommer endvidere, at en lang række sociale ydelser, som påvirker indkomstfordelingen, ikke er taget i betragtning. Som eksempler nævnes således, at såvel skolebespisning som sygeforsikringsordningen har indkomstfordelingsvirkninger, der ikke kommer til syne i tallene.

Et andet udtryk for virkningen af progressionen i statsindkomstskatten kan man søge ved direkte at betragte den i skatteskalaen givne progression. Man støder imidlertid her på den vanskelighed, at stigningen i indkomstskat ved stigning i indkomsten på f. eks. 100 kr. (marginalskatten) er forskellig på kort og på langt sigt. Vokser den skattepligtige indkomst for en indkomstmodtager fra 20.000 kr. til 21.000 kr., vil efter de for en forsøger for skatteåret 1958/59 gældende regler (herunder reglen om, at 30 pct. af merindtægten er skattefri) indkomstskatten til staten umiddelbart vokse med 420 kr. Forbliver indkomsten imidlertid på det nye niveau gennem en årrække, vil den endelige stigning i statsindkomstskatten - den såkaldte ligevægtsskat ¹⁾ - på grund af fradraget for betalte skatter blive væsentlig mindre. På grund at skattefradraget er marginalskatten på kort sigt større end marginalskatten på langt sigt. Den progression, som umiddelbart fremgår af indkomstskatteskalaen, afsvækkes ganske væsentligt af den omtalte 30 pct.-regel, men vil alligevel, så snart man når lidt op i indkomst, være større end progressionen på lidt længere sigt. Under stadig voksende indkomster vil man ved at betragte ligevægtsskattens progression på den anden side undervurdere den faktiske fordelingsvirkning af indkomstskatten.

I tabel 3 har man for samlet indkomstskat, d. v. s. indkomstskat til såvel stat som kommune, søgt at vise progressionens virkning. Som det fremgår af tabellen, udgør den samlede indkomstskat en stadig voksende andel af

Tabellen viser i hvert fald, at statsindkomst-

¹⁾ jf. noten til tabel 3, side 35.

Tabel 3.
Indkomstbeskatningens progression i skatteåret
1938/59.

Samlet indkomst (1)	Samtlige indkomstskatter (2)	Stigning i skat (3)	Stigning i skat pr. 1.000 kr.s indkomststigning (4)	Samtlige indkomstskatter i pct. af samlet indkomst (5)
kr.	kr.	kr.	kr.	pct.
5.000	246	1.040	208	4,9
10.000	1.286	1.329	266	12,9
15.000	2.615	1.593	319	17,4
20.000	4.208	1.907	381	21,0
25.000	6.115	2.113	423	24,5
30.000	8.228	4.390	439	27,4
40.000	12.618	4.409	441	31,5
50.000	17.027	4.409	441	34,1
60.000	21.436	4.453	445	35,7
70.000	25.889	4.548	455	37,0
80.000	30.437	4.821	482	38,0
90.000	35.258	5.096	510	39,2
100.000	40.354			40,4

Kilde: Beregninger udført på grundlag af udskrivningsreglerne for skatteåret 1958/59 samt oplysninger fra Det statistiske Departement om størrelsen af forsikringsfradragene i skatteåret 1956/57.

Note: Den beregnede skat gælder for en forsøger i Københavns kommune med ret til 2 børnefradrag samt et (skønnet) forsikringsfradrag, hvorimod der er set bort fra andre eventuelle fradrag (som hustrufradrag, fradrag, der ydes 65-årige m. v.). Der er ikke taget hensyn til, at en del af indkomsten kunne have været formueindkomst.

Tabellen refererer sig til den såkaldte ligevægtsskat, d. v. s. indkomstskatten under forudsætning af, at indkomstmotageren gennem en årrække oppebærer den givne indkomst.

Samlet indkomst ved stigning i indkomsten, jfr. sidste kolonne i tabellen. Indkomstskatten er midt andre ord progressiv. Men der er måske snarere grund til at hæfte sig ved, at progressionen ikke er stærkere. Så snart indkomsten når op på størrelsesordenen 30.000 kr., vil indkomstskatten, som det fremgår af tabellens kolonne (4), tendere mod at blive proportional. Kort og noget forenklet synes forholdet at være, at ligevægtsskatten for den faktiske indkomst-

skat er progressiv op til ca. 30.000 kr.'s indkomst, hvorefter den bliver proportional. Dette forhold - der som fremhævet refererer sig til ligevægtsskatten - er dels et resultat af skattefradagsreglen (kombineret med en let forklarlig modstand mod marginalsatser i skatteskalaen på over 100 pct.) og dels et resultat af, at progressionen i den kommunale indkomstskat er svagere end progressionen i statsindkomstskatten. Den svage progression i den samlede skat vil være endnu mere udpræget uden for de tre hovedstadskommuner, idet man uden for disse anvender ligningsregler for kommuneskatten, der medfører, at denne for større indkomster kan blive direkte degressiv (d.v.s. procentvis faldende) i forhold til indkomsten uden fradrag for betalte skatter.

5. Søger man nu indkomstskatten lettet med samtidig indførelse af en direkte forbrugsskat, vil virkningen på indkomstfordelingen dels være afhængig af, hvorledes man fordeler lettelsen i indkomstskat på de forskellige indkomstklasser og dels af, hvilken progression man gennemfører på forbrugsskatten. Som det imidlertid skal vises, fordeler forbruget sig mindre ulige på indkomstklasser end indkomsten. Eller sagt på en anden måde: Opsparingen, som er forskellen mellem disponibel indkomst og forbrug, er procentvis voksende med indkomsten. Dette forhold vil være

Tabel 4.

Anslået forbrug i forskellige indkomst grupper.

Skattepligtig indkomst (1)	Samlet skattepligtig indkomst i skatteåret 1956/57 (2)	Samlet forbrug (3)	Forholdet mellem samlet forbrug (3) og samlet skattepligtig indkomst (2) (1)
kr.	mill. kr.	mill. kr.	
10- 12.000	2.000	1.969	0,98
12- 15.000	1.895	1.841	0,97
15- 20.000	1.360	1.260	0,93
20- 30.000	754	659	0,87
30- 40.000	278	198	0,71
40- 50.000	144	98	0,68
50- 75.000	171	116	0,68
75-100.000	86	57	0,67
100.000 og derover	219	143	0,65

Note: Medens indkomstbeløbene er de af ligningsmyndighederne opgjorte beløb i skatteåret 1956/57 (d. v. s. som hovedregel indkomstbeløb indtjent i 1955), er forbrugsbeløbene skønsmæssigt opgjort.

af betydning for forbrugsskattens progression, såfremt man ønsker, at forskydningen fra indkomstskatten over mod forbrugsskatten skal gennemføres uden samtidig ændring i indkomstfordelingen mellem indkomstklasserne. Da forbruget er mere ligeligt fordelt på indkomstklasser end indkomsten, følger det, at uafhængig af, hvorledes man letter på indkomstskatten, må en forbrugsskat, som skal lade indkomstfordelingen efter skat urørt, være mere progressiv end den indkomstskat, den erstatter.

Til belysning af dette forhold er i tabel 4 givet de forskellige indkomstklassers samlede skattepligtige indkomst tillige med klassernes samlede forbrug. Det fremgår af tabellen, at forholdet mellem forbrug og skattepligtig indkomst er faldende med voksende indkomst, d. v. s. opsparingen udgør en stadig voksende andel af indkomsten.

Skal indkomstfordelingen ikke berøres af en lettelse af indkomstskatten med samtidig indførelse af en forbrugsskat, vil progressionen i forbrugsskatten følge af progressionen i lettelsen af indkomstskatten. Blot som et regneeksempel er i tabel 5 anført indkomstskat og forbrug i forskellige indkomstklasser. Man tænker sig nu indkomstskatten lettet med 10 pct. for alle indkomstmodtagere, medens der samtidig gennemføres en forbrugsskat, som lader indkomstfordelingen uændret.

Tabel 5.

Eksempel på forbrugsskattens progression.

Samlet indkomst (1)	Indkomstskatteprocent (2)	Indkomstskat (3)	Lettelse i indkomstskatteprocent (4)	Forbrug (5)	Forbrugsskatteprocent (6)
		kr.		kr.	
5.000	5	250	0,5	5.000	0,5
10.000	12	1.200	1,2	8.800	1,4
15.000	17	2.550	1,7	12.150	2,1
20.000	20	4.000	2,0	15.000	2,7
25.000	24	6.000	2,4	17.000	3,5
30.000	27	8.100	2,7	18.300	4,4
35.000	29	10.150	2,9	19.250	5,3
40.000	31	12.400	3,1	19.600	6,3
50.000	34	17.000	3,4	20.500	8,3
100.000	40	40.000	4,0	30.000	13,3

Note: Tallene er konstruerede og må således alene opfattes som et illustrerende talekseksempel. Det forudsættes, at indkomstskatten lettes generelt med 10 pct., jfr. kolonne (2) og (4), hvorefter man ved en forbrugsskat opkræver samme beløb fra hver indkomstklasse.

Som man ser ved en sammenligning af kolonne (4) og kolonne (6) i tabellen, vil forbrugsskatten uundgåeligt blive mere progressiv. Dette vil som følge af de højere marginalsatser give administrative vanskeligheder, men der synes ikke at være uoverstigelige hindringer for, at en delvis overgang til forbrugsskat kan gennemføres, uden at fordelingen af indkomst mellem indkomstklasserne påvirkes.

6. Det synes mere vanskeligt at undgå at påvirke indkomstfordelingen, når man går over til en generel omsætningsafgift. I hvert fald vil man i dette tilfælde, hvis indkomstfordelingen skal lades uændret, være mindre frit stillet i sin afgørelse af, hvorledes lettelsen af indkomstskatten skal fordeles på de forskellige indkomstklasser.

Det har været den almindelige opfattelse, at en generel omsætningsafgift under ingen omstændigheder vil kunne give progression i forholdet mellem skat og indkomst. Man har her henvist til, at de herskende indirekte skatter skulle være degressive i forhold til indkomsten. Det er bemærkelsesværdigt, at denne opfattelse ikke synes at harmonere med de i øjeblikket eksisterende indirekte skatter. Den på side 226 nærmere omtalte undersøgelse tyder på, som vist i tabel 6, at de gældende danske forbrugsafgifter nærmest er proportionale med indkomsten. Dette er bl. a. et resultat af de gældende motor- og benzinafgifter.

Tabel 6.

Forbrugsafgifterne i forhold til indkomsten.

Samlet Indkomst (kr)	Forbrugsafgifter i pct. heraf
- 5.000 kr.	7,3
5-10.000 kr.	6,9
10-15.000 kr.	7,0
15-20.000 kr.	7,4
20-25.000 kr.	7,2
25-30.000 kr.	8,0
30-35.000 kr.	7,8

Nu er det naturligvis umuligt at drage slutninger fra den i tabel 6 givne fordeling af indirekte skatter på indkomstgrupper til den fordeling, man måtte få ved en almindelig omsætningsafgift. Fordelingen i tabel 6 er et resultat af de i 1955 eksisterende specielle forbrugsafgifter, medens det i relation til en generel omsætningsafgift først og fremmest må være helt afgørende, hvorledes forbruget forholder sig til

indkomsten i forskellige indkomstgrupper. Det er allerede ovenfor i tabel 4 vist, at forbrugskvoten, d. v. s. forholdet mellem forbrug og indkomst, falder med voksende indkomst. Det følger heraf, at en almindelig omsætningsafgift, der omfatter alle forbrugsudgifter, i sig selv vil tendere mod at være degressiv på indkomsten. Dette resultat vil formentlig svækkes noget, hvis man undtager visse fødevarer fra skatten. Det statistiske Departements husholdningsundersøgelse fra 1955 viser nemlig et ret kraftigt fald i fødevarerudgifternes andel af indkomsten - fra 30 pct. for grupperne op til 10.000 kr. og ned til 17-18 pct. for indkomstklasserne fra 25.000 til 35.000 kr. Hvorledes en undtagelse af nogle eller alle tjenesteydelser vil virke, er vanskeligere at bedømme.

Hvis man - blot som en illustration - betragter forbruget i de enkelte indkomstklasser af alle varer med undtagelse af boliger, medicin m. m., fordeler dette sig efter den nævnte husholdningsundersøgelse som vist i tabel 7. Som man ser, er det samlede vareforbrugs andel af indkomsten klart faldende med stigende indkomst. Forudsat at en omsætningsafgift ikke på radikal vis ændrer de enkelte indkomstgruppers forbrugsstruktur, synes det åbenbart, at en omsætningsafgift, der rammer hele vareforbruget, vil beslaglægge en faldende del af indkomsten ved stigende indkomst.

Tabel 7.
Vareforbrug i de enkelte indkomstklasser
(1955).

	Gennemsnitligt vareforbrug (kr.)	Vareforbrug i relation til indkomst	
		ialt	excl. fødevarer
- 5.000	2.394	67,2	37,2
5-10.000	5.278	63,9	32,4
10-15.000	7.483	60,4	32,7
15-20.000	9.887	56,9	33,0
20-25.000	11.482	51,7	30,9
25-30.000	12.930	47,7	29,7
30-35.000	14.636	45,1	28,0

Kilde: *Statistiske Efterretninger*, nr. 83, 1957.

Note: Tabellen er beregnet ved at medtage de i kilden givne grupper nr. 2 til 10 samt 13 og 14. Næstsidste kolonne er beregnet ved at sætte gennemsnitligt vareforbrug i relation til indkomstgruppens gennemsnitlige udgift og opsparing, medens i sidste kolonne forbruget af fødevarer (gruppe 3 i anførte kilde) ikke er medregnet.

Det er imidlertid bemærkelsesværdigt, at forbruget af andre varer end fødevarer for de

givne indkomstklasser kun udgør en svagt faldende andel af indkomsten. I hvert fald op til 20.000 kr. synes det at gælde, at en generel omsætningsafgift, der ikke medtager fødevarer samt tjenester, vil være en skat, der næsten varierer proportionalt med indkomsten. Går man højere op i indkomstklasserne, må man antage, at procenten er stadig faldende og skatten således tydelig degressiv.

Alt i alt må man derfor regne med, at en almindelig omsætningsafgift i sig selv vil vise en degressiv tendens. Følgen er, at en lettelse af indkomstskatten med samme procent for alle indkomstklasser og en samtidig indførelse af en generel omsætningsafgift vil føre til en mere ulige fordeling. Hvis man derfor ønsker at lade indkomstfordelingen uberørt af den omtalte ændring i skattestrukturen - og ikke griber til andre indkomstudjævrende midler såsom forskellige sociale ydelser - må man gennemføre en degressiv lettelse af indkomstskatten, d. v. s. en relativt større lettelse for mindre indkomster end for store indkomster. Man vil da efter lettelsen af indkomstskatten stå tilbage med en mere progressiv indkomstskat.

7. Hvis der ved skatteomlægningen sker ændringer i indkomstens fordeling på indkomstklasser, må dette antages at medføre ændringer i den totale opsparelseskvote, d. v. s. forholdet mellem opsparing og indkomst. Forinden disse spørgsmål tages op, må man imidlertid gøre sig klart, at for det enkelte individ med given indkomst vil en ændring i skatternes sammensætning formentlig påvirke fordelingen af indkomsten på opsparing og forbrug. Som det vil blive nærmere omtalt nedenfor, synes det nemlig berettiget at hævde, at tilstedeværelsen af en indkomstskat vil få den enkelte borger til at forbruge en større del af sin indkomst end den andel, han ville forbruge, hvis der ikke fandtes nogen indkomstskat. Indkomstskatten diskriminerer med andre ord imod opsparingen, hvorimod dette ikke er tilfældet hverken for en forbrugsskat eller en generel omsætningsafgift.

For den almindelige borger, som ikke har noget formueforbrug, men opsparer en del af sin disponible indkomst og forbruger resten, vil indkomstskatten give et incitament til at spare mindre. Hvis en indkomstmotager først sparer op og derefter forbruger, vil han nemlig komme til at betale skat ikke alene af indkomsten, men tillige af renterne af opsparingen. Hvis indkomstmotageren imidlertid gennemfører en

del af sit forbrug straks på grundlag af lån og uden forudgående opsparing, vil hans indkomstskat blive lavere, ikke alene fordi han ikke kommer til at betale skat af nogen renteindkomst - da den jo ikke findes i det foreliggende tilfælde - men tillige fordi han i sin indkomst kan fratække renter af det lån, på grundlag af hvilket forbruget er gennemført. Det følger heraf, at indkomstskatten som sådan vil give et incitament til at forbruge nu i stedet for at udsætte forbruget. Men dette er det samme som at sige, at indkomstskatten diskriminerer mod opsparingen.

For den, der besidder en formue, vil såvel en forbrugsskat som en omsætningsafgift sammenlignet med en indkomstskat modvirke en tendens til at forbruge af formuen. En forskydning af skatterne som beskrevet vil, alt andet lige, diskriminere mod formueforbrug (nedsparing), hvoraf følger, at virkningen af denne ændring af skattestrukturen vil gå i retning af at øge den samlede opsparingstilbøjelighed. Thi denne er ikke alene bestemt af borgernes tilbøjelighed til at spare, men tillige af tilbøjeligheden til formueforbrug, d.v.s. nedsparing. En lignende virkning fås i relation til et forbrug, der baseres på gældsstiftelse.

For såvel den, der har positiv som den, der har negativ opsparing, vil indkomstskatten således inspirere til et større forbrug, hvilket også ses af, at indkomstskatten, som også betales af den del af indkomsten, som opspares, betyder en lavere rente af den præsterede opsparing. Det er ganske vist en almindelig, velbegrunder opfattelse, at et fald i renten næppe vil påvirke opsparingstilbøjeligheden for en indkomstmottager med given indkomst. Omvendt er der ikke meget, som tyder på, at en stigning i renten vil kunne lokke en væsentlig større opsparing ud af given indkomst. Dette resultat refererer sig imidlertid til moderate rentevariationer. En væsentlig (relativ) forskydning af samlet skat over mod direkte forbrugsskat eller almindelig omsætningsafgift vil derimod ved at forøge den effektive rente af opsparing antagelig have en vis virkning. En skat af den sidste del af indkomsten på 40 pct. regnes måske som værende identisk med en nedsættelse af den effektive rente med $\frac{4}{10}$ sammenlignet med den situation, hvor opsparing er skattefri.

Søger man at vurdere styrken i den her omtalte tendens, synes det nødvendigt at tage hensyn til de forskellige opsparingsformål. Thi virkningen vil ikke alene afhænge af størrelsen

af den reale rentestigning, som skatteomlægningen indebærer, men tillige af det opsparingsformål, der ligger bag opsparingen. En fuldstændig opremsning af de forskellige opsparingsformål skal ikke forsøges her. Men der er grund til at skelne mellem den opsparing, som gennemføres med henblik på et umiddelbart efterfølgende forbrug, og den opsparing, som gennemføres med henblik på et længere ude liggende forbrug. Typiske eksempler på de to grupper er opsparing til ferie eller anskaffelse af varige forbrugsgoder på den ene side og opsparing til finansiering af børns uddannelse eller alderdomsopsparing på den anden side.

Over for begge typer opsparingsformål må en virkning være mulig. Den korte opsparing vil måske særlig blive påvirket derved, at tidspunktet for den udvidelse af forbruget (nedsparingen), som opsparingen muliggør, vil blive forrykket ved overgang til en direkte forbrugsskat. Er denne skat progressiv, vil den klart trække hen mod en - i øvrigt ud fra flere synspunkter ønskelig — tidsmæssig udjævning af forbruget, idet den samlede skat herved bliver mindst. Hertil kommer som nævnt, at forbrugsskatten i forhold til indkomstskatten vil præmiere en udsættelse af forbruget. Dette sidste gælder som også nævnt lige så vel omsætningsafgiften.

Bortset fra at den behandlede omlægning af skattestrukturen i almindelighed vil lette gennemførelse af opsparing, er det vanskeligt at bedømme eventuelle mere specielle virkninger på den langsigtede opsparing (som f. eks. alderdomsopsparing). For opsparing til alderdomsforsørgelse vil det forhold gøre sig gældende, at opsparingen vil blive taget fra et relativt højt forbrugsniveau, hvor skattebesparelsen på grund af progressionen vil være stor, medens man til sin tid vil regne med at skulle betale et mindre beløb i forbrugsskat, fordi forbrugsniveauet til den tid, når de opsparedede beløb bruges, forventes at ville være lavere.

Af andre betydningsfulde opsparingsformål må nævnes virksomhedsopsparingen, der som et mål i sig selv søger at muliggøre en stærk vækst i virksomheden. En række erfaringer tyder på, at helt bortset fra det eventuelle afkast af investeringer vil virksomhederne betragte det som et mål i sig selv at få virksomheden til at vokse. Dette giver et opsparingsformål, som i øvrigt vil blive behandlet nedenfor.

Til det anførte må føjes, at en vis opsparing uden tvivl gennemføres uden andet formål end

dette at opnå en formue. Besiddelsen heraf betragtes som et gode i sig selv — en stødpude mod de mulige, men uforudseelige overraskelser, som alle møder. Denne opsparing — som formentlig mange ønsker, men ikke alle er i stand til at præstere — er måske den, som vil øges stærkest, hvis man ved en ændring af skattestrukturen formindsker indkomstkattens diskriminerende virkning over for opsparingen.

8. Ved en række af de ovenfor givne betragtninger har man som udgangspunkt taget den før beskrevne sammenhæng mellem opsparing og indkomst. Nu er forholdet imidlertid det, at ganske vist er der en karakteristisk sammenhæng mellem modtagen indkomst og præsteret opsparing, men der synes tillige at være endog meget store forskelle i opsparingen hos forskellige indkomstmottagere med samme indkomst. Det lønner sig derfor ikke blot at se på virkningen af en skatteomlægning for den enkelte indkomstmottager med en given indkomst, men også at undersøge den virkning, der kan komme for en gruppe af indkomstmottagere med samme indkomst, når man i højere grad fordeler denne gruppes samlede skat efter medlemmernes forbrug enten ved en forbrugs-skat eller ved en omsætningsafgift.

Forholdet er det, at en hel del andet end netop indkomsten påvirker den enkeltes opsparing. Her kan således henvises til virkningen af familiens størrelse og sammensætning, men også en række andre faktorer gør sig gældende, herunder virkningen af eget hus, det milieu, den enkelte husstand befinder sig i, virkningen af at være selvstændig contra lønmottager m. v. Ganske vist findes der sikkert for de enkelte borgere opsparingsvaner, som kun vanskeligt lader sig beskrive systematisk. Men herudover kan man påvise en række faktorer, som gør sig gældende. Som ovenfor antydet er det således en generel erfaring, at den, der ved køb af eget hus har bundet sig til en kontraktmæssig opsparing i form af afdrag på gæld, gennemgående præsterer en større opsparing end den, der bor til leje. Milieuet's betydning må ligeledes fremhæves. Det er således velkendt, at forbrugets højde afhænger stærkt af forbruget i almindelighed hos de mennesker, den enkelte omgås. Har han derfor en højere indkomst end sine omgivelser, vil resultatet ofte blive, at han får en relativt stor opsparing. Har han en lavere indkomst, vil han have svært ved at leve op til

den af omgivelserne accepterede forbrugsstandard, og hans opsparing bliver tilsvarende lille. Det er videre en almindelig erfaring, at selvstændige næringsdrivende gennemgående har en større opsparing end lønmottagere.

Til illustration af disse spredninger i opsparingen er i tabel 8 vist indkomst og opsparing i forskellige dele af landet. Tallene refererer sig alene til lønmottagere. De væsentlige forskelle, man her finder i forholdet mellem opsparing og indkomst såvel mellem landsdelene som mellem forskellige grupper i samme landsdel, kan åbenbart ikke forklares ved forskelle i familiens størrelse. Det ser tværtimod ud til, at forskellene forøges, hvis der tages hensyn hertil. En række ikke nærmere specificerede omstændigheder gør sig åbenbart gældende. Her er det afgørende alene at illustrere den spredning, som findes i en given indkomstgruppes opsparingskvote, d.v.s. forholdet mellem opsparing og indkomst.

Denne spredning betyder, at betragter man en gruppe mennesker med en indkomst på f. eks. 30.000 kr., så vil den gennemsnitlige opsparing for denne gruppe måske udgøre en halv snes pct. af indkomsten. Men dette gennemsnit

Tabel 8.

Indkomst og opsparing i forskellige grupper (1955).

	Husstandens gennemsnitlige størrelse	Indkomst (udgift og opsparing), ialt kr.	Opsparing kr	Opsparing i forhold til indkomst (pct.)
Lavere funktionærer og tjenestemænd i:				
a) Hovedstaden ...	2,3	14.044	554	4,0
b) Provinsbyerne ..	2,6	12.661	617	4,9
c) Landkommuner med bymæssig bebyggelse	2,7	11.044	581	5,3
Faglærte arbejdere i:				
a) Hovedstaden ...	2,8	16.186	475	2,9
b) Provinsbyerne ..	3,0	13.047	799	6,1
c) Landkommuner med bymæssig bebyggelse	3,3	11.277	352	3,1
Ufagl. arbejdere i:				
a) Hovedstaden ...	2,6	13.565	405	3,0
b) Provinsbyerne ..	2,9	11.073	468	4,2
c) Landkommuner med bymæssig bebyggelse	3,3	10.353	562	5,4

Kilde: *Statistiske Efterretninger*, nr. 83, 1957.

dækker over store variationer inden for gruppen, hvor eksempelvis måske en fjerdedel sparer 15-20 pct. eller mere, medens en anden fjerdedel måske kun sparer ganske lidt eller overhovedet ikke sparer. Flytter man nu en del af indkomstskatten over på forbruget, vil medlemmerne af den sidste gruppe komme til at svare mere i skat, og da deres opsparing er lille eller slet ikke findes, vil den større skat nødvendigvis blive betalt ved en (væsentlig) nedsettelse af forbruget. Dette gælder så meget mere, som man må antage, at en stor del af opsparingen - måske særlig hos lønmodtagere - er mere eller mindre kontraktligt bundet i form af afdrag på gæld og indgåede forsikringsaftaler og således kun i begrænset omfang kan virke som »stødpude«. På den anden side slipper de stærkt sparende medlemmer af indkomstgruppen for en del skat og vil — deres vane tro - spare en (væsentlig) del heraf. Nettoresultatet vil blive, at gruppens samlede opsparing vil stige.

Som det ses, kan opsparingen ventes at stige, jo større spredning der (for gruppen) er i forholdet mellem opsparing og indkomst. Imidlertid gælder det også her, at en nærmere bedømmelse af, hvor stærk denne virkning måtte være — hvilket naturligvis er mere afgørende end blot dette at påvise, at der er en virkning - er uhyre vanskelig. Det må videre bemærkes, at det foran anførte formentlig særlig gælder for den direkte forbrugsskat. Thi udgangspunktet for betragtningen var en forudsætning om, at en given indkomstgruppes samlede skat kunne holdes uændret på trods af skatteomlægningen, hvilket som ovenfor nævnt kan være vanskeligt ved overgang til omsætningsafgift. I et vist omfang vil de anførte betragtninger dog kunne få gyldighed, såfremt man skærper indkomstskattens progression samtidig med lettelsen af den samlede indkomstskat og overgang til omsætningsafgift.

9. Som allerede nævnt vil den gennemsnitlige opsparingskvote tillige kunne påvirkes af den ændring i indkomstfordelingen, som i hvert fald vil kunne blive resultatet ved en lettelse af indkomstskatten med en samtidig indførelse af en almindelig omsætningsafgift. Som også nævnt ovenfor vil denne indkomstfordelingsvirkning kunne udeblive, hvis man letter indkomstskatten relativt stærkest for de lavere indkomstgrupper. Man står da tilbage med en indkomstskat, som er mere progressiv end den gæl-

dende. Det er ganske vist velkendt, at det på grund af skattefradragets retten er politisk vanskeligt at forøge indkomstskattens progression. Når der imidlertid som her er tale om en lettelse af indkomstskatten, vil det være lettere at skærpe progressionen.

At en mere ulige indkomstfordeling vil øge den samlede opsparing, følger af, at opsparingen vokser progressivt med indkomsten. Man har ganske vist henvist til, at en mere ulige indkomstfordeling med deraf følgende større luksusforbrug opad i indkomstklasserne vil trække forbruget i vejret ved en almindelig tendens for den enkelte til at forsøge at opretholde samme forbrug som indkomstklasserne højere oppe. Det er vel imidlertid tvivlsomt, om denne virkning vil være stærk nok til at opveje det anførte.

Hertil kommer endvidere, at der for omsætningskatterne kan være specielle virkninger udover de nævnte. En generel omsætningsafgift vil umiddelbart mindske det samlede forbrug ved at mindske realværdien af befolkningens disponible indkomst, medens såvel indkomst- som forbrugsskatten mindsker det samlede forbrug ved at fratage befolkningen indkomst og således mindske den disponible indkomst. Det spørgsmål rejser sig nu, om reaktionen vil være den samme, når man formindsker et individs reale indkomst ved at forhøje priserne på hans indkøbte goder, som når man gør det ved at fratage ham indkomst. Det er her blevet hævdet, at der i hvert fald på kort sigt skulle eksistere en såkaldt pengeillusion, hvilket vil sige, at borgerne lader forbruget stige stærkere, når pengeindkomsten vokser, end når priserne falder tilsvarende. Eller omvendt, hvis den disponible pengeindkomst går ned, skulle det reale forbrug synke mere, end hvis pengeindkomsten er uændret, mens priserne stiger. Hvis noget sådant gør sig gældende, vil det være klart, at man i en given situation opnår den stærkeste indskrænkning (eller ved vækst: mindste stigning) af det reale forbrug, hvis man benytter forbrugsskat eller indkomstskat. Det anførte forhold kan måske særlig tænkes at eksistere som en kortvarig reaktion, før tilpasning opnås, og forholdet vil derfor kunne få indflydelse på den hastighed, hvorved de omtalte indgreb slår igennem. Ved en fuldstændig pengeillusion på kort sigt, men ingen på langt sigt, skulle man ved forbrugsskat eller indkomstskat få en kraftigere kortsigtet end langsigtet reaktion, mens det modsatte skulle gælde for omsætningsafgif-

ten. På den anden side må det tages i betragtning, at omsætningsafgiften kan gennemføres med virkning næsten fra lovens vedtagelse, hvorimod såvel indkomst- som forbrugsskatten som regel kun ændres med virkning fra det følgende skatteår.

10. Alt i alt kan man vente, at en omlægning af skatterne som beskrevet vil trække en stigning i den samlede private opsparelskvote med sig. Formentlig vil denne stigning blive stærkest, hvis omlægningen går i retning af omsætningskatter, først og fremmest fordi virkningen på indkomstfordelingen her antagelig vil være stærkest. Indkomstfordelingen vil ikke nødvendigvis blive mere ulige ved en forskydning over mod forbrugsskatten. Ganske vist kan det da som nævnt blive nødvendigt med en meget stærk progression i forbrugsskatten med heraf følgende vanskeligheder.

Hvis man nu under henvisning til det foran anførte går ud fra, at en forskydning fra indkomstskatten over mod en direkte forbrugsskat eller en almindelig omsætningsafgift indebærer en forøgelse af opsparelsmuligheden, bliver det næste spørgsmål, hvilken virkning man kan vente af en sådan stigning. Dette spørgsmål vil nu blive nærmere behandlet, idet det bemærkes, at man i en mere detaljeret undersøgelse ikke kan indskrænke sig til blot generelt at undersøge virkningen af en stigning i opsparelsmuligheden. På grund af de ufuldkomnetheder, der præger kapitalmarkedet, vil virkningen nemlig tillige afhænge af, hvilke indkomstgrupper og erhvervsgrupper der præsterer den større opsparels. De heraf følgende modifikationer vil blive behandlet senere.

Virkningen af en forøget opsparelsmulighed vil dels være en formindsket indenlandsk aktivitet og dels en formindskelse af importen. (Hvis samfundet er i økonomisk vækst med stadig stigning i produktion, beskæftigelse m. v., bliver virkningen en svækkelse af stigningen i aktivitet og import). Når husholdningerne under ét sparer et større beløb ud af deres indkomst, er dette ensbetydende med, at husholdningernes efterspørgsel efter konsumgoder må blive mindre. Dette fald i efterspørgselen vil betyde forringede afsætningsmuligheder for produktionen med deraf følgende produktionsnedsættelse og deraf igen følgende fald i indkomsterne med atter påfølgende efterspørgselsnedgang og produktionsindskrænkning. At virkningen af den nedsatte forbrugsefterspørgsel så-

ledes i sig selv vil trække mod en nedsat indenlandsk aktivitet, er åbenbart.

Tillige må nu tages i betragtning, at dette fald i produktion og beskæftigelse vil betyde, at behovet for betalingsmidler til formidling af omsætningen af varer og tjenester må antages at falde, når omsætningen af varer og tjenester falder. Da renten er betaling for i et vist tidsrum at disponere over betalingsmidler - d. v. s. renten opfattes som prisen for betalingsmidler - vil følgen af den noget lavere efterspørgsel efter betalingsmidler kunne blive en tendens mod rentefald. Denne tendens må imidlertid antages at være forholdsvis svag og usikker. Hvis den slår igennem, vil man i visse situationer kunne tænke sig, at følgen bliver en tendens til stigning i virksomhedernes investeringer, herunder ganske særlig anlægsvirksomheden.

Det må dog tages i betragtning, at denne tendens i det højeste kan svække, men næppe ophæve den depressive tendens, som er en følge af det omtalte fald i forbrugsefterspørgselen, og som må antages at sprede sig til investeringsaktiviteten. Selv bortset herfra er det yderst tvivlsomt, hvor stærkt investeringsaktiviteten vil reagere på et rentefald. Dette bør fremhæves, idet man derved kan konkludere, at der ikke - i hvert fald slet ikke på kortere sigt - synes at være tilstrækkeligt stærke automatisk virkende kræfter, som trækker frem mod at genoprette det fald i aktiviteten, som har fundet sted ¹⁾. Dette må antages først og fremmest at vise sig i form af en forøget ledighed for såvel arbejdskraft som produktionsapparatet. Man kan næppe se bort fra, at visse tendenser mod prisfald vil kunne vise sig, men særlig stærke kan disse ikke antages at blive. Som det nærmere vil blive beskrevet nedenfor, er det imid-

¹⁾ Det anførte står i modsætning til ældre opfattelse, i henhold til hvilken renten skulle falde (kraftigt) ved en stigning i opsparelsmuligheden, hvorefter investeringen skulle stige (kraftigt), således at beskæftigelsen ville blive opretholdt uændret. Det vil ses, at med udgangspunkt i den ovenfor givne beskrivelse af de igangsatte processer vil dette alene kunne blive resultatet ved specielle forudsætninger om rentens reaktion på en tilbagegang i efterspørgselen efter penge tillige med en forudsætning om den styrke, hvormed investeringsaktiviteten påvirkes af en given rentevariation.

Det bemærkes, at når man efter ældre teori nåede dette resultat, hænger det sammen med, at man i teorien forudsatte, at lønnen ville være fuldt bevægelig nedad. Det ovenfor anførte bygger på den forudsætning, at lønnen ikke — eller kun svagt - vil gå ned ved et fald i samlet aktivitet.

lertid i denne situation muligt, at stat og/eller nationalbank vil gribe ind med korrigerende politiske indgreb.

11. Den omtalte stigning i opsparingskvoten vil imidlertid ikke alene udløse virkninger indadtil, men vil tillige påvirke vor samhandel med udlandet, således som denne kommer til syne på betalingsbalancens løbende poster. Der vil her kunne komme virkninger på såvel debet- som creditsiden, d. v. s. for såvel import af varer og tjenester som for eksport af varer og tjenester. Idet man overalt i det følgende forudsætter givne valutakurser, og idet man for oversigtens skyld tillader sig at se bort fra eventuelle virkninger af (svage) prisfaldstendenser udgående fra et fald i indenlandsk aktivitet, vil virkningen på betalingsbalancen komme som en følge af den lavere samlede efterspørgsel i indlandet. Som ovenfor beskrevet vil stigningen i opsparingstilbøjeligheden føre til nedsat beskæftigelse og totalindkomst. Dette er imidlertid ikke alene ensbetydende med en lavere efterspørgsel efter indenlandsk producerede varer, men vil tillige betyde et fald i efterspørgselen efter importvarer, både råstoffer, som anvendes i den indenlandske produktion, og varer, som ikke underkastes væsentlig bearbejdning her i landet.

Hvor stor virkningen på importen vil være, afhænger naturligvis af, hvor stor en rolle importvarerne spiller ved variationer i den indenlandske efterspørgsel. Det er meget vanskeligt at have en blot nogenlunde velbegrundet opfattelse heraf. Den samlede efterspørgsel her i landet (konsum plus bruttoinvestering) er af størrelsesordenen 30-35 milliarder kr. Importen er af en størrelsesorden på 10 milliarder kr., hvortil kommer en import af tjenester. Hvis disse gennemsnitstal også er anvendelige ved de betragtede ændringer, vil resultatet åbenbart blive, at et fald i efterspørgselen på 100 kr. vil medføre et fald i importen på 30 kr. Vor viden om disse centrale sammenhænge størrelsesorden er imidlertid ringe. Ved mindre, men generelle, forskydninger vil importen formentlig blive påvirket med mere end anført.

Ikke mindre vigtigt er det naturligvis at fremhæve forudsætningen om, at det er en generel efterspørgselsbevægelse, som betragtes, hvilken forudsætning bl. a. hænger sammen med antagelsen om, at de relative priser ikke ændres væsentligt. Som ovenfor beskrevet vil der særlig ved overgang til en generel omsætningsafgift

kunne ventes forskydninger i de relative priser. Da de varer, som vil blive omfattet af en generel omsætningsafgift, formentlig er mere valuta-krævende end de varer og (især) tjenester, som holdes uden for afgiftspligten, vil man se, at denne skat kan påvirke importkvoten (d.v.s. forholdet mellem import og nationalindkomst) i nedadgående retning, hvilket forstærker den beskrevne betalingsbalancevirkning og modarbejder de depressive tendenser, som følger den større opsparingskvote.

Alt i alt kunne man således regne med, at en stigning i opsparingstilbøjeligheden som følge af en skatteomlægning af den beskrevne type vil kunne indebære en vis lettelse af eksisterende valutaproblemer. Det må dog fremhæves, at en sådan lettelse af valutasituationen åbenbart i væsentligt omfang kommer som et resultat af en svigtende indenlandsk efterspørgsel, og en sådan vil næsten uundgåeligt tillige betyde nedsat produktion og indkomst i indlandet. Hvis man således - blot som en illustration - tænker sig, at importen falder med $\frac{1}{3}$ mill. kr. ved et fald i den samlede efterspørgsel her i landet på 1 mill. kr., må den samlede efterspørgsel gå ned med 1.500 mill. kr., hvis importen skal falde med 500 mill. kr. Efterspørgselen efter indenlandsk producerede varer og tjenester går da ned med 1.000 mill. kr. - hvilket er ensbetydende med et fald i indkomsten her i landet på 1.000 mill. kr.

12. Dette resultat, som må modificeres som beskrevet, når man betragter den generelle omsætningsafgift, er imidlertid nået alene ved at betragte virkningen på kort sigt på importen. En - måske væsentlig — modifikation til det anførte bliver resultatet, når man tager hensyn til virkningerne på eksporten. Når efterspørgselen efter varer og tjenester falder her i landet, kan man i perioder med gode konjunkturer i udlandet, herunder en vækst i udlandets økonomiske aktivitet, tænke sig, at producenterne her i landet i et vist omfang kan forøge deres salg af varer og tjenester til udlandet. Hvis dette lykkes, har virkningen af den større opsparingstilbøjelighed været den bedst tænkelige: Presset på betalingsbalancen lettes uden nedgang i det indenlandske produktions- og indkomstniveau.

Hvorvidt noget sådant faktisk vil blive resultatet, er vanskeligt, ja umuligt at sige generelt. Det må her tages i betragtning, at denne eksportvirkning alene vil kunne gøre sig gældende, hvis vore eksportmuligheder ikke har været

fuldt udnyttede før ændringen af opsparringstilbøjeligheden. Dette kan tænkes i perioder med udpræget højkonjunktur i ind- og udland. I et vist omfang kan svækkelsen af den indenlandske efterspørgsel måske også virke ved at »tvinge« virksomhederne til at gennemføre en eksportoffensiv, som man ellers ville undlade. Men det er klart, at et forsøg på at bedømme omfanget af en sådan »nød lærer nøgen kvinde at spinde«-virkning vil være mere end vanskeligt.

Dertil kommer, at medmindre man forudsætter, at der findes stor generel arbejdsløshed, må det anførte ræsonnement bygge på en forudsætning om en vis bevægelighed hos produktionsfaktorerne (arbejdskraft og tillige i et vist omfang maskiner og andre faste anlæg). Ved nedgangen i indenlandsk efterspørgsel vil som nævnt arbejdskraft og faste anlæg blive ledige. Men det er vel ikke sandsynligt, at det netop er disse typer af arbejdskraft, maskiner m. v., som skal anvendes ved en stigning i eksportproduktionen. På lidt længere sigt er produktionsfaktorerens bevægelighed større - især i et samfund i vækst. Det ses imidlertid, at på kort sigt vil den omtalte virkning ikke kunne føre til, at arbejdsløshed undgås. På længere sigt er virkningen formentlig større — stadig med den omtalte forudsætning om konjunkturudviklingen i udlandet i mente. Af det anførte fremgår imidlertid, at en stor bevægelighed på arbejdsmarkedet vil være af betydning for processens forløb. Hastigheden i tilpasningsprocessen må i øvrigt også ses i forbindelse med hastigheden i den ved stigende opsparringstilbøjelighed igangsatte proces.

13. Det synes uundgåeligt, at konklusionen af det anførte vil være, at på kort sigt vil en stigning i opsparringstilbøjeligheden føre til fald i samlet indkomst her i landet, d. v. s. arbejdsløshed, samtidig med at importen af varer og tjenester vil falde noget, mens eksporten måske vil vokse noget, d. v. s. alt i alt forbedret betalingsbalance.

På længere sigt vil der imidlertid kunne være ud fra mange synspunkter gunstige virkninger af en stigning i opsparringstilbøjeligheden. Udgangspunktet må her være, at man har fået ledige produktionsfaktorer. Der synes da at åbne sig den mulighed, at man søger disse beskæftiget ikke som før ved forbrugsgodeproduktion, men ved investeringsgodeproduktion, d. v. s. produktion af maskiner, faste anlæg af forskellige slags m. v. Dette forudsætter atter en vis

bevægelighed hos produktionsfaktorerne, først og fremmest arbejdskraften.

Den omtalte forskydning vil imidlertid ikke komme af sig selv. Ganske vist kan der som før beskrevet være fremkommet tendenser til rentefald, hvilket i øvrigt er blevet forstærket af forbedringen i betalingsbalancens løbende poster. Men dels er der formentlig kun tale om en svag rentevirkning, og dels er det næppe troligt, at investeringsvirksomheden i den givne situation - eventuelt bortset fra boligbyggeriet - vil påvirkes synderligt, hvis overhovedet, af et rentefald. Det må herunder tages i betragtning, at store dele af investeringsaktiviteten næppe overhovedet påvirkes af (mindre) variationer i renten, men derimod vil være bestemt dels af mulighederne for at få kredit og dels af ændringer i den samlede efterspørgsel.

Hvad nu først angår kreditmulighederne, så vil der i hvert fald være mulighed for, at stat og nationalbank ved køb af værdipapirer på det åbne marked tilfører penge- og kapitalmarkedet midler, som vil være en af betingelserne for, at kreditmulighederne vil blive væsentlig lettere.

Som nævnt er dette imidlertid kun en af betingelserne for, at en øgning af investeringsstilbøjeligheden skal kunne blive resultatet. Lige så vigtigt er det formentlig, at med faldet i aktiviteten vil virksomhedernes evne - som bestemt af løbende indtjening - og vilje - som bestemt af forventningerne - til at forøge investeringerne være afsvækket. Man må derfor formentlig for at få den omtalte forskydning af produktionsfaktorerne gennemført gribe til investeringsstimulerende midler. Det vil føre for vidt at gå nærmere ind på de muligheder, der i så henseende måtte findes. Man kan her ikke alene nævne skattelovgivningens afskrivningsregler, aktieselskabsbeskatningen m. v., men tillige de offentlige eller halvoffentlige investeringer, som kan varieres direkte.

Det må bemærkes, at en sådan stigning i investeringsaktiviteten naturligvis indebærer, at det (relative) overskud på betalingsbalancens løbende poster, som blev resultatet af nedgangen i samlet forbrug, forsvinder igen. Der er endog den mulighed, at investeringsvirksomhed alt i alt forudsætter en større import end forbrugsproduktion. Gælder dette - og der er visse ting, som tyder herpå - vil resultatet i første omgang være en belastning af betalingsbalancen.

14. I det ovenfor anførte har man antaget,

at investeringstilbøjeligheden er bestemt dels af renten og kreditmulighederne i almindelighed og dels af afsætningen. Man har således set bort fra den mulighed, at en stigning i opsparringstilbøjeligheden umiddelbart kan trække en stigning i investeringerne med sig. Imidlertid er forholdet det, at i et vist omfang vil en større opsparring hos visse indkomstmottagere umiddelbart blive ledsaget af en stigning i investeringen hos de samme grupper. Dette hænger sammen med, at kapitalmarkedet i virkeligheden ikke er et letflydende og fuldkomment marked, gennem hvilket al opsparring ledes over mod investering. Det er formentlig en god del mere end halvdelen af den samlede bruttoopsparring, som ikke passerer kapitalmarkedet, men direkte vender sig som en efterspørgsel efter investeringsgoder.

Der foreligger ikke nogen opgørelse, som tillader en fuldstændig belysning af kapitalmarkedets betydning for den samlede investeringsaktivitet. Men en skønsmæssig opgørelse for perioden 1949-52 viser, at såvel i landbruget som i de andre erhverv blev kun en trediedel af denne periodes finansieringsbehov dækket af kapitalmarkedet, jfr. tabel 9¹⁾.

Af det anførte følger på den anden side, at selvfinansieringen indtager en central — og formentlig støt voksende — stilling i finansieringen

¹⁾ En speciel undersøgelse for industriaktieselskaberne viser for årene 1949 til 1953, at afskrivningen og henlæggelse af nettooverskud dækkede godt halvdelen af det samlede finansieringsbehov, jfr. *Økonomisk Årsoversigt*, marts 1956. En summarisk opgørelse af aktieselskabernes samlede egenkapital og gæld viser, at egenkapitalen fra 1946 til 1955 er vokset fra ca. 35 pct. til næsten 50 pct. af gælden, jfr. de i *Statistiske Efterretninger* offentliggjorte oversigter. Ved bedømmelse heraf må prisstigningerne, som næsten automatisk tenderer mod at forøge selvfinansieringsgraden, tages i betragtning.

Tabel 9-

Finansieringsbehovet og dets dækning 1949—52.

Års gennemsnit. (Mill. kr.).

	Landbruget	Andre erhverv
Investeringer	550	2650
Afdrag på gæld	100	-
Ejendomsomsætning	250	-
Finansieringsbehov	900	2650
Emission af aktier	—	150
Lån fra staten	50	100
Kredit- og hypotekforeningslån	100	50
Sparekasse- og banklån, forsikrings- selskaber	50	400
Andre lån	100	150
Fra kapitalmarkedet	300	850

Kilde: *Økonomisk Årsoversigt*, marts 1956. (Udsendt af Det økonomiske Sekretariat).

Note: Gruppen »Andre erhverv« refererer sig til industri og håndværk, transport og handel samt kommunerne. Under »Andre lån« er medregnet andre lån mod pant i fast ejendom (herunder sælgerpantebreve) samt privat kapitalimport.

af virksomhedernes vækst. Dette betyder, at man for store dele af erhvervslivet må regne med, at en stigning i disponibel indkomst umiddelbart efterfølges af en stigning i opsparringskvoten og en samtidig stigning i investeringerne finansieret af den større opsparring.

Det synes således at gælde for landbruget, at investeringen svinger i takt med erhvervets opsparring, som igen varierer med følsomhed over for indkomstvariationer. Dette illustreres for nogle efterkrigsår ved tabel 10, idet det bemærkes, at opsparringen er beregnet som restbeløb, og at tallene i det hele må tages med betydelige forbehold. Som det fremgår af tabellen, synes der at være en klar sammenhæng mellem ændringer i indkomst, opsparring og investering.

Tabel 10.

Landbrugets opsparring og investering.

(Mill. kr., årets priser).

	1948	1949	1950	1951	1952	1953	1954
Selvstændige landbrugeres ansatte indkomst	934	1093	1284	1423	1511	1525	1466
Ændringer heri i forhold til foregående år		+ 159	+ 191	+ 139	+ 88	+ 14	÷ 59
Landbrugets nettoopsparring	0	229	295	÷ 82	383	231	37
Ændringer heri i forhold til foregående år		+ 229	+ 66	÷ 377	+ 465	÷ 152	÷ 194
Nyinvesteringer i landbruget	242	402	318	166	442	389	376
Ændringer heri i forhold til foregående år		+ 160	÷ 84	÷ 152	+ 276	÷ 53	÷ 13

Kilde: *Statistiske Meddelelser* (»Indkomst- og formueansættelserne«), Poul Winding, *Det danske Kapitalmarked*, København 1958, samt *Statistiske Efterretninger* 1958, nr. 29.

Denne sammenhæng kommer i øvrigt endnu stærkere frem, når tallene renses for virkningerne af prisændringer, hvorved f. eks. indkomsten i 1951 kommer ned på niveau med 1950. Her ved forsvinder den tilsyneladende manglende overensstemmelse mellem ændringer i indkomst og ændringer i opsparing i 1951 og 1952.

Tabel 11.

Opsparing i forhold til skattepligtig indkomst.
(Pct).

Skattepligtig indkomst	Selvstændige næringsdrivende	Lønmodtagere
20-25.000 kr.11	8
25-30.000 kr.15	9
30-40.000 kr.41	14
40-50.000 kr.45	21

Note: De anførte tal refererer sig til skatteåret 1957/58, d. v. s. stort set indkomst og opsparing i kalenderåret 1956. Kilde: Se bilaget side 287.

Det samme forhold kan man finde hos en række af byerhvervenes selvstændige næringsdrivende, idet disse med given indkomst i gennemsnit har en væsentlig større opsparing end lønmodtagere med samme indkomst. Dette forhold - som ved enkelte tal er illustreret i tabel 11 - finder en del af sin forklaring i den usikkerhed, hvormed indkomsten opgøres for selvstændige erhvervsdrivende. Men forholdet må antagelig også i et vist omfang forklares ved, at den selvstændige erhvervsdrivende umiddelbart har brug for en større opsparing til finansiering af virksomhedens vækst.

Det kan endvidere nævnes, at en undersøgelse af aktieselskabernes overskud og udbyttepolitik tyder på, at også her vil en væsentlig del af en forøget opsparing blive investeret i virksomheden. Flere undersøgelser tyder således på, at på kort sigt er der kun en svag forbindelse mellem aktieselskabernes overskud og udbyttebetalingen. Dette modsvares af, at en stigning i indkomst anvendes til finansiering af investeringer i virksomheden¹⁾.

¹⁾ Det her om aktieselskaberne anførte nævnes alene som en supplerende illustration. Det er ikke ovenfor præciseret, hvorledes aktieselskabsskatten tænkes udformet ved en forskydning over mod en omsætningskat eller en forbrugsskat. Tænkes aktieselskabsskatten uændret, vil de antagne stigninger i opsparingstilbøjeligheden formentlig alene gøre sig gældende hos private indkomstmottagere.

Til det anførte kommer nu videre, at en omlægning af skatten som beskrevet vil betyde en skattelettelse for grupper med en relativt stor opsparing. Følgen heraf er ikke alene en almen lettelse for selvstændige næringsdrivende - som har en i forhold til befolkningen som helhed relativt stor opsparelskvote — men tillige en lettelse for de befolkningsgrupper, som har voksende indkomster. Flere undersøgelser viser nemlig, at befolkningsgrupper med voksende indkomster har større opsparing end grupper med konstant indkomst.

I det omfang indkomststigninger og den hermed følgende relativt store opsparing viser sig i (måske mindre) virksomheder i stærk vækst, vil de anførte skatter kunne betyde forøgede ekspansionsmuligheder for disse virksomheder, som måske netop - stillet over for et ufuldkomment kapitalmarked - er virksomheder, der har ganske særlige likviditetsvanskeligheder.

Virkningerne heraf kan tænkes at blive betydelige, idet man kan have en begrundet formodning om, at netop de virksomheder, som er i vækst, er særlig initiativrige og vil kunne udnytte de større finansieringsmuligheder, hvortil kommer, at virksomhedernes vækst kan tyde på, at det vil være givtigt — også samfundsmæssigt set — netop at placere investeringer der.

Man kan således af det anførte konkludere, at da kun en del af opsparingen ledes ind over kapitalmarkedet, vil resultatet være, at en ændring af opsparingstilbøjeligheden umiddelbart ledsages af en tendens til en ændring af investeringstilbøjeligheden. I det omfang dette er tilfældet, vil det ses, at det angivne problem - at sætte investeringstilbøjeligheden i vejret, således at de ved den større opsparingstilbøjelighed frisatte produktionsfaktorer kan beskæftiges ved investeringsgodeproduktion — vil lettes. Men også i denne forbindelse må betydningen af produktionsfaktorenes bevægelighed fremhæves.

Uden i øvrigt at gå i detaljer må det nævnes, at det samfundsmæssigt er betydningsfuldt, hvorledes denne investering fordeler sig på de forskellige muligheder. I det omfang investeringen finansieres direkte ud af større disponibel indkomst, kan der til grund herfor ligge en rationel investeringskalkule, som tilsiger, at netop disse investeringer fremmes frem for andre investeringer (måske i helt andre sektorer). Det anføres imidlertid undertiden, at netop ved selvfinansiering er virksomhederne mindre nøjeregnende, således at man ikke skulle

være sikret en så gunstig fordeling af investeringerne som den, man får ved et kapitalmarkeds medvirken. På den anden side kan et kapitalmarked heller ikke garantere, at en fuldt ud rationel fordeling bliver resultatet. Ifølge sagens natur vil et kapitalmarked, hvor personlige forbindelser og et gennem lang tid opbygget kundeforhold mellem låntager og långiver formentlig spille en ikke ubetydelig rolle, virke ufuldkomment. Det må derfor under alle omstændigheder tillægges stor betydning at få kapitalmarkedet til at virke så effektivt som overhovedet muligt - idet der med »effektivt« menes, at de samfundsmæssigt set mest givtige investeringer gives førstepladsen. I det omfang kapitalmarkedet virker eller bringes til at virke på denne måde, vil det være klart, at det vil være fordelagtigt, om så store dele af opsparingen som muligt ledes ind over kapitalmarkedet frem for at blive anvendt direkte. Et effektivt virkende kapitalmarked er imidlertid med de givne tendenser til forøgelse af selvfinansieringen af ikke mindre central betydning. Thi det er kapitalmarkedets sortering af investeringsønskerne, som er afgørende for, i hvilket omfang man får udnyttet den mulighed for økonomisk vækst, som lønmodtageres opsparing tillige med dele af de selvstændiges opsparing muliggør.

15. Erfaringen viser, at betalingsbalanceproblemer øver en dominerende indflydelse på den økonomiske politik her i landet. Under hensyntagen hertil kunne man specielt spørge: Er der mulighed for, at en forøgelse af opsparingstilbøjeligheden hos indkomstmottagerne vil bevirke en væsentlig lettelse af kreditmulighederne for eksporterhvervene (landbrug og industri)? Er der mulighed for, at disse sektorer ville udnytte en sådan mulig lettelse? Hvad ville virkningerne heraf være?

Hvad angår det først stillede spørgsmål, er det vel troligt, at en omlægning fra indkomstskatten til en beskatning gennem en forbrugsskat eller en generel omsætningsafgift for landbrugets vedkommende ville føre til en større opsparing formentlig med påfølgende større investering, idet det naturligvis ikke dermed er givet, at investeringerne vokser parallelt med opsparingen. Via kapitalmarkedet kan der endvidere tænkes at tilflyde landbruget forøgede midler til finansiering af investeringer. Disse investeringer (investeringsstigninger) vil i et

vist omfang muliggøre en billigere produktion. Men det er vanskeligt at bedømme, hvilken virkning dette får på betalingsbalancen, idet forholdet jo ikke synes at være, at man med de i øjeblikket givne rammer, herunder den foreliggende markedssituation, kan sælge en væsentlig produktionsstigning til uændrede priser. Virkningen af den forøgede investering vil samtidig være, at produktionen kan gennemføres med en fortsat formindskelse af arbejdsstyrken.

Hvis denne frisatte arbejdsstyrke nu direkte finder beskæftigelse i de eksporterende industrier, som måske ved en større opsparingstilbøjelighed havde fået forøgede kreditmuligheder til finansiering af sin vækst, ville alt være i bedste harmoni. Det er meget vanskeligt at sige, i hvilket omfang eksportindustrien faktisk vil føle en væsentlig lettelse af kreditsituationen - idet man må tænke sig, at stat og nationalbank har gennemført det ovenfor omtalte indgreb på kreditmarkedet. Spørgsmålet om, hvorvidt en generel lettelse af kreditmulighederne faktisk vil bryde igennem overfor de omtalte sektorer, står i centrum for de overvejelser, der i den seneste tid har været rejst i relation til diskussionen om vort kapitalmarkeds effektivitet under efterkrigsperiodens økonomiske forhold. At en lettelse måske kunne blive resultatet, er muligt. Men spørgsmålet er da, i hvilket omfang man må vente en stigning i investeringstilbøjeligheden i disse sektorer. Man må vel her henvise til det ovenfor anførte: at investeringsaktiviteten formentlig nok så meget er bestemt af afsætningsforventningerne som af renten. Det må følgelig blive den aktuelle afsætningssituation for industrieksporten, som bliver ganske afgørende.

Med denne som udgangspunkt er der mulighed for at gennemføre specielle indgreb og lettelser, som kan få eksporterhvervene til at udnytte de for investeringer forudsatte lettere finansieringsmuligheder. Der kan herunder henvises til de tidligere nævnte skattepolitiske midler.

Hvis resultatet bliver en forøget investeringsaktivitet i den øjeblikkelige eller den potentielle eksportsektor, vil dette resultere i muligheder for at gennemføre en både mere effektiv (med hurtigere leverancer) og billig produktion. Og dermed er man da nået til et resultat på lidt længere sigt: at produktionens konkurrencemuligheder på de udenlandske markeder forøges. En ganske lignende virkning vil man få for den indenlandske produktion, som gen-

nemføres i faktisk eller potentiel konkurrence med importen.

16. Men det må tillige fremhæves, at hvis det på længere sigt lykkes at opretholde den samlede beskæftigelse på trods af den fra skatteomlægningen følgende stigning i opsparingskvoten, vil dette naturligvis ikke alene kunne betyde en (relativ) udvidelse af den mængde realkapital (bygninger, maskiner m. v.), som anvendes til produktion af eksportvarer eller til produktion af varer, som konkurrerer med importvarerne, og dermed vil kunne resultere i billiggørelse af denne produktion; men resultatet vil tillige kunne være en (relativ) forøgelse af den realkapitalmængde, som står til rådighed for produktion af de rene hjemmemærkedsvare. Desuden vil offentlige investeringsønsker - trafikantlæg, skoler m. v. - lettere kunne nyde fremme, jfr. nedenfor. Alt i alt er der således muligheder for, at en sådan forskydning af produktionsstrukturen vil kunne befordre væksten i realindkomst, idet prisen herfor under de givne forudsætninger er et (relativt) mindre forbrug i øjeblikket.

Det vil føre for vidt at gå ind på en nærmere beskrivelse af denne vækstproces. En forøgelse af stigningstakten for realindkomsten vil vise sig for samfundet som helhed i en større produktion med heraf følgende muligheder for en yderligere udbygning af kapitalapparatet. For den enkelte borger viser dette sig ved en forøgelse af hans realindkomst i den forstand, at han bliver i stand til for sin pengeindkomst at købe en større mængde varer og tjenester. Med de givne institutionelle forhold må man antage, at fordelene af stigningen i produktionen pr. beskæftiget vil blive indhøstet ved stigninger i pengeindkomsterne snarere end ved prisfald. Men netop i kraft af den mere effektive produktion vil disse stigninger i pengeindkomsterne ikke blive gjort illusoriske ved tilsvarende prisstigninger. Pengeindkomsten vil muligvis blive presset i vejret i et hurtigere tempo end produktivitetstigningen. Men under alle omstændigheder vil man da ikke få så store prisstigninger, som man ville få, hvis de samme stigninger i pengelønnen var blevet gennemført uden de fra de større investeringer følgende produktivitetstigninger.

Som det fremgår af det ovenfor anførte, må imidlertid en række forudsætninger være opfyldt, for at denne forøgelse af den økonomiske vækst også faktisk kommer. Det fremgår, at

blandt disse forudsætninger vil en stor bevægelighed på arbejdsmarkedet og et effektivt virkende kapitalmarked være blandt de vigtigste. Dertil må fremhæves betydningen af, at valuta-situationen - bl. a. under indflydelse af konjunkturudviklingen i udlandet - udvikler sig på en sådan måde, at man (med givne valutakurser) ikke skal føle sig foranlediget til at bremse væksten. Med de givne forudsætninger er det herunder en betingelse, at stigningen i produktivitet sammenholdt med lønudviklingen er tilstrækkelig til, at man til stadighed kan konkurrere i fornødent omfang på de udenlandske markeder.

17. Det skal fremhæves, at blandt de anvendte forudsætninger finder man flere, som meget vel kunne tages op til særskilt drøftelse. Udgangspunktet har her alene været at forfølge virkningen af en ændring af opsparingskvoten som følge af en ændring af skattestrukturen samt de muligheder, som åbner sig herved. Derimod falder det uden for opgaven at gennemdrøfte, hvorvidt disse resultater kunne nås på anden måde, d. v. s. ved andre politiske indgreb som ændringer af valutakurserne, låntagning i udlandet kombineret med forskellige former for investeringsfremmende politik, forskellige indgreb over for omkostningsniveauet (og dets ændringer i forhold til udlandet), o. s. v.

18. I det ovenfor anførte har man taget sit udgangspunkt i en antagelse om, at en forskydning fra indkomstskatten over mod en forbrugsskat eller en omsætningsskat - men med bibeholdelse af det i udgangssituationen givne skatteprovenu - vil føre til en stigning i den summariske opsparingskvote. Dernæst er de mulige følger af en sådan forøgelse af opsparingskvoten blevet drøftet, idet det er antaget, at man - på trods af stigningen i opsparingskvoten - ønsker at fastholde skatteprovenu. Det har med andre ord været forudsat, at en sådan stigning i opsparingskvoten betragtes som (politisk) ønskelig. Mulighederne for, at dette kunne medføre en forskydning af produktionsstrukturen - mod en relativt større investeringsgodeproduktion - er blevet drøftet, tillige med en kort omtale af virkningerne heraf.

Med andre - politisk valgte - forudsætninger kunne man imidlertid hævde, at hvis den omtalte ændring af skattestrukturen skulle føre til en stigning i opsparingskvoten, ville man kunne benytte dette til at gennemføre en absolut

eller relativ lettelse af den samlede beskatning. Eller man kunne med bibeholdelse af det samlede skatteprovenu gennemføre en stigning i offentlige udgifter til konsum eller investering.

Udgangspunktet for en sådan alternativ betragtning ville være, at skatternes virkning bortset fra den før omtalte fordelingsvirkning samfundsmæssigt først og fremmest beror på, at de tvinger til nedsættelse af efterspørgslen og derved sikrer, at der er ledige produktionsfaktorer, som bl. a. beslægtedes ved afholdelse af offentlige udgifter. Ud fra dette synspunkt må man således ved betragtning af en given skat hæfte opmærksomheden ved, i hvilket omfang den fører til nedsat efterspørgsel. Man vil derved føres **til**, at en skats virkning ikke kan bedømmes alene ved at betragte dens provenu.

Hvor stor en nedsættelse specielt af forbruget en indkomstskat på f. eks. 100 mill. kr. faktisk vil give, kan være svært at afgøre. De foran anførte betragtninger giver imidlertid grund til at tro, at hvis man i stedet for opkræver de 100 mill. kr. enten i form af en direkte forbrugsskat eller i form af en generel omsætningsafgift, vil opsparingskvoten blive noget større, hvilket imidlertid er det samme som at sige, at disse skatters forbrugseffekt er større. Thi en større opsparring er identisk med et nedsat forbrug.

Det følger heraf, at man ved en forbrugsskat eller en generel omsætningsafgift på mindre end 100 mill. kr. kan få samme virkning i den her givne betydning som den, man får af en indkomstskat på 100 mill. kr. Det følger endvidere, at der således åbner sig mulighed for ved overgang til de omtalte skatteformer at nedsætte den samlede beskatning.

På den anden side kan man naturligvis fastholde provenuet, men vil da få en virkning, som svarer til en indkomstskat med et provenu på mere end 100 mill. kr. Man vil følgelig ved uændret provenu have mulighed for at forøge statens udgifter til forbrug eller investering, eller man kan - om de politiske og økonomiske forhold tilsigter det - fastholde statens udgifter, men vil da totalt set have fået samme virkning, som en forøgelse af overskuddet på drifts- og anlægsbudgettet med uændret skattestruktur ville give. Det er dette tilfælde, som især har været gennemdrøftet ovenfor. Når man imidlertid sammenligner en forskydning af skattestrukturen med en situation, hvor overskuddet på drifts- og anlægsbudgettet forøges ved uændret skattestruktur, må man som før fremhævet holde sig for øje, at vel er i de to situationer den

samlede private og offentlige opsparring lige store, men et kapitalmarked kan ikke virke så fuldendt, at de to tilfælde bliver identiske.

19. Man har ovenfor koncentreret opmærksomheden om de ændringer i opsparingskvoten, som kan antages at følge med den betragtede omlægning af beskatningen. Sammenhængende hermed blev mulige ændringer i investerings-tilbøjeligheden behandlet. Der kan imidlertid også på anden måde ventes en ændring af investeringerne og deres fordeling. Dette er en følge af den direkte indflydelse, indkomstskatten formentlig har på investeringerne.

Hvis investeringerne skal fordeles efter helt rationelle principper, må beslutninger om at investere træffes på grundlag af en kalkule, i hvilken alene indgår en bedømmelse af investeringernes nettoafkast samt rentefoden. Imidlertid vil i en lang række tilfælde en beslutning om at investere ikke alene blive truffet på dette grundlag, men der vil tillige blive taget hensyn til investeringernes virkning på skattepligtig indkomst. En given investering vil ikke alene påvirke fremtidig indkomst ved at give et afkast, som kan være større end normal rente, men vil tillige kunne give afskrivningsmuligheder, som i høj grad tages med i betragtningerne ved beslutning om at investere. Det er således velkendt - som også nævnt ovenfor - at man ved ændringer i de ved skattelovgivningen fastlagte afskrivningsregler vil kunne påvirke investeringerne. Men heraf følger generelt, at man i kraft af indkomstskatten får en anden fordeling af investeringerne dels i tid og — vigtigere - dels på forskellige investeringsmuligheder end den fordeling, man ville få uden den eksisterende indkomstskat. Disse forskydninger af investeringerne kan bevirke en samfundsmæssigt set ringere fordeling af investeringerne. Det er imidlertid af gode grunde meget vanskeligt at præcisere disse forhold nærmere.

På den anden side er der næppe grund til at tro, at en direkte forbrugsskat eller en generel omsætningsafgift vil udøve en tilsvarende diskriminerende indflydelse. Da skattegrundlaget nu er forbruget og ikke indkomsten, er det i hvert fald svært at se, at man umiddelbart skulle blive påvirket i sine dispositioner af disse skatter. Der ses i denne forbindelse — som i øvrigt — naturligvis bort fra en eventuel spekulation i ændringer i skattestrukturen.

20. Med det foran anførte er imidlertid end-

nu ikke alle virkninger på investeringerne beskrevet. Enhver investering gennemføres som allerede nævnt på grundlag af skøn over det afkast, investeringen vil kunne give. Dette skøn kan i nogle tilfælde være let og kan gennemføres med stor, ja måske fuldstændig, sikkerhed. I andre — formentlig de fleste — tilfælde er et skøn over investeringernes afkast imidlertid forbundet med en ikke ubetydelig usikkerhed. Man løber ved at beslutte sig for en investering i reglen en risiko.

Spørgsmålet er da, om en omlægning af skattestrukturen som beskrevet vil gøre borgerne mere eller mindre villige til at løbe risici. Dette spørgsmål er vigtigt, for så vidt som investeringsvirksomhed forudsætter villighed til at tage en risiko. Det gælder måske tilmed, at de investeringer, der vil kunne give de største produktionsstigninger og dermed virke mest befordrende på den økonomiske vækst, samtidig er stærkt risikoprægede investeringer. Ud fra det synspunkt, at en forøgelse af væksthastigheden er ønskelig, kan man således argumentere, at en skattestruktur, som diskriminerer mod risikoprægede investeringer, i denne henseende vil være mindre hensigtsmæssig.

Det synes umiddelbart klart, at en indkomstskat vil diskriminere imod risikoprægede investeringer. For at tage en stor risiko må det skønnede afkast ligge over det afkast, man opnår fra en mindre risikopræget investering. Da indkomstskatten imidlertid beskærer dette afkast, vil resultatet blive, at man - sammenlignet med en situation uden indkomstskat — vil være mindre tilbøjelig til at tage risici. Man vil se, at dette forstærkes ved en forøgelse af progressionen af indkomstskatten. Dette gælder så meget mere, hvis afkastet af de risikoprægede investeringer er stærkt svingende fra år til år - hvilket formentlig ofte vil være tilfældet.

Sammenligner man nu denne virkning af indkomstskatten med den virkning, en direkte forbrugsskat eller en generel omsætningsafgift vil have, ses det for det første, at netop i det tilfælde, hvor investeringens afkast svinger stærkt, vil disse skatter ikke i sig selv gøre investeringerne mindre tillokkende. Thi den svingende indkomst vil, i det omfang skatteprovenuet hentes hjem fra forbrugsskat eller omsætningsafgift, ikke give anledning til skattemæssige betænkeligheder. Men herudover ser man, at da disse skatter belaster forbruget og ikke indkomsten, vil man med given forbrugsstandard være nødt til at afholde skatterne uaf-

hængig af, om indkomsten bliver stor eller lille. Der er således ingen direkte anledning til af skattemæssige grunde at undgå den stærkt risikoprægede investering. Den højere indkomst, denne måske giver, bliver ramt af indkomstskat, men ikke af de to andre skatter. Dette må naturligvis modificeres, for så vidt som forbrugsstandard bl. a. afhænger af indkomsten.

Alt i alt synes det muligt ved en sammenligning af indkomstskatten med direkte forbrugsskat og generel omsætningsafgift at konkludere, at indkomstskatten diskriminerer imod risikoprægede investeringer. Til dette kunne i øvrigt føjes, at indkomstskatten vil dreje investeringer over mod områder, hvor det løbende afkast er ringe sammenlignet med chancen for kapitalgevinst, som ikke regnes for indkomst og følgelig ikke rammes af indkomstskatten.

Det skal endelig bemærkes, at hvis investeringstilbøjeligheden ændres som beskrevet, kan dette på sin side påvirke opsparringstilbøjeligheden. Der er ovenfor givet en ret indgående beskrivelse af, hvorledes en ændring i opsparringstilbøjeligheden vil kunne påvirke investeringstilbøjeligheden. Men der går også en sammenhæng den modsatte vej, således at en ændring af investeringstilbøjeligheden kan trække en ændring af opsparringstilbøjeligheden med sig. Ønsker en virksomhed at forøge sine investeringer, vil dette således i sig selv indebære et incitament til, at virksomheden forøger sin opsparring. Dels kan dette være en forudsætning for, at investeringen kan gennemføres, idet kreditmuligheder måske ikke findes i tilstrækkeligt omfang, og dels synes der at være en tendens til, at virksomhederne foretrækker selvfinansiering fremfor lånefinansiering.

21. Spørgsmålet om virkningen af ændringer i skattestrukturen på investeringerne kan formuleres som et spørgsmål om, hvorledes udbuddet af kapital påvirkes af skatterne. Tilsvarende kan man stille det spørgsmål, hvorledes udbuddet af arbejdskraft vil påvirkes af skatterne. Med andre ord: Vil en forskydning fra indkomstskat over mod direkte forbrugsskat eller generel omsætningsafgift kunne antages at påvirke udbuddet af arbejdskraft?

Det gælder ganske vist for en række indkomstmodtagere, at deres muligheder for at variere deres udbudte mængde arbejdskraft er stærkt begrænsede. Ikke desto mindre vil dog mange ved at påtage sig ekstraarbejde, ved at variere ægtefællens arbejdsudbud, ved at være

mere villige til at gå over på akkordlønnen arbejde, ved at udskyde tidspunktet, hvor man forlader den aktive del af befolkningen og går over på pension m. v. have mulighed for at variere deres udbud af arbejdskraft.

Det er herom almindelig antaget - og formentlig med rette — at en progressiv indkomstskat ved at belaste ekstrainkomst særlig kraftigt, vil svække incitamentet til at forøge udbuddet af arbejdskraft. Letter man nu indkomstskatten og gennemfører en generel omsætningsafgift, vil man, da det forbrug, man kan opnå af sin merindkomst, ikke beskattes hårdere end alt andet forbrug, få et incitament til at forøge sin arbejdsindsats.

Dette forhold forstærkes, hvis en forøgelse af udbuddet af arbejdskraft vil give anledning til svingninger i indkomsten, idet disse jo i sig selv rammes hårdere af en indkomstskat.

Hvis man imidlertid samtidig ønsker, at indkomstfordelingen skal være uberørt af ændringen i skattestrukturen, må man som før vist samtidig forøge indkomstskattens progression, hvilket naturligvis trækker i den anden retning. I dette tilfælde er det således næppe muligt at sige generelt, hvad resultatet måtte blive.

Hvis man alternativt gennemfører en direkte forbrugsskat samtidig med lettelse af indkomstskatten, vil man nu for det første se, at hvis en forøgelse af udbuddet af arbejdskraft giver svingende indkomst, vil dette ikke ved forbrugsskatten give anledning til betænkeligheder, hvorfor der af denne grund i sig selv kan komme et forøget udbud. Men hertil kommer, at hvis besiddelsen af en formue i sig selv - d.v.s. uafhængig af det afkast, formuen måtte give - betragtes som et gode, vil man under forbrugsskatten kunne få en forøgelse af den udbudte mængde arbejdskraft. Thi i det omfang skatten hviler på forbruget, vil opbygning af formuen kunne gennemføres ved, at indkomsten øges med samtidig stigning i opsparingen uden skattemæssige konsekvenser. Det samme vil gælde, hvis en generel omsætningsafgift gennemføres med lettelse i indkomstskatten, men uden forøgelse af dennes progression. I det omfang ændringer i skattestrukturen trækker sådanne reaktioner med sig, ser man, at opsparingskvoten vil ændres med de heraf følgende, tidligere behandlede muligheder for at ændre produktionsstrukturen til fordel for investeringsgodeproduktion.

DIREKTE FORBRUGSSKAT

I. Indledning.

A. DEN HIDLIDIGE DISKUSSION OMKRING DEN DIREKTE FORBRUGSSKAT.

1. Tanken om en direkte forbrugsskat er ikke ny i den nationaløkonomiske debat. Den har med mellemrum været fremme, siden indkomstskatten blev et fast led i det almindelige skattesystem i de vestlige lande. Allerede kort efter at England i midten af forrige århundrede som det første land havde gennemført en permanent indkomstskat, udtalte flere nationaløkonomer, at en beskatning udelukkende efter skatteyderens forbrug principielt måtte foretrækkes.

Interessen for en direkte forbrugsskat har sin oprindelse i den indvending mod indkomstbeskatningen, at den i lige grad rammer forbrug og opsparing hos skatteyderne. Det har man anset for uheldigt under hensyn til opsparens betydning for såvel den enkeltes som hele samfundets økonomi. Efterhånden som indkomstbeskatningen er blevet forhøjet, har nationaløkonomiske forfattere fundet anledning til at gøre den til genstand for dyberegående undersøgelser. I forbindelse hermed har flere uddybet argumentationen for en direkte forbrugsskat. De har i kritik af den almindelige definition af skattepligtig indkomst og den tilgrundliggende antagelse, at indkomsten kan tages som udtryk for skatteevnen, fremholdt forbruget som et efter omstændighederne mere tilfredsstillende beskatningsgrundlag. Den siden første verdenskrig fortsatte udbygning af den indirekte beskatning har på tilsvarende måde affødt en diskussion, hvorunder også synspunkter til fordel for en direkte forbrugsbeskatning er blevet fremført. At man således ad to veje har nærmet sig tanken om en direkte forbrugsskat, hænger sammen med, at den på en vis måde kan siges at være en mellemform mellem en indkomstskat og en almindelig omsætningsafgift.

I 1955 fremsatte den engelske nationaløko-

nom Nicholas Kaldor et konkret forslag til en direkte forbrugsskat¹⁾. Han videreførte hermed den amerikanske nationaløkonom Irving Fisher's studier af denne skats muligheder. Kaldor ledsagede sit forslag af en udførlig argumentation. Efter en påvisning af vanskelighederne ved at give indkomstbeskatningen en både retfærdig og hensigtsmæssig udformning gør han gældende, at en direkte forbrugsskat stemmer bedre med hævdundne beskatningsprincipper. Motiveringen samler sig i en fremhævelse af de samfundsøkonomiske fordele ved at fritage opsparingen for beskatning. Til forslaget er også knyttet en redegørelse for, hvorledes forskellige af de med en forbrugsskats gennemførelse forbundne administrative problemer kan tænkes løst. En med Kaldor's forslag som mønster udformet lov om en forbrugsskat blev vedtaget i Indien i efteråret 1957.

Ovenomtalte bestræbelser har imidlertid ikke indtil nu givet sig udslag i væsentlige reformer af det almindelige skattesystem i de vestlige lande. Forskellige forhold har været medvirkende hertil. Der har kunnet anføres vægtige politiske argumenter for indkomstbeskatningens opretholdelse, og alle svagheder til trods har beskatning af indkomst været anset for forbundet med betydeligt færre administrative vanskeligheder end direkte beskatning efter forbrug.

Det til fordel for indførelse af en direkte forbrugsskat fremførte synspunkt, at opsparingen bør fritages for beskatning, har imidlertid nået at sætte sig spor i skattelovgivningen i mange vestlige lande. Det er kommet til udtryk i den udbredte adgang til fradrag i den skatte-

¹⁾ Nicholas Kaldor: »An Expenditure Tax« London 1955.

pligtige indkomst for udgifter til livs- og pensionsforsikringer samt de efter den anden verdenskrig indførte ordninger med skattelettelser for visse former for opsparring¹⁾.

I det følgende skal først fremdrages de vigtigste betragtninger vedrørende en direkte forbrugsskat, der siden forrige århundrede har været fremme i den nationaløkonomiske og skattepolitiske debat. Et hovedpunkt i fremstillingen vil blive en gennemgang af den til Kaldor's forslag knyttede argumentation og de væsentligste indvendinger, den hidtil har mødt i Danmark. Endelig vil hovedlinierne i den indiske forbrugsskattelev som den første i sin art blive gengivet.

2. Allerede inden England i 1842 gennemførte en permanent indkomstskattelov, havde flere nationaløkonomer prøvet at skitsere principperne for en retfærdig indkomstbeskatning. Her bør nævnes, at James Mill gik ind for en mildere beskatning af arbejdsindkomster end af kapitalindkomster med den begrundelse, at førstnævnte var mindre varige og derfor principielt nødvendiggjorde hensættelse af beløb med henblik på arbejdsevnenes svigten ved sygdom eller høj alder.

Betragtningen blev uddybet af sønnen John Stuart Mill i dennes bog »Principles of Political Economy« fra 1848. Det blev heri gjort gældende, at ingen indkomstskat kunne anses for retfærdig, medmindre den undtog den opsparede del af indkomsterne. I modsat fald var der tale om dobbeltbeskatning, da også udbyttet af den opsparede kapital i form af renter og dividender o. lign. ville blive beskattet. Når man fritog opsparringen for beskatning, ville der endvidere ikke være grund til at tage særligt hensyn til arbejdsindkomsters kortere varighed. Skatteydere, der hovedsagelig levede af sådanne indkomster, ville ikke blive hæmmet i deres bestræbelser på at spare op og dermed opnå økonomisk ligestilling med skatteydere, der allerede rådede over en formue.

I den efterfølgende tid udtalte også andre engelske nationaløkonomer sig principielt for en personbeskatning, der udelukkende hvilede på forbruget. Det mest fremherskende argument var, at indkomstskatten som følge af, at den ramte opsparringen, indebar en forskelsbehandling til ugunst for personer, der søger at opsamle sig en formue. Den i indeværende århun-

drede nok så hyppige indvending, at indkomstskatten lægger en byrde på sparsommelighed og foretagsomhed, kom først efterhånden til at spille en rolle i diskussionen. De pågældende nationaløkonomer var imidlertid alle rede til at indrømme, at en direkte beskatning efter forbrug ikke lod sig praktisere.

Uanset disse indvendinger blev indkomstbeskatningen dog almindeligvis betragtet som et væsentligt fremskridt fra hidtil anvendte skatteformer. Den muliggjorde hensyntagen til skatteydernes individuelle økonomiske omstændigheder og kunne tjene til at fremme en mere rimelig indkomst- og formuefordeling i samfundet. Så længe skattesatserne var af forholdsvis beskeden størrelsesorden, kunne ugunstige vilkår for den personlige opsparring og virkningerne heraf for samfundet som helhed ikke påkalde større opmærksomhed.

3. Bestræbelserne på en konkret udformning af tanken om en direkte forbrugsskat føres almindeligvis tilbage til den amerikanske nationaløkonom Irving Fisher's bog »The Nature of Income and Capital« fra 1906. Hovedemnet for bogen er en definitions-mæssig bestemmelse af henholdsvis indkomst og kapital. Den sædvanlige indkomstdefinition — indkomsten som det beløb, dens modtager kan anvende til forbrug uden derved at forringe sin formuestilling — bliver her erstattet med en definition af indkomsten som det beløb, modtageren faktisk anvender til forbrug. Opsparingen holdes uden for indkomstbegrebet med den begrundelse, at den tjener til vedligeholdelse og udbygning af kapitalapparatet og derfor ikke kan henføres til personer i deres egenskab af forbrugere. Fra denne betragtningssmåde er ikke langt til det synspunkt, at en personbeskatning kun bør omfatte den del af indkomsterne, der er medgået til forbrug. Irving Fisher kommer dog ikke nærmere ind herpå, men lader sin analyse munde ud i en påvisning af indkomstskattens ugunstige virkninger for kapitaldannelsen.

4. Den øgede skatteudskrivning, som den første verdenskrig førte med sig i de vestlige lande, gav anledning til en fornyet debat om skattesystemets indretning. Fra forskellig side rettedes kritik mod såvel den direkte som den indirekte beskatning. Vendt mod indkomstskatten anførtes, at dens efterhånden relativt høje satser også for mellemindkomster gjorde det vanskeligt for de pågældende skatteydere at

¹⁾ Jfr. oversigten over danske foranstaltninger, side 61 ff.

foretage opsparring. Samtidig unddrog en række indtægtsformer, der repræsenterede mindre besværlige måder at erhverve indtægt på, herunder navnlig kapitalgevinster, sig i større eller mindre omfang beskatning. Tilsvarende gjaldt formueforbrug selv i tilfælde, hvor dette var af betydeligt omfang. I kritik af de indirekte skatter (specielle forbrugsafgifter) blev gjort gældende, at deres forbrugsbegrænsende virkning for mere velstillede i det hele var ringe og nærmest tilfældig, da disse i højere grad kunne lægge deres forbrug over på ubeskattede goder.

Ikke mindst blandt skandinaviske økonomer opstod i disse år en interesse for en beskatningsform, der flyttede skattebyrden fra opsparringen til forbruget. Professor F. Zeuthen rejste i »Nationaløkonomisk Tidsskrift« for 1924 spørgsmålet om indførelse af en direkte forbrugsskat som led i en gradvis reform af hele skattesystemet. Hovedsynspunktet er her, at under hensyn til ønskeligheden af at fremme opsparringen bør denne ikke beskattes i samme grad som forbruget. En direkte forbrugsskat rummer ikke blot samfundsøkonomiske fordele, men fører også til en fjernelse af forskellige urimeligheder i den gældende beskatning.

Indledningsvis peger Zeuthen på muligheden af enten at supplere de indirekte skatter med en skat på storforbruget eller helt at erstatte dem med en almindelig, progressiv forbrugsskat. Man skulle herved kunne opnå en mere rimelig fordeling af skattebyrden på de forskellige indkomstklasser. Interessen er imidlertid koncentreret om en ændring i den direkte beskatning.

Zeuthen gør opmærksom på, at skattegrundlaget ved overgang fra indkomstskat til direkte forbrugsskat vil blive væsentligt mindre af to grunde. Den opsparede del af indkomsterne vil falde udenfor, og desuden må man i opgørelserne af det skattepligtige forbrug give et fradrag for et vist minimumsforbrug. På den anden side vil formueforbrug komme med, hvilket dog næppe vil dreje sig om større beløb. For at sikre staten uændrede skatteindtægter og af hensyn til ønskeligheden af samme fordeling af skattebyrden på de forskellige indkomstklasser må forbrugsskattens satser derfor gøres betydelig højere. Da man endvidere kan gå ud fra, at forbruget udgør en med indkomstens størrelse aftagende andel, må satserne også blive mere progressive.

En direkte forbrugsskat vil stimulere opsparringslysten ad to veje. Vigtigst er, at opsparin-

gen fritages for beskatning. Zeuthen udtrykker dette ved at sige, at man herved fjerner en høj særbeskatning af nydannet kapital. Skatteyderne vil forøge deres opsparring i den udstrækning, de ser sig i stand til at give afkald på køb af forbrugsvarer, når de derved kan spare skat. Jo mindre udgifterne til relativt nødvendige varer betyder i et givet forbrug, desto større vil mulighederne i så henseende være. Hertil kommer, at opsparringslysten indirekte vil blive fremmet, når formueforbrug bliver skattepligtigt. Skattefriheden for formueforbrug under indkomstbeskatningen antages således at rumme en vis fristelse hertil.

I en sammenfattende vurdering må tillige tages hensyn til forbrugsskattens højere satser. De vil for så vidt gøre det endnu mere fordelagtigt at foretage yderligere opsparring især for personer med store indkomster. Ligeledes vil skatteydere uden synderlig opsparring af de højere satser blive tvunget til at nedsætte deres forbrug. Der vil imidlertid findes skatteydere med nogen opsparring, som hellere formindsker denne end deres forbrug. Uanset mulige ugunstige virkninger for denne gruppe af skatteyders vedkommende er Zeuthen dog tilbøjelig til at antage, at overgang til en direkte forbrugsskat vil medføre en forøgelse af den samlede opsparring.

Dette positive syn på en direkte forbrugsskats muligheder underbygger Zeuthen med en kritik af den for indkomstbeskatningen til grundliggende antagelse, at en persons indkomst kan tages som udtryk for hans velstand og skatteevne. En persons velstand er imidlertid kun delvis bestemt af indkomsten, idet man må se på vedkommendes samlede muligheder for at påtage sig udgifter, hans udgiftsevne. Dette forhold må navnlig tages i betragtning, når talen er om formueejere. Således giver ikke blot det årlige udbytte i form af renter, dividender, lejeindtægter o. lign., men også selve formuen mulighed for at afholde udgifter til forbrug. Dette kan således gennemføres ved sikkerhedsstillelse, pantsætning eller ved direkte formueforbrug. Hertil kommer, at formuebesiddelse åbner adgang til erhvervelse af kapitalgevinster, der, uanset at de kan anvendes til forbrug, i vid udstrækning ikke henregnes til den skattepligtige indkomst. En given indkomst er af disse grunde ensbetydende med en forholdsvis større udgiftsevne, når den hidrører fra kapitalbesiddelse.

Zeuthen konkluderer i, at man ved bedøm-

melse af en persons velstand eller skatteevne først og fremmest må se på hans forbrugs og formues størrelse. Ved siden heraf er indkomsten en faktor af mere underordnet betydning. Personbeskatningen bør derfor koncentreres om forbruget og formuen med førstnævnte som vigtigste skattegrundlag. Som ovenfor antydet tænker Zeuthen sig et vist minimumsforbrug gjort skattefrit. Udgifter til dette mest nødvendige personlige forbrug betragtes som en slags produktionsomkostninger, idet de ligesom erhvervslivets produktionsomkostninger er påkrævede for at holde produktionsapparatet i gang. Ud fra et tilsvarende synspunkt anses opsparing for en samfundsøkonomisk set nødvendig udgift.

Zeuthen finder en motivering for opretholdelse af en formueskat i den latente udgiftsevne, som formuebesiddelse rummer, og antager ikke, at den vil hæmme opsparingslysten væsentligt. Dens tyngde er således ringe sammenlignet med den langt højere beskatning af nydannet kapital, som indkomstskatten medfører.

5. Interessen i Danmark i begyndelsen af 20'erne for en direkte forbrugsskat kom også til udtryk derved, at regeringen Stauning i 1924 optog en skat på storforbruget på sit program og bl. a. med henblik herpå iværksatte forskellige overvejelser om ændringer i den direkte beskatning. De resulterede i, at der blev udarbejdet et udkast til lov om tillægsskat efter forbrug under hensyntagen til opsparing. Det nåede imidlertid aldrig at komme frem for rigsdagen som lovforslag. Den foreslåede tillægsskat havde ikke karakter af en egentlig forbrugsskat, idet beskatningsgrundlaget principielt var hele indkomsten tillagt eventuelt formueforbrug.

Udkastet fastsatte en progressiv tillægsskat på den til ordinær statsindkomstskat ansatte indkomst med fradrag af et vist minimumsforbrug. Såfremt den skattepligtiges forbrug i et år oversteg indkomsten, skulle det således overskydende forbrug medregnes til det tillægsskattepligtige beløb, og hvis den pågældende ingen indkomst havde haft, skulle det tillægsskattepligtige beløb ansættes på grundlag af hans forbrug i vedkommende år. Opsparede beløb kunne derimod ikke fradrages ved opgørelsen af det skattepligtige beløb. Hensyntagen til opsparing skete derved, at det beregnede skattebeløb nedsattes med en trediedel af den sum, som skatteyderen kunne godtgøre at have op-

sparat af sin indkomst i årets løb. Da den marginale skattesats efter forslaget ikke kunne komme over 30 pct., betød denne fradragsregel en stærkere begunstigelse af opsparingen end en almindelig skattefrihedsregel. Fradragsreglens udformning betød endvidere, at begunstigelsen for opsparingen blev desto større, jo lavere indkomsten var (forudsat at indkomsten nåede op over den skattepligtige undergrænse for tillægsskatten).

Fradraget for minimumsforbrug var bestemt af skatteyderens bopæl i landet, ægteskabelige stilling samt antal af hjemmевærende børn under forsørgelse og uddannelse. Desuden kunne udgifter til eget eller børns giftermål samt gaver til almennyttige institutioner i et vist omfang fradrages. Som opsparing ansås indskud i pengeinstitutter, afbetaling af gæld, køb af udbyttegivende værdipapirer, erhvervelse eller forbedring af fast ejendom, køb af besætning, driftsmidler, varelagre m. v. og betalte præmier til forskellige former for forsikring. Derimod betragtedes beløb anvendt til køb af indbogenstande, husholdningsartikler, befordringsmidler m. v., der efter deres almindelige beskaffenhed tjente til personlig nytte og behagelighed, ikke som opsparing. Formueudgang, der skyldtes driftsunderskud, værdiforringelse eller tab af formuegenstande, skulle ikke henregnes til formueforbrug. Man skulle således se bort herfra ved opgørelsen af stedfundne forskydninger i formuens størrelse.

I bemærkningerne til lovdkastet omtaltes indledningsvis de fra forskellig side fremførte principielle indvendinger mod den direkte beskatning. Man mente imidlertid ikke, at de kunne begrunde dyberegående ændringer i indkomst- og formueskattelovgivningen. Derimod anså man det for ønskeligt, at der som et supplement til denne beskatning gennemførtes en særlig beskatning af det større forbrug, hvad enten dette dækkedes ved anvendelse af indkomst eller formue. Herved regnede man også at kunne nå til en mere rationel beskatning af det egentlige luksusforbrug, end det var muligt gennem indirekte skatter. Man fremhævede endvidere den gavnlige indflydelse på den enkelte skatteydere økonomi, som den i bestemmelsen om skattens beregning liggende opfordring til sparsommelighed måtte forventes at få. Den lå på linie med de i øvrigt iværksatte bestræbelser på at stabilisere landets valuta. Såfremt tillægsskatten indbragte beløb af betydning, var det ifølge udkastet hensigten med

tiden at anvende disse til lettelse i den indirekte beskatning.

Af andre europæiske lande, hvor tanken om en direkte forbrugsskat var genstand for diskussion i begyndelsen af 1920'erne, kan der være grund til at nævne Tyskland. Allerede før den første verdenskrig havde flere tyske skatte-teoretikere været inde herpå, og med den voldsomme inflation, der satte ind efter 1920, var det naturligt, at interessen herfor forstærkedes. Den tyske indkomstskattelov, der gennemførtes, efter at inflationen var bragt til ophør, kom til at indeholde en bestemmelse, hvorefter forbruget under visse betingelser trådte i stedet for indkomsten som beskatningsgrundlag. Først og fremmest skulle skatteyderens forbrug overstige en vis ret høj grænse og være mindst halvanden gang så stor som indkomsten. Dernæst skulle skatten på dette forbrug, der beregnedes efter indkomstskattens sats, men blot udgjorde halvdelen af det herved udfundne beløb, være større end skatten beregnet på indkomsten. Bestemmelsen tog tydeligvis sigte på at ramme formueforbrug i større målestok, men kunne, således som den var udformet, ikke få nævneværdig praktisk betydning. Den opretholdtes imidlertid i de efterfølgende indkomstskattelove og genfindes i den seneste lov fra 1957.

6. Med den økonomiske verdensdepression efter 1929 forsvandt interessen for en direkte forbrugsskat. Det blev spørgsmålet om foranstaltninger til fremme af den almindelige efterspørgsel, der fik en dominerende plads i den økonomiske debat. Det blev en udbredt opfattelse, at årsagen til det lave aktivitetsniveau var, at opsparingen i de industrialiserede lande var for stor i forhold til investeringstilbøjeligheden. Ud fra denne betragtning måtte det anses for hensigtsmæssigt, at indkomstbeskatningen bidrog til at formindske opsparingen, samtidig med at man gennem indkomstoverførsler til mindrebemidlede åbnede mulighed for en forøgelse af forbrugsefterspørgslen.

Det påkaldte derfor ikke større interesse, at Irving Fisher i 1937 i tidsskriftet »Econometrica« skitserede, hvorledes nogle af de til en direkte forbrugsskats gennemførelse knyttede administrative problemer efter hans opfattelse kunne tænkes løst. Han imødegår i artiklen først og fremmest den antagelse, at skatteyderne vil blive nødt til at føre regnskab over deres udgifter i årets løb til køb af forbrugsgoder,

idet han fremhæver, at en persons udgifter i en given periode er forskellen mellem det beløb, der ialt er til rådighed for ham i periodens løb som indkomst eller i forvejen opsparede reserver, og det beløb, der er tilbage heraf ved periodens udløb. Skatteyderens forbrugsudgifter vil således i princippet kunne findes ved til den erhvervede indkomst at lægge de pengebeløb, der fremkommer ved salg af værdipapirer og formuegenstande, lån eller træk på indeståender i pengeinstitutter, og derfra trække pengebeløb anvendt til køb af værdipapirer og formuegenstande, udlån eller indskud i pengeinstitutter.

Irving Fisher gentog og uddybede sine betragtninger i en bog »Constructive Income Taxation«, der udkom i 1942. På dette tidspunkt var der på baggrund af de hastigt voksende krigsanstrengelser i U.S.A. en betydelig interesse for forslag til finanspolitiske foranstaltninger med sigte på en begrænsning af den civile efterspørgsel. Forbundsfinansministeriet udarbejdede under indtryk af Irving Fisher's betragtninger et forslag til en tillægsskat efter forbrug. Det blev i september 1942 forelagt senatets finanskomite, der imidlertid afviste det.

7. I Danmark nedsattes i 1937 skattelovskommissionen med den opgave at tage den gældende direkte og indirekte beskatning op til en samlet overvejelse. Kommissionen har i sin betænkning I del, der blev afgivet i 1948, kort behandlet spørgsmålet om skattemæssige begunstigelser af opsparingen. Den konkluderer her i, at det forekommer vanskeligt på forsvarlig måde at indrømme lempelser i indkomstskatten for beløb, der opspares af den løbende indkomst. I stedet peger man på muligheden af lettelse i formuebeskatningen.

Kommissionen begrundet sin indstilling med en række synspunkter, der har interesse i denne sammenhæng. Man fremhæver, at skattefrihed for opsparede beløb som følge af indkomstskattens progression er ensbetydende med en med den skattepligtige indkomst stærkt voksende opsparingspræmie. Den er således mindst for skatteydere, der i forvejen har den mindste spareevne. I tilfælde af en udstrakt begunstigelse af opsparingen vil endvidere staten lide et provenutab, som må kompenseres ved en forhøjelse af skattesatserne. Dette betyder, at præmieringen i sidste instans mere eller mindre må bæres af skatteydere, som ikke ser sig i stand til at spare op. Det vil i mange tilfælde være

skatteydere, hvis økonomiske vilkår er ringere end de sparendes. Efter kommissionens opfattelse tager man ved at indrømme skattnedsættelse eller skattefrihed for opsparede beløb ikke fornødent hensyn til de foreliggende betydelige forskelle i skatteydernes spareevne. Denne ikke blot vokser med den skattepligtige indkomst, men varierer også stærkt inden for hver indkomstkklasse.

Det var ud fra til en vis grad andre økonomisk-politiske forudsætninger, at det såkaldte økonomiske samordningsudvalgs formandskab i sin betænkning af 1956 bl. a. under indtryk af Kaldor's nedenfor nærmere omtalte bog rejste spørgsmålet om indførelsen af en direkte forbrugsskat. Det var da den almindelige opfattelse, at man ved en forøgelse af opsparringen kombineret med forskellige økonomisk-politiske indgreb kunne give bidrag til en langsigtet løsning af Danmarks valuta- og beskæftigelsesproblemer. Under overvejelse af foranstaltninger til fremme af opsparringen måtte en direkte forbrugsskats muligheder i så henseende påkalde opmærksomhed. Formandskabet giver i sin betænkning udtryk for den opfattelse, at en sådan skat vil begunstige opsparringen og dog tilgode-se det almindelige ønske om en vis udligning mellem indkomstklasserne. Man er på det rene med, at ikke mindst administrative vanskeligheder hidtil har hindret nærmere overvejelser om en eventuel gennemførelse af en direkte forbrugsskat, men finder, at tiden efterhånden må være inde til en grundigere undersøgelse af disse vanskeligheders omfang og betydning.

8. Den tidligere omtalte engelske national-økonom Nicholas Kaldor var medlem af en i 1950 nedsat britisk regeringskommission om beskatning af fortjenester og indkomster. Kaldor forelagde for kommissionen et skitse-mæssigt forslag til en begrænset direkte forbrugsskat. Den måtte imidlertid efter forespørgsel hos finansministeren afslå at medtage forslaget i sine overvejelser. Efter finansministerens opfattelse havde den indirekte beskatning i Storbritannien nået et sådant omfang, at det ikke kunne anses for hensigtsmæssigt at behandle spørgsmålet om en direkte forbrugsskat, medmindre der samtidig iværksattes en dybtgående undersøgelse af hele den indirekte beskatning. Kaldor arbejdede derefter selv videre med spørgsmålet og udsendte sin bog »An Expenditure Tax« i 1955, efter at kommissionen havde afsluttet sine overvejelser.

Kaldor's bog falder i tre dele. Først fremføres en indgående kritik af den definition af skattepligtig indkomst, som anvendes i Storbritannien. Den svarer i store træk til den i den gældende danske statsindkomstskattelov givne definition. Kritikken munder ud i, at en nærmere fortolkning af de for indkomstskattens udformning hævdvundne principper må føre til, at man opgiver denne til fordel for en direkte forbrugsskat. Derefter gør Kaldor gældende, at en forbrugsskat i modsætning til indkomstskatten ikke svækker skatteydernes tilbøjelighed til henholdsvis at foretage opsparring, deltage i risikopræget investering og påtage sig mere arbejde. Den åbner efter hans opfattelse desuden større mulighed for ad skat-tepolitisk vej at opretholde en stabil og hurtig økonomisk vækst i samfundet. I bogens sidste del fremlægger Kaldor sit konkrete forslag til en direkte og progressiv forbrugsskat med omtale af, hvorledes forskellige af de med dens gennemførelse forbundne administrative problemer muligvis vil kunne løses.

Der er grund til allerede på dette sted at gøre opmærksom på, at Kaldor ikke tænker sig, at forbrugsskatten skal afløse al indkomstbeskatning i Storbritannien. Der er blot tale om at lade den erstatte den tillægsindkomstskat, som skatteydere med over £ 2000 (d. v. s. ca. 40.000 kr.) i årlig skattepligtig indkomst må betale. Han finder således, at man ikke på forhånd tilstrækkeligt kan overskue de økonomiske og skattepolitiske konsekvenser af en fuldstændig overgang til direkte forbrugsskat. Derfor bør man gå langsomt og gradvis frem, således at de fornødne erfaringer kan blive indhøstet.

Hovedlinierne i argumentationen og forslaget skal gengives i det følgende. Kaldor indleder med på baggrund af den stærkt progressive og for store indkomster forholdsvis høje beskatning i Storbritannien at rejse spørgsmålet om, hvorvidt denne kan siges at hvile på et retfærdigt grundlag. Til belysning heraf anfører han, at efter skattelovgivningens indkomstdefinition skal alle arter af indkomst behandles ens, samtidig med at en række andre former for erhvervelse af midler, der principielt ligeledes kan anvendes til forbrug, falder udenfor. Indtægter, der kun foreligger over et kortere åremål eller er af ganske ekstraordinær karakter, giver imidlertid en ringere skatteevne end varige indtægter af samme størrelsesorden, da de principielt må nødvendiggøre en opsparring med henblik på deres bortfald. På tilsvarende

måde er skatteydere med arbejdsindtægter eller lønindtægter ringere stillet end skatteydere med kapitalindtægter af samme størrelse.

Kaldor peger som andre tidligere national-økonomer på, at besiddelse af formue ikke blot er udtryk for velstand og dermed udgiftsevne, men desuden giver mulighed for erhvervelse af kapitalgevinster, der som hovedregel ikke er skattepligtige. Dette er således tilfældet, når de ikke har karakter af ydelse for præsteret indsats. Uanset dette forhold kan kapitalgevinster imidlertid principielt som almindelige indkomster anvendes til forbrug. Hertil kommer, at de former for indtægt med karakter af kapital- ydelser, som personer uden formue har mulighed for at opnå - indtægter af meget solgte bøger, opfinderrettigheder m. v. - normalt er undergivet indkomstbeskatning.

Kaldor drager den foreløbige konklusion, at en retfærdig indkomstbeskatning kræver en udvidelse af definitionen af skattepligtig indkomst, således at den kommer til at omfatte alt, hvad der i pengeform bidrager til at forøge den pågældendes velstand, herunder kapitalgevinster og -tab i den udstrækning, de konstateres ved salg eller på lignende måde. Han peger på, at hele indkomstbeskatningen hviler på princippet om betaling efter evne eller i forhold til skatteyderens økonomiske muligheder for at tilfredsstille sine behov. Da såvel regelmæssige, svingende og ekstraordinære indtægter som modtagne beløb, der mere eller mindre har karakter af kapitalydelser, bidrager hertil, må de principielt alle henregnes til den skattepligtige indkomst. For at undgå, at svingende og ekstraordinære indtægter som følge af progressionen bliver beskattet hårdere end tilsvarende konstante indtægter, bør indkomstskatten endvidere beregnes ud fra den i de sidste år i gennemsnit opnåede indkomst. Da man ikke herved kan stille skatteydere med og uden formue skattemæssigt lige, bør indkomstskatten derfor suppleres med en formueskat.

To betragtninger får imidlertid Kaldor til at opgive tanken om en indkomstbeskatning efter ovennævnte retningslinier. En anvendelse af den opstillede indkomstdefinition fører ikke til tilfredsstillende resultater, især hvad angår kapitalgevinsterne. Man har ikke praktisk mulighed for at tage fornødent hensyn til stedfindende rente- og prisniveauforskudninger, således at de forskellige former for kapitalgevinster kan bringes på samme fod. Kaldor mener i det hele taget ikke, at man kan finde en målestok,

hvorefter alle former for indtægtserhvervelse i vid forstand kan sammenstilles. Den anden hovedindvending er, at en indkomstskat efter den udvidede indkomstdefinition i endnu højere grad end den nugældende indkomstskat vil ramme opsparingen, da kapitalgevinster i vidt omfang spares op.

Efter således at have konstateret, at indkomstbeskatningen ikke lader sig forbedre i en sådan grad, at den bliver i overensstemmelse med det tilgrundliggende evneprincip, retter Kaldor opmærksomheden imod en beskatning efter forbruget. Da det ikke er muligt efter objektive kriterier at bestemme den udgiftsevne og dermed skatteevne, der svarer til enhver foreliggende form for indtægt i vid forstand, forekommer det ham nærliggende i stedet at bygge på skatteyderens egne dispositioner. Det forbrugsniveau, en person vælger med henblik på at tilfredsstille sit behov, kan tages som udtryk for den udgiftsevne, som han selv efter et skøn over sine samlede økonomiske omstændigheder mener sig i besiddelse af. Ud fra denne betragtning kan som skattegrundlag anvendes skatteyderens faktiske forbrugsudgifter i den pågældende periode. Herved bliver alle former for indtægtserhvervelse stillet beskatningsmæssigt lige i den udstrækning, de bidrager til at opretholde modtagerens levestandard. Den opsparede del af opnåede kapitalgevinster bliver skattefri, mens formueforbrug bliver skattepligtigt.

Kaldor argumenterer i denne forbindelse mod forskellige fremførte principielle indvendinger mod en personbeskatning hvilende på forbruget. Som en af de vigtigste nævnes den betragtning, at eftersom forholdet mellem forbrug og indkomst normalt falder med stigende indkomst, vil en forbrugsskat blive væsentligt mindre tyngende for personer med større indkomster. Dette vil man efter Kaldor's opfattelse kunne tage hensyn til ved at gøre skatten passende progressiv. Han vil ikke bestride, at skattefritagelsen af opsparingen kan fremme en mere ulige formuefordeling, men antager, at de nyskabte formuer først og fremmest vil tilfalde personer, som udviser særlig foretagsomhed og dermed beforder den økonomiske ekspansion. Videre finder Kaldor ingen anledning til at ændre ved det forhold, at sparsommelige vil blive begunstiget og mere ødselt indstillede personer ramt af en forbrugsskat, da det drejer sig om forskelle i temperament m. v., som intet skattesystem kan indrettes efter. Der bliver der-

imod et større behov for regler om fradrag efter forsørgerbyrde, på grund af ekstraordinære udgifter o. lign. Endelig gør han opmærksom på, at skatteydernes forbrug svinger mindre fra år til år end deres indkomster, når man ser bort fra udgifter til køb af varige forbrugsgoder. De frembyder et særligt problem, navnlig i forbindelse med en progressiv skat. Derfor foreslås, at skatteyderne får adgang til at fordele sådanne udgifter over en årrække.

Kaldor lader denne del af sin argumentation munde ud i en betragtning om, at det kun er ved forbrug og ikke ved indkomsterhvervelse eller opsparing, at en person volder det øvrige samfund ulempe. Derfor forekommer det ham retfærdigst at beskatte efter, i hvilken grad den pågældende lægger beslag på de i samfundet producerede goder. En persons indkomst- og kapitaldannelse sker i såvel egen som hele samfundets interesse og bør derfor ikke undergives beskatning.

Med hensyn til virkningen for opsparingen ved overgang fra indkomstskat til forbrugsskat peger Kaldor først på, at sidstnævnte er neutral ved skatteydernes valg mellem forbrug og opsparing eller mellem nutidigt og fremtidigt forbrug. Forbrugsskat tillader skatteyderne at få det fulde udbytte af deres opsparing, så længe det ikke anvendes til forbrug, medens indkomstskat på forhånd reducerer dette beløb med den marginale skattesats. Hertil kommer, at skat efter indkomst gør låntagning til forbrug eller formueforbrug billigere end indkomsterhvervelse. I det hele tilskynder indkomstskat efter Kaldor's opfattelse skatteyderne til at foretage forbrugsudgifter på bekostning af deres fremtidige indtægter. Forbrugsskat har derimod ingen indflydelse i så henseende, hverken i den ene eller den anden retning. En begrænsning af formueforbruget i Storbritannien tillægger han stor betydning med henvisning til, at det foregår i ikke ringe omfang blandt skatteydere med store formuer som følge af den relativt høje beskatning af store indkomster.

Mange nationaløkonomer har næret tvivl om, hvorvidt skattefritagelse for opsparing, der kan sidestilles med en rentestigning, vil have en stimulerende virkning. De har peget på, at man ikke hidtil har kunnet påvise nogen synderlig sammenhæng mellem udviklingen i den private opsparing og forskydningerne i det almindelige renteniveau. Kaldor gør heroverfor gældende, at skattefritagelse for opsparing vil være ensbetydende med en rentestigning, der er væsent-

ligt større end de hidtil indtrufne. Dette moment vil først og fremmest få betydning for skatteydere, som ikke sparer op på grundlag af kontraktligt fastsatte forpligtelser, f. eks. i form af forsikringspræmier.

I tilslutning hertil drøftes mere indgående forskellige indvendinger mod ad beskatningens vej at begunstige opsparingen. En forbrugsskat vil ikke først og fremmest blive til fordel for personer, der lever af deres formue, da man kan gå ud fra, at disse er mindre tilbøjelige til at spare op end aktive erhvervsudøvere. Man kan desuden opretholde en formueskat, da en sådan næppe påvirker opsparingstilbøjeligheden synderligt. Endvidere gælder, at privatformuer efterhånden spiller en væsentligt mindre rolle end selskabsformuer. Ved at give enkeltmandsfirmaer større muligheder for at ekspandere vil man kunne begrænse de store selskabers dominerende indflydelse på produktionen og dermed efter Kaldor's opfattelse hidføre en mere dynamisk produktionsudvikling. Endelig må en forbrugsskat anses for bedre stemmende med hævdundne skatteprincipper end ensidige begunstigelser af opsparingen, fordi den gør ethvert storforbrug, herunder det, der er muligt ad tidligere opsparing, til genstand for beskatning.

Et meget vigtigt spørgsmål er, hvorvidt en forbrugsskat også vil fremme den del af opsparingen, der anvendes til risikopræget investering. Det er således først og fremmest omfanget af sådanne investeringer, der bestemmer takten i den økonomiske ekspansion i et samfund. Kaldor peger på, at den progressive indkomstskat rammer svingende indtægter hårdere end stabile indtægter og derved diskriminerer overfor deltagelse i mere risikable investeringer, da udbyttet heraf netop vil variere stærkt fra år til år. Føjer man hertil, at høje udbytter delvis må betragtes som kompensation for mulige kapitaltab, må også en proportional indkomstskat siges at diskriminere til ugunst for den risikoprægede investering. På den anden side er udbytter opnået takket være kursstigninger i almindelighed fritaget for indkomstskat, hvilket betyder en begunstigelse af investeringer, hvis afkast fortrinsvis fremkommer som en fortsat opskrivning af den investerede kapital. En forbrugsskat fritager opsparing for beskatning, men rammer alle former for kapitalindtægter, herunder også kapitalgevinster i den udstrækning, de anvendes til forbrug. Den begunstiger således placering af midler i risiko-

præget investering i det omfang, provenuet heraf opsøres påny. Kaldor ser en samfundsmæssig fordel i, at forbrugsskatten begrænser interessen for kapitalgevinster med henvisning til, at denne i visse tilfælde kan have karakter af en spekulation på tværs af faktisk foreliggende udbytteligheder.

Det tredje område, Kaldor undersøger forbrugsskattens virkninger på, er lysten til at påtage sig mere arbejde. Da opsparring kan ske mere fordelagtigt under en forbrugsskat, vil skatteyderne på bedre vilkår kunne sikre sig større fremtidige forbrugsmuligheder gennem opsparring af deres ekstra arbejdsfortjeneste. Ligeledes er en forbrugsskat til fordel for skatteydere, der med svingende indtægtsmuligheder er indstillet på at spare op i år med gode indtægter for at kunne opretholde en nogenlunde konstant levestandard. I tilfælde, hvor den ekstra arbejdsfortjeneste agtes anvendt til forbrug, har forbrugsskatten på den anden side en ligeså hæmmende indflydelse på arbejdslysten som indkomstskatten. For personer med jævne indkomster og dermed ringe spareevne mener Kaldor ikke, at en overgang til forbrugsskat vil betyde nævneværdigt hverken i den ene eller den anden retning.

Efter denne fremstilling skitserer Kaldor de videre perspektiver af indførelsen af en direkte forbrugsskat. Med indkomstskattens afløsning må også begrundelsen for en selskabsbeskatning falde bort. Først og fremmest kan selskaber ikke siges at have et forbrug. En beskatning af selskabernes opsparring af det årlige overskud motiveret med, at man hermed indirekte reducerer kapitalgevinsterne, lader sig heller ikke opretholde, da en forbrugsskat rammer alle kapitalgevinster i den udstrækning, de anvendes til forbrug. Endelig er det Kaldor's opfattelse, at selskabsbeskatningen i det hele begrænser de økonomiske ekspansionsmuligheder i samfundet.

For en moderne betragtning må beskatningens primære formål være at hindre såvel inflationære som deflationære tendenser i at opstå, således at en stabil og hurtig økonomisk udvikling lader sig opretholde. To typer af skatter anser Kaldor for tilstrækkelige til på enkel og effektiv måde at fremme dette formål. En forbrugsskat åbner mulighed for at begrænse forbruget tilstrækkeligt til at give plads for det ønskede investeringsomfang. Indfører man desuden en skat på investeringsudgifter, der kan betragtes som en slags afløsning for

selskabsskatterne, vil man også kunne kontrollere investeringsomfanget. Der er således intet principielt i vejen for at gøre denne skat negativ i perioder med utilstrækkelig investeringsvirksomhed.

Ved udformningen af sit forslag til en direkte forbrugsskat tager Kaldor sit udgangspunkt i den af Irving Fisher skitserede fremgangsmåde for opgørelse af en persons samlede forbrug i en given periode. Han foreslår denne suppleret med en specifikation fra skatteyderen over forskellige poster i det stedfunde forbrug. Specielt må udgifter til køb af mere varige goder over en vis prisgrænse opgives. Til brug for det videre ligningsarbejde med opgørelsen af det skattepligtige forbrug deles disse i to grupper. For så vidt angår udgifter til køb af varige forbrugsgoder såsom radioer, fjernsynsapparater, møbler, automobiler m. v. åbnes efter forslaget en adgang til at fordele dem over en årrække svarende til de pågældende varers faktiske anvendelsestid. I den anden gruppe falder formuegenstande såsom antikviteter, kunstgenstande m. v., som blot i ubetydelig grad undergår slid eller forældelse, men tværtimod i mange tilfælde er genstand for en stadig værdistigning. Udgifter til sådanne goder har karakter af en investering, der imidlertid ikke direkte kommer produktionslivet til gode. Kaldor tænker sig, at købere heraf bliver pålagt en årlig skat på en vis procent af anskaffelsessummen, motiveret med den stadige nytte og glæde, som deres besiddelse giver. En tilsvarende fremgangsmåde foreslås anvendt for udgifter til køb af eget hus. For at skattemyndighederne kan kontrollere køb af formuegenstande og kapitalanbringelse i det hele taget, vil han have indført et system med overdragelsesbeviser, som købere respektive indskydere skal indsende samtidig med deres selvangivelser for at opnå den forudsete gunstigere behandling af de omhandlede beløb. Endelig er det hans tanke, at pengegaver, understøttelser o. lign. til nærbeslægtede bliver skattefrie for giveren.

Efter forslaget er forbrugsskatten progressiv. Dette er i overensstemmelse med den almindelige fortolkning af evneprincippet. Det indebærer også en hensyntagen til omfanget af underholdsforpligtelser. Det kan efter Kaldor's mening bedst ske ved at fordele den pågældende skatteydere forbrugsudgifter på det antal personer, udgifterne vedrører, og beregne skatten for hver person for sig. Børn sættes i denne

forbindelse til en med alderen stigende brøkdæl af en person. Ekstraordinære udgifter af helt uforudset karakter skal kunne fradrages og ligeså alle udgifter til forsikring mod sygdom, ulykkestilfælde og arbejdsløshed.

En forbrugsskat betyder så stor en omvæltning af det rådende skattesystem, at den ikke vil kunne fungere tilfredsstillende, før et betydeligt fond af erfaringer er indhøstet. Derfor foreslår Kaldor som allerede nævnt, at forbrugsskatten i første omgang kun skal afløse den særlige tillægsindkomstskat i Storbritannien, hvis virkninger han anser for i udpræget grad uheldige. Af flere grunde er den foreslåede skateskala indrettet således, at der bliver ret til at fradrage forbrugsskatten ved beregning af det skattepligtige forbrug.

9. Kaldor's bog har givet anledning til en betydelig debat, såvel i Storbritannien som i andre lande, herunder Danmark. Man skal i det følgende koncentrere sig om diskussionen i Danmark. Som samordningsudvalgets formandskab i sin betænkning af 1956 har man også fra andre sider ytret interesse for en klarlægelse af forbrugsskattens muligheder. Mange indlæg rummer en principiel godtagelse af Kaldor's synspunkter, men tillige en stærk tvivl om, hvorvidt de administrative vanskeligheder i forbindelse med skattens gennemførelse lader sig overvinde. En frygt for en kraftig forhøjelse i forhold til indkomstskattens satser er også kommet til orde. Da den danske indkomstskat er væsentligt mindre progressiv end den britiske, har der været en tendens til at anse dens afløsning med en forbrugsskat for noget mindre påkrævet.

En indgående kritik ud fra danske forudsætninger af Kaldor's argumentation og forslag er blevet givet af professor Jørgen Dich i »Nationaløkonomisk Tidsskrift« for 1957. Artiklen indledes med en redegørelse for, hvorledes en direkte forbrugsskat kan tænkes udformet under danske skatteforhold. Der fremsættes i denne forbindelse forskellige indvendinger mod enkeltheder i Kaldor's forslag. Dernæst belyses de vigtigste økonomiske virkninger af en forbrugsskat, og i så henseende er Jørgen Dich i det store og hele enig med Kaldor. Hovedpunktet i kritikken vedrører de omstændigheder, hvorunder den større opsparing fremkommer. Den konkluderer i det standpunkt, at man ud fra de almindeligt anerkendte principper for fordeling af skattebyrden må tage af-

stand fra tanken om at fritage opsparingen for beskatning.

Jørgen Dich går i hele sin kritik ud fra, at der ved overgang til forbrugsskat må ske en forhøjelse af indkomstskattens satser efter det gennemsnitlige forhold mellem indkomst og forbrug inden for hver indkomstklasse. Det vil indebære en betydelig forhøjelse af skatten på den sidste del af forbruget hos personer med højere indtægter og dermed en øget tilskyndelse til skatteunddragelse navnlig i tilfælde, hvor opsparingen hidtil har været forholdsvis lille.

Jørgen Dich imødegår Kaldor's tanke om at åbne adgang til at fordele køb af varige forbrugsgoder over en vis årrække. Umiddelbar skattepligt for den fulde anskaffelsessum vil som følge af progressionen i skatteskalen lægge en dæmper på købetilbøjeligheden i højkonjunkturår, hvor der netop er behov for en forbrugsbegrænsning. Forbrugsskatten kommer hermed til at virke aktivitetsudjævnende, hvilket må anses for at være i overensstemmelse med motiveringen for dens indførelse. Hertil kommer, at Kaldor's regel betyder en gunstigere behandling af sådanne udgifter end af f. eks. udgifter til bøger, rejser m. v., hvis betydning for den enkelte skatteyder kan være ligeså stor.

Ret til fradrag af forbrugsskatten forekommer heller ikke Jørgen Dich velmotiveret. Man kan betragte skat som betaling for forbrug af kollektivt tilvejebragte goder, hvorimod den i hvert fald ikke kan anses for opsparing. En skattefradragsret vil endvidere gøre det vanskeligt at nå til en rimelig beskatning af forbruget hos skatteydere med store indkomster.

Jørgen Dich påpeger, at overgang til forbrugsskat inden for hver indkomstklasse vil medføre en nedsættelse af skatten for personer med forholdsvis stor opsparing og en forhøjelse for personer med lille opsparing. De mere sparende vil få en forøgelse af deres disponible indkomst på bekostning af de mindre sparende. Der vil ske en stigning i opsparingen, ikke mindst fordi de mindre sparende bliver nødt til at nedsætte deres forbrug for at betale den større skat. Den større opsparing vil endog fremkomme, selv om en del af stigningen i de mere sparendes disponible indkomster anvendes til forbrug.

Jørgen Dich's hovedindvending er således, at de mindre sparende inden for hver indkomstklasse gennem højere skatter kommer til at be-

tale skattebesparelsen og dermed stigningen i den disponible indkomst for de mere sparende, uden hensyn til om denne anvendes til udvidet forbrug eller udvidet opsparing. Et forholdsvis stort forbrug, herunder også formueforbrug, har imidlertid i mange tilfælde naturlige og rimelige årsager. Hertil kommer, at udbyttet af den større opsparing ensidigt vil komme de mere sparende til gode. Opsparing sker i vid udstrækning, uden at den pågældende kan siges at yde et offer eller give afkald på forbrug af nogen betydning. Endelig retter han indvending imod, at tilskuddet for de mindre sparende vokser progressivt med indkomsten og det dertil svarende forbrugs størrelse. Da personer med mindre opsparing givetvis har vanskeligere ved at præstere en større opsparing, bør tilskuddet snarere variere omvendt med forbrugets størrelse eller i hvert fald få form af et fast fradrag i skatten udregnet som en vis procent af det opsparede beløb.

10. Som det første land i verden gennemførte Indien som nævnt i indledningen i september 1957 en lov om forbrugsskat, »The Expenditure Tax Act, 1957«, med ikrafttræden fra 1. april 1958. Skatten pålignes kun personer og hindufamilier med særligt formue-

fællesskab, hvis indkomst overstiger en temmelig høj grænse. Som følge heraf vil antagelig kun omkring 5500 skatteydere blive forbrugsskattepligtige. Foruden et stort fradrag for minimumsforbrug, der i øvrigt er uafhængigt af skatteyderens almindelige forsørgerpligter, indrømmes adgang til inden for visse ret vide grænser at fratække bl. a. udgifter til eget eller børns giftermål, underhold af forældre, lægebehandling og uddannelse uden for Indien. Fritaget for beskatning er beløb anvendt til investering, indskud i pengeinstitutter, afdrag på lån, rente på lån, der ikke er medgået til skattepligtigt forbrug, køb af værdipapirer, erhvervelse, opførelse, vedligeholdelse eller forbedring af fast ejendom, køb af guld, ædelstene og smykker, betaling af forsikringspræmier med visse undtagelser, samt gaver. Udgifter til anskaffelse af varige forbrugsgoder såsom møbler, husgeråd og transportmidler til eget brug kan fordeles over fem år. Skatten udskrives efter en stærkt progressiv rateskala. Da loven først er trådt i kraft i dette år, har man endnu ingen oplysninger om dens praktisering og virkeområde. En række spørgsmål af betydning for lovens administration er således ikke nærmere omhandlet i dens tekst og vil derfor formentlig først efterhånden finde deres løsning.

B. SKATTELETTELSE FOR OPSPARING.

1. I det følgende skal først gives en kort oversigt over de bestemmelser i den danske skattelovgivning, som indebærer en begunstiggelse af opsparingen (pkt. 2-9). I tilknytning hertil vil forskellige statistiske oplysninger om deres betydning blive meddelt. Dernæst vil en nærmere vurdering af disse bestemmelser først og fremmest ud fra principperne for en direkte forbrugsskat blive foretaget (pkt. 10-18).

2. Ifølge statskatteloven af 1922 var der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst adgang til at fradrage beløb, der anvendes til *pensions- og enkeforsørgelse, livsforsikring, ulykkes-, syge-, invaliditets-, alderdoms- og arbejdsløshedsforsikring*, inden for en samlet sum af indtil 400 kr. årligt. Denne grænse blev ved ligningsloven for skatteåret 1952/53 forhøjet til 600 kr.

Ved ligningsloven for skatteåret 1954/55 skete der med virkning fra skatteåret 1955/56 en udvidelse af denne fradragsret. Beløb, der

medgår til arbejdsløshedsforsikring samt til rente- og pensionsforsikring, kunne herefter fratrækkes fuldt ud og skulle ikke tages i betragtning ved anvendelsen af det særlige 600 kr.'s fradrag. Dette kom efter udskillelsen af foranstående forsikringsarter til blot at omfatte udgifter til ulykkes-, syge- og invaliditetsforsikring samt alle former for kapitalforsikring.

De forskellige bestemmelser om ret til fradrag i den skattepligtige indkomst for afholdte forsikringsudgifter er nu samlet i lov nr. 150 af 28. maj 1958 om beskatningen af renteforsikringer m. v. De vigtigste skal nærmere omtales i det følgende.

Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan fuldt ud fradrages: udgifter til arbejdsløshedsforsikring, beløb, der indbetales på en konto vedrørende pristalsreguleret alderdomsopsparing, og udgifter til præmie vedrørende livrente, overlevelsereente, invaliderente, pensionsforsikring eller lignende renteforsikring, der er tegnet til fordel for den skatteplig-

tige selv eller hans pårørende, samt bidrag til en pensionsordning, der går ud på at sikre den skattepligtige selv eller hans pårørende en løbende årlig pensionsindtægt. Indskud til en forsikrings- eller pensionsordning af forannævnte art, hvis betaling skal ske én gang for alle eller over en kortere periode end femten år, kan ikke fratrækkes fuldt ud i det indkomstår, hvori de finder sted, men må fradrages over en femtenårs periode.

Inden for et samlet beløb af 600 kr. årligt kan fradrages: udgifter til præmie vedrørende kapitalforsikring samt visse renteforsikringer, hvortil præmieudgifter ikke kan fradrages fuldt ud, bidrag til visse pensions- og enkeforsørgelsesordninger, arbejdstagerbidrag til kapitalpensionsordninger og udgifter til ulykkes-, syge- og invaliditetsforsikring. Under denne fradragsregel indbefattes fra og med skatteåret 1960/61 tillige indskud på såkaldte kapitalbindingskonti, der vil blive nærmere omtalt under punkt 4. Fra dette år forhøjes desuden maksimumsgrænsen for forsørgeres vedkommende til 1.000 kr. årligt.

Arbejdsgiveres bidrag til pensionsordninger for de i deres virksomhed ansatte og disses pårørende kan under visse betingelser fradrages fuldt ud i arbejdsgiverens indkomst, og udelades ved opgørelsen af arbejdstagerens indkomstopgørelse.

I nedenstående tabel 1 er meddelt oplysninger om udviklingen i henholdsvis rente- og kapitalforsikringernes omfang og betydning i perioden 1950-55.

Af tabellen fremgår, at de samlede årlige præmiebeløb betalt til rente- og kapitalforsikringer i den betragtede seksårs periode udgjorde ca. 250-340 mill. kr. Navnlig renteforsikringerne steg stærkt i omfang i periodens løb. Betydningen af den ubegrænsede fradrags-

ret for disse forsikringer, der blev indført med virkning fra skatteåret 1955/56, træder på grund af manglende oplysninger for de senere år ikke klart frem. Da der i præmiesummerne indgår beløb, der ikke har kunnet fratrækkes i den skattepligtige indkomst, har den samlede størrelse af de forsikringsudgifter, der har været ledsaget af skattefrihed, ligget noget lavere.

3. Ved lov nr. 294 af 29. september 1954 blev der indført en *præmiering af opsparingen*, når denne opfyldte visse særlige betingelser. De gældende bestemmelser indeholdes i lovbetændtgørelse nr. 149 af 28. maj 1958.

Præmiering efter denne lov indrømmes for indskud på mellem 200 kr. og 2.000 kr. på særlige præmieindskudskonti i pengeinstitutter. Kun personer med mindre end 25.000 kr. i skalaindkomst (den indkomst, hvoraf statsindkomstskatten beregnes, d. v. s. den skattepligtige indkomst med fradrag for hustruindtægt, børn under forsørgelse, merindtægt m. m.) er omfattet af ordningen. Præmien udgør 15 pct. af det indskudte beløb og skal såvidt muligt modregnes i skatten. Præmien er indkomstskattefri. De videre betingelser for skattnedsættelsen er, dels at den pågældende i årets løb har foretaget en nettoopsparing af sin indkomst af mindst samme størrelse som det på præmieindskudskontoen indsatte beløb, dels at dette henstår urørt i tre år. Lovens gyldighed vil udløbe med udgangen af skatteåret 1959/60.

Da præmien udgør 15 pct. for en periode på tre år, betyder ordningen en forhøjelse af den årlige forrentning af den hensatte kapital i dette tidsrum på ca. 5 pct. Da indskuddene endvidere forrentes med pengeinstitutternes højeste indlånsrente, der for tiden som hovedregel er 5 pct. p. a., bliver den samlede rente ca. 10 pct. p. a. i de tre år. Hertil kommer som nævnt,

Tabel i. Rente- og kapitalforsikringernes samlede pålydende og de indbetalte præmiers samlede størrelse 1950/55 (mill. kr.).

Renteforsikringer.	1950	1951	1952	1953	1954	1955
Samtlige danske forsikringsselskabers bestand for egen regning ved udgangen af året (årlige rentebeløb)	228	251	277	296	327	365
Samlet præmiebeløb indbetalt i årets løb	41	46	50	54	60	68
Kapitalforsikringer.						
Samtlige danske forsikringsselskabers bestand for egen regning ved udgangen af året (forsikringssum)	6227	6606	7064	7480	8018	8525
Samlet præmiebeløb indbetalt i årets løb	213	222	234	245	260	273

Kilde: Beretning fra forsikringsrådet for året 1955.

Tabel 2. Præmieopsparingen i skatteårene 1955/56—1957/58.

	1955/56	1956/57	1957/58
Antal skatteydere, for hvilke der er godkendt præmieberettiget opsparring	39.145	51.064	52.520
Samlede godkendte opsparingsbeløb i mill. kr.....	36,5	78,8	81,7
Samlet præmiebeløb i mill. kr.....	5,5	11,8	12,2

Kilde: Statistiske Efterretninger.

at selve opsparingspræmien er indkomstskattefri, hvilket er ensbetydende med en yderligere forholdsvis forhøjelse af forrentningen. For en forsørger i Københavns kommune med en skala-indkomst på knap 25.000 kr. vil således den samlede forrentning komme til at svare til ca. 14 pct. p. a. af anden pengeanbringelse, hvis renteaftast fuldt ud indkomstbeskattes.

I tabel 2 ovenfor er givet en oversigt over præmieopsparingens omfang og skattemæssige betydning i tre skatteår.

Da præmieopsparingsordningen først blev gennemført hen på efteråret 1954, kunne den kun få begrænset betydning i skatteåret 1955/56. I de to følgende år holdt såvel antallet af personer, der fik godkendt præmieberettiget opsparing, som det samlede opsparingsbeløb sig næsten konstant. Man bemærker endvidere, at 1 forhold til det meget store antal personer med en skala-indkomst under 25.000 kr. var antallet af personer, der benyttede sig af ordningen, ret beskedent. Det har i det hele drejet sig om ca. 2 pct. Det samlede godkendte opsparingsbeløb har i de sidste to skatteår udgjort ca. 80 mill. kr., eller en ret ringe del af hele den personlige opsparing, hvilket også var at vente, når skatteydere med større spareevne ikke har kunnet deltage. Det gennemsnitlige opsparingsbeløb har ligget på ca. 1.600 kr., hvilket kunne tyde på, at en stor del af de pågældende personer har indskudt det maksimale opsparingsbeløb på 2.000 kr.

4. Opsparingspræmieringsordningen afløses fra skatteåret 1960/61 af den i loven om beskattningen af renteindtægter m. v. indeholdte adgang til at fradrage *indskud på kapitalbindingskonti*. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst vil foruden udgifter til livsforsikring, ulykkes-, syge- og invalideforsikring, også indskud på kapitalbindingskonto kunne fradrages inden for et beløb af 1.000 kr. for forsørgere og 600 kr. for ikke-forsørgere. Kapitalbindingskonti kan oprettes i pengeinstitutter, og det årlige indskud herpå skal mindst

udgøre 100 kr. For bevarelse af skattefriheden kræves, at det indsatte beløb henstår urørt i fem år efter indskudsåret. Hvis der således hæves på en kapitalbindingskonto inden denne fem-års periodes udløb, skal beløbet medregnes i den skattepligtige indkomst. Renter, der tilskrives en kapitalbindingskonto, er indkomstskattepligtige i det pågældende år, og hele kontoens pålydende indgår i den skattepligtige formue.

5. Ved lov nr. 168 af 7. juni 1958 blev gennemført en *særlig opsparingsordning for unge ikke-forsørgere*. Baggrunden var en i ligningsloven for skatteåret 1958/59 foretaget ændring af forsørgerbegrebet, hvorved bl. a. et betydeligt antal af forhen gifte med egen husstand, men uden børn, blev ikke-forsørgere og derved fik en skatteforhøjelse. Ved udskrivningsloven for samme skatteår gennemførtes herefter en vis skattenedsættelse for ikke-forsørgere, men man fandt det mindre rimeligt, at denne nedsættelse også skulle komme unge ikke-forsørgere til gode.

Loven fastsætter, at skattepligtige ikke-forsørgere under 25 år skal udrede en tillægsskat svarende til en fjerdedel af den dem pålignede indkomstskat til staten (dog højst 500 kr.), medmindre de på særlige opsparingskonti foretager indskud af samme størrelse som indkomstskatten. For at blive omfattet af ordningen skal den skattepligtiges statsindkomstskat dog mindst udgøre 100 kr. Indskud på en opsparingskonto kan på den anden side ikke overstige 2.000 kr. årligt. Indskud eller tillægsskat skal første gang betales i andet halvår af skatteåret 1958/59 og da kun med halvdelen af de for et skatteår fastsatte beløb.

Opsparingskonti for ikke-forsørgere kan oprettes i pengeinstitutter. Indskuddene skal henstå urørte, indtil kontohaveren fylder 30 år. De kan dog kræves udbetalt inden dette tidspunkt i tilfælde af ægteskabs indgåelse. Ligeledes kan en kontohaver, der godtgør, at han driver selvstændig erhvervsvirksomhed, ansøge om indskudsbeløbenes frigivelse. Tilskrevne renter er

indkomstskattepligtige, og indestående beløb henhører til den skattepligtige formue.

6. Ved lov nr. 198 af 6. juli 1957 om *investeringsfonds* er der indrømmet erhvervsdrivende adgang til skattefrit at foretage henlæggelser til investeringsfonds. De gældende bestemmelser indeholdes i lovebekendtgørelse nr. 291 af 14. december 1957. Henlæggelserne skal benyttes til forlods afskrivning på visse maskiner og lignende driftsmidler, skibe eller bygninger, der agtes erhvervet senere. Der kan højst hen sættes 15 pct. af det årlige overskud ved erhvervsvirksomhed, d. v. s. indkomsten uden fradrag af skatter, forsikringsudgifter, renter af gæld, men efter fradrag af indtægter, der ikke vedrører virksomhedens hovedformål.

Skattefriheden er for regnskabsførende skatteydere betinget af, at de på en spærret konto i et pengeinstitut båndlægger et beløb svarende til halvdelen af henlæggelsen. Ikke-regnskabsførende skatteydere skal derimod båndlægge et beløb af samme størrelse som henlæggelsen. De således båndlagte midler skal af det pågældende pengeinstitut indsættes i Danmarks Nationalbank, der for statskattens regning forrenter dem med 2 pct. p. a. Denne rente er indkomstskattefri.

En henlæggelse til investeringsfond kan ikke benyttes til forlods afskrivning før et år efter, at den tilsvarende båndlæggelse er foretaget. Den skal som hovedregel være anvendt i sin helhed inden ti år efter udløbet af henlæggelsesåret.

Oplysninger om de i henhold til denne lov oprettede investeringsfonds foreligger endnu ikke i videre udstrækning.

Ovennævnte bestemmelser må ses i sammenhæng med de i lovebekendtgørelse nr. 290 af 14. december 1957 om skattefri afskrivninger m. v. indeholdte regler.

7. Ved ligningsloven for skatteåret 1953/54 fik skatterådene adgang til bevillingsmæssigt at

indrømme *nedsættelse i den skattepligtige indkomst med indtil 3-000 kr. for skatteydere, der inden for et nærmere fastsat tidsrum første gang havde etableret eller overtaget en selvstændig erhvervsvirksomhed*, hvoraf de stadig var indehavere. Bestemmelserne herom er med enkelte mindre ændringer opretholdt ved de senere ligningslove.

I Skattedepartementets cirkulære af 19. december 1952 er givet supplerende bestemmelser om nedsættelsesreglernes praktisering. Heri opstilles visse betingelser for skattnedsættelsen, der i vidt omfang gør denne afhængig af, at der har fundet og finder en vis nettoopsparing sted hos vedkommende skatteyder.

I nedenstående tabel 3 er givet en oversigt over antallet og størrelsen af nedslag i den skattepligtige indkomst i forbindelse med nyetablering i skatteårene 1953/54-1956/57. For senere skatteår foreligger endnu ikke tilsvarende oplysninger.

Af tabellen fremgår, at et voksende antal skatteydere i det betragtede tidsrum **har** opnået nedslag i deres skattepligtige indkomst i henhold til ovenomtalte regel. Det gennemsnitlige nedslagsbeløb er også steget fra 1.246 til 1.540 kr. Ligeledes ses, at det først og fremmest **har** været landbrugere, der har fået indrømmet skattnedsættelse.

8. Ved ligningsloven for skatteåret 1958/59 blev *mindre renteindtægter* fritaget for indkomstbeskatning med virkning fra skatteåret 1959/60. Efter denne regel skal der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst ses bort fra renteindtægter af enhver art samt aktieudbytter o. lign., såfremt de tilsammen ikke overstiger 200 kr. Hvis renteindtægterne udgør mere end dette beløb, indrømmes et fradrag i den skattepligtige indkomst på 200 kr. Skattefritagelse gælder kun personer, hvis skattepligtige indkomst med anvendelse af fradragsreglen ikke overstiger 20.000 kr. Hvor den skattepligtige indkomst er højere, skal renteindtægterne medregnes fuldt ud ved indkomstopgørelsen.

Tabel 3. Antal og størrelse af nedslag i den skattepligtige indkomst i forbindelse med nyetablering i skatteårene 1953/54-1956/57.

	1953/54	1954/55	1955/56	1956/57
Antal nedslag.....	629	1488	2262	2867
Nedslagenes samlede beløb i 1.000 kr.....	884	2218	3518	4415
Heraf for landbrugere.....	480	1894	3165	3947

Kilde: Materiale i Skattedepartementet.

Ved beregning af renteindtægternes størrelse skal eventuelle renteudgifter af gæld ikke modregnes.

Under vedtagelsen i maj d. å. af lovforslaget om beskatningen af renteforsikringer m. v., der indfører en mere generel opsparingsfremmende ordning i indkomstskattelovgivningen, blev det forudsat, at ligningsloven for skatteåret 1959/60 ville indskrænke ovennævnte fritagelsesregels gyldighed til dette skatteår.

9. Loven om et stabiliseringslån af 6. juli 1957 indeholder en dispensationsbestemmelse af betydning for skatteydere med særlig stor opsparing. Den fastsætter, at en lånepligtig, der godtgør, at det for et skatteår pålignede lånebeløb forhøjet med 5.000 kr. overstiger hans privatforbrug i det tilsvarende indkomstår, kan opnå en nedsættelse af lånebeløbet med det overskydende beløb. Da lånebeløbene i alle tilfælde vil være betydeligt mindre end indkomsten, må privatforbruget således udgøre en forholdsvis beskeden del af indkomsten, for at nedsættelse kan komme på tale.

10. Under overvejelser af en omlægning af personbeskatningen i en mere opsparingsfremmende retning har det interesse at konstatere, i hvilken udstrækning de forannævnte bestemmelser om skattelettelse for opsparing stemmer overens med de for en direkte forbrugsskat til grund liggende principper. Da skattefrihed for al opsparing må betegnes som den mest konsekvente form for en opsparingsfremmende skattepolitik, vil en sådan sammenligning give et grundlag for en nærmere vurdering af bestemmelse-ernes betydning for opsparingen. Da imidlertid også andre hensyn end ønsket om at lette beskatningen af opsparingen har været motive- rende for bestemmelse-ernes gennemførelse, bør i en sådan vurdering tillige deres baggrund tages i betragtning. Ud fra disse synspunkter vil i det følgende bestemmelse-ernes virkninger på opsparingens størrelse og fordeling på indkomstklasser og på formuernes anbringelsesfor- mer blive diskuteret.

11. Reglen om beskatningen af *renteforsik- ringer* er den eneste af forannævnte bestemmel- ser, der kan siges i en vis udstrækning at følge den direkte forbrugsskats hovedprincip, at ind- tjente midler først gøres til genstand for be-

skatning, når de anvendes til forbrug, idet der til præmiebetalingen som regel vil svare en vis opsparing. Den ubegrænsede fradragsret for betalte præmier til arbejdsløshedsforsikring, renteforsikringer o. lign. modsvares af, at forsikringsbeløbene bliver skattepligtige, når de kommer til udbetaling. Skattepligten indtræder imidlertid da, uanset om beløbene gives ud til forbrug eller ikke. Der kan formentlig anføres bl. a. følgende to grunde til reglens udform- ning. Man har villet undgå dobbeltbeskatning af præmierne og desuden fundet det ønskeligt, at skatteyderne så vidt muligt selv sikrede sig indtægter henholdsvis i tilfælde af svigtende beskæftigelsesmuligheder og efter arbejdsev- nens ophør.

Reglen om beskatningen af *kapital- og sikrin- ger samt ulykkes-, syge- og invaliditet s f or sik- ringer* harmonerer ikke med tankegangen i en direkte forbrugsskat og er for så vidt mindre rationelt udformet. Fradragsretten er begrænset til 1.000 eller 600 kr., samtidig med at kapital- udbetalinger ligesom de vigtigste ydelser under ulykkes-, syge- og invaliditetsforsikringerne er indkomstskattefrie. Der gives således disse forsikringsformer en forholdsvis stor skattemæssig begunstiggelse, så længe udgifterne dertil holder sig inden for den fastsatte grænse. Også bag denne regel ligger et socialt betonet hensyn, navnlig for så vidt angår de tre særligt nævnte forsikringer. Det offentlige vil blive sparet for forsorgsudgifter i den udstrækning, skatteyder- ne selv sørger for at sikre sig mod den even- tualitet, at de hidtidige indtægter faldt bort på grund af sygdom eller ulykkestilfælde.

Der kan næppe være tvivl om, at ovennævnte fradragsregler har fremmet tegningen af de om- handlede forsikringer. Da der imidlertid ikke til fradragsreglernes anvendelse kræves, at skat- teyderen har øget sin opsparing med et til de betalte præmiers størrelse svarende beløb, kan man ikke regne med, at der sker en til de fra- trukne præmier svarende nettofremgang i op- sparing. Forskellen må endog antages at være ret stor, da der i præmierne er indeholdt beløb til dækning af administrationsudgifter og risiko. Der synes endvidere grund til at formode, at valget af den pengeanbringelse, som rente- og kapitalforsikringer er udtryk for, i et vist om- fang er foregået på bekostning af andre anbrin- gelser, der ikke er forbundet med skattelettelse i samme grad. Endelig må det fremhæves, at de indbetalte præmiebeløb, jfr. tabel 1, i betydeligt

omfang modsvares af udbetalte forsikringsbeløb, der ofte vil blive forbrugt.

Med indføjelser af indskud på *kapitalbindingskonti* i blandt de udgifter, der kan fratregkes inden for 1.000 kr.s (600 kr.s) grænsen, har skatteyderne fået større valgfrihed mellem forskellige anbringelsesformer. Man er herved kommet ind på mere generelt ad beskatningens vej at tilskynde til større opsparing, og hertil hører også en større ligestilling i den skattemæssige behandling af forskellige former for anbringelse af opsparede midler.

12. *Præmieopsparingsordningen* er i sin udformning principielt forskellig fra en direkte forbrugsskat. Der er ikke tale om skattefrihed af de under ordningen opsparede beløb, men om en præmie på 15 pct. af indskud på præmieindskudskonti, idet der kræves foretaget en opsparing af mindst samme størrelse som denne pengeanbringelse, der kun kan andrage mellem 200 og 2.000 kr. årligt. På den anden side bliver de opsparede midler ikke indkomstskattepligtige, hvis de tages i anvendelse til forbrug.

Ordningen har til formål at bidrage til en forøgelse af den personlige opsparing, hvilket den formentlig også har gjort i et vist omfang. Det må imidlertid erindres, at kun personer med mindre end 25.000 kr. i skattepligtig indkomst og dermed forholdsvis begrænset spareevne kan benytte sig af ordningen. Hertil kommer betydningen af beløbsgrænsen på 2.000 kr.

Ud fra foranstående betragtninger må hævdes, at præmieopsparingsordningen i første række rummer en tilskyndelse for personer, der ellers normalt ikke foretager opsparing i større omfang og i hvert fald ikke i mere langsigtet form. Den kan så at sige vænne disse til at spare op. Ved at foreskrive, at præmien bortfalder, dersom de indskudte midler hæves inden 3 år, flytter ordningen interessen fra den kortsigtede, formålsbestemte opsparing, der må antages at være den dominerende inden for disse indkomstklasser. I øvrigt medfører opsparingspræmieringsordningen, at der kan opnås en forrentning af indskud, der ikke afviger væsentligt fra kapitalanbringelse i aktiv form i aktier eller selvstændig erhvervsvirksomhed, hvis forrentningsmuligheder som helhed er gunstigere under langvarige prisstigningsperioder, end tilfældet er for anbringelse af midler i passiv form.

13. *Opsparingsordningen for unge ikke-jorsørgere* er på væsentlige punkter udformet som opsparingspræmieringsordningen. Skattnedsættelsen udgør her 25 pct. af indskudsbeløbet, hvis størrelse imidlertid på forhånd er fastsat for hver indkomstklasse. Bindingsperioden bliver i det mindste fem år, medmindre ægteskab indgås. Den vigtigste forskel er, at det ikke kræves, at en til indskuddets størrelse svarende nettoopsparing har fundet sted.

Forskellige forhold kan tale for, at ordningen vil få en ikke ringe opsparingsfremmende virkning. De pågældende skatteydere vil direkte blive gjort bekendt med, at de kan undgå at betale den pålignede tillægsskat, hvis de i stedet foretager indskud i et pengeinstitut. Uanset forholdsvis stor spareevne er det en almindelig opfattelse, at deres sparelyst gennemgående er ret ringe. Endvidere kan det ikke udelukkes, at de skatteydere, der først får mulighed for at hæve de bundne beløb efter deres fyldte 30. år, vil vise sig forholdsvis lidet tilbøjelige dertil. Maksimumsgrænsen på 2.000 kr. vil næppe få større praktisk betydning, da der til en tillægsskat på 500 kr. svarer en skalaindkomst på 12.000 kr., som næppe mange unge ikke-forsørgere har.

14. Fradragsreglen for indskud på *kapitalbindingskonti* indebærer skattefrihed herfor inden for de fastsatte grænser. Den rummer en videreførelse af princippet om skattelettelse under forudsætning af, at de omhandlede beløb ikke hæves i et vist tidsrum, her fem år. Der stilles ikke krav om en tilsvarende nettoopsparing. Reglens anvendelse er heller ikke begrænset til skatteydere i bestemte indkomstklasser.

Man kan vanskeligt på forhånd sige, hvorvidt denne begrænsede skattefrihed for pengeanbringelse på lang opsigelse i pengeinstitutter vil føre til en forøgelse af den samlede private opsparing.

15. Loven om skattefrie henlæggelser til *investeringsfunds* giver skattefrihed for opsparingsmidler, der er bestemt til senere investering i produktionsmidler med den pågældende virksomheds fortsatte drift for øje. Når de henlagte beløb er anvendt til forlods afskrivning på nyanskaffede aktiver, formindskes skatteyderens afskrivningsmuligheder med det pågældende beløb, og dette vil følgelig komme frem til beskatning i løbet af aktivernes afskrivningsperiode, uanset om den derved konstaterede indkomstforøgelse forbruges eller opspares.

Lovene om henholdsvis investeringsfonds og skattefrie afskrivninger tilsigter en samlet løsning på spørgsmålet om skattemæssig begunstiggelse af virksomhedernes henlæggelsesmidler. Loven om investeringsfonds tilskynder direkte til større opsparing, mens loven om skattefrie afskrivninger opmuntrer til hurtigere opsparing. Der er grund til at antage, at skattefriheden for henlæggelser til investeringsfonds på længere sigt vil bidrage ikke uvæsentligt til en forøgelse af den samlede opsparing. Som følge af, at det ikke kræves, at en tilsvarende nettoopsparing er sket, må man regne med, at navnlig i den første tid vil overførsler fra tidligere år indgå blandt henlæggelserne. 15 pct. af overskuddet er vel en del mindre end, hvad i hvert fald større virksomheder normalt overfører til fonds. Men det store flertal af erhvervsdrivende foretager næppe regelmæssige overførsler af denne størrelsesorden. Skattefriheden betyder en med den skattepligtige indkomst voksende opsparingspræmie og vil gøre henlæggelser særdeles fordelagtige for virksomheder med store indkomster. Hertil kommer betydningen af kravet om, at midlerne skal anvendes til senere investering. Man tør formode, at en ikke ringe del af virksomhedernes henlæggelser anvendes til formål, der ikke kan karakteriseres som egentlige investeringer. En vis investerings- og dermed også produktionsfremmende virkning kan derfor forventes. Den indvending kan dog rejses, hvorvidt det er samfundsøkonomisk set hensigtsmæssigt ad skattevejen at støtte enhver bestående virksomheds udbygning af egne anlæg fremfor anbringelse af overskudsmidlerne i nye virksomheder.

16. Adgangen til at opnå nedsættelse i den skattepligtige indkomst af hensyn til *tyngende afdrags- og gældsforspligtelse* er i forbindelse med *etablering eller overtagelse af egen virksomhed* er på linie med en direkte forbrugsskat i den udstrækning, nedsættelsen svarer til den foretagne nettoopsparing, således som principielt er forudsat.

Reglen har først og fremmest erhvervspolitisk sigte, idet den letter vilkårene for nytilkomne erhvervsdrivende. Den giver skattefrihed for en opsparing, som de pågældende skatteydere har vanskeligt ved at præstere. I tilfælde af, at hele indkomsten blev beskattet, kunne befrygtes, en-

ten at virksomheden måtte opgives igen, eller at privatforbruget måtte nedskæres til et socialt set uantageligt niveau. Reglen må derfor antages kun højest indirekte - ved at skabe en forventning om nedsættelse hos skatteydere, der overvejer at gå over til selvstændig erhvervsvirksomhed - at virke fremmende på opsparingen.

17. Retten til fradrag i den skattepligtige indkomst af *renteindtægter inden for et beløb af 200 kr.* er uden lighedspunkter med en direkte forbrugsskat. Reglens anvendelse er således uafhængig af, hvorledes renteindtægterne anvendes.

Fradragnet giver kun indirekte bedre skattemæssige vilkår for opsparingen. Skattefritagelsen betyder højere nettorenteindtægter af opsparede beløb, uanset hvornår og hvorledes de er fremkommet. Da retten til fradrag af renteudgifter ikke berøres, vil en skatteyder i givet fald kunne opnå skattemæssig begunstiggelse også for lånte midler, der anbringes til forrentning.

Reglen må imidlertid ses som et forsøg på linie med opsparingspræmieordningen på at gøre opsparing mere fordelagtig for lønmodtagere. At dette er tilfældet, fremgår af såvel den fastsatte indtægtsgrænse på 20.000 kr. som de angivne maksimumsbeløb på 200 kr. Reglen har betydning for skatteydere, der først efterhånden opnår renteindtægter, der af den grund bliver beskattet med indkomsts kattens marginalsatser. Den bliver mindre rimelig, hvis der i øvrigt i større skala ydes skattemæssig begunstiggelse af opsparede indkomstbeløb, idet det principielt forekommer betænkeligt at give renteindtægter en bedre skattemæssig behandling end arbejds- og lønindtægter.

18. Fra og med skatteåret 1959/60 vil tre sæt af regler indeholdende skattelettelse for opsparing være gældende - den ubegrænsede skattefrihed for præmier af renteforsikringer m. v., skattefriheden for præmier indtil 1000 kr. (600 kr.) på kapitalforsikringer m. v. samt indskud på kapitalbindingskonti og den begrænsede skattefrihed for henlæggelse til investeringsfonds. Af disse følger førstnævnte og sidstnævnte mere eller mindre principielt i en direkte forbrugsskat.

II. Principper for opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

Hvis en direkte forbrugsskat skal gennemføres, må der først og fremmest tages stilling til, om denne skat helt skal erstatte den gældende indkomstbeskatning, eller om den kun delvis skal afløse indkomstkatten for en begrænset kreds af skatteydere.

Erstatter man fuldt ud indkomstkatten med en direkte forbrugsskat, vil den deraf følgende omlægning af skattebyrden blive forholdsvis kraftig for visse grupper af skatteydere. Endvidere vil den direkte forbrugsskat i så fald komme til at omfatte et meget stort antal skatteydere med mindre indtægter. Disse svarer i forvejen indkomstskat af en skattepligtig indkomst, der er af nogenlunde samme størrelse som deres årlige forbrugsudgifter.

Det vil desuden rent administrativt være en uoverkommelig opgave helt at erstatte det bestående indkomstkattesystem med et helt nyt og uprøvet beskatningsgrundlag, hvor man end ikke kan drage nytte af praktiske erfaringer fra andre lande.

Det må derfor — i hvert fald i de første år — ikke mindst af administrative grunde være nødvendigt at begrænse den direkte forbrugsskat til at omfatte en mindre kreds af skatteydere med større indtægt eller forbrug. I så fald bør man dog opretholde en vis indkomstbeskatning også for de skatteydere, der skal svare forbrugsskat. Ellers vil der fremkomme urimelige spring i beskatningen for de skatteydere, hvis indtægt eller forbrug ligger lige omkring den grænse, hvor den direkte forbrugsskat sætter ind.

I den gældende lovgivning om opsparingspræmiering findes regler, der forudsætter, at de skattelignende myndigheder opgør de enkelte skatteyders udgifter til forbrug, idet det er en betingelse for opnåelse af opsparingspræmie, at der af den skattepligtige indkomst i indskudsåret er opsparet et beløb af mindst samme stør-

relse som det indskud, hvoraf opsparingspræmie skal beregnes. Lovens regler om disse forbrugsopgørelser er meget summariske, og de praktiske erfaringer er ret begrænsede. Der kan højst gives opsparingspræmie for et indskud på indtil 2.000 kr. årlig, og i de tilfælde, hvor en skatteyder har foretaget et sådant indskud, vil det ofte fremgå umiddelbart af tallene, enten at opsparingen har været tilstrækkelig stor, eller at der slet ingen opsparing har været. Det vil derfor kun i forholdsvis få tilfælde vise sig nødvendigt at foretage en helt nøjagtig forbrugsopgørelse. I denne forbindelse må det endvidere fremhæves, at opsparingspræmiering slet ikke kan indrømmes skatteydere, hvis skalaindtægt er 25.000 kr. og derover, således at der overhovedet ikke har været anledning til at foretage forbrugsopgørelser for skatteydere med højere indtægter, og det er navnlig for sådanne skatteydere, at disse opgørelser frembyder særlige vanskeligheder.

En direkte beskatning af forbruget forudsætter imidlertid, at der altid kan foretages en nøjagtig opgørelse af den enkelte skattepligtiges forbrug i indkomståret, og det må derfor undersøges, hvorledes en sådan opgørelse mest praktisk kan gennemføres.

Teoretisk kan forbruget opgøres direkte ved bogføring af årets forbrugsudgifter. En sådan fremgangsmåde vil imidlertid næppe kunne praktiseres, idet kun få skatteydere kan tænkes at være i stand til og villige til at føre nøjagtigt regnskab over deres forbrug, herunder afgøre hvilke pengeanvendelser der er forbrug, og hvilke der ikke er det.

En bogføring af det private forbrug er imidlertid heller ikke nødvendig for at opgøre forbruget nøjagtigt, idet dette også kan ske ad indirekte vej. Fremgangsmåden kan da være den, at man udfinder, hvilke beløb skatteyderen har

haft til rådighed i årets løb og derfra trækker beholdningen ved årets udgang. Det herved fremkomne resultat vil alt andet lige angive årets forbrug.

Et skema til beregning af forbruget efter disse retningslinier kunne i store træk have nedenstående form:

1) Kontant beholdning og indestående i pengeinstitutter ved årets begyndelse	kr.
2) Modtaget i årets løb i form af lønninger, renter og udbytte samt alle andre indkomstarter, der er indkomstskattepligtige efter gældende ret	kr.
3) Modtagne ikke indkomstskattepligtige gaver, arv, gevinster m. v.	kr.
4) Modtaget som lån eller tilbagebetaling af udlån	kr.
5) Indvundet ved salg af aktiver (herunder fast ejendom)	kr.
lait	kr.
Heri fradrages:	
6) Beløb anvendt til køb af aktiver	kr.
7) Beløb anvendt til udlån eller tilbagebetaling af lån	kr.
8) Ydede gaver	kr.
9) Kontant beholdning og indestående i pengeinstitutter ved årets udgang	kr.
Forbrug	kr.

En tredje mulighed er at opgøre forbruget på grundlag af skatteyderens ansatte skattepligtige indkomst og bevægelsen i den skattepligtige formue i årets løb. Denne metode forudsætter således, at den gældende indkomstbeskatning opretholdes, hvilket også som foran nævnt må anses for sandsynligt.

En opgørelse af det skattepligtige forbrug efter dette princip vil i dens simpleste form se således ud:

Formue 1. januar	10.000 kr.
Formue 31. december	15.000 -
Stigning	5.000 kr.
Skattepligtig indkomst	35.000 -
Skattepligtigt forbrug	30.000 kr.

Det vil dog være sjældent, at opgørelsen er så enkel, idet det som regel vil være nødvendigt at foretage forskellige tillæg eller fradrag for at eliminere forbruget uvedkommende bevægelser, f. eks. på grund af ændringer i værdiansættelsen for skatteyderens aktiver.

Såfremt den gældende indkomstbeskatning opretholdes, må det foretrækkes at anvende den sidst omtalte opgørelsesmåde, idet man derved drager fordel af, at der for hver enkelt skatteyder foreligger en opgørelse af den skattepligtige indkomst og formue.

I afsnit III om fremgangsmåden ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug foretages en gennemgang af de forskellige korrektioner, der kan blive tale om. Desuden rejser der sig ved forbrugsopgørelsen ganske særlige problemer med hensyn til behandlingen af varige forbrugsgoder, lejeværdien af enfamiliehuse og gaveydelse. Disse problemer behandles nærmere i det følgende.

A. VARIGE FORBRUGSGODER.

Principielt bør opgørelsen af det skattepligtige forbrug foretages efter regler, der bevirker, at benyttelse af varige forbrugsgoder skattemæssigt ligestilles med andet forbrug. Dette forudsætter, at udgiften til varige forbrugsgoder ikke beskattes fuldt ud i det år, hvor anskaffelsen finder sted, men at udgiften i stedet beskattes, efterhånden som de pågældende genstande slides op. Egentlig skulle man herefter ved forbrugsopgørelsen år for år medregne forrent-

ning og afskrivning for de enkelte skatteyderes varige forbrugsgoder og foretage særlige reguleringer af forbrugsopgørelsen for avance eller tab ved salg af varige forbrugsgoder, således at disse gevinster eller tab ikke fik indflydelse på det skattepligtige forbrug i salgsåret. En sådan opgørelsesmåde for samtlige varige forbrugsgoder ville imidlertid blive meget omstændelig, og i det følgende er der derfor skitseret et sæt regler for direkte forbrugsbeskatning af varige

forbrugsgoder, der i højere grad tager hensyn til de praktiske muligheder for at administrere en direkte forbrugsskat.

1. *Ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder.*

a. Køb.

Midler, der anvendes til køb af varige forbrugsgoder, må principielt henregnes til skattepligtige forbrug og beskattes i købsåret. Dette volder ikke særlige problemer for opgørelsen af det skattepligtige forbrug, idet beløb, der anvendes til køb af sådanne genstande, udgår af skatteyderens formue ved årets slutning og derved automatisk medregnes ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug. Hvor køb sker på kredit, er det dog for beskatningens gennemførelse nødvendigt, at restgælden ved årets slutning opgives på selvangivelsen, men dette skal ske allerede efter de gældende regler.

Selvom det forudsættes, at en direkte forbrugsskat beregnes med en fast procentsats af det skattepligtige forbrug, vil det næppe være rimeligt at forlange fuld forbrugsbeskatning i anskaffelsesåret, hvor det drejer sig om køb af varige forbrugsgoder af større værdi, og forudsætter man, at den direkte forbrugsskat beregnes efter en progressiv skala, forstærkes den uheldige virkning af en sådan beskatning. Med en progressiv skala vil skatteydere, hvis forbrug varierer fra år til år, blive beskattet hårdere end skatteydere, der igennem en årrække har et forbrug, der er konstant fra år til år, og anskaffelsen af varige forbrugsgoder af større værdi, der medfører en relativt stor udgift i det enkelte år, kan fremkalde eller forstærke en sådan merbeskatning.

I stedet for at kræve fuld beskatning af anskaffelsessummen i det år, hvor købet finder sted, må det derfor formentlig foretrækkes at tillade en fordeling af anskaffelsessummen for sådanne forbrugsgoder over en årrække, idet man dog måske kan overlade til skatteyderen at afgøre, om han hellere vil beskattes af det anvendte beløb i anskaffelsesåret.

Det åremål, fordelingen skal kunne udstrækkes over, kan enten være ens for alle arter af varige forbrugsgoder, eller der kan fastsættes en særskilt fordelingsperiode for hver kategori under hensyntagen til det pågældende forbrugsgodes antagelige levetid.

Det sidstnævnte princip vil medføre, at man beskatter forbruget i de år, hvor det finder sted.

Imidlertid vil det ikke være praktisk at skulle fastsætte fordelingsperioder for en række forskellige varige forbrugsgoder, og man vil alligevel ikke nå til en generel gennemførelse af princippet om beskatning i de år, hvor forbruget sker, idet anskaffelsessummen for varige forbrugsgoder af mindre værdi, f. eks. beklædning, af praktiske grunde må beskattes i købsåret, uanset at sådanne forbrugsgoder også anvendes i de følgende år.

Formålet med fordelingen er først og fremmest at undgå for kraftig forbrugsbeskatning i købsåret, og dette kan opnås, uden at anskaffelsessummen fordeles over en længere årrække. Som regel vil en fordeling over 3-5 år være tilstrækkelig til at hindre, at anskaffelse af større varige forbrugsgoder medfører større udsving i de årlige forbrugsudgifter.

Grænsen mellem mellem varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum forbrugsbeskattes i købsåret, og varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum fordeles til forbrugsbeskatning over flere år, bør formentlig fastlægges under hensyn til størrelsen af de årlige forbrugsudgifter, der skal pålignes forbrugsskat. Jo lavere indtægtsgrupper der kommer med, jo lavere må man formentlig fastsætte grænsen, idet formålet med at fordele købesummen over flere år er at undgå, at anskaffelser af større varige forbrugsgoder medfører betydelige udsving i det skattepligtige forbrug. Medens det ikke vil betyde så meget for en skatteyder med et årligt skattepligtigt forbrug på 25.000 kr. at blive forbrugsbeskattet i købsåret af en anskaffelsessum for et varigt forbrugsgode på f. eks. 3.000 kr., vil dette for en skatteyder med et årligt skattepligtigt forbrug på 10.000 kr. betyde en forholdsvis større skatteforøgelse. Det vil imidlertid medføre et unødigt besvær såvel for skatteyderne som for skattemyndighederne, hvis grænsen fastsættes så lavt, at hyppigt forekommende anskaffelser af mange forskellige slags varige forbrugsgoder omfattes af fordelingsreglen.

Hvis man af hensyn til skatteydere med lavt forbrug vil fastsætte en forholdsvis lav grænse, men dog ikke ønsker denne grænse anvendt for skatteydere med større forbrug, som må formodes at foretage hyppigere anskaffelser af varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum ligger lige over en sådan relativt lav grænse, kan man bestemme, at grænsen skal variere med størrelsen af skatteydernes årlige forbrug. Man kunne således bestemme, at grænsen for den enkelte skatteyder skal være en vis procentdel, f. eks.

10 % af den pågældendes årlige skattepligtige forbrug, dog ikke under 1.000 kr. Da skatteyderen ved købet som regel ikke kan formodes at kende størrelsen af årets samlede forbrug, vil det af hensyn til hans dispositioner formentlig være praktisk at sætte mindstegrænsen i forhold til det foregående års forbrug.

Herved vil man afskære skatteydere med meget store forbrug fra at fordele anskaffelsessummen for selv ret kostbare varige forbrugsgoder, men dette kunne i givet fald afhjælpes ved at fastsætte, at varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum overstiger et vist højere beløb, f. eks. 5.000 kr., *altid* falder ind under fordelingsreglen.

En sådan ordning vil være ret vanskelig af praktisere, og tænker man sig den direkte forbrugsbeskatning begrænset til at omfatte skatteydere med relativt stort forbrug, vil ordningen næppe være særlig påkrævet.

Alt i alt bør man af praktiske grunde sikkert foretrække en for *alle* skatteydere fælles beløbsgrænse, der fastsættes under hensyntagen til størrelsen af det årlige forbrug hos de skatteydere, der skal omfattes af den direkte forbrugsbeskatning.

Selve fordelingen af anskaffelsessummen for de større varige forbrugsgoder kan gennemføres på flere måder.

Man kunne bestemme, at fordelingen i alle tilfælde sker over en fast årrække på f. eks. 5 år.

Dette vil føre til, at varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum netop lige overstiger den fastsatte grænse, vil blive fordelt over en længere årrække, end det i og for sig må anses for nødvendigt for at tilgodese formålet med fordelingen. Af hensyn til ordningens administration bør det sikkert tilstræbes, at fordelingen i hvert enkelt tilfælde sker over så kort et åremål som muligt og forsvarligt.

Det mest hensigtsmæssige vil formentlig være en ordning, hvorefter anskaffelsessummen for et varigt forbrugsgode, når den overstiger 3.000 kr., medregnes med 2.000 kr. i købsåret og 2.000 kr. i hvert af de følgende år, indtil summen er nået, idet der dog altid i det enkelte år skal ske beskatning af mindst 20 % af anskaffelsessummen. Ved denne sidste begrænsning, der bevirker, at fordelingsperioden ikke kan overstige 5 år, undgås de lange fordelingsperioder, der ellers kunne blive tale om for varige forbrugsgoder af relativt stor anskaffelsesværdi.

Ved en sådan ordning bliver det unødvendigt at fastsætte fordelingsperioder for hvert enkelt varigt forbrugsgode, og mange tvivls spørgsmål, som ville opstå i denne forbindelse, undgås, ligesom administrationen af ordningen i øvrigt næppe vil frembyde væsentlige vanskeligheder.

Et særligt problem opstår med hensyn til varige forbrugsgoder, der ikke undergår nogen forringelse ved brugen, f. eks. malerier, ædelstene m. m. Man kan tænke sig den mulighed at behandle sådanne anskaffelser som formueanbringelse, dog således, at besidderne beskattes af et årligt beløb repræsenterende nytten eller fornøjelsen ved besiddelsen af sådanne forbrugsgoder. Man kunne her regne med en vis procentdel, f. eks. 5 %, af anskaffelsessummen. En sådan ordning ville imidlertid kræve en vanskelig afgrænsning mellem sådanne forbrugsgoder og andre varige forbrugsgoder.

Den anden mulighed må være at anse anskaffelser af genstande som de heromhandlede for skattepligtigt forbrug og tillade fordeling af anskaffelsessummen over flere år på samme måde som foreslået med hensyn til varige forbrugsgoder, der undergår forringelse ved brugen. Dette bør sikkert af praktiske grunde foretrækkes.

Det spørgsmål opstår, om reglen om fordeling alene kan komme til anvendelse ved køb af en enkelt genstand til en højere pris end minimumsbeløbet, eller om også køb af flere genstande til en samlet pris, der overstiger dette beløb, skal omfattes af fordelingsreglen. Her kan som typisk eksempel nævnes køb af et samlet møblement. Af praktiske grunde må man sikkert foretrække at begrænse fordelingsreglens anvendelsesområde til køb af enkelte genstande. Eventuelt kunne man indføre en undtagelse, hvor anskaffelsen af flere naturligt sammenhørende genstande finder sted ved etablering af hjem; men en sådan undtagelsesregel ville formentlig volde store vanskeligheder i praksis.

b. Salg.

Der må her sondres mellem tilfælde, hvor sælgeren er blevet forbrugsbeskattet af hele anskaffelsessummen i købsåret, og tilfælde, hvor anskaffelsessummen er fordelt til forbrugsbeskatning over flere år.

- 1) Salg af varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum er beskattet fuldt ud i købsåret hos sælgeren.

Det forudsættes, at skatteyderne ikke er pligtige at optage sådanne forbrugsgoder på selvangivelsen, således at man ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug ikke sidder inde med oplysning om eventuelle køb eller salg i årets løb.

Sælges et varigt forbrugsgode af den heromhandlede art igen enten i købsåret eller senere for et beløb, der er lig med eller mindre end anskaffelsessummen - hvilket sidste vil være det normale - kan det indvundne beløb forbruges, uden at der sker forbrugsbeskatning af det, hvilket må anses for rigtigt, idet forbrugsbeskatning er sket i købsåret.

Dette kan belyses ved følgende eksempel:

En skatteyder køber et fjernsynsapparat for 2.000 kr. og bliver i købsåret forbrugsbeskattet af dette beløb. Det følgende år sælger han apparatet for 1.500 kr., som er i behold ved årets udgang. Ved salgsårets begyndelse er formuen 0, og indkomsten i salgsåret er 20.000 kr., der fuldtud forbruges. Det skattepligtige forbrug opgøres nu således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	1.500 -
Formuestigning.....	1.500 kr.
Indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	18.500 kr.

På denne måde er skatteyderen i anledning af anskaffelsen i de to år blevet forbrugsbeskattet af netto 500 kr., svarende til den forringelse, apparatet er undergået i hans besiddelsestid.

Det kan naturligvis ikke udelukkes, at prisændringer kan spille ind, således at »tabet« ved salget bliver større eller mindre, end det ville have været ved uændret prisniveau. Sådanne differencer burde egentlig korrigeres ved opgørelsen, men det vil næppe kunne gennemføres, medmindre der foreligger oplysningspligt med hensyn til de heromhandlede genstande og handler med disse. Af praktiske grunde må man derfor formentlig vælge at se bort fra sådanne differencer, og der er næppe større betænkeligheder forbundet hermed.

- 2) Salg af varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum forbrugsbeskattes over flere år.

Spørgsmålet er her, hvorledes man skal behandle gevinster eller tab, der opstår, når salgssummen er højere eller lavere end forbrugsgodets nedskrevne værdi, der ved regnskabsårets begyndelse skal tillægges sælgerens skattepligtige formue.

Når der ved salg af et varigt forbrugsgode bliver tale om gevinst eller tab, kan det skyldes følgende:

a) At den i besiddelsesperioden foretagne nedskrivning ikke svarer til den forringelse, godet udsættes for ved brugen.

b) At der er sket ændringer i priserne for forbrugsgoder af den pågældende art.

ad a) Går man foreløbig ud fra, at gevinsten eller tabet skyldes, at den foretagne nedskrivning ikke svarer til den stedfundne forringelse ved brugen, bør det skattepligtige forbrug opgøres uden korrektion for sådanne gevinster eller tab.

Dette kan belyses ved følgende eksempel:

En skatteyder sælger et varigt forbrugsgode, der oprindeligt er købt for 10.000 kr. og nedskrevet med 2.000 kr. årlig i 2 år til 6.000 kr. Salgssummen er 8.000 kr., der er i behold ved årets udgang. Ved årets begyndelse er skatteyderens formue bortset fra forbrugsgodet 0, og hans indkomst i årets løb er 20.000 kr., der fuldtud forbruges. Det skattepligtige forbrug opgøres nu således:

Formue 1. januar.....	6.000 kr.
Formue 31. december.....	8.000 -
Formuestigning.....	2.000 kr.
Indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	18.000 kr.

Skatteyderen opnår herved kompensation for, at han i de 2 foregående år er blevet forbrugsbeskattet af et større beløb end forbrugsgodets økonomiske forringelse.

Hvis forbrugsgodet var solgt med tab, f. eks. for 3.000 kr., under i øvrigt samme forudsætninger som foran, ville der blive en formue-nedgang på 3.000 kr. og et skattepligtigt forbrug på 23.000 kr.

Ved denne opgørelsesmåde lægger man det synspunkt til grund, at en eventuel forskel mellem salgssummen og den nedskrevne værdi er

udtryk for, at den forbrugsbeskatning, der har fundet sted i besiddelsesperioden, har været enten for høj eller for lav. Ud fra denne betragtning burde man egentlig foretage regulering af det skattepligtige forbrug i besiddelsesperioden, hvilket i det viste eksempel på salg med gevinst ville medføre nedsættelse af det skattepligtige forbrug i de 2 foregående år med 1.000 kr. pr. år, idet den for hvert år beregnede forbrugsandel, 2.000 kr., nedsættes til 1.000 kr. I så fald vil formuen pr. 1. januar 1 salgsåret blive forøget med 2.000 kr. til 8.000 kr. og det skattepligtige forbrug i salgsåret således vokse til 20.000 kr. En sådan efterregulering af forbrugsskatten er imidlertid meget upraktisk, og i stedet for foretages hele reguleringen i salgsåret, hvor det skattepligtige forbrug nedsættes med hele gevinstbeløbet på 2.000 kr.

I det foran nævnte eksempel, hvor forbrugsgodet sælges med et tab på 3.000 kr., fører det omtalte synspunkt til, at det skattepligtige forbrug for de forudgående 2 år egentlig er beregnet med for lave beløb. Den beregnede årlige forbrugsandel på 2.000 kr. burde have været 3.500 kr., og det skattepligtige forbrug i de 2 forudgående år burde derfor forhøjes med 1.500 kr. årlig. I så fald ville salgsårets formuebevægelse blive 0, og det skattepligtige forbrug 20.000 kr. Ved den i eksemplet anvendte beregningsmetode henføres hele reguleringen til salgsåret, hvis skattepligtige forbrug forhøjes med de nævnte 3.000 kr. til 23.000 kr. efter samme princip, som hvor der er solgt med gevinst.

Så længe det antages, at forskellen mellem salgssummen og den nedskrevne værdi udelukkende skyldes, at de årlige nedskrivninger ikke svarer til den forringelse af forbrugsgodets værdi, som benyttelsen har forårsaget, er den omtalte fremgangsmåde åbenbart forsvarlig. Den er meget enklere end en efterregulering af forbrugsskatten i hele besiddelsesperioden, og de forskydninger i skattebyrden, der fremkommer ved at samle reguleringen i salgsåret, vil - trods forbrugsskattens progression - gennemgående næppe være så store, at de nødvendiggør en omberegning af forbrugsskatten for hvert enkelt år i besiddelsesperioden.

I de tilfælde, hvor gevinst eller tab skyldes, at der i besiddelsesperioden er sket ændringer i priserne på forbrugsgoder af den pågældende art, vil den heromhandlede beregningsmetode

derimod føre til resultater, der i hvert fald er diskutabile.

Hvor der er tale om gevinst, bliver skatteyderen nemlig i så fald stillet, som om gevinsten var opsparet af årets indkomst, og hvor der er tale om tab, som om der af formuen var forbrugt et beløb, svarende til tabets størrelse.

Opgørelsesmådens virkninger i disse tilfælde belyses måske bedst, hvis man tænker sig et forbrugsgode solgt til en pris, der overstiger den oprindelige anskaffelsessum.

Tænker man sig således i det viste eksempel, at forbrugsgodet sælges for 12.000 kr., bliver formuestigningen 6.000 kr. og det skattepligtige forbrug 14.000 kr. En regulering af det skattepligtige forbrug for de tidligere år i overensstemmelse med foranstående ville her føre til, at det skattepligtige forbrug i hvert af de foregående 2 år blev nedsat ikke alene med den oprindeligt beregnede forbrugsandel på 2.000 kr., men derudover med 1.000 kr.

Den omtalte opgørelsesmåde fører således til, at den realiserede gevinst i realiteten ville give anledning til en negativ gevinstbeskatning. Hvor der er tale om tab som følge af prisfald, ville det skattepligtige forbrug i salgsåret derimod blive forøget med forskellen mellem den nedskrevne værdi og salgssummen.

ad b). Hvis man regner med, at forskellen mellem salgssummen og den nedskrevne værdi altid skyldes, at priserne for forbrugsgoder af den pågældende art er ændret i løbet af besiddelsesperioden, bør der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug korrigeres for denne værdiforskydning.

I så fald foretages opgørelsen af det skattepligtige forbrug i det tidligere valgte eksempel, hvor forbrugsgodet sælges for 8.000 kr., således:

Formue 1. januar.....	6.000 kr.
Formue 31. december.....	8.000 -
Formuestigning.....	2.000 kr.
Korrektion for værdistigning.....	2.000 -
Korrigeret formuestigning.....	0 kr.
Indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	20.000 kr.

Hvis forbrugsgodet var solgt med tab, f. eks. for 3.000 kr., under i øvrigt samme forudsætninger som foran, ville der blive en formue-nedgang på 3.000 kr., som opvejes af korrektionen for værdinedgang 3.000 kr. Det skatte-

pligtige forbrug bliver således også i dette tilfælde 20.000 kr.

Sælges forbrugsgodet for et beløb, der overstiger den oprindelige anskaffelsessum, f. eks. for 12.000 kr., ville der blive en formuestigning på 6.000 kr., som opvejes af korrektionen for værdistigningen 6.000 kr., således at det skattepligtige forbrug også i denne situation udgør 20.000 kr.

Ved denne opgørelsesmetode beskattes årets faktiske forbrug, uanset om forbrugsgodet er solgt med gevinst eller tab.

Det vil i almindelighed ikke være muligt i det enkelte tilfælde at afgøre, om eventuel gevinst eller tab alene skyldes prisændringer eller uoverensstemmelse mellem forringelse ved brug og nedskrivning. I de fleste tilfælde vil begge forhold formentlig gøre sig gældende. Man må derfor i praksis vælge mellem at undlade enhver korrektion for de her nævnte gevinster og tab eller at korrigere fuldtud for disse uden hensyn til, hvad der er årsagen til gevinsten eller tabet. Når nedskrivningen som forudsat sker over en forholdsvis kort årrække, kan man imidlertid regne med, at eventuel gevinst eller tab i vidt omfang skyldes uoverensstemmelse mellem forringelse ved brug og nedskrivning. På grund af den korte fordelingsperiode vil det som regel være mindre sandsynligt, at der ved salg inden for denne er sket væsentlige prisændringer. Ved salg efter fuld fordeling af anskaffelsessummen vil der naturligvis være større muligheder for, at prisændringer spiller ind, men da der her aldrig kan blive tale om salg med tab i forhold til den nedskrevne værdi, vil man i hvert fald ikke træde skatteyderne for nær ved at se bort fra korrektion også ved salg, efter at forbrugsgodet er nedskrevet til 0. Det er i disse tilfælde til skatteydernes fordel, at man undlader korrektion for eventuel gevinst.

Ved bedømmelsen af, hvorvidt der skal korrigeres for eventuel gevinst eller tab ved salg af varige forbrugsgoder, bør man også tage i betragtning, at der ved den gældende indkomstbeskatning i princippet ikke tages hensyn til gevinst eller tab ved salg af formuegoder.

Ved at undlade korrektion opnår man den store fordel for ordningens administration, at det ikke bliver nødvendigt at foretage en særlig opgørelse af gevinst eller tab ved salg af de her omhandlede varige forbrugsgoder, således at man undgår den meget vanskeligt gennemførlige kontrol med, om der er sket salg af varige forbrugsgoder og med størrelsen af

de opgivne salgssummer. Efter det anførte bør det sikkert foretrækkes at undlade korrektion for eventuel avance eller tab ved salg.

Ved salg af varige forbrugsgoder, der ikke undergår økonomisk forringelse i besiddelsestiden, f. eks. malerier, antikviteter, juveler m. m., vil der med den foreslåede forholdsvis hurtige nedskrivning normalt kunne opnås gevinst i forhold til den nedskrevne værdi, og salgssummen vil endog ofte overstige anskaffelsessummen.

Da eventuel gevinst eller tab i disse tilfælde altid vil have sin årsag i prisændringer, kunne en del tale for, at der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug korrigeres for gevinst og tab ved salg af sådanne forbrugsgoder, selvom man i øvrigt giver afkald herpå. I hvert fald ville det forekomme rimeligt at korrigere for eventuel gevinst udover anskaffelsessummen, men man kunne også overveje at gennemføre en bestemmelse om, at der i tilfælde, hvor den indvundne gevinst overstiger en nærmere fastsat grænse (f. eks. 2.000 kr. eller en vis procentdel af det samlede forbrug), korrigeres for det *overskydende* gevinstbeløb. Eventuelt tab måtte i så henseende behandles på samme måde.

Da formålet med korrektionen måtte være at undgå, at eventuel gevinst eller tab ved salg i større omfang medfører forskelle mellem salgsårets faktiske og skattepligtige forbrug, kunne man overveje at korrigeres for det beløb, hvormed de *samlede* gevinster eller tab ved salg af flere varige forbrugsgoder af den nævnte art i samme år overstiger den fastsatte grænse.

Herved opnår man også, at der kun korrigeres i de tilfælde, hvor årets nettoresultat af gevinst og tab ved salg overstiger den fastsatte grænse.

Hvis en sådan regel indførtes ved salg af *alle* varige forbrugsgoder, for hvilke der sker fordeling af anskaffelsessummen, ville man undgå den vanskelige sondring mellem »evigt varende« og andre varige forbrugsgoder. I praksis vil bestemmelsen alligevel fortrinsvis finde anvendelse på salg af evigt varende forbrugsgoder. Imidlertid vil det være overordentlig vanskeligt at kontrollere, om der er sket salg, og om den opgivne salgssum er rigtig, navnlig da det overvejende vil dreje sig om salg af malerier, smykker, antikviteter o. l.

Hvis man alligevel gennemfører en regel om korrektion for de her nævnte gevinster, må man imødesee, at man alene rammer de skatteydere, der selv angiver korrekt. Dette forhold må for-

mentlig anses for meget væsentligt, og selvom det for den enkelte skatteyder kan dreje sig om betydelige beløb, vil det alligevel næppe være tilrådeligt at indføre en korrektionsregel for de her omhandlede tilfælde.

Det kunne tænkes anført mod den foreslåede opgørelsesmetode, hvorefter der ikke korrigeres for eventuel gevinst eller tab, at skatteyderne tilskyndes til at foretage hyppigere udskiftning af varige forbrugsgoder. Når nedskrivningen forudsættes normalt at ske hurtigere end nedgangen i det pågældende forbrugsgodes salgsværdi, må det antages, at der ofte ved salg kan indvindes en gevinst i forhold til den nedskrevne værdi. Hvis man som nævnt undlader korrektion for gevinst eller tab, vil gevinstbeløbet, hvis det er i behold ved årets udgang, blive betragtet, som om det var opsparet af årets indkomst, og vil derfor blive fratrukket ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug i salgsåret. Hvis gevinstbeløbet forbruges i salgsåret, vil det ikke blive medregnet ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug. Der er således i besiddelsesperioden sket en nedskrivning på forbrugsgodet, der overstiger værdinøgden ved brugen, og den herved skete for store forbrugsbeskatning kompenseres, ved at skatteyderens faktiske forbrugsudgift i salgsåret nedsættes med gevinstbeløbet.

Beholder skatteyderen det pågældende forbrugsgode i hele dets økonomiske levetid, opnår han først compensation, når forbrugsgodet er helt nedskrevet, idet han i de følgende år har rådighed over forbrugsgodet uden forbrugsbeskatning.

Det kan derfor tænkes, at skatteyderne tilskyndes til at sælge sådanne varige forbrugsgoder på et tidspunkt, hvor der kan opnås gevinst i forhold til den nedskrevne værdi, for derved at fremskynde den førnævnte compensation. Foretager skatteyderen ikke genanskaffelse, vil denne tendens til nedgang i anvendelsen af varige forbrugsgoder være i god overensstemmelse med, hvad der tilsigtes med den direkte forbrugsbeskatning.

Sker salget som led i en udskiftning, opnår skatteyderen på samme måde den hurtige compensation for den kraftige forbrugsbeskatning i den periode, hvori der er nedskrevet på det afhændede forbrugsgode. Til gengæld må han nu begynde forfra på en helt ny nedskrivningsperiode, således at det varer noget længere, inden han kan benytte genstanden uden forbrugsbeskatning.

Dette kan skatteyderen selvfølgelig afbøde ved at foretage en ny udskiftning.

Set over hele den periode, hvori den pågældende skatteyder har haft en sådan genstand til rådighed, vil nettoresultatet af nedskrivningen og fradragene for de ved udskiftning indvundne gevinster herunder evt. gevinst ved endeligt salg blive det samme, uanset hvor hyppigt skatteyderen har foretaget udskiftning. Derimod kan skatteyderen ved valg af udskiftningstidspunkter øve indflydelse på, hvorledes forbrugsbeskatningen af det pågældende forbrugsgode fordeles på de enkelte år inden for perioden, og dette kan tilskynde skatteydere, hvis skattepligtige forbrug af andre grunde er svingende fra år til år, til at foretage hyppigere udskiftninger, end de ellers ville have gjort, for derigennem at opnå en udjævning af de årlige skattepligtige forbrug. Dette forhold kan dog næppe volde større betænkeligheder.

2. Formueskattepligtige varige forbrugsgoder.

Visse varige forbrugsgoder såsom personautomobiler og lystbåde skal efter de gældende regler medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige formue.

Efter de gældende regler kan der foretages afskrivning på personautomobiler, således at den værdi, hvormed de optages ved opgørelsen af den skattepligtige formue, hvert år nedskrives med indtil 30 pct. Den årlige afskrivning kan kun bringes til fradrag ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i det omfang, automobilet anvendes i skatteyderens erhverv. Skibe skal derimod altid medregnes i den skattepligtige formue med et beløb, der svarer til 75 pct. af maksimalforsikringsværdien. Anvendes skibet helt eller delvis i skatteyderens erhverv, kan der alligevel foretages afskrivning over indkomsten på samme måde som for automobiler.

a. Køb.

De formueskattepligtige varige forbrugsgoder er ikke væsensforskellige fra andre varige forbrugsgoder, og det ville for så vidt være ønskeligt at lade den foreslåede fordelingsordning omfatte dem. Imidlertid optages personautomobiler som anført i den skattepligtige formue og nedskrives hvert år. Det vil være meget upraktisk for disse formuegoder at anvende en anden sats for fordelingen i relation til forbrugsbeskatning ikke mindst i de tilfælde, hvor forbrugsgodet delvis anvendes i skatteyderens erhverv.

Det må derfor anbefales, at fordelingen af anskaffelsessummen for automobiler sker over samme periode, som gælder for den nævnte afskrivning. Fordelingsreglen bør formentlig bringes til anvendelse, selvom købesummen ikke overstiger det beløb, der for de ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoders vedkommende måtte blive fastsat som grænse mellem forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum forbrugsbeskattes i købsåret, og forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum fordeles til forbrugsbeskatning over flere år.

Skatteyderen er ved indkomst- og formueskatningen selv herre over, hvor meget han vil afskrive inden for den fastsatte maksimalsats på 30 pct., men det bør overvejes, om man ved forbrugsskatteopgørelsen må stille skatteyderen, som om afskrivning er sket med den maksimale procentsats.

Da afskrivningen ikke kan fradrages i den skattepligtige indkomst, vil den blive medregnet til det skattepligtige forbrug, uden at nogen korrektion er nødvendig.

På skibe foretages der som nævnt ikke afskrivning over formuen, men ved forbrugsbeskatningen vil det være nærliggende at tildele fordeling af anskaffelsessummen efter samme satser som for automobiler.

Hvor det pågældende forbrugsgode anvendes dels privat og dels i skatteyderens erhverv, sker der efter de gældende regler en som oftest skønmæssig fordeling af driftsudgifter, herunder afskrivninger, på privat og erhvervsmæssig anvendelse.

Tænker man sig, at en skatteyder for 16.000 kr. køber f. eks. et personautomobil, som anvendes for andel $\frac{1}{4}$ i privat øjemed og $\frac{3}{4}$ i hans erhverv, bliver kun $\frac{1}{4}$ af købesummen eller 4.000 kr. forbrug og beskattes som sådant. Beløbet fordeles over en årrække, der svarer til det tidsrum, inden for hvilket automobilet kan afskrives. Da $\frac{3}{4}$ af den årlige afskrivning fratrækkes ved opgørelsen af den pågældende skatteydere erhvervsindtægt, vil korrektioner ikke være nødvendige for at opnå dette resultat. Dette kan belyses ved følgende eksempel:

Det forudsættes, at det fornævnte automobil afskrives med 30 % årlig, således at det ved årets slutning er nedskrevet med 4.800 kr. til 11.200 kr. Skatteyderen har ikke anden formue, og hans erhvervsindtægt udgør 23.600 kr. før fradrag af den erhvervsmæssige afskrivning $\frac{3}{4}$ af 4.800 kr. eller 3.600 kr. Da dette beløb ikke medfører nogen udgift i det pågældende år,

har skatteyderen til sin rådighed haft 23.600 kr., der forudsættes fuldtud forbrugt. Hans skattepligtige indkomst er derimod kun 20.000 kr., idet den erhvervsmæssige afskrivning på 3.600 kr. fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indtægt.

Det skattepligtige forbrug opgøres nu således for købsåret.

Formue 1. januar.....	16.000 kr.
Formue 31. december.....	11.200 -
Formuenedgang.....	4.800 kr.
Skattepligtig indtægt.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	24.800 kr.

Af den samlede formuenedgang 4.800 kr., som skyldes afskrivning på automobilet, er de 3.600 kr. som nævnt fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medens de resterende 1.200 kr. ved den foretagne opgørelse er medregnet i det skattepligtige forbrug på 24.800 kr., der således svarer til de 23.600 kr., som skatteyderen har haft til rådighed til forbrugsudgifter med tillæg af den private andel i afskrivningen på automobilet, 1.200 kr., som også må anses for skattepligtigt forbrug.

b. Salg.

Medens der for de ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoders vedkommende efter det foran foreslåede system ikke skal korrigeres for gevinst eller tab ved salg, kan der anføres forskellige grunde for at foretage sådan korrektion ved salg af formueskattepligtige varige forbrugsgoder.

Der vil her normalt være tale om personautomobiler, således at en eventuel gevinst kan blive ret betydelig i forhold til det skattepligtige forbrug, og det forekommer mindre rimeligt, at sådanne gevinster skulle kunne forbruges skattefrit. De pågældende genstande indgår i den skattepligtige formue, og ligningsmyndighederne modtager indberetning om køb og salg, således at betingelserne for at føre kontrol med salg af denne art vil være langt bedre end ved salg af andre varige forbrugsgoder. I de tilfælde, hvor forbrugsgodet delvis har været anvendt erhvervsmæssigt, og hvor gevinst eller tab delvis medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, foretages der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i forvejen en opgørelse af gevinst eller tab, og hertil kommer, at der ved forbrugsopgørelsen i disse tilfælde må foretages en særlig korrektion for den del

af gevinsten eller tabet, der er medregnet ved indkomstopgørelsen, uanset om der foretages korrektion for gevinst eller tab ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

I de tilfælde, hvor en del af gevinsten i medfør af afskrivningslovens § 9 skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, skal der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug dog kun korrigeres for den del af gevinsten, der ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Dette er nærmere belyst i følgende eksempel:

Man tænker sig, at det i det tidligere viste eksempel omhandlede automobil, efter at der er afskrevet på det i 2 år, således at det er nedskrevet til 7.840 kr., sælges for 12.000 kr., der er i behold ved årets slutning. Endvidere antages det, at erhvervsindtægten i salgsåret udgør 20.000 kr.

Den skattepligtige fortjeneste i henhold til afskrivningslovens § 9 opgøres således:

Salgssum.....	12.000	kr.
Automobilets nedskrevne værdi.....	7.840	-
Avance.....	4.160	kr.
Samlede afskrivninger i besiddelsestiden.....	8.160	kr.
Heraf fratrukket ved indkomstopgørelsen 3/4, eller.....	<u>6.120</u>	kr.
Skattepligtig avance.....	3.120	kr.
Erhvervsindtægt.....	20.000	kr.
Skattepligtig indkomst.....	23.120	kr.

Det skattepligtige forbrug i salgsåret opgøres herefter således:

Formue 1. januar.....	7.840	kr.
Formue 31. december.....	12.000	-
Formuestigning.....	4.160	kr.
Korrektion for værdistigning... 4.160 kr. — avance medregnet i den skattepligtige indtægt.....	3.120	- 1.040 -
Korrigeret formuestigning.....	3.120	kr.
Skattepligtig indkomst.....	23.120	-
Skattepligtigt forbrug.....	<u>20.000</u>	kr.

På denne måde bliver skatteyderen forbrugsbeskattet af det beløb, han har anvendt til forbrugsudgifter.

Hvis automobilet sælges med tab, kan tabet for så vidt angår de 3/4 i henhold til afskrivningslovens § 9 fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og tabet opgøres som forskellen mellem salgssummen og automobilets nedskrevne værdi.

På tilsvarende måde som ved salg med gevinst må der her ske korrektion for den del af tabet, der ikke er fradraget ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

3. Bytte.

Bytte af varige forbrugsgoder med andre varige forbrugsgoder synes ikke at frembyde særlige problemer for en direkte forbrugsbeskatning, hvad enten der byttes lige over, eller den ene part tillige erlægger penge.

Giver en skatteyder f. eks. en brugt radio i bytte for en ny, således at han for den brugte radio godskrives for 200 kr. af købesummen for den ny, 2.000 kr., bliver han i overensstemmelse med det side 72 anførte ikke forbrugsbeskattet af de 200 kr., han som sælger modtager for sin brugte radio, medens han som køber af den ny radio forbrugsbeskattes af de 1.800 kr., han skal erlægge i penge. Det stiller sig på tilsvarende måde, hvor der i byttehandlen enten på den ene eller på begge sider indgår varige forbrugsgoder, hvis anskaffelsessum har været eller kan gøres til genstand for fordeling over en årrække, idet parterne stilles som sælger for så vidt angår den genstand, der gives i bytte, og som køber af den genstand, der tages i bytte.

4. Tab ved brand, tyveri, bortkomst, skadegørende handlinger o. l.

Spørgsmålet er, om der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug bør korrigeres for sådanne tab.

I det omfang, der fås fuld erstatning enten ved udbetaling af forsikringssum eller på anden måde, lider skatteyderen intet tab.

Opnås ingen erstatning eller en erstatning, der er mindre end genanskaffelsesprisen, vil skatteyderen, hvis han foretager genanskaffelse, ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug i genanskaffelsesåret blive forbrugsbeskattet af genanskaffelsessummen med fradrag af eventuel erstatning. Dette kan forekomme urimeligt og det i højere grad, jo kortere tid efter anskaffelsen tabet lides. Er der hengået længere tid efter anskaffelsen, er forbrugsgodet undergået en vis forringelse, og skatteyderen skulle måske alligevel i nær fremtid have foretaget udskiftning.

Hvor det drejer sig om formueskattepligtige varige forbrugsgoder, der sælges for et mindre beløb end det, hvortil de er nedskrevet, vil der

efter det side 76 anførte ske korrektion for tabet ved forbrugsgopførelsen, og der bør derfor også korrigeres, hvor tabet skyldes brand og tyveri m. m. Uanset at man i øvrigt ikke vil korrigeres for tab ved salg af ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder, bør det overvejes at åbne mulighed for korrektion, hvor tabet skyldes brand og tyveri m. m., i hvert fald i tilfælde, hvor tabet indtræder en kortere tid efter anskaffelsen.

5. Udgifter til vedligeholdelse eller forbedring af varige forbrugsgoder.

- a. Varige forbrugsgoder, hvis anskaffelses-sum er forbrugsbeskattet i købsåret.

Udgifter til *vedligeholdelse* af sådanne forbrugsgoder må anses for en del af skatteyderens forbrug, og udgifter til *forbedring* må sidestilles med anskaffelser. Udgifterne bør derfor, hvadenten det drejer sig om vedligeholdelse eller forbedring, forbrugsbeskattes i det år, hvor de afholdes, hvilket automatisk vil ske ved den tidligere beskrevne metode for opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

- b. Varige forbrugsgoder, hvis anskaffelses-sum er fordelt over en årrække.

Med hensyn til *vedligeholdelsesudgifter* må gælde det samme som foran anført under a.

Hvad angår *forbedringsudgifter*, vil det være nærliggende at tillade fordeling, således at den i et år afholdte udgift lægges til det pågældende forbrugsgodes nedskrevne værdi ved årets udgang og fordeles. For i videst muligt omfang at undgå den vanskelige sondring mellem vedligeholdelse og forbedring kunne man måske bestemme, at fordeling af forbedringsudgiften alene kan finde sted, hvor den overstiger den minimumsgrænse, der fastsættes for udgifter til varige forbrugsgoder, hvis købesum skal kunne fordeles til beskatning over flere år. Hvor forbedringsudgiften er mindre, gør de reale grunde for en fordeling sig jo heller ikke gældende, og det synes derfor rimeligt at begrænse fordeling af sådanne udgifter som foreslået.

Samme synspunkter må formentlig anlægges med hensyn til udgifter til vedligeholdelse eller forbedring af formueskattepligtige forbrugsgoder, og anvendelsen af fordelingsreglen på forbedringsudgifter vil formentlig navnlig have betydning for ejere af sådanne forbrugsgoder, f. eks. personautomobiler, på hvilke der ofte

anvendes store beløb til forbedring, f. eks. ved udskiftning af motor. Da anskaffelsessummen for formueskattepligtige varige forbrugsgoder efter de foreslåede regler skal kunne fordeles til forbrugsbeskatning, selvom den er under den fornævnte minimumsgrænse, bør der næppe fastsættes noget mindstebeløb for forbedringsudgifter, der kan fordeles.

6. Beskatning på grundlag af forsikringssummen.

Det foran beskrevne system for forbrugsbeskatning af større varige forbrugsgoder er meget kompliceret. Det ville derfor være ønskeligt, om beskatningen kunne gennemføres efter *et andet, mere enkelt system*.

Man kunne tænke sig den udvej helt at undlade forbrugsbeskatning af anskaffelsessummen for varige forbrugsgoder og i stedet forbrugsbeskatte en årlig nytteværdi af disse.

Dette forudsætter imidlertid, at der meddeles oplysning fra skatteyderen om *alle* køb af varige forbrugsgoder, idet man dog formentlig af praktiske grunde måtte foretage en vis begrænsning, beløbsmæssig eller på anden måde. På dette punkt vil en sådan ordning således ikke betyde en forenkling.

For at få et lettere tilgængeligt beskatningsgrundlag kunne man overveje at lade skatteyderens *løsofreforsikringer* være afgørende, således at den årlige nytteværdi beregnedes på grundlag af forsikringssummen. En sådan regel ville være meget enkel og let at praktisere.

Skatteyderne ville have interesse i, at den del af det *konstaterede* forbrug, der bestod i anskaffelser af varige forbrugsgoder, blev rigtigt opgivet, idet de kun derved kunne undgå at blive forbrugsbeskattet af selve anskaffelsessummen. Man ville således have et vist holdpunkt for en vurdering af en skatteydere samlede varige forbrugsgoder. Imidlertid må man formentlig regne med, at der i et vist omfang kan foretages anskaffelser af denne art, som ikke fremgår af opgørelserne over det skattepligtige forbrug, og i så fald vil forsikringssummerne næppe give det rette udtryk for værdien af den enkelte skatteydere samlede varige forbrugsgoder. Mange skatteydere ville sikkert føle sig fristet til at underforsikre eller foretrække i et vist omfang at være selvforsikrere for at undgå forbrugsbeskatning af nytteværdien. Navnlig ville der formentlig hurtigt vise sig en tilbøjelighed til at undlade forsikring af

varige forbrugsgoder med ringe volumen, men af stor værdi. Sådanne genstande kunne opbevares betryggende i bankboks, således at forsikring ikke var nødvendig.

Man måtte derfor formentlig supplere reglen med en bestemmelse om ret for skattevæsenet til i tilfælde, hvor man har formodning om, at forsikringssummen ikke giver det rette udtryk for værdien af den pågældende skatteydere varige forbrugsgoder, at foretage vurdering af disse, således at vurderingssummen blev lagt til grund for beregningen af nytteværdien, og dette ville i høj grad vanskeliggøre praktiseringen af de foran skitserede regler.

Rent bortset herfra må det antages, at fastsættelsen af nytteværdien af de varige forbrugsgoder vil være forbundet med store vanskeligheder. Nytteværdien måtte formentlig, for at ordningen kunne frembyde nogen fordel, beregnes som en fast procentdel af forsikrings- eller vurderingssum.

Procentsatsen for de enkelte kategorier af varige forbrugsgoder, der ikke undergår økonomisk forringelse, kunne formentlig fastsættes alene på grundlag af markedsrenten, medens der for andre varige forbrugsgoder på grund af den økonomiske forringelse desuden måtte indregnes en årlig afskrivning.

Det vil således næppe være muligt at fastsætte en enkelt procentsats, der med rimelighed kan bringes til anvendelse i alle tilfælde, idet det ikke kan antages, at skatteyderne »forbrugsgodeformuer« er sammensat blot nogenlunde ensartet i henseende til forbrugsgodernes økonomiske levetid.

En ordning som den her omhandlede synes derfor ikke at kunne gennemføres generelt, men som omtalt side 71 kunne man overveje at opgøre forbruget af de varige forbrugsgoder, der ikke undergår økonomisk forringelse, på basis af en beregnet årlig nytteværdi.

Det er dog nok tvivlsomt, om der vil være så store fordele forbundet hermed, at det anbefaler sig at gennembyrde det tidligere beskrevne system med en sådan særregel, der også ville frembyde praktiske vanskeligheder, bl. a. fordi afgrænsningen af disse forbrugsgoder i forhold til andre genstande vil volde stort besvær, ligesom kontrollen med skatteyderne beholdninger af antikviteter, smykker, malerier m. m. næppe kan gennemføres på betryggende måde.

7. *Beskatning af rentegevinst ved fordeling af anskaffessummen for varige forbrugsgoder.*

Som hovedregel må forbrugsbeskatningen foretages på grundlag af de udgifter til forbrug, der er afholdt i det forløbne år. Dette gælder også varige forbrugsgoder, idet det i praksis er umuligt at beskatte alle arter af varige forbrugsgoder, efterhånden som deres værdi nedsættes ved brugen. Der kan, som foran nævnt, i praksis kun være tale om at udskille visse grupper af større varige forbrugsgoder til beskatning over en årrække.

Når anskaffessummen i disse tilfælde fordeles over flere år, undgår den pågældende skatteyder ikke alene for kraftig forbrugsbeskatning i købsåret, men får desuden en *rentegevinst* gennem udsættelsen med en del af skattebetalingen.

Skatteydere, der anvender en stor del af deres midler til køb af større varige forbrugsgoder vil derved få en gunstigere stilling end skatteydere, der hovedsagelig køber varige forbrugsgoder, hvis anskaffessum forbrugsbeskattes i købsåret.

For at råde bod herpå kunne man bestemme, at der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug for de efter købsåret følgende år tillægges renter med f. eks. 6 pct. af den ikke afskrevne del af købesummen.

En sådan regel vil være særlig påkrævet, hvor det drejer sig om *formueskattepligtige* varige forbrugsgoder, idet det her ofte drejer sig om forbrugsgoder af betydelig værdi. For de andre varige forbrugsgoder vil der normalt kun blive tale om renteberegning i 1-2 år, men da reglen næppe kan frembyde praktiseringsvanskeligheder, og da det må erkendes, at dens udeladelse i særlig grad vil begunstige skatteydere, hvis forbrug omfatter større varige forbrugsgoder, vil det formentlig være rimeligt at gennemføre den, således at den kommer til at gælde for *alle* tilfælde, hvor anskaffessummen for et varigt forbrugsgode fordeles til forbrugsbeskatning over flere år.

8. *Salg af varige forbrugsgoder, der er indkøbt før den direkte forbrugsbeskatnings ikrafttræden.*

Spørgsmålet er her, om man ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug skal tage hensyn til varige forbrugsgoder, der er i skatteyderens

besiddelse ved begyndelsen af det regnskabsår, for hvilket der første gang pålignes direkte forbrugsskat.

a. Ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder.

Hvis der ikke ved begyndelsen af det regnskabsår, for hvilket der første gang pålignes direkte forbrugsskat, foretages korrektion af formuen for større varige forbrugsgoder, der er i skatteyderens besiddelse, vil skatteyderen kunne sælge et sådant forbrugsgode og straks anvende det indvundne beløb til forbrug, uden at det forbrugsbeskattes. Er salgssummen derimod i behold ved årets udgang, bliver skatteyderen stillet, som om det var opsparet af årets indkomst.

På samme måde vil det stille sig, hvor en skatteyder modtager erstatning for skade på eller bortkomst af sådanne varige forbrugsgoder.

Ved denne opgørelsesmåde undlader man i realiteten at forbrugsbeskatte beløb, der er indvundet ved salg af eller erstatning for varige forbrugsgoder, som skatteyderen har erhvervet før ordningens gennemførelse.

Rimeligheden af en sådan fremgangsmåde kan diskuteres, men en ordning, hvorefter sådanne salgssummer skulle tages i betragtning ved forbrugsopgørelsen, ville forudsætte oplysningspligt i hvert fald med hensyn til alle større varige forbrugsgoder i skatteyderens besiddelse før ordningens gennemførelse, hvilket vil være meget vanskeligt at praktisere.

Man kunne eventuelt overveje, om forbrugsgoder som malerier, antikviteter, juveler m. m., der ofte sælges med *avance*, burde opgives, således at eventuel *avance* kunne blive inddraget under forbrugsbeskatning. Men selv en sådan begrænset oplysningspligt ville volde store vanskeligheder, og navnlig ville kontrollen med, at der virkelig blev givet oplysning om sådanne handler, formentlig vise sig umulig at gennemføre på blot nogenlunde betryggende måde.

b. Formueskattepligtige varige forbrugsgoder.

Sådanne forbrugsgoder vil være medregnet i den skattepligtige formue ved begyndelsen af det regnskabsår, for hvilket der første gang pålignes direkte forbrugsskat.

Hvis et sådant forbrugsgode sælges for et

beløb, der netop svarer til dets nedskrevne værdi ved den sidste formueopgørelse, vil skatteyderen blive forbrugsbeskattet af beløbet, hvis han straks anvender dette til forbrug. Er salgssummen derimod i behold ved årets udgang, påvirkes det skattepligtige forbrug ikke af salg.

Fremkommer der ved salget gevinst eller tab i forhold til forbrugsgodets nedskrevne værdi, bør der formentlig ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug foretages korrektion på samme måde, som hvis det formueskattepligtige forbrugsgode var indkøbt efter gennemførelsen af den direkte forbrugsbeskatning, jfr. foran side 76-77.

Hvor et forbrugsgode af den heromhandlede art bortkommer eller ødelægges, må der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug korrigeres for eventuelt tab eller gevinst, idet en eventuel erstatning behandles på samme måde som et beløb indvundet ved salg, jfr. foran side 76-77.

9. Sammenfatning.

Den redegørelse, der i det foranstående er givet for forbrugsbeskatning af varige forbrugsgoder, kan sammenfattes i følgende skitse til beskatningsregler.

a. Grundlaget for opgørelsen af det skattepligtige forbrug er den skattepligtige indkomst reguleret med formuestigning eller -nedgang.

Ved denne opgørelsesmåde bliver udgifter til køb af ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder automatisk medregnet i det skattepligtige forbrug i det år, udgiften afholdes.

b. Hvor anskaffelsessummen for et ikke formueskattepligtigt varigt forbrugsgode overstiger 3.000 kr., tillades beløbet fordelt til forbrugsbeskatning med 2.000 kr. årlig, dog mindst 20 pct. af anskaffelsessummen.

Ved køb af varige forbrugsgoder, der normalt ikke forringes ved brugen, såsom malerier, ædelstene m. m., kan anskaffelsessummen, hvis den overstiger den fastsatte minimumsgrænse, fordeles til forbrugsbeskatning efter samme regler.

Drejer det sig om varige forbrugsgoder, der er formueskattepligtige, kan fordeling af anskaffelsessummen finde sted, selvom den ikke overstiger den fastsatte minimumsgrænse, og åremålet for fordelingen fastsættes i overensstemmelse med den ved indkomst- og formuebeskatningen gældende afskrivning.

Dispensation fra minimumsgrænsen på 3.000

kr. kan overvejes, hvor flere varige forbrugsgoder købes ved etablering af hjem.

c. Ved salg af *ikke formueskattepligtige* varige forbrugsgoder foretages ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug i salgsåret ikke korrektion for eventuel gevinst eller tab i forhold til forbrugsgodets nedskrevne værdi. Dette gælder, hvad enten anskaffelsessummen har været fordelt til forbrugsbeskatning over en årrække, eller den er fuldt ud forbrugsbeskattet i købsåret.

Herfra kan eventuelt gøres undtagelse for så vidt angår varige forbrugsgoder, der ikke undergår forringelse ved brugen, når de sælges for et beløb, der overstiger anskaffelsessummen, og salgssummen overstiger en vis minimumsgrænse.

d. Ved salg af *formueskattepligtige* varige forbrugsgoder foretages ved forbrugsopgørelsen korrektion for eventuel gevinst eller tab. Er en del af eventuel gevinst eller tab i forhold

til den nedskrevne værdi tillagt eller fratrukket ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst i salgsåret i henhold til afskrivningslovens § 9, foretages der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug alene korrektion for den del af gevinsten eller tabet, der ikke er taget i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

e. Udgifter til vedligeholdelse og forbedring af varige forbrugsgoder undergives forbrugsbeskatning i det år, hvor de afholdes.

Overstiger en til forbedring af et ikke formueskattepligtigt varigt forbrugsgode afholdt udgift den under punkt 2 omhandlede minimumsgrænse, kan udgiften eventuelt efter de der fastsatte regler fordeles til forbrugsbeskatning over flere år.

f. Hvor et varigt forbrugsgode går tabt som følge af brand, tyveri o. l., foretages eventuelt korrektion for tabet ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

B. FAST EJENDOM, DER ANVENDES TIL BEBOELSE FOR EJEREN.

1. Indledning.

Fast ejendom, der alene anvendes til beboelse for ejeren, henhører under kategorien formueskattepligtige varige forbrugsgoder, og det ville for så vidt være systematisk rigtigt at behandle køb og salg m. m. af sådanne ejendomme efter de for andre varige forbrugsgoder foreslåede regler.

Imidlertid har beboelsesejendomme normalt en meget lang økonomisk levetid, hvortil kommer, at der ikke ved opgørelsen af den skattepligtige formue og indkomst kan foretages fradrag for afskrivning på sådanne ejendomme. Ejeren er pligtig ved opgørelsen af sin skattepligtige indkomst at medregne en årlig lejeværdi, der ansættes til en fast procentdel af ejendomsværdien, for tiden $3\frac{1}{2}$ pct.

Det vil derfor være nærliggende at undtage købesummen for en sådan fast ejendom fra forbrugsbeskatning og i stedet beskatte den årlige lejeværdi.

Man kunne anlægge det synspunkt, at det ved forbrugsbeskatningen ville være rigtigst, at lejeværdien beregnedes som en procentdel af *købesummen*. Men af praktiske grunde bliver man sikkert nødsaget til at anvende samme beregningsmåde som ved indkomstbeskatningen, uanset at ejendomsværdien, der ganske vist skal

fastsættes til værdien i handel og vandel, ofte vil ligge betydeligt lavere. Man vil desuden ved at lægge ejendomsværdien til grund opnå, at der tages hensyn til prisændringer under en længere besiddelse, hvor den i sin tid erlagte købesum, selv med tillæg af senere afholdte forbedringsudgifter, efterhånden måtte antages at blive mindre end ejendomsværdien.

Da faste ejendomme optages i den skattepligtige formue med et beløb svarende til ejendomsværdien, må der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug i købsåret foretages korrektion for det beløb, hvormed købesummen overstiger ejendomsværdien eller er mindre end denne. På tilsvarende måde må korrektion finde sted, hvor fast ejendom sælges for et beløb, der er større eller mindre end ejendomsværdien. Tages en del af gevinsten eller tabet i betragtning ved indkomstopgørelsen, er korrektion dog uforholdsmæssig for denne dels vedkommende, når køb og salg sker i samme år. Er dette ikke tilfældet, må der foretages korrektion både for forskellen mellem ejendomsværdi og salgssum og for den gevinst eller det tab, der er taget i betragtning ved indkomstopgørelsen, jfr. herom nærmere under afsnit III om fremgangsmåden ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug side 98 ff.

2. *Indkomst- og forbrugsopgørelsen.*

a. Gældende regler ved indkomstbeskatningen.

Lejeværdi af bolig i den skattepligtiges egen ejendom medregnes, hvad enten han har gjort brug af sin beboelsesret eller ej, ifølge statskattelovens § 4, stk. 1 b, til den skattepligtige indkomst. Værdien ansættes til det beløb, som ved udleje kunne opnås i leje af vedkommende ejendom eller lejlighed, dog at den, når særlige forhold måtte gøre denne målestok mindre egnede, kan ansættes skønsmæssigt.

Hvor det drejer sig om enfamiliehuse og landbrugets stuehuse, vil det være vanskeligt at fastslå den tilsvarende udlejningsværdi, og man har derfor i disse tilfælde måttet foretage en skønsmæssig ansættelse.

For énfamiliehusenes vedkommende har man for at forenkle disse skøn og undgå for stor uensartethed i praksis fastsat ganske bestemte for hele landet gældende satser for lejeværdiens beregning.

For tiden ansættes lejeværdien til 3½ pct. af ejendomsværdien ved 11. almindelige vurdering pr. 1. september 1956.

I den således opgjorte lejeværdi kan i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1 d og e, fratregkes ejendomsskatter, renter af prioriteter, samt hvad der er anvendt til blot vedligeholdelse eller forsikring af ejendommen. Herudover tillades i praksis fradrag for en række andre udgifter såsom renovation, skorstensfejning, kloakafgift m. v., idet besiddelsen af et énfamiliehus sidestilles med drift af en udlejningsejendom.

Disse regler har givet anledning til kritik bl. a. i den af skattelovskommissionen afgivne betænkning. Man har navnlig hæftet sig ved, at de gældende regler ofte fører til, at den skattepligtige kan fradrage ret betydelige udgifter ved indkomstopgørelsen, til trods for at det jo her drejer sig om udgifter til privatforbrug. Dette skyldes vel i særlig grad, at man under henvisning til huslejerreguleringen har fastsat den beregnede lejeværdi i enfamiliehuse relativt lavt, samt at det har vist sig at være forbundet med store vanskeligheder at sondre mellem udgifter, der er nødvendige for at opretholde ejendommens tilstand på erhvervelsestidspunktet, og udgifter, der er udtryk for en forbedring. Dette har ført til, at fradragene for vedligeholdelsesudgifter i mange tilfælde må antages at omfatte udgifter udover,

hvad der medgår til den rene vedligeholdelse. I det hele taget synes det desuden upraktisk at bebyrde ejere af enfamiliehuse med at udarbejde udførlige driftsregnskaber, der derefter skal gennemgås og kontrolleres af ligningsmyndighederne.

De gældende regler for indkomstopgørelsen vil heller ikke være velegnede ved *opgørelsen af det skattepligtige forbrug*. Denne opgørelse bør principielt omfatte alle de faktisk afholdte driftsudgifter med tillæg af forrentning af den i ejendommen indestående egenkapital. Hvis man kunne gå ud fra, at lejeværdien svarede til de således opgjorte udgifter ved benyttelsen af ejendommen, ville ejeren, hvis den skattepligtige indkomst lægges til grund for forbrugsopgørelsen, blive forbrugsbeskattet af, hvad det virkelig har kostet ham at benytte ejendommen. Imidlertid er de beregnede lejeværdier gennemgående fastsat så lavt, at de ikke kan antages at svare fuldt ud til de foran nævnte forbrugsudgifter. Ejeren vil derfor alene blive forbrugsbeskattet af ejendomsudgifterne i det omfang, de svarer til den beregnede lejeværdi, medens resten af ejendomsudgifterne bliver fritaget for forbrugsbeskatning.

Hvis man for at råde bod herpå forsøgte at korrigere forbrugsopgørelsen for en eller flere bestemte udgiftsarter, f. eks. vedligeholdelsesudgifter, ville dette virke ganske tilfældigt i de enkelte tilfælde. Bibeholdes den nugældende opgørelsesmetode for indkomstopgørelsen, synes den eneste udvej i virkeligheden at være en forhøjelse af den beregnede lejeværdi, således at den i højere grad kommer til at svare til de normale udgifter ved benyttelsen af et énfamiliehus, og denne forhøjelse måtte have virkning både for indkomstopgørelsen og forbrugsopgørelsen. En sådan ændring ville dog forudsætte, at der fortsat måtte udarbejdes særlige driftsregnskaber for enfamiliehuse.

b. Skattelovskommissionens forslag.

På baggrund af den foran nævnte kritik har kommissionen udarbejdet forslag til nye regler for *opgørelse af indkomst* ved bolig i eget enfamiliehus. Efter forslaget skal lejeværdien ansættes til 3 pct. af den skattepligtiges i ejendommen indestående kapital beregnet som ejendomsværdien med fradrag af prioritetsgæld m. v. Denne lejeværdi skal anses for nettoindkomst, således at ingen udgift vedrørende ejendommen, heller ikke ejendomsskatter og renter

af gæld, kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen. I tilfælde, hvor prioritetsgælden overstiger ejendomsværdien, kan renterne af den overskydende del af gælden dog fradrages i indkomsten. De anførte 3 pct. blev foreslået ud fra den betragtning, at denne procentsats på det daværende tidspunkt (1948) måtte antages omtrent at svare til normal forrentning af sparekasseindeståender.

Det har været indvendt mod kommissionens forslag, at dette ville føre til ulige behandling af skatteyderne alt efter omfanget af deres prioritetsgæld, idet forslaget indebærer, at de faktisk afholdte renteudgifter til sådan gæld ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen, uanset at der i øvrigt altid indrømmes fradrag for renteudgifter. Dette kan belyses nærmere ved følgende eksempel.

To skatteydere køber hver et hus til ejendomsværdi 100.000 kr. I det ene hus er prioritetsgælden 80.000 kr. og i det andet 30.000 kr.

For den førstnævnte skatteyder foretages indkomstopgørelsen således:

Ejendomsværdi.....	100.000 kr.
Prioritetsgæld.....	<u>80.000</u> -
Egenkapital.....	20.000 kr.
3 pct. heraf.....	600 kr.

For den sidstnævnte skatteyder foretages indkomstopgørelsen således:

Ejendomsværdi.....	100.000 kr.
Prioritetsgæld.....	30.000 -
Egenkapital.....	<u>70.000</u> kr.
3 pct. heraf.....	2.100 kr.

For den førstnævnte skatteyder er den skattepligtige lejeværdi ganske vist 1.500 kr. mindre end for den sidstnævnte svarende til 3 pct. af forskellen på egenkapitalen, men til gengæld mister han fradraget for renter af sin prioritetsgæld. Med en rente på 6 pct. drejer det sig om 4.800 kr., medens den anden skatteyder med tilsvarende rentefod kun mister fradraget for et beløb på 1.800 kr., altså 3.000 kr. mindre.

Når prioritetsgælden forøges med 50.000 kr., nedsættes lejeværdien således med 3 pct. heraf eller 1.500 kr., men til gengæld forøges renteudgiften med 6 pct. af de 50.000 kr. eller 3.000 kr., som ikke kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen.

Så længe den rentefod, der anvendes ved opgørelsen af lejeværdien, er mindre end den rente, der betales af prioritetsgæld, vil skatteydere, der er i stand til at præstere store udbetalinger, således ved overgang til kommissionens forslag blive gunstigere stillet end skatteydere, der ikke er i stand hertil.

Den her nævnte indvending retter sig derfor ikke mod princippet i kommissionens forslag, idet en forhøjelse af procentsatsen for lejeværdiens beregning fra 3 pct. til 6 pct. i dette tilfælde ville medføre, at de to skatteydere blev ligestillet.

Det er dog umuligt at fastsætte en rentesats for lejeværdiens beregning, der i alle tilfælde kommer til at svare til de faktisk afholdte renteudgifter. Disse er jo stærkt varierende dels efter prioritetsstillingen dels efter, om det drejer sig om statslån, andre institutionslån eller private midler. Der vil derfor under alle omstændigheder blive tale om en vis forskelsbehandling af ejere af enfamiliehuse, hvorved bemærkes, at eventuelle forskelle i prioriteringsforholdene ikke skal tages i betragtning ved fastsættelsen af ejendomsværdien af de enkelte ejendomme.

Hvis den af kommissionen foreslåede regel anvendes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, medregnes forrentningen af egenkapitalen i denne, og der gives ikke fradrag for de faktiske udgifter ved ejendommens drift. Når den skattepligtige indkomst herefter lægges til grund for forbrugsopgørelsen, bliver samtlige udgifter ved besiddelsen af ejendommen undergivet forbrugsbeskatning, uden at nogen korrektion er nødvendig for at opnå dette resultat.

c. Det svenske system.

I Sverige har man i 1953 indført nye regler om indkomstopgørelsen for én- og to-familiehuse, der i princippet svarer ret nøje til skattekommissionens foran omtalte forslag vedrørende enfamiliehuse, men som i modsætning til det danske kommissionsforslag tager hensyn til skatteydernes faktiske renteudgifter.

Efter de svenske regler foretages indkomstopgørelsen på den måde, at lejeværdien beregnes til 3 pct. af ejendommens taxeringsværdi (ejendomsværdi). I den således opgjorte lejeværdi indrømmes der alene fradrag for renter af prioriteter. Derimod kan ejeren ikke fratække andre driftsudgifter på ejendommen, f.

eks. til vedligeholdelse og skatter. Ved disse regler får man en opgørelsesmåde, der er næsten lige så let at praktisere som reglen i det danske kommissionsforslag, og som i modsætning til dette ikke fører til uligheder ved indkomstopgørelsen for skatteyderne alt efter størrelsen af deres prioritetsgæld og forrentningsvilkårene for denne.

Medens der efter kommissionsforslaget ikke indrømmes fradrag ved indkomstopgørelsen for nogen del af de faktiske udgifter ved besiddelsen af ejendommen, gives der efter det svenske system som nævnt fradrag for udgifter til forrentning af prioritetsgælden. Til gengæld skal der ved indkomstopgørelsen medregnes forrentning af hele ejendomsværdien og ikke alene af egenkapitalen. Hvis procentsatsen for lejeværdiens beregning for kommissionsforslagets vedkommende fastsættes til et tal, der svarer til normal indlånsrente i sparekasser og efter det svenske system således, at bruttoljeværdien gennemsnitlig svarer til de faktiske udgifter til prioritetsgæld med tillæg af normal forrentning af egenkapitalen, bliver der principielt ikke nogen forskel på de to systemers virkning med hensyn til forbrugstopgørelsen.

Dette kan belyses ved følgende eksempel.

I en ejendom vurderet til 100.000 kr. indestår en prioritetsgæld på 50.000 kr., der forrentes med 6 pct. Almindelig rente af indlån i sparekasser antages at være 5 pct.

Efter kommissionsforslaget udgør den skattepligtige lejeværdi 5 pct. af 50.000 kr. eller 2.500 kr.

Bruttoljeværdien efter det svenske system skal fastsættes således:

5 pct. af egenkapitalen	2.500 kr.
+ 6 pct. af pantegælden, 50.000 kr.	3.000 -
	lait: 5.500 kr.

For at bruttoljeværdien kan udgøre dette beløb, må procentsatsen være 5½.

På denne måde fremkommer samme beløb som skattepligtig lejeværdi efter de to systemer, og også det svenske system kan for så vidt anvendes som grundlag for forbrugsbeskatning, uden at korrektioner bliver nødvendige.

Procentsatsen for bruttoljeværdiens beregning må imidlertid være fast, og anvender man som i eksemplet en procentsats på 5½, vil den skattepligtige lejeværdi variere fra lejeværdien efter kommissionsforslagets regel, hvis priori-

tetsgælden er større eller mindre end i det viste eksempel. Er prioritetsgælden f. eks. 60.000 kr., bliver den skattepligtige lejeværdi efter det sidstnævnte system 5 pct. af 40.000 kr., eller 2.000 kr., medens den efter det svenske system kun bliver 1.900 kr. På tilsvarende måde bliver den skattepligtige lejeværdi efter det svenske system større end efter kommissionsforslagets regel, hvis prioritetsgælden i eksemplet er mindre end 50.000 kr.

Når man som tidligere anført går ud fra, at det, der skal forbrugsbeskattes, er forrentning af egenkapitalen plus de faktiske udgifter, fører det svenske system således til urigtige resultater, når man - hvilket er det eneste praktisk mulige - anvender en fast procentsats for bruttoljeværdiens beregning. Er prioritetsgælden i det tidligere omtalte eksempel således 40.000 kr., kan det beløb, der principielt skal forbrugsbeskattes - når der bortses fra andre udgifter end renteudgifter - opgøres således:

5 pct. af egenkapital 60.000 kr. eller	3.000 kr.
+ Faktisk renteudgift 6 pct. af 40.000 kr.	2.400 -
	lait: 5.400 kr.

Efter kommissionsforslagets regel bliver netop dette beløb forbrugsbeskattet, idet 5 pct. af egenkapitalen, 3.000 kr., medregnes i den skattepligtige indkomst, og idet der ikke gives fradrag i denne for den faktiske renteudgift, 2.400 kr.

Efter det svenske system opgøres den skattepligtige lejeværdi i dette tilfælde således:

5½ pct. af 100.000 kr. eller.....	5.500 kr.
— Faktisk renteudgift.....	2.400 -
Skattepligtig lejeværdi.....	3.100 kr.

Herved forbrugsbeskattes ialt 5.500 kr. eller 100 kr. mere, end hvad der principielt bør forbrugsbeskattes.

d. Bemærkninger til de tre systemer.

Af praktiske grunde må det foretrækkes at anvende en opgørelsesmåde for indkomsten for enfamiliehuse, der uden videre kan lægges til grund ved forbrugstopgørelsen.

Som det fremgår af foranstående, vil såvel de gældende regler som kommissionsforslaget og det svenske system kunne anvendes både ved indkomstopgørelsen og forbrugstopgørelsen, evt. dog i forbindelse med en vis forhøjelse af de

procentsatser, hvorefter lejeværdien beregnes. Imidlertid indebærer det gældende system, at der skal udarbejdes særskilte driftsregnskaber for de enkelte enfamiliehuse, og hvis man undlader enhver korrektion for vedligeholdelsesudgifter, fritages udgifter af denne art udover det normale for forbrugsbeskatning. Hvis dette skal undgås, må man gå over til at anvende enten kommissionsforslagets regler eller det svenske system ved opgørelsen af såvel indkomst som forbrug. Disse systemer frembyder også den fordel, at opgørelsesmåden er langt enklere end efter de gældende regler.

Hvor prioritetsgælden ikke overstiger ejendomsværdien, således at der ikke bliver tale om fradrag af renter af den overskydende del af gælden, vil kommissionsforslaget for så vidt være noget enklere end det svenske system. I de forholdsvis få tilfælde, hvor prioritetsgælden overstiger ejendomsværdien, skal der efter kommissionsforslaget gives fradrag for renteudgiften af den overskydende del af gælden, og der må derfor her foretages en særlig opgørelse af disse rentebeløb. Disse opgørelser, der må antages at fremkalde en del vanskelige tvivlsspørgsmål, undgås ved anvendelsen af det svenske system, der til gengæld medfører mindre unøjagtigheder, jfr. foran.

Kommissionsforslagets regel medfører, at ejere af enfamiliehuse må opdele deres gæld i gæld vedrørende boligen og anden gæld. Ved denne sondring vil det være naturligt at lægge vægt på, om gælden er tinglyst på ejendommen, således at der kun indrømmes fradrag for renter af gæld, der ikke er tinglyst på ejendomme. Dette kriterium, der på forhånd synes det eneste anvendelige, er rent formelt og tager ikke hensyn til, om lånet er optaget til finansiering af boligen eller til andre formål. Skatteyderne vil have en skattemæssig interesse i at undgå tinglysning af deres gæld, for så vidt renten af denne overstiger den rentesats, der anvendes ved lejeværdiens beregning, hvilket må antages som regel at ville være tilfældet. Forrentes en gældspost med en lavere procent end den, der anvendes ved lejeværdiens beregning, vil debitor derimod opnå en skattemæssig fordel, ved at gælden tinglyses på enfamiliehuset. Dette kan føre til, at man af skattemæssige grunde vælger låneformer, der ud fra andre økonomiske synspunkter ville være uheldige. I denne forbindelse må man være forberedt på lånetransaktioner med omgåelsesformål, som må forventes at give anledning til tvivlsspørgsmål ved reg-

lens administration, ligesom der i praksis bl. a. kan opstå spørgsmål om, hvorledes man i denne relation skal behandle ejerpantebreve og rentefri lån. Disse vanskeligheder har været medvirkende til, at man i Sverige, hvor man også har drøftet muligheden af at gå over til et system svarende til den danske skattekommissions forslag, har valgt det foran omtalte system, jfr. Kungl. Majestäts proposition nr. 187 (Bihang till Riksdagens protokoll år 1953, första samlingen, 12. bandet). Ved afvejelsen af, hvilket system der bør foretrækkes, må man formentlig lægge større vægt på at undgå disse vanskeligheder end på hensynet til, at det svenske system som omtalt er forbundet med en vis unøjagtighed af relativt ringe betydning.

Når man i Sverige har ansat lejeværdien til 3 pct. af ejendomsværdien, hænger det ifølge bemærkningerne til fornævnte proposition sammen med, at man er gået ud fra, hvad ejeren ville have opnået i forrentning, hvis han havde bragt sit indestående i ejendommen på en for sådanne forholdsvis små kapitaler sædvanlig måde, f. eks. i en sparekasse. Efter de svenske renteforhold i 1953 nåede man herefter til, at rentesatsen passende kunne ansættes til 3. I denne forbindelse skal det bemærkes, at en undersøgelse af forrentningsforholdene for prioritetsgælden i 1.600 svenske enfamiliehuse viste, at den gennemsnitlige renteudgift i 1951 i en række områder udgjorde 3,1-3,6 pct. af restgælden.

Udfra lignende synspunkter måtte man vel her i landet med hensyn til forrentningen af ejerens indestående i ejendommen tage sit udgangspunkt i renten af indlån på opsigelse i sparekasser, der for tiden ligger omkring $4\frac{1}{2}$ -5 pct; men som omtalt foran bør man formentlig fastsætte procentsatsen for bruttolejeværdiens beregning således, at beskatningen kommer til at omfatte forrentning af egenkapitalen med normal indlånsrente plus de faktiske udgifter ved besiddelsen af ejendommen, herunder de faktiske renteudgifter, der må antages gennemsnitligt at være større end normal indlånsrente.

Selvom der er betydelig forskel på forrentningen af f. eks. statslån og private pantebreve, er det muligt, at i hvert fald den gennemsnitlige forrentning af restgælden ikke vil vise store udsving, navnlig fordi den særlig høje forrentning af f. eks. private pantebreve i vidt omfang fremkommer i form af kurstab ved lånets optagelse. Derimod er der ingen tvivl om, at for-

holdet mellem prioritetsgæld og ejendomsværdi vil være stærkt varierende.

Ved anvendelse af kommissionsforslaget må man som nævnt fastsætte den procent af egenkapitalen, der skal medregnes i den skattepligtige indkomst, således at den svarer til normal indlånsrente i sparekasser, jfr. foran.

e. Tofamiliehuse og landbrugets stuehuse.

Efter de gældende regler fastsætter man ved indkomstopgørelsen lejeværdien for ejerlejligheder i et *tofamiliehus* skønsmæssigt under hensyntagen til den faktiske leje for den udlejede lejlighed.

Lejeværdien af *stuehuse på landbrugsejendomme* fastsættes ved indkomstopgørelsen rent skønsmæssigt. For begge de nævnte ejendoms typer indrømmes der ved indkomstopgørelsen på samme måde som for enfamiliehuse fradrag for udgifter til forrentning af gæld, vedligeholdelse, skatter m. m.

Skattekommissionen foreslog ingen ændringer i disse regler.

Efter de svenske regler behandles tofamiliehuse på samme måde som enfamiliehuse, idet man ved indkomstopgørelsen ser bort fra lejen af den udlejede lejlighed. Dette har man i den fornævnte proposition bl. a. motiveret med, at indtægtsopgørelserne for tofamiliehuse, hvor ejeren bebor den ene lejlighed, frembyder samme vanskeligheder som for enfamiliehuse. Spørgsmålet synes dog at have voldt nogen tvivl, og det må formentlig erkendes, at der ikke for tofamiliehuse er helt den samme trang til ændrede regler, idet man i lejen af den udlejede lejlighed som regel vil have et godt holdepunkt for fastsættelse af lejeværdien for ejerlejligheden.

Dersom de gældende regler for indkomstopgørelsen for de her omhandlede ejendoms typer opretholdes, må forbrugsopgørelsen kunne foretages umiddelbart på grundlag af den skattepligtige indkomst.

3. Udgifter til forbedring.

Hvadenten indkomstopgørelsen for enfamiliehuse foretages efter de gældende regler, eller man går over til at anvende et system i overensstemmelse med kommissionsforslaget eller de svenske regler, vil udgifter til forbedring, hvis der ikke ved forbrugsopgørelsen foretages

korrektion for disse, blive betragtet som skattepligtigt forbrug.

Hvor det drejer sig om små forbedringer, f. eks. lægning af linoleum på et gulv, kan der næppe indvendes noget herimod. Med hensyn til større forbedringsarbejder, f. eks. installation af centralvarme eller tilbygning, vil det derimod næppe være rimeligt, at ejeren forbrugsbeskattes af udgiften i det år, hvor arbejdet udføres.

Man kunne overveje at behandle sådanne udgifter efter samme regler som udgifter til anskaffelse af større varige forbrugsgoder, således at udgiften fordeles til forbrugsbeskatning over flere år.

Imidlertid giver sådanne større forbedringer sig udslag i ejendomsværdien; det vil derfor føre til urimelige resultater, hvis man fordeler forbedringsudgiften til forbrugsbeskatning over flere år og samtidig opgør lejeværdien på grundlag af den fulde ejendomsværdi, der helt eller delvis omfatter forbedringsudgiften. Det vil ikke være muligt at råde bod herpå ved at se bort fra forbedringsudgiften ved lejeværdiens beregning, idet det i en række tilfælde vil være umuligt at afgøre, i hvilket omfang stigninger i ejendomsværdien må henføres til forbedringer på ejendommen eller til prisstigninger.

Ifølge lovbekendtgørelse af 9. juli 1958 om vurdering og beskatning til staten af faste ejendomme § 2, stk. 2, nr. 1, skal der ved årsomvurderingerne foretages vurdering af ejendomme, på hvilke der er afholdt bekostninger til forbedring af bygninger eller grunden, når bekostningen udgør mindst 5.000 kr. Ejeren kan i disse tilfælde i medfør af nævnte lovs § 3, stk. 2, begære, at ejendomsværdien ved årsomvurderingen ikke forhøjes med et større beløb end værdien af forbedringen.

Medens der som hovedregel ved forbrugsopgørelsen må korrigeres for ændringer i ejendomsværdien, kunne det overvejes at undlade korrektion for stigning i ejendomsværdien i de tilfælde, hvor ejendomsværdien ved en årsomvurdering forhøjes som følge af en forbedring på ejendommen. I så fald vil den del af forbedringsudgiften, der svarer til stigningen i ejendomsværdien, blive betragtet som opsparing, medens et eventuelt overskydende beløb bliver medregnet til det skattepligtige forbrug. Forbedringsudgifter under 5.000 kr. vil ikke føre til omvurdering og vil derfor altid blive medregnet til det skattepligtige forbrug.

En sådan fremgangsmåde vil imidlertid kun være anvendelig i de tilfælde, hvor omvurde-

ringen finder sted i det år, hvor forbedringsudgiften afholdes. Hvis omvurderingen først finder sted året efter, vil de her skitserede regler medføre, at ejeren bliver forbrugsbeskattet af hele forbedringsudgiften i det år, hvor den afholdes, medens han til gengæld i det følgende år opnår, at stigningen i ejendomsværdien anses for opsparing, idet der ikke korrigeres for stigningen.

Hvis forbedringsudgiften afholdes på et sådant tidspunkt, at den først kan tages i betragtning ved en almindelig vurdering, vil reglen ikke kunne anvendes, fordi det ved almindelige vurderinger ikke er muligt at afgøre, i hvilket omfang forbedringsudgiften er taget i betragtning ved fastsættelsen af ejendomsværdien, der desuden påvirkes af almindelige prisændringer. Det vil derfor ved de almindelige vurderinger ikke være muligt at finde frem til, i hvilket omfang man skulle undlade at korrigere for ændringen i ejendomsværdien.

På baggrund af foranstående bliver man formentlig nødt til at vælge en mere kompliceret fremgangsmåde.

Man kan vælge altid at korrigere for forbedringsudgifter i det år, hvor de afholdes, således at udgiften ikke medregnes til det skattepligtige forbrug, og altid at korrigere for stigninger i ejendomsværdien, således at disse ikke betragtes som opsparing, selvom det drejer sig om årsomvurderinger, der alene skyldes forbedringer på ejendommen. Denne fremgangsmåde kan belyses ved følgende eksempel:

En skatteyder ejer en villa, hvis ejendomsværdi er 50.000 kr., og afholder i et år forbedringsudgifter på 5.000 kr. Ejendommen omvurderes derefter i samme år til 54.000 kr. Det forudsættes, at skatteyderen ved årets begyndelse ud over ejendommen ejer et bankinde-

stående på 5.000 kr., men ikke anden formue, og at hans formue ved årets slutning alene består af ejendommen. Hans skattepligtige indtægt er 20.000 kr., der forbruges fuldt ud.

Det skattepligtige forbrug i det pågældende år må nu opgøres således:

Formue 1. januar.....	55.000 kr.
Formue 31. december.....	54.000 -
Nedgang.....	1.000 kr.
-r- stigning i ejendomsskyld.....	4.000 -
Nedgang.....	5.000 kr.
+ forbedringsudgift.....	5.000 -
Korrigeret nedgang.....	0 kr.
Skattepligtig indkomst.....	20.000 kr.
Skattepligtigt forbrug.....	20.000 kf.

Afholdes en forbedringsudgift, uden at der i samme år sker omvurdering, må der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug i dette år ske korrektion herfor, således at udgiften tillægges formuen ved årets udgang. Når ejendommen senere omvurderes, må der da korrigeres i fuldt omfang for stigningen i ejendomsværdien.

Da mange mindre forbedringer næppe nogensinde vil give sig udslag i ejendomsværdien, bør det overvejes at indføre en mindstegrænse for de forbedringsudgifter, som der skal korrigeres for ved forbrugsopgørelsen. Der kan her være tale dels om en egentlig mindstegrænse dels om en regel, hvorefter der kun korrigeres for den del af udgifterne, der overstiger et nærmere fastsat beløb. En sådan regel vil have den praktiske fordel, at der ikke skal korrigeres for en række småudgifter, hvor det kan stille sig tvivlsomt, om der foreligger forbedring eller vedligeholdelse.

C. GAVER.

1. Indledning.

Ved bedømmelsen af, hvorledes gaver skal behandles ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug, vil det være naturligt at tage sit udgangspunkt i de gældende regler om indkomstbeskatning m. v. af gaver.

Giveren af en gave kan ikke fratække gavebeløbet eller gavens værdi ved opgørelsen af

sin skattepligtige indkomst, jfr. statsskattelovens § 6 in fine. Herfra gøres dog den undtagelse, at periodiske underholdsydelser til andre end afkom kan fradrages ved indkomstopgørelsen, selvom udredelsen sker, uden at der er ydet vederlag herfor, altså hvor udredelsen sker i henhold til en ensidigt påtaget forpligtelse. Det er dog en betingelse for fradrag-

get, at ydelsen er tilsagt modtageren på dennes livstid eller dog på ubestemt tid.

Gavemodtageren er i henhold til statsskatte-lovens § 4, stk. 1 c, principielt indkomstskattepligtig af gaven.

Herfra gøres dog ved statsskatte-lovens § 5, stk. 1 b, undtagelse, såfremt gaven falder ind under afsnit III i lov om afgift af arv og gave. Efter de der fastsatte regler svares der gaveafgift bl. a. af gaver, der ydes til afkom, herunder adoptivbørn eller til forældre og bedste-forældre. Der svares ikke gaveafgift af beløb på indtil 2.000 kr. årlig, ligesom der gælder særlig lempelige regler, hvor gaven består i underhold i giverens hjem eller i varige forbrugsgoder.

Når man i disse tilfælde ikke har kunnet fritage gavemodtageren fuldstændigt for beskating, skyldes det formentlig, at man derved ville åbne mulighed for at undgå arveafgift.

I det gældende skattesystem betragtes gavedispositionerne for giverens vedkommende således principielt som indkomstopgørelsen uvedkommende på ganske samme måde, som omfanget af skatteyderens forbrug i øvrigt er uden indflydelse på størrelsen af den skattepligtige indkomst, hvad enten der er tale om forbrug af den løbende indtægt eller formueforbrug.

Derimod betragtes gaver hos gavemodtageren uden for de af gaveafgiftsreglerne omfattede tilfælde principielt altid som skattepligtig indkomst, også hvor gaven efter sin størrelse og hele gavedispositionens karakter nærmest må betragtes som overførsel af en formue fra giver til modtager. I de tilfælde, hvor sådanne formueoverførsler ikke kan gaveafgiftsberigtiges, men skal indkomstbeskattes fuldt ud hos gavemodtager, har de gældende regler i visse tilfælde ført til urimelige resultater, f. eks. hvor der har været tale om eftergivelse af et lån til en debitor, hvis indtægt i øvrigt er forholdsvis beskeden.

De forholdsvis strenge regler for indkomstbeskatning af gaver er næppe uden sammenhæng med, at en lempeligere behandling af gaver ved indkomstopgørelsen ville gøre det ret enkelt at etablere fingerede gavedispositioner, hvorved formuebeløb og dermed disses afkast formelt blev overført fra skatteydere med større indkomster og forholdsvis høj marginalbeskatning til skatteydere med lavere indkomst og marginalbeskatning.

Ved en direkte forbrugsskat vil der i princippet være de samme muligheder for omgås-

eiser, men sondringen mellem mindre gaver og formueoverførsler vil hovedsagelig få betydning for gavegiverne. Mindre gaver som. f. eks. fødselsdagsgaver o. lign. må jo ud fra en umiddelbar betragtning behandles som forbrug hos giveren, medens overførsel af større beløb, f. eks. eftergivelse af betydelige gældsposter næppe uden videre kan betragtes som forbrug hos gavegiveren, og i det konkrete tilfælde kan det blive vanskeligt at afgøre, hvornår en gave er af den ene eller den anden art. Til gengæld vil de vanskeligheder, som opstår ved indkomstbeskatningen af forholdsvis store gavebeløb hos en gavemodtager, så at sige løse sig selv ved forbrugsbeskatningen, idet modtageren i princippet kun skal beskattes, i det omfang gaven forbruges.

I det følgende har man nærmere behandlet de problemer, der må løses ved en forbrugsbeskatning såvel for gavegiver som for gavemodtager. Det er her forudsat, at forbrugsbeskatningen ved køb af varige forbrugsgoder gennemføres på den måde, at anskaffessummen, når den overstiger 3.000 kr., beskattes med 2.000 kr. i købsåret og 2.000 kr. i hvert af de følgende år, indtil hele anskaffessummen er medregnet i det skattepligtige forbrug.

2. Gave giverens stilling.

Hvor det drejer sig om gaver i form af penge, værdipapirer og andre formueskattepligtige aktiver, der ikke er forbrugsgoder, medfører gavedispositionen ikke noget forbrug hos giveren, således at det ikke vil stemme overens med forbrugsbeskatningens formål at forbrugsbeskatte gavens værdi hos ham. Der bør derfor i disse tilfælde ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug i det år, hvor gaven gives, foretages korrektion for gavens værdi, således at den ikke forbrugsbeskattes hos giveren.

Gives gaven i form af varige forbrugsgoder, kan det diskuteres, om selve gavedispositionen er udtryk for et forbrug hos giveren. Hvis man i modsætning til, hvad der foreslås med hensyn til gavedispositioner over formueskattepligtige aktiver, vil undlade korrektion, hvor der er tale om at bortgive varige forbrugsgoder, vil skatteyderne kunne undgå forbrugsbeskatning ved at camouflere gaven som en kontant ydelse. Hvis giveren vil indkøbe et forbrugsgode for at bortgive det, kan han opnå korrektion for gavens værdi ved i stedet at udbetale et tilsvarende be-

løb til modtageren og lade denne foretage indkøbet. Ønsker giveren at overdrage et forbrugsgode, der er i hans besiddelse ved årets begyndelse, kan han pro forma sælge dette til en tredjemand, overdrage salgssummen til gavemodtageren og lade denne købe genstanden hos den pågældende tredjemand. Gaven vil da fremtræde som en kontant overdragelse, som berettiger giver til korrektion. Disse synspunkter fører til, at det må foretrækkes også at korrigeres for gavens værdi, hvor gaven består i et varigt forbrugsgode.

Som foran omtalt, vil det vel være rimeligt, at giveren forbrugsbeskattes af mindre gaver, og for at opnå dette kan man bestemme, at der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug kun korrigeres for gaver, når værdien er over en vis mindre grænse. Ydes gaven i form af et varigt forbrugsgode, vil det dog være praktisk vanskeligt at fastsætte denne grænse lavere end den grænse på 3.000 kr., som ved køb af et varigt forbrugsgode er afgørende for, om købesummen skal forbrugsbeskattes fuldt ud i købsåret. Hvis man fastsætter en lavere grænse, vil man ikke have nogen mulighed for kontrol med værdiansættelsen af gaver bestående i varige forbrugsgoder, og for at undgå omgæiser må man anvende den samme grænse for formueskattepligtige aktiver. Efter et sådant system skal der hos giveren alene korrigeres for gaver i form af formueskattepligtige aktiver og større varige forbrugsgoder, hvis værdi overstiger 3.000 kr., medens mindre gaver og gaver i form af ikke varige forbrugsgoder (underhold i giverens hjem og lignende) forbrugsbeskattes fuldt ud hos giveren.

På denne måde vil gaver, hvis værdi ligger lige under grænsen på 3.000 kr., blive fuldt forbrugsbeskattet hos giveren, medens denne helt fritages for forbrugsbeskatning, når gavens værdi ligger lige over grænsen. Dette vil ikke være rimeligt, og man måtte derfor foretrække den modifikation, at den del af værdien af den eller de i årets løb ydede gaver, der ligger under 3.000 kr., altid forbrugsbeskattes hos giveren, medens der kun indrømmes korrektion for gavebeløb udover 3.000 kr. Rent bortset fra, at den beløbsgrænse på 3.000 kr., der efter foranstående måtte anvendes, må anses for alt for høj, når det dog blot er formålet at opnå, at mindre, sædvanlige gaver beskattes hos giveren, ville administrationen af et system som det her skitserede være forbundet med store vanskeligheder på grund af den omhandlede beløbs-

grænse, der bl. a. ville føre til komplikationer, hvor der inden for et år gives flere gaver.

Det vil sikkert være at foretrække, at der ved giverens forbrugsopgørelse korrigeres fuldt ud i alle tilfælde, hvor gaven består i formueskattepligtige aktiver, herunder formueskattepligtige varige forbrugsgoder, medens der ikke korrigeres, når gaven består i andre forbrugsgoder, det være sig varige eller ikke varige.

Denne behandling af gaver bestående i forbrugsgoder må formentlig anses for principielt mest korrekt, idet det er giver, der foretager eller har foretaget forbrugsdispositionen ved at indkøbe det pågældende gode. Fremgangsmåden vil også være forbundet med praktiske fordele. Bl. a. ville man møde store vanskeligheder, hvis giveren også i disse tilfælde skulle have krav på korrektion, idet det ofte ville vise sig umuligt at føre nogen kontrol med giverens ansættelse af gavens værdi, navnlig når det drejede sig om forbrugsgoder indkøbt på et tidligere tidspunkt og anvendt i nogen tid af giveren.

Som foran anført vil et sådant system dog åbne visse muligheder for omgåelse, idet giveren kan camouflere en gave bestående i et varigt forbrugsgode som en kontant gave og derved opnå korrektion. Hvis korrektionen hos giveren gøres betinget af, at han oplyser modtagerens navn, vil man dog få sikkerhed for, at modtageren bliver indkomstbeskattet af gaven, eller hvor der er tale om visse nært beslægtede, kommer til at svare gaveafgift. Det sidste gælder dog kun, hvor gaven er over 2.000 kr., respektive 5.000 kr., hvor gaven består af møbler og andet udstyr.

Korrektionen for gaver bestående i formueskattepligtige aktiver foretages på den måde, at gavens værdi på tidspunktet for gavedispositionen fradrages i formuen ved begyndelsen af det år, hvori gaven gives.

Som nævnt i indledningen tillades periodiske underholdsydelser i visse tilfælde fradraget i yderens skattepligtige indkomst, og denne bliver derved automatisk fritaget for forbrugsbeskatning af ydelserne, således at korrektion er ufornøden.

3. *Gavemodtagerens stilling.*

Selve gavedispositionen medfører ikke noget øget forbrug hos modtageren, heller ikke hvis gaven består af et varigt forbrugsgode, idet modtageren vil have mulighed for straks at af-

hænde det og undlade at anvende salgssummen til forbrug. Gavedispositionen bør derfor ikke påvirke opgørelsen af modtagerens skattepligtige forbrug, men opgørelsen bør foretages under hensyntagen til, hvorledes han disponerer over gaven, idet der i et vist omfang må foretages korrektioner og herved sondres mellem tilfælde, hvor gaven medregnes i modtagerens skattepligtige indkomst, og tilfælde, hvor den gaveafgiftsberigtiges og således ikke regnes med i den skattepligtige indkomst.

I det følgende er det forudsat, at giveren fritages helt for forbrugsbeskatning af gavens værdi, når gaven består i formueskattepligtige aktiver, medens han forbrugsbeskattes fuldt ud af værdien af andre gaver, som han yder.

a. Gaver bestående i formueskattepligtige aktiver.

1) Indkomstskattepligtige.

Tænker man sig, at en skatteyder den 1. juli modtager en kontant indkomstskattepligtig gave på 5.000 kr., der er i behold ved årets udgang, at hans øvrige indtægt er 20.000 kr., der forbruges fuldt ud, samt at han ikke ejer anden formue, opgøres det skattepligtige forbrug i det år, hvori gaven modtages, således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	5.000 -
Stigning.....	5.000 kr.
Skattepligtig indkomst (incl. gaven)	25.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	20.000 kr.

I det omfang, modtageren anvender gaven til forbrug, formindskes formuestigningen med det forbrugte beløb, og det skattepligtige forbrug forøges derfor tilsvarende.

Hvor det drejer sig om gaver, der medregnes i modtagerens skattepligtige indkomst, vil det således i de her omhandlede tilfælde ikke være nødvendigt at foretage nogen korrektion ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug for at undgå, at selve gavedispositionen påvirker dette. Dette vil også gælde, hvor der er tale om periodiske understøttelser.

2) Gaveafgiftspligtige.

Er gavemodtageren beslægtet med giveren på en sådan måde, at der skal svares gaveafgift, vil han ikke være indkomstskattepligtig af gavens værdi.

Hvis man i disse tilfælde opgør modtagerens

skattepligtige forbrug uden korrektion, vil man stille disse gavemodtagere gunstigere end gavemodtagere, der svarer indkomstskat af gaven.

Tænker man sig således, at skatteyderen i det fornævnte eksempel den 1. juli modtager en kontant gave på 5.000 kr., der er i behold ved årets udgang, og som ikke skal medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, foretages forbrugsopgørelsen uden korrektion således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	5.000 -
Stigning.....	5.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	15.000 kr.

Modtageren bliver her stillet, som om gavebeløbet var opsparet ud af årets indkomst og undgår derved forbrugsbeskatning af et til gavens værdi svarende beløb. Forbruges gaven fuldt ud, bortfalder formuestigningen, og det skattepligtige forbrug bliver 20.000 kr., uanset at der er forbrugt 25.000 kr.

Hvis man vil ligestille modtagere af indkomstskattepligtige og gaveafgiftspligtige gaver ved opgørelsen af deres skattepligtige forbrug, må der for de sidstnævntes vedkommende ske korrektion for gavens værdi. I det sidst omtalte eksempel foretages opgørelsen med korrektion da således, at formuen ved årets begyndelse forhøjes med gavens værdi:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	5.000 -
Stigning.....	5.000 kr.
Korrektion for gavens værdi.....	5.000 -
Korrigeret stigning.....	0 kr.
Skattepligtig indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	20.000 kr.

Når man har fritaget gaver til visse nært beslægtede for indkomstskat, beror det formentlig navnlig på, at større gavedispositioner fortrinsvis forekommer mellem nært beslægtede, og at en indkomstbeskatning af større beløb i et enkelt år ville virke urimelig hårdt. Dette hensyn gør sig ikke gældende ved forbrugsbeskatningen, idet gavemodtageren, selvom der sker korrektion for gavens værdi ved forbrugsopgørelsen, kun bliver forbrugsbeskattet som følge af gavedispositionen i det omfang, hvori gaven medfører øget forbrug.

De grunde, der har ført til at behandle ga-

ver mellem visse nært beslægtede særlig lempeligt ved beskattningen hos modtager, gør sig således ikke så stærkt gældende ved forbrugsbeskattningen, og der bør derfor som vist foran korrigeres for gavens værdi ved forbrugsopgørelsen i de tilfælde, hvor gaven ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst.

b. Gaver bestående i ikke formueskattepligtige forbrugsgoder.

Det er foran foreslået, at giveren af gaver af ovennævnte art forbrugsbeskattes af gavens værdi, og det vil for så vidt være bedst i overensstemmelse hermed, om gavemodtageren fritages for forbrugsbeskatning af gavens værdi. I modsat fald vil der blive tale om dobbeltbeskatning, men dette kan dog ikke være afgørende for, hvilken fremgangsmåde der bør vælges. Det må erkendes, at en del kan tale for at lade reglerne for gavemodtagerens forbrugsbeskatning være ganske uafhængige af, hvilke regler der opstilles for giverens vedkommende. I princippet bør modtageren af en gave formentlig stilles ens i henseende til forbrugsbeskatning, hvad enten gaven ydes i den ene eller anden form.

Imidlertid vil det i praksis være overordentlig vanskeligt at føre kontrol med, at gaver af den her omhandlede art bliver medregnet i modtagerens forbrugsopgørelse. Gaveafgiftsannoncerne, der i øvrigt kun skal indgives, når gavens værdi er 2.000 kr. og derved, og selvangivelserne vil næppe indeholde tilstrækkelige oplysninger. I øvrigt vil det virke urimeligt, om mindre gaver til jul og fødselsdag skal undergives forbrugsbeskatning hos modtageren. Under alle omstændigheder må der derfor fastsættes en mindstegrænse for de gaver, der skal forbrugsbeskattes hos modtageren.

Når giveren efter de foran skitserede regler bliver forbrugsbeskattet af gavens værdi, vil han ikke have nogen skattemæssig interesse i at meddele oplysning om gaven, og en eventuel bestemmelse om oplysningspligt vil derfor vanskeligt kunne håndhæves. En eventuel forbrugsbeskatning hos modtageren vil således alene være afhængig af parternes villighed til at meddele de fornødne oplysninger.

Under disse forhold må det foretrækkes at fritage modtageren af gaver bestående i ikke formueskattepligtige forbrugsgoder fuldstændigt for at tage hensyn til disse ved forbrugsopgørelsen.

Ved forbrugsopgørelsen for gavemodtageren må der herefter foretages visse korrektioner, og der må sondres mellem tilfælde, hvor gaven medregnes i modtagerens skattepligtige indkomst, og tilfælde, hvor den gaveafgiftsberigtiges og således ikke tages i betragtning ved indkomstopgørelsen.

Forbrugsopgørelsen for gavemodtageren vil herefter være at foretage som vist i de følgende eksempler.

1) Indkomstskattepligtige gaver.

Tænker man sig, at en skatteyder den 1. juli modtager en indkomstskattepligtig gave bestående i et varigt forbrugsgode til værdi 2.000 kr., at gaven er i behold ved årets udgang, samt at modtageren ikke ejer anden formue og har en øvrig indtægt på 20.000 kr., der forbruges fuldtud, opgøres det skattepligtige forbrug i det år, hvori gaven modtages, således, idet formuen ved årets slutning forhøjes med gavens værdi:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	0 -
Stigning.....	0 kr.
Korrektion for gavens værdi.....	2.000 -
Korrigeret stigning.....	2.000 kr.
Skattepligtig indkomst (incl. gaven)....	22.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	20.000 kr.

Hvis modtageren i samme år sælger gaven for 2.000 kr., som er i behold ved årets udgang, opgøres det skattepligtige forbrug således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	2.000 -
Stigning.....	2.000 kr.
Korrektion for gavens værdi.....	2.000 -
Korrigeret stigning.....	4.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	22.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	18.000 kr.

Gavemodtageren bliver herved stillet, som om salgssummen for gaven var opsparet ud af årets indkomst, medens han i det første eksempel kun forbrugsbeskattes af det kontante beløb, 20.000 kr., som han har forbrugt til trods for, at han har beholdt den modtagne gave og derved haft et vist yderligere forbrug.

Der opnås på denne måde overensstemmelse med den foran foreslåede forbrugsbeskatning af gavens værdi hos giveren i disse tilfælde.

Der er endvidere den fordel forbundet med den her foreslåede opgørelsesmåde, at det for så vidt angår forbrugsbeskatningen bliver uden betydning, om gavemodtageren medregner gavens værdi i sin skattepligtige indkomst, hvilket det som anført foran i praksis vil være umuligt at føre kontrol med, navnlig hvor det drejer sig om mindre gaver. Giveren forbrugsbeskattes jo af gavens værdi og vil ikke have interesse i at anmelde gaven, da han ikke derved kan opnå korrektion.

Hvis gavemodtageren ikke medregner gavens værdi i sin selvangivne indkomst, vil han ikke ved forbrugsopgørelsen opnå korrektion for værdien, og han bliver således forbrugsbeskattet af samme beløb i det år, hvori gaven modtages, som hvis han havde selvangivet gaven.

Består gaven i et varigt forbrugsgode, hvis værdi overstiger 3.000 kr., må der ved forbrugsopgørelsen tages hensyn til den tidligere omtalte regel om fordeling til forbrugsbeskatning af anskaffessummen.

2) Gaveafgiftspligtige gaver.

Tænker man sig, at der i de under 1) nævnte eksempler er tale om en gaveafgiftspligtig gave, må opgørelsen af det skattepligtige forbrug i det år, hvori gaven modtages, foretages således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	0 -
Stigning.....	0 kr.
Skattepligtig indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	<u>20.000 kr.</u>

Sælger modtageren i samme år gaven for 2.000 kr., som er i behold ved årets udgang, foretages forbrugsopgørelsen således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	2.000 -
Stigning.....	2.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	18.000 kr.

Gavemodtageren bliver herved, uden at korrektion er nødvendig, i disse tilfælde stillet på tilsvarende måde som modtageren af en indkomstskattepligtig gave bestående i et ikke formueskattepligtigt forbrugsgode.

4. Princippet i det foran skitserede system er, at gaver bestående i formueskattepligtige aktiver forbrugsbeskattes hos modtageren i det omfang, de forbruges, medens giveren fritages for forbrugsbeskatning. Drejer det sig derimod om gaver bestående i ikke formueskattepligtige forbrugsgoder, undergives giveren forbrugsbeskatning af værdien, medens der ved modtagerens forbrugsopgørelse ikke tages hensyn til gavens værdi.

Et sådant system er ikke uden betænkneligheder. En skatteyder med et stort skattepligtigt forbrug og deraf følgende høj marginalsat på forbruget, vil kunne opnå en betydelig skattebesparelse ved i gaveform at overføre en del af sit forbrug til en person med et lavt skattepligtigt forbrug, idet parterne aftaler, at gaven helt eller delvis skal anvendes til fordel for giveren. En skatteyder vil også kunne camouflage flere forbrugsgodter, f. eks. vederlag for tjenesteydelser, som gaver.

Sådanne omgøiser vil formentlig kun kunne undgås ved at lade giveren være fuldt forbrugskattepligtig af enhver gave, men en sådan regel ville i realiteten gøre det umuligt for en skatteyder at bortgive større beløb.

Det må i denne forbindelse også nævnes, at gaveydelser til juridiske personer f. eks. foreninger og velgørende institutioner, uanset deres anvendelse, ikke vil blive forbrugsbeskattet hos disse.

5. Efter det foran skitserede system er gavemodtageren ikke på forhånd fritaget for forbrugsbeskatning af smågaver af sædvanemæssig art, f. eks. til jul eller fødselsdag. Imidlertid er de foreslåede regler udformet således, at det er overladt giveren at afgøre, om modtageren skal være forbrugsskattepligtig af gaven. Vælger giveren således at yde gaven *i form af et varigt forbrugsgode*, vil modtageren kunne beholde og anvende den modtagne genstand, ligesom han kan realisere den og anvende det indvundne beløb til forbrug, uden at der i denne anledning bliver tale om forbrugsskattepligt for ham. Ydes gaven *i form af formueskattepligtige aktiver*, bliver modtageren efter de foran skitserede regler forbrugsskattepligtig i det omfang, gaven anvendes til forbrug, men vil giveren undgå dette, hvilket kan være nærliggende ved smågaver, kan han frafalde kravet om korrektion ved sin forbrugsopgørelse, og det må da kunne forsvares, at der ikke stilles krav om nogen anmeldelse af gavedispositionen

til ligningsmyndighederne. Det vil være rimeligt, at modtageren på sin side kan forbruge det modtagne beløb uden at blive forbrugsskattepligtig, og da sådanne smågaver efter praksis ikke medregnes i modtagerens skattepligtige indkomst, vil dette resultat blive opnået, uden at nogen korrektion er nødvendig. Er modtageren således beslægtet med giveren, at ydelsen for så vidt er gaveafgiftspligtig, bortfalder den korrektion i form af nedsættelse af slut-

formuen med gavens værdi, som ellers måtte foretages, jfr. side 90. For modtagerens vedkommende vil anmeldelse således ikke være nødvendig for at opnå fritagelse for forbrugsbeskatning i anledning af gaven.

Når disse retningslinier følges, vil der formentlig ikke være trang til særlige regler om fritagelse for forbrugsbeskatning hos modtageren af gaver under en vis værdigrænse.

III. Fremgangsmåden ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

Som anført i det foregående afsnit side 69, vil det sikkert være mest praktisk at opgøre det skattepligtige forbrug på grundlag af den skattepligtige indkomst og bevægelsen i den skattepligtige formue. Dette system nødvendiggør en række korrektioner for beløb, der indgår i den skattepligtige indkomst og i formuebevægelsen, men ikke vedrører forbruget. I det følgende foretages en gennemgang af en række af de vigtigste af de korrektioner, der kan komme på tale.

På side 96—97 er vist et skema til brug ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug efter de i det følgende skitserede retningslinier. Det vil næppe være muligt i et sådant skema ud-tømmende at opregne samtlige de korrektioner, der kan forekomme, men dette vil sikkert ikke medføre vanskeligheder i praksis, idet det som regel vil være muligt for ligningsmyndighederne at anvende systemets regler på ikke omtalte tilfælde.

A. VÆRDIPAPIRER.

Hvis et værdipapir er i en skatteydere's besiddelse både ved indkomstårets begyndelse og ved dets udgang, må der ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug foretages korrektion for eventuelle ændringer i kursværdien, således at kursgevinst fradrages i formuen ved årets udgang, medens kurstab lægges til denne. Ellers ville en skatteyder, der f. eks. havde haft et kurstab på et værdipapir på 500 kr., ved forbrugsopgørelsen for det år, hvori tabet fandt sted, blive stillet, som om han udover sit virkelige forbrug havde forbrugt et til tabet svarende beløb.

Foretager skatteyderen i årets løb køb eller salg af værdipapirer, må der også i et vist omfang ske korrektion i denne anledning ved forbrugsopgørelsen.

Erhverver skatteyderen således i årets løb et værdipapir, som indgår i formuen ved årets slutning, skal der korrigeres for forskellen mellem anskaffessummen og kursværdien ved årets udgang på samme måde, som hvis værdipapiret havde været i skatteyderens besiddelse i hele året.

Er der derimod tale om *afhændelse* af værdipapirer i årets løb, bliver opgørelsesmåden forskellig, alt eftersom fortjenesten eller tabet med-

regnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ikke.

I henhold til statsskattelovens § 5 skal avance ved salg af værdipapirer (samt andre formue-dele) medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, for så vidt salget er et led i den pågældendes næringsvej eller er foretaget i spekulationsøjemed. Tab ved salg af værdipapirer kan i henhold til ligningslovens § 6 alene fradrages inden for en til indkomsten medregnet spekulationsfortjeneste på værdipapirer.

1. Hvis eventuel fortjeneste eller tab herefter *ikke* tages i betragtning ved indkomst-opgørelsen, skal der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for forskellen mellem på den ene side kursværdien ved årets begyndelse eller, hvor værdipapiret er købt senere, anskaffessummen og på den anden side salgssummen, således at værdiændringer ikke får indflydelse på forbrugsopgørelsen. På tilsvarende måde forholdes med eventuel gevinst eller tab ved ud-trækning af obligationer samt kursavance eller — tab ved afdrag på eller indfrielse af private pantebreve.

Dette kan belyses ved følgende eksempel:

En skatteyder køber den 1. april 1956 et værdipapir for 2.000 kr. og sælger det igen den 1. september 1956 for 2.500 kr., der er i behold ved årets udgang. Skatteyderen ejer ikke anden formue, og hans skattepligtige indkomst i 1956 er 20.000 kr., som forbruges fuldt ud. Avancen er ikke indkomsts-kattepligtig.

Forbrugsopgørelsen for 1956 foretages her- efter således:

Formue 1. januar 1956.....	2.000 kr.
Formue 31. december 1956.....	2.500 -
Stigning.....	500 kr.
Korrektion for forskellen mellem anskaf- felsessum og salgssum for værdipapiret	500 -
Korrigeret stigning.....	0 kr.
Skattepligtig indkomst.....	20.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	<u>20.000 kr.</u>

Skatteyderen bliver på denne måde ved forbrugsopgørelsen stillet, som om han ikke havde indvundet nogen avance ved salget af det nævnte værdipapir.

2. Hvor avancen eller tabet er taget i betragtning ved indkomstopgørelsen, og køb og salg har fundet sted i samme år, skal der ikke foretages nogen korrektion, idet avance eller tab både indgår i formuebevægelsen og i den skattepligtige indkomst.

Har en skatteyder f. eks. købt et værdipapir den 1. april og solgt det den 1. maj med en indkomsts-kattepligtig avance på 1.000 kr., som er i behold ved årets udgang, vil det uberetigede fradrag ved forbrugsopgørelsen, som opnås ved formuens stigning med 1.000 kr., blive udlignet ved, at avancen lægges til den skattepligtige indkomst, som danner grundlag for forbrugsopgørelsen.

Hvis det solgte værdipapir derimod indgår i formuen ved årets begyndelse, må der gås frem på følgende måde:

a. Der korrigeres for forskellen mellem kursværdien ved årets begyndelse og salgssummen, således at eventuel værdiændring i årets løb ikke kommer til at påvirke forbrugsopgørelsen.

b. Endvidere må der ske korrektion for den avance eller det tab, der er taget i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, således at eventuel avance lægges til slutformuen, medens eventuelt tab fratrækkes denne.

Foranstående kan belyses ved følgende eksempel:

En skatteyder køber i 1954 en aktiepost på 10.000 kr. til parikurs; pr. 1. januar 1955 er kursen 110, og aktien optages i den skattepligtige formue med 11.000 kr. Ved forbrugsopgørelsen for 1954 foretages der korrektion for værdistigningen, 1.000 kr., som anført foran under punkt 1. I 1955 sælges aktieposten for 13.000 kr., der er i behold ved årets udgang. Skatteyderen ejer ikke anden formue, og hans skattepligtige indkomst er 23.000 kr. (heri inkluderet avancen i forhold til købesummen, 3.000 kr., der i eksemplet anses for skattepligtig indkomst).

Forbrugsopgørelsen for 1955 foretages her- efter således:

Formue 1. januar 1955.....	11.000 kr.
Formue 31. december 1955.....	13.000 -
Stigning.....	2.000 kr.
Korrektion a.....	-4 2.000 -
	0 kr.
Korrektion b. Tillæg af skattepligtig avance.....	3.000 -
Korrigeret formuestigning.....	3.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	<u>23.000 -</u>
Skattepligtigt forbrug.....	<u>20.000 kr.</u>

Når der her er foretaget to modgående korrektioner, skyldes det, at den avance, der er medregnet i den skattepligtige indkomst, er opgjort på grundlag af anskaffelsessummen i 1954 for værdipapiret, således at den omfatter hele den i besiddelsesperioden opnåede værdistigning, medens formuefremgangen i salgsåret alene beror på værdistigningen i tiden fra dette års begyndelse.

Fortjeneste ved salg af *tegningsret* medregnes normalt ikke i den skattepligtige indkomst for salgsåret, og der må derfor ved forbrugsopgørelsen korrigeres herfor, således at slutformuen nedsættes med fortjenesten.

Hvis aktionæren senere sælger moderaktien og herved opnår en avance, der er skattepligtig, skal han medregne fortjenesten ved det tidligere stedfundne salg af *tegningsret* ved indkomstopgørelsen for det år, hvori moderaktien sælges. Ved forbrugsopgørelsen for dette år må der derfor korrigeres ikke alene for fortjenesten ved salget af moderaktien, men også for fortjenesten ved salg af *tegningsret*.

Hvor *lån optages til underkurs*, må der ved forbrugsopgørelsen for det år, hvor lånet optages, korrigeres for kurstab, således at slutformuen forøges med dette.

SKEMA TIL OPGØRELSE AF DET SKATTEPLIGTIGE FORBRUG

Skattepligtig formue ved årets begyndelse ...	kr.
Skattepligtig indkomst	<u>kr.</u>
	<u>kr.</u>
Hertil lægges:	
- Kursstigning på værdipapirer	kr.
- Avance ved salg af værdipapirer i det omfang, avancen ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst	kr.
- Stigning i ejendomsværdi	kr.
- Nedgang i fradragsberettiget afgiftspligtig grundstigning	kr.
- Stigning ved køb af fast ejendom under ejendomsværdi	kr.
- Stigning ved salg af fast ejendom over ejendomsværdi i det omfang, avancen ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst	kr.
- Afskrivning på fast ejendom og grundforbedring, good-will, patentret m. m.	kr.
- Stigning ved samlet salg af driftsmidler	kr.
- Salgssum for good-will, patentret, udbyttet o. l. i det omfang, beløbet ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst	kr.
- Stigning ved køb af stambesætning under normalpris	kr.
- Stigning ved salg af stambesætning over normalpris	kr.
- Stigning i normalpris for stambesætning ...	kr.
- Stigning ved udbetaling af livsforsikrings- eller ulykkesforsikringssum	kr.
- Afskrivning af engangsindskud på renteforsikring	kr.
- Stigning ved salg af formueskattepligtige forbrugsgoder i det omfang, avancen ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst ...	kr.
- Værdien af modtagne gaveafgiftspligtige gaver bestående i formueskattepligtige aktiver	kr.
- Ikke forbrugsbeskattet andel af købesum for varige, ikke formueskattepligtige forbrugsgoder ved indkomstårets begyndelse	kr.
- Stigning ved modtagelse af arv	kr.
- Nedgang i kapitaliseret værdi af aftægtsforpligtelse	kr.
- Statstilskud til grundforbedring	kr.
- Lotterigevinster i det omfang, de ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst, gevinster på præmieobligationslån og tipsgevinster	kr.
- Udlodning fra reservefonds i kredit- eller hypotekforening i det omfang, udlodningen ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst	kr.

kr.

Overført

kr.

Herfra trækkes:

Kursnedgang på værdipapirer	kr.	
Tab ved salg af værdipapirer i det omfang, tabet ikke er fratrukket i den skattepligtige indkomst	kr.	
Tab ved optagelse af lån til kurs under pari	kr.	
Nedgang i ejendomsværdi	kr.	
Stigning i fradragsberettiget afgiftspligtig grundstigning	kr.	
Nedgang ved køb af fast ejendom over ejendomsværdi	kr.	
Nedgang ved salg af fast ejendom under ejendomsværdi i det omfang, nedgangen ikke er fratrukket i den skattepligtige indkomst...	kr.	
Udgifter til nybygning, tilbygning, ombygning eller andre ejendomsforbedringer (herunder grundforbedring)	kr.	
Købesum for good-will, patentret, udbyttet o. l.	kr.	
Nedgang ved køb af stambesætning over normalpris	kr.	
Nedgang ved salg af stambesætning under normalpris	kr.	
Nedgang i normalpris for stambesætning ...	kr.	
Udgift til renteforsikring eller kapitalforsikring i det omfang, udgiften ikke fratrækkes i den skattepligtige indkomst	kr.	
Tab ved salg af formueskattepligtige varige forbrugsgoder i det omfang, tabet ikke er fratrukket i den skattepligtige indkomst	kr.	
Værdien af ydede gaver bestående i formueskattepligtige aktiver	kr.	
Værdien af modtagne indkomstskattepligtige gaver bestående i ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder	kr.	
Ikke forbrugsbeskattet andel af købesum for varige, ikke formueskattepligtige forbrugsgoder ved indkomstårets slutning	kr.	
Nedgang ved ophør af sambeskatning med ægtefælle eller børn	kr.	
Indskud til reservefond i kredit- eller hypotekforening	kr.	
Skattepligtig formue ved årets slutning	kr.	kr.
Bruttoforbrug		kr.
Fradrag for skattefrit forbrug		kr.
Skattepligtigt forbrug		kr.

B. FAST EJENDOM.

1. *Ændring i ejendomsværdi samt formuestigning eller -nedgang ved køb eller salg.*

Indgår en fast ejendom i skatteyderens formue både ved årets begyndelse og slutning, må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for eventuel ændring i ejendomsværdien på samme måde som for ændringer i kursværdien af et værdipapir. Stigning i ejendomsværdien må således fradrages i formuen ved årets udgang, og nedgang må lægges til denne. Ved opgørelsen af den skattepligtige formue kan den ejendommen påhvilende afgiftspligtige grundstigning fratrækkes, og hvis der sker stigning eller nedgang i beløbet, må der derfor ved forbrugsopgørelsen for det pågældende år foretages korrektion herfor, således at eventuel stigning lægges til formuen ved årets udgang, medens eventuel nedgang trækkes fra denne.

Fremgangsmåden ved disse korrektioner kan ses af følgende eksempel:

En skatteyder ejer pr. 1. januar 1956 en uprioriteret ejendom til ejendomsværdi 100.000 kr. med en afgiftspligtig grundstigning på 5.000 kr. Den skattepligtige indkomst i 1956 udgør 20.000 kr., der fuldt ud forbruges. Der ses i eksemplet bort fra skatteyderens øvrige formue, som forudsættes at være konstant. I 1956 stiger ejendomsværdien med 10.000 kr. og den afgiftspligtige grundstigning med 1.000 kr.

Det skattepligtige forbrug i 1956 opgøres således:

Formue 1. januar 1956:

Ejendomsværdi.....	100.000	kr.
- 4 afgiftspligtig grundstigning.....	5.000	-
	95.000	kr.

Formue 31. december 1956:

Ejendomsværdi.....	110.000	kr.
— afgiftspligtig grundstigning.....	6.000	- 104.000 -
Formuestigning.....	9.000	kr.
Korrektion for stigning i ejendomsværdi.....	10.000	kr.
— Korrektion for stigning i afgiftspligtig grundstigning.....	1.000	- 9.000 -
Korrigeret formuestigning.....	0	kr.
Skattepligtig indkomst.....	20.000	-
Skattepligtigt forbrug.....	20.000	kr.

Erhverver skatteyderen i årets løb en fast ejendom, som indgår i formuen ved årets slutning, skal der korrigeres for forskellen mellem

købesummen med tillæg af omkostninger ved købet og ejendomsværdien ved årets udgang efter samme princip som den korrektion, der må foretages for stigning eller nedgang i ejendomsværdien, hvor en ejendom er i skatteyderens besiddelse både ved årets begyndelse og udgang.

Er der derimod tale om salg af ejendom i årets løb, bliver opgørelsesmåden forskellig, alt eftersom fortjenesten eller tabet medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst eller ikke.

a. Hvis eventuel fortjeneste eller tab ikke tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, skal der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for forskellen mellem på den ene side ejendomsværdien ved årets begyndelse eller, hvor ejendommen er købt senere, købesummen med tillæg af omkostninger ved købet og på den anden side salgssummen med fradrag af omkostninger ved salget, således at værdiændringer ikke får indflydelse på forbrugsopgørelsen.

Købes en ejendom således den 1. april for 50.000 kr. incl. omkostninger ved handelen, og sælges den den 1. august for 60.000 kr. excl. omkostninger, må der korrigeres for den herved indvundne avance, 10.000 kr., der forudsættes ikke at være indkomstskattepligtig. Korrektionen kan foretages på den måde, at formuen ved årets udgang reduceres med 10.000 kr. Hvis sådan korrektion ikke blev foretaget, ville skatteyderen kunne forbruge den indvundne avance uden at blive forbrugsbeskattet deraf, idet der ikke derved ville ske nedgang i hans skattepligtige formue, og idet avancen ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst.

b. Ved salg af fast ejendom skal eventuel avance i henhold til statskattelovens § 5 medregnes ved indkomstopgørelsen, for så vidt salget er et led i den pågældendes næringsvirksomhed, eller ejendommen er erhvervet i spekulationsøjemed. Til gengæld kan eventuelt tab ved salg af fast ejendom under disse forudsætninger fradrages.

Hvor avance eller tab således er taget i betragtning ved indkomstopgørelsen, og køb og salg har fundet sted inden for samme år, skal der ikke foretages nogen korrektion, idet avance eller tab indgår både i formuebevægelsen og i den skattepligtige indkomst.

Tænker man sig således, at den i det lige nævnte eksempel indvundne avance er ind-

komstskattepligtig, og at avancen er i behold ved årets udgang, vil den fordel, skatteyderen opnår ved forbrugsopgørelsen på grund af den fremkomne formuestigning på 10.000 kr., blive opvejet af, at de 10.000 kr. tillige medregnes i den skattepligtige indkomst, der danner grundlag for forbrugsopgørelsen.

Hvis den solgte ejendom derimod indgår i formuen ved årets begyndelse, må der ved forbrugsopgørelsen for salgsåret foretages følgende korrektioner:

1). Der korrigeres for forskellen mellem ejendomsværdien ved årets begyndelse og salgssummen excl. omkostninger, således at slutformuen forhøjes med eventuel nedgang og ned sættes med eventuel stigning.

2). Endvidere korrigeres for den avance eller det tab, der er taget i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, således at eventuel avance lægges til slutformuen, medens eventuelt tab fratrækkes denne.

Fremgangsmåden ved disse korrektioner kan belyses ved følgende eksempel:

En skatteyder køber i 1954 en ejendom til ejendomsværdi 100.000 kr. for 120.000 kr. Ved forbrugsopgørelsen for 1954 foretages der korrektion for den herved stedfundne værdin nedgang på 20.000 kr. I 1955 sælges ejendommen med en indkomstskattepligtig avance på 10.000 kr. for 130.000 kr., der er i behold ved årets udgang. Skatteyderen ejer ikke anden formue, og hans skattepligtige indkomst i 1955 er 30.000 kr. indbefattet avancen 10.000 kr.

Forbrugsopgørelsen for 1955 foretages herefter således:

Formue 1. januar 1955.....	100.000 kr.
Formue 31. december 1955.....	130.000 -
Formuestigning.....	30.000 kr.
Korrektion 1) Fradrag af difference mellem salgssum og ejendomsværdi ved årets begyndelse.....	30.000 -
	0 kr.
Korrektion 2) Tillæg af indkomstskattepligtig avance.....	10.000 -
Korrigeret formuestigning.....	10.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	30.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	20.000 kr.

Når disse modgående korrektioner foretages, skyldes det, at ejendommen ved årets begyndelse er optaget i formuen med ejendomsværdien. Hvis den var optaget med et beløb svarende til købesummen 120.000 kr., ville korrektionen ikke være nødvendig, idet den for-

muestigning på 10.000 kr., der da ville fremkomme, opvejes af, at de 10.000 kr. tillige medregnes i den skattepligtige indkomst.

2. Udgifter til forøgelse af bygningsværdi.

Hvis der i årets løb er afholdt udgifter til nybygning, tilbygning, ombygning eller andre forbedringer, vil dette ofte først i et senere år medføre, at ejendomsværdien stiger, og stigningen vil som regel ikke svare nøjagtigt til størrelsen af de afholdte udgifter. Der må derfor allerede i det år, hvor udgiften afholdes, foretages korrektion, således at slutformuen forøges med udgiftsbeløbet. Da mange mindre forbedringsudgifter næppe vil give sig udslag i ejendomsværdien, kunne der eventuelt blive tale om at fastsætte en mindstegrænse for korrektioner af den her omhandlede art.

I det omfang udgifter til nybygning, ombygning m. v. i det pågældende år eller senere fører til forhøjelse af ejendomsværdien, må der ske modgående korrektion herfor.

Anvender en skatteyder således 5.000 kr. til forbedring af en ejendom, og forhøjes ejendomsværdien af denne grund i samme år med 4.000 kr., må der ved forbrugsopgørelsen foretages forhøjelse af formuen ved årets udgang med 1.000 kr.

3. Afskrivning på driftsbygninger.

Ved indkomstopgørelsen kan der afskrives på anskaffelsessummen for driftsbygninger. Derimod kan der, for så vidt angår udlejningsejendomme, der anvendes til beboelse eller kontor, ikke afskrives på selve bygningen, men alene på visse installationer, f. eks. centralvarme, elevatorer m. m.

Hvor afskrivning finder sted, må der korrigeres, således at formuen ved årets udgang ved forbrugsopgørelsen reduceres med årets afskrivningsbeløb, idet ejendommen uanset afskrivningen fortsat optages til den fastsatte ejendomsværdi.

Hvis en skatteyder i erhvervsåret og følgende år har undladt at foretage årlige afskrivninger, er der adgang til ved nedrivning af ejendommen eller udskiftning af en til denne hørende installation ved indkomstopgørelsen for det pågældende år at fradrage et beløb lig summen af de afskrivninger, der kunne være foretaget i erhvervsåret og de følgende år indtil

eventuel påbegyndelse af afskrivning. Sådanne fradrag giver på samme måde som egentlige afskrivninger anledning til korrektion, således at formuen ved årets udgang ved forbrugsopgørelsen reduceres med det fratrukne beløb.

Ekstraafskrivninger på en bygning eller en i denne værende installation behandles ved forbrugsopgørelsen på samme måde som ordinære afskrivninger.

4. Afskrivning på grundforbedringsudgifter.

Udgifter til grundforbedring (f. eks. merg-

ling, kalkning eller dræning) kan i almindelighed ikke fradrages ved indkomstopgørelsen for det år, hvori udgiften afholdes, men udgiften kan som hovedregel afskrives over en årrække.

I det år, hvor en sådan udgift afholdes, må der derfor ved forbrugsopgørelsen ske korrektion, således at der tages hensyn til, at formuen ved årets udgang er formindsket med det anvendte beløb. Til gengæld må der ved forbrugsopgørelsen for de år, hvor udgiften afskrives, korrigeres i modsat retning for disse afskrivninger.

C. MASKINER, INVENTAR OG LIGNENDE DRIFTSMIDLER.

Udgiften til anskaffelse af maskiner, inventar og lignende driftsmidler, hvis levealder overstiger 3 år, eller hvis anskaffelsessum er 800 kr. eller derover, kan efter reglerne i lovekendtgørelse nr. 232 af 4. juni 1958 om skattefri afskrivninger m.v. ikke fradrages fuldt ud ved indkomstopgørelsen for anskaffelsesåret. Anskaffelsessummen optages i stedet på status og afskrives i den skattepligtige indkomst over en række indkomstår.

Ved forbrugsopgørelsen bliver der derfor ikke tale om nogen korrektion i anledning af selve købet, og da de årlige afskrivninger påvirker såvel den skattepligtige indtægt som årets formuebevægelse, er de uden indflydelse på det skattepligtige forbrug og giver således ikke anledning til nogen korrektion ved forbrugsopgørelsen.

Ved salg af enkelte driftsmidler fradrages salgssummen i den saldo værdi, der er genstand for skattefri afskrivning, medens eventuel fortjeneste eller tab ved salget ikke umiddelbart tages i betragtning ved indkomstopgørelsen. Derimod vil eventuel fortjeneste fragå i de beløb, der kan afskrives på virksomhedens øvrige driftsmidler i salgsåret og i de følgende år, medens eventuelt tab kan afskrives sammen med de øvrige driftsmidler i salgsåret og i de følgende år.

Selve salget er uden indflydelse på forbrugsopgørelsen, idet det som anført er uden umiddelbar indflydelse på indkomstopgørelsen, og idet nedgangen i saldo værdien modsvarer af den oppebårne salgssum, således at heller ikke

formuebevægelsen påvirkes. Den ændring, der som følge af salget sker i afskrivningsgrundlaget, giver heller ikke anledning til korrektioner ved forbrugsopgørelsen, idet afskrivningerne indgår såvel i den skattepligtige indkomst som i formuebevægelsen med samme beløb. Dette kan belyses ved følgende eksempel.

En skatteyder, der pr. 1. januar 1958 ejer maskiner og inventar til saldo værdi 100.000 kr., sælger i 1958 en maskine, der indgår i saldo værdien med 10.000 kr., for 20.000 kr., der er i behold ved årets udgang. Hans skattepligtige indkomst i 1958 er uden afskrivning 40.000 kr., og der bortses i eksemplet fra den øvrige formue, der forudsættes konstant.

Det skattepligtige forbrug for salgsåret opgøres således:

Formue 1. januar.....	100.000 kr.
Formue 31. december efter afskrivning	
20 pct. af 80.000 kr. eller 16.000 kr.	84.000 -
Formuenedgang.....	16.000 kr.
Skattepligtig indkomst med fradrag af afskrivning, 16.000 kr.....	<u>24.000 -</u>
Skattepligtigt forbrug.....	40.000 kr.

Såfremt salget ikke havde fundet sted, måtte forbrugsopgørelsen foretages således:

Formue 1. januar.....	100.000 kr.
Formue 31. december efter afskrivning	
på 20 pct.....	<u>80.000 -</u>
Nedgang.....	20.000 kr.
Skattepligtig indkomst med fradrag af afskrivning, 20.000 kr.....	<u>20.000 -</u>
Skattepligtigt forbrug.....	40.000 kr.

Det skattepligtige forbrug bliver i de to eksempler det samme, uden at nogen korrektion er fornøden.

Sælges maskiner m. v. *samlet* i forbindelse med den pågældende virksomhed, og overstiger salgssummen for driftsmidlerne disses saldo-værdi ved salgsårets begyndelse (med tillæg af eventuelle nyanskaffelser i ophørsåret), skal forskelsbeløbet ikke medregnes i den skattepligtige indkomst, men udsøndres til beskatning med særlig indkomstskat.

Ved forbrugsopgørelsen for salgsåret må der derfor foretages en særlig korrektion, således at slutformuen reduceres med det til særlig beskatning udskilte beløb.

Tænker man sig således i det fornævnte eksempel, at skatteyderen ved salg i 1958 af sin virksomhed opnår en salgssum af 130.000 kr. for samtlige maskiner, og at denne sum er i behold ved årets udgang, må det skattepligtige forbrug for 1958 opgøres således:

Formue 1. januar.....	100.000 kr.
Formue 31. december.....	130.000 -
Formuestigning.....	30.000 kr.
Korrektion for avancen.....	30.000 -
Korrigeret formuestigning.....	0 kr.
Skattepligtig indkomst.....	<u>40.000 -</u>
Skattepligtigt forbrug.....	<u>40.000 kr.</u>

Er salgssummen i sådanne tilfælde mindre end saldoværdien (med tillæg af eventuelle nyanskaffelser i ophørsåret), kan forskelsbeløbet fuldt ud fradrages ved indkomstopgørelsen for salgsåret. Da tabet således fragår med samme beløb såvel i den skattepligtige indkomst som i slutformuen, skal der ikke foretages korrektion ved forbrugsopgørelsen i anledning af det stedfundne salg. Det samme gælder i de tilfælde, hvor et enkelt driftsmiddel sælges med tab, og skatteyderen benytter sig af adgangen til straks at fradrage tabet ved indkomstopgørelsen i stedet for at lade tabet indgå i saldoværdien til almindelig afskrivning sammen med eventuelle øvrige driftsmidler.

D. GOODWILL OG PATENTRET M. M.

1. *Good-will.*

Hvis der ved køb af en virksomhed ydes vederlag for overtagelse af kundekreds, forretningsforbindelser eller lignende (*good-will*), kan dette vederlag ikke fratrækkes ved indkomstopgørelsen i købsåret, men det kan afskrives over indkomsten med 15 pct. årlig.

Da *good-will* ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige formue, må køberen ved forbrugsopgørelsen for købsåret foretage korrektion for det ydede vederlag, således at det tillægges formuen ved årets udgang. For de årlige afskrivningsbeløb må der ligeledes korrigeres ved forbrugsopgørelsen, men her således at de fradrages formuen ved årets udgang.

Opnås der fortjeneste ved afhændelse af *good-will*, kan sælgeren i henhold til lov om særlig indkomstskat m. v. vælge, om han vil medregne fortjenesten i sin skattepligtige indkomst med $\frac{1}{3}$ i salgsåret og hvert af de følgende to år, eller om han vil svare særlig indkomstskat med 30 pct. af fortjenesten med fradrag af 1.000 kr. I så fald skal fortjenesten ikke medregnes i den skattepligtige indkomst. Det nævnte fradrag på 1.000 kr. indrømmes

for samtlige i et regnskabsår indvundne fortjenester, der omfattes af loven om særlig indkomstskat. Indvinder en skatteyder i samme regnskabsår flere fortjenester af denne art, opnår han således ikke et fradrag på 1.000 kr. i hver fortjeneste, men kan alene fradrage 1.000 kr. i den samlede fortjeneste. Hvis afhændelsen er sket som led i sælgerens næringsvej eller foretaget i spekulationsøjemed, skal fortjenesten dog altid medregnes fuldt ud i den skattepligtige indkomst i salgsåret.

Tab ved salg af *good-will* skal forlods fradrages i eventuel i samme regnskabsår indvundet fortjeneste, som er undergivet særlig indkomstskat. I øvrigt kan sådant tab fradrages i den skattepligtige indkomst, og tabet skal altid fradrages i denne, hvis det er fremkommet ved en afhændelse, der er sket som led i sælgerens næringsvej eller i spekulationsøjemed.

Da *good-will* som nævnt ikke medregnes i den skattepligtige formue, må der ved sælgerens forbrugsopgørelse for salgsåret korrigeres for salgssummen, således at denne fratrækkes formuen ved årets udgang. Hvis eventuel avance bliver beskattet med særlig indkomstskat, vil

yderligere korrektion ikke være fornøden. Medfører afhændelsen derimod gevinst eller tab, der helt eller delvis tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, må der foretages korrektion herfor, idet en i indkomsten medregnet gevinst tillægges slutformuen, medens et i indkomsten fratrukket tab fratrækkes slutformuen.

Virkningen af de omtalte korrektioner fremgår af følgende eksempel.

En skatteyder afhænder en tidligere erhvervet good-will, der på salgstidspunktet er nedskrevet til 5.000 kr., for 11.000 kr., der er i behold ved årets slutning. Der er i eksemplet set bort fra skatteyderens øvrige formue, som forudsættes at være konstant. Den skattepligtige indkomst i salgsåret er bortset fra fortjenesten ved salget 20.000 kr., der fuldt ud forbruges. Skatteyderen vælger at lade avancen indkomstbeskattes over tre år. Den del af avancen, der skal beskattes i salgsåret, opgøres således:

Salgssum	11.000 kr.
Nedskrevet værdi	5.000 -
Avance	6.000 kr.
1/3 heraf	2.000 kr.

Det skattepligtige forbrug i salgsåret opgøres herefter således:

Formue 1. januar	0 kr.
Formue 31. december	11.000 -
Formuestigning	11.000 kr.
Korrektion for salgssum ... 11.000 kr.	
Korrektion for skattepligtig avance	-j- 2.000 - 9.000 -
Korrigeret formuestigning	2.000 kr.
Skattepligtig indkomst inclusive andel af avance ved salg af good-will	22.000 -
Skattepligtigt forbrug	20.000 kr.

Ved forbrugsopgørelsen for de to regnskabsår, der følger efter salgsåret, må der korrigeres

for den del af avancen, der medregnes i den skattepligtige indkomst for disse, således at formuen ved årets udgang forhøjes med avancebeløbene.

2. Patentrettigheder m. v.

Ved køb af rettigheder såsom patentret og forfatterret samt rettigheder i henhold til en forpagtningskontrakt, en udbyttekontrakt eller lignende, kan vederlaget ikke fratrækkes ved indkomstopgørelsen i købsåret, men kan afskrives over indkomsten gennem en periode, der svarer til rettighedens varighed, eller hvor rettigheden ikke er tidsbegrænset, over en periode af 10 år.

Da rettigheder af den her omhandlede art ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige formue, må der ved forbrugsopgørelsen for købsåret foretages korrektion for det ydede vederlag, således at dette tillægges formuen ved årets udgang. For de årlige afskrivningsbeløb må der ligeledes korrigeres ved forbrugsopgørelsen, men her således at de fradrages formuen ved årets udgang.

Opnås der fortjeneste ved afhændelse af de her omhandlede rettigheder, kan sælgeren efter samme regler som de for salg af good-will gældende, jfr. under punkt 1, vælge at medregne fortjenesten i den skattepligtige indkomst over tre år eller at svare særlig indkomstskat af den. Ved forbrugsopgørelsen for salgsåret skal der derfor korrigeres for salgssummen samt for eventuel gevinst eller tab, der er taget i betragtning ved indkomstopgørelsen, på samme måde som ved salg af good-will.

Hvor det drejer sig om salg af patentret vedrørende en af sælgeren selv gjort opfindelse, medregnes hele fortjenesten ved indkomstopgørelsen, og ved forbrugsopgørelsen skal der derfor ikke ske korrektion.

E. LANDBRUGETS BESÆTNINGER.

Ved formueopgørelsen optages landbrugets besætninger som regel til normalpriser, der hvert år fastsættes af ligningsrådet.

Ved indkomstopgørelsen sonderer man mellem stambesætning og salgsbesætning.

Til stambesætningen henregnes alle heste,

alle kreaturer undtagen tyrekalve under 1 år og græsningskreaturer bestemt til slagtning. Endvidere betragtes orner og grisesøer samt moderfår som stambesætning.

Den øvrige besætning anses for salgsbesætning.

1. Salgsbesætning.

Ved køb af dyr, der henregnes til salgsbesætning, kan eventuel forskel mellem købesummen og normalprisen reguleres over indkomstopgørelsen.

Ved salg af sådanne dyr opgøres fortjenesten, respektive tabet som forskellen mellem salgssummen og den værdi, hvortil dyret har været optaget i formueopgørelsen, og beløbet tages i betragtning ved indkomstopgørelsen.

Så længe dyrene er i behold, skal ændringer i salgsbesætningens værdi som følge af til- og afgang, oprykning i højere normalprisklasse samt ændringer i normalpriserne tages i betragtning ved indkomstopgørelsen.

For så vidt angår salgsbesætninger er der således overensstemmelse mellem indkomst- og formueopgørelsen, og der bliver derfor ikke tale om korrektioner ved forbrugsopgørelsen.

2. Stambesætning.

Køb og salg af enkelte dyr behandles på samme måde som køb og salg af dyr, der hører til salgsbesætningen.

Drejer det sig derimod om køb eller salg af hele stambesætningen eller en væsentlig del af denne, er der ikke overensstemmelse mellem indkomst- og formueopgørelse. Ved køb af stambesætning kan forskellen mellem købesum-

men og normalprisen ikke reguleres over indkomsten, og der må derfor ved forbrugsopgørelsen foretages korrektion. Hvis købesummen er højere end normalprisen, må slutformuen forhøjes med det overskydende beløb, og hvis købesummen er lavere end normalprisen, må slutformuen formindskes med differencen.

Ved salg af stambesætning skal forskellen mellem salgssummen og normalprisen ikke tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, og der må derfor ved forbrugsopgørelsen foretages korrektion. Hvis salgssummen er større end normalprisen, må slutformuen formindskes med det overskydende beløb, og hvis salgssummen er mindre end normalprisen, må slutformuen forøges med differencen. Skattefritagelsen for gevinst ved samlet salg af stambesætning er dog betinget af, at stambesætningen ikke senere reetableres ved eget tillæg eller ved køb af unge dyr.

Så længe dyrene er i behold, skal ændringer i stambesætningens værdi som følge af til- og afgang og oprykning i højere normalprisklasse tages i betragtning ved indkomstopgørelsen. Derimod skal ændringer som følge af stigning eller nedgang i normalpriserne ikke tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, og ved forbrugsopgørelsen må der derfor korrigeres for sådanne prisændringer.

F. FORSIKRINGER M. M.

1. Livsforsikringer m. v.

Præmieudgifter til kapitalforsikringer samt syge-, ulykkes- og invaliditetsforsikring kan fradrages i den skattepligtige indkomst i det omfang, summen af sådanne udgifter i et år ikke overstiger 600 kr. (Fra og med skatteåret 1960/61 forhøjes denne grænse til 1.000 kr. for forsørgere). Udbetalinger i henhold til sådanne forsikringer medregnes ikke i den skattepligtige indkomst. Udgifter til renteforsikringer kan derimod som hovedregel fradrages fuldt ud i den skattepligtige indkomst, men til gengæld skal udbetalingerne medregnes i den skattepligtige indkomst. Det vil være nærliggende at anse alle præmieudgifter til livsforsikringer for opsparing, og det vil formentlig være rimeligt også at lade udgifter til syge-, invaliditets- og ulykkesforsikring falde uden for det skattepligtige forbrug.

I det omfang, præmieudgifter og modtagne ydelser i henhold til forsikringskontrakter herefter tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, bliver der ikke tale om særlige korrektioner i forbindelse med forbrugsopgørelsen.

For præmieudgifternes vedkommende kan der blive tale om korrektion i følgende tilfælde.

a. Hvor der ved tegning af en renteforsikring betales indskud én gang for alle, der kan afskrives over 15 år, må der ved forbrugsopgørelsen for indbetalingsåret korrigeres for ¹⁴/₁₅ af indskuddet, således at slutformuen forhøjes med dette beløb. I de følgende år skal der ved forbrugsopgørelsen korrigeres, således at slutformuen nedsættes med et beløb svarende til den foretagne afskrivning.

b. Hvor en skatteyder i et enkelt år har afholdt præmieudgifter til kapitalforsikring, sy-

ge-, ulykkes- og invaliditetsforsikring m. v., der overstiger den fastsatte grænse, må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for den del af udgiften, der ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen, således at slutformuen forhøjes med dette beløb.

Hvad angår udbetalinger i henhold til forsikringskontrakter bliver der kun spørgsmål om korrektion i de tilfælde, hvor forsikringsydelsen, herunder bonus, ikke medregnes ved indkomstopgørelsen (f. eks. ved kapitalforsikringer samt samlede udbetalinger fra renteforsikringer). I disse tilfælde må der ved forbrugsopgørelsen for udbetalingsåret eller -årene korrigeres for det udbetalte beløb, således at slutformuen formindskes med dette.

2. Kapitalbindingskonti.

Indskud på kapitalbindingskonti kan fra og med skatteåret 1960/61 fradrages i den skattepligtige indkomst inden for den under punkt 1 omtalte grænse på 1.000 kr. for forsørgere og 600 kr. for ikke-forsørgere. Da indestående på en kapitalbindingskonto skal medregnes i den skattepligtige formue, må der ved forbrugsopgørelsen foretages korrektion, således at den del af indskuddet, der er fratrukket i den skattepligtige indkomst, fratrækkes i den skattepligtige formue ved årets udgang. I tilfælde, hvor en skatteyder har haft udgifter til kapitalforsikring og anvendt beløb til indskud på kapitalbindingskonto, der tilsammen overstiger fradragsgrænsen, vil det være praktisk at regne med, at det overskydende beløb forlods vedrører indskuddet på kapitalbindingskonto.

Følgende eksempel kan tjene til belysning heraf.

En forsørger anvender i et regnskabsår 400 kr. til en kapitalforsikring og 800 kr. til indskud på en kapitalbindingskonto. Hans skattepligtige indkomst uden fradrag for forsikringsudgiften og indskuddet udgør 20.000 kr., som iøvrigt anvendes fuldt ud til forbrug.

Opgørelsen af det skattepligtige forbrug foretages således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	800 -
Stigning.....	800 kr.
Indskud på kapitalbindingskonto .	800 kr.
Heraf ikke fratrukket i den skattepligtige indkomst.....	200 -
Fratrukket.....	600 kr.

som der må korrigeres for ved fradrag i

formuen ved årets udgang.....	600 -
Korrigeret stigning.....	200 kr.
Skattepligtig indkomst efter fradrag af 1.000 kr. for udgifter til forsikring m.m.	19.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	18.800 kr.

Hvis udgiften til kapitalforsikring er 1.100 kr. og indskuddet på kapitalbindingskonto 300 kr., foretages opgørelsen således:

Formue 1. januar.....	0 kr.
Formue 31. december.....	300 -
Stigning.....	300 kr.
Da det beløb, der ikke opnås fradrag i indkomsten for, 400 kr., overstiger indskuddet på 300 kr., skal der ikke korrigeres for nogen del af dette, men differencen 100 kr. anses for at vedrøre præmien til kapitalforsikringen, og dette beløb må tillægges slutformuen, idet der ikke er opnået fradrag for det i den skattepligtige indkomst.....	100 -
Korrigeret stigning.....	400 kr.
Skattepligtig indkomst.....	19.000 kr.
Skattepligtigt forbrug.....	18.600 kr.

Hvis der hæves af indestændet på en kapitalbindingskonto på et sådant tidspunkt, at det hævdede beløb skal medregnes i den skattepligtige indkomst, må der foretages korrektion ved forbrugsopgørelsen for det pågældende år, således at det hævdede beløb lægges til formuen ved årets udgang. Ellers ville beløbet blive medregnet to gange i det skattepligtige forbrug, dels som formuenedgang dels som skattepligtig indkomst.

3. Skadesfor sikr in ger m. v.

a. Præmieudgifter.

Hvor præmieudgiften ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen (f. eks. fordi den forsikrede genstand indgår i skatteyderens forbrug, eller det drejer sig om en privat ansvarsforsikring), opstår der spørgsmål om, hvorvidt udgiften skal anses for forbrug eller opsparing.

De fleste af de her omhandlede forsikringer (f. eks. indbobrandforsikringer) må vel betragtes som forbrugsudgifter, og da det i øvrigt normalt drejer sig om forholdsvis små beløb, vil det ikke mindst af praktiske grunde være hensigtsmæssigt, at der ved forbrugsopgørelsen ikke foretages korrektion for præmieudgifter til skadesforsikring, der ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

b. Udbetalinger.

1) Ved *skader på ikke f or m ue skatte pligtige genstande* må eventuel gevinst eller tab behandles på samme måde, som hvis genstanden var solgt for et beløb svarende til forsikringssummen. Der bliver derfor ikke tale om korrektion ved forbrugsopgørelsen i disse tilfælde.

Drejer det sig om *formue skatte pligtige genstande*, bliver der ikke tale om korrektion i de tilfælde, hvor eventuel gevinst eller tab tages i betragtning ved indkomstopgørelsen, medmindre det drejer sig om fast ejendom, der indgår i formuen ved årets begyndelse, jfr. foran side

99. Hvis gevinst eller tab derimod ikke påvirker indkomstopgørelsen, må forsikringssummen behandles på samme måde, som om den var indvundet ved salg, således at der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for eventuel gevinst eller tab, idet slutformuen formindskes med eventuel gevinst og forøges med eventuelt tab.

2) Hvor erstatning for *personskade* ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen, må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres for erstatningssummen, således at slutformuen formindskes med denne.

G. VARIGE FORBRUGSGODER.

Hvis de regler, der er skitseret i afsnittet om direkte forbrugsbeskatning af varige forbrugsgoder, lægges til grund, skal der forholdes på følgende måde ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

1. Ikke formueskattepligtige varige forbrugsgoder.

Hvor anskaffelsessummen for et varigt forbrugsgode er under 3.000 kr., medregnes hele udgiften til det skattepligtige forbrug i anskaffelsesåret. Er anskaffelsessummen 3.000 kr. eller derover, medregnes 2.000 kr. ved forbrugsopgørelsen for anskaffelsesåret, medens resten fordeles til forbrugsbeskatning i de følgende år med 2.000 kr. årlig, dog mindst 20 pct. af anskaffelsessummen. Som følge heraf må man i disse tilfælde ved forbrugsopgørelsen for det år, hvori udgiften afholdes, forhøje formuen ved årets udgang med den del af udgiften, der skal forbrugsbeskattes i følgende år. Ved forbrugsopgørelsen for disse forhøjes den skattepligtige formue ved årets begyndelse og udgang med den del af anskaffelsessummen, der endnu ikke er forbrugsbeskattet på det respektive opgørelsestidspunkt.

Eventuel fortjeneste eller tab ved afhændelse af ikke formueskattepligtige forbrugsgoder medfører ikke korrektion ved forbrugsopgørelsen for salgsåret.

2. Formueskattepligtige forbrugsgoder.

Formueskattepligtige forbrugsgoder optages på sædvanlig måde i den skattepligtige formue

med anskaffelsessummen efter fradrag af afskrivning. Hvis forbrugsgodet kun anvendes privat, fratrækkes afskrivningerne ikke ved indkomstopgørelsen og vil derfor blive medregnet til det skattepligtige forbrug. Eventuel fortjeneste eller tab ved afhændelse, der ikke skal medregnes ved indkomstopgørelsen, giver anledning til korrektion ved forbrugsopgørelsen, således at slutformuen formindskes med eventuel fortjeneste og forhøjes med eventuelt tab.

Sælges et formueskattepligtigt varigt forbrugsgode, der har været anvendt dels erhvervs-mæssigt og dels privat, kan en del af eventuel gevinst eller tab være taget i betragtning ved indkomstopgørelsen for salgsåret i henhold til afskrivningslovens § 9. I så fald skal der ved forbrugsopgørelsen alene ske korrektion for den del af gevinsten eller tabet, der ikke er taget i betragtning ved indkomstopgørelsen. Slutformuen nedsættes med eventuelt ikke indkomstbeskattet gevinst og forhøjes med den del af tabet, der ikke er fratrukket ved indkomstopgørelsen.

3. Udgifter til *vedligeholdelse og forbedring* af varige forbrugsgoder giver ikke anledning til korrektion ved forbrugsopgørelsen, medmindre der er tale om udgift til forbedring for et beløb på 3.000 kr. eller derover. I så fald kan udgiften fordeles til forbrugsbeskatning over flere år, og udgiften behandles ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug på samme måde som i de tilfælde, hvor den oprindelige anskaffelsessum for et varigt forbrugsgode er 3.000 kr. eller derover. Drejer det sig

om formueskattepligtige varige forbrugsgoder, kan dog også udgifter til forbedring for mindre

beløb end 3.000 kr. fordeles til forbrugsbeskatning over flere år.

H. GAVER.

Efter de side 87 ff. skitserede regler skal gavedispositioner behandles efter følgende retningslinier ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

1. Gave giverens stilling.

- a. Gaver bestående i formueskattepligtige aktiver.

Ved forbrugsopgørelsen for det år, hvor gaven ydes, foretages der korrektion, således at slutformuen forøges med gavens værdi. Hvor det drejer sig om gaver, der kan fratrækkes ved giverens indkomstopgørelse (f. eks. visse periodiske ydelser), foretages der ingen korrektion. Drejer det sig om smågaver, som giveren ikke ønsker, at modtageren skal forbrugsbeskattes af, kan han undlade at kræve korrektion.

- b. Andre gaver.

Der foretages ingen korrektion. Selve gavedispositionen medfører ikke forbrugsbeskatning hos giver, men denne forbrugsbeskattes ved anskaffelsen af den pågældende genstand, uanset om denne anskaffes i forbindelse med gavedispositionen eller er anskaffet på et tidligere tidspunkt.

2. Gavemodtagerens stilling.

- a. Gaver bestående i formueskattepligtige aktiver.

1) Indkomstskattepligtige gaver.

Hvis gavemodtageren undlader at forbruge det modtagne, stiger hans formue med dettes værdi; men til gengæld lægges værdien til den skattepligtige indkomst, således at forbrugsopgørelsen ikke påvirkes af gavedispositionen. Korrektion er derfor uforholden.

2) Gaveafgiftspligtige gaver.

Der korrigeres således, at slutformuen nedsættes med gavens nettoværdi (excl. gaveafgift, hvis denne betales af modtageren). Gavemodtageren bliver derved i relation til forbrugsbeskatning stillet på samme måde som, hvis gaven havde været indkomstskattepligtig.

- b. Andre gaver.

1) Indkomstskattepligtige gaver.

Der korrigeres således, at slutformuen forøges med gavens værdi. Herved fritages gavemodtageren for forbrugsskat af gavens værdi.

2) Gaveafgiftspligtige gaver.

Der korrigeres ikke. Gavens værdi bliver således hverken medregnet i den skattepligtige indkomst eller formue. Gavemodtageren bliver derved i relation til forbrugsbeskatning stillet på samme måde som, hvis gaven havde været indkomstskattepligtig.

J. ARV.

Der kan ikke blive tale om forbrugsbeskatning af et dødsbo, og det kunne synes nærliggende, at stille arvinger og legatarer på samme måde ved forbrugsbeskatningen som gavemodtagere, der ikke skal medregne gaven i den skattepligtige indkomst.

Resultatet heraf vil blive, at der i tilfælde, hvor arven består i formueskattepligtige aktiver,

skal korrigeres ved forbrugsopgørelsen for arvingen, således at slutformuen nedsættes med arvens nettoværdi (excl. arveafgift). Består arven i andre aktiver, skal der derimod ikke korrigeres ved arvingens eller legatarens forbrugsopgørelse.

Værdien af de arvede effekter bliver da hverken medregnet i den skattepligtige indkomst

afdøde i sin sidste levetid anbringer større beløb i forbrugsgoder, som så udloddes til arvinger eller legatarer, der vil kunne realisere de arvede effekter og anvende det indkomne beløb uden at blive forbrugsskattepligtige deraf. Denne fremgangsmåde vil som regel kun kunne anvendes med fordel, hvis de forbrugsgoder, der indkøbes, er nogenlunde værdifaste, f. eks. perler eller ædelstene. Det bør sikkert overvejes at foretage korrektion ved forbrugsopgø-

eller formue, og arvingen eller lagataren fritages på denne måde for forbrugsskat af arvens værdi. Sådanne regler rummer fare for omgæiser, idet man kan tænke sig, at dødsboet eller reisen for arvinger og legatarer, hvad enten arven består i formueskattepligtige effekter eller andre aktiver, uanset at der da ikke bliver overensstemmelse med de for gaver foreslåede regler.

K. FORSKELLIGT.

1. *Aftægtsydelser m.m.*

Hvis der i den skattepligtige formue er foretaget fradrag af den kapitaliserede værdi af en aftægtsydelse eller lignende, må der tages hensyn hertil ved forbrugsopgørelsen.

Den kapitaliserede værdi af en sådan ydelse opgøres ved anvendelse af tabeller udarbejdet af Statsanstalten for Livsforsikring, og værdien af en bestemt ydelse vil hvert år blive mindre, idet kapitalisationsfaktoren falder, efterhånden som den berettigedes alder stiger. Ved forbrugsopgørelsen for den, forpligtelsen påhviler, må der som følge heraf korrigeres for nedgangen i den kapitaliserede værdi af forpligtelsen, således at slutformuen nedsættes med det beløb, hvormed værdien er gået ned.

Da den til ydelsen berettigede ikke er pligtig at medregne ydelsens kapitaliserede værdi i sin skattepligtige formue, bliver der ikke tale om tilsvarende korrektion ved forbrugsopgørelsen for den berettigede.

2. *Skattefri tilskud.*

a. Børnetilskud.

Sådanne ydelser skal ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, og foretages der ikke korrektion, vil ydelserne heller ikke blive taget i betragtning ved forbrugsopgørelsen.

Det drejer sig ikke om beløb af betydelig størrelsesorden.

Børnetilskuddet kan højst andrage 210 kr. pr. barn, og til skatteydere med højere indkomst end 16.000 kr. ydes der intet tilskud.

Man bør formentlig også ved forbrugsbeskattningen lade de her omhandlede ydelser passere skattefrit, således at der ikke foretages korrektion ved forbrugsopgørelsen for skatteydere, der har modtaget sådanne ydelser.

b. Statstilskud til grundforbedring.

Sådanne statstilskud skal ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, men til gengæld nægtes der afskrivningsret for en tilsvarende del af udgiften ved grundforbedringen. Når man har valgt at gøre tilskuddet skattefrit, står det formentlig netop i forbindelse med, at udgiften ikke kan fradrages i det år, hvori den afholdes, men alene kan afskrives med 10 pct. årlig.

Ved forbrugsopgørelsen for det år, hvori udgiften til grundforbedring afholdes, må der korrigeres for hele udgiften, idet denne i hvert fald først senere vil kunne give sig udslag i forøget ejendomsværdi. Korrektionen foretages således, at slutformuen forøges med udgiftsbeløbet, og det vil da være naturligt samtidig at foretage modgående korrektion for eventuelt oppebåret statstilskud, således at slutformuen nedsættes med dette. Ligesom hvor det drejer sig om bygningsforbedringer, kunne det overvejes at fastsætte en mindstegrænse for korrektioner for udgifter til grundforbedring.

I de år, hvor afskrivning på grundforbedringsudgiften finder sted, må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres, således at slutformuen reduceres med årets afskrivning på tilsvarende måde som ved afskrivning på driftsbygninger, der heller ikke påvirker formuen.

3. *Underholdsbidrag.*

Underholdsbidrag i anledning af skilsmisse eller separation indkomstbeskattes i henhold til ligningslovens § 10 hos modtageren og kan af den bidragydende ægtefælle fradrages ved indkomstopgørelsen. Omend man kan opfatte forholdet således, at selve ydelsen af bidraget er et forbrug, som yderen bør forbrugsbeskattes af, må det formentlig være mere nærliggende

og også mest praktisk ved forbrugsbeskatningen at lægge de for indkomstbeskatningen gældende regler til grund, således at der ikke foretages korrektion i anledning af underholdsbidraget ved forbrugsopgørelsen for de fraseparerede og fraskilte ægtefæller, der udreder bidraget. Den fraskilte eller fraseparerede ægtefælle, der modtager underholdsbidrag, skal medregne dette i sin skattepligtige indkomst, og bidraget vil derved blive undergivet forbrugsbeskatning hos modtageren, uden at korrektion er nødvendig ved forbrugsopgørelsen for denne.

Hvor der er tale om sådan faktisk adskillelse, at ægtefællerne beskattes hver for sig, har den ægtefælle, der eventuelt yder underholdsbidrag til den anden, ikke ret til at fratække dette ved indkomstopgørelsen, og modtageren skal til gengæld ikke medregne bidraget i sin skattepligtige indkomst. Hvis man ved forbrugsbeskatningen ønsker samme regler med hensyn til underholdsbidrag for på den ene side fraskilte og fraseparerede ægtefæller og på den anden side faktisk adskilte ægtefæller, må man derfor ved forbrugsopgørelsen for de sidstnævnte foretage korrektion, således at yderens slutformue forøges med det erlagte bidrag, medens modtagerens slutformue formindskes med dette.

En sådan fremgangsmåde vil ikke alene være mere besværlig end at lægge den skattepligtige indkomst umiddelbart til grund for forbrugsopgørelsen. Det vil tillige være betænkeligt at give sådanne ægtefæller adgang til at fordele deres samlede forbrugsudgift på en sådan måde, at forbrugsskatten reduceres mest muligt.

4. Nedslag i den skattepligtige indkomst.

Ved indkomstbeskatningen er der generel hjemmel til at indrømme en nedsættelse af den skattepligtige indkomst i trangstiltfælde, ligesom der findes specielle bestemmelser om nedslag i den skattepligtige indkomst for folkepensionister m. m. og for nyetablerede. Da forbrugsskatten næppe vil blive pålignet skatteydere, hvis indtægter er så lave, at de opnår nedsættelse af indkomstansættelsen på grund af trang eller i medfør af de særlige nedslagsregler for folkepensionister m. m., vil det være overflødig at tage stilling til, om der bør korrigeres ved forbrugsopgørelsen i disse tilfælde.

Hvor der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst er indrømmet etableringslempelse i

henhold til § 27 i ligningsloven, burde der egentlig ved forbrugsopgørelsen foretages modsvarende korrektion herfor. Det er imidlertid et spørgsmål, om en sådan korrektion er nødvendig. I de fleste tilfælde vil forbruget vel være så lavt, at der ikke bliver tale om forbrugsskat, og da nedslaget i den skattepligtige indkomst højst kan andrage 3.000 kr., kan det sikkert forsvares at undlade korrektion i disse tilfælde.

5. Lotterigevinster, gevinster på præmieobligationer samt tipsgevinster.

Gevinster på præmieobligationer og tipsgevinster skal ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, og det samme gælder som hovedregel for lotterigevinster.

Ved forbrugsopgørelsen for det år, hvori en gevinst er modtaget, bør der formentlig foretages korrektion, således at slutformuen reduceres med nettogevinsten (excl. afgift). Når man fritager lotterigevinster m. m. for indkomstskat, beror det på, at denne beskatning vil ramme gevinsterne meget hårdt og tilfældigt, navnlig hvor der er tale om større beløb. Dette hensyn gør sig ikke gældende ved forbrugsbeskatningen, idet vinderen, selvom der korrigeres for gevinsten som foreslået, kun bliver forbrugsbeskattet som følge af denne, i det omfang han forbruger den.

Består gevinsten i et forbrugsgode, der ikke er formueskattepligtigt, vil det være nærliggende at gå frem på samme måde som i de tilfælde, hvor forbrugsgodet erhverves ved arv, jfr. foran under J.

6. Reserve fondsbidrag.

De indskud, der ved optagelse af lån i kredit- og hypotekforeninger ydes til reservefondens grundkapital, kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. Derimod kan de årlige, ordinære reservefondsbidrag fradrages fuldtud ved opgørelsen af debtors skattepligtige indkomst, og hans andel af reservefonden medregnes ikke ved opgørelsen af hans skattepligtige formue.

Ved senere udlodning af reservefonden indkomstbeskattes debitor af $\frac{2}{3}$ af det beløb, hvorved udlodningen overstiger det oprindelige indskud. Ved forbrugsopgørelsen for det år, hvori indskuddet foretages, må der korrigeres, således at slutformuen forøges med det indskudte be-

løb. Udredelsen af de årlige bidrag vil være uden indflydelse på størrelsen af det skattepligtige forbrug. Ved forbrugsopgørelsen for det år, hvor udlodning af reservefonden finder

sted, må der korrigeres for den del af udlodningen, der ikke medregnes ved indkomstopgørelsen, således at slutformuen reduceres med dette beløb.

IV. Kontrollen med opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

Under drøftelserne af spørgsmålet om overflytning af en del af beskatningen fra indkomsten til forbruget er det ofte fremhævet, at det grundlag, som de efterhånden meget betydelige indkomstskatter udskrives på, er alt for usikkert. Dette hænger bl. a. sammen med, at det, selv om man er i besiddelse af alle nødvendige oplysninger, er vanskeligt at foretage en nøjagtig opgørelse af den skattepligtige indkomst, navnlig hvor det drejer sig om indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed.

Endvidere er det i praksis uoverkommeligt for ligningsmyndighederne at fremskaffe og afkontrollere de for ligningen nødvendige oplysninger i et sådant omfang, at ligningen kan blive nogenlunde lige effektiv for alle grupper af skatteydere.

De problemer, som kontrollen med selvangivelserne af den skattepligtige indkomst og formue frembyder, er dog ikke af samme omfang for alle grupper af skatteydere.

For *løn- og pensionsindtægter o. lign.* kan de skattelignende myndigheder sammenholde selvangivelsernes oplysninger med de meddelelser om udbetalte lønninger m. v., der modtages fra arbejdsgivere m. v., og har derved mulighed for i meget vidt omfang at sikre en rigtig ligning af sådanne indtægtsarter.

Kontrollen med den selvangivne *formue* og de af denne flydende indtægter frembyder derimod større vanskeligheder. Om besiddelsen af faste ejendomme og automobiler modtager de skattelignende myndigheder ganske vist oplysning fra henholdsvis vurderings- og registreringsmyndighederne, men med hensyn til andre aktiver og passiver er man ved ligningen henvist til stikprøvevis at indhente kontroloplysninger fra pengeinstitutter, tinglysningsmyndigheder m. v.

Hvor det drejer sig om *indtægt ved selvstændig erhvervsvirksomhed*, vil det ofte være særlig vanskeligt at føre kontrol med indkomstopgørelsen.

Da erhvervsvirksomheders omsætning som regel fremkommer ved salg til en større kreds af

personer eller virksomheder, har det ikke været muligt at forsyne de skattelignende myndigheder med tilsvarende kontrolmateriale vedrørende omsætningen som det, der foreligger for lønindtægters vedkommende. De udgifter til varekøb og omkostninger, der kan fratrækkes ved indkomstopgørelsen, er forholdsvis langt større og mere forskelligartede end de udgiftsfradrag, der forekommer for lønindtægters vedkommende, hvor der som regel kun er tale om få let konstaterlige fradrag, der ofte kan rummes inden for det faste lønmodtagerfradrag. Den erhvervsdrivendes lønudgifter kan dog sammenholdes med de for ligningsmyndighederne foreliggende oplysninger om lønmodtagernes indtægtsforhold, men ligningsmyndighederne er ikke i besiddelse af materiale til at foretage en direkte kontrol med udgifter til varekøb og øvrige omkostninger.

På de områder, hvor materiale til en direkte kontrol således ikke forefindes, er man ved ligningen henvist til at indfordre forklaringer og specifikationer vedrørende poster i regnskabet, som man ved gennemgangen af dette ikke mener uden videre at kunne godkende. Endvidere kan man foretage gennemgang af det originale regnskabsmateriale og eventuelt indhente kontroloplysninger fra pengeinstitutter, vareleverandører og aftagere m. v.

I praksis viser det sig endvidere ofte særlig vanskeligt at afgøre, om enkelte udgiftsposter helt eller delvis skal betragtes som fradragsberettiget omkostning eller privatforbrug for virksomhedens indehaver, direktør eller lignende.

Ved *kontrollen med opgørelsen af det skattepligtige forbrug* vil man stort set støde på de samme vanskeligheder som ved kontrollen med indkomstopgørelsen.

Manglerne ved ligningen af den skattepligtige indkomst overføres jo til ligningen af det skattepligtige forbrug, når dette som forudsat i det foregående opgøres på grundlag af indkomstopgørelsen. Dette gælder dog ikke enkelte poster som f. eks. afskrivninger, der indgår med

samme beløb i indkomst- og formuebevægelsen og udlignes ved forbrugsopgørelsen.

Desuden skal der ved forbrugsopgørelsen tilvejebringes en række oplysninger, som ikke er nødvendige for indkomstopgørelsen, men som vil rejse yderligere kontrolmæssige problemer af nøjagtig samme art som de, der i forvejen melder sig ved indkomstopgørelsen. Af afsnittet om opgørelsen af det skattepligtige forbrug fremgår, at der må foretages et meget betydeligt antal korrektioner, og tilvejebringelsen af og kontrollen med de hertil nødvendige oplysninger vil påføre såvel skatteyderne som ligningsmyndighederne en væsentlig forøget arbejdsbyrde.

Ved ligningen af det skattepligtige forbrug vil det i praksis være uoverkommeligt på alle punkter at etablere tilbunds gående kontrolordninger, der er lige så effektive som lønopsyningsystemet, og man må derfor ligesom ved indkomstligningen på en række områder nøjes med at indhente kontroloplysninger, hvor de for ligningsmyndighederne foreliggende oplysninger gør det særlig påkrævet.

I afsnit III om opgørelsen af det skattepligtige forbrug er omtalt de korrektioner, der må foretages, når man på grundlag af den skattepligtige indtægt og forskydningen i den skattepligtige formue skal opgøre det skattepligtige forbrug. Sådanne korrektioner foretages allerede i vidt omfang, når man ved ligningen af den

skattepligtige indkomst foretager en såkaldt indirekte opgørelse for at undersøge, om indkomsten sammenholdt med bevægelsen i skatteyderens formue i det pågældende år levner plads til et privatforbrug, der står i et rimeligt forhold til, hvad der i øvrigt måtte være ligningsmyndighederne bekendt om den pågældende skatteydere forhold.

Sådanne indirekte opgørelser foretages navnlig for skatteydere, der driver selvstændig erhvervsvirksomhed, og ofte indskrænker man sig til at korrigere på et begrænset antal særlig vigtige punkter. På denne måde får man ikke en nøjagtig opgørelse af det selvangivne privatforbrug, men et skøn, der er behæftet med en vis usikkerhed, men det vil dog som regel være tilstrækkelig nøjagtigt til at bedømme, om det privatforbrug, den selvangivne indtægt og formue levner plads til, kan anses for urimelig lavt.

Derimod vil sådanne skønsmæssige opgørelser ikke være tilstrækkelige, når det drejer sig om at opgøre et skattepligtigt forbrug, som direkte skal lægges til grund for beregningen af en særlig forbrugsskat. Her må samtlige korrektioner, som kan forekomme, foretages nøjagtigt.

I det følgende skal nærmere redegøres for nogle af de vigtigste af de særlige kontrolproblemer, der vil opstå i forbindelse med ligningen af det skattepligtige forbrug.

A. VÆRDIPAPIRER.

Fortjeneste og tab ved handel med værdipapirer har betydning for indkomstopgørelsen, når det drejer sig om spekulation og erhvervmæssig omsætning. Når dette ikke er tilfældet, er fortjenesten eller tabet uden indflydelse på den skattepligtige indkomst.

Ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug må der i større omfang tages hensyn til fortjeneste og tab ved handel med værdipapirer. Således vil fortjeneste og tab, der ikke hidrører fra spekulation eller erhvervmæssig omsætning, give sig udslag i skatteyderens formuebevægelse, men ikke i hans skattepligtige indkomst og må derfor tages i betragtning ved forbrugsopgørelsen. Også fortjeneste og tab ved salg af værdipapirer, der indgår i indkomstopgørelsen, kan få indflydelse på opgørelsen af

det skattepligtige forbrug. Dette gælder i de tilfælde, hvor det pågældende værdipapir er indkøbt i perioden forud for indkomstårets begyndelse til en kurs, der er forskellig fra den på det sidstnævnte tidspunkt gældende.

Ved forbrugsbeskatningen vil skatteunddragelse i forbindelse med køb og salg af værdipapirer således være mulig i langt flere tilfælde end for indkomstkattens vedkommende. Hvis dette skulle imødegås effektivt, måtte der tilvejebringes en fuldstændig kontrol med de forbrugsskattepligtige skatteyders omsætning af værdipapirer, og dette måtte formentlig ske på den måde, at skatteyderne på selvangivelserne var pligtige at meddele oplysning om alle køb og salg af værdipapirer med angivelse af art og kurs samt eventuelt litra nr. Oplysningerne mat-

te i givet fald dokumenteres ved indsendelse af de ved købet eller salget oprettede notaer. Hvor det ikke drejede sig om køb eller salg gennem vekselere, pengeinstitut eller lignende, måtte man kræve udstedt kvittering i to eksemplarer, f. eks. således at sælgeren indsendte begge sammen med sin selvangivelse, hvorefter ligningsmyndigheden efter at have konstateret, at kvitteringen og genparten var enslydende, skulle drage omsorg for, at genparten blev vedlagt køberens selvangivelse. Den omstændighed, at køber og sælger, hvis de begge er forbrugsskattepligtige, næppe vil kunne blive enige om at opgøre anden kurs end den rigtige, vil formentlig bevirke, at man stort set kan regne med, at de på denne måde meddelte oplysninger ville være i overensstemmelse med de faktiske forhold.

En sådan kontrolordning ville imidlertid påføre såvel skatteyderne som administrationen en så stærkt øget arbejdsbyrde, at det er tvivlsomt, om de dermed forbundne omkostninger ville stå i et rimeligt forhold til den forbedring af ligningens effektivitet, der derved kunne opnås. I denne forbindelse må det erindres, at der hyppigt vil forekomme salg af værdipapirer med fortjeneste eller tab, som ikke kontrolleres ved indkomstligningen, og at det i de fleste tilfælde vil dreje sig om forholdsvis beskedne beløb for de enkelte skatteydere. Hvis man herefter ikke finder det forsvarligt at gennemføre et så omfattende kontrolapparat som skitseret, må ligningsmyndighederne, hvor der er formodning om større unøjagtigheder, foretage en nærmere undersøgelse.

B. UDESTÅENDE FORDRINGER OG GÆLD.

Ved *indkomstopgørelsen* for skatteydere, der fører regnskab, er det nødvendigt at kontrollere rigtigheden af de beløb, der er opført som udestående fordringer og gæld, idet bevægelser i disse poster giver sig udslag i opgørelsen af bruttoindtægten. Drejer det sig derimod om skatteydere, der ikke fører regnskab, f. eks. lønmodtagere, vil bevægelser i udestående fordringer eller gæld som regel være uden indflydelse på indkomstopgørelsen. I disse tilfælde vil en kontrol med disse poster navnlig være af betydning for opgørelsen af den skattepligtige formue, der dog i de fleste tilfælde vil være så lav, at der ikke bliver tale om formueskat. Det forekommer også, at der ved ligningen af disse skatteydere må foretages en såkaldt indirekte opgørelse af den skattepligtiges forbrug, og i denne forbindelse vil det ofte være nødvendigt at kontrollere disse poster. Hvor det drejer sig om skatteydere, der ikke fører regnskab, vil det normale herefter være, at der overhovedet ikke udøves nogen kontrol med de som udestående fordringer og gæld anførte beløb.

Ved *opgørelsen af det skattepligtige forbrug* stiller forholdet sig anderledes. Er der tale om en skatteyder, der fører regnskab, vil en ændring af de som udestående fordringer eller gæld opførte beløb medføre samme forskydning i den skattepligtige indtægt som i formuebevægelsen. Disse forskydninger vil udligne hinanden, således at størrelsen af det skattepligtige forbrug ikke påvirkes deraf.

For skatteydere, der ikke fører regnskab, vil ændringer i de som udestående fordringer og gæld opførte beløb som nævnt ikke påvirke størrelsen af den skattepligtige indkomst. Derimod vil sådanne ændringer indvirke på formuebevægelsen og derved på størrelsen af det skattepligtige forbrug. For disse skatteyders vedkommende vil det derfor være nødvendigt ved ligningen af det skattepligtige forbrug at undersøge, om der i selvangivelsen er opført fingerede udestående fordringer eller udeladt gældsposter, således at selvangivelsen udviser for stor opsparring eller for lille formueforbrug, idet dette vil nedbringe det skattepligtige forbrug.

En indgående kontrol med disse poster frembyder store praktiske vanskeligheder. Egentlig burde der føres en dobbelt kontrol, således at man undersøgte, om de på de enkelte kreditorens selvangivelser (regnskaber) opførte tilgodehavender svarede til de af de enkelte debitorer opgivne gældsposter. I praksis måtte en sådan dobbelt kontrol gennemføres på den måde, at man pålagde f. eks. alle fordringshavere at meddele de skattelignende myndigheder oplysning om hver enkelt debtors skyld ved regnskabsårets udgang, ligesom arbejdsgiverne nu indgiver lønoplysninger. Ved hjælp af de modtagne oplysninger måtte ligningsmyndighederne da undersøge, om de enkelte gældsposter indgik i debitorernes formueopgørelser. En sådan

ordning ville påføre såvel skatteyderne som ligningsmyndighederne et ekstraarbejde, som navnlig vil blive meget omfattende, hvor det drejer sig om større virksomheder, f. eks. stormagasiner o. lign., der har betydeligt detailsalg på kredit. Det er endvidere et spørgsmål, hvor effektiv en sådan kontrol ville blive. Hvor begge gældsforholdets parter er skatteydere, der ikke fører regnskab, vil der, hvis begge pålignes forbrugsskat, ganske vist være forholdsvis gode muligheder for en effektiv kontrol, idet parterne har modstående interesser. En kreditor vil således ikke kunne blive enig med den pågældende debitor om at opgive fordringen respektive gældsposten med et for stort beløb, idet den nedsættelse af kreditors skattepligtige forbrug, som derved opnås, vil give sig udslag i en tilsvarende forhøjelse af debtors skattepligtige forbrug. Hvis kun den ene part i gældsforholdet er forbrugsskattepligtig, hvilket ofte vil være tilfældet, gør denne interessemod-sætning sig ikke gældende, og kontrollen vil derfor blive mindre effektiv i disse tilfælde.

Hvis begge parter i gældsforholdet er regnskabsførende, vil deres skattepligtige forbrug som foran nævnt ikke blive påvirket af eventuel urigtig angivelse af fordringer eller gæld. I disse tilfælde vil en dobbelt kontrol således være uden betydning for ligningen af det skattepligtige forbrug. Derimod vil den dobbelte kontrol kunne få betydning for indkomstligningen. Hvis en fordringshaver, der fører regnskab, søger at nedbringe sin skattepligtige indtægt ved at optage en fordring med for lavt beløb, vil formindskelsen af den tilsvarende gældspost bevirke en stigning i den skattepligtige indtægt hos debitor, når denne som forudsat også er regnskabsførende. De to parter har således i denne henseende modstående interesser, og dette vil i forbindelse med den dobbelte kontrol bidrage til en mere effektiv ligning af den skattepligtige indkomst.

Hvor kun den ene part i gældsforholdet fører regnskab, vil begge parter, selvom der føres

dobbelt kontrol, kunne opnå skattemæssige fordele ved at give urigtige oplysninger om udestående fordringer og gæld. Hvis f. eks. en skatteyder, der fører regnskab, har et tilgodehavende hos en lønmodtager, vil den regnskabsførende skatteyder kunne nedbringe sin skattepligtige indtægt ved at optage fordringen med et for lavt beløb (dette vil som nævnt ikke påvirke hans skattepligtige forbrug). Når debitor i overensstemmelse hermed angiver gældsposten med et for lavt beløb, vil hans skattepligtige forbrug formindskes tilsvarende, medens hans skattepligtige indkomst ikke påvirkes heraf. I det hele taget vil parterne i disse tilfælde have en fælles interesse i at give urigtige oplysninger om fordringen, respektive gældsposten, så længe den part, der fører regnskab, svarer indkomstskat, og den part, der ikke fører regnskab, tillige svarer forbrugsskat.

Selvom en dobbeltkontrol med skatteydernes angivelse af fordringer og gæld i et stort antal tilfælde vil bidrage til en mere effektiv ligning af enten den skattepligtige indkomst eller det skattepligtige forbrug, vil en sådan ordning således ofte være virkningsløs. I nogle tilfælde vil begge parter som allerede nævnt have en fælles interesse i at give urigtige oplysninger om fordringens respektive gældens størrelse. I andre tilfælde vil kontrollen svigte, fordi den ene af parterne ikke er forbrugsskattepligtig, og endelig vil en dobbelt kontrol vanskeligt kunne gennemføres i de tilfælde, hvor parterne anvender forskelligt regnskabsår.

Det er således tvivlsomt, om den forbedring af ligningen, der vil kunne opnås ved den omtalte kontrolordning, vil stå i et rimeligt forhold til de betydelige administrationsomkostninger, ordningen vil medføre.

Hvis man herefter finder det forsvarligt at undlade den dobbelte kontrol, må ligningsmyndighederne, ligesom det allerede er tilfældet ved indkomstligningen for skatteydere, der fører regnskab, foretage en nærmere undersøgelse, hvor forholdene tilsiger det.

C. FASTE EJENDOMME.

Hidtil har kontrollen med fortjeneste og tab ved handel med faste ejendomme navnlig været nødvendig, hvor der var tale om spekulation og erhvervsmæssig handel, fordi fortjeneste

eller tab i disse tilfælde indgår i indkomstopgørelsen.

Ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug må man også i de mange øvrige tilfælde, hvor

fast ejendom omsættes, føre en tilsvarende kontrol med købesum og eventuelle omkostninger. Ved enhver omsætning af fast ejendom modtager ligningsmyndighederne efter de gældende regler indberetning indeholdende oplysning om salgssummens størrelse og fordeling, og det vil således formentlig kun i særlige tilfælde blive nødvendigt at indfordre dokumentation i form af skøde og andre dokumenter oprettet ved handelens berigtigelse.

Hvor en skatteyder afholder udgifter til nybygning, tilbygning, ombygning eller andre for-

bedringer af fast ejendom, herunder grundforbedringer, foretages der ved ligningen af den skattepligtige indkomst alene en stikprøvevis kontrol med rigtigheden af de anførte udgiftsbeløb til bedømmelse af privatforbrugets størrelse, men hvis forbrugets størrelse skal danne grundlag for en særlig skatteberegning, får det i alle sådanne tilfælde betydning at få rigtigheden af de opgivne beløb konstateret, og der må derfor indhentes kontroloplysninger i langt flere tilfælde end hidtil.

D. LANDBRUGETS BESÆTNINGER.

Hidtil har kontrol med fortjeneste og tab ved landbrugerens handel med kreaturer m. v. stort set alene været nødvendig, hvor der var tale om dyr, der henregnes til salgsbesætningen, fordi fortjeneste eller tab i disse tilfælde tages i betragtning ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug må der føres tilsvarende kontrol, hvor det drejer sig om dyr, der henhører under stam-

besætningen. Ved ligningen af den skattepligtige indkomst foretages ganske vist til brug ved bedømmelsen af privatforbruget stikprøvevis kontrol med avance eller tab ved køb og salg af stambesætning, men når forbrugets størrelse skal danne direkte grundlag for en skatteudskrivning, må det anses for nødvendigt også i disse tilfælde at foretage en mere indgående kontrol.

E. FORSIKRINGER.

Hvor præmieudgifter vedrørende renteforsikringer m. v. ikke kan fradrages fuldt ud ved indkomstopgørelsen for betalingsåret, fordi der er tale om éngangsindskud eller præmiebetaling over kortere periode end 15 år, behøver man ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug normalt ikke andre oplysninger end de, der er nødvendige for indkomstopgørelsen. Derimod må ligningsmyndighederne ved forbrugsopgørelsen foretage visse korrektioner, hvorved den del af præmieudgiften, der ikke er fratrukket ved indkomstopgørelsen, bliver behandlet som opsparing, medens fradrag for afskrivninger på præmieudgifter, der ikke er afholdt i det pågældende år, tillægges ved forbrugsopgørelsen.

Præmieudgifter og éngangsindskud til kapitalforsikring, syge-, ulykkes- og invaliditetsforsikring m. v., der overstiger den fastsatte grænse, er uden direkte betydning for indkomstopgørelsen. Dog har man ved bedømmelsen af privatforbruget (gennem en indirekte opgørelse af dette) måttet tage hensyn til sådanne udgifter, hvor det drejede sig om beløb, der væsentligt oversteg maksimumsfradraget.

Ved forbrugsopgørelsen må disse udgifter formentlig betragtes som opsparing, jfr. side 103. Skatteyderne må derfor i egen interesse meddele nøjagtige oplysninger om sådanne udgifter, og ligningsmyndighederne må føre kontrol med rigtigheden af de opgivne beløb.

F. VARIGE FORBRUGSGODER.

Hvor det drejer sig om udgifter til anskaffelse af varige forbrugsgoder, der ikke medregnes ved opgørelsen af den skattepligtige formue, skal skatteyderen efter de side 71 ff. foreslåede regler, hvis anskaffelsessummen overstiger 3.000 kr., kunne udskyde forbrugsbeskatningen af den del af købesummen, der overstiger 2.000 kr., til det eller de følgende skatteår. En sådan fordeling af forbrugsskatten over flere år nødvendiggør særlige opgørelser, der ikke forekommer i forbindelse med indkomstbeskatningen, og der vil sikkert opstå en række tvivlstilfælde med hensyn til arten af de anskaffelser, der omfattes af disse regler.

Skatteyderne vil selv være interesserede i at meddele oplysning om køb af sådanne større varige forbrugsgoder, idet udgiften ellers vil blive forbrugsbeskattet fuldt ud i anskaffelsesåret. De skattelignende myndigheder må føre kontrol med rigtigheden af de angivne købesummer for at hindre, at vedkommende skatteyder ved at opgive for høj købesum uberettiget formindsker sit skattepligtige forbrug i anskaffelsesåret med et beløb svarende til differencen mellem den angivne købesum og den rigtige, hvilket ganske vist medfører en tilsvarende for-

øgelse af det skattepligtige forbrug i et eller flere senere skatteår.

Hvor der er tale om formueskattepligtige forbrugsgoder (f. eks. personautomobiler), vil anskaffelsessummen blive forbrugsbeskattet, efterhånden som forbrugsgodet afskrives med virkning for den skattepligtige formue. Sælges et formueskattepligtigt forbrugsgode, må der føres kontrol med opgørelsen af eventuel gevinst eller tab, idet disse efter de side 76 foreslåede regler tages i betragtning ved forbrugsopgørelsen. Hvor det pågældende forbrugsgode udelukkende har været anvendt til privat formål, har opgørelser af denne art hidtil kun været nødvendige i det omfang, man ønskede at foretage en indirekte opgørelse til bedømmelse af privatforbruget, og det har i sådanne tilfælde næppe altid været nødvendigt at foretage en nøjagtig opgørelse af fortjenesten eller tabet. Mulighederne for en effektiv kontrol vil være langt bedre end ved omsætning af andre varige forbrugsgoder, idet ligningsmyndighederne for så vidt angår størstedelen af de formueskattepligtige varige forbrugsgoder kan støtte sig til indberetninger fra registreringsmyndighederne.

G. GAVER.

Efter det foran side 106 skitserede system skal gaver behandles på følgende måde ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

1. *Gaver bestående i formueskattepligtige aktiver.*

Ved giverens forbrugsopgørelse korrigeres der for gavens værdi; det samme gælder for gavemodtageren, hvis gaven er undergivet gaveafgiftspligt. Er der tale om en indkomstskattepligtig gave, foretages ingen korrektion hos gavemodtageren.

2. *Andre gaver.*

Ved giverens forbrugsopgørelse korrigeres der ikke. Det samme gælder for gavemodtageren, hvis gaven belægges med gaveafgift. Hvis gaven er indkomstskattepligtig, foretages der

derimod korrektion ved gavemodtagerens forbrugsopgørelse.

Giveren af en gave bestående af *formueskattepligtige aktiver* vil efter disse regler som hovedregel kun have interesse i at meddele oplysning om gavedispositionen, hvis han er forbrugsskattepligtig. I disse tilfælde vil det være til hans fordel, at gavens værdi angives så højt som muligt, idet dette vil nedbringe hans skattepligtige forbrug.

Modtageren af en gave af den lige nævnte art vil i alle tilfælde være interesseret i, at der ikke meddeles oplysning om gavedispositionen, eller at gavens værdi i hvert fald ansættes lavt. Selvom modtageren ikke er forbrugsskattepligtig, skal han jo svare enten indkomstskat eller gaveafgift af ydelsen.

Der er således gode muligheder for kontrol i alle de tilfælde, hvor giveren er forbrugsskat-

tepligtig, idet interesserne hos giver og modtager da er modstående. Det er til givers fordel, at gavens værdi ansættes så højt som muligt, medens det for modtageren er bedst, at værdien ansættes lavt.

Når giveren ikke er forbrugsskattepligtig, vil kontrollen være vanskeligere at gennemføre, idet det for giveren er uden betydning, hvorledes gavens værdi ansættes.

Hvor gaven består i *andet end formueskattepligtige aktiver*, vil det for *giverens* vedkommende som hovedregel være ligegyldigt, om gavedispositionen oplyses eller ikke. Hvis *modtageren* er indkomstskattepligtig, vil han af hensyn til indkomstbeskatningen have fordel af, at gavedispositionen ikke oplyses over for de skattelignende myndigheder. Derimod vil det for så vidt angår forbrugsbeskatningen være lige meget, om der gives underretning om gaven eller ikke. Hvis gavedispositionen oplyses, vil gavens værdi ganske vist blive medregnet i den skattepligtige indkomst, men til gengæld korrigeres der ved forbrugsopgørelsen således, at slutformuen forøges med gavens værdi. Sådan korrektion opnås derimod ikke, hvis gaven ikke er medregnet i den skattepligtige indkomst.

Er modtageren gaveafgiftspligtig, er det for forbrugsbeskatningens vedkommende ligegyldigt, om gavedispositionen oplyses, idet der ikke korrigeres i disse tilfælde. Derimod kan modtageren af hensyn til gaveafgiften have interesse i, at gavedispositionen skjules.

Det vil sikkert i praksis vise sig vanskeligt at føre betryggende kontrol med, at gavedispositioner oplyses korrekt over for de skattelignende myndigheder. Om gaveafgiftspligtige gaver skal der efter de gældende regler indgives

anmeldelse til amtstuen, der igen underretter ligningsmyndighederne. Indføres en direkte forbrugsskat, må det formentlig overvejes at udvide anmeldelsespligten til at omfatte alle andre gaver, der dog i så fald vil kunne anmeldes direkte til ligningsmyndighederne. Hvor der er tale om smågaver af sædvanemæssig art, vil det dog i overensstemmelse med det side 92 anførte formentlig kunne forsvares at frafalde kravet om indgivelse af anmeldelse.

En sådan kontrolordning vil, som det fremgår af foranstående, i et stort antal tilfælde bidrage til en mere effektiv ligning enten af det skattepligtige forbrug eller af den skattepligtige indkomst. Dette vil således gælde i de tilfælde, hvor giveren af en gave bestående i formueskattepligtige aktiver er forbrugsskattepligtig, idet der her er modstående interesser hos giver og gavemodtager med hensyn til oplysningens meddelelse. Der vil næppe forekomme tilfælde, hvor giver og modtager har fælles interesse i at give urigtige oplysninger, men som anført vil giverens stilling hertil være neutral i de tilfælde, hvor gaven består i andet end formueskattepligtige aktiver, samt hvor giveren ikke er forbrugsskattepligtig (uanset gavens art). Det må dog erindres, at giveren af hensyn til indkomstskattepligten altid vil være interesseret i at meddele oplysning om gaver i form af løbende ydelser, som kan fradrages i den skattepligtige indkomst.

Omend en kontrolordning som den omhandlede således ikke er fuldtud effektiv, vil det formentlig være hensigtsmæssigt at gennemføre den, idet den ikke kan antages at pålægge skatteyderne eller administrationen urimelige arbejdsbyrder.

V. Skattepligtens indtræden og ophør m. m.

A. SKATTEPLIGTENS OMFANG.

Pligten til at svare direkte forbrugsskat bør formentlig som hovedregel alene påhvile personer, der er fuldt skattepligtige til staten. Personer, som ikke er bosat her i landet, men på grund af besiddelse af ejendom eller erhvervsvirksomhed her er begrænset skattepligtige, vil normalt foretage deres forbrugsindkøb uden for Danmark, og forbrugsskattepligten bør derfor ikke omfatte sådanne personer. Aktieselskaber, kooperative virksomheder, foreninger og dødsboer m. v. må efter sagens natur ligeledes falde uden for kredsen af forbrugsskattepligtige. I det omfang disse skattepligtige foretager indkøb af forbrugsgoder, vil der normalt være tale om driftsudgifter ikke om »privat forbrug«. Det kan, som omtalt side 106, tænkes, at et dødsbo foretager indkøb af varige forbrugsgoder for at udlodde disse til arvingerne, og i sådanne tilfælde vil indkøbet naturligvis være privat forbrug. De omgåelsesmuligheder, dette kan frembyde, gælder imidlertid også dødsboer, der ikke er skattepligtige, og problemet løses sikkert som tidligere omtalt bedst ved at foreskrive, at der ved arvingens eller legatærens forbrugsgørelse foretages korrektion, hvad enten arven består i formueskattepligtige effekter eller forbrugsgoder, således at slutformuen i det

pågældende år i alle tilfælde formindskes med værdien af det arvede.

Af praktiske grunde vil det som tidligere omtalt sikkert være nødvendigt at begrænse kredsen af personer, der skal omfattes af forbrugsskattepligten. Man kunne f. eks. bestemme, at direkte forbrugsskat alene skal svares af personer med en skattepligtig indkomst på 20.000 kr. og derover. Da mange skatteydere med mindre skattepligtig indkomst end 20.000 kr. kan tænkes at have et stort forbrug, må en sådan regel suppleres med en bestemmelse om, at skatteydere med et vist større forbrug, f. eks. 20.000 kr., skal omfattes af pligten til at svare forbrugsskat, uanset om deres skattepligtige indkomst er under 20.000 kr.

De for indkomstskatten gældende regler om gifte kvinders og børns sambeskatning med familieoverhovedet bør såvidt muligt anvendes også ved den direkte forbrugsbeskatning, idet der dog kan blive tale om at anvende det såkaldte »kvotientsystem«, således at der foretages en opdeling af familiens samlede skattepligtige forbrug efter antallet af personer i familien, hvorefter skatten beregnes af hver andel for sig.

B. SKATTEPLIGTENS INDTRÆDEN OG OPHØR.

Ved forbrugsbeskatningen vil det være hensigtsmæssigt såvidt muligt at anvende samme regler om indtræden og ophør af skattepligten som ved indkomstbeskatningen.

Det følgende afsnit indeholder en gennemgang af disse regler med henblik på deres anvendelse som grundlag for indtræden og ophør af pligten til at svare direkte forbrugsskat.

1. *Skattepligtens indtræden.*

- a. Børn, der bliver selvstændigt skattepligtige.

Som hovedregel ansættes hjemmевærende børn første gang selvstændigt til statskat, når de ved begyndelsen af det kalenderår, hvori skatten ansættes, er fyldt 16 år. Ansættelsen

sker på grundlag af barnets indkomst i det foregående kalenderår (indkomståret) og dets formue pr. 1. januar i det år, hvor skatten ansættes.

Til brug ved opgørelsen af barnets skattepligtige forbrug ved den første selvstændige ansættelse må der indhentes oplysning om dets skattepligtige formue ved indkomstårets begyndelse. Denne formue er medregnet i familieoverhovedets skattepligtige formue på dette tidspunkt og skal være anført særskilt i hans selvangivelse.

Ved forbrugsopgørelsen for familieoverhovedet for det tilsvarende skatteår må der korrigeres, således at formuen ved indkomstårets begyndelse nedsættes med barnets skattepligtige formue.

b. Tilflyttere.

Indkomstkatten for et skatteår beregnes som hovedregel på grundlag af den skattepligtige indkomst i det nærmest forudgående indkomstår, og dette gjaldt før skatteåret 1956/57 også for tilflyttere, der således blev beskattet af deres indkomst i udlandet før tilflytningen. Fra og med skatteåret 1956/57 er der imidlertid indført regler, hvorefter dette princip for tilflytters vedkommende fraviges i en overgangsperiode, hvor indkomstkatten beregnes af den løbende indtægt her i landet.

De gældende regler herom er følgende:

En person, der flytter her til landet fra udlandet, ansættes i medfør af ligningslovens § 2 til statskat fra den nærmest følgende 1. april, 1. juli, 1. oktober eller 1. januar, såfremt han tager fast bopæl her i landet eller inden for de nærmest forudgående 6 måneder med eller uden afbrydelse har opholdt sig her i landet i mindst 3 måneder.

Indkomstansættelsen sker på grundlag af den forventede indkomst i skattepligtsperioden, reduceret med et beregnet skattefradrag, og formueansættelsen sker på grundlag af formuen ved begyndelsen af det år, hvori ansættelsen finder sted. Efter skatteårets udløb reguleres indkomstansættelsen på grundlag af de da foreliggende oplysninger om den virkelige indkomst i den pågældende skattepligtsperiode, og således at der også her gives et beregnet skattefradrag.

Ved ansættelsen for det 2. skatteår ansættes tilflytteren på tilsvarende måde af den forventede indkomst i dette skatteår. Dette gælder dog

ikke, hvis han er tilflyttet på et sådant tidspunkt, at han i det foregående kalenderår har haft skattepligtigt ophold her i landet i mindst 6 måneder. I så fald ansættes han af sin virkelige indtægt i dette tidsrum (omregnet på helårsbasis).

Af praktiske grunde må *det skattepligtige forbrug* for tilflyttere formentlig opgøres for samme periode, som anvendes ved indkomstopgørelsen, altså skattepligtsperioden.

Samtidig med, at tilflytteren selvangiver sin forventede indkomst i den pågældende skattepligtsperiode, må han da angive sit forventede skattepligtige forbrug i denne periode. På grundlag heraf beregnes forbrugsskatten.

Når skatteåret er udløbet, reguleres det skattepligtige forbrug og dermed forbrugsskatten. Til brug ved denne regulering må der foretages formueopgørelser ved begyndelsen og slutningen af skattepligtsperioden.

Tilflytteren kan have opholdt sig her i landet nogle måneder før skattepligtsperiodens begyndelse, og han vil da efter de skitserede regler undgå at blive beskattet af sit forbrug i disse måneder. Dette vil tilskynde tilflytteren til at henlægge så meget forbrug som muligt til denne periode. Dette forhold kunne tale for at begynde forbrugsbeskatningen straks ved indrejsen her til landet. Hvor der umiddelbart ved indrejsen etableres fast ophold her i landet, skulle forbrugsbeskatningen herefter begynde fra denne dato. Imidlertid kan det være vanskeligt straks at konstatere, om der er tale om fast ophold, og i de tilfælde, hvor skattepligten er begrundet i midlertidigt ophold, og hvor den pågældende er rejst ind og ud af landet flere gange, måtte der gives særlige regler for, hvilken indrejsedato der skulle lægges til grund. Desuden ville en forbrugsbeskatning fra indrejsetidspunktet nødvendiggøre særlige indkomstopgørelser alene til brug ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug, som helt eller delvis ville omfatte perioder, hvor den pågældende ikke er indkomstskattepligtig.

Fra og med det skatteår, hvor tilflytteren indkomstbeskattes efter de almindelige regler på grundlag af sin indkomst i det foregående indkomstår, opgøres det skattepligtige forbrug på grundlag af forbrugsudgiften i samme periode.

c. Enker og enkemænd.

Hvis en gift person afgår ved døden, skal den efterlevende ægtefælle, såfremt der har bestået

formuefællesskab i ægteskabet, efter statsskatte- lovens § 7, stk. 5, ved den første skatteansæt- telse efter dødsfaldet ansættes til indkomstskat efter ægtefællernes fulde indkomst i det på- gældende indkomstår. Har der derimod bestået særeje mellem ægtefællerne, indkomstbeskattes den efterlevende ægtefælle alene af sin sær- indtægt. Når den skattepligtige indkomst som foreslået lægges til grund for forbrugsopgørel- sen, vil der også ved den direkte forbrugsskat blive tale om en forskellig behandling af den efterlevende ægtefælle, alt eftersom der har be- stået særeje i ægteskabet eller ej. En sådan regel kan navnlig for den direkte forbrugsskat forekomme ejendommelig, men det vil dog næppe være hensigtsmæssigt at indføre særreg- ler for den direkte forbrugsskat på dette om- råde. Hvor hustruen er den efterlevende, vil hun som omtalt senere have mulighed for at undgå beskatning efter de nævnte regler ved at begære sig skatteansat på grundlag af sin for- ventede fremtidige indkomst, jfr. statsskatte- lovens § 7, stk. 6.

Hvis en del af ægtefællernes samlede formue ved skifte udgår af den efterlevendes formue, må der ved forbrugsopgørelsen korrigeres her- for, således at den efterlevende ægtefælles skat- tepligtige formue ved begyndelsen af det på- gældende indkomstår formindskes med den ud- gåede formueandel. På samme måde må der forholdes med arveafgift, der udredes af den efterlevende. I de tilfælde, hvor en efterlevende enke hensidder i uskiftet bo, og hvor manden er død efter tidspunktet for formueopgørelsen, må der foretages en lignende korrektion, idet enkens skattepligtige formue i disse tilfælde kun udgør halvdelen af ægtefællernes fælles- formue.

I henhold til statsskatte lovens § 7, stk. 6, kan *en enke* i tilfælde, hvor hendes indkomst i det pågældende skatteår som følge af mandens død må antages at blive mindre end den ansatte ind- komst, forlange tilsvarende nedsættelse i denne. Denne regel praktiseres således, at man opgør enkens forventede indkomst i skattepligtsperi- oden (der enten omfatter hele skatteåret eller 2. skattehalvår) og foretager et beregnet skatte- fradrag. Efter skatteårets udløb kan regulering af ansættelsen finde sted efter de da forelig- gende oplysninger om enkens virkelige ind- komst i skattepligtsperioden.

Enkens *skattepligtige forbrug* må her opgø- res for samme periode, som lægges til grund ved indkomstopgørelsen, altså skattepligtsperi-

den, og forbrugsskatten må beregnes på grund- lag af det forventede forbrug i skattepligts- perioden.

Hvor der efter skatteårets udløb foretages regulering af indkomstopgørelsen, bør for- brugsopgørelsen formentlig også reguleres. Til brug ved sådan regulering må der foretages formueopgørelse ved begyndelsen og slutnin- gen af skattepligtsperioden. Da ansættelsen af det forventede skattepligtige forbrug må anses for behæftet med særlig usikkerhed, kan der vise sig større trang til regulering af forbrugs- opgørelsen end af indkomstopgørelsen.

Der kan være hengået nogen tid mellem mandens død og skattepligtsperiodens begyn- delse, og i dette tidsrum vil enkens forbrug ikke blive forbrugsbeskattet, såfremt hun også for det følgende skatteår ansættes til forbrugs- skat af det forventede forbrug i skattepligts- perioden. Enken vil i disse tilfælde kunne spare forbrugsskat ved at henlægge så meget forbrug som muligt til denne periode. Det vil være van- skeligt at hindre dette, så længe der er adgang til at nedsætte indkomstansættelsen i henhold til statsskatte lovens § 7, stk. 6, for mere end ét skatteår, idet det vil være meget upraktisk ved forbrugsbeskatningen at anvende en opgørelses- periode, der begynder tidligere end den opgø- relsesperiode, der lægges til grund ved ind- komstbeskatningen.

d. Sambeskatningens ophør ved skilsmisse, separation og faktisk adskillelse.

Opløses et ægteskab ved skilsmisse eller se- paration, eller ophører sambeskatningen på grund af faktisk adskillelse, skatteansættes hu- struen selvstændigt fra begyndelsen af det først- kommende skatteår. Indkomstansættelsen for dette skatteår sker på grundlag af hendes ind- komst i tiden fra adskillelsen til indkomstårets udgang. Dog skal hustruens eventuelle særind- tægter hidrørende fra tiden fra indkomstårets begyndelse til adskillelsen også medregnes ved hendes indkomstopgørelse.

For samme skatteår beskattes manden af den del af ægtefællernes samlede indkomst i det på- gældende indkomstår, som ikke medtages ved hustruens indkomstopgørelse.

For det første skatteår efter adskillelsen må ægtefællernes forbrugsopgørelse foretages på

grundlag af den skattepligtige indkomst, som opgøres i henhold til foranstående regler.

Med hensyn til den formue, der skal lægges til grund ved forbrugsopgørelsen, vil det sikkert være det rigtigste, at man ved indkomstårets begyndelse regner med halvdelen af ægtefællernes samlede formue på dette tidspunkt, forudsat at formuen ved adskillelsen deles lige. Ved indkomstårets slutning bliver det den skattepligtige formue for hver af ægtefællerne, der skal tages i betragtning.

Følgende eksempel kan tjene til nærmere belysning af dette.

Et ægtepar har pr. 1. januar 1958 en fællesformue på 100.000 kr. Ved adskillelsen den 1. maj 1958 er fællesformuen 80.000 kr., der deles lige med 40.000 kr. til hver, som er i behold ved årets udgang. Mandens skattepligtige indkomst for 1958 udgør 30.000 kr., og hustruen har for tiden fra 1. maj til 31. december 1958 en skattepligtig indkomst på 10.000 kr.

Mandens skattepligtige forbrug opgøres således:

Formue 1. januar.....	50.000 kr.
Formue 31. december.....	40.000 -
Nedgang.....	10.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	30.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	40.000 kr.

Hustruens skattepligtige forbrug opgøres således:

Formue 1. januar.....	50.000 kr.
Formue 31. december.....	40.000 -
Nedgang.....	10.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	10.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	20.000 kr.

Hvis ægtefællerne ikke var blevet skilt, kunne det skattepligtige forbrug for 1958 opgøres således:

Formue 1. januar.....	100.000 kr.
Formue 31. december.....	80.000 -
Nedgang.....	20.000 kr.
Skattepligtig indkomst.....	40.000 -
Skattepligtigt forbrug.....	60.000 kr.

eller lig summen af de foran opgjorte skattepligtige forbrug for hver af ægtefællerne.

Man kunne også tænke sig opgørelsen fore-

taget på den måde, at mandens formue pr. 1. januar opgøres til den samlede formue på dette tidspunkt med fradrag af de 40.000 kr., der ved skiftet overgår til hustruen, og at dennes forbrugsopgørelse foretages med udgangspunkt i den del af formuen, hun får overladt ved adskillelsen. På denne måde vil hustruens skattepligtige forbrug blive 10.000 kr. mindre, medens mandens vil stige med 10.000 kr. Hustruen vil alene blive forbrugsbeskattet af de 10.000 kr., som hun har tjent og forbrugt i tiden efter adskillelsen. Dette må forekomme mindre rimeligt, idet hun også har været med til at forbruge de 20.000 kr., som den samlede formue er formindsket med i tiden fra 1. januar til 1. maj.

Det vil formentlig være rettest at anvende det først beskrevne system ved forbrugsopgørelsen i disse tilfælde.

2. Skattepligtens ophør.

a. Udrejse af landet.

Hvis en skatteyder opgiver sin bopæl her i landet, vedbliver skattepligten til den nærmest følgende 1. april, 1. juli, 1. oktober eller 1. januar, og den del af det helårige skattebeløb, der forholdsmæssigt vedrører tiden indtil skattepligtens ophør, kan forlanges betalt inden bortrejsen.

For skatteydere, der benytter kalenderåret som regnskabsår, medfører disse regler, at de i alle tilfælde fritages for indkomstskat af deres indtægt i udrejseåret. Sker udrejsen inden 1. april, fritages de endvidere for indkomstskat af deres indtægt i det forudgående kalenderår.

Ved forbrugsbeskatningen vil det være nærliggende at benytte tilsvarende regler for skattebetalingsperioden.

Man bliver formentlig også nødt til i udrejsetilfældene at fritage for forbrugsskat for den periode, hvori man efter det foranstående fritager for indkomstskat. Dette kan i visse tilfælde virke uheldigt, idet det kan forstærke den tilskyndelse til skatteflugt, som allerede indkomstbeskatningen indebærer.

b. Ophør af kvinders beskatning ved indgåelse af ægteskab.

Når en kvinde, der hidtil har været selvstændigt skatteansat, indgår ægteskab, bortfalder hendes skattepligt med udgangen af det skatte-

år, i hvilket ægteskabet indgås. Ved mandens skatteansættelse for det følgende skatteår medregnes hendes indkomst i indkomståret, uanset om den er indtjent før eller efter ægteskabets indgåelse, ved opgørelsen af mandens skattepligtige indkomst, og hendes formue ved indkomstårets udgang medregnes til mandens skattepligtige formue.

Mandens forbrugsopgørelse for det første skatteår, hvor sambeskatning finder sted, må foretages på grundlag af den skattepligtige indkomst (der som foran nævnt inkluderer hustruens indkomst i indkomståret) og ægtefællernes samlede formue ved indkomstårets begyndelse og udgang.

I henhold til ligningslovens § 24 kan der i visse tilfælde fritages for indkomstbeskatning af hustruens indtægt i tiden før ægteskabets indgåelse, for så vidt indtægten bortfalder som følge af ægteskabet. Er ægteskabet indgået i første skattehalvår (1. april - 1. oktober), kan hustruen begære sin indkomstskat for andet skattehalvår nedsat, således at der ses bort fra hendes indtægt i det pågældende indkomstår i det omfang, den hidrører fra den bortfaldne indkomstkilde. Desuden kan manden for det første skatteår, hvor han sambeskatnes med hustruen, begære sin indkomstskat nedsat, således at der ses bort fra hustruens indtægt i perioden før ægteskabets indgåelse, for så vidt den hidrører fra en indtægtskilde, der er bortfaldet på grund af ægteskabets indgåelse. Der må herefter tages stilling til, om der skal indrømmes tilsvarende nedsættelse i forbrugsskatten. I så fald må det skattepligtige forbrug opgøres på grundlag af de reducerede indkomstansættelser. Derved vil det skattepligtige forbrug blive nedsat tilsvarende. Hvis et ægteskab f. eks. indgås den 1. september, og hustruen i tiden fra 1. januar til ægteskabets indgåelse har haft en indtægt på 4.000 kr. ved en erhvervsvirksomhed, som hun ophører med i anledning af ægteskabet, medens manden i det år, hvori ægteskabet indgås, har en skattepligtig indkomst på 20.000 kr., vil det skattepligtige forbrug blive 20.000 kr., uanset at ægtefællernes samlede forbrug har udgjort 24.000 kr. i det pågældende år. (Det forudsættes, at begge ægtefæller fuldt ud har forbrugt deres indtægt). Nedsættelsen svarer således til nedsættelsen i den skattepligtige indkomst. Havde hustruen ved ægteskabets indgåelse af sin indtægt i tiden efter 1. januar opsparet 2.000 kr., som var i behold ved årets udgang, ville det skattepligtige forbrug kun blive

18.000 kr., medens ægtefællernes samlede virkelige forbrug var 22.000 kr. Reduktionen bliver således også i dette tilfælde 4.000 kr. svarende til reduktionen i indkomstansættelsen.

c. Skattepligtens ophør ved dødsfald.

Når en skatteyder dør, bortfalder hans pligt til at svare indkomst- og formueskat med udgangen af det skattehalvår, i hvilket dødsfaldet indtræder.

For skatteydere, der benytter kalenderåret som regnskabsår, medfører disse regler, at der aldrig blive tale om indkomstskat af indkomsten i det år, hvor dødsfaldet finder sted. Sker dødsfaldet 1 tiden $\frac{1}{i} \cdot \frac{31}{s}$, beskattes indkomsten for det foregående kalenderår heller ikke, og sker dødsfaldet i tiden $\frac{1}{4} \cdot \frac{30}{9}$, bortfalder halvdelen af skatten af indkomsten i det foregående kalenderår.

Ved forbrugsbeskatningen vil det være nærliggende at benytte tilsvarende regler for, hvornår skattepligten skal ophøre ved dødsfald. Dette vil føre til, at afdødes forbrug i dødsåret ikke beskattes, ligesom der kan blive tale om halv eller hel fritagelse for forbrugsskat af forbruget i det foregående kalenderår. Til forskel fra udrejsetilfældene, der er omtalt under pkt. 2 a, vil fritagelsen for forbrugsskat i disse tilfælde næppe påvirke skatteyderens forbrugsdispositioner. Hvis afdøde efterlader sig en enke, vil denne blive skattepligtig fra og med begyndelsen af det skattehalvår, der følger efter mandens død, og hvis indkomstansættelsen i henhold til statsskattelovens § 7, stk. 5, foretages på grundlag af ægtefællernes samlede indkomst, vil der være fuld kontinuitet i indkomstbeskatningen og dermed også i den direkte forbrugsbeskatning, idet den afdødes skattepligt vedvarer indtil det tidspunkt, hvor enkens skattepligt indtræder. Ansættes enken derimod i henhold til statsskattelovens § 7, stk. 6, for de to efter dødsfaldet følgende skatteår på grundlag af sin forventede fremtidige indkomst i skattepligtsperioden, vil den afdøde ægtefælles forbrug i dødsåret på samme måde som i tilfælde, hvor en ugift skatteyder afgår ved døden, ikke blive beskattet, og hans forbrug i det foregående år vil enten ikke blive beskattet eller kun beskattet for et halvt skatteår. Enkens eget forbrug i tiden fra dødsfaldet til det tidspunkt, hvor hendes skattepligt begynder (1. oktober eller 1. april), vil i disse tilfælde som anført under punkt 1 c ikke blive forbrugsbeskattet.

VI. Udskrivningsregler samt forskydninger i skattebyrdens fordeling.

A. UDKAST TIL BEREGNING AF DIREKTE FORBRUGSSKAT M. M.

1. I det foregående er der gjort rede for, hvorledes man med udgangspunkt i den skattepligtige indkomst og formue kan opgøre forbruget.

I nærværende afsnit behandles *spørgsmålet om, hvorledes den direkte forbrugsskat skal beregnes*, og i forbindelse hermed omtales de *forskydninger i skatteudskrivningen for forskellige grupper af skatteydere*, som vil blive resultatet, dersom en del af indkomstbeskatningen skal afløses af en direkte forbrugsskat.

Der er i det følgende opstillet *tre* forskellige konkrete *udkast til beregningsregler for en direkte forbrugsskat samt for de statsindkomstskatter, der tænkes udskrevet sammen med de enkelte forbrugsskatteudkast*, og virkningerne af disse udkast er derefter sammenlignet med virkningerne af den nugældende indkomstbeskatning. *De tre udkast til skatteberegningsregler er udelukkende tænkt som eksempler på, hvorledes en direkte forbrugsskat kan tænkes udformet*, og ved hjælp af disse eksempler er der nærmere gjort rede for, hvorledes en direkte forbrugsskat vil virke under en række nærmere angivne forudsætninger.

De regler, hvorefter en direkte forbrugsskat og en indkomstskat beregnes, kan imidlertid udformes på mange andre måder, og på grundlag af den ret udførlige redegørelse for, hvorledes de tre nævnte udkast virker, vil man kunne danne sig et skøn over, hvorledes eventuelle *ændringer i de tre udkast vil påvirke*

skatteudskrivningen for de forskellige grupper af skatteydere.

Ifølge gældende regler udskrives der indkomstskat til staten på grundlag af skatteyderens skattepligtige indkomst, der fremkommer ved, at der i den samlede indkomst fradrages visse forsikringsudgifter m. v. samt forfaldne indkomst- og formueskattebeløb, som er betalt i det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen. Forinden skattebeløbene udregnes, foretages der forskellige fradrag i de skattepligtige indkomster, nemlig fradrag for børn under forsørgelse, samt for hustruindkomst og merindkomst.

Indkomsten efter disse fradrag benævnes *skalaindkomsten*, og statsindkomstskatten beregnes på grundlag af denne efter en *progressiv skala*, det vil sige på en sådan måde, at statsindkomstskatten er højere i forhold til skalaindkomsten, jo større sidstnævnte er. Med andre ord er den *marginale statsindkomstskat*, det **vil** sige skattestigningen som følge af en stigning i skalaindkomsten på 100 kr., højere, jo større denne indkomst er. Den for skatteåret 1958/59 gældende skala for familieforsørgere er gengivet nedenfor. For andre skatteydere beregnes skatten efter en progressiv skala, der for de fleste giver en statsskat på ca. 100 kr. mere end for familieforsørgere med samme indkomst. For de forholdsvis få skatteydere med skalaindkomster på over 15.000 kr. er forskellen dog over ca. 100 kr. og des større, jo højere indkomsten er.

Skalaen for indkomstskat til staten for familieforsørgere for skatteåret 1958/59.

Af en indkomst på:

under 4.100 kr. svares		0 kr.			
4.100 kr. —	6.000 » »	15 »	af	4.100 kr.,	15 pct. af resten
6.000 » —	9.000 » »	300 » »	»	6.000 »	20 » » »
9.000 » —	12.000 » »	900 » »	»	9.000 »	30 » » »
12.000 » —	15.000 » »	1.800 » »	»	12.000 »	35 » » »
15.000 » —	18.000 » »	2.850 » »	»	15.000 »	55 » » »
18.000 » —	50.000 » »	4.500 » »	»	18.000 »	60 » » »
50.000 » —	100.000 » »	23.700 » »	»	50.000 »	80 » » »
100.000 » —	200.000 » »	63.700 » »	»	100.000 »	85 » » »
200.000 » —	400.000 » »	148.700 » »	»	200.000 »	95 » » »
400.000 »	og derover	338.700 » »	»	400.000 »	105 » » »

2. Et fælles træk i de i de senere år fremsatte forslag til statskatterreform er, at der skal udskrives en almindelig statsindkomstskat med en *fast procentsats*, det vil sige med en vis procentdel af den skattepligtige indkomst, efter at denne er reduceret med visse fradrag. For at undgå en større omfordeling af skattebetalingen i forhold til udskrivningen efter den gældende progressive skala indeholder forslagene tillige en tillægsindkomstskat, der udskrives efter en progressiv skala. Denne skat skal kun svares af skatteydere med større indkomster, således at de fleste skatteydere kun kommer til at svare den almindelige statsindkomstskat.

3. De nedenfor anførte udkast til en skatte-reform, der indfører en direkte forbrugsskat, følger linien i de omtalte forslag.

Det er således *forudsat*, at den direkte forbrugsskat kun svares af et mindretal skatteydere med større forbrug, medens alle skatteydere svarer almindelig statsindkomstskat med en *fast procentsats* af den skattepligtige indkomst, efter at denne er reduceret med visse fradrag, og nogle skatteydere eventuelt en tillægsindkomst til staten. Det er endvidere *forudsat*, at den direkte forbrugsskat indføres til afløsning af den personlige indkomstskat på en sådan måde, at den samlede skattebetaling for hver enkelt indkomstklasse ikke ændres i forhold til skatteåret 1956/37', hvilket vil sige, at det samlede skattebeløb bliver uændret for den skatteyder, der har en til hans indkomst svarende normal (gennemsnitlig) opsparing, ligesom det offentlige samlede skatteprovenu forbliver uændret.

4. Ved udformningen af udkastene efter denne forudsætning har man måttet bygge på skøn over opsparingen i de forskellige indkomstklasser. Disse skøn er dannet på grundlag af oplysninger om opsparingen fra den til betænkningen foretagne opsparingsundersøgelse, fra Det statistiske Departements forbrugsundersøgelse 1955 og fra en af Det landøkonomiske Driftsbureau foretaget undersøgelse af opsparingen. Med hensyn til nærmere oplysninger om disse undersøgelser og problemerne i forbindelse med dannelse af et samlet skøn over opsparingen hos samtlige indkomstansatte henvises til *bilaget om opsparingen* side 287. I tabel 1 gengives hovedresultaterne af de dannede skøn.

Tabel 1.

Skøn over de indkomstansattes opsparing og forbrug i skatteåret 1956/57.

Skattepligtig indkomst	Antal indkomstansættelser	Gennemsnitlig indkomst	Gennemsnitlig opsparing	Gennemsnitlig skattepligtigt forbrug (3) - (4)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1000 kr.		kr.	kr.	kr.
10-12	184.425	10.850	170	10.680
12-15	143.208	13.230	380	12.850
15-20	80.890	16.810	1.250	15.560
20-25	22.519	21.980	2.480	19.500
25-30	9.558	27.100	4.090	23.010
30-40	8.135	34.170	9.770	24.400
40-50	3.257	44.210	14.110	30.100
50-	5.088	93.550	31.310	62.240

Note: Kolonne (4) angiver den del af opsparingen, der ikke er fradraget ved indkomstopgørelsen.

Da visse opsparingsbeløb, som omtalt i punkt 1 således de fleste forsikringsudgifter, allerede er fradraget ved indkomstopgørelsen, får de ikke betydning ved en skatteomlægning efter de angivne retningslinier.

De i tabel 1 anførte skøn over den ved indkomstopgørelsen ikke-fradragne opsparing i de forskellige indkomstklasser er med tilnærmelse et skøn for det indkomstår, der ligger til grund for skatteansættelsen i skatteåret 1956/57. Dette er det seneste skatteår, for hvilket der foreligger statistiske oplysninger om skatteydernes indkomster m. v. Udkastene til skatteudskrivningen er derfor udarbejdet for dette skatteår uden hensyntagen til de senere foretagne ændringer i udskrivningsreglerne.

5. Udover de foran omtalte forudsætninger med hensyn til den samlede skattebetaling er der gjort følgende *forudsætninger med hensyn til skatternes beregning*:

a. Såvel statsindkomstskat og kommunal indkomstskat som direkte forbrugsskat, der er forfalden og betalt, kan *fradrages* ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst og dermed også ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug.

b. Reglerne for udskrivning af *kommunal indkomstskat* ændres ikke.

c. De gældende regler om *sambeskatning* opretholdes for indkomstbeskatningens vedkommende og antages ligeledes at gælde den direkte forbrugsbeskatning.

d. Den almindelige statsindkomstskat udskrives med 20 pct. af den skattepligtige indkomst, efter at denne er formindsket med de under punkterne e og f nævnte fradrag.

e. Ved den almindelige stats indkomstskats beregning ydes *børnefradrag og fradrag for hustruindkomst ifølge gældende regler*. Da det har været nødvendigt at knytte udkastene til skatteåret 1956/57, for hvilket der ikke fandtes en regel om *fradrag for nierindkomst*, har man valgt at bortse fra en sådan fradragsregel ved udformningen af udkastene efter den omtalte forudsætning om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstklasser.

f. Der ydes ved den almindelige statsindkomstskats beregning et *personfradrag på 3.000 kr. for enlige og 5.000 kr. for skatteydere, der er sambeskattet med hustruen*.

g. Der ydes *ingen personfradrag i den skattepligtige indkomst ved beregning af tillægsindkomstskat til staten*. Skatten udskrives (i udkastene 2 og 3) således efter en progressiv skala på grundlag af den skattepligtige indkomst.

h. Der ydes *børnetilskud efter gældende regler*. Tilskuddene forudsættes at være hverken indkomst- eller forbrugsskattepligtige.

i. Medens udkast 1 alene omfatter en indkomstskat, der udskrives med en fast procent, samt en direkte forbrugsskat, udskrives der efter udkast 2 og 3 to indkomstskatter, nemlig en, der beregnes med en fast procent, samt en progressiv tillægsskat. Den direkte forbrugsskat beregnes i udkast 2 med en fast procent-sats og i udkast 1 og 3 efter en progressiv skala.

I udkastene 1 og 3, hvor den direkte forbrugsskat beregnes efter en progressiv skala, anvendes det såkaldte *kvotientsystem* ved forbrugsskattens beregning. Ifølge dette beregnes skalaforbruget som det skattepligtige forbrug divideret med antallet af forbrugsenheder. Den på grundlag af skalaforbruget og skalaen beregnede direkte forbrugsskat ganges derpå med antallet af forbrugsenheder, og det herved fundne beløb pålignes skatteyderen i direkte forbrugsskat.

Enlige skatteydere regnes som 1 forbrugsenhed, skatteydere sambeskattet med hustruen som $1\frac{1}{2}$ forbrugsenhed, der forøges med $\frac{1}{4}$ forbrugsenhed for hvert barn, skatteyderen er sambeskattet med. For personer, der ved begyndelsen af skatteåret er fyldt 65 år, ydes i antallet af forbrugsenheder et tillæg på $\frac{1}{4}$.

Ifølge udkast 2 beregnes forbrugsskatten således: det skattepligtige forbrug divideres med antallet af forbrugsenheder. Det herefter fremkomne beløb reduceres med et fast fradrag (9.000 kr.), og skatten beregnes som 75 % af restbeløbet. Der ganges ikke med antallet af forbrugsenheder.

6. Der er nedenfor formuleret tre udkast til en skattereform, der efter de foran nævnte forudsætninger indfører en direkte forbrugsskat til afløsning af en del af statsindkomstskatten.

Det første udkast indeholder — udover den almindelige statsindkomstskat - kun en *direkte forbrugsskat udskrevet efter en progressiv skala med følgende udseende:*

Udkast 1.

Direkte forbrugsskat udskrives efter følgende skala:

Af et skalaforbrug på:		svares pr. forbrugsenhed:
under 8.850 kr.	0 kr.	
8.850 kr. - 40.000 »	80 »	af 8.850 kr. + 80 pct. af resten
40.000 » - 100.000 »	25.000 »	» 40.000 » + 100 » » »
100.000 » og derover	85.000 »	» 100.000 » + 120 » » »

Der svares ingen tillægsindkomstskat til staten, men de skatteydere, der skal svare forbrugsskat, pålignes desuden almindelig *statsindkomstskat ligesom andre skatteydere*. Ud-

kastet svarer således ret nøje til det af Kaldor udformede udkast til en skattereform, der afløser den engelske tillægsindkomstskat for de højere indkomster (>surtax<>) med en direkte

forbrugsskat, men lader den almindelige engelske statsindkomstskat urørt.¹⁾

Udkast 2.

Ifølge dette svare der ikke direkte forbrugsskat efter en progressiv skala som ifølge udkast 1, men skatten tænkes udskrevet efter samme retningslinier som den almindelige statsindkomstskat med en fast procentsats af den del af det skattepligtige forbrug divideret med

antallet af forbrugsenheder, der overstiger et vist minimumsforbrug, nemlig med 75 pct. af den del af det således beregnede skalaforbrug, der overstiger 9-000 kr.

For at kunne overholde forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstklasser er det imidlertid nødvendigt at lade dette udkast indeholde en *tillæggsindkomstskat til staten*. Denne skat tænkes udskrevet efter følgende progressive skala:

Af en skattepligtig indkomst på:		svares:	
under 11.100 kr.	0 kr.		
11.100 kr. - 20.000 »	10 »	af 11.100 kr. + 10 pct. af resten	
20.000 » - 50.000 »	900 »	» 20.000 » + 20 » » »	
50.000 » - 200.000 »	6.900 »	» 50.000 » + 30 » » »	
200.000 » og derover	51.900 »	» 200.000 » + 50 » » »	

Også ifølge det tredje tidkast til en skatte-reform, der indfører direkte forbrugsskat, tænkes der udskrevet en *tillæggsindkomstskat til staten* efter ovenstående skala, idet man med dette udkast ligesom med udkast 2 kun tænker sig en mindre del af skatteydernes indkomst-

skat afløst af en direkte forbrugsskat. Den direkte forbrugsskat ifølge udkast 3 udskrives således kun med halvdelen af de beløb, der er tale om i udkast 1, nemlig efter følgende progressive skala:

Udkast 3.

Direkte forbrugsskat udskrives efter følgende skala.

Af et skalaforbrug på:		svares pr. forbrugsenhed:	
under 8.850 kr.	0 kr.		
8.850 kr. - 40.000 »	40 »	af 8.850 kr. + 40 pct. af resten	
40.000 » - 100.000 »	12.500 »	» 40.000 » + 50 » » »	
100.000 » og derover	42.500 »	» 100.000 » + 60 » » »	

Det kan herved bemærkes, at den direkte forbrugsskat og tillæggsindkomstskatten til staten for de fleste højere indkomstgrupper ved-

kommende som følge af disse udskrivningsregler bliver af nogenlunde samme størrelse.

B. ANTALLET AF FORBRUGSSKATTEYDERE OG FORBRUGSSKATTENS PROGRESSION.

1. Udkastene sigter alle kun på en delvis afløsning af statsindkomstskatten for et begræn-

set antal skatteydere. Denne afløsning er som nævnt mest omfattende for det første udkasts vedkommende, idet den direkte forbrugsskat har størst vægt og progression ifølge dette udkast. Derimod vil det antal skatteydere, der kommer til at svare direkte forbrugsskat, være nogenlunde det samme ifølge alle tre udkast.

¹⁾ Kaldors forslag til en direkte forbrugsskat bygger på en beskatning af forbruget efter en *progressiv skala*, der ser ud som følger, idet 1 pund sterling er regnet lig 20 kr.

Forbrug pro persona kr.	Marginal- skatteprocent
15- 20.000	25
20- 30.000	50
30- 40.000	75
40- 60.000	100
60-100.000	200
over 100.000	300

Man skal i det følgende gennemgå visse følger af indførelse af en direkte forbrugsskat efter de i udkastene givne retningslinier. I dette afsnit behandles spørgsmålet om *skatteomlægningens omfang*, der er bestemt af antallet af forbrugsskatteydere og af den direkte

forbrugsskats vægt og progression. I afsnit C behandles spørgsmålet om *den direkte forbrugsskats provenu samt skatteomlægningens følger for forskellige grupper af skatteydere* og spørgsmål vedrørende en eventuel imødegåelse af visse af disse følger.

2. Ifølge udkastene 1 og 3 sætter den direkte forbrugsskat ind ved et skalaforbrug på 8.850 kr. og ifølge udkast 2 ved et skalaforbrug på 9.050 kr. For forsørgere vil de til disse grænser svarende skattepligtige indkomster gennemsnitlig blive omkring 16.500 kr. For en forsøger, der sambeskattes med hustruen og har en ved indkomstopgørelsen ikke-fradragsberettiget opsparing på ca. 10 pct. af indkomsten, vil grænsen blive en skattepligtig indkomst på ca. 15.000 kr., medens den for en forsøger, der tillige er sambeskattet med 2 børn og har en opsparing på ca. 10 pct. af indkomsten, bliver ca. 20.000 kr.

Forskelligheder med hensyn til opsparings- og forsøgerforhold bevirker, at det er vanskeligt at skønne over, hvor stort et antal indkomstansatte, der ifølge udkastene kommer til at svare direkte forbrugsskat. Rent skønsmæssigt er det på basis af indkomststatistikken samt de dannede opsparingskøn for skatteåret 1956/57 anslået, at der bliver tale om ca. 130.000 skatteydere ifølge udkastene 1 og 3 og lidt færre ifølge udkast 2. Til sammenligning kan anføres, at i samme skatteår var der ca. $1\frac{1}{2}$ million skatteydere, der svarede indkomstskat til staten.

3. Udkastene til direkte forbrugsskat vil således skønsmæssigt anslået kun vedrøre *knap en halv snes procent af statsskatteyderne*, men alligevel en forholdsvis videre kreds end det af Kaldor fremsatte forslag til en direkte forbrugsskat, der kun vil få betydning for en mindre procentdel af de britiske statsskatteydere, og en forholdsvis meget større kreds end de kun få tusinde skatteydere, der omfattes af den indiske lov om direkte forbrugsskat.

Kaldor fremhæver bl. a., at manglerne ved og uretfærdighederne i det bestående indkomstsattesystem navnlig gør sig gældende for de højere indkomstgruppers vedkommende, idet det især er skatteydere i disse grupper, der drager fordel af skattefrihed for kapitalgevinster og formueforbrug. Endvidere påpeger han, at skatteomlægningens betydning for tilskyndelse

til nedsættelse af formueforbrug eller til forøgelse af den personlige opsparing og muligvis til forøget indsats i mere risikoprægede produktioner vil være større, jo højere den marginale indkomstskatteprocent er, d.v.s. at den vil være størst for de nøjere indkomstgrupper.

Ud fra tilsvarende synspunkter har man begrænset udkastene til direkte forbrugsskat til kun at omfatte et forholdsvis lille antal skatteydere med højere indkomster, idet man herved har henset til de nedenfor omtalte forhold.

4. *Dersom der — som forudsat i udkast 1 — kun skal udskrives en almindelig statsindkomstskat efter en fast procentsats samt en direkte forbrugsskat efter en -progressiv skala, må sidstnævnte skat, hvis forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstgrupper skal overholdes, sætte ind ved et forholdsvis lavt forbrug* og dermed ved en sædvanligvis ret lav indkomst.

I udkast 1 sætter forbrugsskatten først ind på et højere trin, og da indkomstskat ifølge gældende regler udskrives efter en progressiv skala, vil der — jfr. tabel 3, side 130 — fremkomme skatnedsættelser for visse skatteydere med mellemstore indkomster.

Skal *antallet af forbrugs skattepligtige begrænses til et meget lille antal skatteydere*, og skal forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstklasser overholdes, vil det derfor være uundgåeligt foruden den almindelige statsindkomstskat efter en fast procentsats og den direkte forbrugsskat at udskrive en tillægsindkomstskat til staten efter en progressiv skala.

5. Den marginale indkomstbeskatning er for de større indkomsters vedkommende her i landet betydeligt lavere end i en række andre lande, medens på den anden side *den danske marginalbeskatning af mellemindkomster må betegnes som relativt høj*. Dette medfører bl. a., at en omlægning af vor skattestruktur i forbindelse med indførelsen af en direkte forbrugsskat *ma omfatte en betydelig del af mellemindkomsterne, dersom man ad denne vej] mærkbart skal forøge den personlige opsparing*. Hvis man ved indførelse af en direkte forbrugsskat tillige tilsigter at anspore til øget risikotagning, kan den samme betragtning anlægges.

En lovgivning om direkte forbrugsskat om-

fattende en stor del af mellemindkomsterne vil have forholdsvis gode muligheder for at fremme opsparingen her i landet.

6. En direkte forbrugsskat, der alene omfatter meget snævre kredse af skatteydere med forholdsvis stort forbrug, vil utvivlsomt fremkalde en tendens til større formuekoncentration. En sådan udvikling vil imidlertid kunne modvirkes, dersom også en betydelig del af de mellemstore indkomster inddrages under den direkte forbrugsskat. Denne vil nemlig *7 højere grad end indkomstskatten begunstige nye virksomheder og mindre virksomheders udvidelse*, medens indkomstskatten ofte vil være mere fordelagtig for velkonsoliderede firmaer, som kun i mindre udstrækning er afhængig af egne opsparede midler.

Man kunne også tænke sig andre socialt betonedede synspunkter anført til fordel for *ikke at begrænse kredsen af forbrugsskattepligtige personer alt for stærkt*. Det kunne således påpeges, at forbrug af formue og af ikke-indkomstskattepligtige stigninger i formue (»kapitalgevinster«) vil medføre tilsvarende af direkte forbrugsskat, medens det ikke giver anledning til påligning af indkomstskat. Dersom dette synspunkt tillægges vægt, vil det være ønskeligt, at den direkte forbrugsskat omfatter andre personer end personer med meget stort forbrug. Således fremgår det af den foretagne opsparringsundersøgelse, at kapitalgevinster og formueforbrug også findes hos personer med noget lavere indkomster (og derfor formentlig noget lavere forbrug).

De hidtil anførte betragtninger forudsætter, at beskatningssystemet i øvrigt er uændret. De må derfor på forskellig vis ændres, dersom der i forbindelse med statsindkomstskattens delvise afløsning af en direkte forbrugsskat sker en omlægning af skattestrukturen i øvrigt, f.eks. en forhøjelse af arve- og gaveafgifterne eller af formueskatten, en indførelse af kapitalvindingskat eller en ændring af de indirekte skatter.

7. Ved fastsættelsen af det antal skatteydere, der eventuelt skal inddrages under en direkte forbrugsskat, må der tillige tages hensyn til de praktiske vanskeligheder, der er forbundet med en så gennemgribende ændring i beskatningssystemet. Som nærmere omtalt i afsnit VII vil navnlig det ny beskatningsgrundlag stille store krav til såvel skatteyderne som til de skatte-

lignende myndigheder, og dette taler afgjort for, at man i hvert fald i begyndelsen kun indfører direkte forbrugsskat for et meget begrænset antal skatteydere.

Dersom man i første omgang ønsker at indføre den direkte forbrugsskat forsøgsvis og derfor kun ønsker, at den skal omfatte et forholdsvis begrænset antal skatteydere, må grænserne for påligning af direkte forbrugsskat sættes betydeligt højere end i de anførte udkast. Efterhånden som man indvinder erfaringer, kan grænserne derefter sænkes. Det kan i denne forbindelse anføres, at med fastholdelse af grænsen vil antallet af forbrugsskatteydere have en tilbøjelighed til at blive mindre, hvis den direkte forbrugsskat fører til en forøgelse af opsparingen, medmindre indkomsterne stiger, således at skatteyderne bliver i stand til at forøge både opsparing og forbrug i forhold til skatteåret 1956/57. For at belyse følgerne af en eventuel almindelig indkomststigning er i nedenstående tabel for de seneste ti skatteår anført antallet af indkomstansatte med skattepligtige indkomster på over 20.000 kr. og over 30.000 kr.

Tabel 2.

Antallet af indkomstansatte med skattepligtige indkomster på over 20.000 kr. og over 30.000 kr.

Skatteår	Antallet af indkomstansatte med skattepligtige indkomster over:		Det procentvise antal af samtlige indkomstansatte med skattepligtige indkomster over:	
	20.000 kr.	30.000 kr.	20.000 kr.	30.000 kr.
1947/48	20.520	8.676	1,0	0,4
1948/49	22.110	9.619	1,1	0,5
1949/50	22.668	9.487	1,1	0,5
1950/51	24.177	10.012	1,2	0,5
1951/52	28.519	11.355	1,4	0,5
1952/53	30.518	11.499	1,5	0,5
1953/54	35.579	13.158	1,7	0,6
1954/55	39.888	14.580	1,9	0,7
1955/56	44.047	15.320	2,1	0,7
1956/57	48.557	16.480	2,2	0,8

Kilde: »Indkomst- og formueansættelserne til staten«, Statistiske Meddelelser.

En almindelig indkomststigning, der ikke medfører væsentlige ændringer i indkomstfordelingen, vil som hovedregel bevirke en stærk stigning i antallet af ansatte med indkomster over en fastholdt indkomstgrænse. Medens den gennemsnitlige skattepligtige indkomst pr. indkomstansat i den betragtede periode således steg med 61 pct., og det samlede antal indkomstansatte steg med 7 pct., steg antallet

af indkomstansatte med indkomster på over 20.000 kr. med 137 pct., og antallet af ansatte med indkomster på over 30.000 kr. med 90 pct.

8. Spørgsmålet om, i hvor høj grad det vil være hensigtsmæssigt at lade en eventuel direkte forbrugsskat afløse statsindkomstkatten, er ikke kun et spørgsmål om, hvor stort et antal personer, der bør inddrages under forbrugsskattepligten, men også et spørgsmål om, hvorledes beskatningen af forbruget gennemføres.

Det første problem, der i denne forbindelse må tages stilling til, er, om forbrugsbeskatningen skal gennemføres som en forhøjelse af den ansatte indkomst under hensyn til forbrugets størrelse, som en proportional beskatning af forbruget eller efter en særlig forbrugsskatte-skala.

Ifølge de i *afsnit A* opstillede udkast beskattes forbruget efter en progressiv skala eller med en fast procentsats, og der opkræves desuden indkomstskat hos alle forbrugsskatteydere.

Man kunne imidlertid tænke sig de højere forbrugsgrupperes indkomstskat afløst fuldt ud af en direkte forbrugsskat efter princippet om, at de enkelte indkomstgrupperes skattebetaling ikke må ændres ved indførelsen af en direkte forbrugsskat. Den mindste direkte forbrugsskat, der kan pålignes, måtte i så fald svare til indkomstkatten for den til *forbrugs grænsen* (det laveste skattepligtige forbrug, der pålignes direkte forbrugsskat) svarende gennemsnitlige indkomst. For at undgå spring i beskatningen måtte man endvidere fastsætte, at indkomstkatten aldrig kan blive større end dette beløb, og at tilsvaret af direkte forbrugsskat medfører fritagelse for tilsvaret af indkomstskat.

En fuld afløsning for de højere forbrugsgrupperes vedkommende af indkomstkatten med en direkte forbrugsskat vil dog give en meget stærk omfordeling af skattebetalingen som følge af de betydelige forskelle i opsparing, der findes for personer med samme indkomst. Man behøver i denne forbindelse kun at pege på de almindeligt kendte forskelle i opsparing mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende, mellem personer i forskellige aldersklasser, mellem personer med forskellige bopælsforhold, forsørgerbyrder o.s.v. En sådan stærk omfordeling af skattebetalingen vil kunne tænkes at bringe betydelige problemer for enkeltpersoner. Selvom tilpasningsvanskelighederne formentlig til en vis grad kan undgås ved overgangsbe-

stemmelser eller - som det vil blive omtalt i *afsnit C* - ved særbestemmelser, vil det formentlig være hensigtsmæssigt ved indførelsen af en så ny og uprøvet skatteform som den direkte forbrugsskat kun at tage sigte på en delvis afløsning af indkomstkatten, selv for de højere forbrugsgrupperes vedkommende.

9. Selv efter udkast 1, der ved siden af en direkte forbrugsskat omfatter en almindelig statsindkomstskat efter en fast procentsats, vil der blive tale om meget betydelige omfordelinger af skattebetalingen i forhold til betalingen efter gældende regler.

Dersom man ikke ønsker så voldsomme ændringer i skattebyrdens fordeling mellem grupper med stor personlig opsparing og grupper med mindre opsparing, som udkast 1 indebærer, må forbrugsskatten på de nævnte trin nedsættes, og indkomstkatten til gengæld forhøjes, således at der indføres en progressiv indkomstskat for de højere indkomstrin. Hvis skattebetalingen for de enkelte indkomstgrupper ikke skal ændres, må en sådan tillægsindkomstskat være mere progressiv, jo mindre progressiv den direkte forbrugsskat er.

Det er således inden for visse grænser muligt at afløse en større eller mindre del af de enkelte indkomstgrupperes indkomstskat med direkte forbrugsskat.

Det vil næppe være hensigtsmæssigt at lade skatteomlægningen være forholdsvis stor for de nedre indkomstgrupperes vedkommende. En afløsning af statsindkomstkatten med en direkte forbrugsskat vil virke mere opsparringsfremmende og mere hæmmende på formueforbruget, jo højere den marginale indkomstbeskatning er. Da denne stiger med indkomsten, vil det formentlig være mest hensigtsmæssigt at give den direkte forbrugsskat en progression, der medfører særlig kraftig nedsættelse af de høje marginale indkomstskatter, der nu udskrives på de større indkomster.

10. Der er ikke taget stilling til, i hvor høj grad indkomstkatten skal afløses af en direkte forbrugsskat for den kreds af skatteydere, der efter udkastene skal pålignes direkte forbrugsskat. *Udkast 1 afløser en forholdsvis større del af de højere indkomstgrupperes indkomstskat med forbrugsskat end udkastene 2 og 5, ifølge hvilke der udskrives en tillægsindkomstskat til staten efter samme progressive skala. Det må herved bemærkes, at selvom den*

direkte forbrugsskat ifølge udkast 2 udskrives med en fast procentsats, bliver skatten af en lang række af de hyppigst forekommende forbrugsstørrelser lige så progressiv som ifølge udkast 3, bl. a. fordi satsen kun anvendes på den del af skalaforbruget, der overstiger et stort skattefrit forbrug (9.000 kr.). Valget mellem beskatning med en fast procentsats eller efter en progressiv skala behøver således ikke at være bestemt af valget af den direkte forbrugsskats progression.

Ved udformningen af udkastene har man bestræbt sig på at have så få trin i skalaerne som muligt, når forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstgrupper skulle overholdes. Enkle skalaer har de betydelige fortrin, at de giver skatteyderne god mulighed for at vurdere, hvor stor en skattestigning en forøgelse i indkomst eller forbrug vil medføre, og at de giver forholdsvis små omkostninger ved skatteberegningen. Mest fordelagtig i så henseende er beskatning med en fast procentsats.

11. Der må ved udarbejdelsen af udkastene tages stilling til, hvorledes skattefradragsregler-

ne skal udformes, når der indføres direkte forbrugsskat. Man har forudsat, at indkomstskat som hidtil skal fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Ved opgørelsen af det skattepligtige forbrug er der regnet med, at såvel indkomstskat som direkte forbrugsskat kan fradrages. Endelig er det ved fastsættelsen af udkastenes skattesatser forudsat, at direkte forbrugsskat kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Hvis den direkte forbrugsskat imidlertid i lighed med forbrugsafgifterne ikke kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, måtte udkastene for at opfylde forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstgrupper udformes på en anden måde. For at opnå samme afløsning af indkomstkatten som med de opstillede udkast ville det kun være nødvendigt at udskrive direkte forbrugsskat og tillægsindkomstskat med væsentligt lavere satser. Dette ville have betydning for beskatningen af indkomst- og forbrugsstigninger og for visse problemer med hensyn til opgørelsen af det skattepligtige forbrug, jfr. de side 69 ff. omtalte udkast til regler om fordeling af forbrugsudgifter over flere år.

C. SKATTEOMLÆGNINGENS FØLGER FOR FORSKELLIGE GRUPPER AF SKATTEYDERE.

1. Det er foran omtalt, at skatteomlægningen ifølge de foran opstillede udkast er begrænset til statsindkomstkatten, og at den direkte forbrugsskat omfatter et begrænset antal skatteydere. Der er herigennem sat snævre grænser for størrelsen af det provenu, der skal udskrives som direkte forbrugsskat.

Man skal her omtale skønnene over disse provenuer samt spørgsmålet om, hvorvidt udkastene opfylder forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstgrupper.

Det må herved understreges, at der er betydelig usikkerhed forbundet med at beregne provenuet af en direkte forbrugsskat. Denne usikkerhed skyldes især, at de statistiske oplysning-

ger om indkomstskatteydernes opsparing er meget ufuldstændige. Det skal her kun nævnes, at den foreliggende statistik ikke giver fyldestgørende oplysninger om, hvor store forskelle i opsparingen, der findes hos skatteydere med ensartede indtægter, men med forskellige forsørgerforpligtelser.

Med de angivne forbehold kan rent skønmæssigt angives, at i forhold til udskrivningen af statsindkomstskat i skatteåret 1956/57 ville en skattereform, der indførte en direkte forbrugsskat for dette skatteår i overensstemmelse med de foran omtalte udkast 1, 2 og 3, have medført følgende procentvise forskydninger:

Tabel 3.

Provenuforskydning ved indførelse af direkte forbrugsskat i procent af indkomstgruppernes statsindkomstskat i skatteåret 1956/57.

Skattepligtig indkomst	Udkast 1	Udkast 2	Udkast 3
kr.	%	%	%
7- 12.000	÷ 0,3	÷ 3,3	÷ 0,4
12- 20.000	÷ 6,3	+ 1,0	÷ 1,5
20- 40.000	+ 6,1	+ 1,4	+ 2,0
40-100.000	÷ 1,0	+ 2,3	÷ 0,6
100.000 og derover	÷ 1,4	÷ 1,6	÷ 0,3
Samtlige	÷ 1,0	+ 0,5	÷ 0,5

Provenuet af den direkte forbrugsskat kan med de angivne forbehold rent skønsmæssigt anslås til:

udkast 1: ca. 580 mill. kr.

udkast 2: ca. 310 mill. kr.

udkast 3: ca. 290 mill. kr.

Statsindkomstsatten af personer udgjorde i skatteåret 1956/57 1.910 mill. kr.

2. Forskydningerne i det samlede provenu ville have været ret ubetydelige ifølge alle udkast. De er mindre ifølge udkast 2 og især udkast 3 end ifølge udkast 1. Herom henvises til afsnit B, punkt 4, idet det bemærkes, at der ved udformningen af udkast 1 er lagt vægt på, at skattenedsættelserne for visse mellemindkomster ikke måtte føre til en *samlet* skattenedsættelse. For de to andre udkasts vedkommende, hvor der tillige udskrives en tillægsindkomstskat, er der i højere grad tilvejebragt overensstemmelse med skattebetalingen efter gældende regler.

3. Det må understreges, at ovenstående skøn knytter sig til skatteåret 1956/57. Som følge af skattefradragsretten vil provenuforskydningerne i de følgende år blive mindre end angivet i tabel 3. I denne forbindelse må det påpeges, at i det omfang opsparingen fremmes af indførelsen af en direkte forbrugsskat, vil man under forudsætning af uforandrede indkomster og udskrivningsregler få en nedgang i provenuet af denne skat. Da man imidlertid ikke har noget kendskab til, hvor meget opsparingen vil blive forøget, er der ikke mulighed for ved udformningen af skatteskalaer m. v. at tage hensyn til dette forhold. Den samlede virkning af en sådan forøgelse af opsparingen og af det deraf følgende skattetaf vil være en nedgang i efterspørgselen, og dette kan i givet fald be-

grunde en nedsættelse af skattesatserne, selvom det samlede provenu derved nedsættes yderligere; herom henvises nærmere til afsnittet om skatter og økonomisk politik.

En stigning i opsparingen vil tillige medføre forskydninger i skattebetalingen for de enkelte skatteydere og grupper af disse. De, der forøger opsparingen mest, vil få de største skattenedsættelser.

Dersom en skatteydere muligheder for at forøge opsparingen i det store og hele er større, jo højere hans indkomst er, vil skattebyrden på de højere indkomstrin efterhånden blive nedsat ikke alene i forhold til beskatningen ifølge gældende regler, men også i forhold til skattebyrden for skatteydere i lavere indkomstgrupper, fordi disse kim i mindre grad forøger opsparingen. Heller ikke dette forhold har ment at kunne tage hensyn til ved udformningen af skalaerne, idet de foreliggende oplysninger om opsparingen ikke kan sige noget om de nævnte eventuelle forskelle i opsparingsstigning.

Som omtalt i afsnittet om skatter og økonomisk politik vil skatteomlægningen imidlertid ikke alene fremme opsparingen som følge af en forøget tilskyndelse for den enkelte skatteyder til at forøge sin opsparing, men også derved, at den forøger det beløb, som de enkelte skatteydere har til rådighed, efter at skatten er betalt (den disponible indkomst), for de meget sparende og formindsker det tilsvarende beløb for skatteydere med lille opsparing. Dette vil formentlig give en større opsparringsforøgelse for førstnævnte end opsparringsnedgang for sidstnævnte. Følgen heraf vil blive et provenutab - formentlig især for de højere indkomstgruppers vedkommende. Det er ikke muligt at anslå størrelsen af dette tab, da man ikke er i stand til at skønne over, hvor meget opsparingen vil stige som følge af den nævnte omfordeling af den disponible indkomst. *Det er således heller ikke muligt at give noget skøn over, i hvilket omfang de nævnte udkast til indførelse af direkte forbrugsskat vil forøge den samlede personlige opsparing.*

4. Man har i tabel 4 søgt at belyse, i hvilken grad indførelse af en direkte forbrugsskat i overensstemmelse med udkast 3 vil føre til forskydninger i skattebetalingen.

Det fremgår af tabellen, at en ændring af opsparingen gennemgående medfører størst ændring i skattebetalingen for de højeste ind-

Tabel 4.
Statsskat ifølge gældende regler og ifølge udkast 3.

Skattepligtig indkomst (1)	Statsindkomstskat ifølge gældende regler (2)	Skattestigning det første år ifølge udkast 3, når opsparingen i pct. af kol. (1) er:				
		0 % (3)	20 % (4)	35 % (5)	50 % (6)	65 % (7)
kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
16.000	3.400	440	÷ 700	÷ 700	÷ 700	÷ 700
25.000	8.700	1.940	÷ 70	÷ 1.570	÷ 2.800	÷ 2.800
50.000	23.700	6.930	2.940	÷ 60	÷ 3.060	÷ 6.060
100.000	63.700	15.937	5.925	÷ 1.575	÷ 8.070	÷ 14.070
200.000	148.700	35.920	11.935	÷ 4.062	÷ 19.062	÷ 34.062

Note: Tabellen angiver for ægtepar, der hverken har ret til børne-, hustru- eller merindkomstfradrag, statsindkomstskatter ifølge udskrivningsreglerne for skatteåret 1958/59 for de i kolonne 1 angivne skattepligtige indkomster samt stigninger og fald i forhold hertil, dersom skatten afløses med en udskrivning ifølge udkast 3, og opsparingen udgør henholdsvis 0, 20, 35, 50 og 65 pct. af den skattepligtige indkomst.

Tabel 5.
Skattestigning efter en årrække ifølge udkast 3.

Skattepligtig indkomst ifølge gældende regler (1)	Samlet skat ifølge gældende regler (2)	Skattestigning efter en årrække ifølge udkast 3, når opsparingen er:				
		0 % (3)	20 % (4)	35 % (5)	50 % (6)	65 % (7)
kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
16.000	5.389	239	÷ 501	÷ 501	÷ 501	÷ 501
25.000	12.177	966	÷ 41	÷ 834	÷ 1.718	÷ 1.779
50.000	32.150	3.405	1.495	÷ 23	÷ 1.574	÷ 3.263
100.000	83.250	7.140	2.778	÷ 751	÷ 4.124	÷ 7.444
200.000	193.100	15.289	5.365	÷ 1.794	÷ 8.589	÷ 15.834

Note: Kol. 1 angiver den skattepligtige indkomst i ligevægt og kol. 2 ligevægtsskatten inklusive folkepensionsbidrag, men ikke kirkeskat, af en samlet indkomst, der er summen af disse kolonner. Det er forudsat, at disse samlede indkomster er uændrede igennem en årrække. Skatterne er beregnet for ægtepar i Københavns kommune uden ret til børne- eller hustrufradrag.

komsters vedkommende. Ved betragtningen af skatteændringerne må det imidlertid erindres, at der kun er tale om ændringer det første år efter udkastets indførelse, idet det er forudsat, at denne sker uden særlige overgangsordninger.

I det lange løb vil ændringerne imidlertid blive anderledes. Dels vil skattefradragets retten gøre sig gældende, dels vil opsparingen blive påvirket af skatteomlægningen. Man har derfor under i øvrigt samme forudsætninger som for tabel 4 beregnet skatteændringerne i det lange løb og anført resultaterne i tabel 5.

5. Dersom forfalden og betalt direkte forbrugsskat i lighed med forbrugsafgifterne ikke skulle kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, måtte man regne med

andre ændringer i skattebetalingen end skildret ovenfor.

Da udkastene i så tilfælde måtte udformes anderledes, ville ændringerne det første år efter den direkte forbrugsskats indførelse blive anderledes end anført i tabel 4.

Eftersom udkastenes marginalsattesatser ville være lavere, ville skatteændringerne det første år efter den direkte forbrugsskats indførelse blive mindre end anført i denne tabel, især for så vidt angår de højere indkomstrn. Noget anderledes bliver det i det lange løb. Idet forholdene kan stille sig noget forskelligt alt efter, hvordan kommunerne tilpasser udskrivningen af kommunale skatter til skatteomlægningen, må det fremhæves som karakteristisk, at variationerne i samlet skat som følge af varia-

tioner i opsparingskvoterne (opsparingen i procent af den disponible indkomst) i det lange løb bliver nogenlunde de samme, uanset hvilken forudsætning om fradragsret for den direkte forbrugsskat ved indkomstopgørelsen der vælges. Man kan derfor ikke foretrække en vid eller en mere snæver fradragsret ud fra f. eks. ønsket om store eller noget mindre, varige skattelettelser for skatteydere med forholdsvis stor opsparing.

Indkomst- og forbrugsskatten tilsammen vil nemlig blive nogenlunde ens, hvad enten forbrugsskatten kan fradrages ved indkomstopgørelsen eller ej. Hvis forbrugsskatten skal kunne fradrages ved indkomstopgørelsen, bliver den del af den samlede skat, der opkræves som forbrugsskat, noget større, end hvis forbrugsskatten ikke gøres fradragsberettiget.

De lavere forbrugsskattesatser, som vil blive resultatet, hvis forbrugsskatten ikke tillades fradraget, vil bidrage til at mindske betydningen af visse problemer med hensyn til opgørelsen af det skattepligtige forbrug, hvis den direkte forbrugsskat ikke gøres fradragsberettiget.

6. Når man ovenfor har talt om opsparingen, er herved forstået den ved indkomstopgørelsen ikke-fradragsberettigede del af den personlige opsparing. Da den øvrige del af opsparingen allerede kan fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, vil den nemlig ikke få indflydelse på skatteomlægningen.

Til dette må imidlertid knyttes nogle bemærkninger. Selvom forsikrings- og pensionsbidrag m. v. ofte vil være betalt af opsparede beløb, behøver dette ikke være tilfældet, idet de kan være udtryk for omflytning af formuebeløb. En sådan omflytning vil ikke kunne betale sig for forbrugsskattepligtige i samme grad som under gældende regler. Den medfører nemlig, at de indbetalte bidrag glider ud af den skattepligtige formue, og dette vil ved forbrugsopgørelsen opvejes af, at beløbene er fratrukket ved indkomstopgørelsen. Omflytningen vil derfor ikke få indflydelse på opgørelsen af det skattepligtige forbrug. Skatteydere, der har opnået fradrag ved formueomflytning, må derfor gennemgående få skatteforhøjelser ved indførelse af en direkte forbrugsskat, fordi den nedsættelse i indkomstskat, som de opnår i kraft af fradraget, bliver mindre, når en del af indkomstskatten afløses af forbrugsskat.

Det er ikke muligt at skønne over, i hvilket

omfang dette vil få indflydelse på nyttegningen af forsikringer m. v.

7. Beskatningsgrundlaget for den direkte forbrugsskat er på den ene side snævrere end beskatningsgrundlaget for indkomstskatten, idet opsparingen ikke er forbrugsskattepligtig. På den anden side er den direkte forbrugsskats beskatningsgrundlag videre end indkomstskattens, fordi forbrug af formueværdier lige såvel som forbrug foretaget af indkomsten er forbrugsskattepligtigt.

På samme måde som en direkte forbrugsskat i forhold til den gældende statsindkomstskat præmierer opsparing, vil den for skatteydere, der i høj grad finansierer deres forbrug f. eks. ved at realisere kapitalgevinster, og som derfor for nærværende svarer forholdsvis lille indkomstskat, kunne føre til skatteforhøjelser.

8. Indførelse af en direkte forbrugsskat til delvis afløsning af indkomstskatten vil, selv om skatteomlægningen følger forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstgrupper, medføre omfordelinger af skattebetalingen på grund af forskellig opsparing hos skatteydere med samme indkomst.

Der kan imidlertid være grund til at fremhæve, at forskelle i skatteydernes opsparingsforhold kan anskues fra to synspunkter. For det første kan en særlig stor eller en særlig lille opsparing i forhold til indkomsten være almindelig for visse grupper af skatteydere, f. eks. i visse erhverv eller aldersklasser, med særlige forsørgerforhold, bopælsforhold eller andet. For det andet kan der inden for disse grupper findes skatteydere med forholdsvis stor eller forholdsvis lille opsparing i forhold til indkomsten.

Man skal i det følgende prøve at vurdere, hvor stor en part af omfordelingerne i skattebetalingen ved indførelse af en direkte forbrugsskat, der kan henføres til forskelle i skatteydernes erhverv, alder, forsørgerbyrde m. v., idet det i tilknytning hertil skal drøftes, i hvor høj grad og hvorledes der skal tages hensyn til sådanne forskelligheder.

Det bliver herved nødvendigt at bygge på de foreliggende oplysninger om opsparingsforholdene, jfr. bilag om opsparingen, s. 287, men det må understreges, at disse oplysninger vedrører forholdene under det gældende beskatningssystem og derfor kun kan danne grundlag for skøn over omfordelingen af skattebetalin-

gen mellem erhverv, aldersklasser m.v., hvis man med de givne indkomst- og opsparingsforhold havde udskrevet skat efter de opstillede udkast i stedet for efter gældende regler.

Imidlertid vil indførelse af en direkte forbrugsskat formentlig påvirke skatteydernes opsparing på forskellig måde. De enkelte skatteydernes muligheder for eller tilskyndelse til at tilpasse opsparingen til den nye skattestruktur er meget forskellige. Sådanne forskelle vil ikke alene kunne henføres til individuelle tilbøjeligheder, men også til forskelle i en række objektive omstændigheder såsom forsørgerbyrde, alder m. v. på akkurat samme måde, som disse forhold medfører forskelle i opsparing allerede under de gældende beskatningsforhold. Man vil derfor ikke alene få omfordelinger i skattebetalingen umiddelbart ved skatteomlægningen, men også efterhånden som opsparingsforholdene tilpasses efter de nye beskatningsregler. Hvor store omfordelinger der i så henseende kan blive tale om, er det ikke muligt at skønne over, idet man som omtalt i punkt 3 ikke har noget kendskab til skatteydernes muligheder for eller tilskyndelse til at øge opsparingen. Man skal dog i det følgende behandle spørgsmålet om, i hvilken grad og hvorledes der kan tænkes taget hensyn til forskelle mellem skatteydernes muligheder som følge af forskelle i alder, forsørgerbyrde o. a. objektive omstændigheder.

9. Uanset, at en overgang til direkte forbrugsskat kan give en særlig stærk begrundelse for at tage hensyn til en hel række objektive omstændigheder for de enkelte skatteydere, vil det være vanskeligt at graduere den direkte forbrugsskat efter en række omstændigheder, som ikke tages i betragtning f. eks. ved indkomstbeskatningen.

Det vil således næppe være gennemførligt at have forskelligartede regler for gennemførelsen af den direkte forbrugsskat for f. eks. lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende.

Lønmodtagernes opsparing er, som det bl. a. fremgår af den foretagne opsparingsundersøgelse og af denne sammenholdt med Det statistiske Departements forbrugs- og opsparingsundersøgelse af 1955, i de højere indkomstintervaller betydeligt lavere end de selvstændigt erhvervsdrivendes. Da oplysningerne om de erhvervsdrivendes opsparing hidrører fra skatteligningen, er det ikke muligt at konsta-

tere, i hvilket omfang de nævnte forskelle med hensyn til opsparing skyldes uensartethed i ligningseffektivitet. De konstaterede forskelle i opsparingens størrelse bevirker, at indførelsen af en direkte forbrugsskat til delvis afløsning af indkomstskatten for de højere indkomstgruppers vedkommende vil medføre betydelige skatteforhøjelser for de fleste lønmodtagere med større indkomster, medens mange selvstændige erhvervsdrivende med samme indkomster må forventes at få betydelige skattnedsættelser.

Om de omtalte forskelle i opsparing vil blive mere udprægede, efterhånden som virkningerne af den direkte forbrugsskats indførelse gør sig gældende, er det vanskeligt at skønne over. På den ene side kan anføres, at netop fordi lønmodtagernes opsparing er så forholdsvis ringe, vil de have visse muligheder for at nedsætte forbruget og dermed forøge opsparingen. På den anden side vil de fleste lønmodtagere trods skatteomlægningen utvivlsomt stadig have en mindre tilskyndelse til at forøge den personlige opsparing end den erhvervsdrivende, for hvem præsteringen af en vis personlig opsparing ofte vil være en af betingelserne for at erhverve og bevare indkomsten. Det vil derfor være vanskeligt at bedømme, om den omfordeling i skattebetalingen mellem lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende, som indførelse af en direkte forbrugsskat umiddelbart vil medføre, efterhånden vil blive større eller mindre.

Som illustreret i nedenstående tabel 6 er lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende i langt de fleste indkomstintervaller begge repræsenteret i betydelende omfang. Det samme kan på grundlag af udførte beregninger siges at være tilfældet i de forskellige forbrugs-

Tabel 6.

Lønmodtagere og andre skatteansatte fordelt efter indkomstens størrelse i 1955.

Skattepligtig indkomst	Selvstændige erhvervsdrivende m.fl. Andre				Ialt
	Lønmodtagere	pct.	pct.	pct.	
kr.	pct.	pct.	pct.	pct.	
-10.000	57	17	26	100	
10-20.000	66	30	4	100	
20-30.000	40	56	4	100	
30-50.000	19	77	4	100	
50.000 og derover	8	88	4	100	
Ialt	58	21	21	100	

Kilde: Materiale fra Det statistiske Departement, jfr. bilagstabel 16, side 295.

intervaller. Det vil således næppe være muligt ved udformningen af selve skalaerne at tage hensyn til, at skatteydernes opsparring eller tilskyndelse til at forøge denne vil være betinget af erhvervet.

I denne forbindelse skal påpeges, at når man ikke ved udformningen af skalaerne tager hensyn til den forskellige repræsentation af lønmodtagere og selvstændige erhvervsdrivende i de forskellige indkomstintervaller, vil de skatteforhøjelser, en lønmodtager får ved indførelse af en direkte forbrugsskat efter forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstklasser, være bestemt af, om der i hans indkomstgruppe er forholdsvis mange eller forholdsvis få selvstændige erhvervsdrivende. Omvendt vil skattelettelserne for selvstændige erhvervsdrivende være påvirket af antallet af lønmodtagere i indkomstintervallet.

I de lavere indkomstgrupper er der forholdsvis få selvstændige erhvervsdrivende, og disses gennemsnitlige opsparring er større end lønmodtagernes gennemsnitlige opsparring. Følgelig vil hele gruppens gennemsnitlige opsparring være større end lønmodtagernes. Disse vil da gennemgående få (mindre) skatteforhøjelser. Omvendt vil de selvstændige gennemgående få (større) skattenedsættelser. I de højere indkomstgrupper er der forholdsvis mange selvstændige erhvervsdrivende, og gruppens gennemsnitlige opsparring vil være betydeligt større end den gennemsnitlige opsparring for lønmodtagere. Disse vil da få betydelige skatteforhøjelser, medens de selvstændige erhvervsdrivende på den anden side kun vil få forholdsvis små skattelettelser.

10. Den i tabellen anførte gruppe »Andre« omfatter skattestatistikens grupper »andre og uangivne erhverv« samt »personer ude af erhverv«. Som man vil se, er disse grupper ret fåtallige i de højere indkomstklasser.

Da disse grupper især omfatter ældre skatteydere, og da der kan være grund til at formode, at disse har et ret stort forbrug i forhold til indkomsten, vil man som følge af, at de er så svagt repræsenteret i de højere indkomstgrupper, at de ikke kan påvirke disses gennemsnitlige opsparring i synderlig grad, kunne forvente, at de ved indførelse af en direkte forbrugsskat ville få store skatteforhøjelser, hvis man ikke udformede særlige regler for beregningen af disse skatteydere skat.

Oplysninger om opsparingsforskelle mellem

personer med samme indtægt, men forskellig alder, findes i *bilaget label 10*. Det må bemærkes, at disse oplysninger vedrører skatteåret 1957/58. Hvordan forholdene vil ændres under indtryk af skatteomlægningen, er det ikke muligt at skønne over. Formentlig vil de ældre skatteydere være mindre tilbøjelige til at nedsætte forbruget end yngre skatteydere med samme indkomst og forbrug. Dette vil sikkert gælde skatteydere med formueforbrug, men muligvis også for andre skatteydere med forbrug over gennemsnittet og eventuelt endda for skatteydere med forbrug under gennemsnittet i de forskellige indkomstintervaller. Hvis det er tilfældet, vil de ældre skatteyders skatteforhøjelser ved indførelse af en direkte forbrugsskat efterhånden blive større eller deres skattelettelser blive mindre end de yngre skatteyders, end man på grundlag af de i nævnte bilagstabel givne oplysninger kan skønne.

Allerede ifølge gældende regler for indkomstbeskatning gives der visse skattenedsættelser for ældre skatteydere.

Da disse regler kun har betydning for skatteydere med forholdsvis små indkomster, vil de kun kunne få indflydelse på udskrivningen af direkte forbrugsskat i meget få tilfælde.

Der vil derimod kunne tages hensyn til de nævnte opsparingsforskelle ved udarbejdelse af overgangsregler for indførelse af den direkte forbrugsskat eller ved udformning af særlige regler for beregningen af alle ældre skatteyders forbrugsskat. Ved sidstnævnte fremgangsmåde opnår man tillige at tage hensyn, at når den direkte forbrugsskat har eksisteret i en årrække, vil tilsvaret af direkte personlig skat for en række skatteydere blive forholdsvis større i en højere alder og mindre i en yngre alder end under de nugældende beskatningsregler. Der er derfor i alle tre udkast regnet med, at antallet af forbrugsenheder for personer, der ved begyndelsen af skatteåret er fyldt 65 år, skal forhøjes med et tillæg på $\frac{1}{4}$.

For at anskueliggøre, hvor mange skatteydere denne regel kan få betydning for, er i tabel 7 gengivet oplysninger om indkomstfordelingen i skatteåret 1956/57 for skatteydere over 65 år.

Rent skønsmæssigt anslået kan man regne med, at de nævnte særregler for den direkte forbrugsskats beregning for ældre skatteydere vil give et provenutab ifl. udkast 1 på ca. 20 mill. kr., ifl. udkast 2 på ligeledes ca. 20 mill. kr. og ifl. udkast 3 på ca. 10 mill. kr. Det må

Tabel 7.
Antal indkomstansatte over 65 år fordelt efter
skattepligtig indkomst.

Skattepligtig indkomst kr.	Antal ansættelser i skatteåret 1956/57
7-10.000	37.655
10-15.000	15.750
15-20.000	4.267
20-30.000	3.649
30-50.000	1.706
50.000 og derover	1.059

Kilde: Statistiske Efterretninger nr. 28, 1958.

dog herved bemærkes, at disse skøn vedrører det første år efter den direkte forbrugsskats indførelse, og at provenutabene som følge af skattefradragets betydning i de følgende år vil blive noget mindre.

Til belysning af, hvor store skattelettelser reglen kan medføre, er i nedenstående tabel for et ægtepar uden børn anført nedsættelserne i den direkte forbrugsskat det første år efter dennes indførelse, når indkomsten udgør de i tabellen anførte beløb, og det skattepligtige forbrug er det til disse indkomster svarende gennemsnitlige forbrug for samtlige skatteydere således som skønnet ved udformningen af udkastene m. v.

Tabel 8.
Skattelettelser det første år efter indførelse af
direkte forbrugsskat som følge af særreglen for
dennes beregning for 65-årige m. fl.

Ægtepar uden børn.

Skattepligtig indkomst	Til indkom- sten svarende gen- nemsnitligt skattepligt. forbrug	Skattelettelser det første år ifølge udkast:		
		1	2	3
kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
16.000	15.000	1.500	750	750
25.000	22.000	1.760	1.575	880
50.000	34.000	1.770	2.438	885
100.000	67.500	3.280	4.837	1.640
200.000	133.000	3.726	9.488	1.863

Det bemærkes, at særreglen for den direkte forbrugsskats beregning ligesom den nugældende regel om nedslag i indkomstansættelsen for 65-årige m. fl. er ens for forsørgere og for ikke-forsørgere. Den er endvidere ikke afhængig af skatteyderens bopæl.

11. Man skal herefter omtale, hvorledes den direkte forbrugsskat kan tænkes varieret efter

forsørger- og bopælsforhold. Som omtalt i punkt 1 foreligger der ikke gode oplysninger om, hvor store forskelle i opsparingen, der består for skatteydere med forskellige forsørgerforpligtelser, men i øvrigt samme forhold. Imidlertid tyder bl. a. den til nærværende betænkning foretagne opsparingsundersøgelse på, at der især er forskel på opsparingen hos ikke-forsørgere og forsørgere, medens de sidstes opsparing kun i mindre grad synes at variere med børnetallet. Herom kan der i øvrigt henvises til bilaget side 293.

En delvis afløsning af statsindkomstkatten med en direkte forbrugsskat, der beregnes på samme måde for alle skatteydere, ville kunne medføre betydelige skatteforhøjelser for skatteydere med store forsørgerforpligtelser, dels fordi den gældende statsindkomstskat er graderet under hensyntagen til forsørgerforpligtelser, dels fordi skatteydere med store forsørgerforpligtelser gennemgående har mindre opsparing og dermed større forbrug end andre skatteydere med samme indkomst. Hertil kommer, at disse skatteydere formentlig som hovedregel har mindre muligheder for at forøge opsparingen, hvilket vil kunne medføre, at de efterhånden vil blive beskattet endnu kraftigere i forhold til andre skatteydere.

Man skal nedenfor gennemgå, hvorledes der i udkastene er søgt taget hensyn til disse forhold. Det må herved påpeges, at den direkte forbrugsskat ifølge udkastene kun vil omfatte knap en halv snes procent af statskattedyerne. For de øvrige skatteydere vil det være uden betydning, hvordan den direkte forbrugsskat graderes under hensyn til forsørgerforpligtelser, medens det vil have betydning, hvorledes udkastenes statsindkomstskat er graderet. Det er ikke i denne forbindelse hovedopgaven at behandle denne skats udformning, men det kan bemærkes, at den ikke ganske svarer til udformningen i den skitse til skattereform, der i øvrigt har været mønster for udkastene¹⁾. Ifølge skitsen foreslås fradrag for hustruindkomst, børnefradrag og de gældende efter indkomst graderede børnetilskud afskaffet og afløst af børnetilskud, der ikke graderes efter forsørgernes indkomst. Da udkastene 1-3 i modsætning til nævnte skitse ikke omfatter den

¹⁾ Denne skitse til skattereform med hel eller delvis bevarelse af skattefradraget er anført i kapitel III i tillæg til forslag til lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding, fremsat i folketinget af den daværende regering i februar 1955.

kommunale indkomstbeskatning, er forudsætningen for at følge skitsens forslag til børnetilskud m. v. imidlertid ikke til stede. Man har derfor forudsat, at der ikke sker ændringer i de gældende regler om børnetilskud, og med hensyn til beregningen af den almindelige statsindkomstskat ifølge udkastene er der regnet med de gældende regler om børnefradrag og fradrag for hustruindkomst.

I lighed med nævnte skitse ydes der derimod ved tillægsindkomstskattens beregning hverken fradrag for hustruindkomst eller børnefradrag ifølge udkastene. Da denne skat og den direkte forbrugsskat i vidt omfang vil blive svaret af den samme kreds af skatteydere, kunne man spørge, hvilken af skatterne det ville være mest hensigtsmæssigt at graduere kraftigst efter forsørgerforpligtelser. Det er særlig spørgsmålet, om man ved især at graduere den direkte forbrugsskat vil kunne opnå, at forholdsvis små opsparingsstigninger for skatteydere med store forsørgerforpligtelser vil føre til relativt store skattenedsættelser, hvorved man vil tage hensyn til, at sådanne skatteydere som omtalt formentlig kun i mindre omfang end andre skatteydere vil have mulighed for at tilpasse forbrug og opsparing til en skatteomlægning, der indfører en direkte forbrugsskat.

12. Ikke mindst fordi man ikke ved noget nærmere om, hvor store ændringer i opsparingen de enkelte skatteydere vil foretage som følge af skatteomlægningen, er det vanskeligt at udforme forbrugsskatten på en sådan måde, at skattebetalingen for skatteydere med forskellige forsørgerforpligtelser ikke ændres i forhold til deres nuværende beskatning. Forbrugsskattens graduering efter forsørgerforpligtelser må derfor velsagtens baseres alene på et politisk skøn over, hvorledes forskellene i beskatning skal fastsættes. Der er i så henseende flere principielt forskellige muligheder.

I den indiske lov om direkte forbrugsskat gøres der ikke forskel på forsørgere med eller uden børn og ikke-forsørgere. Der ydes et grundfradrag på 30.000 rupees (ca. 44.000 kr.) uanset forsørgerforpligtelser. Det kan dog nævnes, at der herudover kan ydes fradrag for underhold af forældre, for børns giftermål m. v.

I det danske lovudkast fra 1924 om tillægs-skat efter forbrug¹⁾ gives der i det tillægs-skattepligtige beløb fradrag for hvert barn, for

hvilket der gives fradrag ved ansættelsen til indkomstskat til staten. Beløbene er noget højere end sidstnævnte fradrag, nemlig 1.000 kr. pr. barn uanset forsørgerens indkomst og opholdssted.

Kaldors udkast til en direkte forbrugsskat graderer denne under hensyn til forsørgerforpligtelser ved hjælp af det tidligere omtalte kvotientsystem. Kaldor anfører, at anvendelse af dette vil få skattebetalingen til at svare nøjere til levestandarden, end den kunne komme til ved andre måder at beregne skatten på. Han mener, at i de højere indkomstgrupper vil forbruget i høj grad være bestemt af familiestørrelsen, og at anvendelse af kvotientsystemet vil gøre det overflødigt at tage hensyn til uddannelsesomkostninger ved beregning af den direkte forbrugsskat.

13. Hvis den direkte forbrugsskat beregnes med en fast procentsats af skalaforbruget, synes kvotientsystemet ikke at være nogen hensigtsmæssig fremgangsmåde til graduering af den direkte forbrugsskat efter forsørgerforpligtelser.

Kvotientsystemet vil kun medføre en graduering af den direkte forbrugsskat efter forsørgerforpligtelse, når skatten er progressiv. Man kunne derimod, når skatten beregnes med en fast procentsats, tage hensyn til forskelle i forsørgerforpligtelser på anden måde, f. eks. ved anvendelse af forskellige procentsatser eller ydelse af forskellige skattefrie fradrag til skatteydere med forskellige forsørgerforhold. Medens anvendelse af forskellige procentsatser vil give skatteydere med store forsørgerforpligtelser en skattenedsættelse i forhold til andre skatteydere, der er større, jo højere forbruget er, vil ydelse af forskellige skattefrie fradrag give samme skattelettelse på alle forbrugstrin.

I udkast 2 har man benyttet en kombination af begge de nævnte metoder. Skalaforbruget beregnes her ved at dele det skattepligtige forbrug med antallet af forbrugsenheder, og den del heraf, der overstiger 9.000 kr., beskattes med 75 pct., medens det således beregnede forbrugsskattebeløb ikke ganges med antallet af forbrugsenheder.

Dette svarer til anvendelse af forskellige procentsatser og forskellige skattefrie fradrag for skatteydere med forskellige forsørgerforhold, nemlig beskatningsprocenter på 75 divideret med antallet af forbrugsenheder og skattefrie fradrag på 9.000 kr. for enlige, halvanden

¹⁾ Om dette: se side 54.

gange dette beløb for skatteydere med $1\frac{1}{2}$ forbrugsenheder o.s.v.

Dette kan illustreres med et eksempel.

En i Københavns kommune bosiddende skatteyder har en samlet indkomst på 50.000 kr. og har i en årrække haft denne indkomst. Skatteyderen er sambeskattet med 2 børn og med sin hustru, der ingen indkomst har. Efter udskrivningsreglerne for skatteåret 1958/59 vil han have en ligevægtsskat på 17.232 kr. (heraf statskat 12.570 kr. og forudsætningsvis ingen kirkeskat) og en skattepligtig indkomst på 32.768 kr. Opsparer han heraf 4.568 kr., vil hans skattepligtige forbrug være 28.200 kr. Ifølge udkast 2 vil skatteyderen (der har to forbrugsenheder) svare 0,75 X (14.100 kr. — 9.000 kr.) = 3.825 kr. i direkte forbrugsskat eller $37\frac{1}{2}$ pct. af hans skattepligtige forbrug med fradrag af 18.000 kr. (28.200 — 18.000 kr. = 10.200 kr.; $37\frac{1}{2}$ pct. heraf = 3.825 kr.). Da han ifølge udkast 2 skal svare 5.290 kr. i almindelig statsindkomstskat og 3.450 kr. i tillægsindkomstskat, bliver hans samlede statskat 12.565 kr. eller omtrent det samme som ifølge gældende regler.

For at opnå uændret skattebetaling skulle skatteyderen præstere en opsparing på 4.568 kr. En i København bosiddende enlig skatteyder med en samlet indkomst på 50.000 kr. og en hertil efter udskrivningsreglerne for skatteåret

1958/59 svarende ligevægtsskat på 18.460 kr. (heraf statsindkomstskat 13.790 kr. og forudsætningsvis ingen kirkeskat) og en skattepligtig indkomst i ligevægt på 31.540 kr. skal opspare 16.040 kr. heraf for at opnå uændret skattebetaling, altså 3-4 gange så meget som forsørgeren med 2 børn.

Forøger skatteyderne deres opsparing med f. eks. 1.000 kr., vil skattelettelsen herved for forsørgeren med 2 børn blive 375 kr. det første år og 184 kr. i det lange løb, medens den for den enlige bliver 750 kr. det første år og 320 kr. i det lange løb. Metoden har således den ulempe ikke at tage hensyn til, at skatteydere med store forsørgerpligter formentlig vil have mindre mulighed for at forøge opsparingen end skatteydere med mindre forsørgerbyrder.

14. Dette forhold har medført, at man i udkastene 1 og 3, hvor den direkte forbrugsskat udskrives efter en progressiv skala, har foretrukket at graduere skatten efter forsørgerforpligtelser ved anvendelse af kvotientsystemet.¹⁾

Forøger skatteyderne i ovenstående eksempler deres opsparing med 1.000 kr., vil skattelettelsen herved både for forsørgeren med 2 børn og for den enlige blive 400 kr. det første år og ca. halvdelen heraf i det lange løb ifølge udkast 3. Da kvotientsystemet for skatteydere med store forsørgerforpligtelser formindsker

¹⁾ Havde man i stedet beregnet skatten på samme måde som i udkast 2, d.v.s. undladt at gange det på grundlag af skalaforbruget og skalaen udfundne beløb med antallet af forbrugsenheder, måtte udkastene for at bevare skattebetalingen for de enkelte indkomstgrupper uændret have set ud på følgende måde:

Udkast 1 a.

Af et skalaforbrug på	svares i direkte forbrugsskat ialt:
under 8.100 kr.	0 kr.
8.100 kr. — 10.000 »	60 » af 8.100 kr. + 60 pct. af resten
10.000 » — 12.000 »	1.200 » » 10.000 » + 120 » » »
12.000 » — 40.000 »	3.600 » » 12.000 » + 150 » » »
40.000 » — 100.000 »	45.600 » » 40.000 » + 180 » » »
100.000 » og derover	153.600 » » 100.000 » + 200 » » »

Udkast 3 a.

Direkte forbrugsskat udskrives med halvt så store beløb som ifølge udkast 1 a. Tillægsindkomstskat udskrives efter følgende skala:

Af en skattepligtig indkomst på:	svares:
under 11.100 kr.	0 kr.
11.100 kr. — 18.000 »	10 » af 11.100 kr. + 10 pct. af resten
18.000 » — 50.000 »	700 » » 18.000 » + 20 » » »
50.000 » — 200.000 »	7.100 » » 50.000 » + 30 » » »
200.000 » og derover	52.100 » » 200.000 » + 40 » » »

Satserne for den direkte forbrugsskat er således væsentligt højere end i udkast 1 og 3. For skatteydere med små forsørgerforpligtelser ville der således være en betydeligt større tilskyndelse til at forøge opsparingen, og for skatteydere med store forsørgerforpligtelser en væsentlig mindre tilskyndelse end ifølge sidstnævnte to udkast.

progressionstakten i den direkte forbrugsskat, vil disse skatteydere imidlertid på højere forbrugstrin end eksemplets kunne få mindre skattelettelse som følge af en opsparingsforøgelse end andre skatteydere med tilsvarende forbrug, når dette system anvendes.

En graduering i form af forskellige faste fradrag for skatteydere med store og små forsørgerforpligtelser ville i de fleste tilfælde ikke give de førstnævnte mindre skattelettelse for førogelse af opsparingen end sidstnævnte skatteydere.

Når den direkte personlige skat er progressiv, vil den skattnedsættelse, et fast fradrag medfører, være større, jo højere indkomsten (forbruget) er. Den vil dog aldrig kunne overstige et vist beløb, der er bestemt af de højeste marginale skattesatser. Således vil skattebesparelsen som følge af et børnefradrag på 600 kr. for en forsørger i Københavns kommune eftei udskrivningsreglerne for skatteåret 1958/59 i det lange løb ikke kunne overstige ca. 350 kr.

Det kan i denne forbindelse bemærkes, at når som i udkastene kun den del af skalaforbruget beskattes, der overstiger 8.850 kr., indebærer kvotientsystemet ydelse af forskellige skattefrie fradrag, således 8.850 kr. for enlige, halvanden gang dette beløb for skatteydere med $1\frac{1}{2}$ forbrugsenheder o.s.v. Graduering ved anvendelse af kvotientsystemet vil derfor ligesåvel som graduering ved ydelse af forskellige faste fradrag gøre det nødvendigt, at ligningsmyndighederne ved udtagelsen af de skattepligtige, der må antages at være forbrugsskattepligtige, tager hensyn til disses forsørgerforhold.

Kvotientsystemet vil ligesom ydelse af faste

fradrag give skatteydere med store forsørgerforpligtelser en skattnedsættelse i forhold til andre, og denne skattelettelse er indtil en vis grænse større, jo højere forbruget er. Grænsen er meget høj, for et ægtepar med 2 børn (d.v.s. med ialt 2 forbrugsenheder) således et skattepligtigt forbrug på 200.000 kr.; for et ægtepar med 6 børn (ialt 3 forbrugsenheder) et skattepligtigt forbrug på 300.000 kr., o.s.v.

En graduering af den direkte forbrugsskat på den ved udkast 2 benyttede måde (jfr. udkast 1 a og 3 a) vil for skatteydere med store forsørgerforpligtelser medføre en skattnedsættelse i forhold til andre, der uden begrænsning er større, jo højere forbruget er. Gradueringen bliver endvidere betydeligt kraftigere end ved anvendelse af kvotientsystemet.

Disse forhold er belyst i tabel 9, der angiver forskelle i direkte forbrugsskat ifølge udkastene 3 og 3 a mellem en enlig og en skatteyder med samme forbrug, der sambeskattes med hustru og 2 børn.

Tabel 9.

Forskel i direkte forbrugsskat mellem en enlig skatteyder og en forsørger med 2 børn.

Skattepligtigt forbrug	Forskel i forbrugsskat ifølge udkast 3	udkast 3a
kr.	kr.	kr.
10.000	500	600
40.000	3.500	15.000
100.000	7.500	45.000
200.000	17.500	100.000
300.000	17.500	150.000

Forskellene er beregnet for skatteydere med samme forbrug. Hertil svarer gennemgående

Tabel 10.

Den for skatteydere med forskellige forsørgerforpligtelser nødvendige opsparing for ikke at stige i skat i forhold til skatteåret 1958/59.

Skattepligtig indkomst	Opsparing for ikke at stige i statsskat iflg. udkast 3, for:				
	Ikke-forsørgere	Forsørgere uden børn	Forsørgere med:		
			1 barn	2 børn	6 børn
kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
16.000	5.801	1.076	0	0	0
25.000	8.201	4.826	3.214	1.702	0
50.000	16.951	17.301	15.701	14.202	8.603
100.000	27.551	31.826	28.864	27.402	23.353
200.000	47.951	61.851	58.864	56.002	45.203

Note: Der er regnet med børnefradrag som i hovedstadsområdet.

højere indkomstbeløb for skatteydere med små end for skatteydere med store forsørgerforpligtelser. Om udkastene for skatteydere med samme indkomst medfører skatteforhøjelse for de med små forsørgerbyrder og nedsættelse for de med store forsørgerforpligtelser eller eventuelt omvendt, afhænger af opsparens størrelse hos de pågældende skatteydere.

I tabel 10 er for skatteydere med forskellige forsørgerforpligtelser *angivet, hvor stor en opsparing der ved indførelse af en direkte forbrugsskat ifølge udkast 3 er nødvendig på forskellige indkomstrin for at undgå forhøjelse i forhold til skattebetalingen i skatteåret 1958/59.*

For forsørgere uden børn eller med få børn vil det for at undgå skatteforhøjelse være nødvendigt at foretage en større opsparing end forsørgere med samme indkomst og mange børn. For de fleste ikke-forsørgere vil det for at undgå skatteforhøjelse være nødvendigt at foretage en større opsparing end forsørgere med samme indkomst. Dette gælder dog ikke de allerhøjeste indkomstrin, idet skatteforskellene mellem forsørgere og ikke-forsørgere ifølge gældende regler bliver større, jo højere indkomsten er, medens de ifølge udkast 3 når et højeste beløb på et vist trin. Ikke-forsørgere vil ifølge dette udkast derfor på et vist meget højt trin gennemgående kunne blive beskattet mildere end ifølge gældende regler. I skatteåret 1956/57 var der kun 157 ikke-forsørgere med indkomster over 50.000 kr.

Ved sammenligning af tabel 10 med *tabel 13 i bilaget side 293* vil man se, at opsparensforskellene ikke svarer nøje til de forskelle, der er fundet for skatteydere med samme indkomst i den til betænkningen foretagne opsparensundersøgelse. Som nævnt omfatter denne imidlertid et begrænset og specielt materiale og kan endvidere intet sige om opsparensforskellene efter indførelse af en direkte forbrugsskat. Med disse forbehold kunne sammenligningen tyde på, at udkast 3 vil medføre en lidt kraftigere graduering mellem ikke-forsørgere og forsørgere på de lavere indkomstrin og en lidt mindre kraftig graduering på de højere indkomstrin end de gældende udskrivningsregler for statsindkomsts-katten og en graduering mellem forsørgere med få børn og med mange børn, der på alle indkomstrin er kraftigere end efter gældende regler. Dette kan til dels forklares ved, at *skatteforskellene mellem familieforsørgere og andre ifølge disse regler bliver større, jo højere indkomsten er, medens skatteforskellen*

ifølge udkast 3 når et maksimum på et vist forbrugstrin. Udkast 3 a giver en skatteforskel, der er større, jo højere forbruget er. Dette udkast giver imidlertid utvivlsomt en betydeligt kraftigere graduering efter forsørgerforpligtelser end de gældende regler.

Eventuelle skattnedsættelser eller -forhøjelser for skatteydere med forsørgerforpligtelser af forskelligt omfang vil formindske eller forøge skattefradraget, og skatteændringerne vil derfor efterhånden blive noget mindre end i det første år efter indførelse af en direkte forbrugsskat.

Dette ville kun i mindre grad være tilfældet, dersom forbrugsskatten ikke kunne fradrages ved indkomstopgørelsen. Det må imidlertid erindres, at i så tilfælde ville man kunne opnå samme tilskyndelse til forøget opsparing med en direkte forbrugsskat af betydelig mindre vægt end de opstillede udkast.

15. Gradueringen ville ændres betydeligt, dersom antallet af forbrugsenheder opgjordes på en anden måde end i udkastene forudsat. Der kunne ved denne opgørelse f. eks. tages hensyn til alder, særlige forsørgelsesomkostninger eller andet. Sådanne ændringer vil dog ikke kunne undgå at medføre ændringer i skalaer og skattesatser, dersom forudsætningen om uændret skattebetaling for de enkelte indkomstgrupper skal overholdes.

Der vil i forbindelse med indførelsen af direkte forbrugsskat også kunne tages hensyn til forsørgerforpligtelser på anden måde end hidtil skildret. Man kunne således regulere *skattebeløb* udregnet på basis af det skattepligtige forbrug. Beløbene kunne f. eks. nedsættes med en vis procent eller med et vist beløb for hver forsørget person. Det sidstnævnte svarer til ydelse af f. eks. børnetilskud.

Da den praktiske anvendelse af kvotientsystemet vil kræve udarbejdelse af et antal skatte-tabeller for skatteydere med forskelligt antal forbrugsenheder, er det endvidere et spørgsmål, om man ikke ligesåvel kunne udarbejde tabeller, der på de forskellige forbrugstrin gav en anden graduering af den direkte forbrugsskat efter forsørgerforpligtelser.

Ved valget af fremgangsmåde må hensyn dels tages til, hvilken skattnedsættelse for forøgelser af opsparingen den giver skatteydere med forskellige forsørgerforpligtelser, dels til, om man ønsker en forholdsvis kraftig gradue-

ring efter forsørgerforpligtelser på de højere eller på de lavere trin.

16. Bortset fra reglerne om børnefradrag samt reglerne om nedslag i skatteansættelsen for skatteydere over 65 år m. fl. varierer statskatten ikke efter bopælsforhold ifølge gældende ret.

Til og med skatteåret 1955/56 ydedes dog ved beregning af statsindkomstskatten et personligt fradrag, der bl. a. varieredes efter bopæl. Denne variation bundede i betragtninger om *leveomkostningerne* i forskellige dele af landet, betragtninger der f. eks. også kommer til udtryk i bestemmelserne om statsjensestemænds stedtillæg. Ved den forenkling i skatteberegningens reglerne, der foretoges i forbindelse med gennemførelsen af udskrivningsloven for skatteåret 1956/57, afskaffedes imidlertid det omhandlede personlige fradrag.

Det er et spørgsmål, om et særlig stort forbrug som følge af, at skatteyderen er bosiddende i et område med forholdsvis høje priser, bør føre til, at skatteyderen udover at skulle betale omkostningerne herved tillige skal betale en forholdsvis stor direkte forbrugsskat.

Ifølge ovennævnte betragtninger er leveomkostningerne størst i byerne, især hovedstaden. Det er imidlertid et spørgsmål, om det ikke med den sammensætning af forbruget, der er mest almindelig for skatteydere med så stort et forbrug, at de vil blive forbrugsskattepligtige

ifølge de opstillede udkast, er forholdsvis dyrest at leve på landet og billigst i hovedstaden.

Da man ikke har noget statistisk grundlag for afgørelse af dette spørgsmål, har man ud fra ønsket om et så enkelt skattesystem som muligt ikke ved udformningen af udkastene taget hensyn til, at der muligvis kan være forbundet særligt høje leveomkostninger ved at være bosiddende i visse landsdele.

17. Indførelsen af en direkte forbrugsskat kan som tidligere omtalt endvidere gøre det hensigtsmæssigt at foretage ændringer i bestemmelserne om formueskat, eller der kan blive tale om i bestemmelserne om direkte forbrugsskat at tage hensyn til størrelsen af den skattepligtige formue. Der kan her dels blive tale om overgangsbestemmelser, der tager hensyn til, at skatteydere med formue på det tidspunkt, hvor den direkte forbrugsskat indføres, ofte vil have mindre opsparing end andre skatteydere med samme indkomst, dels om bestemmelser, der søger at imødegå en tendens til forøget formuekoncentration.

Med hensyn til *forskelle i opsparing for skatteydere med samme indkomst, men forskellig formue*, findes oplysninger i bilaget om opsparingen *side 293*. For dette begrænsede materiale findes tilsyneladende ikke nogen udpræget sammenhæng mellem formuens og opsparingens størrelse. Tabellen kan dog ikke sige noget om, hvorledes forholdene vil stille sig efter indførelsen af en direkte forbrugsskat.

Tabel 11.

Ændringerne i påligning af folkepensionsbidrag og skat under forskellige opsparringsforhold ved indførelse uden særlige overgangsordninger af en direkte forbrugsskat.

For en forsørger med ét barn, bosat i Københavns kommune og med en samlet indkomst i alle årene på 63.460 kr.

	Stigning i folkepensionsbidrag og skat i forhold til de i ska. teåret 1958/59 pålignede beløb på 23.460 kr.					
	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5	år 6
	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
I. Opsparingskvoten er 30 pct. Den marginale opsparende kvote er 50 pct.	÷ 484	÷ 387	÷ 180	÷ 302	÷ 332	÷ 274
II. Opsparingskvoten er 30 pct. Den marginale opsparende kvote er 100 pct. ...	÷ 484	÷ 422	÷ 297	÷ 279	÷ 337	÷ 308
III. Opsparingen er konstant 0 kr.	4311	2152	1120	2268	2619	1901
IV. Opsparingskvoten og den marginale opsparende kvote er 30 pct.	÷ 484	÷ 352	÷ 146	÷ 332	÷ 332	÷ 239
V. Opsparingen er konstant 12.000 kr. ...	÷ 484	÷ 352	÷ 111	÷ 297	÷ 297	÷ 232
VI. Opsparingen er konstant 18.000 kr. ...	÷ 2899	÷ 1796	÷ 745	÷ 1656	÷ 1687	÷ 1377

18. I tabel 11 er ved nogle eksempler belyst, hvor store de i det foregående omtalte skatteændringer under forskellige forudsætninger med hensyn til opsparingen vil blive ved *overgangen* fra de gældende beskatningsregler til en påligning af statskat ifølge udkast 3. For overskuelighedens skyld er der kun anført eksempler for en forsørger med ét barn, bosat i Københavns kommune og med en samlet indkomst på 63.460 kr., en skattepligtig indkomst på 40.000 kr. og et samlet beløb i folkepensionsbidrag og skat (dog ikke kirkeskat) på 23.460 kr., hvilket svarer til ligevægtsskatten af den samlede indkomst ifølge udskrivningsreglerne for skatteåret 1958/59. Det er forudsat, at udskrivningsreglerne for folkepensionsbidrag og kommuneskat også efter indførelsen af den direkte forbrugsskat i år 1 er som i dette skatteår.

I tabellens første to afsnit er det forudsat, at skatteyderens gennemsnitlige opsparingskvote er 30 pct., og at han opsparer 50 pct. henholdsvis 100 pct. af en stigning i den disponible indkomst. I tredje afdeling er det forudsat, at opsparingen er konstant 0 kr. I tabellens fjerde og femte afsnit er ligesom i de to første afsnit forudsat, at skatteyderen opsparer 30 pct. af den skattepligtige indkomst, når denne er 40.000 kr., d.v.s. ialt 12.000 kr., hvilket skønnes at svare nogenlunde til den gennemsnitlige opsparing for forsørgere på dette indkomstrin, jfr. bilaget s. 293. Medens skatteyderen i første afsnit forudsættes at opspare 50 pct. af en indkomststigning herover og i anden afdeling 100 pct. heraf, er den tilsvarende procentdel imidlertid i afsnit IV på 30 pct., og i afsnit V på 0 pct. I afsnit V er det således forudsat, at skatteyderen har en kontraktbundet opsparing på 12.000 kr., der hverken forøges eller formindskes. I afsnit VI er det forudsat, at opsparingen er konstant 18.000 kr.

Tabellen synes for det første at vise, at *selv i tilfælde, hvor opsparingen svarer nogenlunde til den gennemsnitlige på det pågældende indkomstrin, vil det uden særlige overgangsordninger ikke kunne undgås, at indførelsen af en direkte forbrugsskat ofte vil medføre ændringer i skattebetalingen*. Tabellen viser dernæst, at selv i, hvad der velsagtens må betragtes som ydertilfælde med hensyn til opsparingsforhold (afsnit III og VI), vil skatteændringerne, når den direkte forbrugsskat indføres efter udkast 3, dog være af begrænset størrelse, på det valgte indkomst- og forbrugstrin ca. 10-15 pct.

Det bemærkes dernæst, at *disse ændringer*

efterhånden bliver mindre set i forhold til betalingen før den direkte forbrugsskats indførelse, hvilket skyldes ændringerne i skattefradraget. Dersom opsparingen ikke er konstant, vil dette i nogen grad modvirkes af, at skatteændringerne vil medføre ændringer i indkomsten og dermed i opsparingen. Eksempelvis vil en skattnedsættelse som følge af stor opsparing medføre en stigning i den disponible indkomst og dermed en stigning i opsparingen med heraf følgende yderligere skattnedsættelse. Dette ser man klart ved sammenligning af tabellens afdelinger I, II, IV og V, hvor opsparingskvoten er 30 pct., men hvor den marginale opsparingskvote er 50, 100, 30 og 0 pct. Desto større denne er, d.v.s. des større en del af en indkomststigning der opspares, jo større vil den endelige skattnedsættelse (i år 5-6) blive, og jo mindre bliver dermed forskellen mellem denne og det første års skattnedsættelse.

I ydertilfældet (afsnit II), hvor en indkomststigning udelukkende bruges til opsparing, vil der ikke blive så stor forskel på skattnedsættelsen i det første år efter den direkte forbrugsskats indførelse og senerehen. Men selv i dette tilfælde vil det muligvis kunne synes urimeligt, at skatteændringerne - forudsat at opsparingsforholdene ikke ændres derved, at indførelse af forbrugsskatten gør det mere fordelagtigt at spare op - bliver større det første år end i de følgende år. Det vil derfor kunne blive nødvendigt at indføre den direkte forbrugsskat gradvis eller at benytte særlige overgangsordninger.

Dersom den direkte forbrugsskat ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen, vil der for så vidt være mindre behov for en overgangsordning, som skatteændringerne det første år vil være mindre end ovenfor i forhold til ændringerne i det lange løb.

19. Et skattesystem, hvor den direkte forbrugsskat ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen, giver mere stabile beskatningsforhold for skatteyderne end udkast 3.

I tabel 12 er i nogle eksempler belyst *stabiliteten i den enkelte skatteydere skattebetaling* ifølge udkast 3 i sammenligning med gældende regler. Under i øvrigt samme betingelser som for eksemplerne i tabel 11 med hensyn til forsørger-, bopæls- og opsparingsforhold er det her forudsat, at der har været udskrevet skat ifølge udkast 3 i en årrække, og at skatteyderens samlede indkomst har været 63.460 kr.

Tabel 12.

Skattestigning som følge af en indtægtssstigning i år 2 på 1.000 kr.

For en forsørger med eet barn, bosat i Københavns kommune og med en samlet indkomst i de øvrige år på 63.460 kr.

	Samlet skat	Skattestigning						
	år 1	år 2	år 3	år 4	år 5	år 6	år 7	år 8
Ifølge udkast 3, når:	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
I. Opsparingskvoten er 30 pct. Den marginale kvote er 50 pct.	23.191	555	÷ 245	÷ 122	76	0	÷ 63	30
II. Opsparingskvoten er 30 pct. Den marginale kvote er 100 pct.	23.191	345	÷ 116	÷ 59	÷ 17	31	0	0
III. Opsparingskvoten er 0 pct. Den marginale kvote er 0 pct.	25 612	741	÷ 345	÷ 158	139	29	÷ 65	29
Ifølge gældende regler	23.460	616	÷ 273	÷ 156	97	0	÷ 38	0

Ligevægtsskatten inklusive direkte forbrugsskat heraf er anført i nedenstående tabel som samlet skat i år 1. Det er herefter forudsat, at skatteyderens indkomst i år 2 stiger med 1.000 kr. til 64.460 kr. for derefter i år 3 og de følgende år igen at blive 63.460 kr.

Tabellen belyser virkningerne af et »indkomstchok«, det vil sige de beskatningsmæssige følger af en éngangsindkomst. Under de forudsætninger, der ligger til grund for tabellens tredje afsnit, vil indkomstchoket tillige virke som forbrugschok, og i dette tilfælde synes udkast 3 at medføre større udsving i skattebetalingen i de følgende år end de gældende regler. Hvis der alene havde været tale om forbrugsstigning på 1.000 kr., ville udsvingene have været betydeligt mindre end i dette tilfælde. Endvidere gælder det, at en indkomststigning, der ikke afløses af et fald i indkomsten til det gamle niveau, vil give mindre udsving i skatterne end i de gennemgåede eksempler.

Da de gældende regler om indkomstbeskatning i mange tilfælde kunne medføre en stor beskatning af indtægtssstigninger og en særlig kraftig beskatning af svingende indkomster, indførtes ved særlig lov af 23. juni 1956 en regel om, at indkomstskatten til staten og folkepensionsbidraget lempes, når den ansatte indkomst for skatteåret 1957/58 overstiger den ansatte indkomst for skatteåret 1956/57 med mindst 200 kr. Der ydes i så fald et fradrag i den skattepligtige indkomst på 30 pct. af det beløb, hvormed den ansatte skattepligtige indkomst overstiger den ansatte skattepligtige indkomst for det foregående skatteår. Såfremt merindtægten overstiger 10.000 kr., beregnes der ikke fradrag for den del af merindtægten,

som overstiger 10.000 kr. Tilsvarende bestemmelser gælder for skatteåret 1958/59.

Også dersom en del af statsindkomstskatten afløses af en direkte forbrugsskat, vil det have betydning for stabiliteten i beskatningen, om der ved beregningen af skalaindkomsten skal ydes et merindkomstfradrag. Det kan dog siges, at når skatten udskrives med en fast procentsats, vil der være mindre behov for et merindkomstfradrag, idet svingende indkomster i så fald ikke vil blive beskattet kraftigere end stabile indkomster. Man har imidlertid ved beregningen af de i tabellerne 11 og 12 anførte eksempler antaget, at der ydes merindkomstfradrag ifølge de omtalte gældende regler.

Det vil endvidere være betydningsfuldt for stabiliteten i skattebetalingen, om merindkomstfradraget skal have indflydelse på skalaforbrugets beregning eller ej, eller om der eventuelt skal ydes et merforbrugsfradrag, beregnet på grundlag af stigningen i skattepligtigt forbrug.

Mod den sidstnævnte løsning kan indvendes, at den i visse tilfælde vil kunne friste til at søge at gøre forbruget svingende fra år til år, hvorved skatteyderen, hvis den direkte forbrugsskat udskrives efter en fast procentsats, eller hvis han sørger for, at forbruget bliver på et af de meget lange trin i skalaen for den direkte forbrugsskat, vil kunne opnå betydelige skattebesparelser. Skatteyderens mulighed for at gøre sit forbrug svingende fra år til år vil ofte være større end muligheden for at gøre indkomsten svingende, hvorfor det vil være en bedre udvej at lade merindkomstfradraget få indflydelse på skalaforbrugets beregning. Herfor taler, at den samlede marginalskatteprocent som tidligere omtalt vokser betydeligt, dersom en del af stats-

indkomstkatten afløses af en direkte forbrugsskat. (Dette behøver dog ikke at blive tilfældet, hvis den direkte forbrugsskat ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen). På den anden side er der grund til at tro, at merindkomst ofte vil blive opsparet i ret stort omfang, og at forbruget som regel vil være betydeligt mindre varierende end indkomsten, jfr. afsnittet om beskatningen af varige forbrugsgoder. For så vidt dette er tilfældet, vil indkomststigninger trods de højere samlede marginalskattesatser kunne blive beskattet mildere efter et skattesystem med direkte forbrugsskat end ifølge gældende regler, jfr. tabel 12, afsnit I og II, hvor man dog ligesom i tabel 11 har regnet med, at merindkomstfradraget fradrages i det skattepligtige forbrug før dettes deling med antallet af forbrugsenheder.

Det skal endelig igen bemærkes, at man ved

udformningen af udkastene, der knytter sig til beskatningen i skatteåret 1956/57, ikke har taget hensyn til merindkomstfradraget, der ikke var gældende for dette skatteår.

20. Såfremt den pålignede indkomst- og formueskat til staten og kommunen overstiger 80 pct. af skatteyderens indkomst i det til grund for ansættelsen liggende regnskabsår uden fradrag for personligt pålignede skatter, kan indkomstkatten til staten nedsættes med det beløb, hvormed det ovennævnte samlede skattebeløb overstiger 80 pct. af indkomsten, opgjort som foran angivet.

For at undgå for stærke omfordelinger af skattebyrden ved indførelse af en direkte forbrugsskat må disse bestemmelser formentlig udvides til tillige at omfatte den direkte forbrugsskat.

VIL Administrationen af den direkte forbrugsskat.

Påligningen af den direkte forbrugsskat må foretages af de samme myndigheder, der forestår ligningen af indkomstskatten til staten. Hvis den direkte forbrugsbeskatning, som det må antages, begrænses til at omfatte skatteydere med større indtægter, vil det dog være nærliggende at overveje at henlægge arbejdet til skatterådene eller eventuelt amtsligningsinspektorerne, idet det ikke vil være praktisk at byrde de kommunale ligningsmyndigheder med dette arbejde. En sådan ordning vil medføre, at der kun bliver én administrativ klageinstans for den direkte forbrugsskat, nemlig landsskatterelten, men dette kan vel efter omstændighederne forsvares. Hvis ligningsarbejdet skal foretages af skatterådene, kunne man dog eventuelt foreskrive, at klage over ansættelsen i første instans indgives til amtsskatterådet. Dettets opgave er at medvirke til en effektiv og ensartet ligning af den skattepligtige indkomst og formue, og rådet kan ændre skatterådenes ansættelser. Amtsskatterådet bør formentlig have tilsvarende beføjelser med hensyn til den direkte forbrugsskat. I tilfælde, hvor amtsskatterådet i henhold hertil foretog forhøjelse af en ansættelse til direkte forbrugsskat, måtte klage herover derfor indgives direkte til landsskatte-

retten, således at der i disse tilfælde kun blev én administrativ klageinstans.

Ansættelsen til direkte forbrugsskat må foretages på grundlag af de oplysninger, der findes i de af skatteyderne indgivne selvangivelser til brug ved den almindelige skatteligning, men derudover må der tilvejebringes yderligere oplysninger fra skatteyderne med henblik på foretagelsen af de forskellige korrektioner, der er omtalt i afsnittet om opgørelsen af det skattepligtige forbrug, samt beregningen af de skattefri fradrag, der kan komme på tale. Til opgørelsen af det skattepligtige forbrug bør der udarbejdes et særligt skema, der kan indrettes som angivet side 96-97.

Der må tages stilling til, om et sådant skema bør udsendes til de forbrugsskattepligtige, eller om man hellere skal begrænse sig til at udsende mindre komplicerede spørgeskemaer, som der er bedre mulighed for, at skatteyderne vil være i stand til at forstå og udfylde rigtigt. I så fald kan der blive tale om skemaer med et indhold nogenlunde svarende til den redegørelse for privatforbrug, der kræves af skatteydere, som begærer sig fritaget for stabiliseringslån.

Det nævnte skema har nedenstående indhold:

Redegørelse for privatforbrug m. m. fra / 19 til / 19 .

Husleje og lejeværdi af bolig(er) (herunder udgift til varme)	kr.
Privat pigeløn og anden privat lønudgift (værdien af kost og logi medregnes ikke)	-
Privat udgift til bilhold o. lign.	-
Oplysning om afskrivninger på privat benyttede biler o. lign.:	
.....	-
.....	-
Udgift til større anskaffelser af indbo o. lign. (møbler, radio, fjernsyn, husholdningsmaskiner, sølvtøj, smykker, malerier, kunstgenstande etc.):	
.....	-
.....	-
Gaver, studiehjælp og anden understøttelse til børn uden for hjemmet og til andre	-
Udgift til ferier, udenlandsrejser og større private festligheder:	
.....	-
.....	-
Privatforbrug i øvrigt	-
I alt	kr.

Rubrikken »Privatforbrug i øvrigt« bør dog nok udelades, og man skal sikkert afstå fra at forlange opgivet et bestemt beløb for det samlede privatforbrug. De fleste skatteydere vil ikke være i stand til at opgøre dette blot nogenlunde nøjagtigt, og det vil i hvert fald næppe være rigtigt at fastsætte bestemmelser om straf for urigtig angivelse af det samlede forbrug. Derimod må det kunne foreskrives, at urigtige svar på de i skemaet stillede spørgsmål kan medføre ansvar efter kontrolloven.

I skemaet må i øvrigt indarbejdes andre spørgsmål, som i et overvejende antal tilfælde er af betydning for forbrugsopgørelsen, og der må afsættes plads til optagelse af særlige spørgsmål, som ligningsmyndigheden i det enkelte tilfælde ønsker besvaret.

Hvis hele arbejdet med påligningen af den direkte forbrugsskat skal udføres af andre myndigheder end de kommunale ligningsmyndigheder, vil det sikkert være mest praktisk, at ligningen først påbegyndes, efter at arbejdet med den foreløbige ansættelse af indkomstskatten til staten er til ende. Ligningsmyndigheden kan da på grundlag af selvangivelserne og skattemønstrene, samt hvad der i øvrigt måtte være den bekendt, udtage de skatteydere, som må antages at være forbrugsskattepligtige, og tilsende disse spørgeskema. Der må fastsættes en frist for skemaets tilbagesendelse og for tilendbringelsen af ligningsarbejdet.

Når ligningen foretages på den foran skitserede måde, bør der tilsendes hver enkelt skatteyder, der ansættes til direkte forbrugsskat, særskilt underretning om ansættelsens størrelse. Ellers vil den enkelte skatteyder, der jo ikke har selvangivet noget bestemt beløb som privatforbrug, ikke være i stand til at afgøre, om han skal påklage ansættelsen til direkte forbrugsskat.

Optrækningen af den direkte forbrugsskat vil under en ordning af den foran omtalte art ikke kunne finde sted samtidig med opkrævningen af indkomstskatten til staten, der i mange kommuner påbegyndes allerede 1. maj eller 1. juni, idet det ikke kan antages, at det vil være muligt at tilendbringe ligningsarbejdet før i løbet af august-september. Hvis man regner med, at opkrævningen kan begynde 1. oktober, kan man eventuelt ordne indbetalingen på den måde, at skatten forfalder til betaling med lige store rater i de pr. 1. oktober resterende opkrævningsterminer for indkomstskatten til staten. På denne måde vil sidste rate af den for et skatteår pålignede indkomstskat og direkte forbrugsskat forfalde til betaling samtidig, hvilket bl. a. af regnskabsmæssige grunde må foretrækkes.

I øvrigt må reglerne om ligningen og om indgivelse af klage m. m. være de samme, som gælder for indkomstskatten til staten.

ALMINDELIG OMSÆTNINGSAFGIFT

I. Hvorledes kan en almindelig omsætningsafgift udformes?

A. OPKRÆVNING I ET ELLER FLERE LED AF VARERNES OMSÆTNING.

1. En almindelig omsætningsafgift kan tænkes opkrævet i et enkelt led af varernes omsætning; det være sig ved salget fra producent, grossist eller detailist. Men en omsætningsafgift kan også opkræves ved alle omsætninger, uanset mellem hvilke led de sker. En sådan *flerledsafgift* eller *kumulativ afgift* medfører altså, at den enkelte vare normalt bliver afgiftsbelastet flere gange, inden den når frem til den endelige forbruger.

Almindelige omsætningsafgifter, der kun opkræves i et af omsætningens led, findes f. eks. i Norge, Schweiz og Finland, medens kumulative omsætningsafgifter (flerledsafgifter) bl. a. findes i Tyskland, Østrig, Holland, Belgien, Luxembourg og Italien. Norge havde i tiden 1935-1940 en kumulativ afgift. En beskrivelse af afgiftssystemerne i disse lande findes side 235 ff.

2. I sin rene form betyder den *kumulative afgift*, at der skal erlægges afgift af råvaren, når den leveres til fabrikanten, at denne på ny skal afgiftsberigtige halvfabrikatet, når det sælges til fremstilleren af den færdige vare, og at denne videre skal afgiftsberigtiges ved salget fra fabrikant til grossist, ved salget fra grossist til detailist og endelig ved salget fra detailhandler til forbruger. Afgiften beregnes ved hver af disse omsætninger med den samme afgiftssats, men på grundlag af prisen ved den enkelte afsætning.

Følgende konstruerede taleksempel illustre-

rer den kumulative afgifts opbygning. Der er regnet med en afgiftssats på 5 pct. af den pris, som forlanges i de enkelte led.

Salgspris for råvare (f. eks. bomuld).....	100
+ omsætningsafgift 5 pct. heraf.....	5
	105
Produktionsomkostninger og bruttoavance for fremstilleren af halvfabrikat (f. eks. spinderiets fremstilling af garn).....	68
	173
+ omsætningsafgift 5 pct. heraf.....	9
	182
Omkostninger m. v. hos fremstilleren af færdigvare (f. eks. væveriets fremstilling af metervarer).....	86
	268
+ omsætningsafgift 5 pct. heraf.....	13
	~ 281
Grossistens bruttoavance.....	25
	306
+ omsætningsafgift 5 pct. heraf.....	15
	321
Detaillistens bruttoavance.....	70
	391
+ omsætningsafgift 5 pct. heraf.....	20
Forbrugerpris (incl. afgifter).....	411

Den samlede afgift betalt af varen bliver således $5 + 9 + 13 + 15 + 20 = 62$, hvilket udgør ca. 15 pct af forbrugerprisen indbefattet afgifterne. Den samlede afgift bliver altså efter det kumulative system betydeligt højere end den afgiftssats, der benyttes ved de enkelte afgiftsberegninger, men på grund af de stadigt stigende priser gennem omsætningsleddene dog

mindre end afgiftssatsen multipliceret med antallet af omsætninger.

3. Som en *fordel ved den kumulative omsætningskat* kan anføres, at den i sin rene form er meget simpel i sin opbygning, idet der skal betales afgift af *alle* omsætninger og efter samme regler. Der opstår derfor ikke som ved en afgift, der kun hviler i ét led, noget problem om, hvorvidt der skal opkræves afgift i det enkelte tilfælde, og om den eventuelt skal beregnes efter særlige regler (f. eks. fordi det drejer sig om salg fra en grossist direkte til forbruger).

Virksomhedernes arbejde med opkrævning af afgiften bliver således simpelt og myndighedernes kontrol let, for så vidt som der ikke under den rene kumulative afgift eksisterer noget problem med opdeling af omsætningen i afgiftspligtigt og afgiftsfrit salg, da det sidste ikke forekommer.

4. En fordel ved den kumulative afgift er det også, at afgiftssatsen, såfremt der sigtes mod et bestemt afgiftsprovenu, kan sættes lavere end under en enkeltledsavgift. Som det fremgår af det anførte taleksempel, kan den kumulative afgift ved en bestemt sats give en flere gange så stor samlet afgiftsbelastning af færdigvaren, som en enkeltledsavgift med samme sats vil give.

Fordelen ved en lavere sats er, at tilskyndelsen til afgiftsunddragelser bliver mindre for de enkelte virksomheder, der skal afregne med de offentlige kasser. Afgiftsbetalingen bliver spredt på et større antal virksomheder, og statens tab ved uerholdelige fordringer bliver mindre, da fordringerne på de enkelte virksomheder bliver mindre.

5. På den anden side er der også meget betydelige *ulemper forbundet med den kumulative afgift*.

Her skal først anføres den ulige afgiftsbelastning af færdigvarerne, som systemet medfører. Der bliver tale dels om en forskellig afgiftsbelastning fra varegruppe til varegruppe, dels om en forskellig afgift på samme vare i de enkelte tilfælde.

Nogle varer, f. eks. grøntsager og håndværksprodukter, sælges ofte direkte fra varens første produktionsled til forbruger eller med kun et enkelt mellemlid, hvorimod andre varer, f. eks. stærkt forarbejdede industrivarer, kan

passere adskillige både fremstillings- og handelsled. For varer, der hører til den sidste gruppe, vil afgiftsbelastningen kunne blive flere gange så stor som for varer af den første gruppe. Disse forskelle i afgiftsbelastning vil set fra et socialt synspunkt være ganske tilfældige.

6. Den anden form for ulighed, som den kumulative afgift medfører, er som anført, at varer af samme art bliver af giftsbelastet forskelligt afhængig af fremstillings- og forhandlingsmåden. Hvis f. eks. i det anførte taleksempel de to fabrikationstrin (spinderi og væveri) foregår i samme fabrik, og denne undgår engrosleddet ved at sælge direkte til detailhandlerne, vil man spare afgift ved to omsætninger. Forudsættes omkostningerne de samme (herunder at fabrikanten har samme salgsomkostninger ved salg til detailhandler, som grossisten har), vil i dette tilfælde afgiften kun andrage 37 eller ca. 9½ pct. mod i det oprindelige eksempel 62 eller ca. 15 pct.

De store virksomheder (og i særlig grad koncerner), der selv inden for virksomheden kan fremstille deres halvfabrikata, vil derfor have en afgiftsmæssig fordel over for de mindre virksomheder, der må købe halvfabrikata fra andre virksomheder.

Dette vil betyde en tilskyndelse til sammenlægning af de efter hinanden følgende led (vertikal integration). Tendensen vil bl. a. gå i retning af, at man springer grossistledet over og sælger direkte til detailhandlere, hvis de ekstra omkostninger (ud over grossistens bruttoavance) ved selv at overtage distributionen, er mindre end det derved sparede afgiftsbeløb.

Såfremt man kan gå ud fra, at der inden en kumulativ afgifts gennemførelse har udviklet sig den mest økonomiske opdeling af produktionsvirksomhederne og den mest økonomiske distributionsmåde, vil en sådan afgift gribe ind i de økonomiske dispositioner og således ikke være neutral over for erhvervsstrukturen, hvilket er et af de krav, som man normalt tilstræber opfyldt ved indretningen af omsætningsafgifter. Særlig skal fremhæves, at den kumulative afgift vil være uheldig ud fra et produktivitetssynspunkt, idet denne afgiftsform vil tilskynde virksomhederne til selv at fremstille alle enkeltdele til brug i produktionen og derved vil modvirke den specialisering mellem virksomhederne, som vil give de laveste samfundsmæssige omkostninger. Dette vil især have

betydning i et lille land, hvor man vanskeligere end i et stort land kan opnå stordriftens fordele uden specialisering, f. eks. ved anvendelse af underleverandørsystemet.

7. En særlig form for omgåelse af den kumulative omsætningsafgift kan ske ved, at virksomhederne formelt indretter sig således, at detailhandlerne kun er agenter for grossisterne, eller disse kun er agenter for fremstillerne. Der sker ikke noget salg til agenten, og der skal derfor ikke svares afgift. Dette forhold kan gennemføres rent formelt, uden at det behøver at have virkning for fordelingen af fortjenesten m.v., og det vil være svært at hindre denne fremgangsmåde, fordi myndighederne vanskeligt kan bevise, at der foreligger ulovlig omgåelse af loven.

Denne form for omgåelse af den kumulative afgift angives at have været et betydeligt problem i Norge under det i 1935-1940 gældende kumulative afgiftssystem, selv om afgiftssatsen kun var 1 pct.

8. En meget væsentlig indvending mod den kumulative afgift hidrører fra de vanskeligheder, der knytter sig til *udenrigshandelen*; dels gør systemet det umuligt at opnå ligelig afgiftsbelastning af indenlandsk fremstillede varer og indførte varer, dels er det besværligt at gennemføre den under ethvert afgiftssystem normalt tilstræbte afgiftsfritagelse for varer, der udføres til udlandet.

Varer, der fremstilles i indlandet, vil, som vist i det foregående, under en kumulativ afgift blive afgiftsbelastet et antal gange under varens fremstilling og afsætning, således at den samlede afgiftsbelastning i forhold til detailprisen måske kommer til at svare til 10-15 pct. ved en afgiftssats på 5 pct.

For at importerede varer ved indførselen kan afgiftsbelastes lige så meget som de indenlandske varer, burde den anvendte afgiftssats rette sig efter den enkelte vares forarbejdsgrad, d.v.s. være afhængig af hvor mange fabriktionsled den tilsvarende indenlandske vare har passeret. Endvidere burde der tages hensyn til, om importen foretages af grossist, detailhandler eller forbruger. Der rejser sig da straks det problem, om afgiftsbelastningen for indførte varer skal svare til den høje afgift, som indenlandske, små, uafhængige virksomheder betaler, eller om den skal svare til den lave afgift, som betales i tilfælde af vertikal

integration. Man vil altså lige så lidt kunne skaffe afgiftsmæssig ligestilling mellem indenlandske og udenlandske varer som mellem de indenlandske indbyrdes.

Reglerne om afgift af indførte varer må derfor blive summariske, men jo højere grad af lighed man vil søge at opnå, jo mere differentierede må reglerne være. I Tyskland har man valgt at anvende ret summariske regler på indførselen, medens man f. eks. i Belgien har en omfattende tarif for omsætningsafgiften af indførte varer.

9. Det almindelige princip om, at varer, der udføres til udlandet, skal fritages for omsætningsafgift, er vanskeligt at gennemføre ved en kumulativ afgift. Det kan ganske vist fastsættes, at der ikke skal svares afgift af den omsætning, ved hvilken varen sælges til udlandet, men derved er varen jo ikke helt fritaget for afgift, idet der er betalt afgift ved varens tidligere omsætninger (som råvare, halvfabrikat og færdigvare). For at opnå fuld afgiftsfritagelse og ikke stille eksportøren ugunstigt på verdensmarkedet, må der også gives fritagelse for den ved de tidligere omsætninger betalte afgift.

Den tanke har været fremme, at man kunne klare problemet vedrørende afgiftsfritagelse for eksporten ved, at råvarer til fremstilling af eksportvarer kunne indkøbes afgiftsfrit, men den er uigennemførlig i praksis. I mange tilfælde véd virksomhederne ikke, når de fremstiller et vareparti, om det eventuelt vil blive eksporteret, og endnu mindre ved de det, hvis eksporten sker efter yderligere forarbejdning i en anden virksomhed.

Snarere kunne man tænke sig en refusion af den i de tidligere led betalte afgift, men foruden at medføre et stort arbejde vil beregningen af refusionen være forbundet med betydelige problemer. Det afgiftsbeløb (målt i procent), der vil være betalt, er nemlig forskelligt fra vare til vare, således at man normalt ikke kan beregne det ud fra eksportprisen.

For at kunne beregne afgiftsgodtgørelserne måtte det fastsættes som en betingelse for at opnå godtgørelsen, at indkøbsfakturaerne over de medgåede råvarer og halvfabrikata indeholdt oplysninger om de samlede afgiftsbeløb, der var betalt af råvarerne m.v. ved tidligere omsætninger. Dette ville være besværligt for virksomhederne, fordi en sådan specifikation måtte anføres på de fleste fakturaer, da det ved det

enkelte varesalg som regel ikke kan udelukkes, at varen senere (eventuelt i videre forarbejdet stand) vil blive eksporteret.

Beregningen af de tidligere betalte afgiftsbeløb vil tillige være vanskelig at foretage, da det kun ved en summarisk kalkulation kan opgøres, hvor stor mængde råstoffer m.v. der medgår. Til en maskine eller radiomodtager bruges måske flere hundrede forskellige dele, som er indkøbt hver for sig.

Endelig vil kontrollen med sådanne opgørelser over afgiftsrefusioner blive overordentlig kompliceret og arbejdskrævende.

10. I praksis må man derfor under en kumulativ omsætningsafgift både *give afgiftsgodtgørelserne for eksportvarer og opkræve afgiften af indførte varer efter summariske regler.*

Når man således fastsætter afgift henholdsvis godtgørelse ud fra visse gennemsnitsbetragtninger, kan det ikke undgås, at der i visse tilfælde bliver højere afgift på indførte varer end på indenlandske, og disse sidste får derved en slags toldbeskyttelse. Ligeledes kan der forekomme tilfælde, hvor eksportgodtgørelsen bliver større end de faktisk erlagte afgifter, og forskellen vil derfor virke som eksporttilskud. Ved indretningen af disse regler om import og eksport må det iagttages, at disse forskelsbehandlinger ikke bliver af væsentlig betydning, da de principielt er i strid med internationale overenskomster, f. eks. G.A.T.T.-aftalen. Det kan nævnes, at der i Rom-traktaten om det europæiske økonomiske fællesskab er optaget en særlig bestemmelse om, at de lande, der har kumulativ omsætningsafgift, kan fastsætte sådanne gennemsnitssatser, men at de ikke må krænke det almindelige forbud mod, at forbrugsafgifterne virker diskriminerende i forholdet til udlandet.

Hvis afgiften på indførte varer eller godtgørelsen ved udførsel omvendt sættes for lavt, vil det virke til skade for de indenlandske producenter.

11. Den ulighed i afgiftsmæssig belastning, som den kumulative omsætningsafgift i sin rene form medfører, kan begrænses ved forskellige *modifikationer i afgiftssystemet.*

Man kan således f. eks. fritage omsætningen af visse råvarer og halvfabrikata for afgift.

For ikke at stille grossistvirksomhederne for dårligt i forhold til de fremstillere, der sælger direkte til detailhandlere, kan man fastsætte en

lavere afgiftssats for grossisternes salg end den almindelige sats, eventuelt helt fritage grossisternes omsætning for den kumulative afgift. En lav sats for grossisternes salg findes således i det tyske og hollandske afgiftssystem.

For at undgå tilskyndelsen til vertikal integration kan man bestemme, at der foruden afgift af egentlige omsætninger også skal svares afgift ved overførsel mellem de enkelte led (afdelinger) inden for en virksomhed eller koncern, f. eks. ved overførsel fra spinderi til væveri inden for samme selskab. Eller man kan for ikke at stille grossistledet dårligt fastsætte, at varer, som af fremstilleren afsættes direkte til detailhandler, skal berigtiges efter en højere afgiftssats.

Yderligere kan nævnes, at man i Belgien for at undgå de uheldige virkninger af den kumulative afgift har indført et system, hvorefter man fastsætter den samlede afgiftsprocent, der normalt erlægges i de forskellige omsætningsled for en række varer, og derefter tillader, at hele afgiftsbeløbet erlægges af et enkelt led, i almindelighed af producenten. Man konverterer altså den kumulative afgift til en enkeltleds-afgift.

Alle sådanne foranstaltninger, der har til hensigt at mindske de uheldige virkninger af en kumulativ afgift, vil tillige medføre, at de fordele, som den rene form for kumulativ afgift har, også vil blive formindsket, bl. a. fordi afgiftsreglerne bliver mere kompliceret. Modifikationerne vil i øvrigt betyde, at systemet nærmer sig enkeltledsafgiften, eventuelt en sådan toledsafgift, som man f. eks. har haft den i Finland indtil 1951. En afgift af denne art er fri for mange af den kumulative afgifts uheldige virkninger, men har bibeholdt de fordele, at afgiftssatserne kan være mindre, og at afgiftsbetalingen bliver spredt på flere betalere.

12. *Sammenfattende* kan man om den kumulative omsætningsafgift sige, at den i sin rene form har visse praktiske administrative fordele, men at den på den anden side indebærer meget væsentlige økonomiske ulemper dels med hensyn til importen og eksporten dels som følge af den ulige afgiftsbelastning, der medfører en tendens til vertikal integration med deraf følgende uheldige virkninger for produktiviteten. I det omfang, man søger at afbøde ulemperne, vil afgiften nærme sig en enkeltledsafgift, og da ulemperne må siges at have væsentlig betydning (i hvert fald hvis afgiftssatsen ikke er

meget lav), kan man ved den videre drøftelse af en eventuel almindelig omsætningsafgift i Danmark formentlig se bort fra muligheden af at indføre den i form af en kumulativ afgift.

13. Inden man går over til at drøfte problemerne ved en enkeltledsafgift, herunder især hvilket led af omsætningen den skal henlægges til, skal omtales den særlige form for omsætningsafgift, som kaldes *værditilvækstafgift*, og som er en mellemform mellem enkeltledsafgift og kumulativ afgift.

En sådan værditilvækstafgift findes i Frankrig, men den er dér kombineret med andre omsætningsafgifter, og afgiftsreglerne indeholder så mange særregler og undtagelser, at systemet er meget kompliceret.

Værditilvækstafgiften indebærer, at der ved ethvert salg skal beregnes afgift af salgsprisen som ved den kumulative afgift, men til forskel fra denne kan virksomhederne ved opgørelsen af deres afgiftstilsvare til staten fratække den ved deres indkøb - f. eks. af råvarer og halvfabrikata til fremstilling af varen — betalte afgift, d.v.s. den i alle tidligere led beregnede afgift. Den enkelte virksomhed skal derfor til det offentlige kun indbetale afgiften af den værdiforøgelse, som har fundet sted i virksomheden. For enhver vare er summen af de i tidligere led betalte afgifter den samme som den ved varens sidste omsætning *beregnet* afgift, d.v.s. det samme beløb, som hvis der i stedet var blevet opkrævet enkeltledsafgift med samme afgiftssats ved varens sidste omsætning.

Hvis man lader en værditilvækstafgift omfatte alle omsætningsled, herunder detailhandelen, kommer afgiftsbelastningen for forbrugeren til at svare til en enkeltledsafgift i detailledet med samme afgiftssats som værditilvækstafgiften. Hvis man undtager detailledet fra afgiften, svarer afgiftsbelastningen på tilsvarende måde til en engrosledsafgift, og hvis man undtager både engros- og detailledet, svarer afgiften til en afgift i produktionsledet.

I sine økonomiske virkninger kommer værditilvækstafgiften derfor til at svare til en enkeltledsafgift og kan indrettes svarende til denne i et vilkårligt led af omsætningen.

Forskellen fra enkeltledsafgiften bliver derfor væsentligst af praktisk opkrævningsmæssig art. Af fordele ved værditilvækstafgiften kan nævnes, at afgiftsbetalingen bliver spredt på et større antal virksomheder. Hvis afgiften omfatter alle led, vil den have den fordel, at der skal beregnes afgift ved alle salg, således at sælgeren ikke behøver at være i tvivl om, hvorvidt det enkelte salg kan ske i uberigtiget stand. Om virksomhedernes og kontrollens arbejde vil blive større eller mindre end under en tilsvarende enkeltledsafgift, er det vanskeligt at udtale sig om med sikkerhed. Men det kan meget vel tænkes, at værditilvækstafgiften kan være en kontrolmæssig fordel, fordi virksomhederne sandsynligvis vil være interesseret i at føre et omhyggeligt regnskab over indkøbene for derigennem at sikre sig fradragsretten for den af de tidligere omsætningsled betalte afgift.

Ved afgiftsberigtigelsen af den enkelte vare er det ikke muligt i praksis at beregne, hvor meget der af denne vareenhed er betalt i afgift ved de tidligere omsætninger. Hvis man skulle det, måtte man i hvert enkelt tilfælde underkaste indkøbsfakturaen et nøjere studium, og det kan ofte være vanskeligt at finde ud af, fra hvilket vareparti den enkelte vareenhed hidrører. Hvor det drejer sig om fremstillingsvirksomheder, ville det blive et besværligt kalkulationsarbejde, der kun kan gøres tilnærmelsesvis. Man må derfor i praksis lade være med at foretage fradraget for de i tidligere led betalte afgifter for det enkelte vareparti, men i stedet lade virksomhederne opgøre afgiften af solgte varer i en bestemt periode på samme måde som ved en enkeltledsafgift og derefter fra dette beløb trække den betalte afgift af de i periodens løb indkøbte varer, selv om disse endnu ikke er solgt.

Som en ulempe ved værditilvækstafgiften i forhold til den tilsvarende enkeltledsafgift kan anføres, at den i højere grad giver mulighed for, at den såkaldte pyramidevirkning gør sig gældende, d.v.s. at de senere omsætningsled beregner sig avance af den i de tidligere led betalte omsætningsafgift.

B. TIL HVILKET LED AF OMSÆTNINGEN BØR OPKRÆVNINGEN HENLÆGGES?

1. Hvis man ønsker, at den enkelte vare kun skal afgiftsbelastes én gang, inden den når til forbrugeren, opstår det spørgsmål, i hvilket led af varens omsætning afgiften skal opkræves.

Man kunne her tænke sig at opkræve afgift af de råvarer, der anvendes til varens fremstilling. Denne mulighed må imidlertid afvises i praksis, bl. a. fordi det vil være meget vanskeligt at fastsætte retningslinier for, hvad der skal forstås ved råvarer; den vare, der i én relation må betragtes som færdigvare, bruges ofte som råvare ved fremstilling af en anden vare. Desuden vil en råvareafgift give et ret lille provenu i forhold til afgiftssatsens størrelse, og den vil give en meget ulige afgiftsbelastning af de færdige forbrugsvarer. Beskatningen af varerne bør derfor først ske, når de er bragt i forbrugsfærdig stand. Der kan herefter blive tale om opkrævning i et af følgende led:

- a) producent- eller importørled
- b) grossistled
- c) detaillled (sidsteled).

Beskatning i producentledet indebærer, at varerne afgiftsberigtiges ved afsætningen fra den virksomhed, der har bragt varen i forbrugsfærdig stand. Forbrugsfærdige varer, der indføres fra udlandet, må under en sådan afgift berigtiges ved indførselen. At afgiften opkræves i engrosledet, vil sige, at afgiftsberigtigelsen normalt sker ved færdigvarens næstsidste omsætning, før den når forbrugeren, d.v.s. ved afsætningen til detailhandleren. Endelig betyder afgift i detaillledet, at berigtigelsen sker ved salget til forbrugeren af varen. Uanset hvilket af de tre opkrævningsled man vælger, må foruden virksomhederne i det pågældende led også virksomhederne i de foregående led underkastes afgiftskontrol, fordi afgiftspligten for de af beskatningen omfattede varer principielt må indtræde i det øjeblik, de foreligger i færdigfremstillet stand. Fremstillingsvirksomheder, der afsætter deres varer direkte til forbruger (f. eks. håndværkere), skal altid selv opkræve afgiften og afregne den med afgiftsmyndighederne.

2. Ved almindelige omsætningsafgifter i fremmede lande kan fremvises eksempler på

anvendelsen af alle de tre ovennævnte muligheder for valg af afgiftsled.

En almindelig omsætningsafgift opkrævet hos producent eller importør findes således i Finland og Canada.

I Schweiz og Australien er opkrævningen henlagt til engrosledet. Det samme er tilfældet med den engelske omsætningsafgift, som dog ikke er generel, men kun omfatter et stort udvalg af specielt nævnte afgiftspligtige varer.

Omsætningsafgift i detaillledet findes i Norge og et stort antal af enkeltstaterne i U.S.A.

Vedrørende den nærmere udformning af afgiftssystemerne i de anførte fremmede lande henvises til de særskilte redegørelser herom, side 235 ff.

3. Som en almindelig målsætning for indretningen af en generel omsætningsafgift kan anføres, at det er det endelige *forbrug*, man ønsker at afgiftsbelaste, og så vidt muligt på en *ligelig* måde, d.v.s. gennem en ensartet beskatning af varenes forbrugerværdi. Dernæst bør afgiften indrettes således, at den giver de færrest mulige økonomiske bivirkninger; den må således ikke påvirke konkurrenceforholdene, men skal være *økonomisk neutral* over for erhvervsstrukturen. Endelig vil *omkostningerne* ved afgiftsopkrævningen for såvel myndighederne som erhvervslivet være medbestemmende for valget af afgiftssystem. I forbindelse hermed står også mulighederne for *kontrollens effektivitet*, hvilket får betydning for afgiftens ligelighed og retfærdighed.

4. Princippet i den almindelige omsætningsafgift er, at den skal omfatte alle varer m. m., således at der sker en ensartet afgiftsbelastning. Imidlertid vil i praksis altid kortere eller længere rækker af varer blive *undtaget fra afgiften* begrundet i kulturelle, sociale, administrative eller andre hensyn. Sådanne fritagelser vil komplicere afgiftsopkrævningen i højere grad, hvis man har en detailafgift, end hvis opkrævningen henlægges til et tidligere led.

Ved erfaringer fra andre lande har det vist sig, at detailhandlerne ikke direkte ved afsætningen kan opdele denne i salget af afgiftsfri og afgiftspligtige varer, f. eks. ved at salget i hver af de to grupper går i hver sin kasse. For

at kunne gennemføre noget sådant, måtte man sikkert have udskrivning af notaer over alle salg, men en gennemførelse af et sådant krav må være utænkeligt for detailhandelen som helhed, især for handelen med de daglige forbrugsvarer.

Såfremt man derfor under en detailafgift lader visse varer være afgiftsfri, må man i stedet for indrette sig på anden måde i de blandede detailforretninger (d.v.s. forretninger, der fører både afgiftsfri og afgiftspligtige varer). Man kan således tænke sig at pålægge detailhandlerne at føre specificeret regnskab over indkøbene af afgiftsfri varer fordelt på varegrupper. Man beregner da salget af afgiftsfri varer ved at lægge avancen for de enkelte varegrupper til indkøbsprisen. Den således beregnede salgssum for afgiftsfri varer trækkes fra den samlede afsætning af afgiftsfri og afgiftspligtige varer, hvorved man når frem til den afgiftspligtige omsætning. Ved denne opgørelsesform tager man ikke hensyn til lagerforskydninger; disse bør imidlertid medtages ved beregninger i forbindelse med lageroptælling i hvert fald mindst én gang om året.

Den således skitserede metode var især anvendelig under krigstidens forhold, hvor prisreguleringerne medførte faste avancer og udsalgspriser på en lang række af de almindeligste forbrugsvarer, herunder levnedsmidler. Metoden vil fortsat være anvendelig for sådanne varer, hvor udsalgspriserne ligger helt fast, f. eks. aviser. Derimod vil den under den nu gældende prisdannelse medføre en betydelig usikkerhed ved opgørelsen af den afgiftspligtige omsætning, fordi avancerne er forskellige efter vare, virksomhed og afsætningstidspunkt. Usikkerheden ved denne opgørelsesmetode vil blive øget i de tilfælde, hvor de afgiftsfri varer udgør en væsentlig del af virksomhedens omsætning.

I de tilfælde, hvor de afgiftspligtige varer kun udgør den mindste del af en detailforretnings omsætning, eller hvor pris- og avanceforholdene ligger mere fast for de afgiftspligtige end for de afgiftsfri varer, kan man vende metoden om, således at man i stedet opgør det afgiftspligtige salg som indkøbet af afgiftspligtige varer tillagt den normale avance.

5. Hvis man vil holde et antal varer uden for afgiftspligten, vil dette give besvær for de afgiftspligtige virksomheder med at opdele indkøb, lager og salg mellem afgiftsfri og afgifts-

pligtige varer. Jo flere fritagelser man har, des flere grænsetilfælde med *fortolkningstvivil om afgiftspligten* vil man komme ud for. Det har vist sig i praksis, at med nutidens stærkt differentierede varesortiment (nye varer, sammen-satte varer m. m.) vil der opstå fortolknings-tvivil med de fleste varegrupper, som kunne tænkes nævnt som afgiftsfri.

Disse forhold vil medføre større vanskeligheder under en detailafgift end under afgift i tidligere led, idet detailforretningernes vareudvalg normalt er mere blandet end grossister-nes, medens verekundskaben og regnskabskyn-digheden er mindre end hos grossister og fa-brikanter. Ved en detailafgift vil undtagelser fra afgiftspligten derfor i højere grad end ved en afgift i tidligere led føre til fejltagelser med deraf følgende ulighed i afgiftsopkrævningen, efterbetalinger af afgift m. v.

I Norge, hvor man har en detailafgift, har der flere gange været fremsat ønsker om afgifts-fritagelse for levnedsmidler, men under hensyn til de anførte vanskeligheder og kontrolvan-skeligheder i øvrigt har man afvist disse fritagelser som uigennemførlige, så længe man har en afgift i detailledet.

6. Ligesom man under en produktions- eller engrosafgift bedre kan administrere afgifts-fritagelser end under en detailafgift, kan man ved de førstnævnte former også bedre på *anden måde differentiere afgiften*, f. eks. ved forskel-lige afgiftssatser for de forskellige varegrupper. Sådant differentiering kan være ønskelig af so-ciale eller administrative grunde. Som eksempel på sidstnævnte kan anføres den særlige afgifts-sats for yderbeklædningsgenstande, som findes i den gældende lov om afgift på manufaktur-varer m. m.

7. *Ændringer af afgiftssatsen*, herunder om-gruppering af varer mellem afgiftspligt og afgiftsfrihed samt mellem forskellige satser, kan rent praktisk bedst foretages under en produktion- eller engrosafgift. Sådanne ændringer må forudsætte en opgørelse i virksomhederne med optælling af lageret. Dette kan ikke gøres sær-ligt effektivt ved en detailhandelsafgift med de mange og små virksomheder, og det vil derfor indebære mulighed for afgiftsunddragelser, idet vedkommende angiver afsætningstidspunk-tet forkert, så han opnår en gunstigere afgifts-beregning. De mindre ærlige virksomheder vil

derved kunne profitere på de hæderliges be-
kostning.

8. Når man som led i den *økonomiske poli-
tik indfører eller fortøjer omsætningsafgifter*,
er der den fordel ved at have afgiften i sidste
led, at den af afgiften følgende prisstigning
straks slår igennem i detailpriserne og således
straks medfører en begrænsning af forbruget.
Man må dog også regne med, at prisstigningen
ved indførelse af en engrosafgift slår igen-
nem, inden de af detaillisterne før afgiftens
indførelse købte varer er solgt.

Indtægterne af afgiften vil under detailhan-
delsafgift normalt hurtigere begynde at indgå i
statskassen, jfr. nedenfor under pkt. 17.

Tilsvarende forhold vil gøre sig gældende
ved en nedsættelse af afgiften.

9. Ved *forhøjelse af afgifter*, der opkræves i
engros- eller producentled, vil der være en
mulighed for, at detailhandlerne kan opnå en
særlig fortjeneste ved at *forhøje prisen på deres
til lavere afgiftssats indkøbte lagre* med afgifts-
forhøjelsens beløb. I hvor stort omfang dette
er muligt, afhænger af konkurrenceforholdene
inden for de pågældende detailhandelsbrancher.

I tidligere diskussioner om disse spørgsmål
er det tilsvarende forhold ved *afgiftsnedsættel-
ser* i særlig grad blevet fremhævet af erhvervs-
organisationerne, der har peget på de *tab*, som
detailhandlerne vil lide ved at være nødt til at
sætte prisen på deres lagerbeholdninger ned
med et til afgiftsnedsættelsen svarende beløb
for at kunne konkurrere med nye virksomheder
og med virksomheder med små lagre, der kan
sælge deres varer til priser indkøbt under den
nye lavere afgift. Omfanget af disse tab vil
være afhængigt af konkurrenceforholdene, men
det må erkendes, at det omhandlede forhold
kan give anledning til tab.

For at undgå disse tab har der ved afgifters
nedsættelser eller bortfald været stillet krav
fra erhvervslivet om, at detailhandlerne fik *re-
funderet* den til nedsættelsen svarende del af
den afgift, som er betalt af deres lagre ved ind-
købet. Sådan afgiftsrefusion må dog anses for
uigennemførlig på kontrolmæssig nogenlunde
betryggende måde, når det drejer sig om af-
giftsændringer, der vedrører et forholdsvis be-
tydeligt vareområde. Opgørelsen af refusions-
beløbet vil betyde et meget stort arbejde for
detailhandlerne, der må foretage en specificeret
lageroptælling med anførsel af de enkelte vare-

partiers indkøbspriser på grundlag af de mod-
tagne fakturaer. Afgiftsrefusionen er derfor
også i de fleste tilfælde blevet afvist af lov-
givningsmagten. Da lovgivningsmagten i 1952
undtagelsesvis bestemte, at der kunne ydes de-
tailhandlere godtgørelse af den erlagte engros-
afgift af deres lager af visse billige gulvtæpper
samt nogle husholdningsmaskiner, som var
blevet fritaget for afgiften, skete det på føl-
gende vilkår: »I tiden fra nærværende lovs
ikrafttræden (1. juni) til og med den 7. juni
1952 er udlevering af de omhandlede varer for-
budt såvel fra anmeldte virksomheder som fra
detailhandlere. Opgørelse over detailhandlernes
lagre pr. 1. juni 1952 af de omhandlede varer,
for hvilke der søges afgiftsgodtgørelse, skal
være toldvæsenet i hænde senest den 3. juni
1952.« Med andre ord måtte de pågældende
forretninger holde lukket, indtil toldvæsenet
havde haft tid til at kontrollere dem. Når det
drejer sig om en generel omsætningsafgift, vil
en sådan fremgangsmåde være udelukket.

En metode til at begrænse detailhandlernes
tab ved afgiftsnedsættelser går ud på at *nedsætte
afgiften i små trin*. Forskellen mellem afgiften
på gamle og nye varer vil da blive så ringe,
at priskonkurrencen ikke tvinger detailhandlerne
til at omkalkulere prisen for lagrene, som de i
stedet sælger ud til de oprindelige kalkulerede
priser. På foranledning af erhvervsorganisatio-
nerne blev en bestemmelse af denne art i juni
1956 indsat i den gældende manufakturafgifts-
lov, således at afgifterne efter denne lov i givet
fald skal nedsættes hver anden måned med 10
pct. af deres oprindelige størrelse.

En anden metode til begrænsning af detail-
handlernes tab er at *udskyde ikrafttrædelsen af
nedsættelser* til nogen tid efter vedtagelsen
(offentliggørelsen). Detailhandlerne vil da i
den mellemliggende tid få lejlighed til at ned-
bringe størrelsen af deres lagre, således at tabet
på disse bliver mindre. Metoden forudsætter, at
ikke også forbrugerne udsætter deres køb, og er
således bedst egnet, når nedsættelserne ved-
rører daglige forbrugsvarer, hvor forbrugerne
kun i ringe grad kan udsætte indkøbene. Me-
toden vil være til betydelig gene for produk-
tions- og grossistledet, da disses afsætning vil
gå ned i overgangsperioden, hvorefter leveran-
cerne vil stige stærkt, når nedsættelsen træder i
kraft. Den kan derfor ikke udstrækkes over et
længere tidsrum. Den er tidligere nogle gange
anvendt her i landet ved nedsættelser af afgif-
terne på cigaretter og chokoladearter.

Det skal endelig bemærkes, at såfremt afgiftsopkrævningen sker i producentleddet, vil det her omhandlede problem eksistere ikke alene for detaillisterne lagre, men også for grossisterne. For grossisterne vil problemet vel endda være større, fordi lagrene her vil være større og avancemarginalen mindre end i detailhandelen.

10. Går man ud fra, at en omsætningsafgift skal indbringe et vist givet provenu, vil *den nødvendige af giftsprocent* blive mindre, hvis afgiften beregnes på grundlag af engrosprisen, end hvis den beregnes af producentprisen, og den vil blive endnu mindre, hvis den beregnes af detailprisen (forbrugerprisen), idet detailprisen indbefatter omkostninger og avance i både grossist- og detailed. Da man i almindelighed vil beregne afgiften af det afgiftspligtige leds egen salgspris (jfr. nedenfor), betyder dette, at man får den laveste afgiftssats ved en detailafgift.

En *lav afgiftssats* vil fra forskellige synspunkter være en fordel. Den vil måske *ned-sætte tilskyndelsen til afgiftsunddragelser* og omgæiser, og den vil betyde, at de uligheder i afgiftsmæssig henseende, som uvægerligt vil fremkomme mellem forskellige virksomheder samt mellem afgiftsfri og afgiftspligtige varer og dermed i konkurrenceforholdene i grænseområdet mellem disse, vil blive mindre.

11. En ulempe ved afgiftsopkrævning i et af de tidligere omsætningsled er den såkaldte *pyramidevirkning*, hvorved man forstår det forhold, at de efter afgiftsopkrævningen følgende handelsled ved fastsættelsen af deres priser beregner sig avance af afgiftsbeløbet.

Under fri konkurrence skulle man ikke vente, at dette kunne blive tilfældet, dog bortset fra den del af sådan avance, der medgår til dækning af øgede renteomkostninger af den udlagte afgift af de på lager værende varer og eventuelle tilsvarende omkostninger.

Imidlertid er konkurrencen på mange områder ikke særlig effektiv, og i mange tilfælde vil priskalkulationen ske ved et sædvanbestemt procenttillæg til indkøbsprisen, hvori afgiften

Hvor meget pyramideeffekten betyder i virkeligheden, er meget vanskeligt at afgøre. En undersøgelse ved sammenligning af avancer må foretages over et langt løb for at have væsentlig interesse for spørgsmålet. Og selv om der

da viser sig en ændring af avancen (beregnet i forhold til den ubeskattede værdi), vil det være vanskeligt at påvise, at denne ikke skyldes en strukturel ændring af branchens omkostningsforhold forårsaget af andre forhold end afgiften. Det er i den nyere tid en almindelig foreteelse, at handelsomkostningerne udgør en stigende del af varenes forbrugerpris.

Forholdene vil sikkert variere fra branche til branche, og det er ikke givet, at man kan overføre de resultater, der kunne findes ved betragtning af en speciel omsætningsafgift, til at gælde for en almen omsætningsafgift.

Man har forsøgt en undersøgelse af pyramidevirkningen på de varer, der har været forbrugsbeskattet i en længere årrække. Det har imidlertid ikke været muligt at slutte noget fra disse vareområder, bl. a. fordi oplysningerne om avancerne er mangelfulde, fordi prisdannelsen ikke har været fri (fastprissystem, maksimalpriser), og fordi der f. eks. for tobakken samtidig med de store afgiftsforhøjelser under og efter krigen skete en stor forøgelse af forbruget.

Pyramideeffekten skulle i sig selv tale for at henlægge opkrævningen af en afgift til detailleddet.

12. Ved udformning af reglerne om *afgiftspligtig værdi* og afgiftsberegningen i øvrigt opstår en række problemer vedrørende ligelighed og retfærdighed i afgiftsbelastningen, som i almindelighed løses nemmest og bedst, når afgiftsopkrævningen henlægges til detailleddet, medens vanskelighederne på den anden side er størst ved opkrævning i producentleddet. Ved at opkræve afgiften i detailleddet opnås den største ligelighed i afgiftsbelastningen i de forskellige forretninger og af de forskellige slags varer, fordi afgiftens størrelse i forhold til forbrugerprisen bliver uafhængig af detailavancen.

Man går i det følgende ud fra, at afgiftsberegningen skal ske på grundlag af det *bt-richtigende* leds afsætningspris, men således at denne forinden udregningen af afgiften eventuelt kan reguleres ved visse tillæg eller fradrag.

Disse problemer om den afgiftspligtige værdi vil blive behandlet ret kort på dette sted, idet de omtales udførligt i et særligt afsnit side 181.

13- Hvis afgiftsberegningen sker på grund-

lag af de faktiske salgspriser, vil der opstå en ulighed i beskattningen; de aftagere, som på grund af *store indkøb* eller af andre årsager opnår en *lavere pris* end normalt, opnår tillige en gunstigere afgiftsberegning. Dette forhold opstår, ligegyldigt i hvilket led afgiftsopkrævningen sker, men kan dog ikke tillægges større betydning ved en detailafgift.

Den påpegede ulighed kan tænkes modvirket ved, at man, selv om man som hovedregel har engrosafgift, kræver anmeldelse af stormagasiner og andre store detailforretninger, som på grund af den store omsætning kan købe særlig billigt. Sådanne virksomheder må da afgiftsberigtige efter de særlige regler om berigtigelse efter detailpriser, jfr. nedenfor.

Ulighederne mellem de store og små detailforretninger ved afgiftsberegning kunne også ophæves ved i stedet for afgiftsberigtigelse på grundlag af faktisk salgspris at foretage den på grundlag af *normalpriser*, men praktiseringen af dette system vil indebære mange vanskeligheder.

14. I tilfælde, hvor varer indføres fra udlandet af forbrugere eller virksomheder, der ikke er anmeldt (ikke er afgiftspligtige virksomheder), må afgiften, uanset hvilket led den ellers opkræves i, betales ved indførselen *sammen med toldbehandlingen*. I disse tilfælde bliver problemet da at fastsætte regler, således at afgiften bliver nogenlunde den samme, som den ville være blevet, hvis varen var blevet afgiftsberigtiget på almindelig måde ved en indenlandsk omsætning.

Den værdi, man i disse tilfælde må benytte til beregning af afgiften, er toldberegningens værdi (d.v.s. indførselsprisen) tillagt tolden (og tillige eventuel betaling for bevillingstilsagn i henhold til dollarpræmieringsordningen). Dette vil nogenlunde være varens kostpris i fortoldet stand.

Hvis man har afgift i engros- eller producentled, og der indføres varer fra udlandet af en detaillist, bliver spørgsmålet, om man for at opnå den mest ligelige afgiftsbelastning bør beregne afgiften direkte på det nævnte grundlag, eller om man forinden beregningen bør tillægge en vis procent svarende til den almindelige importøravance for derved at opnå en mere ligelig afgiftsbelastning i forhold til det tilfælde, hvor varen indføres af en grossist og berigtiges ved salget fra denne til detaillisten. Da grossistavancen (importøravancen) varierer

stærkt, vil det være vanskeligt at fastsætte det rigtige tillæg, og procenten må i praksis fastsættes summarisk, ens for alle varer eller i hvert fald for store varegrupper.

Selv om man ved et sådant tillæg søger at opnå større lighed i afgiftsbelastningen, vil den fulde lighed derfor ikke kunne opnås i alle tilfælde.

Under den gældende danske manufakturafgift har man et tillæg af den omhandlede art på 20 pct.

Også under en afgift i detailledet opstår et tilsvarende problem, men det får ikke så stor betydning som ved afgift i engrosledet, idet almindelige forbrugeres import ikke har noget større omfang. Det kan dog være af betydning for importen af ikke-afgiftsfritagne driftsmidler, hvor den pågældende virksomhed kommer til at stå som forbruger.

15. Ved en afgift i engrosledet bliver der et problem med ligestilling mellem de tilfælde, hvor de anmeldte virksomheder sælger til detailhandlere og de tilfælde, hvor de *salger direkte til forbruger*.

Hvis en virksomhed, der sælger varer direkte til forbrugere, tillige i ikke ubetydeligt omfang afsætter de samme varer engros, kan ligheden opnås ved, at det tillades, at afsætningen direkte til forbrugere (eventuelt gennem eget detailudsalg) berigtiges på grundlag af samme priser som engrosafsætningen. Dette finder således sted under den gældende danske manufakturafgift.

Hvis der ikke ved siden af salget direkte til forbruger finder engrosafsætning sted, må man i stedet søge at konstruere en engrospris, såfremt man ønsker at modvirke den ulighed, som ville fremkomme ved, at salget direkte til forbruger skulle betale afgift af den fulde detailpris, medens andre virksomheder kun betaler afgift af engrosprisen. Konstruktion af en engrospris kan ske ved, at der i tilfælde, hvor detailprisen danner grundlag for afgiftsberegningen, fradrages en vis procent, svarende til detailavancen, forinden afgiften beregnes. Det samme resultat kan opnås ved, at afgiftsberigtigelser, der sker på grundlag af detailpriser, foretages med en lavere afgiftssats end de berigtigelser, der sker på grundlag af engrospriser.

Af praktiske grunde må størrelsen af fradraget for detailavance eller den lavere afgiftssats for berigtigelse efter detailpris fastsættes

ens for alle varer eller store grupper af varer, og der kan derfor ikke i alle tilfælde opnås fuld lighed ved afgiftsberegningen. Når man har reglen om afgiftsberigtigelse af salg direkte til forbruger efter virksomhedens almindelige engrospris, bliver det dog ikke nogen stor del af vareomsætningen, der skal afgiftsberigtiges efter detailpris. Det får da mest betydning for visse håndværk samt enkelte fabriksvirksomheder, der udelukkende sælger gennem egne detailudsalg.

Hvis man har afgiftsopkrævning i producentleddet uden forskel i afgiftsberegningen ved salg til grossist og detaillist, vil det medføre en tilskyndelse til at sælge gennem grossister i stedet for direkte fra producent til detailhandler. Ved denne fremgangsmåde sparer man nemlig afgift af grossistavancen. I mange tilfælde vil producenten ved salg gennem grossist spare næsten lige så meget i omkostninger, som forskellen mellem priserne ved salg til grossist og direkte til detaillist udgør. En sådan afgift i producentleddet vil således ikke være økonomisk neutral over for erhvervsstrukturen. Dette gør sig f. eks. gældende ved den finske omsætningsafgift.

Dette forhold ved en producentafgift kunne tænkes modvirket ved at fastsætte regler, hvorefter producenten ved salg til grossist skulle beregne afgiften på grundlag af prisen med tillæg af en vis procent svarende til grossistavancen. Man ville derved nærme sig en engrosafgift, men systemet vil sikkert være vanskeligt at praktisere, især over for de virksomheder, der både driver engros- og detailhandel.

16. En særlig vanskelighed ved afgiftsberigtigelsen efter engros- eller producentpris fremkommer i tilfælde, hvor afsætningen sker til datterselskaber eller andre virksomheder, med hvilke sælgeren har økonomisk *interessellesskab*. Det kan i disse tilfælde risikeres, at afgiftsberegningen sker efter vilkårligt fastsatte priser, der ikke svarer til varenes virkelige værdi.

Stråmandsvirksomheder kan tænkes oprettet i tilfælde, hvor virksomhederne finder, at afgiftsberigtigelse med udgangspunkt i detailpriser giver et for dem ugunstigt resultat, og f. eks. også for at omgå reglerne om afgiftsberigtigelse ved indførselen af varer, der importeres af detailforretninger.

De omhandlede forhold kan modvirkes ved

visse lovregler, der giver administrationen bemyndigelse til at hindre opnåelsen af sådanne urimelige fordele. Bestemmelser af denne art findes i et vist omfang i manufakturafgiftsloven.

17. Hvis afgiftsopkrævningen henlægges til detailhandelen, må man af praktiske grunde fastsætte en *betalingsfrist* for detaillisternes indbetaling af afgiften, således at afgiften af en måneds omsætning først skal indbetales et stykke ind i den følgende måned. Detailhandlerne vil derved i tiden mellem varens salg og afgiftens afregning opnå et rentefrit lån. Hvis afgiften derimod opkræves i engrosleddet (eller producentleddet), må detailhandlerne ved deres indkøb *forskudsvis udrede afgiften*, således at de har betalt afgiften på de varer, de har liggende på lager. Dette vil betyde større investeringer for detailhandlerne og mindre likviditet for dem. Dette forhold er ofte fremhævet af erhvervsorganisationerne, der bl. a. også har henvist til detailhandlernes øgede renteudgifter.

Denne ulempe for detailhandlerne kan afhjælpes ved, at man giver grossisterne kredit med indbetaling af afgiften, f. eks. svarende til den gennemsnitlige lagertid for detailhandlernes lagre. Denne kredit må i hovedsagen ventes at ville gå videre til detailhandlerne. De gældende danske bestemmelser om, at grossisters krav på afgiftsbeløb er privilegeret, vil fremme dette.

Hvis man ved indførselen af afgiften ikke fastsætter særlige avancebegrænsninger, men tillader detailhandlerne at forhøje prisen på deres varelagre med afgiftens beløb, vil de handlede ved salget af deres lagre indvinde et så stort beløb, at de for dette vil kunne retablere deres lagre i samme omfang som hidtil, selv om deres indkøbspriser er forhøjet med afgiften. Der skulle i så fald ikke opstå noget problem ved detailhandlernes forskudsvis udredning af afgiften.

Det kunne i øvrigt tænkes, at man ved gennemførelse af en omsætningsafgift som et led i den økonomiske politik gennem en stramning af detailhandlernes likviditet kunne ønske at tilskynde detailhandlerne til at formindske deres lagerbeholdninger.

18. Det er fra detailhandlerne fremført, at det indebærer en ulighed for dem, at de under en engrosafgift skal *berigtige de af dem selv*

indførte varer ved indførselen, medens varer indført af grossister henligger uberigtigede på grossisternes lagre, og afgiften først skal betales en vis tid efter afsætningen til detaillist. Denne ulighed kunne dog imødegås ved en kreditordning for afgiften af varer, der skal bringes ved indførselen.

19- Som argument mod afgiftens henlægning til producent- eller grossistledet er anført, at detailhandlerne i så fald vil lide *tab på prisnedsættelser*.

Det kan for det første tænkes, at engrosprisen på en vare sættes ned, og at detailhandlerne må følge med ved en prisnedsættelse af deres lagre købt til den gamle højere pris. De vil da lide et større tab målt i kroner, end tilfældet ville være uden afgift. Over for dette står imidlertid en tilsvarende merfortjeneste på varer, hvis engrospris forhøjes, og under stigende prisniveau vil forholdet ikke få større betydning, idet tabene da vil blive mere end opvejet af tilsvarende yderligere fortjenester som følge af prisstigning.

Det andet tilfælde er prisnedsættelser af modeprægede varer og andre ukurante varer, som realiseres ved udsalg. Her vil den dygtige forretningsmand, der undgår at få for mange ukurante varer, efter afgiftens indførelse få en lille yderligere fordel over for sine konkurrenter. I øvrigt vil forholdet for erhvervslivet som helhed blive indkalkuleret i priserne for de modeprægede varer, så der sikkert ikke bliver tab for erhvervet som helhed.

20. Efter de almindeligt gældende synspunkter for omsætningsafgift skal *eksporten være fritaget* for denne. For en afgift i produktionsledet opstår derved en vanskelighed, idet en vis del af eksporten foretages af grossister, der ikke selv fremstiller varerne. Problemet kan løses ved en refusionsordning, der dog er administrativt omstændelig. En anden løsning, som man har valgt i Finland, består i at lade eksportgrossisterne blive anmeldt, men derved nærmer man sig i realiteten en engrosafgift.

Tilsvarende problemer opstår for afgiftsfri leverancer af råvarer fra ikke-anmeldte grossister til fremstilling af afgiftspligtige varer. Løsningerne bliver tilsvarende som for eksporten.

De omhandlede problemer opstår for så vidt også under en engrosafgift, men da det er und-

tagelsen, at detailforretninger eksporterer eller leverer råvarer til varefremstilling, får problemet i dette tilfælde ikke større praktisk betydning.

21. Ifølge erhvervstællingen i 1948 fandtes følgende *antal virksomheder*:

Industri og håndværk:	
Fremstillingsvirksomhed	69-200
Anlægsvirksomhed	20.800
El-, gas- og vandværker	1.000
Håndværksmæssige servicefag	11.200
	<u>102.200</u>
Handel m. v.:	
Engroshandel	7.500
Agenter m. v.	3-900
Detailhandel	52.300
Hotel og restauration	8.300
	" <u>72.000</u>
Transportvirksomhed m. v.	14.700
Liberale erhverv	5.700
Fiskeri	7.200

Endvidere findes ca. 200.000 landbrugsvirksomheder og ca. 22.000 virksomheder inden for gartneri og frugtavl.

Selv om man indretter afgiften således, at landbrug, gartneri, fiskeri, liberale erhverv, transport samt hotel- og restaurationsvirksomhed holdes uden for, bliver der et meget betydeligt antal virksomheder tilbage, efter foranstående tal ca. 165.000. Hvis man, som nærmere omtalt i et følgende afsnit, yderligere kan holde byggefagene og tjenesteydelserne uden for afgiftspligten, kommer man ned på ca. 130.000 virksomheder. Erfaringerne fra tidligere afgiftslove viser dog, at man ved en afgift må regne med større antal virksomheder, end den officielle statistik angiver, idet et antal småvirksomheder, bl. a. hjemmefremstilling og bierhverv, ikke kommer med i statistikken.

Da man under de forskellige afgiftssystemer må have de foran det typiske afgiftspligtige omsætningsled liggende led med under afgiftskontrollen, skulle de anførte tal betyde, at man under en detailledsafgift får ca. 130.000 anmeldte virksomheder, under engrosafgift ca. 80.000 og under produktionsledsafgift ca. 70.000 virksomheder. Disse tal vil dog, især for de to sidstnævntes vedkommende, kunne reduceres i det omfang, forskellige fritagelser og undtagelsesbestemmelser muliggør det, jfr. nedenfor.

Det ses af tallene, at en produktionsledsaf-

gift ikke vil betyde væsentligt lavere antal virksomheder end engrosafgift.

22. Jo færre virksomheder der skal opkræve afgiften, des mindre bliver virksomhedernes og myndighedernes *arbejde og omkostninger ved opkrævningen og kontrollen* med denne. Hvis detailforretningerne holdes uden for kredsen af anmeldte virksomheder, vil disse virksomheder helt undgå besvær med opkrævningen, uden at det giver tilsvarende øget arbejde hos grossisterne.

Jo større antallet af virksomheder er, des vanskeligere vil det være for den forhåndenværende stab af kontrolpersonale at føre en effektiv kontrol med afgiftens rigtige erlægelse. Med et meget stort antal virksomheder vil der nemt gå meget lang tid mellem kontrolbesøgene, hvis man ikke nøjes med at gøre disse meget overfladiske. De uopklarede afgiftsundersøgelser vil ikke alene betyde et tab for statskassen, men de vil også betyde, at de ærlige virksomheder bliver udsat for en urimelig konkurrence fra de virksomheder, som snyder for en del af afgiften.

23. Under et system, hvor afgiftsopkrævningen principielt ligger i engros- eller producentledet, kan man bedre end under en detailledsafgift gennemføre *undtagelsesregler, der tilsigter en formindskelse af antallet af anmeldte virksomheder*, således at man især udelader en række småvirksomheder.

Da engrosavancerne normalt er meget mindre end detailavancerne, vil uligheden ikke blive så stærk ved fritagelse af mindre grossister under en engrosafgift som fritagelse af visse detailhandlere under en detailafgift. Det må dog bemærkes, at grossisterne med deres lavere avancer også vil være mere følsomme for forskelle i afgiftsbelastningen.

Inden for fremstillingen vil man under en engrosafgift bedre end under detailafgift kunne have bestemmelser, der fritager visse grupper mindre virksomheder for afgift. Der skal her henvises til den gældende bestemmelse om fritagelse for anmeldelse af virksomheder, der fremstiller yderbeklædning direkte til forbrugere. Denne regel forudsætter en differentiering af afgiftssatserne for de anvendte råvarer og færdigvarerne, og en sådan differentiering kan som tidligere omtalt bedst ske under engrosafgift.

Hvis man også uden sådan differentiering af

afgiftssatserne vil fritage visse mindre håndværksvirksomheder for anmeldelsen, således at de kun kommer til at svare afgift af deres råvarer, men ikke af den værdiforøgelse, de tilfører varerne, synes dette også bedre at kunne gøres under en engrosafgift end under detailafgift. En sådan fritagelse for anmeldelse af visse virksomheder vil nemlig betyde en vis ulighed i afgiftsbelastningen, og dette forhold vil bedst kunne forenes med en afgift i engrosledet, hvor det som foran vist alligevel ikke vil være muligt at skabe fuldstændig lighed i afgiftsberegningen. Derimod vil det være vanskeligere at begrunde en sådan ulighed under detailafgift, fordi et af de væsentligste punkter i begrundelsen for at vælge en sådan vil være, at man ønsker ligheden i afgiftsberegningen trods større opkrævningsomkostninger og -besvær.

En nærmere drøftelse af mulighederne for ved særlige undtagelsesregler eller modifikationer af afgiftsreglerne at formindske antallet af anmeldte virksomheder findes i pkt. 11—24 i afsnittet om de afgiftspligtige virksomheder (se side 192-197).

24. I en norsk betænkning om omsætningsafgift*) er det anført, at der under en omsætningsafgift i engrosledet vil blive *vanskeligheder med at afgøre, hvorvidt der ved den enkelte omsætning skal opkræves afgift*, eller om varen i det pågældende tilfælde kan sælges i uberigtiget stand til videreförhandling.

Da man her i landet gennem en årrække har indhøstet erfaringer om en engrosafgifts praktisering, kan man imidlertid her fastslå, at disse vanskeligheder er uden praktisk betydning. De vil ikke være af anden art end de, som også vil fremkomme under en detailafgift, f. eks. vedrørende afgiftsberigtigelse af varer, der sælges til brug som ikke-afgiftsfri driftsmidler i andre virksomheder. Hovedreglen vil i alle tilfælde være, at der skal opkræves afgift ved salg til alle ikke-anmeldte virksomheder, d.v.s. at salg i afgiftsfri stand kun kan ske mod forevisning af det såkaldte legitimationskort.

25. Som hovedregel må man regne med, at de større virksomheder er i besiddelse af større *regnskabskyndighed* og fører et bedre regnskab end de små virksomheder. De større virksom-

*) Innstilling fra Avgiftscommitéen av 1953 (Lillehammer 1955).

heder vil derfor bedre end de små være i stand til at opkræve en omsætningsafgift på rigtig måde, og myndighederne kan bedre kontrollere afgiftens rigtige erlæggelse i disse virksomheder, selv om kontrollen af disse virksomheder stiller større krav til kontrolpersonals uddannelse og erfaring.

I de større virksomheder, hvor regnskabsførelsen varetages af ansat personale, vil der ikke så nemt kunne ske tilsigtede afgiftsunddragelser som i de små virksomheder, hvor indehaveren alene fører regnskaberne og derfor bedre kan skjule unddragelserne gennem urigtig bogføring.

Gennemgående er virksomhederne inden for engroshandelen større end inden for detailhandelen, efter erhvervstællingen i 1948 således gennemsnitlig 9 gange så store. Inden for engroshandelen er omsætningen yderligere i højere grad end i detailhandelen koncentreret på de store virksomheder. På grundlag af erhvervstællingen i 1948 kan det således opgøres, at 10 pct. af virksomhederne (de største) inden for engroshandelen havde ca. 70 pct. af omsætningen, medens inden for detailhandelen de største virksomheder (10 pct. af samlede antal) kun havde ca. 48 pct. af den samlede detailhandels omsætning.

Ved en engrosafgift vil derfor en langt større del af afgiften blive erlagt af virksomheder, der både har evne og vilje til at gennemføre opkrævningen rigtigt. Man må derfor vente, at *afgiftsunddragelser* (både tilsigtede og utilsigtede) vil blive mindre under engrosafgift end under detailafgift.

Statens tab på *uerholdelige afgiftsforordninger* må ventes at blive større under detailafgift end under afgift i tidligere led.

26. Under såvel engrosafgift som detailafgift har afgiftskontrollen den kontrolmulighed at *indhente oplysninger fra den pågældende virksomheds leverandører* om den pågældendes vareindkøb. Man kan herved først kontrollere, at regnskabet vedrørende indkøbene er rigtigt ført. Dernæst kan man på grundlag af indkøbene (tilgangen) og under hensyn til ændringer i lagerbeholdningerne beregne størrelsen af varesalget (afgangen), nemlig ved tillæg af bruttoavancen. Men en sådan beregning kan normalt kun blive tilnærmet, fordi bruttoavancen ikke ligger fast, men svinger fra vare til vare og fra aftager til aftager.

Hvis derfor en detailhandler undlader at

bogføre en del af sit kontantsalg, vil det som regel være meget vanskeligt for kontrollen at bevise dette, idet beregningen på grundlag af indkøb og bruttoavance kun kan være tilnærmet, og detailhandleren måske vil hævde, at årsagen til, at den af ham angivne omsætning er mindre end den af toldvæsenet beregnede, er, at han ofte sælger til lavere priser end de almindeligt gældende.

Ved en engrosafgift har man derimod mulighed for direkte at kontrollere afsætningen, nemlig ved *kontrol hos aftagerne*, d.v.s. hos detailhandlerne. Man kan ved besøg hos disse tage afskrifter af deres fakturaer og senere ved eftersyn hos leverandørerne efterse, at disse alle er indført i afgiftsregnskabet. Man vil på den måde ofte komme på sporet af afgiftsunddragelser, og selv om man ikke altid direkte kan bevise den fulde størrelse af unddragelsen, vil man have bevis for, at en sådan i hvert fald i et vist omfang har fundet sted.

Det må bemærkes, at de her anførte forhold refererer sig til handelsleddene; vanskelighederne med afgiftsrelæggelsen og kontrollen hermed vil i små produktionsvirksomheder (håndværkere), der afsætter deres varer direkte til forbrugere, være nogenlunde de samme, uanset om man har engros- eller detailafgift.

27. Efter erfaringerne fra den danske manufakturafgift i årene 1940-45 medfører en afgift i detailledet et meget stort *antal overtrædelser* af afgiftsbestemmelserne og deraf følgende efterbetalinger af afgift samt bøder. Under den nugældende manufakturafgift i engrosledet er antallet af overtrædelser meget mindre, også i forhold til antallet af anmeldte virksomheder, selv om det beskattede vareområde nu er lidt større end under den gamle afgift. Under den gamle afgift ikendte man således i et tilfældigt valgt kvartal bøder i ca. 460 sager, medens man under den nuværende afgift kun har haft ca. 50 bødesager pr. kvartal.

28. Det er blevet anført som argument for afgiftens henlæggelse til detailledet, at man derved i tilgift til omsætningsafgiften får en bedre *kontrol med grundlaget for ligningen* af detailhandlernes indkomstskat. Et samarbejde mellem toldvæsenet og skattevæsenet vil således give mulighed for en skærpet kontrol i hvert fald med virksomhedernes bruttoomsætning, og det må antages, at omsætningsafgiften i mange

tilfælde vil tvinge de handlende til bedre regnskabsførelse.

29. Hvis man gennemfører en almindelig omsætningsafgift i detailleret og samtidig ophæver den gældende afgift i engrosledet på manufakturvarer m.v., vil der opstå et *overgangsproblem* for de beskattede lagre, som findes i detailhandelen.

Da der i lovform er givet tilsagn om, at afgiften ikke pludselig kan afskaffes, men kun kan nedsættes trinvis (såkaldt aftrapning), kan man ikke blot ophæve den samtidig med indførelse af en ny afgift i detailhandelen. De herved opståede vanskeligheder behandles nærmere i afsnittet om overgangsbestemmelser side 206 ff.

Hvis man indfører almindelig omsætningsafgift i engrosledet, kunne der blive spørgsmål om efterbeskatning af detailhandelens lagre af hidtil ubeskattede varer. Efter de hidtidige erfaringer må dette imidlertid afvises som uigennemførligt i praksis, især da man samtidig indfører en ny stor afgift, der i begyndelsen vil være en overordentlig stor byrde for kontrolmyndighederne, se nærmere side 208.

30. Den foregående redegørelse drøfter især

forholdet mellem afgift i engrosled og detailled, medens afgift i producentled kun i mindre omfang omtales, bl. a. ikke i de tilfælde, hvor forholdene vil ligne dem, der vil eksistere under en engrosafgift.

Sammenfattende kan man for så vidt angår produktionsledsafgift sige, at den i forhold til engrosafgift indebærer væsentlige ulemper, men ikke særlige fordele, da antallet af virksomheder under engrosafgift kun bliver lidt større end under producentafgift, og da grossistledet er det nemmeste led at kontrollere.

Både engrosafgift og detailafgift må anses for mulige. Under engrosafgiften får man en række problemer vedrørende ligelighed over for afgiften, men det er dog muligt i vidt omfang at løse eller afhjælpe disse, således at ulighederne og ulemperne ikke skulle blive særlig store, især ikke hvis afgiftssatsen er forholdsvis lav. På den anden side må engrosafgiften foretrækkes frem for detailafgiften ud fra et kontrolmæssigt synspunkt. Den ligelighed, som skulle kunne opnås ved afgift i detailleret, vil dog ikke fuldt ud kunne opnås i praksis, fordi der her opstår en vis ulighed, da kontrollen ikke kan være så effektiv som ved engrosafgift.

C. AFGIFTSPLIGTENS OMFANG, HERUNDER AFGIFTSFRITAGELSER.

Indledning.

1. I dette afsnit vil der blive gjort rede for en del af de problemer, som knytter sig til spørgsmålet om, hvilke varer og andre ydelser en almindelig omsætningsafgift bør omfatte.

En fuldstændig generel afgift omfattende alle varer og ydelser kan dårligt tænkes i praksis og findes heller ikke i noget land. Man kunne derfor tænke sig at affatte afgiftsbestemmelserne således, at kun de i en særlig fortegnelse anførte varer omfattes af afgiften, således som man kender det ved den engelske omsætningsafgift (purchase tax). Det vil imidlertid give store praktiske vanskeligheder at opstille sådanne udtømmende lister og til stadighed at revidere dem, når nye varer og varearter fremkommer. Det vil også være vanskeligt under et sådant system at opnå, at afgiften får karakter af en generel afgift med de deraf følgende fordele med hensyn til ensartethed og ligelighed i afgiftsbelastningen. Selv om den engelske af-

gift omfatter en meget lang række varer, kan den dog ikke karakteriseres som en generel afgift.

Det system, der anvendes i alle kendte generelle omsætningsafgifter, er derfor også, at principielt alle varer er afgiftspligtige, men at man gør en række undtagelser fra afgiftspligten. Desuden kan andet end varer, især tjenesteydelser af forskellig art, være inddraget under afgiftspligten. Når man derfor ved en generel omsætningsafgift tager udgangspunkt i, at alle varer er afgiftspligtige, vil nærværende afsnit for så vidt angår afgiftspligten for varer mest komme til at handle om de varer, der kan blive tale om at gøre afgiftsfri ved særlige undtagelser fra den generelle afgiftspligt.

2. Indledningsvis kan som hovedprincip opstilles, at alle varer og ydelser *bør* omfattes af afgiftspligten, og at man i hvert fald bør indskrænke undtagelserne mest muligt. Begrund-

delsen herfor er for det første, at den ensartede afgiftsbelastning af alle forbrugsudgifter vil medføre den mindst mulige forskydning i prisrelationerne og derfor i størst omfang være økonomisk neutral såvel med hensyn til påvirkning af forbrugernes dispositioner som med hensyn til erhvervsvirksomhedernes indbyrdes stilling.

Som begrundelse kan endvidere anføres, at jo bredere det afgiftspligtige område er, des lavere vil det være muligt at fastsætte afgiftssatsen for at opnå et vist provenu af afgiften. Jo lavere afgiftssatsen er, jo mindre vil vanskelighederne ved opkrævningen samt tilskyndelserne til afgiftsunddragelse være. En lavere afgiftssats giver også mindre ulighed i konkurrencen mellem afgiftspligtige og afgiftsfri varer i grænseområdet, og afgrænsningsvanskelighederne vil derfor være mindre.

Endelig kan anføres, at afgiftssystemet i det hele vil blive mere vanskeligt at administrere og kontrollere både for virksomhederne og for det offentlige, jo flere undtagelser fra afgiftspligten der findes. Dette forhold vil især have betydning i den første tid efter, at en generel omsætningsafgift er indført, da gennemførelsen af afgiftssystemet selv uden afgiftsfritagelser vil medføre adskillige problemer, især for de virksomheder, der ikke tidligere har været undergivet forbrugsbeskatning.

Der kan dog, som det fremgår af det følgende, være så stærke argumenter af økonomisk, praktisk-administrativ, social eller anden art, at de opvejer de foran anførte mere almindelige betragtninger om fordelene ved begrænsning af fritagelserne.

Produktionsmidler.

3. Det første spørgsmål, der skal gøres til genstand for drøftelse, er, hvorvidt der skal svares afgift af *produktionsmidlerne*. Såfremt dette ikke skal være tilfældet, bliver det næste spørgsmål, om produktionsmidlerne kan holdes uden for afgiften som afgiftsfri varer, eller hvorledes en afgiftsfritagelse for produktionsmidler på anden måde kan indrettes, således at virksomhederne kan fritages for at betale afgift af de af dem anvendte produktionsmidler.

Drøftelsen vil kun dreje sig om beskatning af realkapital, medens spørgsmålet om beskatning af produktionsfaktorerne arbejde og jord samt kapital betragtet som tidsfaktoren (rente) lades ude af betragtning. Det forudsættes, at afgiftssystemet er således indrettet, at de for afgifts-

myndigheden anmeldte virksomheder afgiftsfrit kan indkøbe materialer (råvarer og halvfabrikata) til fremstilling af afgiftspligtige varer.

4. Afgift på anskaffelsen af driftsmidler vil betyde en forhøjet anskaffelsespris for disse og må derfor formodes at ville medføre mindskede *investeringer* i de afgiftsbelagte driftsmidler. En sådan virkning kan være ønskelig som led i den økonomiske politik; der kan her henvises til bestræbelser i Sverige for at mindske investeringerne ved hjælp af afgifter. Det kan også nævnes, at man i 1955 udvidede den norske omsætningsafgift til at omfatte bygge- og anlægsvirksomhed (dog ikke byggeri af boliger og driftsbygninger til landbruget). Denne udvidelse af afgiftsområdet var væsentligst begrundet i ønsket om at begrænse investeringerne. Som de økonomiske forhold har ligget her i landet i de senere år, vil det dog formentlig være fremme af investeringerne, der er mest aktuelt.

5. Som argument for at produktionsmidlerne ikke skal belægges med omsætningsafgift, kan anføres, at dette vil betyde en *dobbeltbeskatning* af forbrugsvarerne, idet der vil blive betalt afgift både af de færdige varers samlede pris og af de produktionsmidler, der har medvirket ved fremstillingen, og hvis pris (incl. afgift) fordeles på de producerede enheder og indgår i disses pris.

Argumentet har ikke i sig selv nogen vægt, idet det kan anføres, at såfremt man ønsker at opnå et provenu af en bestemt størrelse, kan dette ske enten ved kun at belægge færdige forbrugsvarer med en vis afgift eller ved at belægge både produktionsmidler og forbrugsvarer med lavere satser.

Argumentet får dog indirekte betydning, der ved at denne dobbeltbeskatning medfører en ulige beskatning af de forskellige færdigvarer; den samlede beskatning vil blive højest for de varer, til hvis fremstilling der i særlig høj grad bruges afgiftspligtige produktionsmidler såsom maskiner og hjælpstoffer. Denne ulighed i beskatningen kan være uønsket, fordi man netop ved den almindelige omsætningsafgift ønsker at ramme alle forbrugsvarer lige hårdt og vil overlade differentieringen i beskatningen til sær-afgifter, hvis virkning og virkeområde man bedre kan overse.

Inden for produktionen af den enkelte vare vil en afgift på produktionsmidler i øvrigt med-

føre en tendens til, at man ved fremstillingen sparer på de afgiftspligtige og derfor dyrere driftsmidler, men anvender mere af den afgiftsfri arbejdskraft og måske råmaterialer. Dette betyder, at man går bort fra det optimale forhold mellem de anvendte mængder af produktionsfaktorerne og over til en lavere teknik, således at den samfundsmæssige omkostning ved varem fremstillingen bliver højere.

6. Dobbeltbeskatningen har også betydning for forholdet mellem inden- og udenlandske varer i omsætningen. Importhandelen vil få den fordel over for den hjemlige produktion, at der kun bliver betalt afgift af færdigvaren, men ikke af de anvendte driftsmidler. Dette vil betyde en formindskelse af toldbeskyttelsen, der især rammer de varer, i hvis priser afskrivning på driftsmidler indgår med store beløb. For så vidt angår toldfri færdigvarer vil det betyde en negativ beskyttelse, og dette vil få særlig betydning, hvis Danmark ved at indtræde i et fællesmarked ophæver tolden på varer fra en række fremmede lande.

Misforholdet mellem danske og importerede varer kunne tænkes udlignet ved, at man for importerede varer opkrævede omsætningsafgiften med en højere procent end for indenlandsk fremstillede varer. En sådan fremgangsmåde vil imidlertid være meget vanskelig i praksis, fordi afgiften af de indførte varer normalt ikke vil blive opkrævet ved indførselen, (det vil med en engrosskat kun ske, såfremt detailhandleren eller forbrugeren selv importerer varerne, og med en detailskat såfremt forbrugeren gør det). En højere afgift på indførte varer måtte derfor medføre, at enhver grossist og ved detailafgift tillige enhver detailhandler skulle have sit lager opdelt i indenlandske og udenlandske varer og beskatte de to grupper forskelligt. Det er klart, at de praktiske vanskeligheder herved vil være meget store, da de forhandlere, som køber varerne af importøren, normalt ikke kender og heller ikke interesserer sig for varenes nationale oprindelse.

Også på anden måde vil en sådan højere afgift på udenlandske varer bringe vanskeligheder, nemlig hvis varen efter indførselen undergår en (måske kun mindre) forarbejdning. Der opstår da det problem, om den fortsat skal betragtes som udenlandsk; i benægtende fald vil der ikke være noget grundlag for at opkræve den højere udenlandsafgift.

Man kunne i stedet for højere afgiftssats på

udenlandske varer tænke sig at afkræve disse en særlig indførselsafgift, der udlignede den fordel, udenlandske varer ellers ville have over for indenlandske, og som i alle tilfælde skulle erlægges ved varenes toldbehandling, selv om varen i øvrigt blev udleveret til pågældende grossist eller detailhandler i afgiftsfri stand.

Hvad enten man nu valgte at beskatte udenlandske varer med en særlig omsætningsafgift eller en særlig indførselsafgift, burde størrelsen af disse afgifter, for at de kunne blive så rigtige og retfærdige som muligt, afpasses efter de enkelte varers art. Af praktiske grunde må en sådan fremgangsmåde imidlertid på forhånd opgives for omsætningsafgiftens vedkommende af hensyn til de afgiftspligtige virksomheder. For indførselsafgiftens vedkommende ville opgaven bestå i at opstille en slags special toldtarif, og som en særlig vanskelighed herved kan nævnes, at den samme vare kan tænkes at blive fremstillet i forskellig teknik; det måtte da blive et problem at afgøre, efter hvilken fremstillingsmåde udligningsafgiften skulle fastsættes.

I praksis måtte man formentlig nøjes med en grov opdeling på nogle få grupper eller måske med én enkelt sats for udligningsafgiften, gældende for alle varer. Satsen kunne så fastsættes således, at den for alle varer gav fuld kompensation, eller således at den i gennemsnit for alle importvarer gav kompensation. Især hvis den første af de to muligheder vælges, vil man dog nemt komme i strid med bestemmelserne i den internationale G.A.T.T.-konvention, og der vil ligeledes opstå problemer ved Danmarks eventuelle indtræden i et fællesmarked.

7. Varer, der er afgiftspligtige ifølge de sædvanlige regler om omsætningsafgifter i ét led, bliver i almindelighed fritaget for afgiften, når de udføres. Når udførselen sker fra afgiftspligtige virksomheder, bliver varerne overhovedet ikke afgiftsberigtiget.

For den afgift, som indirekte belaster varerne gennem afgift på produktionsmidler, kan fritagelse for udførselen ikke ske på tilsvarende måde. Man kan ikke give afgiftsfrihed for de driftsmidler, der anvendes til produktion af eksportvarer; driftsmidlerne bruges normalt til produktion af varer både til eksport og hjemligt forbrug, og en bevilling til afgiftsfritagelse for driftsmidler alene i det omfang, de bruges til

fremstilling af eksportvarer, kan ikke kontrolleres.

Det vil i øvrigt både teoretisk og praktisk være umuligt at beregne størrelsen af den indirekte afgiftsbelastning, som de eksporterede varer kommer til at bære, således at der heller ikke kan ske tilbagebetaling af de omhandlede afgiftsbeløb. Såfremt en sådan tilbagebetaling måtte anses for nødvendig, måtte den ske efter meget grove regler, f. eks. med en bestemt procent af udførselsværdien for alle varer. En sådan ordning må frarådes ud fra administrative og kontrolmæssige synspunkter. Ordningen ville med summariske regler let komme til at få karakter af eksportsubsidier.

I lande som Norge og Finland, hvor driftsmidlerne (med visse undtagelser) skal afgiftsberigtiges, sker der ikke nogen ekstra belastning af indførte varer eller nogen refusion for udførte varer til kompensation for afgiften på driftsmidlerne. Man kan hertil yderligere anføre, at såfremt der i de fleste lande betales afgift af driftsmidlerne, skulle denne afgiftsbetaling i nogen grad ligestille producenterne i de forskellige lande, således at den ikke skulle få væsentlig betydning for udenrigshandelen.

8. Af den i de foranstående to punkter givne fremstilling vil det ses, at de ved en eventuel beskatning af driftsmidlerne opståede problemer om ligestilling mellem importvarer og indenlandsk fremstillede varer og om afgiftsfritagelse for eksporten minder stærkt om de tidligere behandlede mere almindelige tilsvarende problemer ved den kumulative afgift. I realiteten er det også nøjagtig de samme problemer, da afgift af driftsmidler faktisk er en kumulativ afgift i en meget modificeret form. Men selv om de problemer, der opstår i de to tilfælde, principielt er af samme art, vil deres størrelsesorden være helt forskellig. De uligheder i beskatningen og de påvirkninger af konkurrenceforholdene, som afstedkommes af en afgift på driftsmidlerne, vil være langt mindre end de tilsvarende virkninger af en egentlig kumulativ afgift.

9. Man kan *inndeles* produktionsmidlerne efter deres levetid.

Produktionsbygninger og andre faste anlæg, der deltager i produktionen, f. eks. dæmninger til vandkraftværker, henhører til en gruppe, der er karakteriseret ved en lang levetid.

Andre produktionsmidler, der har karakter

af løsoegenstande, og som har en længere eller kortere levetid, omfatter almindeligt produktionsmaskineri og værktøj. Til denne gruppe hører også varer, der vel kan anvendes flere gange i produktionsprocessen, men som dog bliver slidt op i løbet af en kortere tid, det være sig timer, dage, uger eller måneder. Det drejer sig f. eks. om klicheer, visse stanse- og presseværktøjer, maskinfilt til valsebeklædning og filtre af tekstilstof.

Til en tredje gruppe kan henregnes de såkaldte hjælpesoffer ved produktionen, d.v.s. sådanne stoffer, som forbruges i den enkelte produktionsproces eller kun kan bruges én gang i produktionsprocessen, uden at stoffet kommer til at indgå materielt i den færdige vare. Til denne gruppe vil f. eks. høre drivkraft til motorer, smøremidler, vaskemidler, selvbindergarn, kunstgødning, i visse tilfælde støbeforme, alt for så vidt de nævnte varer anvendes direkte ved produktionsprocessen.

Som en sidste gruppe skal nævnes råvarer og halvfabrikata, som direkte indgår som en bestanddel af de fremstillede varer. Herunder hører f. eks. også maling, der anvendes til behandling af de fremstillede varer, samt etiketter og emballage til de enkelte eksemplarer af de fremstillede varer.

Afgrænsningen mellem disse 4 grupper er i mange tilfælde flydende.

10. Man kan også sondre mellem de *produktionsmidler, der dellager direkte i produktionen i snæver forstand*, og andre produktionsmidler, der kun i mere uegentlig forstand deltager i produktionen. Overgangen mellem de to grupper vil være glidende, men sondringen kan illustreres ved nogle eksempler.

Som produktionsmidler i snævrere forstand kan nævnes maskiner, der direkte deltager i forarbejdningen af råvarerne til færdige produkter (produktionsmaskineri). Til denne første gruppe må også henregnes de fleste af de genstande, der betegnes som værktøj. Men når dernæst den følgende række løsoegenstande nævnes, fjerner man sig fra den første gruppe og kommer over i den anden gruppe: Fabriksinventar (arbejdsborde, arbejdsstole, lagerreoler m. v. i produktionslokalerne), interne transportmidler og kontorudstyr (kontormaskiner, kontormøbler og kontorrekvisitter).

Vanskelighederne ved sondring efter den angivne retningslinje bliver større, når man går over til at betragte bygningerne, idet disses an-

vendelse til produktionslokaler, lagre og kontorer glider over i hinanden. En yderligere vanskelighed ligger i, at bygningens opdeling til disse formål ofte ikke består uændret gennem bygningens levetid.

11. En gennemførelse af regler, hvorefter man i større eller mindre omfang søger at undgå, at der betales afgift af driftsmidler, vil støde på en del praktiske vanskeligheder. Disse vanskeligheder knytter sig dels til afgrænsningen mellem afgiftsfrie og afgiftspligtige driftsmidler, jfr. de norske regler (side 237), dels til virksomhedernes administration af fritagelserne og kontrollen med disse.

Disse problemer kunne tænkes løst ved, at man opstiller en *liste over produktionsmidler* og fritager dem for afgiftspligt. Ved forsøg på at opstille sådanne lister har det vist sig, at de vil blive umådelig lange, og alligevel må man regne med, at sådanne lister aldrig kan blive komplette, bl. a. fordi der stadig kommer nye varer frem. Man risikerer derved at forfordele visse erhverv. Metoden medfører også vanskeligheder for så vidt angår varer, der bruges både som produktionsmidler og som forbrugsvarer, hvor metoden medfører, at man enten vil tage for lidt eller for meget med. Hvorledes skal man f. eks. behandle symaskiner, små elektromotorer, små boremaskiner o. lign. (hobbyværktøj)?

Som en vanskelighed ved listerne kan i øvrigt nævnes, at optagelse af de forskellige slags motorer m.v. på friliste ville betyde, at udskiftning af motorer i automobiler, knallerter, husholdningsmaskiner og pladespillere derved også vil blive afgiftsfri, i hvert fald hvis man ikke kommer ind på en meget stærk varedifferenciering ved listernes opstilling.

Selv om sådanne lister bliver opstillet under benyttelse af alle tilgængelige hjælpemidler, kan det ikke undgås, at de kommer til at give meget besvær ved anvendelsen, idet praktisk talt hver vare, der står på sådanne lister, kan give anledning til fortolkningsvanskeligheder. Da man ikke kan udvide sådanne lister i det uendelige, vil der i grænseområderne nemt opstå uretfærdigheder ved, at afgiftsfri og afgiftspligtige varer konkurrerer med hinanden, idet naturlige afgrænsninger kun sjældent kan findes. Hvis man ved udvidelser af frilisterne søger at komme til mere retfærdige resultater, vil det ofte føre til en stærk beskæring af afgiftens provenu.

Ved at fritage produktionsmidler ad frilistevejen opstår der et problem med fritagelse af de råstoffer og halvfabrikata, som anvendes til fremstilling af produktionsmidlerne, idet en fritagelse for disse sidste vil være delvis illusorisk, hvis der skal betales afgift af de medgåede råvarer m.v. Hvis disse råvarer og halvfabrikata da også skal opføres på friliste, vil denne yderligere blive forlænget, og man vil da givetvis komme til at fritage varer, der også bruges til anden anvendelse.

Et andet problem fremkommer for reservedelene, som det vil være en fuldstændig håbløs opgave at opstille på en friliste.

Det vil derfor formentlig være bedst kun at anvende frilistemethoden for produktionsmidlerne i så ringe omfang som muligt, men i stedet klare problemet på anden måde som vist i det følgende. Kun hvis man begrænser fritagelserne til visse bestemte grupper af varer, nemlig til sådanne, der alene kan bruges som driftsmidler, eller som altovervejende bruges som sådanne, er frilistevejen måske farbar. Man kan i så fald tillade afgiftsfrit salg af sådanne varer uden at føre kontrol med anvendelsen hos køberen.

12. Et andet system til fritagelse af driftsmidlerne for afgift går ud på at tillade, at visse bestemte varer (driftsmidler) kunne afsættes afgiftsfrit til virksomhederne, mod at de afgiver skriftlig *erklæring* om, at det pågældende vareparti kun vil blive brugt som driftsmiddel i virksomheden. En sådan fremgangsmåde er dog ud fra et kontrolmæssigt synspunkt ikke særligt tilfredsstillende for de varer, der bruges både som produktionsmidler og som forbrugsvarer. Sælgeren kan jo ikke på forhånd vide noget om anvendelsen og må derfor stole på erklæringen fra køberen om anvendelsen. En efterfølgende kontrol kan heller ikke fuldt ud foretages hos sælgeren, og man vil derfor ikke ved denne fremgangsmåde i modsætning til frilistemethoden helt kunne undgå kontrol hos køberen med, at varen anvendes som driftsmiddel.

13. En tredje metode til at fritage for afgift af driftsmidler går ud på, at driftsmidlerne principielt er afgiftspligtige ligesom alle andre varer, men at hver enkelt virksomhed får tilladelse til at indkøbe sine driftsmidler i ubeskattet stand. Man må i så fald af kontrolmæssige grunde kræve, at de pågældende købere

gennem en vis regnskabsførelse dokumenterer varenes anvendelse til afgiftsfri formål. Denne fremgangsmåde er særlig anvendelig over for de anmeldte virksomheder, idet disse kan gives tilladelse til mod forevisning af deres bevis for anmeldelsen, det såkaldte legitimationskort, at indkøbe driftsmidlerne ubeskattet. Metoden vil i det følgende blive betegnet som *legitimationskortmetoden*.

Metoden går nærmere ud på, at der fastsættes mere generelle regler for, hvilke produktionsmidler de anmeldte virksomheder kan købe afgiftsfrit. Af kontrolmæssige grunde bør man da kræve, at alle indkøb af varige produktionsmidler indføres i et særligt regnskabshefte. De anmeldte virksomheder er i forvejen underkastet kontrol, og ved de sædvanlige kontrolbesøg kan toldvæsenet samtidig påse, at adgangen til afgiftsfrit indkøb af produktionsmidler ikke misbruges.

Ved legitimationskortmetoden kan man i højere grad end ved frilistemetoden fritage de anmeldte virksomheder for afgift af hele deres forbrug af produktionsmidler, herunder også de kortvarige og reservedele, medens man ved frilistemetoden ikke kan undgå på nogle punkter at tage for meget med og på andre for lidt.

Anvendelsen af legitimationskortmetoden må ifølge sagens natur begrænses til de anmeldte virksomheder, da metoden forudsætter kontrol med den enkelte virksomhed. Systemet kan ikke bruges over for ikke anmeldelsespligtige erhverv, idet man derved ville være nødt til at underkaste dem en direkte kontrol, hvilket man netop har ønsket at undgå ved indretningen af afgiftssystemet.

14. Hvis den almindelige omsætningsafgift opkræves i *engrosledet*, bliver der ikke noget problem med afgiftsfritagelse af de *driftsmidler*, som *detailhandelen* anvender. Da varerne er afgiftsberigtiget, inden de når frem til detailhandelen, bliver der ikke tale om nogen dobbeltbeskatning, selv om detailhandlerne må indkøbe driftsmidlerne i afgiftsberigtiget stand. Det vil tværtimod give den mest ligelige og retfærdige beskatning, såfremt man sørger for, at detailhandlernes indkøb af driftsmidler i videst muligt omfang bliver foretaget i beskattet stand, hvorved man også opnår at beskatte den størst mulige del af forbrugerværdien.

Såfremt afgiften opkræves i *produktions-*

ledet, vil der på tilsvarende måde heller ikke blive noget problem vedrørende afgiftsfritagelse for de driftsmidler, der anvendes af engrosledet.

I den følgende fremstilling vil der af praktiske grunde ofte blive foretaget inddeling efter erhvervenes art:

- 1) Industri og håndværk.
- 2) Handel, herunder industriens handelsafdelinger.
- 3) Landbrug og gartneri.
- 4) Fiskeri og indenlandsk skibsfart.

15. For så vidt angår *råstoffer* til fremstilling af afgiftspligtige varer skal bemærkes, at der for disse må gives afgiftsfritagelse, da afgiften ellers ville blive en kumulativ afgift.

Inden for *industrien*, hvor virksomheder, der fremstiller afgiftspligtige varer, vil være anmeldt og underkastet kontrol, vil en sådan fritagelse ikke volde større kontrolmæssige vanskeligheder. Fritagelsen kan ordnes ved, at virksomhederne får tilladelse til at indkøbe råvarer i afgiftsfri stand, og kontrollen med disse indkøb sker i forbindelse med den almindelige kontrol af virksomhederne. Dette system praktiseres ved de gældende forbrugsafgifter, f. eks. manufakturafgiften.

Håndværkets virksomheder må i vidt omfang i afgiftsmæssig henseende behandles på samme måde som industrien. Imidlertid kan der af praktiske grunde blive tale om, at man vil tillade fritagelse for anmeldelse af og kontrol med grupper af mindre håndværksvirksomheder. Når en virksomhed således ikke er anmeldt og kontrolleret, må den indkøbe alle sine råstoffer i afgiftsberigtiget stand. Der bliver dog ikke i disse tilfælde tale om nogen dobbeltbeskatning, idet disse virksomheder kan afsætte deres færdige produkter uden yderligere afgiftsberigtigelse. Forudsætningen er dog, at de fremstillede varer ikke bliver genstand for videreforarbejdning i andre virksomheder eller passerer anmeldte handelsled.

Hvis man vil undgå anmeldelsespligt og enhver form for kontrol af *landbrugsbedrifterne*, må man for at kunne administrere fritagelse for de af disse bedrifter anvendte råstoffer indrette afgiftssystemet således, at de i sig selv er fritaget for afgift. Det gælder især råstoffer af en sådan art, som landbruget selv fremstiller. Man kan vanskeligt f. eks. for foderstoffer fastsætte, at disse kun er afgiftsfri ved levering til landbrugere mod afgivelse af erklæring fra

varemodtagerne om varens anvendelse, da disse varer ofte vil blive købt fra en ikke anmeldt landbrugsvirksomhed, der altså ikke er underkastet kontrol. Systemet med afgivelse af erklæringer må forudsætte, at indkøbet sker hos en anmeldt virksomhed. En fuldstændig fritagelse for de nævnte råstoffer for landbruget skulle dog heller ikke have nogen større økonomisk konsekvens, idet de mere betydende af disse varer kun i ringe omfang bruges til andre formål.

For *fiskeri* bliver der formentlig ikke særlige problemer med fritagelse for råvarer, idet fiskeriets forbrug af driftsmidler væsentligst må henregnes under grupperne hjælpestoffer eller varige driftsmidler. For den *indenlandske skibsfart* og *handelen* bliver der heller ikke tale om afgiftsfritagelse for råstoffer, idet disse virksomheder ikke foretager nogen produktion i dette begrebs snævrere forstand (ingen omdannelse af varerne).

16. Herefter skal det andet yderpunkt af den i punkt 9 anførte inddeling af produktionsmidlerne omtales, nemlig *bygningerne* eller rettere opførelse af bygninger. Problemet om afgiftsfritagelse for produktionsbygninger kan eventuelt bortfalde, nemlig hvis afgiftssystemet indrettes således, at alt byggeri er fritaget for afgift, jfr. fremstillingen side 169 ff.

Såfremt afgiftssystemet ikke indebærer en sådan generel fritagelse for bygninger, vil det imidlertid være meget vanskeligt at administrere en afgiftsfritagelse for produktionsbygninger m.v., uanset om man kun vil fritage bygninger, der anvendes til produktivt formål i snævrere forstand, eller om man vil udvide fritagelsen til at gælde alle bygninger, der anvendes til erhvervs-mæssige formål.

Det vil for det første være meget vanskeligt at afgrænse, hvilke bygninger der skal være fritaget for afgift, idet bygningernes anvendelse gradvis går over i hinanden. Det er således meget almindeligt, at dele af en bygning eller et lokale anvendes til egentlige produktions-mæssige formål, medens andre dele bruges til kontorer og atter andre dele til boliger. Man kan også finde eksempler på, at den samme del af bygningen anvendes både til kontor og beboelse.

En anden vanskelighed ved afgrænsningen af afgiftsfritagelsen vil være, at en bygning i mange tilfælde ikke anvendes til sit oprindelige formål i hele sin levetid. Det er ikke ualmind-

ligt, at boliger i de indre kvarterer omdannes til kontorer og måske senere til værkstedslokaler.

For det tredje kan det anføres, at afgiftsfritagelse vil være meget vanskelig at praktisere for de mange bygningshåndværkere og bygherrer, som bliver berørt af afgiftsreglerne, idet fritagelsesbestemmelserne, som det fremgår af det foregående, nødvendigvis vil blive meget indviklede.

En afgiftsfritagelse for visse dele af byggeriet ville formentlig bedst kunne administreres som en refusionsordning, men dette ville betyde et stort arbejde for administrationen, og der ville være mange afgrænsningsvanskeligheder ved praktiseringen.

17. Det vil formentlig være bedst at indskrænke en eventuel afgiftsfritagelse for driftsmidler og hjælpestoffer til kun at omfatte de *driftsmidler og hjælpestoffer, der anvendes til produktionen i snævrere forstand*. En fritagelse for andre driftsmidler vil medføre administrative og kontrolmæssige vanskeligheder, og for disse andre driftsmidler vil det være vanskeligt at foretage en afgrænsning over for det forbrug, der skal beskattes. Som eksempel på de praktiske vanskeligheder kan nævnes kontorrekvisitter, f. eks. blyanter og blæk, der ofte indkøbes i små partier fra detailhandelen. Afgiftsfritagelsen for sådanne artikler vil medføre alt for stor ulejlighed i forhold til de fordele, der opnås ved fritagelsen. Endvidere kan nævnes gulvtæpper til kontorlokaler. Det synes urimeligt, at disse skulle kunne fritages for afgift i modsætning til det rent private forbrug. Det er forbrug på samme måde, hvad enten fabrikanten køber et gulvtæppe til sit hjem eller til sit kontor. Der kan i praksis heller ikke føres nogen kontrol med, at tæppet ikke kort efter købet overflyttes fra kontor til privatlejligheden.

Specielt inden for gruppen personmotorkøretøjer ville en afgiftsfritagelse for de uegentlige driftsmidler være umulig at administrere. Alle personmotorkøretøjer, der anskaffes af erhvervsvirksomheder, bruges også i et vist omfang til privat personbefordring. Det vil være umuligt i praksis kun at beskatte den del af et personmotorkøretøjs værdi og driftsomkostninger, som bruges af en handelsrejsende til privatkørsel, medens der skulle være afgiftsfritagelse for den del af de nævnte udgifter, som vedrører kørsel for erhvervsvirksomhed.

Hvis man således indskrænker afgiftsfritagelsen til at omfatte driftsmidler, der anvendes i produktionen i snævrere forstand, vil der ikke blive givet afgiftsfritagelse til driftsmidler, der anvendes i industriens kontorer og lagre, og der bliver overhovedet ikke tale om afgiftsfritagelse for driftsmidler inden for handelen og transporterhvervene.

18. Om afgiftsfritagelse af *hjælpesoffer samt maskiner og andre driftsmidler, der anvendes til produktion i snævrere forstand inden for industri og håndværk*, skal anføres følgende:

I Norge har man indskrænket afgiftsfritagelserne til at gælde *hjælpesofferne*. Efter erfaringerne fra Norge skulle man nogenlunde kunne definere og opstille lister over, hvilke varer der skal henregnes til hjælpesoffer, således at der ikke for virksomhederne skulle blive særlige vanskeligheder ved at finde ud af reglerne. Heller ikke kontrollen med disses overholdelse skulle være umulig. Man kunne måske yderligere udvide afgiftsfritagelsen i forhold til det norske system, således at den også i et vist omfang kom til at omfatte nogle af de *driftsmidler, der kun har kort varighed*, og som således ligger på grænsen til hjælpesofferne.

For den del af de varige driftsmidler, som udgøres af gruppen *håndværktøj* o. lign., vil der derimod være betydelige praktiske vanskeligheder forbundet med en afgiftsfritagelse, da småvirksomhederne i vidt omfang anvender sådant værktøj, og det ofte indkøbes i detailhandelen. Selv om afgiftsopkrævningen henlægges til detailhandelen, er detailhandelsvirksomhederne ikke indstillet på afgiftsfri leveringer til produktive formål, og afgiftsfritagelsen vil derfor støde på vanskeligheder af praktisk art. Af kontrolmæssige grunde må man bl. a. kræve, at enhver vareoverførsel af afgiftspligtige varer i afgiftsfri stand ledsages af fakturaer eller anden tilsvarende skriftlig dokumentation. Problemerne på dette punkt mindskes dog i betydeligt omfang, hvis en del håndværksvirksomheder fritages for anmeldelsespligt.

Hvis man vil afgiftsfritage de egentlige varige driftsmidler, kan der — når bortses fra de egentlige produktionsmaskiner — blive betydelige afgrænsningsvanskeligheder over for fabriksinventar (herunder lagerinventar), internt transportmateriel, bygninger og faste anlæg.

Men hvis man anvender den tidligere beskrevne legitimationskortmetode i forbindelse med almindelige vejledende bestemmelser om, hvad der kan indkøbes afgiftsfrit som driftsmidler, skulle det formentlig være muligt ad denne vej på tilfredsstillende måde at løse spørgsmålet om afgiftsfritagelse for driftsmidler, der anvendes af anmeldte virksomheder.

19. Legitimationskortmetoden kan derimod ikke finde anvendelse over for ikke-anmeldte virksomheder, der fremstiller afgiftspligtige varer. Til denne kategori må formentlig henføres visse mindre fremstillere (håndværkere m. fl.), uanset at de fremstiller afgiftspligtige varer. Disse småvirksomheder skulle så nøjes med at betale den afgift, der hviler på deres råvarer og halvfabrikata, som de må indkøbe i afgiftsberigtiget stand, medens de sparer afgiften af værdien af deres egen arbejdskraft og avance. Disse virksomheder vil i alle tilfælde blive afgiftsmæssigt bedre stillet end deres anmeldte konkurrenter, og det vil derfor være mest rimeligt, at man gør forskellen mindre ved, at sådanne virksomheder ikke får adgang til at købe deres produktionsmidler afgiftsfrit. Dette kan opnås ved, at det afgiftsfri indkøb af produktionsmidler knyttes til legitimationskortet (som disse virksomheder jo ikke må have) i stedet for, at produktionsmidlerne i sig selv er afgiftsfri (er på frilisten). Da virksomheder af den omhandlede art ikke beskatter deres salg, bliver der ikke tale om nogen form for dobbeltbeskatning, selv om de skal indkøbe driftsmidlerne i beskattet stand.

20. En del af de virksomheder inden for industri og håndværk, *der fremstiller afgiftsfri varer*, vil være anmeldt, fordi de tillige fremstiller afgiftspligtige varer. Sådanne virksomheder kan få lov til at indkøbe produktionsmaskiner m.v. til den afgiftsfri produktion på legitimationskortet, jfr. ovenfor. I øvrigt vil det ofte være de samme maskiner, der anvendes til fremstilling af afgiftspligtige og afgiftsfri varer.

Hvis afgiftsfritagelserne for færdigvarer ikke bliver særlig omfattende, vil det måske kun komme til at omfatte et ret begrænset antal virksomheder inden for ret få erhverv, f. eks. slagterier, mejerier og eventuelt tillige konserverfabrikker, bladtrykkerier, møllerier m.v.

For disse virksomheder vil det formentlig være bedst at forme bestemmelserne om af-

giftsfritagelse som en bemyndigelse for administrationen, da det kan være vanskeligt at opstille en friliste for produktionsmidler til disse erhverv.

Administrationens bemyndigelse vil kunne benyttes til at opstille visse frilister, når man har fået tilstrækkelige oplysninger, samt til i de tilfælde, hvor frilistevejen ikke er farbar, at give særlige bevillinger afpasset efter forholdene i hvert enkelt tilfælde. Bemyndigelsen bør måske udformes således, at man undgår at skulle give bevillinger i tilfælde, hvor en nægtelse kun har ringe økonomisk betydning. Man må dog regne med at skulle give fritagelser til de afgiftsfrie erhverv i nogenlunde lige så stort omfang, som de er givet til de erhverv, der fremstiller afgiftspligtige varer, da der ellers vil kunne opstå uligheder i beskattningen, fordi brancheopdelingen ofte ikke er særlig skarp, således at anmeldte virksomheder formentlig ofte tillige vil fremstille afgiftsfrie varer.

Hvis byggeri og anlægsarbejder fritages for afgiftspligt, jfr. side 169 ff., vil problemet om byggefagenes produktionsmidler komme til at ligge som anført i nærværende punkt.

21. For så vidt angår *skibsfarten* skal anføres, at denne i stort omfang arbejder i fri konkurrence på verdensmarkedet, og at de fremmede landes skibsfart ofte på forskellig måde er offentlig subventioneret. Da man i øvrigt i den almindelige danske økonomiske politik på forskellig måde søger at støtte skibsfarten, bl. a. ved lempelige afskrivningsregler, må man anse det for givet, at skibsfarten under en almindelig omsætningsafgift må have en gunstig stilling i relation til spørgsmålene om beskattning af driftsmidler.

For det første må man formentlig for selve skibene fastsætte, at *indførsel fra udlandet af skibe samt bygning af skibe i indlandet er afgiftsfrit*. De afgiftspligtige materialer, som skibsværfterne anvender til bygning af skibe, må værfterne indkøbe i ikke-afgiftsberigtiget stand, eller man må eventuelt give skibsværfterne afgiftsrefusion for disse materialer. Sådanne afgiftsfritagelser praktiseres ved de nu gældende forbrugsafgifter, og fritagelsen kan derfor ikke ventes at volde større administrative vanskeligheder ved en almindelig omsætningsafgift.

Vedrørende afgiftsfritagelse for *hjelpestoffer og sådanne driftsmidler*, som benyttes som udstyr om bord i skibene, kan fritagelsen for skibe,

som sejler i udenrigsfart, ske efter de almindeligt gældende regler for udførsel af varer til udlandet.

For udstyr til den indenlandske skibsfart må afgørelse om afgiftsfritagelse formentlig ske ud fra en sammenligning med, hvorledes den øvrige indenlandske trafik bliver af giftsbelastet af den almindelige omsætningsafgift.

For *fiskeriet* vil der være betydelige vanskeligheder ved at administrere individuelle afgiftsfritagelser for driftsmidler, idet der findes et meget stort antal virksomheder, og især inden for fiskeriet i de indre farvande mange meget små virksomheder. Man må derfor formentlig for fiskerierhvervet indskrænke afgiftsfritagelsen til en friliste for de vigtigste af driftsmidlerne, f. eks. kuttere, fiskenet og enkelte andre af de væsentligste udgiftsposter. En særlig vanskelighed opstår for den ret store post, som omfattes af brændsel til drift af motorbådene. En del af fritagelserne for fiskeriet vil også komme den indenlandske skibsfart til gode.

22. Hvis man som andetsteds anført af forskellige grunde ønsker landbruget holdt uden for afgiftspligten, må en afgiftsfritagelse for landbrugets hjælpestoffer og varige driftsmidler ske ved frilistemethoden. Da landbrugerhvervet imidlertid er ret ensartet, og vareanvendelsen derfor ikke nær så differentieret som i industrien, skulle opgaven nok kunne løses for landbrugets vedkommende på nogenlunde tilfredsstillende måde, således at man får den langt overvejende del af de driftsmidler med, som har en vis økonomisk betydning.

Frilisterne for landbruget må bl. a. omfatte levende dyr, foderstoffer, udsæd, kunstgødning og landbrugsmaskiner. Afgiftsfritagelse for landbrugets forbrug af drivkraft til traktorer kan derimod formentlig bedst ske i forbindelse med den allerede gældende ordning om fritagelse for benzinafgiften.

23. Resultaterne af den foranstående drøftelse om afgiftsfritagelse for produktionsmidler kan sammenfattes i følgende:

Af hensyn til erhvervslivets konkurrence over for udlandet bør der i så stort omfang som praktisk muligt gennemføres afgiftsfritagelse for produktionsmidlerne. En sådan fritagelse må imidlertid i praksis gennemføres på forskellig måde inden for de forskellige erhverv:

Anmeldte virksomheder kan på deres legi-

timationskort indkøbe råvarer til fremstilling af afgiftspligtige varer samt hjælpestoffer og varige driftsmidler. Kontrollen med disse afgiftsfri indkøbs berettigelse sker sammen med den sædvanlige kontrol af virksomhedens afgiftspligtige omsætning.

Erhverv som landbrug, gartneri og fisken kan, hvis deres produkter gøres afgiftsfri, fritages for afgift af størstedelen af deres anvendelse af råvarer, hjælpestoffer og varige driftsmidler ved, at disse varer gøres afgiftsfri (opføres på frilister). For andre erhverv, der fremstiller afgiftsfri varer, må fritagelsen ligeledes søges gennemført ved frilistemethoden, eventuelt suppleret med særlige bevillinger til de enkelte virksomheder.

Virksomheder, der fremstiller afgiftspligtige varer, men som ved særlige ordninger er fritaget for anmeldelse, må købe deres råvarer, hjælpestoffer og driftsmidler i afgiftsberigtiget stand. De vil alligevel afgiftsmæssigt være gunstigt stillet i forhold til anmeldte virksomheder.

Endelig må handelserhvervene (herunder fremstillingsvirksomhedernes handelsaf delinger) svare afgift af deres driftsmidler, da disse ikke er produktionsmidler i snævrere forstand.

Fast ejendom.

24. Det næste punkt, der her skal drøftes, er, hvorledes beskatningen af *fast ejendom* skal stilles i relation til en almindelig omsætningsafgift. Der kan her blive tale om to forskellige beskatninger, nemlig beskatningen af *byggeri* o. lign. samt beskatning af *husleje* (og eget forbrug af husrum m. v.). Det sidstnævnte vil blive behandlet på et senere punkt i fremstillingen (side 179) under omtalen af tjenesteydelseernes skattemæssige stilling.

Under hensyn til den støtte, der fra det offentliges side i en lang årrække er ydet til boligbyggeriet, vil det formentlig ved den følgende drøftelse være naturligt at gå ud fra, at der er et almindeligt politisk ønske om at fritage boligbyggeriet for afgiftsbelastning. Da en væsentlig del af det øvrige byggeri er til produktionsmæssige formål, som det også må anses for ønskeligt at fritage for afgift, vil redegørelsen i det følgende væsentligst komme til at omhandle de tekniske muligheder for at undgå afgiftsbelastning af byggeriet.

Foruden de nævnte former for byggeri må også nævnes byggeri til andet erhvervmæssigt

formål, f. eks. til kontorer og butikker, samt offentligt byggeri, f. eks. skoler, hospitaler, administrationsbygninger m. v.

Hvis man i øvrigt ønsker i videst muligt omfang at fritage produktionsmidlerne for afgift, vil det også være naturligt samtidig at fritage alle anlægsarbejder for afgiften. En afgrænsning mellem disse og byggeriet vil også i mange tilfælde være vanskelig og berede praktiske vanskeligheder, da det i stort omfang er de samme virksomheder, der udfører disse arbejder med anvendelse af de samme materialer. Som eksempler på anlægsarbejder kan anføres bygning af veje, dæmninger, broer, havne, kanaler, jernbaner, sportspladser samt f. eks. dræningsarbej der. Fritagelserne vil i så fald komme til at omfatte alt, hvad der falder ind under begrebet fast ejendom. Udtrykket byggeri m. v. vil i det følgende blive anvendt i denne omfattende betydning.

25. En afgiftsfritagelse for dette store område kunne tænkes organiseret på den måde, at alle bygningshåndværkere, entreprenører m. v. blev anmeldt for toldvæsenet, således at de mod forevisning af deres legitimationskort kunne indkøbe alle materialer i ikke-afgiftsberigtiget stand. Disse virksomheder skulle da uden afgiftsberegning kunne levere disse materialer og deres eget arbejde til byggeri m. v., mod at de i deres regnskaber kunne gøre rede for anvendelsen. Denne fremgangsmåde vil dog ikke være anbefalelsesværdig, idet den ville kræve et betydeligt kontrolmæssigt arbejde både af toldvæsenet og af virksomhederne, men man ville på den anden side ad denne vej kunne opnå fuld afgiftsfritagelse for alt byggeri m. v.

En anden fremgangsmåde ville være, at man ikke kræver bygningshåndværkere og entreprenører anmeldt, men giver hver af dem en bevilling til afgiftsfri indkøb af byggematerialer. Resultatet ville blive det samme som for den førstnævnte metode og ville stort set også betyde det samme administrative og kontrolmæssige besvær både for virksomhederne og for afgiftskontrollen. Om begge disse metoder for afgiftsfritagelse af byggeri kan man sige, at de vil være næsten lige så bekostelige og besværlige som en ordning, hvorefter der opkræves afgift af hele byggeriet m. v.

26. En tredje fremgangsmåde ville være helt at fritage bygningshåndværkere og entreprenører for anmeldelse eller særlige bevillinger. Man kunne da fastsætte, at alt arbejde ved byg-

geri m. v. var afgiftsfrit. Problemet bliver da at fritage byggematerialerne for afgift, hvilket kan tænkes at ske efter forskellige metoder. En af dem går ud på at opstille en liste over byggematerialer, der uden videre helt fritages for afgiftspligten (friliste).

Vanskeligheden ved denne fremgangsmåde er bl. a. at få listen gjort komplet, da man nemt vil komme til at glemme nogle materialer på listen, og der efter listens udfærdigelse kan fremkomme nye materialer. Men desuden vil mange byggematerialer blive anvendt til andre formål end til byggeri og derunder ofte formål, som man ikke havde tænkt sig at give afgiftsmæssige fordele. En anden vanskelighed består derfor i ved listens opstilling at bedømme, om det enkelte materiale anvendes til byggeri og andet fritagelseskvalificeret formål i et så stort omfang, at varen kan fortjene at komme med på frilisten. Hvis man tager for meget med på denne liste, vil man ved at fritage formål, som ikke ønskes begunstiget, samtidig formindske afgiftens provenu uden at opnå tilsvarende fordele.

Jo nærmere man vil søge at afgrænse det område af varer, der skal være afgiftsfri som byggematerialer, des mere specificerede vil sådanne lister blive. Man kan her f. eks. tænke på, hvorledes en afgrænsning ville blive mellem de elektriske artikler, som bruges til de faste bygningsinstallationer, og dem, som bruges til lamper, husholdningsartikler og andre løse genstande. Sådanne specificerede afgrænsninger mellem afgiftsfri og afgiftspligtige varer, der ligner hinanden, vil give betydeligt administrativt besvær både for de virksomheder, der fremstiller eller forhandler varerne, og for afgiftskontrollen.

Man vil derfor ikke ved benyttelse af frilistemetoden kunne fritage alle byggematerialer for afgift, og jo flere der ad denne vej fritages, des større bliver de praktiske vanskeligheder, især hvis afgiften opkræves i detailleret.

27. Der vil imidlertid kunne anvises en fjerde udvej til fritagelse for afgift af de materialer, der indgår i byggeriet, nemlig en *refusionsordning* for den betalte afgift af de anvendte materialer. Dette kunne tænkes ordnet ved, at man fra toldvæsenets side tilbagebetalte afgiften efter indgivet andragende og mod fremlæggelse af den fornødne dokumentation for de betalte afgiftsbeløb (fakturaer eller lignende). Selv om man fastsatte, at en sådan refusion skulle ske

samlet for et byggearbejde efter dettes afslutning, ville behandlingen af disse sager kræve et meget betydeligt arbejde af kontrolmyndigheden, og man må forudse, at der vil blive vanskeligheder ved at fremskaffe den fornødne dokumentation, da mange bygningshåndværkeres regnskabsførelse erfaringsmæssigt er mangelfuld.

Set fra et administrativt synspunkt ville det være bedre, om man ved refusionen benyttede et system i lighed med det i Finland for boligbyggeri anvendte, nemlig med visse faste godtgørelser beregnet på grundlag af *objektive kriterier*, f. eks. et vist beløb pr. m² etageareal, men eventuelt differentieret efter bygningens indretning og byggemåde. Et sådant system vil ikke kunne yde fuld retfærdighed ved at refundere netop det erlagte afgiftsbeløb i hvert enkelt tilfælde; men da det efter den skitserede fremgangsmåde kun vil komme til at dreje sig om afgift af en del af byggeomkostningerne, behøver uretfærdigheden ikke at blive stor. En afgiftsrefusion på grundlag af objektive kriterier måtte foregå i nært samarbejde med byggemyndighederne, eventuelt helt overlades til disse at administrere.

28. Simplest ville det være, om afgiftsreglerne kunne affattes således, at byggeriet kun fik den afgiftsmæssige fordel, at selve arbejdet på bygningen eller andre faste anlæg var afgiftsfrit, medens der skulle betales afgift af de anvendte materialer. Hvis man regner med, at rundt regnet halvdelen af omkostningerne ved almindeligt byggeri er lønninger og andre afgiftsfri ydelser, medens den anden halvdel er materialer, ville en sådan regel allerede betyde, at byggeriet kun blev afgiftsbelastet halvt så meget som almindelige vareleverancer.

Reglen ville dog have den ulempe, at den på ét punkt ikke ville være økonomisk neutral. Den ville nemlig diskriminere til ugunst for den byggemetode, der består i fabrikmæssig fremstilling af færdige byggelementer, hvis anvendelse er udvidet betydeligt i de senere år. Det ville dog formentlig være muligt for sådan elementfremstilling at skabe en særregel, således at de pågældende virksomheder fik tilladelse til, at der af sådanne færdige byggelementer kun betaltes afgift af de medgåede materialer, men ikke af forarbejdningssomkostningen, således at der derved ville være opnået afgiftsmæssig ligestilling med de traditionelle byggemetoder.

Opstilling af en friliste over nogle af de

væsentligste byggematerialer (især visse grovvarer) ville formentlig ikke medføre særlig store praktiske vanskeligheder, og hvis man f. eks. ad denne vej kunne fritage omkring halvdelen af materialeudgiften for afgift, ville man, når arbejdet på bygninger også er frit, nå frem til, at kun ca. en fjerdedel af byggeomkostningen bliver afgiftsbelastet. Hvis man anser dette for at være en for stor belastning for byggeriet, kunne disse fritagelser eventuelt kombineres med en standardiseret afgiftsrefusion svarende til den nævnte fjerdedel af byggeomkostningen.

Det skal bemærkes, at den skitserede fremgangsmåde med fritagelse af arbejdet på bygninger m. v. og frilister for visse byggematerialer også medfører, at arbejde ved vedligeholdelse og reparation af bygninger og andre faste anlæg vil blive afgiftsfrit, og at også mange af de materialer, som anvendes til disse formål, vil blive det.

Levnedsmidler.

29. Spørgsmålet om afgiftspligten for *levnedsmidler* står i nær forbindelse med problemerne om landbrugets, gartneriets og fiskeriets hele afgiftsmæssige stilling. Da antallet af virksomheder inden for disse erhverv er meget stort, og da de fleste af virksomhederne må betegnes som meget små og ikke fører regnskab, vil det være en overordentlig stor belastning for kontrollen med en generel omsætningsafgift at skulle have alle disse virksomheder anmeldt, og det vil ligeledes være en betydelig belastning for de mange ikke-regnskabsførende virksomheder at blive regnskabspligtige som følge af omsætningsafgiften, selv om regnskabskravene begrænses stærkt. På grund af karakteren af virksomhedernes produktionsforhold vil det også være vanskeligt at kontrollere rigtigheden af disse virksomheders angivelse af deres afgiftspligtige salg og afgiftspligtige udtagelse af produkter fra virksomheden til eget forbrug.

Hvis man helt så bort fra afgiftserlæggelse af disse erhvervs salg og egetforbrug af afgiftspligtige varer, ville de både som producer og som forbrugere få en betydelig afgiftsmæssig fordel sammenlignet med andre erhverv og andre forbrugere. Især det afgiftsfrie salg af varer vil kunne medføre urimelige konkurrencemæssige forhold, idet man må forvente, at disse erhvervs salg af deres produkter direkte til forbrugere, f. eks. ved torvesalg, ville blive

forøget til skade for omsætningen gennem de forretningskanaler, som omsætningen før afgiftens indførelse har passeret, f. eks. grossister og detailhandlere inden for frugt- og grøntsagsbranchen.

Hvis afgiften opkræves i engrosleddet, ville også salget fra landbrug m. v. direkte til detailhandlere under den anførte forudsætning slippe for afgift, medmindre man gennemførte særlige foranstaltninger til at undgå dette, f. eks. anmeldelsespligt for sådanne detailhandlere.

For at undgå denne ulige afgiftsmæssige stilling, kan man, som nærmere forklaret i det følgende, tænke sig at tilpasse omfanget af levnedsmidlernes afgiftspligt således, at man derved undgår anmeldelse af og kontrol med disse erhverv, uden at de derved opnår en særlig privilegeret stilling i afgiftsmæssig henseende.

30. Som omtalt under behandlingen af produktionsmidlerne vil det være muligt uden anmeldelsespligt for landbrug, gartneri og fiskeri at fritage disse erhverv for afgiftsbelastning af den alt overvejende del af deres produktionsmidler, således at bedrifterne ikke af hensyn til dette behøver at være underkastet kontrol. På nærværende sted skal undersøges, om man også kan indrette afgiftsreglerne vedrørende disse erhvervs afsætnings side således, at man heller ikke her behøver nogen kontrol med bedrifterne.

For at kunne dette behøver man kun at afgiftsfritage sådanne varer af produktionen, som fremstilles i forbrugsfærdig stand i de pågældende bedrifter, samt eventuelt tillige sådanne varer, som normalt ikke fremstilles forbrugsfærdige i de enkelte bedrifter, men som nemt vil kunne bringes i færdig stand.

31. Disse betragtninger kan især begrunde afgiftsfritagelse for sådanne varer som æg, mælk, frugt, grøntsager, herunder kartofler, samt blomster og fisk.

Derimod fremstilles kød og lignende normalt ikke i forbrugsfærdig stand i landbrugsbedrifterne, men disse sælger de levende dyr til slagteriernes, der fremstiller den brugsfærdige vare. Dog finder der en vis hjemmeslagtning sted af fjerkræ, kaniner, svin og kalve m. m., og selv om slagteriernes kødprodukter beskattedes (enten i engros- eller detailleddet), ville man derfor ikke kunne beskatte disse hjemmeslagtninger, hvis omfang må antages at ville forøges, hvis der er forbundet en afgiftsmæssig fordel med dem. Disse betragtninger taler derfor for

afgiftsfritagelse ikke alene for salg af levende dyr, men også for slagtet fjerkræ og kaniner samt i hvert fald svinekød og kalvekød.

Selv om hjemmeslagtning af heste og voksne kreaturer formentlig kun forekommer ganske undtagelsesvis, og man derfor godt kunne have afgiftspligt for hestekød og oksekød, vil det formentlig af praktiske grunde være naturligt helt at fritage råt kød for afgiften for at undgå opdeling af dette område, f. eks. sontring mellem oksekød og kalvekød.

32. Derimod kan man ikke ud fra ønsket om at undgå anmeldelsespligt for landbrug og gartneri og afgiftskontrol med disse erhverv begrundede en afgiftsfritagelse for de af disse erhvervs produkter industrielt bearbejdede færdigvarer og således heller ikke begrundede en afgiftsfritagelse for levnedsmidler i almindelighed.

Praktisk taget alle andre levnedsmidler end de ovenfor anførte passerer, inden de når forbrugeren, et fabrikationsled, hvor de vil kunne beskattes eller bringes under afgiftskontrol med henblik på beskatning i et senere omsætningsled. Smør og ost passerer således et mejeri, mel og gryn samt varer fremstillet heraf passerer en møllerivirksomhed, og konserver og lignende passerer en konserverfabrik. Det er derfor afgiftsteknisk muligt, at f. eks. mel og kødkonserver er afgiftspligtige, selv om korn og råt kød er afgiftsfrit.

De levnedsmidler af disse kategorier, der indføres fra udlandet, kommer nemt ind under afgiftskontrol sammen med toldbehandlingen, idet de enten afgiftsberigtiges samtidig med toldberigtigelsen eller indføres af en anmeldt virksomhed og indgår i dennes beholdning af uberigtigede varer.

For fisk gør sig tilsvarende forhold gældende som for grøntsager. Varen sælges i et vist omfang direkte fra fisker til forbruger og desuden ofte fra rullende forretninger, der afgiftsmæssigt vil være vanskelige at kontrollere. Da undgåelse af anmeldelsespligt for fiskere må anses for ønskelig på tilsvarende måde som for landbrugere, vil det være naturligt at fritage de rå fiskeprodukter for afgiftspligt på tilsvarende måde som landbrugets produkter.

33. I stedet for at fritage en række levnedsmidler for afgift for derved at undgå anmeldelse af de oprindelige producenter, kan man imidlertid tænke sig en form for summarisk opkrævning af afgiften af disse produ-

centers afgiftspligtige salg og egetforbrug. Dette kan f. eks. ske som angivet i den svenske betænkning om almindelig omsætningsafgift*), hvor det er foreslået, at afgiften af landbrugernes salg og egetforbrug skal ansættes i forbindelse med ligningen af indkomstskatten, altså én gang årlig.

Mod en sådan fremgangsmåde kan anføres forskellige indvendinger. For mælk og æg samt i særlig grad frugt og grøntsager må en sådan ansættelse af forbruget ske på et meget løst grundlag og må ventes at blive meget unøjagtig. Metoden vil derfor betyde, at man foruden den usikre ligning af landbrugets indkomstskat ud fra en skønsmæssig opgørelse af privatforbruget vil få endnu et stærkt skønsmæssigt præget led i landbrugets beskatning. Og en af begrundelserne for en generel omsætningsafgift skulle vel netop være, at man derigennem fik en mere ligelig og retfærdig skattebelastning end gennem den ufuldkomne ligning af indkomstskatten.

På et enkelt område skulle metoden dog formentlig være anvendelig, nemlig når det drejer sig om hjemmeslagtningen af grise og kalve, idet der her er tale om så store enheder, at en nogenlunde rigtig opgørelse heraf vil kunne lade sig gennemføre. Dette skulle så igen betyde, at en afgiftsfritagelse for kød ikke skulle være nødvendig for at undgå anmeldelse af landbrugsbedrifterne.

34. De foranstående betragtninger om afgiftsfritagelse for visse levnedsmidler er begrundet i praktiske og kontrolmæssige synspunkter vedrørende de oprindelige producenter af disse varer. Ved en diskussion af muligheden for at udvide afgiftsfritagelsen til samtlige levnedsmidler må de praktiske og kontrolmæssige problemer i de senere fremstillings- og handelsled frem til forbrugeren tages med i betragtningerne. Her må synspunktet dog nærmest blive, at jo større udvidelse af fritagelserne, der foretages, des større vil de praktiske vanskeligheder ved administrationen og afgiftsopkrævningen blive. Disse vanskeligheder — med opdeling af afsætningen i afgiftspligtige og afgiftsfrie varer — vil i særlig grad gøre sig gældende under en afgift i detailledet. De vil formentlig blive mindst, hvis man begrænser fritagelserne til de foran anførte levnedsmidler, der jo kun om-

*) Den statliga indirekta beskattningen. Statens offentliga utredningar 1957 nr. 13. Stockholm 1957.

fatter få grupper, som det formentlig ikke vil volde større problemer at afgrænse.

35. Der er undertiden fremført *socialt hensyn* som begrundelse for, at man under en generel omsætningsafgift skal fritage alle levnedsmidler for afgift. Berettigelsen heraf kan imidlertid diskuteres. De sociale hensyn kan vel sammenfattes i ønsket om, at beskætningen indrettes således, at den stiger progressivt med indkomsten, og således at familier med større forsørgerpligter beskattes lettere - eller i hvert fald ikke hårdere - end familier med mindre forsørgerpligter. Endvidere kan de sociale hensyn have betydning i en række tilfælde over for personer, der af særlige grunde er vanskeligt stillet (sygdom, invaliditet), fordi de har pådraget sig særlige udgifter.

Ved undersøgelse af husholdningsregnskaber, f. eks. resultaterne af den i 1956 foretagne forbrugsundersøgelse, viser det sig, at udgiften til fødevarer (herunder drikkevarer) ved stigende indtægter udgør en faldende andel af de samlede familieudgifter. Og dette vil naturligvis betyde, at hvis man undtager fødevarergruppen fra en generel omsætningsafgift, men lader den omfatte alle andre udgiftsposter, vil afgiften for større totaludgifter udgøre en stigende procentdel af de samlede udgifter (og dermed af indtægten, hvis der ingen opsparing findes).

Imidlertid udgør fødevarergruppen en så stor del af det samlede forbrug, at en fritagelse for alle fødevarer vil medføre en meget betydelig formindskelse af afgiftens provenu. Hertil kommer, at en betydelig del af fødevarerforbruget har en sådan karakter, at der i hvert fald ikke kan være nogen social begrundelse for fritagelse. Disse luksusprægede fødevarer vil det imidlertid ikke være muligt at udskille fra andre fødevarer, da det ofte kun drejer sig om kvalitetsforskelle, og en opdeling ville desuden være for kompliceret til i praksis at kunne administreres af de afgiftspligtige virksomheder.

Der kunne dog være den mulighed, at man kunne afgiftsfritage ganske enkelte specielt nævnte varer, for hvilke de sociale hensyn var særligt tungtvejende. Som eksempler herpå kunne nævnes kartofler (hvis ikke grøntsager og lignende i almindelighed er afgiftsfri) samt rugbrød. Endvidere mælk under hensyn til sundhedsmæssige synspunkter.

Andre varer.

36. Af andre varegrupper, hvor der kan blive tale om afgiftsfritagelser med social be-

grundelse, kan anføres *bandager og apotekervarer*.

Gruppen bandager er allerede fritaget for afgift i henhold til loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger (manufakturafgiftsloven). Begrebet fortolkes ret vidt, således at fritagelsen foruden bandager i snævrere forstand (herunder proteser) også omfatter forbindsstoffer og lignende. Praktiseringen af fritagelsen har ikke medført væsentlige vanskeligheder, men under en generel omsætningsafgift i detailledet burde der måske af praktiske grunde gøres visse indskrænkninger i denne fritagelse.

For så vidt angår apotekervarer er det klart, at en fritagelse ikke kan omfatte alle de varer, som sælges af apotekerne, idet en ikke uvæsentlig del af disse, f. eks. toiletartikler og halspastiller, er af samme art som varer, der sælges i almindelige detailforretninger og derfor sælges i konkurrence med disse. Fritagelsen må derfor begrænses til apotekervarer i snævrere forstand, og det vil da være naturligt at knytte afgrænsningen til apotekerlovgivningen. Fritagelsen kan da omfatte sådanne varer, som apotekerne har eneret på at forhandle i mindre partier. Man kunne dog også indskrænke fritagelsen til kun at omfatte sådanne medicinalvarer, der er undergivet recepttvang.

37. *Brændsel og lignende*, herunder gas og elektricitet, samt vand er varer, der ofte i andre landes forbrugsafgifter er fritaget for afgift. Begrundelsen er bl. a., at en væsentlig del af disse varer finder anvendelse i industrien som drivkraft m. v. (hjelpestoffer), samt sociale hensyn for så vidt angår den del, som anvendes i husholdningerne. Ud fra sociale synspunkter synes begrundelsen for at fritage disse varer ikke særlig stærk, da posten brændsel og belysning i forhold til husholdningernes samlede udgifter udgør en forholdsvis konstant procentdel, uanset hvilke indkomstklasser man betragter.

Den del af brændselet m. v., som finder anvendelse som drivkraft og lignende ved produktion i snævrere forstand, vil eventuelt kunne fritages på tilsvarende måde som andre produktionsmidler efter den tidligere beskrevne såkaldte legitimationskortmetode. Hvis drivkraften bruges til fremstilling af afgiftsfri varer, må der dog skabes en særlig ordning for at kunne fritage kraften til sådanne formål. Sådanne ordninger må formentlig afpasses efter forholdene i de enkelte erhverv, men hvis af-

giftsfrigatagelserne bliver stærkt begrænsede, skulle det ikke dreje sig om ret mange erhvervs-grene.

En anden grund til ikke generelt at fritage brændsel og lignende for afgift og derved sænke brændselets relative pris er, at forbruget af denne vare er stærkt valutakrævende.

38. *Aviser, tidsskrifter og bøger* kunne tænkes afgiftsfrigataget ud fra kulturelle begrundelser, og hensynet til ytrings- og trykkefriheden har også været anført i denne forbindelse. Aviser og tidsskrifter er da også afgiftsfri i forskellige fremmede landes omsætningsafgifter. Siden 1940 har papir her i landet været belagt med en særlig afgift, men papir til fremstilling af aviser og faglige, herunder politiske, tidsskrifter er fritaget for afgiften.

Foruden de nævnte argumenter for afgiftsfrigatagelse for aviser m. v. kan anføres mange argumenter både for og imod fritagelsen. En fritagelse for bøger har man som omtalt ikke under den gældende papirafgift, og en sådan fritagelse vil nemt føre med sig, at alle tryksager må gøres afgiftsfri. Især i området reklame-tryksager og lignende synes der imidlertid at være en betydelig skatteevne, idet forbruget på dette område er stærkt stigende.

Det er også anført, at en afgift på aviser vil være vanskelig at kontrollere, hvis afgiften ligger i detaljeddets, fordi en stor del af salget sker fra kiosker eller som gadehandel. Imidlertid vil det være ret let at opgøre de pågældendes varetillgang, da der kun er få leverandører, og det må i denne forbindelse fremhæves, at en afgiftsfrigatagelse sikkert vil være lige så vanskelig at kontrollere, fordi virksomhederne næsten alle også fører andre varer, som vil være afgiftspligtige.

Det må påpeges, at det vil være urimeligt, at avisernes annoncer er afgiftsfri, når andre tryksager, der kan substituere dem, er afgiftspligtige.

39. En anden gruppe varer, som det af kulturelle og praktiske grunde kunne overvejes at afgiftsfrigatage, er *kunstværker*. Dette er f. eks. tilfældet i Norge. Af praktiske afgrænsningsmæssige grunde måtte en sådan fritagelse begrænses til at omfatte originale kunstværker, der kun er fremstillet i et enkelt eller nogle få eksemplarer, medens industrielt eller på anden måde massefremstillede kunstværker ikke skulle omfattes af fritagelsen. Afgiftsfrigatagelsen burde

formentlig kun omfatte malerier, akvareller og lignende samt billedhuggerværker og som i Norge begrænses til kunstnernes eget salg af værket.

Tjenesteydelser.

40. Som indledning til drøftelsen af *tjenesteydelsernes* afgiftsmæssige stilling under en generel omsætningsafgift skal gives en oversigt over, *hvad begrebet tjenesteydelser omfatter*. Den følgende opdeling skal ikke betragtes som et forsøg på en logisk opdeling af det brogede område, tjenesteydelserne omfatter, men som en opdeling, der kan anvendes ved den praktiske diskussion af problemerne. Opdelingskriterierne går derfor undertiden på tværs af hinanden.

a. Arbejdsydelser på fast ejendom. Denne gruppe omfatter ydelser på såvel bygninger som andre faste anlæg, f. eks. broer, veje, sportsanlæg, dræningsanlæg og jordarbejder. Arbejdet kan have karakter af nybyggeri (nyanlæg), ombygning, reparation eller vedligeholdelse (herunder f. eks. også rengøring).

b. Arbejde på løsøregenstande omfatter arbejde på varer m. v. af enhver art, således at løsøre (varer) sættes i modsætning til begrebet fast ejendom. Under begrebet løsøre falder såvel driftsmidler (maskiner, materialer) som forbrugsvarer. Arbejdsydelserne på løsøre kan bestå i fremstilling (vareproduktion), forandring, reparation eller vedligeholdelse (herunder rengøring).

c. Transportydelser kan vedrøre såvel varer som personer. Under begrebet falder også ydelser fra postvæsen, telefon, telegraf og telex.

d. Hygiejniske og sundhedsmæssige ydelser på personer omfatter bl. a. frisering, skønhedspleje, fodpleje, bade, massage, lægehjælp, tandlægehjælp og hospitalsydelser.

e. Serveringsydelser eller restaurationsydelser.

f. Udleje af løsøregenstande og fast ejendom, herunder også hotelvirksomhed.

g. Husgerning.

h. Af andre slags tjenesteydelser kan nævnes følgende, hvoraf de fleste må betegnes som liberale erhverv: Underholdning, radiospredning, undervisning, forfattervirksomhed, oversætterarbejde, forsikring, bank, rejsebureau, reklamebureau, revision, arkitekt, rådgivende ingeniør, konsulent, dyrlæge.

41. Tjenesteydelsernes afgiftsmæssige stilling i de gældende omsætningsafgifter i nogle

fremmede lande skal kort refereres i det følgende.

a. I *Norge*, der har almindelig omsætningsafgift i detailledet, er hovedreglen den, at der betales afgift af arbejdsydelser, som selvstændige næringsdrivende mod vederlag udfører på varer, løsøregenstande, maskiner m. v. samt på bygninger og faste anlæg, jfr. ovenfor punkt 40 a og b. Desuden betales afgift af omsætningen i frisør- og skønhedsplejefaget. Som undtagelser fra hovedreglen kan nævnes skopudsning, vask m.v. af tøj, reparation af sko, almindelig lokalerengøring og arbejde udført af anlægsgartnere.

Andre tjenesteydelser er afgiftsfri.

b. I *Finland*, hvis omsætningsafgift ligger i producentledet, er hovedreglen, at arbejdsydelser på afgiftspligtige varer er afgiftspligtige, medens arbejdsydelser på afgiftsfri varer (herunder f. eks. de fleste tekstilvarer og beklædningsgenstande) er afgiftsfri.

Da fast ejendom ikke betragtes som vare, er arbejde vedrørende bygninger og faste anlæg afgiftsfrit. Andre tjenesteydelser er ligeledes afgiftsfri, dog undtagen omsætningen i udskænkings- eller danserestaurantioner.

c. *Schweiz*, der har omsætningsafgift i engrosledet, beskatter arbejdsydelser på varer og andre løsøregenstande, uanset om det drejer sig om varefremstilling, reparation eller rengøring o. lign. Derimod er arbejdsydelser, der udføres på bygninger og faste anlæg, samt andre slags tjenesteydelser afgiftsfri.

d. I en i maj 1957 offentliggjort *svensk betænkning* om den indirekte beskatning er opstillet to alternativer for en almindelig omsætningsafgift, nemlig henholdsvis i detailled og i engrosled. Med hensyn til beskatning af tjenesteydelser konkluderes i, at under en detailledsbeskatning *bør* visse tjenesteydelser medtages under afgiften, medens man under en engrosafgift *kan* supplere denne med afgift på tjenesteydelser.

Betænkningen går ind for afgift af reparationer o. lign., dog således at reparation af sko samt vask og reparation af klæder m. v. undtages. Endvidere at man under detailafgift får afgift af restaurationer m. v. For andre tjenesteydelser foreslås afgiftsfrihed, eller at man i hvert fald ser tiden an og indvinder erfaringer, inden afgiften udvides til sådanne ydelser.

e. Under den gældende *danske engrosafgift på manufakturvarer m. v.* er der normalt ikke afgift på arbejdsydelser, og reparationer er der-

for afgiftsfri. Arbejdsydelser er kun afgiftspligtige i de tilfælde, hvor der i realiteten er tale om varefremstilling, og hvor derfor en undladelse af afgiftspligt ville kunne føre til omgæiser, nemlig ved at erhvervsvirksomheder som lønarbejde for private eller ikke-anmeldte virksomheder fremstiller afgiftspligtige varer af materialer indleveret af kunden.

42. En af fordelene ved en generel omsætningsafgift er, at den giver en ligelig afgiftsbelastning af forbruget og derfor i modsætning til specielle forbrugsskatter ikke skulle virke til en forskydning af produktion og forbrug fra afgiftsbelagte til afgiftsfri varer, men være økonomisk neutral.

Det synspunkt, som ligger til grund for denne betragtning, medfører, at en almindelig omsætningsafgift bør omfatte så meget som muligt af forbruget og herunder også alle tjenesteydelser.

I denne forbindelse kan også anføres, at tjenesteydelseernes andel af det samlede private konsum formentlig er stigende. Dette fremgår bl. a. af en amerikansk statistik for tidsrummet 1950-56. For 1956 udgør det samlede personlige konsum i U.S.A. følgende beløb:

Ikke-varige goder.....	132,9 mill. \$
Varige goder.....	34,0 mill. \$
Tjenesteydelser.....	98,9 mill. \$

Med et højt velstandsniveau kan man regne med, at en meget væsentlig part af konsumet vil falde på tjenesteydelserne.

43. For så vidt angår de arbejdsydelser, som af anmeldte virksomheder anvendes til fremstilling af afgiftspligtige varer, opstår der ikke noget afgiftsmæssigt problem. Sådanne arbejdsydelser skal ikke i sig selv beskattes, men deres værdi indgår i værdien af de færdige varer, som bliver afgiftsberigtiget.

Kun på et punkt bliver der problem om beskatningen af arbejdsydelser til fremstilling af afgiftspligtige varer, idet man for at hindre omgæiser af afgiftspligten må have en bestemmelse, hvorefter der skal svares afgift af arbejdsydelser i tilfælde, hvor private eller ikke-anmeldte virksomheder til en erhvervsvirksomhed indleverer materialer til forarbejdning af afgiftspligtige varer (som lønarbejde). Hvis man ikke beskattede arbejdsydelser i dette tilfælde, ville forbrugerne kunne slippe med afgift af materialerne.

Under en engrosafgift ville forholdet være særlig farligt, idet detailhandlerne f. eks. hos håndværkere kunne få fremstillet varer mod kun at betale afgift af materialerne, og det kunne hurtigt blive til, at detailhandlernes indkøb af materialerne blot blev en rent formel papirtransaktion.

44. Selv om det foran angivne synspunkt om en ligelig beskatning fører til afgiftspligt for alle tjenesteydelser, er der ved afgørelsen af spørgsmålet mange andre hensyn, der må medtages i betragtningerne.

For tjenesteydelserne betyder disse modgående hensyn vel i reglen endnu mere end de tilsvarende problemer vedrørende afgiftsfritagelser for varer. Man ser da også, at i fremmede lande med kun få undtagelser for afgiftspligten af varer er der betydelige undtagelser fra tjenesteydelsernes afgiftspligt.

De betragtninger, der kan føre til afgiftsfrihed for visse tjenesteydelser, kan være sociale, sundhedsmæssige eller kulturelle hensyn. Dernæst kan praktiske, administrative eller kontrolmæssige hensyn føre til samme resultat. På disse områder gør der sig en række særlige forhold gældende for tjenesteydelsene. Omsætningen af tjenesteydelser er således vanskelig at kontrollere, fordi de oftest leveres direkte til private forbrugere, og da der som regel kun bruges ringe mængder råvarer i forbindelse med ydelsen, kan man heller ikke på grundlag af vareforbruget føre nogen kontrol.

I det følgende vil de enkelte arter af tjenesteydelser blive behandlet ud fra sådanne synspunkter.

45. Afgiftspligten for *arbejdsydelser på fast ejendom* må i væsentligt omfang afhænge af, hvorledes den afgiftsmæssige stilling fastlægges for byggeri og anlægsarbejder.

Hvis byggeri m. v. skal være afgiftspligtigt, vil det være naturligt, at også arbejdsydelser på fast ejendom bliver beskattet, således at også ombygninger, reparationer og vedligeholdelse af bygninger m. v. kommer ind under afgiftspligten. For byggeriets vedkommende glider begreberne nybygning, ombygning, reparation og vedligeholdelse over i hinanden, og det vil blive vanskeligt at fastsætte nogen skillelinie for afgiftspligtens omfang; en ombygning kan f. eks. have et sådant omfang, at den ganske må ligestilles med nybyggeri. Vanskeligheder ved sådanne afgrænsninger vil formentlig være

hyppigere og større end de tilsvarende problemer for varer (løsøregenstande).

Hvis på den anden side byggeri m. v. skal undtages fra afgiftspligten, må man også fritage alle arbejdsydelser på fast ejendom for afgift. Det vil på samme måde som ved afgift på byggeri være meget upraktisk at sondre mellem nybyggeri og reparationer. En af fordelene ved at fritage byggeri m. v. for afgift skulle være, at man derved undgik anmeldelse af bygningshåndværkere m. v. for kontrolmyndighederne, men denne fordel ville gå tabt, hvis reparationer skulle være afgiftspligtige, da de fleste bygningshåndværkere formentlig også foretager reparationer. I tilfælde af en sondring ville det være meget vanskeligt at kontrollere disse håndværkeres afgiftspligtige omsætning.

For byggeriets afgiftsmæssige stilling foreligger en tredje mulighed, nemlig at gøre arbejdet på bygninger m. v. afgiftsfrit, medens materialer dertil skal afgiftsberigtiges, eventuelt således at visse materialer generelt afgiftsfritages. Under en sådan ordning må arbejde ved bygningsreparation m. v. også være afgiftsfrit.

Løsningen af spørgsmålet om afgiftspligten for arbejdsydelser til byggeri m. v. må vist i hovedsagen siges at være uafhængig af, om afgiften ligger i engrosledet eller i detailledet.

Uanset eventuel afgiftspligt for arbejdsydelser på bygninger bør man måske fritage rengøringsarbejder, herunder gadefejning. De erhverv, der udfører sådant arbejde, konkurrerer i ganske særlig grad med virksomheders og privates »eget« arbejde, som i praksis ikke kan afgiftsbelastes.

46. For *arbejdsydelser på løsøregenstande* (varer) gælder, at det under en afgift i detailledet vil være mest praktisk og naturligt at medtage dem under afgiften. Hvis man har afgift i engrosledet, kan man også have afgift på arbejdsydelser på varer, men det vil ikke være en ubetinget fordel. Et af de væsentligste argumenter for at lægge en afgift i engrosledet er, at det vil medføre lettere og mere effektiv opkrævning og kontrol, men hvis man indfører afgiftspligt for arbejdsydelser på varer, vil en del af fordelene ved engrosledet gå tabt. En væsentlig del af reparations- og serviceydelser på varer foretages formentlig i virksomheder, der ikke foretager varefremstilling, men driver detailhandel. Under engrosafgift ville disse ikke være anmeldelsespligtige, hvis ikke man havde

afgift på arbejdsydelse. På den anden side vil en del reparationer m. v. blive foretaget hos producenter, der alligevel er anmeldt, og for disse vedkommende vil opkrævning og kontrol med afgiften være simple, når reparationer m. v. kommer med, således at hele omsætningen er afgiftspligtig.

Under en detailedsafgift vil detailvirksomhederne uanset arbejdsydelse af afgiftsmæssige stilling være underkastet anmeldelsespligt, og det vil i så fald være nemmere både for virksomhederne og kontrollen, at der skal svares afgift af virksomhedernes samlede omsætning af varer, reparationer, serviceydelser m.v. Under en detailafgift vil afgiftspligt for arbejdsydelse på varer ikke føre til så stor en udvidelse af de afgiftspligtige virksomheders antal som under en engrosafgift.

Afgiftspligt for arbejdsydelse på varer vil især have betydning for de varige forbrugsgoder, herunder forskellige slags indbogenstande, og en økonomisk betydelig post vil navnlig være reparation og vedligeholdelse (eftersyn, smøring m. v.) af automobiler. Arbejdsydelse ved reparation af egentligt produktionsmaskineri m. v. vil kunne afgiftsfritages sammen med en eventuel afgiftsfritagelse for disse produktionsmidler ved legitimationskortmetoden.

47. Selv under en detailedsafgift kan der dog blive spørgsmål om at holde visse arbejdsydelse på varer uden for afgiftspligten, således som man har gjort det i Norge. Af mulige undtagelser kan nævnes skoreparation, vask, reparation af klæder samt skærslipperes arbejde.

Skoreparation er for nogle år siden blevet fritaget for omsætningsafgift i Norge. Denne art virksomhed drives som regel i ganske små virksomheder, ofte med indehaveren som eneste arbejdskraft. Ved erhvervstællingen i Danmark i 1948 var der således 4.515 virksomheder med et samlet personel på 6.849. Afgiftsprovenuet for disse virksomheder synes ikke helt at stå i rimeligt forhold til det besvær, som både virksomheder og kontrolmyndigheder vil have med opkrævningen. Hvis disse virksomheder holdes uden for afgiften, må de indkøbe de til reparationerne nødvendige materialer i afgiftsberigtiget stand, medens der altså ikke bliver afgift på arbejdsydelsen. I 1948 udgjorde værdien af reparationer 42 mill. kr., hvoraf indkøbsværdien for materialerne androg 18 mill. kr. Fordelen ved at fritage skoreparation under detaileds-

afgift begrænses dog noget ved, at skoreparation ofte er knyttet sammen med detailhandel med sko. I 1948 drejede det sig om 1.008 af 4.515 virksomheder.

Vask, rulning og strygning af tøj er også blevet afgiftsfritaget i Norge. Ligesom skoreparation skulle dette område være let at afgrænse. Arbejdet udføres i virksomheder af meget forskellig størrelse (lige fra de små rulleforretninger til de store dampvaskerier), men virksomhederne er alle specialvirksomheder, der (bortset fra udlejning af kitler, håndklæder m. v.) ikke driver andre former for erhverv.

Erhvervstællingen 1948 giver følgende tal:

	Vaskerier og strygerier	Rulleforretninger
Antal virksomheder	989	1065
Heraf virksomheder med højst 5 beskæftigede	707	1064
Samlet personel	6295	1456
Omsætning	41 mill. kr.	2,6 mill. kr.
Heraf virksomheder med højst 5 beskæftigede	7 mill. kr.	2,6 mill. kr.

For vaskerierne er der af opkrævningsmæssige hensyn ikke nær så stærk grund til at fritage disse som skoreparationer, selv om det samlede personel og omsætning er af nogenlunde samme størrelse. Derimod kan der være god grund til at fritage rulleforretningerne, men det vil på den anden side måske forekomme ejendommeligt at undtage disse, hvis vaskerierne ikke bliver fri.

For *reparation af beklædningsgenstande*, linned m. v. gælder formentlig, at dette, når det sker erhvervsmæssigt, oftest finder sted i virksomheder, der også fremstiller nye varer. Praktiske hensyn taler derfor mod at fritage reparationer for afgiftspligten, medmindre man også under den generelle afgift har en tilsvarende ordning som under den gældende manufakturafgift, hvor skræddere og dameskræddere (fremstillere af yderbeklædning direkte til forbrugere) er fritaget for anmeldelsespligt.

I erhvervstællingen er opført 144 *sliberier* med et samlet personale på 281 personer og en værdi af udført arbejde på 2 mill. kr. Men foruden disse virksomheder må man regne med, at der findes et stort antal meget små virksomheder, ofte uden fast forretningssted (skærslippere). Disse sidste vil være helt ukontrollable, således at meget taler for at tillade slibning holdt uden for afgiftspligten. Provenumæssigt kan dette ikke betyde meget, især ikke

da en væsentlig del af den i erhvervstællingen anførte omsætning på slibning, 2 mill. kr., må antages at blive udført for anmeldte virksomheder, således at arbejdet vil blive beskattet som en del af værdien af disse virksomheders færdige produkter.

For alle de foran specielt behandlede arbejdsområder kan anføres, at problemerne vedrørende disse også kan løses på anden måde, nemlig såfremt man generelt har regler, der fritager virksomheder under en vis omsætningsstørrelse for afgiftspligten. Men for de virksomheder, hvis ydelser væsentligst består i arbejdspræstationer, og hvor værdien af indkøbte (berigtigede) materialer er ringe, vil en fritagelse af virksomheden betyde en særlig stor begunstiggelse, og man må derfor af konkurrencemæssige hensyn være særlig forsigtig og ikke fastsætte grænsen for de afgiftsfri virksomheders omsætning for højt.

48. For *transportydelserne* kan anføres, at en stor del af disse vedrører transport af varer, der endnu ikke har passeret det afgiftspligtige stadium, og at transportomkostningerne derfor indgår som en del af værdien af varerne, når de på et senere tidspunkt bliver afgiftsberigtiget. Især under en detailledsafgift vil en stor del af værdien af varetransport på den måde blive afgiftsberigtiget.

Hvis man lægger afgift på varetransport, vil der opstå et problem vedrørende de transporter, der udføres af virksomhedernes eget transportmateriel. For at opnå en ligestilling skulle transport med egne køretøjer berigtiges på tilsvarende måde som udtagelse af varer fra uberigtigede lagre til eget brug. En sådan fremgangsmåde vil være meget besværlig at praktisere, og i det omfang det ikke kan lade sig gøre, vil det, da transportomkostningerne ofte er anselige, betyde en forskelsbehandling af de forskellige virksomheder og altså indvirke på erhvervslivets struktur.

Fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi af egne transportydelser vil også bære store vanskeligheder, f. eks. lokal vareudbringning med egne bude, der også er beskæftiget med andet arbejde i virksomheden.

For persontransporten, der må betegnes som direkte forbrug, kunne en afgift på transportydelser synes mere naturlig. Imidlertid vil der også for denne transport derved opstå en tendens til strukturfor skydning fra erhvervsmæssig transport (herunder kollektive transportmid-

ler) til private (egne) transportmidler, som bl. a. af trafikale grunde kan være uønsket.

I tilfælde af afgift på transportydelser vil der blive visse vanskeligheder med sondring og opdeling mellem indenlandske og udenlandske transportydelser, især vel for skibsfartens vedkommende.

Endvidere kan anføres, at en væsentlig del af transportydelserne i forvejen er ret stærkt afgiftsbelastet, nemlig automobiltransporten, der beskattes gennem benzinafgift, årlig vægtafgift og for motorkøretøjer, der bruges til persontransport, yderligere gennem den særlige omsætningsafgift på motorkøretøjer. Selv om man undtager transportydelserne for den almindelige omsætningsafgift, vil man alligevel få afgift af de købte transportmidler og driftsmidler til disse, i hvert fald i det omfang de ikke fritages for afgift begrundet i de allerede gældende særavgifter. Men i så fald vil en afgift på andre transportmidler (cykler, knallerter, lastbiler) føre til en mindskning af den afgiftsmæssige forskel mellem nu beskattede og ubeskattede transportmidler.

Det skal endelig anføres, at afgift på transportydelser vil være vanskelig af kontrolmæssige grunde, da der findes mange og ofte små virksomheder inden for området. Erhvervstællingen angiver for 1948 13.500 vognmandsforretninger med en årlig omsætning på 416 mill. kr.

Postvæsenets transportydelser synes der ikke megen anledning til at beskatte, da postvæsenet i forvejen drives som et statsmonopol (dog bortset fra pakketransporten, der sker i konkurrence med andre transportvirksomheder). Tjenesteydelser fra telefon o. lign. synes det i givet fald mere naturligt at beskatte ved en specielt indrettet afgift. Der er ikke særlige praktiske grunde til, at disse ydelser skulle beskattes under den generelle afgiftsordning, da det drejer sig om ydelser af en særlig nemt afgrænselig art, der kun ydes af nogle få virksomheder.

49. For tjenesteydelser inden for *frisør- og skønhedsplejefaget* kan anføres, at anvendelsen af disse er udtryk for en vis økonomisk evne og for en del har et vist luksuspræg. Det kunne derfor være naturligt at inddrage området under beskatning, hvilket man også har gjort i Norge. Værdien af disse virksomheders arbejdsydelser er for 1948 opgjort til 83 mill. kr. Imidlertid er denne omsætning fordelt på 7.472 virksomheder, hvoraf kun få driver nogen næv-

neværdig form for handel eller anden afgiftspligtig virksomhed. Dertil kommer, at disse virksomheder, hvis ydelser væsentligst sælges kontant direkte til forbruger og praktisk talt uden materialeforbrug, vil være meget vanskelige at kontrollere. Det bliver derfor alligevel problematisk, om disse virksomheder bør medtages under afgiften.

For *læge-, tandlæge- og hospitalsydelser* kan anføres sundhedsmæssige og sociale hensyn, som taler for afgiftsfritagelse. Kontrolmæssige hensyn taler heller ikke for at inddrage disse ydelser under afgiften.

For sådanne ydelser som *jodpleje, massage og bade* må afgørelsen træffes i overensstemmelse med afgørelserne for de i øvrigt i dette punkt behandlede tjenesteydelser.

50. Afgift på *reslanrationsomsætning* vil kunne kombineres med detailledsaftgift, men vanskeligere med en engrosledsaftgift. Der vil dog under alle omstændigheder blive en række problemer, hvis restaurationsomsætningen skal ind under en afgift.

Hvis en væsentlig del af fødevarerne er fritaget for den almindelige omsætningsafgift, vil en afgift på restaurationsomsætningen få karakter af en særbeskatning, idet restaurationernes omsætning af madvarer da ville blive beskattet i modsætning til anden omsætning af madvarer. At opdele deres omsætning i afgiftsfri og afgiftspligtig mad vil formentlig være umuligt i praksis, og hvis man fritager madserveringen, vil afgiften ikke have nogen mening, når man i forvejen har afgift på restaurationernes omsætning af stærke drikke.

Under en engrosafgift ville det blive vanskeligt for virksomhederne at indkøbe deres varer i afgiftsfri stand, da en stor del af restaurationernes varekøb formentlig sker hos detaillister, der under engrosafgift ikke har uberigtige varer. Selv under detailledsaftgift vil de afgiftsfri vareindkøb være en praktisk vanskelighed, da de almindelige detailforretninger ikke er indstillet på salg i uberigtiget stand. Sådanne salg måtte under alle omstændigheder af kontrolmæssige grunde ledsages af skriftlig faktura eller lignende.

De nævnte vanskeligheder både vedrørende de afgiftsfri levnedsmidler og indkøb i uberigtiget stand kunne dog tænkes løst ved en særlig ordning for restaurationerne. Man kunne fastsætte, at disse ikke fik tilladelse til indkøb i uberigtiget stand, men skulle indkøbe alle af-

giftspligtige varer i berigtiget stand. De skulle derefter opføre deres afgiftspligtige omsætning som den samlede omsætning (eventuelt incl. betjeningsafgift) med fradrag af værdien af de indkøbte varer, altså en slags værditilvækstskat. De ville så komme til at betale afgift af varerne som forbrugere og derudover af de af dem ydede tjenesteydelser (tillavning af mad, underholdning, lokale, servering m.v.). Man ville altså have en særskilt beskatning af tjenesteydelserne på dette område.

Af andre problemer vedrørende en omsætningsafgift på restaurationsomsætning kan anføres afgrænsningen af den kreds af virksomheder, som skal ind under afgiften. Der kan af sådanne grænseområder nævnes personalerestaurationer (marketerier), foreningsrestaurationer, kollektivhuses restaurationer, pensionater, kostskoler og rekreationshjem.

51. For *udleje af løsøregerstande* kan man tænke sig to muligheder, enten at den pågældende vare afgiftsberigtiges, inden den tages i brug til udlejning, eller at de betalte lejebeløb skal medregnes i den afgiftspligtige omsætning. Den første er den metode, som anvendes under loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger, hvor forholdet f. eks. har betydning for radio. Denne fremgangsmåde vil være den naturligeste under en engrosafgift, da det ellers vil medføre en anmeldelse af de detailforretninger, som foretager udlejningen. På den måde bliver der ikke nogen beskatning af tjenesteydelserne ved udlejningen, herunder service og vedligeholdelse, men det bliver kun varen som sådan, der bliver beskattet.

Under en detailledsaftgift kan man tage afgift af varen eller af udlejningen, men hvis tjenesteydelser på varen (reparation og vedligeholdelse) er med under afgiften, vil det være naturligest at tage afgiften af lejebeløbene.

Udlejning af fast ejendom, herunder også egetforbrug af husrum i egen ejendom, synes ikke særlig velegnet til at medtages under omsætningsafgift. Det kunne betragtes som et alternativ til omsætningsafgift på byggeri m.v., men hvis byggeriet bl. a. under hensyn til den hidtidige subventionering skal holdes uden for afgiften, vil det ikke have megen mening i stedet at beskatte benyttelsen af bygningerne (huslejen). Beskatning af huslejen ville også blive meget omstændelig, dels på grund af egetforbruget, dels på grund af det meget store antal husejere. Selv om man for huslejen kunne

tillemppe et særligt afgiftssystem, f. eks. i forbindelse med ejendomsbeskatningen, vil det ikke være naturligt overhovedet at medtage huslejen. En del af denne er også betaling for ydelser, som måske tidligere er beskattet, f. eks. vedligeholdelse af bygningen, levering af vand og trappelys eller benyttelse af ejendommens fælles vaskeanlæg.

For *hotelvirksomhed* gælder i højere grad end for almindelig udlejning af husrum, at betalingen i høj grad er betaling for andre tjenesteydelser, som følger med, f.eks. inventar (herunder linnet), rengøring og personlig betjening. Det kunne derfor synes mere naturligt at medtage hotelvirksomhed under afgiften end almindelig boligudlejning. Der kan dog påpeges vanskeligheder ved afgrænsning over for pensionatsvirksomhed og privat værelsesudlejning af kortere og længere varighed.

52. *Husgerning og andre tilsvarende tjenesteydelser* ydet af husassistent, privatgartner, privatchauffør, nurse m.v. vil det være umuligt at lade gå ind under den almindelige omsætningsafgifts regler, selv om disse ydelser, der ofte har et luksusræg, ikke burde undtages fra den almindelige afgift, der skulle hvile ensartet på hele forbruget. Inden for gruppen tjenesteydelser vil i det hele taget være mere vanskeligt at opnå en ensartet, ligelig beskatning end for vareområdet, fordi bl. a. forbrugers egen frembringelse spiller en større rolle end for den almindelige vareproduktion. Derfor vil den erhvervmæssige afsætning af tjenesteydelser, som kan beskattes, være mere udsat for at blive erstattet med hjemmeforsyning, end vareproduktionen vil være. Især for de huslige tjenesteydelser drejer det sig om arbejde, som ikke kræver særlig uddannelse, eller i hvert fald kun den færdighed, som de fleste forbrugere selv er i besiddelse af.

53. For den store gruppe af forskelligartede tjenesteydelser, som er nævnt foran under punkt 40 h (*liberale erhverv nun.*), gælder, at man af praktiske grunde bør undlade at medtage den under en almindelig omsætningsafgift, i hvert fald til at begynde med, selv om disse områder repræsenterer en betydelig omsætning. Der skal her blot antydningvis nævnes nogle af de betragtninger og problemer, som knyttes til enkelte af disse forskelligartede ydelser:

Underholdning er i forvejen i et vist omfang belagt med den særlige forlystelsesafgift.

Radiospredningen er her i landet offentligt monopol. En meget stor del af undervisningen her i landet er gratis. Hvorledes skal den afgiftspligtige omsætning for bank- og forsikringsvirksomhed fastsættes?

Andet.

54. Omsætningsafgifter omfatter normalt både *nye og brugte varer*, selv om det fra nogle sider anføres, at det er urimeligt, at afgiften skal omfatte brugte varer, da de jo tidligere er afgiftsberigtiget. Imidlertid vil det i praksis ofte være vanskeligt at afgøre, om en vare er ny eller brugt, og en sondring vil desuden medføre regnskabsmæssige og kontrolmæssige vanskeligheder for erhverv og kontrolmyndighed.

Under en afgift i engrosleddet vil afgift på brugte varer dog normalt ikke få nogen praktisk betydning, da brugte varer som regel ikke omsættes engros (bortset fra affald til oparbejdning af nye råvarer, og i sådanne tilfælde vil først de oparbejdede nye varer blive afgiftsberigtiget).

Man kunne anføre, at en afgift på brugte varer var urimelig, fordi den kun rammer den del af omsætningen af brugte varer, som passerer en erhvervsvirksomhed, men ikke omsætningen af brugte varer mellem forbrugere. Normalt vil dette dog sikkert ikke spille nogen større rolle i retning af, at omsætningen af brugte varer vil blive drejet bort fra erhvervslivet; men det kan dog tænkes at have betydning, hvor det drejer sig om varer i ret dyre enheder, f. eks. automobiler. Men for så store enheder skulle der være muligheder for eventuelt at lave en særregel tor at undgå ændringer af konkurrenceforholdene, og specielt for automobiler skulle det være muligt i forbindelse med den særlige omsætningsafgift af motorkøretøjer og indregistreringsordningen. Problemet har i den norske omsætningsafgift i detailledet ført til den ændring af afgiftssystemet, at omsætningen af brugte automobiler er blevet fritaget for den generelle omsætningsafgift, således at der i stedet er indført en særlig afgift på omsætningen af brugte biler, som rammer alle omsætninger, også mellem private (ikke-erhvervsdrivende) indbyrdes.

55. Af hensyn til *eksporten* må afsætning af varer til udlandet kunne ske afgiftsfrit. Af praktiske grunde må det dog være en forudsætning, at eksporten sker fra en anmeldt virksomheds ubeskattede lager, således at eksporten i virk-

somhedens afgiftsregnskab blot fraskrives som afgiftsfrit salg. Derimod gives efter de gældende regler i andre lande og de gældende danske forbrugsafgifter normalt ikke tilbagebetaling af afgift ved udførsel af allerede afgiftsberigtigede varer. Under en afgift i detailledet får denne begrænsning ingen praktisk betydning, og selv under en afgift i engrosledet får den ikke større betydning, da egentlig eksport kun sjældent finder sted fra detailforretninger. For at disse dog under en engrosledsafgift kan få mulighed for at foretage afgiftsfri eksport, kan der åbnes dem mulighed for frivillig anmeldelse af virksomheden.

56. Der kan opstilles det spørgsmål, om *leverancer til staten* skal være afgiftsfri. Som argu-

ment herfor er fremført, at da afgiften for sådanne salg jo kun overføres fra den ene afdeling af statskassen til den anden, er der ingen grund til at have ulemghed med at opkræve disse afgiftsbeløb. Hertil kan anføres, at det faktisk vil *give* mere besvær at administrere en fritagelse for leverancer til staten. Der ville bl. a. opstå mange tvivlsspørgsmål om, hvorvidt de mange halvoffentlige institutioner, som drives for statens regning, eller hvor staten dækker underskuddet eller yder betydelige tilskud, skulle nyde godt af fritagelserne.

Det vil derfor være naturligt, at leverancer til staten afgiftsberigtiges på sædvanlig måde, sådan som tilfældet er for de fleste gældende afgifter.

D. AFGIFTSPLIGTIG VÆRDI OG AFGIFTSPLIGTIG OMSÆTNING.

1. Den *afgiftspligtige værdi* er det beløb, hvoraf afgiften skal beregnes i tilfælde, hvor der foreligger et afgiftspligtigt salg, eller hvor varer m. v. udtages til eget brug.

Den *afgiftspligtige omsætning* er summen af den afgiftspligtige værdi af de enkelte afgiftspligtige salg m. v., som finder sted i et vist tidsrum. For at kunne opgøre den afgiftspligtige omsætning må man foruden at kende værdierne vide, hvilke omsætninger der skal svares afgift af.

I det følgende skal først behandles forskellige principper for fastsættelse af den afgiftspligtige værdi, dernæst forskellige detaljer vedrørende den afgiftspligtige værdi og til slut, hvilke omsætninger der skal betales afgift af.

2. En omsætningsafgift kan tænkes beregnet på grundlag af de afgiftspligtige virksomheders *indkøbspris* for varerne. Selv om et sådant afgiftssystem måske kan være praktisk for visse specielle forbrugsafgifter, må muligheden for anvendelse af det ved en generel omsætningsafgift udelukkes. I stedet for at afkræve en afgift på grundlag af indkøbsprisen ville det være mere naturligt at opkræve en afgift på salgsprisen i det foregående led. Dette ville give den samme afgiftsbelastning, og opkrævningen ville blive lettere, fordi der normalt er færre virksomheder i det tidligere led (engros)

end i det senere (detaileddet). Desuden ville opkrævning på grundlag af indkøbsprisen give de samme ulemper med hensyn til ulighed i afgiftsbelastningen som en afgift på salgsprisen i det tidligere led. En afgift i detailledet på grundlag af indkøbsprisen vil således betyde, at man samtidig med ulemperne ved en detailbeskatning får de væsentligste af de ulemper, som er forbundet med en sædvanlig engrosbeskatning.

Indkøbsprisen som afgiftspligtig værdi kan vanskeligt bruges ved en engrosafgift, fordi den da skulle opkræves hos producenterne, når disse sælger direkte til detailhandlere. En afgift på grundlag af producenternes indkøbspris for råvarerne vil være urimelig i forhold til grossisterne, der må betale afgift af deres indkøbspris af færdigvaren. Og en afgiftsberigtigelse hos producenterne på grundlag af en opdeling af deres salgspris i fremstillingspris og salgsomkostninger, således at disse sidste blev holdt uden for afgiftsberegningen, kan formentlig ikke praktiseres, da en sådan kalkulatorisk opdeling må blive ret vilkårlig. Det måtte i givet fald praktiseres ved et fast procentfradrag fra salgsprisen.

En afgift på indkøbsprisen vil kræve et omhyggeligt lagerregnskab og mærkning af varerne, da en og samme slags vare må tænkes at blive indkøbt til forskellige priser, hvorfor

virksomhederne må kunne finde ud af, hvad indkøbsprisen har været for hver enkelt solgt vare. Et sådant afgiftssystem må anses for uanvendeligt i praksis.

3. En anden mulighed er at beregne afgiften på grundlag af *afsætningsprisen i et senere led end opkrævningsleddet*. Sådanne systemer praktiseres f. eks. ved de danske afgifter på cigaretter, røgtobak og parfume, der opkræves hos fremstilleren eller importøren, men beregnes efter detailprisen. Et sådant system forudsætter et fast prissystem og herunder, at fabrikanten eller importøren mærker varerne med (højeste) detailpris. Systemet kan derfor ikke bruges under en generel afgift med dens utal af forskelligartede varer.

4. Den bedste mulighed bliver at beregne afgiften på grundlag af *salgsprisen fra det led, hvori afgiften opkræves*, og dette system er da også i praksis langt det hyppigst anvendte.

Men også inden for dette system er der forskellige muligheder for fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi, og disse kan deles i to grupper, nemlig afgiftsberigtigelse efter normalpriser og afgiftsberigtigelse efter faktiske salgspriser.

Afgiftsberigtigelse efter normalpriser indebærer, at alt salg af varer af en vis dessin afgiftsberigtiges på grundlag af samme pris uanset den opnåede salgspris ved det enkelte varesalg, hvorimod det ved afgiftsberigtigelse efter faktiske salgspriser er den ved hvert enkelt salg opnåede salgspris, der lægges til grund for afgiftsberegningen. Hvilket af disse to principper, der ud fra teoretiske synspunkter er bedst og rigtigst, er vanskeligt at afgøre.

Det kan anføres, at berigtigelse efter faktisk salgspris vil give større tilskyndelse til billige køb, da der derved også spares afgift i modsætning til berigtigelse efter normalpris. På den anden side kan man sige, at normalprisen er den retfærdigste, fordi alle kommer til at betale lige meget i afgift.

Hvis man har en engrosafgift, vil de store detailforretninger, der foretager store indkøb, kunne opnå lavere købspriser og ved berigtigelse efter faktisk pris også lavere afgift end de mindre forretninger. Om dette kan betegnes som rimeligt, afhænger formentlig af, om de lavere indkøbspriser kommer forbrugeren til gode, eller om de går til højere bruttoavance, muligvis fordi de større forretninger selv

varetager nogle af de funktioner, som grossister ellers varetager.

5. Afgiftsberigtigelse efter *normalpriser* er et anvendeligt system for de varegrupper, hvor der enten af det offentlige er fastsat maksimalpriser, eller hvor der på anden måde er gennemført et system af faste priser, f. eks. ved prislister. Men for mangfoldige af de varer, der vil falde ind under en generel omsætningsafgift, er dette ikke tilfældet, og der vil især være vanskeligheder ved fastsættelse af normalpriser for stærkt differentierede varer, modevarer og varer fremstillet efter bestilling. For sådanne varer er der næsten ikke anden udvej end afgiftsberigtigelse efter den faktiske pris. Tilsvarende vanskelighed vil opstå for de importvarer, der skal afgiftsberigtiges ved indførselen.

Normalprisen kan enten være virksomhedens højeste eller laveste salgspris for varen eller den gennemsnitlige pris. Endelig kan den fastlægges som prisen ved et nærmere defineret typisk eller »normalt« salg.

Laveste salgspris må af kontrolmæssige grunde udelukkes, da et sådant system af visse virksomheder kan tænkes udnyttet til at opnå uberettigede afgiftsmæssige fordele, f. eks. ved at afsætte et mindre vareparti til en særlig lav pris til en god forretningsforbindelse (eventuelt familie) og benytte denne unormalt lave pris som grundlag for beskatning af hele omsætningen. Man måtte derfor i givet fald kræve, at den laveste pris skulle kunne opnås af alle, der opfyldte visse nærmere betingelser (f. eks. aftager en vis mængde mod kontant betaling), og man måtte yderligere forlange, at der faktisk skete omsætninger til den pågældende pris (at prisen er effektiv). Sådanne bestemmelser vil være meget vanskelige at kontrollere under en generel omsætningsafgift med dens utal af stærkt differentierede varer.

Ud fra kontrolmæssige synspunkter vil højeste salgspris være bedre egnet som afgiftsgrundlag. Et sådant system bruges ved de danske afgifter på cigarer og chokolade, men for at fungere tilfredsstillende forudsætter det som ovenfor anført et system af prislister eller på anden måde et ensartet prissystem. Disse forudsætninger kan ikke være opfyldt under en generel omsætningsafgift.

Gennemsnitspriser vil være besværlige at arbejde med, især i tider med større ændringer af prisniveauet, eller hvis det drejer sig om va-

rer, hvor prisændringer er hyppige (modevarer). Systemet vil også have den ulempe, at den pris, den enkelte virksomhed skal afgiftsberigtige efter, bliver afhængig af, om virksomheden fortrinsvis afsætter sine varer i store partier og deraf følgende lavere priser, eller om afsætningen fortrinsvis sker i små partier. Også de købere, som kun aftager små partier, vil derfor være interesseret i at købe hos de virksomheder, der mest sælger i store partier.

Normalprisen kan, som det gøres i den engelske omsætningsafgift, defineres som den pris, der opnås ved salg engros på det åbne marked til uafhængige detailhandlere uden nogen form for kvantumsrabat. Som de andre former for normalpriser vil også denne være behæftet med en betydelig usikkerhed ved fastsættelsen og kontrollen, medmindre der arbejdes med faste prislistor og rabatsystemer.

Om de forskellige former for afgiftsberigtigelse efter normalpriser gælder, at der er store muligheder for omgåelse gennem vare-differentiering. Hvis man f. eks. har et system med afgiftsberigtigelse efter højeste salgspris, kan man omgå det ved at afsætte en lidt anden vare til de aftagere, som får varerne til en lavere pris. Forskellen mellem varerne behøver ikke at være stor, måske kun forskellige med hensyn til emballage, men det vil som regel være meget svært for kontrollen at bevise, at det ikke drejer sig om forskellige varer.

Det vil også være besværligere for virksomhederne at berigtige efter normalpriser end efter de faktiske salgspriser, både ved faktureringen og ved bogføringen, idet det vil være nødvendigt at foretage bogføring af de enkelte salg delt på salgs- og afgiftsbeløb.

6. Under en omsætningsafgift, der omfatter et større antal varer af forskellig art, og specielt under en generel omsætningsafgift må man, som det fremgår af det foregående, gå ind for, at afgiftsberigtigelsen sker på grundlag af de *faktiske salgspriser*, som den afgiftspligtige virksomhed opnår. Dette er også det almindeligt praktiserede i udenlandske generelle forbrugsafgifter, og systemet anvendes ligeledes i den gældende danske lov om afgift på manufakturvarer m.v. (loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger). Inden drøftelsen af de nærmere problemer om, hvad der forstås ved faktisk salgspris, skal der kort gøres rede for, hvorledes den afgiftspligtige værdi er defineret i den nævnte danske afgiftslov.

Den afgiftspligtige værdi er her det vederlag, som modtagerne skal yde for varerne, dog at kasserabatter altid skal medregnes til værdien. Det samme gælder andre rabatter, når de er betinget af vilkår, der ikke er opfyldt ved selve købet. Udtrykt med andre ord er den afgiftspligtige værdi den værdi, som kan fastlægges, når varen faktureres, samtidig med at den udleveres fra virksomheden. Reglerne er fastlagt således, for at man endeligt kan bestemme afgiftsbeløbets størrelse samtidig med 3 varens fakturering, hvilket gør det muligt straks at påføre fakturaen det endelige afgiftsbeløb. Om der ydes kasserabat, hvilket normalt først kan afgøres senere, når betalingen sker, eller der stilles en rabat i udsigt, såfremt der aftages et nærmere fastsat kvantum i en vis periode (f. eks. bonus, der først godskrives køberens konto ved periodens slutning, eller når et vist mindstekøb er nået), virker altså ikke ind på afgiftsberegningen. En kvantumsrabat, der ydes, fordi det pågældende vareparti er af en vis størrelse, eller en rabat, der ydes til kunder af en vis kategori, kan derimod fradrages salgsprisen, inden afgiftsberegningen sker. Man anvender som afgiftspligtig værdi den faktiske salgspris, som aftales for det enkelte varesalg, selv om den afviger fra den almindeligt gældende pris.

7. Når man hidtil i dansk forbrugsafgiftslovgivning har brugt princippet om opgørelse af omsætningen efter *fakturapriserne*, der også kan betegnes som de *debiterede beløb*, hænger det sammen med, at afgiftsbetalingen er nøje knyttet til udleveringen af varerne fra den afgiftspligtige virksomhed. Dette skyldes igen kontrolmæssige hensyn, idet det derved er let at afgøre, om pligten til afgiftserlæggelse er indtrådt. Ved at opgøre tilgang og afgang til den afgiftspligtige virksomheds varelager kan man direkte foretage en afstemning med regnskabet over afgiftserlæggelsen til kontrol med dennes rigtighed. Reglerne om rabaatters afgiftsmæssige stilling skyldes netop ønskeligheden af straks ved faktureringen at kunne fastlægge afgiftsbeløbet, således at der derefter ikke kan ske nogen ændring af dette uanset senere ydede rabatter.

Det er imidlertid et spørgsmål, om afgiftsberigtigelse efter debiteringer kan praktiseres af alle de virksomheder, der kommer ind under en generel omsætningsafgift, især hvis den opkræves i detailledet. Ved en sådan vil formentlig en del virksomheder, der ikke tidligere

har været regnskabspligtige, komme ind under afgiften, og i hvert fald vil mange af de små detailforretningers og håndværksvirksomheders indehavere og personale ikke have særlig gode regnskabsmæssige kundskaber til at klare den regnskabsførelse, som en berigtigelse efter debiteringer vil forudsætte. Det vil formentlig være simplet for disse små virksomheder kun at skulle holde regnskab med de modtagne betalinger.

8. Forskellen mellem berigtigelse efter debiterede beløb og efter *indgåede betalinger* vil bl. a. være, at alle slags rabatter, herunder kasserabatter, kvantumsrabatter og årsbonus, vil komme uden for afgiftsberegningen, når denne foretages efter betalingerne. I så fald vil også de afgiftspligtige virksomheders tab på uerholdelige fordringer automatisk blive fritaget for afgift. Endvidere vil der være en tidsmæssig forskel mellem de to principper, idet afgiften efter betalingssystemet ved alle salg på kredit vil forfalde senere end efter debiteringssystemet. Dette vil betyde, at virksomheder, selv om de sælger på kredit, undgår at skulle udrede afgiften til staten, inden de selv har modtaget betalingen for varerne. Da forudbetalinger normalt er meget ringe i forhold til kreditsalget, betyder det, at afregning efter betalingerne vil give senere indbetaling af afgiften end afregning efter debiteringer, men der vil her være betydelige forskelle efter salgssædvanerne i de enkelte brancher og virksomheder.

Afregning efter betalingerne vil imødekomme forskellige ønsker fremsat fra erhvervslivet, idet dette bl. a. har anket over, at de afgiftspligtige virksomheder må indbetale afgiften, før de har fået betalingen fra deres kunder, og at de må betale afgiften også i tilfælde, hvor de ikke selv får betaling for varerne ved salg til usolide kunder. Disse to forhold er i den gældende manufakturafgiftslov afbødet henholdsvis ved en forholdsvis lang indbetalingsfrist for afgifterne og ved en bestemmelse om, at afgiftsbeløbene er privilegerede krav i varemodtagerens bo.

9. Fra kontrolmæssige synspunkter må man foretrække afgiftsberegning efter debitering frem for efter betalinger, og efter erfaringerne i Norge vil mange virksomheder også foretrække dette system, fordi det passer bedre ind i deres bogføringssystem, især med hensyn til opdelingen af afgiftsfri og afgiftspligtige salg.

Man kommer derfor ind på tanken om et *alternativt system* i lighed med det i Norge praktiserede, hvor hovedreglen er berigtigelse efter betalinger, men hvor virksomhederne kan få tilladelse til i stedet at berigtige efter debiteringer.

Som foran vist er der imidlertid væsentlige forskelle mellem berigtigelse efter betalingerne og efter fakturaer, som det hidtil er praktiseret i Danmark, og da berigtigelse efter betalingerne er fordelagtigst for virksomhederne, må man regne med, at det store flertal vil vælge dette system.

Imidlertid vil det være muligt at mindske forskellen mellem de to systemer. Selv om det vil vanskeliggøre kontrollen, vil man kunne ændre reglerne om afgiftsberigtigelse efter fakturapris således, at alle slags rabatter kan fradrages ved opgørelse af den månedlige omsætning, altså også kasserabatter og kvantumsrabatter af en sådan art, at deres størrelse ikke kan opgøres ved faktureringen, men først senere. Man kunne også tillade, at fordringer, som på en nærmere fastsat måde bliver dokumenteret at være uerholdelige, kan fradrages i den afgiftspligtige omsætning. Sådanne regler gælder da også i nogle udenlandske omsætningsafgifter.

Den væsentligste forskel, der herefter bliver tilbage, bliver da den tidsmæssige forskel i indbetalingen af afgiften, og dette har kun betydning for de virksomheder, som sælger på kredit, herunder afbetaling. For også i denne relation at tilskynde virksomhederne til berigtigelse efter fakturering kunne man fastsætte en længere betalingsfrist for afgiften i tilfælde, hvor den beregnes efter fakturaer, end hvor den beregnes efter betalinger. Selv under en sådan længere betalingsfrist ville det dog for virksomheder, hvis udestående fordringer var særlig store i forhold til omsætningen, være en fordel at berigtige efter betalingerne, og man kunne måske derfor i de tilfælde, hvor dette forhold dokumenteredes, tilstå de virksomheder, der vil berigtige efter fakturapris, en særlig lang betalingsfrist, eventuelt betinget af sikkerhedsstillelse.

For at undgå, at for mange virksomheder vælger at berigtige efter betalingerne, kunne det fastsættes, at dette kun kan gøres efter særlig tilladelse. Da det især vil være de mindre virksomheder, der af regnskabsmæssige grunde vil være interesseret i systemet, kunne man begrænse dets anvendelse til virksomheder, hvis årlige omsætning er under en vis størrelse, og eventuelt til visse brancher.

10. I det følgende skal omtales visse problemer vedrørende fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi, som i det væsentlige vil være ens, uanset hvilket system for afgiftsberegningen der vælges.

Det første er, om den fastsatte afgiftsprocent skal *beregnes af en værdi, som indbefatter afgiften, eller af værdien uden afgift*, altså som et tillæg til denne. Spørgsmålet hænger sammen med problemet om, hvorvidt afgiftsbeløbet skal deklareres særskilt, og dets besvarelse er forskellig efter, om afgiften opkræves i detailledet eller i engrosledet.

Ved en generel omsætningsafgift i detailledet vil det være meget byrdefuldt at udregne og særskilt angive omsætningsafgiften ved hvert enkelt varesalg. En sådan fremgangsmåde ville også betyde, at den samlede udsalgspris inklusive afgiften i de fleste tilfælde vil komme til at udgøre et brudt beløb. En regel om særskilt deklaration af afgiften over for forbrugerne vil også dårligt kunne stemme overens med, at visse håndværkere og detailhandlere fritages for anmeldelsespligt.

Detailhandlerne må derfor ved kalkulation af udsalgspriserne på forhånd indregne afgiften i priserne. Det må følgelig anses for det i administrativ henseende mest praktiske, at afgiftssatsen ved en detailafgift angives som en procent af salgsprisen indbefattet afgiften, det vil sige af det samlede beløb, køberen skal betale.

Ved en afgift i engrosledet stiller forholdene sig noget anderledes. Et af motiverne til at placere en almindelig omsætningsafgift i engrosledet er, at man kan pålægge detailhandlerne en vis medvirken i kontrollen med, at afgiften betales, og dette kan gøres ved, at de skal påse, at afgiften er påført fakturaen. Faktura udstedes i forvejen ved næsten alle engrossalg, og det er ikke nogen stor ulempe at påføre afgiften efter fakturaens slutsum. Erfaringerne fra de hidtidige forbrugsafgifter viser også, at fremstillings- og engrosvirksomhederne som regel foretrækker at udregne afgiften på den enkelte faktura, og dette hænger vel bl. a. sammen med, at fremstillere og grossister ofte har afgiftsfrie salg (til andre afgiftspligtige virksomheder eller til udlandet), og at det derfor er mest praktisk for dem at bruge de ubeskattede priser i deres prislistes. Det vil derfor ved en engrosafgift være mest naturligt at angive afgiftssatsen som en procent af den ubeskattede pris, da dette

giver den nemmeste afgiftsudregning. Ved engrossalg spiller hensynet til »runde« priser også en meget mindre rolle end ved detailsalg.

11. Såfremt *udgifterne til forsendelse og forsikring* afholdes af køberen, kan man vanskeligt medregne disse beløb i den afgiftspligtige værdi, da sælgeren, der skal foretage afgiftsberigtigelsen af varen, ikke kender beløbene størrelse.

Hvis forsendelsen foregår med sælgerens transportmidler, f. eks. lokal udbringning af varer, kan man på den anden side dårligt have regler om, at der fra salgsprisen inden afgiftsberegningen kan fradrages den kalkulerede forsendelsesomkostning, da dennes størrelse er vanskelig at beregne og kontrollere.

En almindelig fremgangsmåde især ved engrossalg er, at forsendelsesomkostningerne afholdes af køberen ud over salgsprisen, men at sælgeren udlægger beløbet for køberen og opkræver det hos denne sammen med betalingen for varerne. I sådanne tilfælde synes det naturligt at tillade forsendelsesomkostningerne holdt uden for afgiftsberegningen, ligesom hvis køberen selv afholdt omkostningen direkte. Forudsætningen må være, at beløbet anføres særskilt på fakturaen og kun svarer til de faktisk udlagte beløb.

Emballage, der er beregnet at skulle returneres til sælgeren, og som faktureres særskilt, bør ligeledes tillades holdt uden for afgiftsberegningen, hvis den fakturerede værdi fuldt ud godtgøres ved returneringen. Sådant emballage må i stedet afgiftsberigtiges, når den virksomhed, der anvender den, indkøber den.

12. Anden form for *emballage*, det vil sige den emballage, som sælges sammen med varen, må betragtes som en del af varen og betalingen for den som en del af vareprisen, således at dens værdi ikke kan holdes uden for afgiftsberegningen.

Tilsvarende må det kræves, at *agentprovision* eller lignende medregnes i den afgiftspligtige værdi, selv om den særskilt faktureres til køberen.

Der bør udtrykkeligt fastsættes bestemmelser om, hvorledes *andre forbrugsafgifter* skal behandles i relation til fastsættelsen af den afgiftspligtige værdi. Af praktiske grunde vil det være naturligt at fastsætte, at andre afgifter, der normalt erlægges i et tidligere led af vares omsætning, skal medregnes i den afgifts-

pligtige værdi; i modsat fald måtte man have særlige regler om, at disse afgifter skulle faktureres særskilt ved de senere omsætninger. Det anførte princip er det, der allerede anvendes i andre afgifter, men det får betydning at fastslå det for de tilfælde, hvor varerne skal afgiftsberigtiges ved indførselen fra udlandet, og den almindelige omsætningsafgift således skal berigtiges samtidig med andre afgifter, der normalt opkræves i et tidligere led, f. eks. producent- eller importørled. Problemerne om forholdet til de specielle forbrugsafgifter er i øvrigt nærmere behandlet side 204 ff.

Ved en afgift i detailledet opstår det problem, om tillæg til salgspriserne ved *afbetalingsalg* skal medregnes i den afgiftspligtige omsætning. Hvis omsætningen skal opgøres på grundlag af indgåede betalinger, ville det være mest naturligt at medregne afbetalingstillæg, men det kan anføres, at selv om man i Norge anvender dette princip for opgørelse af omsætningen, har man der tilladt afbetalingstillæg holdt uden for afgiftsberegningen. En begrundelse herfor kan være, at disse tillæg ofte ikke tilfalder sælgeren, men særlige finansieringsinstitutter, som finansierer kontrakterne.

13. I tilfælde, hvor varer leveres uden modydelse, f. eks. leveres gratis som reklame, bør det for at hindre omgåelse bestemmes, at varerne skal afgiftsberigtiges efter deres almindelige salgspris. Dette må også ske, hvis modydelsen ikke består i penge, men varer (byttehandel). For at hindre omgåelse af disse regler bør der i afgiftsloven findes en bestemmelse, der gør det muligt at gribe ind i tilfælde, hvor der ikke finder fuld modydelse sted, idet man ellers kunne tænke sig udleveringer mod en ringe symbolsk betaling.

14. Varer, der udtages af virksomhedens ubeskattede varelager til *brug for ejeren privat* eller *til ikke-afgiftsfri anvendelse i virksomheden*, skal afgiftsberigtiges ved udtagelsen. Berigtigelsen bør ske efter virksomhedens almindelige salgspris, idet berigtigelse efter indkøbsprisen ville give de afgiftspligtige virksomheder en fordel frem for andre forbrugere. Det kunne anføres, at indkøbsprisen ville være et mere rimeligt grundlag, da virksomheden eller dens indehaver jo kunne have købt varen i afgiftsberigtiget stand, hvorved han kun kom til at betale afgift af indkøbsprisen. Men hertil kan indvendes, at såfremt han ønsker berigtigelse til

den lavere pris, må han også købe varen i berigtiget stand, således at han ikke yderligere får den fordel, der ligger i at kunne have varen på lager i uberigtiget stand og først skulle betale afgiften nogen tid efter, at den er taget i brug.

15. I loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger findes en bestemmelse om, at såfremt der ved afgiftsberigtigelsen af en vare *mangler sådanne dele, der er nødvendige ved brugen af varen, eller hvortil varen er indretlet*, kan den afgiftspligtige værdi forhøjes med værdien af de manglende dele. Reglen er indført for at hindre omgåelser i tilfælde, hvor de manglende dele i sig selv ikke er afgiftspligtige.

Under en generel omsætningsafgift vil en sådan regel ikke have betydning, da alle løse dele under en sådan også vil være afgiftspligtige. Men da der faktisk under alle generelle omsætningsafgifter er en del undtagelser, bør reglen alligevel medtages. Af samme grund bør der også findes en regel om, at i tilfælde, hvor en forbruger eller ikke-afgiftspligtig virksomhed indleverer afgiftsfri materialer til en afgiftspligtig virksomhed til fremstilling af afgiftspligtige varer som lønarbejde, skal den anmeldte virksomhed betale afgift både af betalingen for arbejdet og af værdien af de indleverede afgiftsfri materialer.

16. Under en afgift i engrosledet opstår et særligt problem om afgiftsberegningen i de tilfælde, **hvor de afgiftspligtige virksomheder afsætter varer direkte til forbrugere**. Hvis man uden videre kræver, at der også i disse tilfælde skal afgiftsberigtiges efter salgsprisen, kan disse omsætninger blive dårligt stillet i afgiftsmæssig henseende, fordi salgsprisen fra den afgiftspligtige virksomhed i disse tilfælde ofte er en detailpris, medens andre virksomheder normalt beregner afgiften af engrospriserne. For at undgå, at disse virksomheder kommer til at svare afgift af den del af deres avance, som svarer til detailsalgsvancen, kan man fastsætte, at der ved salg direkte til forbruger, herunder overførsel til eget detailudsalg, kan ske afgiftsberigtigelse på grundlag af virksomhedens almindelige engrospris for de pågældende varer. For at der kan siges at foreligge en almindelig engrospris, må man kræve, at en vis del af omsætningen af de pågældende varer sker til af-

tagerc, der er økonomisk uafhængige af sælgeren.

Såfremt der ikke (eller ikke i tilstrækkeligt omfang) finder engrosafsætning sted, må afgiften beregnes ud fra salgsprisen til forbrugeren, men det vil da være rimeligt at tillade, enten at der, inden afgiftsberegningen finder sted, foretages et vist fradrag for detailavancen, eller at afgiftsberegningen sker med lavere afgiftssats end den sædvanligt gældende.

Det vil være svært at fastsætte, hvor stort dette fradrag for detailavance skal være, fordi avancerne er forskellige fra branche til branche og inden for den enkelte virksomhed fra vare til vare. I erhvervslivet vil der være modstridende interesser i fastsættelse af fradragets størrelse, idet de virksomheder, der sælger direkte til forbrugere, vil være interesseret i at få fradraget størst muligt, medens andre virksomheder vil være interesseret i, at det ikke er for stort. Af praktiske og kontrolmæssige grunde må man formentlig være nødt til at fastsætte fradraget ud fra en gennemsnitsbetragtning ens for alle varer, da det erfaringsmæssigt vil være vanskeligt at opdele varerne efter forskellige avanceprocenter. Der ville i så fald opstå et stort antal problemer om, til hvilke grupper de enkelte varer skulle henføres.

17. Af hensyn til mulighederne for omgåelse af reglerne om fastsættelse af afgiftspligtig værdi, bl. a. ved afsætning af varer gennem eget detailudsalg, bør der i afgiftsloven fastsættes bestemmelser, der gør det muligt at gribe ind over for tilfælde, hvor der består *interessesfællesskab* mellem køber og sælger. Dette kan f. eks. være tilfældet, hvis den ene er medejer af den andens virksomhed, hvis virksomhedernes ejere er i nær familie med hinanden, eller hvis ejeren af den ene virksomhed eller hans familie ejer betydelige aktieposter i den anden virksomhed. I sådanne tilfælde bør det f. eks. kunne kræves, at reglerne vedrørende berigtigelse ved salg til egne detailudsalg bringes til anvendelse.

18. Den foranstående behandling af problemerne vedrørende afgiftspligtig værdi refererer sig væsentligst til omsætninger i indlandet. I det følgende skal behandles værdiproblemet i de tilfælde, hvor *afgiften skal erlægges ved varens indførsel fra udlandet*. Dette skal ske, hvis indføreren er forbruger eller en ikke-

giftspligtig virksomhed. Under en afgift i detailledet vil disse regler derfor ikke få større betydning, fordi erhvervsdrivende, som indfører afgiftspligtige varer, normalt vil være anmeldte virksomheder, så det kun er varer til privat forbrug, der skal berigtiges ved indførselen. Dog vil bestemmelserne også få betydning under en detailafgift, hvis der ikke er regler om fritagelse for afgift af alle produktionsmidler.

Problemerne får større betydning under en engrosledsavgift, da det ikke så sjældent forekommer, at større detailforretninger, bl. a. stormagasiner, selv indfører varer fra udlandet.

Når afgiftsberigtigelsen skal ske ved indførselen fra udlandet, må udgangspunktet for afgiftsberegningen være toldberegningens værdien, d.v.s. den værdi, som anvendes til beregning af tolden, for så vidt varen er belagt med værditold. Hvis den pågældende vare er værditoldbeskattet, skal toldvæsenet alligevel fastslå toldberegningens værdien, og det værditoldbeskattede vareområde er i de sidste år udvidet til bl. a. at omfatte de fleste tekstilvarer og vil ved den forventede overgang til den internationale Bruxelles-toldnomenklatur komme til at omfatte næsten alle varer.

Toldberegningens værdien er varens værdi ved fortoldningen, d.v.s. indkøbsprisen engros i udlandet (faktura pris) tillagt forsendelsesomkostninger m. v. For at få lighed med beskattningen i det tilfælde, hvor varen indføres af en afgiftspligtig virksomhed og afgiftsberigtiges ved salget fra denne, må man inden afgiftsberegningen i hvert fald lægge den betalte told til toldberegningens værdien, og hvis varen er indført under dollarpræmieringsordningen endvidere betalingen for bevillingstilsagnet. Da den herved fremkomne værdi er en ubeskattet pris, må afgiftssatsen ved indførsel i alle tilfælde angives i forhold til den ubeskattede værdi, selv om afgiftssatsen for andre tilfælde eventuelt er angivet i forhold til den beskattede værdi.

19- Ved den gældende engrosafgift på manufakturvarer m. v. skal der forinden afgiftsberegningen foruden told (og dollarpræmieringstillæg) til toldberegningens værdien lægges 20 pct. af summen af disse beløb. Begrundelsen for dette tillæg er, at det skal svare til importørens grossistavance, således at man ved dette tillæg skulle få en afgiftspligtig værdi af nogenlunde samme størrelse, som hvis varen var blevet importeret uden afgiftserlæggelse og

først afgiftsberigtiget, når den blev solgt fra importøren til detailhandler.

Det kan imidlertid diskuteres, hvor stort et sådant tillæg bør være, og om der i det hele taget bør være noget tillæg. Dets berettigelse hviler på den forudsætning, at den ikke-afgiftspligtige virksomhed (detailforretningen), der skal berigtige ved indførselen, kan købe varen i udlandet til samme pris som grossistimportøren, som først skal afgiftsberigtige ved videresalg af varen. Denne forudsætning er imidlertid ikke opfyldt i alle tilfælde. Den almindelige detailhandler vil normalt ikke kunne købe sine varer i udlandet til samme priser som importørgrossisten, bl. a. fordi han ikke kan aftage så store kvanta. Den udenlandske sælger, der afsætter direkte til detailhandlere i andre lande, vil også have større salgsomkostninger end den sælger, der afsætter til større importørgrossister eller måske endda til en eneimportør. På den anden side vil den detailhandler, der selv importerer, have større omkostninger ved selv at importere end ved at købe varen hos en grossist, der har importeret. Når en almindelig detailhandler importerer, må man vel sige, at grossistimportørens omkostninger deles mellem den udenlandske fabrikant og detailhandleren. Ved afgiftsberigtigelsen burde der derfor kun ske tillæg for den del af grossistomkostningen, som afholdes af detailhandleren, men ikke for den del, som afholdes af den udenlandske fabrikant, da disse omkostninger allerede er inkluderet i importprisen (toldberegningens værdien). Det omhandlede tillæg, som skal ækvivalere importøravancen, bør derfor ikke være så stort som denne.

De største detailforretninger, herunder f.eks. stormagasinerne, har så stor en omsætning, at de ved indkøb direkte fra udenlandske fabriker ofte vil være i stand til at købe til samme priser som egentlige importørgrossister. Men for disse detailforretningers vedkommende vil det heller ikke være rimeligt ved afgiftsberigtigelsen at tillægge et til almindelig importøravance svarende beløb. Hvis de i stedet købte de udenlandske varer hos en dansk grossist, ville de også kunne købe dem med en meget lav bruttoavance hos grossisten, da denne har meget lavere omkostninger ved effektivering af sådanne meget store ordrer. For de store detailforretningers vedkommende vil problemet om berigtigelse ved indførselen dog bortfalde, hvis det som andetsteds nævnt fastsættes, at disse detailforretninger skal være anmeldt, også

selv om afgiften som hovedregel opkræves i engrosledet.

Disse betragtninger om en ensartet afgiftsbelastning fører altså til, at tillægget ved berigtigelse af varer ved indførselen skal være en del mindre end den normale avance hos importerende grossister. For nogle brancher må de i manufakturafgiftsloven fastsætte 20 pct. anses for at være højere end almindelig importøravance, og der har derfor også vist sig en tendens til at omgå bestemmelserne om det omhandlede tillæg ved at indskyde et mellemled, der anmeldes som afgiftspligtig virksomhed, men som i realiteten ikke er en selvstændig virksomhed, men blot oprettet for at opnå afgiftsmæssige fordele.

For at opnå det helt rigtige resultat måtte man fastsætte forskellige procenttillæg for de enkelte varer, men en sådan ordning vil ligesom med hensyn til fradraget for detailavance være umulig at gennemføre i praksis, således at man må klare sig med en enkelt sats fastlagt ud fra en gennemsnitsbetragtning. Men procenten bør som oven for vist sættes betydeligt lavere end de 20 pct., som anvendes i manufakturafgiftsloven.

20. Til slut skal anføres nogle bemærkninger om opgørelsen af den *afgiftspligtige omsætning* i en periode, idet der bortses fra de i det foregående omhandlede problemer om den afgiftspligtige værdi.

Den afgiftspligtige omsætning er værdien af de i perioden foretagne afgiftspligtige udleveringer af varer, eventuelt de i perioden modtagne betalinger for afgiftspligtige salg. Endvidere medregnes i den afgiftspligtige omsætning værdien af de varer, som er udtaget af virksomhedens ubeskattede lager til brug af ejeren privat eller til ikke-afgiftsfri anvendelse i virksomheden. Videre medregnes varer, der er overført til virksomhedens eventuelle detailudsalg.

Til den afgiftspligtige omsætning skal ikke medregnes værdien af varer, der er solgt i afgiftsfri stand til andre afgiftspligtige (anmeldte) virksomheder eller til virksomheder, der har fået særlig tilladelse til afgiftsfrit indkøb af visse varer. Ligeledes medregnes ikke varer, der er solgt til udlandet eller, hvad der sidestilles hermed (skibe og fly i udenrigs fart, eventuelt udenlandske diplomater).

Det bør endvidere tillades, at varer, der er blevet stjålet eller ødelagt inden afgiftsberigt-

tigeisen, ikke medregnes i den afgiftspligtige omsætning.

Ligeledes bør det tillades, at returværdien af varer, som virksomheden modtager tilbage

fra sine kunder, fradrages i den afgiftspligtige omsætning. Ved returværdien forstås det beløb, som sælgeren godtgør kunden ved varens returløsering.

E. DE AFGIFTSPLIGTIGE VIRKSOMHEDER.

1. De virksomheder, der skal opkræve omsætningsafgiften af deres salg af afgiftspligtige varer m. v., kaldes afgiftspligtige eller anmeldelsespligtige virksomheder. Den sidste betegnelse skyldes, at sådanne virksomheder på forhånd må anmelde sig for en kontrolmyndighed, det vil her i landet sige toldvæsenet.

Anmeldelsespligten må generelt udtrykt omfatte alle virksomheder, som fremstiller afgiftspligtige varer, eller som modtager afgiftspligtige varer i ikke-afgiftsberigtiget stand for at videresælge dem i beskattet eller ubeskattet stand. Anmeldelsespligten omfatter derimod ikke de virksomheder, som indkøber afgiftsberigtigede varer, og heller ikke de virksomheder, der indfører afgiftspligtige varer fra udlandet, og som indbetaler afgiften til toldvæsenet samtidig med varenes indfortoldning. I nærværende afsnit redegøres først nærmere for, hvilke virksomheder m. v. der herefter principielt omfattes af anmeldelsespligten, og dernæst for, på hvilke måder man ved specielle regler kan begrænse antallet af anmeldte virksomheder.

2. Uanset i hvilket led opkrævningen af en afgift henlægges, skal enhver virksomhed, der fremstiller afgiftspligtige varer, principielt anmeldes for toldvæsenet. Selv om en del fremstillingsvirksomheder faktisk kun har afsætning af afgiftspligtige varer i uberigtiget stand, f. eks. til andre anmeldte virksomheder eller til udlandet, må disse virksomheder alligevel være anmeldt og undergivet kontrol. Da sådanne virksomheder har deres lager i ubeskattet stand, må der af afgiftskontrollen føres et tilsyn med, at den afgiftsfri afsætning kun sker til virksomheder, der er berettiget til at modtage varerne i afgiftsfri stand. Hertil kommer, at det aldrig helt kan udelukkes, at der alligevel sker salg, der skal afgiftsberigtiges. Endelig vil anmeldelsen være en forudsætning for, at handelsvirksomheder afgiftsfrit kan indkøbe varer, der er bestemt til videresalg, og at fremstillingsvirksomheder kan indkøbe de til fremstillingen af

afgiftspligtige varer nødvendige afgiftspligtige materialer i afgiftsfri stand, således at virksomheden undgår dobbeltbeskatning af varerne.

Hvad angår handelsvirksomhederne vil den kreds, der skal være anmeldt, være afhængig af, til hvilket omsætningsled afgiftens opkrævning henlægges. Hvis afgiften ligger i producentledet, bliver i princippet ingen handelsvirksomheder anmeldelsespligtige. Hvis afgiften ligger i engrosledet, vil anmeldelsespligten foruden fremstillingsvirksomhederne kun omfatte grossistvirksomhederne eller, som de også betegnes, mellemhandlervirksomhederne, d.v.s. sådanne virksomheder, som afsætter varer til videreforhandling.

Hvis afgiftsopkrævningen henlægges til detailledet, skal ikke blot alle fremstillingsvirksomheder, men også alle handelsvirksomheder, både i engros- og detailed, anmeldes.

3. Selv om *sondringen mellem fremstillings- og handelsvirksomheder* normalt ikke volder nogen vanskelighed i afgiftsmæssig henseende, opstår der dog på et enkelt område et problem, nemlig ved afgørelsen af spørgsmålet om, i hvilket omfang det kan tillades ikke-anmeldte handelsvirksomheder at foretage mindre ændringer m. v. ved varerne, inden de videresælges, uden at virksomheden derfor må betragtes som en anmeldelsespligtig fremstillingsvirksomhed.

Til de funktioner, som det kan tillades handelsvirksomhederne at uøve, uden at de bliver betragtet som fremstillere, må således nævnes afvejning, afmåling, afskæring, (f. eks. af metervarer), mærkning, emballering og ompakning af varer. Mere tvivlsomt bliver det, når det f. eks. drejer sig om montering af varer, som er forsendt til detaillisten i adskilt stand, eller om tilpasning af varer efter kundens ønske, f. eks. af fabriksfremstillede beklædningsgenstande. Af hensyn til den ligelige afgiftsberigtigelse burde sådanne forarbejdninger medføre anmeldelsespligt, men af praktiske

grunde bør man dog ikke være for rigoristisk, da man ellers selv under en engrosledsavgift vil få en stor part af detailhandlerne anmeldt.

4. En forudsætning for, at en virksomhed bliver anmeldelsespligtig, må være, at den drives *erhvervsmæssigt*, d.v.s. at formålet ikke udelukkende er at tilfredsstille ejerens eget behov, men at der gennem afsætning af de pågældende varer eller ydelser tilsigtes en økonomisk gevinst. Salg af personlige løsørengstande, f. eks. fra et dødsbo, vil således ikke være anmeldelsespligtig virksomhed. Selv om en forenings virksomhed indskrænker sig til betjening af medlemmerne, vil den dog alligevel være at betragte som en erhvervsmæssig virksomhed, der er anmeldelsespligtig. Dette får betydning for alle slags kooperative virksomheder såsom brugsforeninger, indkøbsforeninger, salgsforeninger eller produktionsforeninger.

5. Den erhvervsmæssige virksomhed må endvidere være af *selvstændig karakter* for at blive anmeldelsespligtig. Derfor vil agenturer normalt ikke være anmeldelsespligtige, men agentens vederlag (provision) skal medregnes i den af sælgeren fakturerede salgspris, således at der beregnes afgift af provisionen.

Salgskommissionæren bør være anmeldelsespligtig, hvis han udfører forretningstransaktioner, der udført for egen regning ville være anmeldelsespligtige. Ellers vil man ikke kunne sikre sig, at kommissionærens vederlag bliver indregnet i det beløb, hvoraf afgiften skal beregnes. Også af kontrolmæssige grunde bør kommissionæren være anmeldt, da han udadtil fremtræder som sælgeren. Tilsvarende gælder for indkøbskommissionæren, såvel med hensyn til beregningen af det rette afgiftsbeløb som ud fra kontrolmæssige synspunkter. Indkøbskommission forekommer i en række tilfælde som indkøbssammenslutninger af detailhandlere, således at kommissionæren i realiteten varetager en grossists funktioner.

6. Hvis *restaurationsornssætning* og lignende samt tjenesteydelser i betydeligt omfang indrages under afgiftsplikten, vil der her i særlig grad opstå problemer om anmeldelsesplikten. Det gælder således marketenderier, der kun afsætter mad og drikkevarer til det i en virksomhed ansatte personale og måske drives af virksomheden selv. For mindre pensionsvirksomheder (udlejning af et enkelt eller få

værelser med hel eller delvis kost; »betalende middagsgæster«) vil tilsvarende vanskelighed ved afgørelsen af erhvervsmæssigheden være til stede.

Under en *tjenesteydelsesafgift* har man på den ene side rengøringsbureauer, vinduespole- og ringsfirmaer og lignende og på den anden side løst eller fast antagne huslige medhjælpere til madlavning, rengøring, vask og tøjreparation m. m. i hjemmene. Selv om den løst antagne huslige medhjælp udfører samme arbejde som rengøringsbureauerne, vil den af den løse medhjælp udførte virksomhed ikke være anmeldelsespligtig, da den ikke kan betegnes som selvstændig erhvervsmæssig; de pågældende personer må siges at stå i ansættelsesforhold til den, der får arbejdet udført. Men der vil på disse områder utvivlsomt være en del afgrænsningsvanskeligheder.

Der kan dog her være anledning til at gøre opmærksom på, at de særlige regler om afgiftsfritagelse for ganske små virksomheder, som omtales senere, på forhånd vil løse en del af de her opstillede problemer.

Med hensyn til vareomsætning kan anføres, at der ved de hidtidige forbrugsafgifter ikke har været ret mange problemer vedrørende virksomheders principielle anmeldelsespligt.

7. Under en afgift i detailledet vil principielt alle handels- og fremstillingsvirksomheder være anmeldelsespligtige. Under en engrosafgift vil der være et stort antal virksomheder, der ikke er anmeldelsespligtige. Blandt disse vil der være nogle, som har en særlig interesse i at være anmeldt, og der opstår derfor under engrosafgift (og i endnu højere grad under afgift i produktionsleddet) et spørgsmål om *frivillig anmeldelse*. Grunden til, at virksomhederne ønsker at blive anmeldt, kan være, at de har leverancer til udlandet eller til skibe i udenrigs fart, og disse leverancer vil ikke kunne ske afgiftsfrit, medmindre virksomheden selv er anmeldt og derfor selv kan indkøbe varerne i afgiftsfri stand. Det samme forhold gør sig gældende for leverandører til virksomheder, der har særlig tilladelse til afgiftsfri indkøb, samt leverandører af råvarer, hjælpestoffer og produktionsmaskiner m. v. til anmeldte virksomheder, der fremstiller afgiftspligtige varer.

Hvis virksomheder, der fremstiller *afgiftsfri* varer, skal have adgang til at indkøbe de til fremstillingen nødvendige råvarer og maskiner

m. v. afgiftsfrit, opstår det spørgsmål, om sådanne virksomheder skal kunne anmeldes for derigennem at opnå mulighed for afgiftsfri indkøb. Disse virksomheder vil dog kunne anmeldes på en særlig måde, fordi de ikke har afgiftspligtig afsætning, men der kan eventuelt også i stedet for anmeldelse gives virksomhederne en særlig bevilling til afgiftsfri indkøb af de pågældende varer m. v.

For mindre fremstillingsvirksomheder, der fritages for anmeldelse i henhold til de andetsteds beskrevne regler, vil det være en forudsætning for fritagelsen, at de indkøber deres råvarer og maskiner m. v. i afgiftsberigtiget stand, for at disse virksomheder ikke skal blive for stærkt begunstiget i forhold til de anmeldte virksomheder. Det kan da tænkes, at sådanne ikke-anmeldte fremstillere vil se deres fordel i at anmelde sig, umiddelbart før de skal foretage indkøb af en dyr maskine, som de derved kan købe afgiftsfrit, hvorefter de straks igen søger sig afmeldt. For at hindre sådanne omgæiser kan det fastsættes, at anmeldelsen i sådanne tilfælde ikke kan foretages for tidsrum under en vis længde, eller at de under anmeldelsen købte maskiner skal afgiftsberigtiges ved afmeldelsen, eventuelt på grundlag af værdien ved afmeldelsen (købspris -j- afskrivning). På tilsvarende måde må de under anmeldelsen i afgiftsfri stand indkøbte råvarer afgiftsberigtiges ved afmeldelsen.

8. *Store detailforretninger*, herunder stormagasiner og kædeforretninger, er som regel i stand til i kraft af deres store omsætning at indkøbe deres varer til billigere priser (opnå store kvantumsrabatter) end almindelige detailforretninger, ofte endda til samme indkøbspris som grossister. Disse lave indkøbspriser opnås bl. a. ved, at detailforretningen selv overtager en del af grossistens funktioner, for kædeforretningernes vedkommende f. eks. fordelingen af varerne til de enkelte detailudsalg. Under en engrosafgift vil disse virksomheder opnå en gunstig afgiftsberegning i forhold til andre detailhandlere, og som andetsteds omtalt kan der for at undgå dette være grund til, at overveje, om sådanne virksomheder under en engrosafgift skal være anmeldt, selv om de kun driver detailhandel. Virksomheden må da selv afgiftsberigtige deres omsætning efter de særlige regler om afgiftsberigtigelse på grundlag af detailpriser.

9. Såvel under den i perioden 1940-1945 her i landet gældende manufakturafgift i detailledet som under den nugældende tilsvarende afgift i engrosledet har *auktioner* i afgiftsmæssig henseende været sidestillet med anmeldte virksomheder, således at der har skullet svares omsætningsafgift ved salg af såvel nye som brugte afgiftspligtige varer, medmindre auktionssalget skete til en anmeldt virksomhed. Under den gældende lov er tvangsauktionssalg i henhold til udlæg eller udpantning hos personer m. v., der ikke driver anmeldt virksomhed, dog fritaget for afgift. Endvidere har man fritaget auktionssalg af brugte genstande af ringe værdi (skrammel) for afgift.

Under en generel omsætningsafgift i detailledet bør der også kræves afgift af auktionssalg, da auktionerne ellers vil være urimelig gunstigt stillet i forhold til marskandisere, antikvitethandlere og andre virksomheder, der erhvervsmæssigt handler med brugte genstande, og som må betale afgift af deres omsætning af disse.

Under en afgift i engrosledet er det derimod mere tvivlsomt, om der bør kræves afgift af auktionssalg. Hvis salget drejer sig om brugte genstande, sker auktionssalget fortrinsvis i konkurrence med detailforretninger, idet brugte genstande kun sjældent omsættes engros (bortset fra klude, skrot og lignende til oparbejdning af nye råvarer). Og under engrosafgift kommer detailforretningerne ikke til at betale afgift af deres salg af brugte varer, medmindre varerne kommer fra en anmeldt virksomhed (grossist). Hvis man ser på auktionssalg af nye varer hidrørende fra detailforretninger eller andre ikke anmeldte virksomheder, er der allerede tidligere betalt afgift af varerne, og beskatning af auktionssalget vil derfor medføre dobbelt afgiftsbelastning. Tilbage bliver auktionssalg af varer hidrørende fra anmeldte virksomheders ubeskattede lagre.

Under en engrosafgift synes det derfor mest rimeligt, at auktionssalg som hovedregel ikke bliver afgiftspligtigt, vel at mærke hvis man sørger for, at auktionssalg af uberigtigede varer bliver beskattet. Det bør i så fald pålægges de anmeldte virksomheder, der sender varer på auktion, at foranledige afgiftsberigtigelsen foretaget. Da sådanne varer på auktionen kan blive solgt både til anmeldte og ikke-anmeldte virksomheder, kunne man tænke sig den ordning, at varerne på auktionen opråbes i uberigtiget stand, for at de to grupper købere kan byde på

lige fod, men således at ikke-anmeldte købere må erlægge afgiften ud over budsummen m. v.

10. *Virksomheder, der tilhører staten eller kommunerne*, må anmeldes og svare afgift af deres afsætning, hvis de udfører virksomhed af tilsvarende art som private virksomheder. Dette vil være særlig klart for kommunale virksomheder, da ellers kommunerne vil kunne opnå en ekstra fortjeneste svarende til afgiftens beløb, hvorved afgiften i realiteten ville tilfalde kommunen i stedet for staten, eller den kommunale virksomhed kunne holde lavere priser end andre.

Men også statens erhvervsvirksomheder må anmeldes, selv om det synspunkt kunne anlægges, at det kan være ligegyldigt, på hvilken måde og over hvilken konto pengene (afgiftsbeløbet) kommer ind, da de jo alligevel havner i den samme statskasse. Af hensyn til den korrekte opgørelse af statsvirksomhedernes regnskab og rentabilitet bør disse virksomheder dog betale afgift på lige fod med private. Selv i tilfælde, hvor en statsvirksomhed kun leverer varer til statsinstitutioner, bør dette ske, da man ellers vil kunne komme ud for, at de købende statsinstitutioner ville placere deres ordrer hos statsvirksomheder, alene fordi de derved kunne nøjes med en mindre bevilling på finansloven, end hvis der skulle købes hos private virksomheder, der må indregne afgiften i prisen.

11. I det følgende drøftes de muligheder, der er for under en generel omsætningsafgift i henholdsvis engrosleddet og detailleddet at *nedbringe antallet af anmeldte virksomheder*, uden at afgiftsprovenuet formindskes i væsentlig grad, og uden at det i større omfang virker generende i konkurrencemæssig henseende. Mulighederne for at undgå anmeldelse af landbrugets og byggeriets virksomheder omtales dog ikke i denne forbindelse, idet disse problemer tidligere er behandlet i forbindelse med diskussionen om afgiftsfritagelse for landbrugsprodukter og byggeri (se især side 171 og side 169).

12. Fra forskellige af de gældende eller tidligere gældende forbrugsafgiftslove kendes bestemmelser, der har til hensigt at undgå at få for mange småvirksomheder inddraget under kontrollen. Disse regler kan dels have til hensigt helt at afskaffe de ganske små virksomheder,

dels blot at give disse en særstilling overfor afgiftsreglerne, således at man undgår kontrol med dem.

Regler til direkte begrænsning af antallet af ganske små virksomheder kan gå ud på, at enhver anmeldt virksomhed årlig skal svare et vist minimalt afgiftsbeløb, eller at der skal svares et vist årligt gebyr af ikke helt ubetydelig størrelse for at være anmeldt. Regler om minimumsafgift findes således i lovene om afgift af konsumis og afgift på parfume og toiletmidler. Sådanne bestemmelser vil især hindre eksistensen af ganske små virksomheder, der kun drives som bibeskæftigelse, og de kan begrundes med, at enhver anmeldt virksomhed uanset størrelsen af dens omsætning vil medføre visse udgifter for kontrolmyndighederne.

Bestemmelser af denne art kan begrundes og forsvares over for visse specielle forbrugsafgifter, men de vil ikke være rimelige at bringe i anvendelse under en generel omsætningsafgift, da de her i langt højere grad end ved afgifter på visse specielle varer vil gribe ind i erhvervsfriheden, især for så vidt angår de tilvante muligheder for ekstraindtægter ved bierhverv.

13. I den gældende lov om afgift af manufakturvarer m. v. (lov nr. 43 af 14. marts 1955) er der til begrænsning af virksomhedernes antal fastsat særlige bestemmelser vedrørende *fremstillere af yderbeklædning*. Herefter er den, hvis virksomhed alene består i fremstilling af yderbeklædning af tekstilstof til salg direkte til forbruger, undtaget fra pligten til at anmelden sin virksomhed.

Skræddere, dameskrædderinder og tilsvarende virksomheder er i henhold til denne regel fritaget for anmeldelse og svarer alene afgift med 15 pct. af indkøbte råstoffer (metervarer og tillæg), medens konfektionsfabrikker m. v., der afsætter yderbeklædning af tekstilstof til detailhandlere, svarer afgift af de færdigfabrikerede varer med 10 pct. af salgsprisen.

Ved denne særlige afgiftssats på 10 pct. for yderbeklædning af tekstilstof opnås, at varerne fra den uanmeldte virksomhed, som kun har afsætning direkte til forbruger, og varerne fra den anmeldte fabrik, der sælger til detailhandlere, afgiftsbelastes nogenlunde ens, idet 15 pct. af råvarerne så nogenlunde modsvares af 10 pct. af færdigvarerne.

Denne bestemmelse har medført, at adskillige virksomheder er blevet undtaget fra anmeldelsespligten og dermed fritaget for at føre

specielt afgiftsregnskab, foretage afregning af afgiften m. v. Toldvæsenets kontrolarbejde er derved også mindsket meget betydeligt.

14. En *videreførelse af denne bestemmelse vedrørende yderbeklædning* af tekstil kan tænkes f. eks. således, at en eventuel ny lov indeholder to afgiftssatser for varer af tekstil og plastic. Metervarer af tekstil og plastic skulle f. eks. belastes med en afgift på 15 pct., medens alle færdigvarer fremstillet af disse materialer skulle belastes med 10 pct.

En sådan udvidelse af »yderbeklædningsordningen« ville vel medføre en vis nedgang i antallet af anmeldte virksomheder, men næppe så stor en nedgang, at de administrative fordele ville stå i rimeligt forhold til den væsentlige nedgang i afgiftsprovenuet, som en sådan ændring ville medføre. Den vil desuden medføre forskellige urimeligheder og vanskeligheder. Når den gældende ordning kan fungere, hænger det sammen med, at der for de pågældende beklædningsgenstande stort set består et fast forhold mellem værdien af materialerne (metervarer m. v.) og forarbejdningssomkostningerne, således at forskellen i afgiftssats er tilpasset dette værdiforhold. Hvis imidlertid f. eks. håndklædestof i metermål blev beskattet med 15 pct. og færdige håndklæder med kun 10 pct., ville der vel aldrig blive solgt andet end færdige håndklæder, da udgiften ved syning af disse er mindre end den besparelse i afgift, som opnås ved at forarbejde metervaren til færdige håndklæder. Ved en udvidelse af ordningen vil der yderligere opstå vanskeligheder ved at afgøre, om en vare må anses for råvare til den høje afgiftssats eller som færdigvare til den lave afgiftssats.

De anførte forhold vil også være en hindring for, at systemet udvides til at omfatte helt andre varegrupper af nogen væsentlig størrelse, men det vil formentlig i en generel omsætningsafgift i engrosleddet være muligt at indarbejde den særlige yderbeklædningsordning i tilsvarende omfang som den nugældende ordning. Selv om det vil virke komplicerende på afgiftssystemet at skulle have flere afgiftssatser, vil en sådan ordning formentlig ikke volde større vanskeligheder, da den allerede er godt indarbejdet under den nugældende lov.

15. Da erfaringerne viser, at mange *mindre fremstillingsvirksomheder*, f. eks. håndværksvirksomheder, har meget vanskeligt ved at føre

et afgiftsregnskab, er det såvel af hensyn til disse virksomheder som af kontrolmæssige årsager ønskeligt, at der skabes mulighed for, at så mange af disse virksomheder som muligt fritages for anmeldelse. Foruden den mulighed, der under engrosbeskatning ligger i en regel som den ovenfor omtalte om yderbeklædning af tekstil, kan der også uden for de områder, hvor det er muligt at gennemføre forskellig afgiftssats for råvarer og færdigvarer, være grund til at overveje, om mindre fremstillingsvirksomheder bør fritages for anmeldelsespligt. Det må da være en betingelse, at der er betalt afgift af råvarerne til fremstillingen og eventuelt også, at disse virksomheder alene afsætter de pågældende varer direkte til forbrugere. Det må formentlig tillige være en forudsætning for en sådan ordning, at tjenesteydelser ikke omfattes af afgiftspligten.

Virksomheder, som på denne måde bliver fritaget for anmeldelsespligt, kommer da alene til at svare afgift af anvendte afgiftspligtige råvarer, men slipper for afgift af produktionsomkostninger og avance. Dette vil give de pågældende virksomheder en gunstigere stilling i konkurrencen, end de havde før afgiftslovens indførelse, og det vil derfor i langt højere grad end ved yderbeklædningsordningen være nødvendigt, at ordningen begrænses til at omfatte virksomheder, hvis årlige afsætning af afgiftspligtige varer af egen produktion er begrænset til en nærmere fastsat størrelse, hvorved man begrænser virksomhedens afgiftsgevinst til et maksimalt beløb. Grænsen for den afgiftspligtige omsætning må derfor blive afhængig af, hvor høj afgiftssatsen bliver, samt af, hvor meget prisen på de afgiftsberigtigede råvarer udgør i forhold til prisen på færdigvarerne. Da råvarerne for nogle færdigvarers vedkommende kun udgør en ret lille del af færdigvarens pris, vil det formentlig ikke være muligt at sætte grænsen særlig højt, og det vil formentlig på grund af vanskeligheder ved en afgrænsning af brancherne være ugørligt at fastsætte forskellige grænser for de forskellige fag afpasset efter forholdet mellem råvarepris og færdigvarepris.

Hvis man f. eks. tænker sig en afgiftssats på 5 pct., og at halvdelen af en fremstillingsvirksomheds omkostninger går til køb af råvarer, vil en sådan virksomhed på en årsomsætning af 10.000 kr. spare et afgiftsbeløb på 250 kr. ved ikke at være anmeldt. Selv om råvareandelen i nogle tilfælde vil være mindre, vil en forskel af denne størrelsesorden normalt ikke have

væsentlig betydning for konkurrenceforholdene, dels fordi de små virksomheder i en del tilfælde har større omkostninger end store virksomheder, dels (og især) fordi disse små virksomheder ikke vil være i stand til at foretage en væsentlig udvidelse af deres afsætning, uden at de derved bliver anmeldelsespligtige og får lige vilkår med andre større virksomheder. Forskellene i afgiftsbeløb kan eventuelt mindskes noget ved differentieringer i afgiftssatserne, jfr. nedenfor.

En fritagelsesordning som den her skitserede vil få betydning for ganske små virksomheder, f. eks. inden for håndværket, og især for sådanne, der drives som bierhverv, af gifte kvinder eller af erhvervshæmmede. Desuden vil ordningen få betydning for en del lidt større håndværksvirksomheder, som først og fremmest beskæftiger sig med reparationsarbejde, men som ind imellem fremstiller nye varer.

Det må fremhæves, at en forudsætning for, at man således kan fritage mindre fremstillingsvirksomheder for afgift, eller i hvert fald for at man kan sætte grænsen for fritagelse for anmeldelsespligten nogenlunde højt, er, at der er betalt afgift af de af disse virksomheder anvendte materialer og råvarer. Disse materialer og råvarer må således være afgiftspligtige, men ved systemets opbygning kommer man da i den situation, at der herved kan være modstridende interesser over for ordningen af landbrugets og byggeriets afgiftsmæssige forhold, hvis man gerne vil fritage disse erhvervsproduktionsmidler (råvarer) helt for afgiftspligten.

16. I loven om afgift af manufakturvarer m. v. har man fritaget *mellemandlere* (grossister), hvis salg af afgiftspligtige varer er under 10.000 kr. årligt, for anmeldelse. Sådanne virksomheder indkøber de afgiftspligtige varer i afgiftsberigtiget stand og videresælger dem uden yderligere afgiftsberigtigelse, således at der ikke svares afgift af disse virksomheders avance. Reglen har særlig betydning for engrosvirksomheder, der hovedsageligt handler med afgiftsfri varer, men desuden fører enkelte afgiftspligtige artikler. Under den nugældende lov, hvorefter ca. 8.000 virksomheder er anmeldt over for toldvæsenet, er ca. 800 virksomheder fritaget for anmeldelse efter denne regel.

I tilfælde af en generel omsætningsafgift i engrosledet ville det være ønskeligt, for at en

sådan undtagelsesbestemmelse kan få betydning for et betragteligt antal virksomheder, i væsentlig grad at hæve den nugældende omsætningsgrænse på 10.000 kr. årligt. Med en lavere afgiftssats end den nugældende skulle der også være mulighed for dette, og mulighederne skulle formentlig være større under en generel afgift, hvor det i så fald alene vil være små virksomheder, der vil kunne komme ind under reglen. Det volder formentlig ikke væsentlig konkurrencemæssig gene, at de ganske små virksomheder får en vis afgiftsmæssig fordel ved at være fritaget for anmeldelse.

Det skulle også være rimeligt, at grænsen for afgiftsfritagelse for grossister sættes væsentligt højere end den tilsvarende grænse for fremstillingsvirksomheder, da disse sidstes bruttoavance (salgspris - købs af materialer) normalt er langt større procentvis end grossisternes.

17. Det ville være overflødigt at fastsætte nogen størstegrænse for de ikke-anmeldte grossisters omsætning, såfremt det var muligt at ændre beskatningsgrundlaget for varer, der leveres til sådanne uanmeldte mellemhandlere, fra disse virksomheders indkøbspris til udsalgsprisen, eventuelt en beregnet udsalgspris. Dette kunne tænkes gjort ved, at det blev fastsat, at varer til mellemhandlere, der var fritaget for anmeldelse, skulle afgiftsberigtiges på grundlag af leverandørens almindelige pris ved salg til detailhandler, eventuelt på grundlag af den opnåede pris med tillæg af en nærmere fastsat procent. Denne procentforhøjelse skulle da være af en sådan størrelse, at den svarede til den uanmeldte mellemhandlers avance.

Det må imidlertid forudses, at det vil volde store vanskeligheder at få dette gennemført i praksis, da det vil være leverandørerne til disse virksomheder, der i hvert enkelt tilfælde skal afgøre, om varerne vil kunne afgiftsberigtiges på grundlag af de fakturerede priser eller på grundlag af en særligt beregnet forhøjet værdi. Dette vil være så meget vanskeligere, som de pågældende leverandører kan have salg til tilsvarende priser til andre ikke-anmeldte virksomheder, f. eks. storforbrugere, hvor afgiften kan beregnes af den fakturerede pris, der er af samme størrelse som til den uanmeldte mellemhandler.

Det vil i praktisk forretningsliv næppe være muligt at arbejde med sådanne regler for afgiftsberegning, hvorfor man formentlig må fastsætte en forholdsvis lav grænse for omsæt-

ningen hos de grossister, der fritages for anmeldelse.

18. Ved en *detailbeskatning* under den enkle form, som den f. eks. anvendes i Norge, indeholder loven kun een afgiftssats, og afgiften beregnes med samme procent, hvad enten det er en engrospris eller en detailpris, der danner grundlag for beregningen. Afgiften beregnes i alle tilfælde af prisen i sidste omsætningsled. Ved storforbrugerens indkøb af varer, der ofte sker til samme priser som ved levering til detailhandlere, beregnes afgiften af denne lave indkøbspris. Der betales således i disse tilfælde en mindre afgift pr. vareenhed, end tilfældet ville være, hvis varerne havde passeret samtlige normale omsætningsled, altså også detailledet.

Under en sådan form for detailbeskatning kan man kun i forholdsvis begrænset omfang fritage *detailforretningerne* for anmeldelsespligten. Man kan som for de foran omtalte små fremstillingsvirksomheder fastsætte en maksimalgrænse for afsætningen af afgiftspligtige varer, og da detailavancen (bruttoavancen) normalt er mindre end fremstillingsvirksomhedernes bruttoavance, skulle grænsen for detailhandlerne formentlig kunne sættes lidt højere end for fremstillerne. En sådan fritagelsesregel vil dog alligevel kun kunne få betydning for ganske små virksomheder og især sådanne, der kun drives lejlighedsvis eller sæsonvis. f. eks. iskiosker. Hvis f. eks. mælk, kød og fisk samt frugt, grøntsager og blomster af sociale og administrative grunde fritages for afgift, vil formentlig en stor del af detailforretningerne i disse brancher kunne fritages for anmeldelse. Ved erhvervstællingen i 1948 fandtes inden for disse brancher 11.100 virksomheder af i alt 52.300 detailforretninger i alle brancher.

19. Hvis man ønsker mulighederne for at fritage detailforretninger for anmeldelse udvidet, kan man tænke sig loven udformet således, at den indeholder to afgiftssatser til anvendelse henholdsvis over for detailpriser og over for engrospriser. Den i årene 1940-45 her i landet gældende lov om detailbeskatning af manufakturvarer m.v. indeholdt således de to modsvarende afgiftssatser, 10 og 15 pct. Den lave afgiftssats blev anvendt, når varenes afgiftspligtige omsætning, sidste omsætning, fandt sted til detailpriser, hvad der var hoved-

reglen. Den højere afgiftssats, 15 pct., skulle derimod beregnes i de tilfælde, hvor varenes afgiftspligtige omsætning skete til engrospriser, f. eks. ved levering direkte fra fremstiller eller mellemhandler til storforbruger.

Selv om dette system med dobbelte afgiftssatser ikke i årene 1940—45 fandt anvendelse som led i en begrænsning af de anmeldte virksomheders antal, havde systemet dog andre nyttige virkninger, som ikke kan opnås ved en detailbeskatning, hvor man kun arbejder med én afgiftssats. Systemet fører således til en nogenlunde ligelig afgiftsbelastning pr. vareenhed, hvad enten omsætningen finder sted til detailpriser eller til engrospriser. For at opnå dette fuldt ud var det under 1940-loven bl. a. fastsat, at også i tilfælde, hvor der ved afsætning af varer ved butikssalg blev ydet særlig store rabatter, eller salget måtte siges at have engrosræssig karakter, skulle afgiften beregnes med den højere procentsats, som var gældende for engrosafsætning.

20. Ved fastsættelsen af de to afgiftssatser, som anvendes ved beregning af afgiften ud fra henholdsvis en detailpris og en engrospris, må man tage i betragtning, at jo mindre spændvidden mellem de to satser fastsættes, des større vil begrænsningen af antallet af anmeldte virksomheder blive, selv om virksomhederne får adgang til selv at vælge, om de vil være anmeldt eller ikke. Forskellen mellem de to afgiftssatser 10 og 15 pct., som fandt anvendelse i manufakturafgiftsloven fra 1940 til 1945, svarer til en detailavance på 50 pct. af engrosprisen. For at skabe betingelse for, at et stort antal virksomheder benytter sig af muligheden for at blive fritaget for anmeldelse, må man imidlertid formentlig gå ud fra en noget lavere gennemsnitsavance. Ved en omsætningsafgift, hvor f. eks. kolonialvarer kommer ind under det afgiftspligtige vareområde, er det vel endda i denne henseende overvejelse værd, om man ikke bør anvende to afgiftssatser for de varer, som skal afgiftsberigtiges efter engrospriserne. For en hel del almindelige kolonialvarer beregnes i almindelighed ret lave detailavancer, ofte 15-25 pct. og lavere. Såfremt der ved levering af sådanne varer til uanmeldte detailhandlere skal beregnes afgift ved anvendelse af en afgiftssats, der er baseret på en detailavance på 40-50 pct., vil forhandlerne af disse varer se deres økonomiske fordel i at anmelde virksomheden, og det kan forudses, at dette

hensyn i en del tilfælde ville bevirke, at de mindre kolonialhandlere m. fl. undlod at benytte sig af muligheden for at blive fritaget for at anmelde virksomheden.

For at imødegå dette kunne det være formålstjenligt at fastsætte, at en række specielt nævnte varer, der erfaringsmæssigt omsættes med lav detailavance, ved levering til uanmeldt virksomhed kunne afgiftsberigtiges efter en engrossats fastsat på basis af en lavere detailavance, f. eks. på basis af 20 pct.

En sådan bestemmelse ville eksempelvis betyde, at ved en detailbeskatning på 5 pct. af varenes detailpris skulle afgiften ved levering til ikke-anmeldte detailhandlere m. fl. beregnes med 6 pct. af engrossprisen for visse særligt nævnte kolonialvarer m.v. og med 7 pct. af alle andre varer. Tilsvarende ville en afgiftssats på 10 pct. af detailprisen give engrossats på henholdsvis 12 og 14 pct.

21. Ved en udformning af en detailafgiftslov efter disse retningslinier, således at der for hver detailafgiftssats findes én, eventuelt to engrossats, vil det være forsvarligt såvel af hensyn til afgiftsprovenuet som af hensyn til konkurrencemomentet at gå meget langt i bestræbelserne for at begrænse antallet af detailhandelsvirksomheder under kontrol.

Der bør dog formentlig alligevel være en vis maksimal grænse for størrelsen af den årlige omsætning af afgiftspligtige varer i de fritagne detailforretninger. De meget store forretninger, herunder stormagasiner og kædeforretninger, er nemlig som tidligere omtalt på en måde i stand til at være deres egne grossister og overtage en del af grossistens funktioner, og de kan i kraft af deres store indkøb opnå disse til priser, som er betydeligt lavere end almindelige detailforretningers indkøbspriser og nærmest svarer til de priser, som grossisterne kan købe ind til. Selv om forskellen mellem afgiftssatserne gøres så lille, at de ikke-anmeldte detailforretninger får en afgiftsmæssig fordel, og detailforretningerne derfor vil blive tilskyndet til at søge fritagelse for anmeldelse, vil man ved at begrænse fritagelserne til en vis omsætningsstørrelse kunne hindre, at fordelene ved at blive fritaget for anmeldelse og dermed uligheden i afgiftsmæssig henseende bliver urimelig stor.

22. Under et sådant modificeret afgiftssystem i detailledet med dobbeltsatser vil det

også være muligt at sætte grænsen for afgiftsfritagne *fremstillingsvirksomheders* afgiftspligtige omsætning en del højere end under en detailedsafgift med kun én afgiftssats.

Hvis man sammenligner med det tidligere anførte eksempel, hvor en fritaget fremstiller med 10.000 kr.'s salg, hvoraf halvdelen gik til råvarer, ved en detailafgift på 5 pct. ville spare 250 kr., kommer man til det resultat, at hvis man supplerer afgiftssystemet med en sats på 7 pct. for salg til engrosspris, vil den samme besparelse på 250 kr. først blive opnået ved et salg på 16.667 kr.

Jo større forskel der fastsættes mellem de to afgiftssatser, des højere vil det være forsvarligt at fastsætte grænsen for fremstillernes omsætning. Men ved at gøre forskellen mellem afgiftssatserne stor, bliver tilskyndelsen for detailhandlerne til at søge fritagelse for anmeldelse til gengæld mindre, og dette vil stride mod bestræbelserne for at nedbringe antallet af anmeldte virksomheder.

23. Det beskrevne afgiftssystem med dobbeltsatser er ikke uden *ulemper*. Da avancerne i detailhandelen varierer så stærkt, er det ikke muligt at opnå fuld afgiftsmæssig ligestilling mellem anmeldte og ikke-anmeldte virksomheder; for at få det måtte man i hvert fald have så mange forskellige afgiftssatser og så stærkt differentierede regler for deres anvendelse, at systemet i praksis ville blive fuldstændig uanvendeligt. Men selv et system med to satser og især med tre satser (én for detailsalg og to for engrossalg, forskellige efter varenes opdeling i to grupper efter detailavance) vil være noget mere indviklet for virksomhederne at arbejde efter og vanskeligere for myndighederne at kontrollere end systemet med kun én sats. Problemerne ved afgørelse af, om de enkelte afsætninger er sket til detailpris eller engrosspris, vil formentlig også blive forholdsvis flere og vanskeligere under en generel afgift end ved de mere begrænsede områder, hvor man hidtil har prøvet det.

Når man nærmere betragter det her beskrevne detailedssystem med dobbeltsatser, vil man i øvrigt se, at der i realiteten er meget ringe forskel mellem dette system og et engrossledssystem af den slags, som findes i den gældende afgift på manufakturvarer m.m. I denne lov har man nemlig allerede et tilsvarende afgiftssystem med forskellige afgiftssatser for berigtigelser, der sker henholdsvis efter engros-

pris og detailpris. Her er forholdet blot udtrykt på den måde, at der for varer, der berigtiges efter detailpriser ved salg direkte til forbruger, fradrages 20 pct. af detailprisen, inden afgiftsberegningen foretages. Nøjagtig det samme resultat kunne opnås ved to forskellige afgiftsprocenter for de to berigtigelsesgrundlag, detailpris og engrospris. Hvis man vil opnå tilsvarende lighed i afgiftsberegningen som ved det beskrevne detailsystem, måtte man som i dette fastsætte en større forskel mellem de to afgiftssatser end det i den nugældende lov fastsatte fradrag på 20 pct. af detailprisen. Hvis man yderligere ville forbedre systemet, kunne man som ved detailsystemet opdele varerne i to grupper efter detailavancens størrelse og fastsætte forskellig spændvidde i afgiftssatserne for disse grupper.

Forskellen mellem de her beskrevne details- og engrosledsafgifter vil således blive, at det under detailedssystemet ville blive den lave afgiftssats, der var den normale, og at højere sats skulle anvendes i særlige tilfælde, medens det ved engrosledssystemet omvendt ville være således, at det var den højeste afgiftssats, der var den normale. Dette vil igen betyde, at det under engrossystemet må være virksomhedernes opgave at påvise, at mulighederne for anvendelse af en lavere afgiftssats er til stede, medens det omvendt ved detailafgiften ville blive toldvæsenet, der skulle bevise, at den højere sats skulle bruges.

Den ulighed i afgiftsbelastning, der opstår ved, at de største detailforretninger kan købe til tilsvarende priser som grossisternes indkøbspriser, kan afhjælpes under engrossystemet på lignende måde som under detailsystemet. Under dette sidste skulle disse virksomheder ikke kunne opnå fritagelse for anmeldelse; under engrossystemet skulle de gøres anmeldelsespligtige i modsætning til andre detailforretninger.

Under det beskrevne engrossystem kan man ligesom ved detailsystemet med forskellig engros- og detailsats gå videre med fritagelse af små fremstillingsvirksomheder, end hvis der kun arbejdes med én afgiftssats.

24. Det er ikke muligt på grundlag af de til rådighed stående oplysninger om virksomhe-

dernes omsætning og bruttoavance at opgøre, hvor meget de i det foranstående beskrevne modifikationer til afgiftssystemet vil kunne betyde med hensyn til reduktion af antallet af anmeldte virksomheder under en generel afgift. Reduktionens størrelse vil også være afhængig af afgiftens udformning på andre punkter, bl. a. omfanget af afgiftsfritagne varer.

Sammenfattende kan man sige, at en detailsafgift, hvor alle virksomheder er anmeldt og selv afgiftsberigtiger deres afsætning, vil give den mest ligelige afgiftsbelastning af varerne, selv om man heller ikke under et sådant system kan opnå den fulde lighed og retfærdighed. Hvis man ønsker at indskrænke antallet ved modifikationer i afgiftssystemet eller ved at anlægge det, således at afgiften principalt opkræves i engrosleddet, vil det medføre en mere ulige afgiftsbelastning. Dette kan i nogen grad afhjælpes ved passende ændringer af afgiftssystemet, men sådanne særlige bestemmelser vil dog have den ulempe, at de besværliggør virksomhedernes arbejde med afgiftsopkrævningen og myndighedernes muligheder for kontrol. Ulempene ved den ulige afgiftsbelastning vil dog være begrænsede, hvis afgiftssatserne ikke er ret høje, og fordelene ved det lavere antal virksomheder vil opveje ulempen ved de mere komplicerede afgiftsregler, således at omkostningerne ved afgiftens opkrævning vil blive mindst ved en begrænsning af virksomhedstallet.

Hvis man vælger at henlægge en eventuel generel afgift i detaileddet, må en af de væsentligste bevæggrunde hertil være, at det giver den mest ligelige afgiftsbelastning og i største grad er økonomisk neutral over for erhvervsstrukturen. Det vil derfor under en detailafgift ikke være naturligt ved særlige bestemmelser at søge at begrænse antallet af virksomheder, da dette vil føre til en vis ulighed i afgiftsbelastningen.

Hvis man derimod henlægger afgiften til engrosleddet bl. a. for at få et mindre antal anmeldte virksomheder, vil det være naturligt ved særlige regler at foretage en yderligere reduktion af de anmeldte virksomheders tal, hvilket vil kunne ske uden væsentlig forøgelse af den afgiftsmæssige ulighed, som en engrosafgift vil indebære.

F. AFGIFTSOPKRÆVNINGEN.

1. De anmeldte virksomheders *indbetaling af de opkrævede afgifter* til statskassen kan ske på forskellig måde, f. eks. ved anvendelse af et stempelmærkesystem eller på grundlag af en af den anmeldte virksomhed afgiven angivelse over afsætningen af afgiftspligtige varer i en nærmere fastsat periode.

Her i landet har man tidligere på *engrosbeskattede vareområder* som parfume, chokoladevarer og cigarer afregnet de pålagte afgifter ved hjælp af særlige *fakturastempelmærker*. Ved enhver afsætning af afgiftspligtige varer måtte de anmeldte virksomheder forsyne salgsfakturaerne med stempelmærker svarende til afgiften efter pågældende faktura. Stempelmærkerne var forud indkøbt hos toldvæsenet, og afgiften således indbetalt før varenes udlevering fra den anmeldte virksomhed, men der var dog åbnet adgang til at få en vis kredit med betalingen for udleverede stempelmærker, som regel betinget af sikkerhedsstillelse.

Da varemottagerne, detailhandlerne, havde pligt til at påse, at enhver faktura over afgiftspligtige varer var forsynet med fakturastempelmærker til afgiftens beløb, var det et system, som var meget tilfredsstillende set fra et kontrolmæssigt synspunkt, og som ikke medførte, at statskassen fik så stor risiko for afgiftstab, som er forbundet med afgiftsindbetaling efter angivelse. Fra de anmeldte virksomheders side blev der imidlertid tid efter anden rejst stærke indvendinger mod systemet, bl. a. mod det betydelige arbejde, der var pålagt de anmeldte virksomheder, der skulle forsyne hver eneste salgsfaktura, endda i 2 eksemplarer, med stempelmærker svarende til afgiftens beløb. Dette har ført til, at man nu helt er gået bort fra stempelmærkesystemet, og da vanskelighederne og besværet ved dets anvendelse under en generel omsætningsafgift vil være større end for de begrænsede vareområder, hvor systemet hidtil har været benyttet, kan det ikke anbefales anvendt under en almindelig omsætningsafgift i engrosleddet.

2. Også over for en omsætningsafgift i *detail ledd* et har systemet med *stempelmærker* været forsøgt her i landet i en kortere periode. Det drejer sig om den tidligere gældende detaileddsafgift på guld- og sølvvarer. De over for toldvæsenet anmeldte detailforretninger fik uden betaling udleveret stempelmærker (kontrol-

mærker), som skulle anvendes ved varesalget, idet enhver salgsnota (f. eks. paragonseddel), skulle forsynes med kontrolmærker til afgiftens beløb. Man ville på den måde drage forbrugerne med ind i kontrollen med afgiftens rette erlæggelse, men forsøget mislykkedes ganske, idet forbrugerne var helt uinteresserede i, om de modtagne notaer var forsynet med mærker eller ikke. Allerede efter en kortere tids forløb konstaterede kontrollen i adskillige tilfælde, at de anmeldte detailforretninger var i besiddelse af langt flere mærker, end mærkeregnskabet udviste, og resultatet blev, at såvel de erhvervsdrivende som toldvæsenet erkendte, at systemet var uden praktisk værdi.

3. Afgiftsopkrævning ved hjælp af stempelmærker kan også praktiseres på en anden måde end ved at forsyne fakturaer eller lignende med mærker, nemlig ved direkte at *forsyne varerne med afgiftsmærker*. Denne fremgangsmåde anvendes i Danmark ved afgifterne på cigaretter og røgtobak samt for den nugældende parfumebeskatning. Dette system vil imidlertid være helt uanvendeligt for en generel afgift i detaileddet, da det næppe kan forventes, at detailhandleren ved den daglige ekspedition vil kunne forsyne hver enkelt vare med afgiftsmærke. Men også over for en generel afgift i engrosleddet vil det medføre meget betydelige indgreb i vareomsætningen, såfremt det kræves, at de enkelte varer skal forsynes med afgiftsmærker. Dette vil betyde, at alle de varer, der nu pakkes i detailhandelen, fordi de sælges efter vægt eller rumfang, skulle detailpakkes og pakningerne forsynes med afgiftsmærker allerede på fabrikken eller hos grossisten.

Uanset om generel omsætningsafgift opkræves i engrosleddet eller detaileddet, må man derfor se bort fra muligheden for anvendelse af et stempelmærkesystem ved afgiftsopkrævning og må derfor anvende det system med indsendelse af periodiske angivelser af den afgiftspligtige omsætning, som anvendes ved de fleste danske forbrugsafgifter, herunder også afgiften på manufakturvarer.

4. Efter den gældende lov om afgift af manufakturvarer m.v. skal de anmeldte virksomheder efter udløbet af hver måned til toldvæsenet indsende en *angivelse over afsætningen* af afgiftspligtige varer i den forløbne måned.

Angivelsen revideres af toldvæsenet, der herefter tilsender virksomheden et giroindbetalingskort, hvor afgiftens beløb er anført. Indbetaling af afgiften skal herefter foretages inden $2\frac{1}{2}$ måned efter udgangen af den måned, hvori omsætningen har fundet sted.

Disse hyppige angivelser medfører for den opkrævende myndighed, toldvæsenet, et betydeligt ekspeditionsarbejde, som forøges væsentligt ved, at den ene angivelsesperiode ikke er afviklet, før den næste begynder. Der kunne derfor være god grund til at overveje, om det ved en almindelig omsætningsafgift ikke ville være muligt at gå over til anvendelsen af kvartalsangivelser i stedet for månedsangivelser. Det ville såvel under en generel afgift i engrosledet som i detaileddet betyde en meget væsentlig arbejdsletelse for toldvæsenet med kun 4 afgiftsperioder årligt i stedet for 12.

5. Hvis man fastsætter, at angivelsesperioden skal være tre måneder, kan man tænke sig den mulighed, at man deler virksomhederne i 3 grupper, hvoraf den første angiver omsætningen for perioden januar—marts incl. o.s.v., den anden februar-april incl. og den tredje for marts-maj incl. Fordelen herved ville være, at toldvæsenets kontorarbejde ved behandlingen af angivelserne ville blive mere jævnt fordelt, end tilfældet ville være, hvis angivelserne for alle virksomheder skulle indsendes på samme tidspunkt. På den anden side er det vel ikke utænkeligt, at denne fordel for de større toldkontorers vedkommende vil blive opvejet ved de vanskeligheder, der opstår ved, at afgiften fra de forskellige grupper af virksomheder forfalder til forskellig tid, idet man må holde rede på de varierende afgiftsperioder. I øvrigt vil der formentlig være virksomheder, der ved en sådan ordning føler sig dårligt stillet i forhold til konkurrenterne, fordi perioden vil forekomme dem ugunstig i forhold til sæsonsvingningerne i deres omsætning.

6. Ved at gå over til afgiftsperioder på 3 måneder vil antallet af *afgiftsindbetalinger* samtidig blive formindsket fra 12 til 4 årlig. Sådanne kvartalsvise afgiftsperioder giver mulighed for en bedre tilrettelæggelse af ekspeditions- og revisionsarbejdet og vil foruden besparelser i tryksager m.v. også medføre direkte personalebesparelser. Heroverfor står, at størrelsen af de enkelte indbetalingsrater vil blive tre gange så

store som ved månedlige afgiftsperioder. Dette sidste kan tænkes at forøge statskassens risiko for ikke at få de af virksomhederne opkrævede beløb indbetalt, idet man må regne med, at det for de virksomheder, hvis likviditet er stram, vil være vanskeligt på én gang at udrede så store beløb, som det i så fald kommer til at dreje sig om. Hertil kommer, at hvis ikke afgiftsperioderne for de forskellige virksomheder er forskudt i forhold til hinanden, vil indbetalingen af de meget store beløb, som en almindelig omsætningsafgift vil kunne dreje sig om, fordelt på kun 4 tidspunkter i årets løb, kunne betyde, at der på disse tidspunkter kommer en for erhvervslivet som helhed generende stramning af likviditetsforholdene.

For at mindske ulemperne ved indbetaling af så store beløb på én gang kunne man tænke sig at kombinere kvartalsvise angivelser med en indbetaling af de tilsvarende afgiftsbeløb i 3 lige store månedlige rater. Men herved ville en del af den arbejdsmæssige fordel for toldvæsenet ved kvartalsangivelser forsvinde. Systemet vil i øvrigt som vist i det følgende byde på andre ulemper, især under en detailedsafgift.

7. Under den gældende manufakturafgift er den gennemsnitlige *kredit for indbetaling af afgiften* 3 måneder ($2\frac{1}{2}$ måned efter udgangen af den måned, hvori omsætningen fandt sted, d.v.s. at afgiften af omsætningen i januar skal indbetales den 15. april). Hvis man under en engrosafgift med kvartalsangivelser vil give samme gennemsnitlige kredit, vil det betyde, at afgiften af omsætningen i januar kvartal skal indbetales den 15. maj. Hvis beløbet skal deles i 3 rater, skal disse betales 15. april, 15. maj og 15. juni.

Under de detailedsafgifter, som man hidtil har haft her i landet (f. eks. manufakturafgiften i årene 1940-1945), har man haft den regel, at afgiften af omsætningen i en måned skulle indbetales inden udgangen af den følgende måned, d.v.s. en gennemsnitlig kredit på afgiften på $1\frac{1}{2}$ måned. Da den overvejende del af detailomsætningen sker mod kontant betaling, og den handlende derfor får afgiftsbeløbet ind samtidig med salget, er der ikke den samme grund til en længere betalingsfrist, som tilfældet er ved engrosafgift. Og hvis afgiften skal afregnes efter de modtagne betalinger, er der i dette forhold ingen begrundelse for at indrømme længere betalingsfrist end den, der

af rent praktiske grunde er nødvendig for at opgøre månedens salg.

Dersom man indfører kvartalsangivelser under en detailetsafgift med indbetaling af afgiften inden udgangen af den følgende måned, vil det betyde en gennemsnitlig kredittid på $2\frac{1}{2}$ måned, altså en måned mere end ved tilsvarende månedsangivelser. Selv om fristen forkortes til den 15. i den første måned efter kvartalets udløb, vil det alligevel give en længere kredittid end hidtil kendt. Og hvis man yderligere tillod indbetaling i månedsrater, ville kreditten blive endnu længere. Man kunne her tænke sig indbetalinger, før angivelserne var indsendt, men en sådan ordning vil være upraktisk, da den ville være besværlig at administrere og kontrollere, og da den ville medføre vanskeligheder med de virksomheder, som ikke betalte, og hvor man derfor ikke havde noget grundlag for inddrivelse af afgiften.

Som en mellemløsning skal dog også peges på muligheden af at have afgiftsperioder af 2 måneders længde.

8. Under en almindelig omsætningsafgift vil det på grund af det betydeligt større antal anmeldte virksomheder end under den nugældende lov om afgift af manufakturvarer m.v. blive vanskeligt at praktisere et indbetalings-system som det nu anvendte, hvor virksomhederne får tilsendt såvel angivelsesblanket som udfyldt giroindbetalingskort for hver afgiftsperiode. Det kan da blive nødvendigt at gå over til, at de anmeldte virksomheder indsender såvel afgiftsangivelser som afgiftsbeløb, uden at angivelsen er blevet revideret af toldvæsenet. Hvilket system man end vælger for indsendelse af angivelse og afgiftsbeløb, kan man få vanskeligheder ved indbetaling af afgiften fra sådanne virksomheder, som undlader at afgive angivelse til foreskrevet frist. Dette kan skyldes sløseri, men gøres i en række tilfælde også for derved at fratage toldvæsenet muligheden for at lade skyldig afgift inddrive, da toldvæsenet i så fald ikke har kendskab til afgiftens størrelse, eller om der i det hele taget skyldes afgift. Under den gældende manufakturafgift har det en overgang især i hovedstadsområdet drejet sig om en meget væsentlig del af virksomhederne, og dette forhold har medført et betydeligt merarbejde for toldvæsenet.

Under en generel omsætningsafgift med dens store antal virksomheder vil det være af særlig stor betydning, at der for sådanne tilfælde findes passende *pressionsmidler*, så at antallet af forsinkede angivelser kan blive meget stærkt reduceret. Hertil kan anvendes ikendelse af bøder, eventuelt dagbøder, eller forhøjelse med f. eks. 5 pet. af afgiftstilsvaret efter den for sent afleverede angivelse, dog formentlig med et vist minimumsbeløb. En sådan forhøjelse vil svare til det gældende system ved for sen aflevering af selvangivelsen af skattepligtig indkomst og formue. I tilfælde af manglende angivelser bør man også kunne anvende skønsmæssige ansættelser af den afgiftspligtige omsætning, således at eventuel klage over ansættelsen ikke får opsættende virkning for pligten til at betale i henhold til ansættelsen.

9. Hvis man under en almindelig omsætningsafgift vælger månedlige angivelser, synes det praktisk med en bestemmelse om, at anmeldte virksomheder kan *fritages for pligten til at afgive angivelse hver måned*, således at disse virksomheder kun afgiver angivelse for måneder med afgiftspligtig omsætning, dog mindst angivelse én gang årligt. En sådan dispensation vil have størst betydning under en afgift i detaileddet, hvor en del større fabriktions- og mellemhandlervirksomheder kun undtagelsesvis har afgiftspligtig afsætning, fordi de normalt kun afsætter til anmeldte virksomheder.

Ved gennemførelsen af en almindelig omsætningsafgift, hvad enten denne placeres i engrosleddet eller i detaileddet, er det overvejelse værd at indføre en bestemmelse om, at indbetaling kun kan ske pr. postgiro eller ved check, da dette vil have stor betydning for en effektiv udnyttelse af både personale og bogholderimaskiner m.v. og dermed vil virke personalebesparende.

For at tilskynde virksomhederne til at indbetale afgifterne i rette tid og undgå, at de dårlige betalere ved at tiltage sig en længere kredit end fastsat i loven opnår en fordel fremfor de punktligt betalere, bør det endvidere overvejes at indføre en bestemmelse om rentetilsvaret (strafrenter) i tilfælde af for sen indbetaling af afgiftsbeløb på tilsvarende måde som for de direkte skatter.

G. KONTROLFORANSTALTNINGER.

1. På lignende måde som ved de nugældende omsætningsafgifter på specielle vareområder vil en almindelig omsætningsafgift gøre det nødvendigt, at der foretages en registrering af de virksomheder, som skal erlægge afgiften, og at der organiseres en kontrol med, at afgiften erlægges på rette måde. Det skal påses, at angivelser over den afgiftspligtige omsætning afgives til de foreskrevne terminer, og at skyldig afgift betales rettidigt. Det er endvidere nødvendigt at tilrettelægge en revision af de modtagne angivelser og af regnskabet over den afgiftspligtige omsætning. Revisionen af angivelserne må foretages dels rent talmæssigt, dels kritisk ved en sammenligning med tidligere modtagne angivelser og med de oplysninger, man har om pågældende virksomheds afsætningsforhold. Denne del af revisionen kan foretages på toldkamrene, hvorimod den videre gennemgang af regnskaberne, som er nødvendig for at konstatere, om den angivne omsætning er overensstemmende med den stedfundne omsætning, må foretages ved besøg i de enkelte virksomheder. Dette er nødvendigt af hensyn til virksomhederne, da det ikke med rimelighed kan forlanges, at de handelsregnskaber med bilag, som er nødvendige for en sådan revision, indsendes til toldvæsenet. Virksomhederne vil af hensyn til den daglige forretningsgang ikke kunne undvære bøger og bilag, og sådanne eftersyn i virksomhederne praktiseres da også ved kontrolarbejdet i forbindelse med de allerede gældende forbrugsafgiftslove.

Kontrollen med afgiftens rigtige opkrævning og indbetaling må gøres effektiv ikke alene af hensyn til statskassens interesser, men også af hensyn til det store flertal af næringsdrivende, som opkræver og afregner afgiften med statskassen på rette måde, og som ikke bør påføres urimelig konkurrence ved, at andre virksomheder unddrager sig afgiftspligten. De næringsdrivende, der af lovgivningen bliver pålagt at opkræve omsætningsafgift, har rimeligt krav på, at kontrollen med afgiften tilrettelægges på en sådan måde, at ingen virksomhed har mulighed hverken for at opkræve afgift hos sine kunder uden at betale den videre til statskassen eller for at afsætte varerne uden afgiftsbelastning. Bliver dette krav ikke opfyldt, vil de redelige virksomheder have vanskeligt ved at klare sig i konkurrencen.

2. Over for en opgave, der kræver anmeldelse af og kontrol med et så betydeligt antal erhvervsvirksomheder, som tilfældet vil være ved gennemførelsen af en lov om almindelig omsætningsafgift, opstår det spørgsmål, om det er hensigtsmæssigt at samle opkrævning af afgiften og kontrollen med dennes erlæggelse på et enkelt eller nogle få kontorer for hele landet, eller om man også over for en sådan opgave skal holde sig til det hidtil anvendte system, hvor afgiften indbetales til og kontrolleres fra de 78 toldkamre, der er fordelt over hele landet.

Den personlige kontakt mellem afgiftsbetallere og opkrævende myndighed, som er til stede ved toldkamrene, vil være udelukket, såfremt man vil opkræve afgiften fra et centralkontor. Hertil kommer, at der skulle være visse muligheder for kontormekanisering, selv om opkrævningen lægges ud til de enkelte toldsteder, bl. a. ved en centraliseret anvendelse af adresseringsmaskiner til brug ved udfyldelsen af angivelser, postgirokort og afgiftsfortegnelser. Indbetaling af afgiften og intern revision af angivelserne synes derfor mest fordelagtigt at kunne finde sted lokalt ved de enkelte toldkamre.

Hvad derimod angår den del af kontrollen, som skal foretages ved besøg i de anmeldte virksomheder, vil det formentlig være praktisk til en vis grad at foretage en centralisering af kontrolarbejdet, såfremt der skulle blive gennemført en almindelig omsætningsafgift. Derfor taler bl. a. det forhold, at jo større kontrolstrukturer er, jo mindre vil personalet i sit arbejde være hæmmet af lokale hensyn. I øvrigt vil kontrollen med især de større virksomheders afgiftserlæggelse kræve betydelige regnskabsmæssige kundskaber hos det kontrollerende personale.

Blot oprettelsen af nogle få distriktskontorer omfattende hvert et antal tolddistrikter vil betyde en mere effektiv udnyttelse af specialuddannet personale, og samtidig vil sådanne kontorer også på anden måde kunne bistå toldkamrene over for de meget betydelige opgaver, indførelsen af en almindelig omsætningsafgift vil stille disse.

3. For at give rimelige muligheder for at føre en effektiv kontrol med afgifternes opkrævning og indbetaling er det påkrævet, at

virksomhederne fører et vist *regnskab over til- og afgang af afgiftspligtige varer*. Der skulle i og for sig intet være i vejen for, at et sådant regnskab over de afgiftspligtige varer kan aflægges gennem de almindelige handelsregnskaber. Da der imidlertid vil forekomme en del anmeldte virksomheder, som ikke er underkastet bogføringspligt, og da man erfaringsmæssigt ved, at bogføringen i mange af de bogføringspligtige virksomheder er så ufuldstændig, at der ikke kan bygges en kontrol herpå, vil det være nødvendigt, at der føres et specielt afgiftsregnskab.

Et sådant regnskab kan indrettes på en så enkel og overskuelig måde, at enhver, også uden bogholderimæssige forudsætninger, er i stand til at føre det, og samtidig således, at det kun vil kræve en forholdsvis ringe arbejdsindsats. Under den gældende lov om afgift af manufakturvarer m.v. fører de anmeldte virksomheder et regnskabshæfte, der udleveres af toldvæsenet, og som i sin simple udformning eventuelt med mindre ændringer kan danne forbillede for et regnskabshæfte også under en almindelig omsætningsafgift. Føringen af dette hæfte indskrænker sig i mange tilfælde til to poster daglig, idet indkøb eller fremstilling af afgiftspligtige varer indføres med én samlet sum og dagens afgiftspligtige salg ligeledes med én samlet sum. Hvis der fra virksomheden er solgt varer i ikke-afgiftsberigtiget stand til andre anmeldte virksomheder, eller virksomheden har modtaget tidligere afgiftsberigtigede varer retur, skal der yderligere bogføres en daglig sum for hver af disse to poster. Virksomheder, som i handelsregnskaberne har specificeret regnskab over køb og salg af afgiftspligtige varer, f. eks. ved at varekøbs- og varesalgskonto er opdelt i to kolonner for henholdsvis afgiftspligtige og afgiftsfri varer, kan fritages for daglig førelse af det særlige regnskabshæfte. I sådanne tilfælde kan summerne for køb og salg overføres fra handelsregnskaberne til regnskabshæftet én gang ugentligt, eventuelt én gang månedligt efter nærmere aftale med kontrollen. Denne regnskabsform, som kræver en meget ringe indsats fra de anmeldte virksomheders side, benyttes af en betydelig del af disse.

Det her omtalte regnskabshæfte, der finder anvendelse under en engrosbeskatning, skulle med lige så god nytte kunne anvendes under en detailbeskatning. Førelsen af hæftet vil dog i så tilfælde blive endnu enklere end under en-

grosbeskatningen, idet flertallet af detailforretningerne ikke vil have afsætning til andre anmeldte virksomheder, således at der for disse stort set kun bliver tale om at føre to daglige poster, nemlig henholdsvis tilgang og afgang af afgiftspligtige varer.

4. Ved overvejelser af, hvorvidt man ved indførelsen af en almindelig omsætningsafgift i det hele taget bør kræve, at de anmeldte virksomheder fører et specielt regnskab over omsætningen af afgiftspligtige varer, må man tage i betragtning, at et sådant regnskab har værdi såvel for de kontrollerende tjenestemænd som for virksomhederne. For kontrollen er det arbejdsfremmende, at der i samtlige anmeldte virksomheder finder en ensartet registrering af varebevægelsen sted gennem et specielt regnskabshæfte. Dette hæfte skal findes i alle anmeldte virksomheder i ajourført stand i modsætning til handelsregnskaberne, der for de mindre virksomheders vedkommende ofte opbevares hos en revisor og ofte kun føres en gang månedligt eller sjældnere. Regnskabshæfterne føres i modsætning til handelsregnskaberne på ensartet måde, og kontrollen er fritaget for i hver enkelt virksomhed at sætte sig ind i dennes specielle bogføringsmetoder og kan derfor straks gå i gang med regnskabsundersøgelsen.

Et sådant særligt regnskabshæfte har imidlertid også værdi for de anmeldte virksomheder, da disse gennem et sådant hæfte på en nem og overskuelig måde når frem til de omsætningsstal, som er nødvendige for afgivelse af den periodiske angivelse, der er bilag til afgiftsindbetalingen. Dette regnskabshæfte træder da i stedet for det specielle regnskab, som ellers måtte anlægges i de tilfælde, hvor virksomheden omsætter såvel afgiftspligtige som afgiftsfri varer, men også i alle de tilfælde, hvor handelsregnskaberne ikke føres dagligt eller føres andetsteds end i virksomheden, hvilket nok er aktuelt for størstedelen af erhvervsvirksomhedernes vedkommende.

Til en supplerende af de oplysninger, som kontrollen får gennem det omtalte regnskabshæfte vedrørende værdien af varetilgang og vareafgang i hver af de anmeldte virksomheder, er det nødvendigt, at disse en gang årligt afgiver en opgørelse over lagerbeholdningen af afgiftspligtige varer. Dette vil kunne ske på grundlag af den lageroptælling, som virksom-

hederne i forvejen foretager af hensyn til status Og indkomstskatteopgørelsen.

5. På grundlag af de fra virksomhederne modtagne regnskabshæfter og lageropgørelser må toldvæsenet føre en regnskabsmæssig kontrol med, at den angivne omsætning er overensstemmende med den stedfundne omsætning. Dette kan gøres på flere forskellige måder, og der skal her nævnes visse hovedretningsslinier.

Efter modtagelsen af regnskabshæfterne eftertælles disse og afstemmes med de fra virksomheden modtagne kvartals- eller månedsangivelser. Erfaringen fra de gældende afgiftslove viser, at der allerede ved denne rent talmæssige revision konstateres en del fejl.

Som et led i den regnskabsmæssige kontrol med virksomhederne foretages en afstemning af regnskabshæftets tilgangsrubrik med foreliggende oplysninger om indførsel af varer fra udlandet og indkøb af varer fra andre anmeldte virksomheder. Ved import af varer fra udlandet afgiver anmeldte virksomheder en såkaldt tilførselsanmeldelse, der indeholder angivelse af varepartiets indkøbspris m. m. og erklæring om, at varerne vil blive tilskrevet i modtagerens regnskabshæfte vedrørende omsætningsafgiften. Sådanne tilførselsanmeldelser giver varemottageren ret til at få varerne udleveret fra toldbod uden afgiftsberegning, og tilførselsanmeldelserne tilstilles kontrollen med omsætningsafgiften. Det påses, at tilførselsanmeldelserne og indhentede oplysninger fra virksomhedens leverandører (jfr. nedenfor) er i overensstemmelse med det varekøb, som er ført i tilgangskolonnen i det af virksomheden afleverede regnskabshæfte. Man har herigennem et udmærket materiale til at kontrollere, at samtlige indkøbte varer er indført i regnskabshæftet.

6. I flere af de gældende omsætningsafgiftslove er der optaget bestemmelse om, at leverandører af afgiftspligtige varer og af materialer eller dele til fremstilling af afgiftspligtige varer efter begæring af toldvæsenet er pligtige at give oplysning om deres leverancer til *afgiftspligtige virksomheder*.

Anmodning om sådanne oplysninger, de såkaldte leverandøroplysninger, fremsættes af toldvæsenet i de tilfælde, hvor anmeldte eller anmeldelsespligtige virksomheder ikke har ført regnskab over varetilgang eller har ført dette

på en så ufuldstændig måde, at kontrollen ikke kan bygge herpå. Man indhenter desuden leverandøroplysninger til stikprøvevis kontrol af afgiftsregnskaber, som man i øvrigt ikke har grund til at betvivle rigtigheden af. Over for en almindelig omsætningsafgift i detailledet er der imidlertid grund til at overveje en bestemmelse om, at der fra fremstillere og mellemhandlere skal afgives oplysning om samtlige leverancer af afgiftspligtige varer til anmeldte detailhandlere m. v., selv om dette vil pålægge de anmeldte fremstillings- og mellemhandler-virksomheder et væsentligt merarbejde.

En ordning med faste leverandøroplysninger kan praktiseres således, at hver anmeldt fremstillings- og mellemhandler-virksomhed en gang årligt til toldvæsenet afgiver et såkaldt leverandørkort for hver kunde, hvorpå årets samlede leverance af afgiftspligtige varer opføres. Leverandørkortene indsendes til et centralkontor for hele landet, hvor de sorteres efter de enkelte detailvirksomheder.

Sådanne systematiske leverandøroplysninger i forbindelse med de nævnte tilførselsanmeldelser vil give et godt grundlag for bedømmelse af enhver af de anmeldte virksomheders tilgang af afgiftspligtige varer. Allerede ved bearbejdelsen i toldvæsenets kontorer af leverandøroplysninger m. v. vil man kunne udskille sådanne virksomheder, hvor den angivne omsætning står i åbenbart misforhold til varetilgangen.

7. Såfremt det drejer sig om en almindelig omsætningsafgift i *engrosledet*, vil det være naturligt at supplere kontrolmaterialet vedrørende varetilgangen med en stikprøvevis kontrol af *varesalget*. I flere af de gældende afgiftslove er der optaget bestemmelse om, at det er forbudt detailudsalg at modtage afgiftspligtige varer til afsætning i forretningen, uden at der medfølger en af leverandøren udfærdiget faktura med oplysning om leverandørens navn og adresse, varenes afgiftspligtige værdi og afgiftsbeløbet. Ved besøg i de detailforretninger, som forhandler afgiftspligtige varer, fører toldvæsenet da en vis kontrol med, at detailforretningerne er i besiddelse af fakturaer, hvorpå afgift er beregnet, over alle de varer, som forefindes i forretningen. I forbindelse med sådanne besøg udfærdiges udskrifter af de foreviste fakturaer, og ved besøg i de anmeldte virksomheder, som har leveret varerne til detailforretningerne, kontrolleres da, at de til udskrifterne svarende fakturaer er indført i på-

gældende leverandørvirksomheds regnskabs-hæfte og behørigt afgiftsberigtiget.

Engrosafgiften giver således gode muligheder for at kontrollere såvel varetilgang som afgang af afgiftspligtige varer fra de anmeldte virksomheder. En tilsvarende virkningsfuld kontrol med varesalget har man ikke over for en detailafgift, men her kan kontrollen anvende andre muligheder. Sådant materiale som daglige kasseafstemninger, paragonseidler og lignende er således af stor værdi for kontrollen med varesalget i en detailforretning.

Under en almindelig omsætningsafgift i *detailledet* ville det være af betydning for afgiftskontrollen, om det blev pålagt detailhandlere og andre anmeldte virksomheder at udfærdige nota (f. eks. paragonseidel), kassebon eller lignende over hvert enkelt salg. Gennemførelse af et sådant påbud ville imidlertid i praksis være overordentlig vanskelig, især hvor det drejer sig om de mange meget små omsætninger af daglige fornødenheder, og under hensyn til erhvervslivets merarbejde ved udstedelse af sådanne notaer eller lignende bør de ikke kræves.

8. De foran nævnte eftertællinger og afstemninger af det aflagte regnskab må suppleres med kontrolbesøg i de anmeldte virksomheder. Ved besøg i en sådan virksomhed foretages bl. a. eftersyn af virksomhedens handelsregnskab og regnskabsbilag for at konstatere, om oplysningerne her vedrørende køb og fremstilling samt salg af afgiftspligtige varer er overensstemmende med de oplysninger, der er indført i det særlige regnskabs-hæfte. Ved samme lejlighed indhentes oplysninger om de af virksomheden

kalkulerede og opnåede avancer på afgiftspligtige varer, og oplysningerne kontrolleres i den udstrækning, dette er muligt. Kontrollen er herefter på grundlag af de foreliggende oplysninger om varetilgang og varesalg sammenholdt med bevægelserne i lagerbeholdningen og de foreliggende oplysninger om kalkulerede og opnåede avancer i stand til at danne sig et billede af, om den af virksomheden angivne afgiftspligtige omsætning er i overensstemmelse med den virkelig stedfundne omsætning.

Det er ikke muligt at angive bestemte retningslinier for, hvor ofte det er nødvendigt at aflægge kontrolbesøg i de anmeldte virksomheder. Erfaringerne viser, at det er af overordentlig stor betydning at aflægge kontrolbesøg i hver enkelt virksomhed umiddelbart efter, at denne er blevet anmeldt som afgiftspligtig virksomhed. Ved dette besøg aftales det fornødne vedrørende regnskabsførelsen, og der gives virksomheden vejledning om afgiftspligtens omfang, regnskabsaflæggelsen, indbetaling af afgiften m. m.

Tidsrummene mellem de egentlige kontrolbesøg må i nogen grad afpasses efter, hvor høj afgiftssatsen er. Fristelserne til at unddrage statskassen afgift er større, jo højere afgiften er, hvorfor en høj afgiftssats kræver hyppigere kontrolbesøg og dermed flere kontrollerende tjenestemænd end en afgiftslov med en forholdsvis lav afgiftssats. Det ville være ønskeligt, at kontrolbesøg kunne aflægges i hver enkelt virksomhed hvert eller hvert andet år, men det må dog anses for forsvarligt, selv om tidsrummene mellem disse kontrolbesøg bliver noget længere.

H. DE SPECIELLE FORBRUGSAFGIFTER UNDER EN GENEREL OMSÆTNINGSAFGIFT. OVERGANGSBESTEMMELSER.

1. Ved gennemførelsen af en generel omsætningsafgift opstår spørgsmål om, hvilken virkning indførelsen af en sådan afgift må få på de gældende specielle forbrugsafgifter. Man kan her tænke sig forskellige muligheder. Således kan man ophæve de specielle forbrugsafgifter og lade dem erstattes af den generelle afgift, eller det kan omvendt fastsættes, at de varer, der er pålagt specielle afgifter, ikke skal

omfattes af den generelle afgift. Desuden er der den mulighed, at de hidtil forbrugsbeskattede varer foruden med den specielle afgift skal belægges med den generelle, eventuelt således at man ved indførelse af den sidste går frem på den måde, enten at der gennemføres en vis nedsettelse af den specielle afgift, eller således at den almindelige afgift opkræves med en lavere sats af de specialbeskattede varer.

Et generelt svar på spørgsmålet om, hvilke af disse muligheder der bør vælges, kan ikke gives, da forholdene stiller sig forskelligt dels efter, hvilken speciel afgift der er tale om, dels efter, om den almindelige afgift skal opkræves i det ene eller det andet omsætningsled. Desuden må svaret afhænge af hele situationen på det tidspunkt, den generelle afgift indføres, herunder især formålet med afgiften,

2. Hvis en generel omsætningsafgift skal indbringe et meget stort provenu, f. eks. fordi den skal træde i stedet for en væsentlig nedsættelse af indkomstskatten og måske samtidig forøge statens samlede skatteprovenu, kan det være mest rimeligt, at afgiften også omfatter de varer, der er belagt med specialafgifter («lægges oven på disse»). Herved fås et stort provenu uden særlig høj afgiftssats, og prisrelationerne mellem hidtil beskattede og ubeskattede varer forskydes ikke. Hvis man derimod ønsker at udjævne beskatningen af de forskellige varer, vil det være rimeligere at holde varer pålagt specialafgifter uden for den generelle afgift eller give kompensation ved tilsvarende nedsættelse af specialafgifterne eller eventuelt anvende en lavere sats for den generelle afgift på disse varer.

Af betydning for indflydelsen på specialafgifterne må det også være, hvor høje disse afgiftssatser er i forhold til satsen i en generel afgift. Det synes således klart, at der f. eks. ikke i praksis kan blive tale om at afskaffe de høje afgifter på f. eks. tobak og spiritus og derefter fremover kun opkræve en generel omsætningsafgift af disse varer, for det første og navnlig fordi en sådan fremgangsmåde vil medføre et meget betydeligt provenutab (eller i stedet en meget høj sats for den generelle afgift), og for det andet fordi andre motiver end de rent provenumæssige spiller en rolle for beskatningen af disse varer.

I oversigten på side 224 er der gjort rede for de gældende forbrugsafgifters højde i forhold til varernes engrospris og detailpris. Det fremgår heraf, at afgiftsbelastningen for de fleste forbrugsbeskattede varer er langt højere end de satser, der kan komme i betragtning for en generel afgift. En ophævelse af specialafgifter samtidig med indførelse af generel afgift vil derfor for næsten alle specialafgifter betyde et provenutab, der i mange tilfælde vil være så stort, at en sådan fremgangsmåde vil være utænkelig.

3. Af praktisk betydning for fastsættelsen af regler om det indbyrdes forhold mellem de specielle afgifter og en generel vil det være, *i hvilket led den generelle afgift opkræves*. Når begge afgifter opkræves af samme vare, vil der opstå færrest problemer, hvis de specielle afgifter og den generelle afgift opkræves i hvert sit omsætningsled. Da de danske specialafgifter alle opkræves i fremstillings-, importør- eller engrosledet (dog bortset fra omsætningsafgiften af motorkøretøjer, der opkrævningsmæssigt er af ganske særlig karakter), vil der i denne relation opstå de færreste problemer i forbindelse med en *generel afgift i detailledet*. Det må da for en sådan generel detailledsafgift fastsættes, at de i tidligere omsætningsled erlagte afgifter ikke kan holdes uden for den værdi, hvoraf afgiften i detailledet skal beregnes. Dette vil være det nemmeste for detailhandleren at administrere, da han i så fald altid skal beregne afgiften på grundlag af det fulde beløb, som kunden betaler. Men det vil også være den eneste mulige løsning, da detailhandleren for adskillige afgifters vedkommende ikke vil kende størrelsen af de afgiftsbeløb, som er betalt i et tidligere led af varens omsætning, måske inden den er bragt i færdig stand.

Under en generel afgift i detailledet vil det som andetsteds fremhævet af praktiske og kontrolmæssige grunde være af stor betydning at indskrænke afgiftsfrigtagelserne mest muligt. Under en sådan afgift bør man derfor ikke vælge den fremgangsmåde at fritage de med specialafgifter belagte varer fra den generelle afgift. Hvis man mener, at de to afgifter lagt oven på hinanden vil give for stor afgiftsbelastning, må man hellere tilpasse afgiftssatsen for specialafgiften.

En sådan nedsættelse eller ophævelse af specialafgiften vil imidlertid medføre visse overgangsproblemer. De lagre af den specialbeskattede vare, som detailhandlerne har på det pågældende tidspunkt, er beskattet med den tidligere og højere afgift, medens der vil kunne købes nye varer ind belagt med en lavere afgift. Hvis konkurrencen i detailhandelen er stærk, kan dette medføre, at detailhandlerne bliver nødt til at sælge (en del af) deres lagre til priser, der kun svarer til indregning af den nye lavere specialafgift. Yderligere vil de varer, som ligger på detaillisternes lagre på det pågældende tidspunkt, blive beskattet både med den ældre højere specialafgift og med den nye

generelle, altså en utilsigtet dobbeltbeskatning i overgangsperioden.

Det vil være meget vanskeligt at gennemføre en delvis tilbagebetaling af den af detailhandlernes lagre betalte specialafgift til undgåelse af disse uheldige forhold, især da en sådan tilbagebetaling må antages at skulle foregå under toldkontrol, og der i overgangsperioden vil blive stillet meget store krav til toldvæsenets ydeevne. Vanskelighederne vil blive nærmere uddybet nedenfor i forbindelse med omtalen af problemerne vedrørende manufakturafgiften.

For nogle enkelte afgifter opstår et særligt problem, hvis man vil lægge en generel afgift i detailledet »oven på« specialafgiften. Det drejer sig om stempelmarkeafgifterne af tobaksvarer (cigaretter og røgtobak) samt parfumeafgiften. Disse afgifter opkræves i producentledet, men beregnes på grundlag af detailprisen. For disse afgifter må det i lovgivningen i givet fald udtrykkeligt bestemmes, om den generelle afgift skal medregnes i den detailpris, hvoraf specialafgiften skal beregnes.

I bekræftende fald vil dette betyde, at satsene for specialafgifterne må reguleres, hvis man ikke ønsker, at disse varer ved indførelsen af den generelle afgift skal få en langt større afgiftsforhøjelse end alle andre varer, idet den specielle afgift bliver højere end hidtil, fordi den generelle afgift indgår i dens beregningsgrundlag.

Tilsvarende forhold gør sig gældende for afgiften af grammofonplader og omsætningsafgiften af motorkøretøjer.

4. Hvis en generel afgift henlægges til opkrævning i engrosledet, stiller problemerne sig vedrørende de enkelte specialafgifter anderledes end ved en generel afgift i detailledet. Ikke blot kan det ved en engrosafgift rent teknisk bedre lade sig gøre at holde de varer, som er pålagt specialafgifter, uden for den generelle afgift, men det vil formentlig tillige, især hvis den specielle afgift opkræves i samme led, forekomme rimeligt at gøre det for at undgå, at der for samme vare i samme omsætningsled opkræves to forskellige afgifter.

Hvis man ikke holder disse varer uden for den generelle afgift, må man fastsætte regler for deres indbyrdes forhold, om der skal beregnes afgift af den samme værdi, eller om den ene skal beregnes af en værdi, der indbefatter den anden.

I stedet for således at opkræve to forskellige

afgifter af samme vare i samme omsætningsled, vil det dog være nemmere og mere praktisk at fritage de specialbeskattede varer fra den generelle afgift, og hvis man ikke ved den generelle afgifts indførelse vil forrykke de på dette tidspunkt gældende prisrelationer, kan man regulere afgiftssatserne for de specialbeskattede varer, således at afgiften forøges lige så meget, som hvis den generelle afgift var kommet til at omfatte disse varer.

5. I tilknytning til den foranstående mere almindelige redegørelse skal i det følgende gøres nogle bemærkninger vedrørende enkelte specialafgifter.

Som det fremgår af oversigten side 225, er *afgiften på papir og pap* en af de afgifter, der i forhold til varens pris er lavest, og det må endda tilføjes, at de valgte eksempler vedrører ubearbejdede varer, således at afgifterne i forhold til prisen på mere bearbejdede varer (bøger, tryksager, emballageartikler) er endnu lavere. Afgiftens højde kunne derfor tale for at afskaffe den ved indførelse af en generel afgift. Men også et andet moment taler herfor.

Medens her i landet fremstillede arbejder af papir og pap kun beskattes gennem afgiften af de anvendte råvarer (for papir 30 øre pr. kg, for pap 2 øre pr. kg), bliver færdigvarer af nævnte art ved indførsel fra udlandet belagt med en afgift på 30 øre pr. kg, selv om varen tildels består af pap. Denne regel er fastsat af praktiske grunde, fordi det ofte vil være vanskeligt at afgøre, hvorledes færdigvarens vægt fordeler sig på papir og pap. Men bestemmelsen indebærer en afgiftsmæssig beskyttelse af den hjemlige produktion, og sådan beskyttelse vil ikke være forenelig med Danmarks indtræden i et fællesmarked under den ene eller den anden form. Det bør derfor overvejes, om man ikke bør ophæve afgiften ved indførelse af en generel afgift.

6. For afgifterne i henhold til *loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger* (manufakturvarer m. m.) gør sig forskellige særlige forhold gældende. Da afgifterne i henhold til denne lov omfatter et bredt udsnit af varer, opfattes denne afgiftslov ofte som en slags tilløb til en almindelig omsætningsafgift. Da afgiften i forhold til de klassiske forbrugsbeskatningsvarer (alkoholholdige drikkevarer, tobak, benzin) er ret lav, og da afgiften er opbygget som en værdiafgift efter et tilsvarende system, som

må anvendes for en generel afgift, vil det være naturligt, at afgiften på manufakturvarer kommer til at indgå i den generelle afgift.

Hvis den generelle afgift bliver henlagt i samme omsætningsled og med samme afgiftssats som manufakturafgiften (engrosafgift på 15 pct.), opstår ingen problemer. Dette sker derimod, hvis en af de to nævnte forudsætninger ikke er til stede.

Hvis den *generelle afgift lægges i engrosledet*, men afgiftssatsen sættes lavere end den for manufakturafgiften gældende, opstår det tidligere nævnte problem om detailhandlernes beskattede lagre, på hvilke de eventuelt vil få tab, fordi nye varer kan indkøbes med en lavere afgift. Erhvervslivets frygt for sådanne tab ved nedsættelse eller ophævelse af manufakturafgiften førte i 1956 til, at der i loven blev indsat en såkaldt aftrapningsbestemmelse. Denne går ud på, at når afgiften skal nedsættes eller bortfalde, skal det ske ved en trinvis nedsættelse af afgiftssatserne, således at disse nedsættes hver anden måned med 10 pct. af deres oprindelige størrelse. Selv om denne ordning er fastsat som et led i en bemyndigelse for finansministeren til at nedsætte eller ophæve afgiften og for så vidt vil kunne ændres ved en ny lov, må man opfatte bestemmelsen som et løfte fra lovgivningsmagten om kun at ville nedsætte afgiften ved aftrapning. På den anden side indeholder loven en bestemmelse om, at enkelthederne i aftrapningsordningen kan ændres efter forhandling med erhvervsorganisationerne, og tilsvarende ændring kan vel derfor også foretages ved en ny lov.

Disse bestemmelser er gennemført, fordi det må anses for praktisk umuligt ved en afgiftsnedsættelse at tilbagebetale detailhandlerne differencen mellem det af deres lagerbeholdning faktisk betalte afgiftsbeløb og afgiften beregnet efter de nye satser. Aftrapningsbestemmelsen vil imidlertid betyde, at man ikke uden videre kan erstatte manufakturafgiften med en generel engrosafgift med lavere afgiftssats. Man må enten lade hengå en vis tid mellem aftrapningens påbegyndelse og den nye afgifts indførelse, eller man kan i en overgangsperiode lade den gamle afgiftslov fortsat bestå for de varer, den omfatter, således at disse varer ikke omfattes af den generelle afgift. I denne periode må manufakturafgiften aftrappes, indtil den er nået ned på den generelle afgifts niveau, hvorefter man kan lade afgiften gå ind under den generelle. Denne fremgangsmåde vil selv-

følgelig virke noget kompliceret for de virksomheder, hvis varesortiment kun delvis er afgiftspligtigt efter manufakturafgiftsloven, men ordningen skulle formentlig ikke være uigennemførlig, da det drejer sig om en videreførelse af en fast indarbejdet afgiftslov.

7. Hvis engrosafgiften på manufakturvarer afløses af en *generel afgift i detailledet*, vil aftrapningsreglen også få betydning. Da manufakturafgiften kun kan afskaffes i løbet af en periode på $11\frac{1}{2}$ år, vil de varer, loven omfatter, i dette tidsrum blive beskattet både med den generelle afgift og med den nugældende afgift, dog med stadig aftagende afgiftssats, medmindre man vil vente med indførelse af den generelle detailafgift, indtil den gældende engrosafgift er fuldstændig aftrappet. Det må anses for næsten ugørligt under en sådan aftrapningsperiode at holde de pågældende varer uden for en allerede indført generel afgift.

En anden fremgangsmåde er dog måske også mulig. Den skulle gå ud på, at de detailforretninger, der bliver anmeldelsespligtige under en generel afgift, får tilbagebetalt den betalte afgift af de lagre, de har ved den nye afgiftslovs ikrafttræden. En tilbagebetaling af afgift vil snarere være mulig i et sådant tilfælde, hvor de pågældende virksomheder fremover vil være undergivet regnskabspligt og afgiftskontrol, end hvis det drejer sig om ikke-anmeldte virksomheder, hvor kontrollen med tilbagebetalingen var nødt til at foregå umiddelbart efter opgørelsesdagen. Opgørelsen af tilbagebetalingen ville kunne ske i forbindelse med den fuldstændige lageropgørelse, som det vil være nødvendigt at foretage ved indførelsen af den nye afgift. Det vil dog selv under de angivne omstændigheder være vanskeligt for toldvæsenet at gennemføre en blot nogenlunde tilfredsstillende kontrol med afgiftsrefusionen, især i virksomheder, hvis varelager kun delvis består af varer, der er afgiftspligtige efter den gældende lov.

Den beskrevne fremgangsmåde vil formelt være i strid med aftrapningsordningen, men da den i højere grad end denne vil imødekomme de ønsker fra erhvervslivets side, som førte til aftrapningsordningen, vil der formentlig ikke fra erhvervslivet blive protesteret mod den.

For så vidt man under en detailedsafgift fritager visse mindre detailforretninger for anmeldelse, vil disse virksomheder ikke komme til at omfattes af den beskrevne godtgørelses-

ordning, og de vil derfor få et tab på deres lagerbeholdninger svarende til forskellen mellem den gamle og den nye afgifts størrelse. Dette vil dog måske ikke være så uretfærdigt, som det ved første øjekast kan synes, da netop disse virksomheder fremover får en afgiftsmæssig fordel.

8. Ved gennemførelse af en generel omsætningsafgift i engrosleddet opstår det spørgsmål, om man samtidig skal foretage en *éngangsbeskatning af detailhandlernes lagre* af de varer, som fremover hører under afgiftspligten, således at disse varer bliver tilsvarende afgiftsbelastet som de varer, detailforretningerne senere køber. Som begrundelse for en sådan foranstaltning kan anføres, at afgiften på den made straks »slår igennem«, idet detailpriserne stiger med afgiftens beløb og derfor straks påvirker forbruget, hvilket kan være ønskeligt, hvis afgiften indføres som foranstaltning til påvirkning af konjunkturudviklingen. Yderligere kan nævnes, at éngangsbeskatningen vil hindre den ulighed mellem detailhandlere, som ellers ville opstå ved, at de forskellige detailhandlers lager i forhold til omsætningen er af forskellig størrelse.

En sådan lagerbeskatning vil medføre, at detailhandlerne ikke får mulighed for at holde så stort lager som tidligere, især hvis indbetalingsfristen for den samtidig indførte engros-

afgift er kort. Dette forhold vil i tilpasningsperioden bevirke en formindsket afsætning fra fabrikanter og grossister til detailhandelen og vil således have betydning som middel i den økonomiske politik.

En beskatning af detailhandlernes lagre samtidig med indførelse af eller forhøjelse af en afgift, der opkræves i et tidligere led, har enkelte gange været gennemført her i landet. Det fandt således sted for gulvtæpper, køleskabe og støvsugere ved indførelsen af afgift på disse varer i 1950. Erfaringerne fra dengang viser imidlertid, at der er store vanskeligheder forbundet med at gennemføre en sådan lagerbeskatning. Selv om toldvæsenets muligheder for kontrol var indskrænket til et kort tidsrum, blev der konstateret et stort antal overtrædelser i form af forkerte oplysninger om lagrenes størrelse. Skal kontrollen kunne gennemføres effektivt, må al omsætning af de pågældende varer standses i den tid, det vil tage at kontrollere opgivelserne om lagrenes størrelse, og det vil med det meget store antal virksomheder, det drejer sig om ved en generel afgift, blive et så langt tidsrum, at en lukning må være utænkelig.

Hvis lagerbeskatningen gennemføres uden tilstrækkelige kontrolmuligheder, vil det resultere i mange uopklarede afgiftsunddragelser, hvilket vil være til skade for de ærlige erhvervsvirksomheder.

II Danske forbrugsafgifter.

A. DE GÆLDENDE DANSKE FORBRUGSAFGIFTER OG DERES UDVIKLING.

I det følgende gives en oversigt over udviklingen af de danske forbrugsafgifter i forbindelse med en kort beskrivelse af de gældende afgifters vareområde, beskatningsgrundlag og afgiftssatser. Provenuet af forbrugsafgifterne og disses andel af varepriserne er belyst i særlige oversigter i tilslutning til dette afsnit.

1. Afgifter på *alkoholholdige drikkevarer*.

A. Afgift på spiritus.

I 1887 indførtes en afgift på 18 øre pr. pot spiritus af 100 pct. styrke. Afgiften afløste den ældre form for spiritusbeskatning, der bl. a. bestod i en afgift på de redskaber, der anvendtes til brændevidsproduktionen (f. eks. gæringskarrene).

Afgiften blev i 1908 ændret til 19 øre pr. 1 spiritus af 100 pct. styrke og i 1912 til 60 øre pr. 1. Denne afgiftssats (produktionsafgiften) blev bibeholdt helt frem til 1955. Produktionsafgiften blev kun opkrævet af her i landet fremstillet spiritus, medens udenlandsk spiritus beskattedes gennem tolden.

Ved siden af produktionsafgiften opkrævedes fra 1917 til 1955 en tillægsafgift af spiritus af såvel indenlandsk som udenlandsk oprindelse. Tillægsafgiften udgjorde i begyndelsen et beløb lig detailprisen, men blev allerede senere på året for dansk spiritus fastsat til 6,50-7,50 kr. pr. flaske å $\frac{3}{4}$ liter. Afgiften for udenlandsk spiritus blev samtidig fastsat til 10 kr. pr. liter af 50 pct. styrke eller derunder, således at spiritus af større styrke ved beregningen af tillægsafgiften omregnedes til spiritus af 50 pct. styrke.

I 1919 ændredes tillægsafgiften for dansk spiritus til 20 kr. pr. liter af 100 pct. styrke, medens afgiften for udenlandsk spiritus ikke blev ændret. For indenlandsk spiritus fremgår ændringerne i tillægsafgiften af nedenstående tabel, medens afgiften af udenlandsk spiritus af 50 pct. styrke og derunder stadig har udgjort et halvt så stort beløb og med tilsvarende beregningsregel for spiritus af større styrke som foran anført.

Lov af	Dato	År	Tillægsafgift pr. 1 spiritus af 100 pct. styrke
Lov af	22. december	1919	20 kr.
- -	1. april	1922	15 -
- -	22. marts	1930	17 -
- -	5. oktober	1939	20 -
- -	4. maj	1946	27 -
- -	14. august	1946	34 -
- -	19. november	1950	30 -

Afgiftssatsernes højde og ændringerne i disse må ses i sammenhæng med de stedfundne ændringer i omsætningsafgiften af stærke drikke, der blev forhøjet i årene 1940-42, 1946, 1950, 1951 og 1954.

I 1955 blev produktions- og tillægsafgiften sammenfattet i én afgift, der udgjorde 30,60 kr. pr. 1 af 100 pct. Afgiften blev i 1956 nedsat til den nugældende sats på 27,50 kr. pr. 1.

Denatureret sprit (kogesprit) samt spiritus, der anvendes til fremstilling af frugtvin, medicinalvarer o. lign., er fritaget for afgift. Der kan endvidere gives afgiftsfritagelse for spiritus, der anvendes i laboratorier, hospitaler og klinikker m. v.

Spiritusafgiften betales af producenten eller importøren, eventuelt af den pågældende grossist.

Indførsel og fremstilling af spiritus og vin kræver særlig tilladelse. Som et led i kontrollen med omsætningen af spiritus og vin er der fastsat særlige bestemmelser om banderolering af flaskerne.

Fra 1919 til 1955 fandtes en særlig (lavere) afgiftssats for tillægsafgiften af spiritus, der anvendtes til fremstilling af parfume. Afgiftssatserne for denne afgift blev ændret flere gange.

B. Afgift af vin.

Beskatningen af vin indførtes i 1917. Indtil 1922 blev den udenlandske vin beskattet med en værdiafgift, der først var fastsat i forhold til detailprisen, senere i forhold til importprisen. Afgiftssatserne blev i denne periode flere gange ændret. Her i landet fremstillet vin blev indtil 1922 kun beskattet gennem afgiften på den til fremstillingen anvendte spiritus.

I 1922 blev beskatningen omlagt, således at udenlandsk vin herefter indtil 1956 (bortset fra en tillægsafgift i en kortere periode i 20'erne) kun beskattedes gennem tolden og fra 1930 tillige gennem omsætningsafgiften, jfr. nedenfor.

Den særlige afgift på her i landet fremstillet vin blev ligeledes indført i 1922 og udgjorde oprindeligt 32 øre pr. liter for frugtvin og 75 øre pr. liter for andre varer. Afgiften fandt sin nuværende form i 1927, da varerne blev opdelt i følgende af afgiftsklasser:

Klasse 1: Frugtvin med alkoholindhold ikke over 6 rumfangsprocent.

Klasse 2: Frugtvin med alkoholindhold over 6, men ikke over 14 rumfangsprocent (dog med undtagelse af mousserende vin).

Klasse 3: Anden frugtvin med ikke over 18 rumfangsprocent alkohol.

Klasse 4: Andre varer.

Fra 1946 blev afgiftsklasserne 3 og 4 dog slået sammen.

Afgiftssatserne har siden 1927 været således:

	klasse 1 øre pr. liter	klasse 2 øre pr. liter	klasse 3 øre pr. liter	klasse 4 øre pr. liter
7. juli 1927	15	30	45	75
24. oktober 1941	40	65	90	115
4. maj 1946 ...	50	75	115	
19. novbr. 1950 .	20	35	70	
1. oktober 1954	10	15	35	
23. marts 1955 .	10	15	40	

Den langt overvejende del af produktionen henhører under klasse 3.

Afgiften af frugtvin berigtiges af den pågældende fremstillingsvirksomhed.

Ligesom udenlandsk vin har frugtvin foruden den lige omtalte afgift i perioden fra 1930-1956 også været undergivet den særlige omsætningsafgift af stærke drikke. Denne sidste blev i 1956 ændret, således at vin, herunder frugtvin, blev fritaget for omsætningsafgiften på engrosomsætningen, men i stedet blev pålagt en særlig vinafgift, der for frugtvin betales foruden den beskrevne afgift af frugtvin. Siden en i juni 1957 stedfunden forhøjelse af afgifterne med ca. 10 pct. opkræves afgiften af vin med følgende beløb:

kr. pr. l

Bordvin, udenlandsk indført på flaske, undtagen mousserende vin.....	9,90
Bordvin, udenlandsk her af tappet.....	3,30
Bordvin, udenlandsk indført på flaske, mousserende.....	22,00
Hedvin, udenlandsk indført på flaske.....	13,20
Hedvin, udenlandsk her aftappet.....	5,80
Dansk frugtvin, afgiftsklasse 1 og 2.....	2,20
Dansk frugtvin, afgiftsklasse 3.....	2,75

Afgiften svares af den, der har indført eller fremstillet varen, men varerne kan dog i et vist omfang overføres til andre for toldvæsenet anmeldte grossistvirksomheder i uberigtiget stand.

C. 01.

Den ældste form for ølbeskatning - formalingsafgiften - blev ophævet i 1851, hvorefter der i de følgende 40 år ikke svaredes afgift af ølproduktionen. I 1891 indførtes en afgift på 7 kr. pr. tønne øl med en alkoholstyrke på $2\frac{1}{4}$ vægtprocent eller derover. Afgiftssatsen blev reguleret flere gange og blev i 1917 næsten fordoblet, nemlig til 18 kr. pr. hl. Samtidig blev indført en afgift på 5,70 kr. pr. hl for øl af lagrede ølsorter med under $2\frac{1}{4}$ pct. alkohol (skatteklasse II).

Beskatningssystemet blev i 1923 ændret således, at der indførtes 4 skatteklasser (klasse I, A, B og II) med forskellige afgiftssatser efter ekstraktindhold. For øl i klasse I og II har afgiftssatserne siden været:

afgift i kr. pr. hl	klasse I	klasse II
1. maj 1923.....	21,00	5,70
19. oktober 1931.....	23,75	5,70
21. juni 1932.....	28,25	5,70
5. oktober 1939.....	36,00	7,00
27. marts 1940.....	36,00	15,00
4. maj 1946.....	49,25	26,00
19. november 1950.....	36,00	32,00
22. marts 1951.....	36,40	32,00
30. maj 1952.....	30,40	28,00
1. oktober 1954.....	27,35	28,00
1. april 1955.....	108,00	28,00
14. juni 1957.....	116,50	28,00

Ændringerne i afgiftssatserne for luksusøl (klasse A og B) har stort set fulgt ændringerne for øl af klasse I, dog således at forskellen mellem satserne efterhånden er formindsket relativt. Medens øl af skatteklasse II (almindeligvis kaldet skattefrit øl) kun beskattes med den forannævnte afgift, blev de stærkere ølsorter fra 1930 til 1955 tillige beskattet under engrosafgiften på omsætningen af stærke drikke. Ændringerne i ølafgiften må derfor ses i sammenhæng med ændringerne i omsætningsafgiften, og den store forhøjelse af ølafgiften i 1955 skyldes, at øl fra dette tidspunkt blev fritaget for engrosomsætningsafgiften.

Den overvejende del af forbruget falder på varer, der henhører under skatteklasse I, der omfatter almindeligt pilsner- og lagerøl.

De nugældende afgiftssatser er:

01 af skatteklasse I.....	116,50	kr. pr. hl
Luksusøl, kl. A.....	146,50	-
Luksusøl, kl. B.....	175,00	-
01 af skatteklasse II.....	28,00	-

Afgifterne berigtiges af bryggerierne.

Ved forskellige bestemmelser er der i tidens løb givet visse lempelser i ølskatten. Disse lempelser har været udformet således, at de især eller udelukkende er kommet de mindre bryggerier til gode. Efter de gældende regler vil lempelsen i afgiften for stærkt øl højst kunne andrage 30 kr. pr. hl for de første 2.000 hl årligt for hvert bryggeri.

I en kort periode i 1940 blev der opkrævet en afgift på 5 kr. pr. hl af hvidtøl og lignende ikke lagrede ølsorter.

D. Afgift på omsætningen af stærke drikke.

Fra 1922 til 1930 havde man en afgift på omsætningen af spise- og drikkevarer samt an-

dre nydelsesmidler i kafeer, restaurationer, hoteller o. lign. Afgiften udgjorde 10 pct. af omsætningen, exclusive afgiften.

Denne afgift blev i 1930 afløst af en omsætningsafgift af stærke drikke. Denne afgift omfattede oprindeligt både engrosomsætning, restaurationsomsætning og detailomsætning, men afgiften på detailomsætningen blev ophævet i 1946.

I følgende tabel er angivet udviklingen i afgiftssatsernes størrelse, idet bemærkes, at alle afgiftssatserne beregnes i procent af omsætningen indbefattet afgiften.

Indtil 1942 betales der også afgift ved omsætning mellem grossistvirksomheder med 1 pct. (denne afgift er ikke opført i tabellen, hvilket heller ikke er tilfældet med de særlige regler for salg direkte til forbruger).

	Ved salg fra importør, grossist ell. fabrikant til detailist eller restauratør	Af restaurationsomsætning	Af detailhandleres omsætning
lov af 22. marts 1930 ...	1 %	6 %	særlig skala
- - 23. juni 1932	1 %	6 %	3,2 %
- - 27. marts 1940 ...	7 %	10 %	4 %
- - 24. okt. 1941	13½ %	10 %	4 %
- - 25. marts 1942	19 %	10 %	4 %
- - 2. juni 1943	19 %	25 %	4 %
- - 14. aug. 1946	19 %	35 %	4 %
- - 31. okt. 1946	22½ %	33⅓ %	-
- - 31. marts 1950 ...	22½ %	25 %	-
- - 19. nov. 1950	33⅓ %	25 %	-
- - 22. marts 1951 ...	37½ %	25 %	-
- - 1. okt. 1954	43 %	25 %	-

Omsætningsafgiften omfattede oprindeligt spiritus, vin og frugtvin samt øl af skatteklasse I, A og B, men har derimod aldrig omfattet skatteklasse II (såkaldt skattefrit øl). I 1955 blev øl fritaget for engrosafgiften samtidig med, at den særlige ølafgift blev forhøjet. På samme måde blev i 1956 vin og frugtvin fritaget for engrosafgiften, idet disse varer i stedet for blev belagt med en særlig vinafgift, jfr. foran. Engrosafgiften hviler derfor nu kun på spiritus, medens restaurationsafgiften fortsat omfatter alle de nævnte stærke drikke.

Spiritus, der anvendes til teknisk eller videnskabelig brug eller til fremstilling af andre varer end drikkevarer, samt spirituøse lægemidler og medicinalvarer er fritaget for engrosomsætningsafgiften.

De nugældende bestemmelser om afgifterne på spiritus, vin og øl samt om omsætningsafgiften findes i lovekendtgørelse nr. 194 af 3. juli 1956 som ændret ved lov nr. 162 af 14. juni 1957.

2. Tobaksafgifter.

A. Cigaretter og røgtobak m. v.

Afgifterne på cigaretter, cigaretpapir, røgtobak, skrå og snus har, så længe de har eksisteret, været opkrævet på samme måde, idet afgiftsopkrævningen sker ved, at varenes pakning forsynes med et stempelmærke. Afgiftsberigtigelsen foretages af varens fremstiller eller importør ved påsætning af de hos toldvæsenet indkøbte stempelmærker. Systemet indebærer pakningstvang for varerne og forbud mod salg i mindre enheder end de afgiftsberigtigede pakninger. Uanset at afgiften på disse varer berigtiges af fremstilleren eller indføreren, har afgiftssatserne stedse været fastsat i forhold til varenes detailpris indbefattet afgiften.

1) Cigaretter.

Afgiften på cigaretter gennemførtes i 1912. Siden juni 1957 gælder følgende af giftsskala:

For cigaretter, der i detailhandelen, medregnet afgiften, koster:

1. ikke over 17 øre pr. stk.	13,15 øre pr. stk.
2. over 17 øre, men ikke over 17½ øre pr. stk.	13,45 » » »
3. » 17½ » » » » 18 » » »	13,70 » » »
4. » 18 » » » » 18 ½ » » »	13,95 » » »
5. » 18½ » » » » 19 » » »	14,20 » » »
6. » 19 » » » » 19½ » » »	14,50 » » »
7. » 19½ » » » » 20 » » »	14,80 » » »
8. » 20 » » » » 20½ » » »	15,10 » » »
9. » 20½ » » » » 21 » » »	15,40 » » »
10. » 21 » » » » 22 » » »	15,90 » » »
11. » 22 » » » » 23 » » »	16,60 » » »
12. » 23 » » » » 24 » » »	17,30 » » »
13. » 24 » » » » 25 » » »	18,00 » » »
14. » 25 øre pr. stk.	19,00 » » »

2) Cigaretpapir og cigarethylstre.

Denne afgift knytter sig til afgiften af cigaretter og har til formål at hindre, at man unddrager sig sidstnævnte afgift ved hjemmerulning. Afgiften blev ved den første cigaretafgiftslov af 1912 fastsat til 0,25 øre pr. stk. og udgør nu 8 øre pr. stk.

Afgiftssatserne har stadig været fastsat som en stykafgift, og således at afgiften var afhængig af varens detailpris. Antallet af afgiftsklasser var oprindeligt 7, men har siden varieret fra 5 til 16 klasser. Siden begyndelsen af 30'erne har afgiftsskalaerne været indrettet således, at afgiften på de enkelte tidspunkter procentvis har været mindre, jo højere varens detailpris var.

Da afgiftsskalaens intervaller ved de mange stedfundne afgiftsændringer stadig er blevet lavet om, og da der stadig er sket forskydninger af forbruget mellem afgiftsklasserne, vil en opregning af de i tidens løb gældende skalaer med de mange afgiftsklasser give et meget uoverskueligt billede af afgiftssatsernes variation. Man har derfor i stedet valgt i tabellen på side 214 at anføre *det gennemsnitlige afgiftsbeløb pr. stk. i det enkelte kalenderår*. I bemærkningsrubrikken er angivet tidspunkterne for ændring af afgiftssatserne. Tabellen indeholder desuden tilsvarende tal for afgiften af røgtobak samt cigarer og cigarillos.

Den alt overvejende del af forbruget afgiftsberigtiges for tiden i afgiftsklasserne 4 og 6.

3) Røgtobak.

Afgiften på fintskåret røgtobak, der er anvendelig til fremstilling af cigaretter, blev indført samtidig med cigaretafgiften og knytter sig til denne på samme måde som afgiften på cigaretpapir. Afgiften på den groftskårne røg-

tobak (pibetobak) blev derimod først indført fra nytår 1919, men derefter var afgiftssatserne indtil 1943 ens for de to slags røgtobak.

De gennemsnitlige årlige afgiftsbeløb pr. kg fremgår af tabellen side 214. De nugældende afgiftsskalaer ser således ud:

For pladetobak, såkaldt cut plug, granuleret og lignende tobak samt for anden røgtobak med en snitbredde på mindst 1,5 mm, der i detailhandelen, medregnet afgiften, koster:

1. ikke over 31 kr. pr. kg	21 kr. 00 øre pr. kg
2. over 31 kr., men ikke over 35 kr. pr. kg	22 - 50 - - -
3. - 35 - , - - - 39 - - -	24 - 00 - - -
4. - 39 - , - - - 42 - - -	26 - 00 - - -
5. - 42 - , - - - 47 - - -	28 - 50 - - -
6. - 47 - , - - - 55 - - -	33 - 00 - - -
7. - 55 - , - - - 60 - - -	34 - 25 - - -
8. - 60 - , - - - 65 - - -	37 - 00 - - -
9. - 65 - , - - - 75 - - -	44 - 00 - - -
10. - 75 - pr. kg	49 - 00 - - -

For anden røgtobak end ovenfor nævnt, der i detailhandelen, medregnet afgiften, koster:

1. ikke over 60 kr. pr. kg	45 kr. 00 øre pr. kg
2. over 60 kr., men ikke over 65 kr. pr. kg	47 - 00 - - -
3. - 65 - , - - - 70 - - -	50 - 00 - - -
4. - 70 - , - - - 75 - - -	53 - 50 - - -
5. - 75 - , - - - 80 - - -	55 - 50 - - -
6. - 80 - , - - - 85 - - -	58 - 50 - - -
7. - 85 - pr. kg	60 - 00 - - -

4) Skrå og snus.

Beskatningen af skrå og snus stammer fra 1922. Satsene har i tidens løb udgjort følgende angivet i forhold til varens detailpris indbefattet afgiften.

	kardusskrå og snus	anden skrå
1922.....	10%	10%
1939.....	20%	10%
1946.....	30%	20%
1950.....	28%	17%
1957.....	32%	17%

B. Cigarer og cigarillos.

Afgiften af disse varer indførtes i 1917.

Medens de under A nævnte afgifter (på cigaretter, røgtobak, cigaretpapir samt skrå og snus), der berigtiges ved stempelmærker på pakningen, beregnes i forhold til detailprisen, beregnes afgifterne af de her omhandlede varer på grundlag af *engrosprisen*, idet berigtigelsen foretages ved varernes overgang fra fremstiller eller grossist til detaileddet. I tilfælde, hvor en egentlig engrospris ikke foreligger,

f. eks. hvor en fremstiller sælger direkte til forbruger, beregnes afgiften efter detailprisen med fradrag af en beregnet normal detail-avance.

Afgiftens berigtigelse foregik indtil ikrafttrædelsen af tobaksafgiftsloven af 1955 ved, at der ved salget til detaillisten udstedtes en faktura i 2 eksemplarer, indeholdende fuldstændige oplysninger om de solgte varer. Begge fakturaer forsynedes med stempelmærker svarende til afgiften af varerne.

Kontrollen med afgiftens erlæggelse foregik i begyndelsen ved, at detailhandleren beholdt den ene faktura, indtil varerne var solgt, medens den anden med hans kvittering returneredes til sælgeren. Denne indsendte de bekræftede eksemplarer til toldvæsenet, hvor de blev sammenholdt med det af sælgeren førte salgsregnskab. Senere ændredes ordningen **til**, at det ene fakturaeksemplar forelagdes toldvæsenet uden køberens bekræftelse. Det blev ligeledes senere pålagt sælgeren at indsende prislister for sine varer til toldvæsenet.

Medens kontrollen med afgiftens erlæggelse

Kalenderår	AFGIFTEN AF					Bemærkninger
	Cigaretter øre pr. stk.	Groftskåret røgtobak kr. pr. kg	Fintskåret røgtobak kr. pr. kg	Cigarer øre pr. stk.	Cigarillos øre pr. stk.	
1913	0,19	—	0,83	—	—	
1914	0,19	—	0,92	—	—	
1915	0,20	—	0,85	—	—	
1916	0,23	—	0,96	—	—	
1917	0,30*	—	1,17*	?	?	* 1/10-17
1918	0,69	—	3,03	?	?	
1919	0,91*	4,69*		3,1*	1,5*	* 1/1-19
1920	1,04	4,12		4,6	1,9	
1921	0,75	2,45		3,5	1,6	
1922	0,55*	0,93*		2,7*	0,9*	* 18/2-22
1923	0,63*	0,91		3,1*	1,0*	* 21/4-23
1924	0,70	1,07		3,4	1,2	
1925	0,70	1,07		3,5	1,3	
1926	0,68	1,00		3,3	1,2	
1927	0,65*	0,96		3,2	1,2	* 24/11-27
1928	0,74*	0,94*		3,1	1,1	* 17/2-28
1929	1,51	1,19		1,4*	1,2*	* 2/1-29
1930	1,48	1,15		1,4	1,2	
1931	1,48	1,13		1,4	1,2	
1932	1,69*	1,07		1,4	1,1	* 22/6-32
1933	1,95	1,08		1,3	1,1	
1934	1,93	1,10		1,3	1,1	
1935	1,92	1,12		1,3	1,1	
1936	1,92	1,18		1,3	1,1	
1937	1,91	1,19		1,2	1,1	
1938	1,91	1,23		1,3	1,1	
1939	2,09*	1,60*		1,6*	1,3*	* 4/10-39
1940	3,42*	3,72*		3,6*	3,0*	* 26/3-40
1941	3,99*	6,08*		4,1*	3,1*	* 24/10-41
1942	5,66	9,91		7,2	5,1	
1943	7,13*	18,21*	29,96*	10,8*	6,5*	* 2/6-43
1944	8,51	18,84	28,53	12,6	7,5	
1945	7,86	18,16	27,85	12,8	7,5	
1946	8,40*	18,98*	33,31*	13,1*	8,1*	* 4/5-46
1947	8,81	21,65	35,21	14,2	8,5	
1948	8,76	20,59	35,02	14,3	8,5	
1949	8,89	20,22	34,96	14,8*	8,5	* 1/4-49
1950	9,14*b	20,40ab	34,89ab	15,1ac	7,6ac	* 1/7-50 a 15/4-50 b 20/11-50 c 20/11-50
1951	11,18	26,25	42,96	17,4	8,3	
1952	11,31	26,90	42,87	16,9*	8,5	* 1/5-52
1953	11,70	27,68	45,57	16,5	8,6	
1954	11,94*	27,91	45,71	16,8	9,1a	* 7/10-54 a 1/10-54
1955	12,78	27,99	45,85	16,5	10,6	
1956	12,82	28,16	45,89	16,4	10,6	
1957	13,64*	30,56*	50,15*	17,3a	11,4a	* 19/6-57 a 15/6-57

fortsat bygger på systemet med dobbeltfaktura, blev berigtigelsesmåden ændret i 1955. Berigtigelsen sker nu ved, at den afgiftspligtige virksomhed efter udløbet af hver måned indsender en angivelse til toldvæsenet over afgiften af den i månedens løb stedfundne afgiftspligtige omsætning.

Da en opstilling af de i tidens løb gældende afgiftsskalaer ligesom for cigaretterne vil være meget uoverskuelig, henvises til den foranstående tabel over udviklingen af den gennemsnitlige afgift pr. stk.

Afgiften opkræves for tiden efter følgende satser:

A. Varer over 3 g pr. stk.	
1. engrospris incl. afgift ikke over 74 øre pr. stk.	16 øre pr. stk.
2. engrospris incl. afgift over 74 øre pr. stk.	16 øre af 74 øre og 50 pct. af resten.
B. Varer under 3 g pr. stk.	40 pct. af engrosprisen incl. afgift, dog mindst 11½ øre pr. stk. og højst 16 øre pr. stk.

C. Dyrkningsafgift.

I tiden 1911-1955 fandtes foruden afgifterne på tobaksvarerne en særlig afgift på tobak, der blev dyrket her i landet. Afgiften blev oprindelig opkrævet med 1 kr. pr. 40 kvadratmeter areal beplantet med tobak, men blev i 1913 ændret til en afgift af høstudbyttet. Afgiften udgjorde følgende beløb pr. kg tobak i lufttørret tilstand.

1913.....	15 øre pr. kg
1917.....	50 - - -
1927.....	100 - - -
1932.....	50 - - -

Afgiften, der kun har haft finansiell betydning under de vanskelige tilførselsforhold i årene under og efter verdenskrigene, bortfaldt i 1955.

3. Chokolade- og sukkervarer samt sukker.

A. Omsætningsafgift af chokolade- og sukkervarer m. m.

Denne afgift - med den hertil knyttede råstofafgift - indførtes i 1922.

Omsætningsafgiften berigtiges efter samme principper som nævnt for cigaretter m.m. Den

afgiftspligtige værdi er også i dette tilfælde engrosprisen (eventuelt detailprisen med fradrag af en nærmere fastsat, beregnet detailavance).

Afgiften var indtil 1955 en ren værdiafgift, oprindelig beregnet på grundlag af engrosprisen uden afgift, fra 1939 på grundlag af engrosprisen indbefattet afgiften. Satserne har været følgende (til sammenligning er angivet procenten i forhold til såvel værdien uden som med afgift. Endvidere er anført råstofafgiftsatsen, jfr. nedenfor):

	Omsætningsafgift af værdien		
	excl. afgift pct.	incl. afgift pct.	Råstofafgift pct.
Lov af 12. juni 1922	25	20	35
- - 1. maj 1923	25	20	35
- - 21. juni 1932	33⅓	25	35
- - 5. okt. 1939	42 ² / ₇	30	50
- - 27. marts 1940	66 ² / ₃	40	60
- - 31. okt. 1940	50	33⅓	60
- - 2. juni 1947	100	50	150
- - 19. nov. 1950	122 ² / ₉	55	200

Ved den stadig gældende lov nr. 22 af 11. februar 1955 afskaffedes fakturastempelmærkerne på tilsvarende måde som for afgiften på cigaretter m.v., og samtidig ændredes afgiften til en kombineret vægt- og værdiafgift. Værdiafgiften beregnes nu af engrosprisen minus vægtafgiftsbeløbet, men incl. værdiafgiften.

Værdiafgiften er 40 pct., medens vægtafgiften, der i 1955 var 2 kr. pr. kg, siden juni 1956 har været 1,50 kr. pr. kg.

Den gældende kombinerede vægt- og værdiafgift svarer i gennemsnit til en værdiafgift på ca. 48 pct af engrosprisen incl. afgift (eller ca. 92 pct. af engrosprisen excl. afgift).

Råstofafgiften svares af visse råvarer såsom nødder, mandler og kakaobønner, der kan anvendes til fremstilling af omsætningsafgiftspligtige chokolade- og sukkervarer, men således at de anmeldte virksomheder ikke svarer råstofafgift af de varer, der anvendes til fremstilling af sådanne afgiftspligtige varer.

Råstofafgiften berigtiges ved varenes indførsel her til landet. Ligesom omsætningsafgiften har den i tiden 1922-1955 været en ren værdiafgift.

Ved lovændringen i 1955 fastsattes råstofafgiften til 75 pct. af toldberegningens værdien for kokosmel samt nødder og kerner, der ind-

føres med skal, medens andre varer, herunder kakaobønner m.m. samt nødder og kerner, der indføres afskallede, foruden med nævnte værdiafgift beskattes med en vægtafgift på 6 kr. pr. kg. Denne sidste sats er fra april 1958 nedsat til 5 kr. pr. kg.

B. Afgift på sukker.

Indtil begyndelsen af 1870'erne, da roesukkeret begyndte at komme frem her i landet, havde sukkerbeskatningen form af told eller afgift af de raffinaderier, der behandlede det indførte sukker. En egentlig sukkerafgift indførtes i 1873, da der fastsattes en afgiftssats på ca. 20 øre pr. kg svarende til toldafgiften på indført sukker; denne afgift nedsattes væsentligt i de følgende 20 år.

I 1908 deltes sukkerbeskatningen i 2 afdelinger: en produktionsafgift, der opkrævedes ved sukkerets fraførsel fra fabrik til direkte forbrug, og en raffineringsafgift, der opkrævedes ved sukkerets tilførsel til raffinaderierne; afgiftssatserne, der afhang af indholdet af rent sukker, androg knapt 6 øre pr. kg. I forbindelse med sukkerordningen under kriselovgivningen i 30'erne indførtes i 1933 en tillægsafgift på 5 øre pr. kg, således at den samlede sukkerafgift androg ca. 11 øre pr. kg. Sukker, der anvendtes til fremstilling af afgiftspligtige chokolade- og sukkervarer, var dog fritaget for tillægsafgiften.

Sukkerbeskatningen bortfaldt i 1951, idet der dog i en kort periode fra 1951 til 1952 fandtes en særlig ordning, hvorved der pålagdes sukker til industrielt brug en afgift på 11 øre pr. kg; ordningen administreredes i forbindelse med rationeringen og bortfaldt sammen med denne.

4. Motorafgifter.

A. Omsætningsafgift af motorkøretøjer.

Denne afgift, der indførtes i 1924, erlægges forud for køretøjets første indregistrering her i landet. Afgiften beregnes af køretøjets detailpris uden afgift. Afgiften er i tidens løb opkrævet efter de afgiftsskalaer, som fremgår af skemaet på næste side.

At afgiften f. eks. for intervallet 2.000-5.000 kr. er angivet til 300 kr. + 20 %, skal forstås således, at afgiften udgør 300 kr. af 2.000 kr. og 20 % af resten.

Den anførte afgiftsskala fra 1957 for almin-

delige personkøretøjer var kun gældende indtil udgangen af 1957. I 1958 er afgiften reduceret med 5 pct. af den del af den afgiftspligtige værdi, der ikke overstiger 2.000 kr. I de følgende 4 år reduceres afgiften tilsvarende med 10 pct. årlig.

Køretøjer indrettet til varetransport samt rutebiler, sygetransportvogne o. lign. har stedse været fritaget for afgift. Afgiftsfritagelsen for last- og varevogne samt motorcykler med varesidevogn er bl. a. betinget af, at køretøjerne ikke benyttes til andet end godstransport. Anvendelse af disse køretøjer til persontransport har siden 1950 kunnet finde sted mod erlægelse af halvdelen af afgiften efter den for almindelige personkøretøjer gældende afgiftsskala. Siden 1953 har cykler med hjælpemotor (knallerter) været undtaget fra afgiften.

Ved den gældende afgiftslov indførtes en såkaldt *udligningsafgift* for personautomobiler, der indføres fra udlandet i færdig stand. Denne afgift, der erlægges ved indførselen, andrager 9 pct. af værdien for køretøjer med cylindervolumen på højst 1600 ccm og 7 pct. af værdien for køretøjer med cylindervolumen på mellem 1600 og 3000 ccm. Automobiler med cylindervolumen over 3000 ccm er fritaget for denne afgift.

Udligningsafgiften og den forhøjelse af satsen for omsætningsafgiften, som 1957-loven indebærer, svarer stort set til en indregning i afgiftssystemet af de beløb, som for den væsentligste del af personkøretøjernes vedkommende måtte erlægges i henhold til den samtidig med lovens ikrafttræden bortfaldne dollarpremieringsordning. Ifølge denne ordning, der indførtes i august 1952, skulle personer m. fl., som ikke havde et særligt kvalificeret kørselsbehov, købe et såkaldt »bevilgningstil-sagn« som betingelse for indregistrering af køretøjet.

Foruden den foran omtalte omsætningsafgift, der som nævnt skal erlægges inden køretøjets første indregistrering, har der i årene 1943-46 været opkrævet en særlig afgift på 15 pct. af værdien ved enhver omsætning af brugte personmotorkøretøjer.

Indtil 1957 skulle omsætningsafgiftens provenu anvendes til forskellige vejformål. Siden da går 40 pct. af provenuet til denne anvendelse, medens de resterende 60 pct., der nogenlunde svarer til den i 1957 gennemførte forhøjelse af afgiftssatserne, indgår i de almindelige statsindtægter.

Køretøjets art	Afgiftspligtig værdi	Lov nr. 18 af 1/2-24	Lov nr. 312 af 20/12-24	Lov nr. 333 af 3/7-45	Lov nr. 436 af 10/11-50	Lov nr. 163 af 13/8-56	Lov nr. 184 af 9/7-57
Almindelige personkøretøjer	-2000 kr.	15 0/0	15 0/0	20 0/0	25 0/0	70 0/0	
	2000-5000 kr.	300 kr. + 20 0/0	300 kr. + 20 0/0	400 kr. + 30 0/0	500 kr. + 40 0/0	1400 kr. + 85 0/0	
	5000-10000 kr.	900 kr. + 25 0/0	900 kr. + 25 0/0	1300 kr. + 40 0/0	1700 kr. + 50 0/0	3950 kr. + 95 0/0	
	10000-15000 kr.	2150 kr. + 30 0/0	2150 kr. + 30 0/0	3300 kr. + 50 0/0	4200 kr. + 60 0/0	8700 kr. + 105 0/0	
	15000 kr.		3650 kr. + 40 0/0	5800 kr. + 60 0/0	7200 kr. + 75 0/0	13950 kr. + 130 0/0	
	15000 kr.	-	-	-	-	-	-
Droscher		15 0/0					
Lillebiler	som almindelige personkøretøjer	efter satserne i lov nr. 312 af 1924			15 0/0	20 0/0	
Turistbiler		20 0/0					

B. Afgift af motorkøretøjer.

Denne afgift, der svares årlig af indregistrerede motorkøretøjer, indførtes i 1910.

Indtil 1921 beregnedes afgiften i forhold til køretøjets antal hestekræfter. Satserne var oprindelig fra 5 til 7 kr. pr. HK stigende med antallet af HK; disse satser fordobledes i 1913. For visse erhvervskøretøjer var afgiften dog væsentligt reduceret. Foruden denne afgift svaredes 1919-21 en særavgift, hvis størrelse ligeledes afhang af antal hestekræfter.

Fra 1921 beregnedes afgiften efter en særlig skala, der var således indrettet, at afgiftsbeløbet afhang af såvel egenvægt som antal hestekræfter; jo flere hestekræfter, køretøjet havde, jo højere blev afgiften pr. 100 kg egenvægt.

Samtidig med indførelsen i 1927 af afgift på benzin ændredes beregningsgrundlaget for den årlige afgift, der herefter alene beregnes i forhold til køretøjets egenvægt.

De i 1927 fastsatte vægtafgiftsskalaer blev en smule nedsat i 1931 (lov nr. 135 af 28. april 1931), og de da indførte satser gælder endnu. Efter disse skalaer andrager afgiften for motorcykler og sidevogne 6 kr. pr. 50 kg egenvægt og for motorvogne m.v. følgende beløb pr. 100 kg egenvægt:

Egenvægt	Personbiler og rutebiler	Vare- og lastbiler samt påhængsvogne
-1250 kg	10 kr.	13 kr.
1250-1450 -	12 -	13 -
1450-1500 -	12 -	16 -
1500-1700 -	15 -	16 -
1700-1750 -	15 -	18 -
1750-2000 -	17 -	18 -
2000-2500 -	20 -	20 -
2500-	vderligere 1 kr. pr. 100 kg egenvægt, dog højst henholdsvis 25 og 30 kr.	

For køretøjer med halv- eller helmassive ringe forhøjes afgiften.

Af dieseldrevne køretøjer, hvis brændstof ikke er beskattet, svaredes afgiften indtil 1955 med det dobbelte af de nævnte ordinære satser. I forbindelse med forhøjelsen af tillægsafgiften på benzin i 1955 ændredes denne særlige vægtafgiftssats for dieseldrevne køretøjer, således at der nu (jfr. lov nr. 83 af 31. marts 1955) svares 3½ gange ordinær afgift af dieseldrevne almindelige person-, rute- og lastbiler og 10 gange denne afgift af dieseldrevne droscher o. lign. For påhængsvogne, der trækkes af dieselskøretøjer, er satsen dog fortsat 2 gange den ordinære.

Cykler med hjælpemotor (knallerter) er siden 1953 fritaget for at betale vægtafgift,

Ud over disse ordinære afgifter er der siden

1950 pålagt motorcykler og personbiler med visse undtagelser en tillægsvægtafgift. Denne tillægsafgift androg i finansårene 1950/51-1953/54 100 pct. og derefter 50 pct. af den ordinære afgift.

Provenuet af såvel den ordinære vægtafgift som tillægsvægtafgiften skal anvendes til forskellige vej formål.

C. Benzinafgift.

Afgiften på benzin blev indført i 1927.

De nuværende benzinafgifter, der beløber sig til 56 øre pr. l, er sammensat af fire dele, der opkræves efter ensartede regler, hvorimod provenuet af de forskellige dele anvendes til forskellige formål.

- 1) Ordinær benzinafgift. Provenuet anvendes til vej formål af forskellig art.
- 2) Benzin-énøre i henhold til lov af 1932. Provenuet er gået til brobygning og bestemte større vejanlæg.
- 3) Benzin-énøre i henhold til lov af 1941. Provenuet er gået til Rødby-motorvejen og andre store vejanlæg.
- 4) Tillægsafgift af benzin. Provenuet indgår i de almindelige statsindtægter.

Afgifternes størrelse og sammensætning fremgår af følgende opstilling:

	afgift	loven	loven	afgift	
1. juli 1927.	7			7	
19. okt. 1931.	7			2	9
8. april 1932.	7	1		2	10
21. juni 1932.	7	1		5	13
1. dec. 1939.	17	1		5	23
17. april 1941.	17	1	1	5	24
22. dec 1945.	27	1	1	5	34
5. maj 1948.	40	1	1	5	47
10. dec. 1949.	34	1	1	5	41
15. marts 1955.	34	1	1	20	56

Benzinafgiften berigtiges ved indførselen eller ved fremstillingen her i landet. Der er tilstået benzinimportørerne m.v. en kreditordning (kreditlager) med hensyn til afgiften.

Benzin, der anvendes til en række forskellige formål, er fritaget for afgift. Det gælder således benzin, der anvendes til drift af landbrugstraktorer, stationære motorer, flyvemaskiner, fiskefartøjer m.v. Afgiftsfritagelsen er siden 1954 i vidt omfang baseret på anvendelsen af afgiftsfri, særligt farvet benzin, medens der ved anvendelse af almindelig motorbenzin ydes tilbagebetaling af den erlagte afgift.

Afgiftsbestemmelserne findes nu i lovbestemt godkendelse nr. 251 af 8. juli 1954 som ændret ved lov nr. 69 af 24. marts 1956, lov nr. 163 af 13. juni 1956 og lov nr. 82 af 29. marts 1957.

5. Andre specifikke afgifter på varer.

Fælles for de i dette afsnit omtalte forbrugsafgifter er, at de alle er fastsat som en afgift pr. stk., kg eller liter. Afgifterne opkræves for her i landet fremstillede varer af producenten, medens afgiften for indførte varer berigtiges ved indførselen, i enkelte tilfælde dog først ved importørens videresalg af varerne.

De gældende bestemmelser om disse afgifter findes i lov nr. 44 af 14. marts 1955 om forskellige forbrugsafgifter. Bestemmelserne om afgift af konsum-is findes dog i lov nr. 607 af 21. december 1946, som ændret ved lov nr. 47 af 14. marts 1955.

Afgifterne er i det følgende opstillet i den rækkefølge, i hvilken de er indført.

- 1) Afgiften på *spillekort*, som stammer fra det 18. århundrede, blev i 1847 fastsat til 8 rigsbankskillings pr. spil. I 1908 ændredes afgiften til 25 øre pr. spil og i 1918 til 1 kr. Den nuværende afgift, 2 kr. pr. spil, har været gældende siden 1933.
- 2) Afgiften på *kaffesurrogater*, der blev indført i 1932 og oprindelig var på 40 øre pr. kg, har siden 1933 udgjort 64 øre pr. kg. Denne afgift opkræves kun af her i landet fremstillede varer, men modsvares af en told af tilsvarende størrelse på indførte varer.
- 3) *Papir og pap* blev i 1940 belagt med en afgift på 5 øre pr. kg for papir og 2 øre pr. kg for pap. Mens afgiftssatsen for pap ikke senere er blevet ændret, blev afgiften for papir i 1942 forhøjet til 10 øre pr. kg, i 1946 til 20 øre pr. kg og i 1950 til 30 øre pr. kg. Af arbejder af papir og pap, der indføres her til landet, svares en afgift af samme størrelse som afgiften af papir. Papir, der anvendes til trykning af dagblade, faglige, politiske og kulturelle tidskrifter og årbøger med videnskabeligt stof, samt papir, der anvendes til fremstilling af sække til foder- og gødningsstoffer, er fritaget for afgift.
- 4) Afgiften på *radio- og glødelamper m.v.* blev indført i foråret 1940. Afgiften var da for radiolamper 2,50 kr. pr. stk. og for

glødelamper 25 øre pr. stk., idet dog små glødelamper (f. eks. til lommelamper) ikke var afgiftspligtige. Afgiftssatserne blev i efteråret 1940 forhøjet til henholdsvis 3 kr. og 30 øre pr. stk. Afgiftsområdet blev i 1952 udvidet med små glødelamper samt med damp lamper (lysstofrør), neonrør og sikringer samtidig med, at den da gældende værdiafgift på lamper og lysstofrør m.v. blev ophævet. Afgiftssatserne, der ikke senere er blevet ændret, udgør herefter:

Radiolamper.....	3 kr. pr. stk.
Glødelamper med bredde over 19 mm eller længde over 35 mm.....	50 øre -
Andre glødelamper.....	10 -
Damplamper af længde ikke over 2 m.....	2 kr. -
Andre damplamper.....	5 -
Neonrør.....	6 - - m
Sikringer.....	10 øre - stk.

- 5) Afgiften af *mineralvand m.v.* blev ligeledes indført i 1940 og androg oprindelig 12 øre pr. liter. Den nuværende afgiftssats på 20 øre pr. liter blev fastsat i 1955. Af sådanne drikke med indhold af cola-ekstrakt, coffein eller theobromin er afgiften siden 1953 1 kr. pr. liter.
- 6) Afgiften på *konsum-is* har været gældende siden 1. januar 1947. Afgiftssatsen var oprindelig 50 øre pr. liter, men blev i marts 1955 forhøjet til 1 kr. pr. liter.
- 7) Afgiften på *tændstikker* blev indført i 1950, hvor afgiften udgjorde 3 øre for en almindelig æske. Samtidig blev *cigar- og cigarettændere* pålagt en afgift på 2 kr. pr. stk. Afgifterne blev i 1955 forhøjet til 5 øre pr. æske tændstikker og 5 kr. pr. stk. for cigar- og cigarettændere.
- 8) I 1950 blev der indført en afgift af *jagt-patroner* på 30 øre pr. stk. Denne afgift blev atter ophævet i 1953.

6. Andre værdiafgifter på varer.

A. Afgift på manufakturvarer og forskellige andre såkaldte varige goder.

- 1) I marts 1940 blev der indført en omsætningsafgift, som omfattede manufakturvarer, lædervarer (dog ikke fodtøj), guld- og sølvvarer (også pletvarer) samt ure. Afgiften opkrævedes i detailledet og udgjorde 10 pct. af detailprisen indbefattet afgiften. Efter godt et halvt år blev den dog nedsat til 10 pct. af detailprisen uden afgift.
- 2) I maj 1945 blev afgifterne på manufaktur-

varer og lædervarer ophævet, således at kun afgiften på guld- og sølvvarer samt ure blev tilbage. Afgiften på disse varer blev i 1948 forhøjet til 15 pct. af detailprisen uden afgift, samtidig med at ure til detailpris under 50 kr. blev fritaget for afgift. I 1949 blev afgiftssatsen igen nedsat til 10 pct., medens afgiftsgrænsen for ure blev forhøjet til 150 kr. og senere til 600 kr. Endelig blev pletvarer i 1950 gjort afgiftsfri, og afgiften var herefter uændret til 1955.

- 3) I tiden december 1947-marts 1949 bestod en afgift på pelsskind og beklædningsgenstande forarbejdet heraf. Afgiften opkrævedes i detailledet og udgjorde 15 pct. af detailprisen uden afgift.
- 4) I november 1950 blev der indført afgift på en række varige forbrugsgoder af forskellig art. Disse afgifter opkrævedes i engrosledet, dog bortset fra den neden for under punkt i) nævnte afgift af radiomodtagere m.v., som opkrævedes i detailledet. I den følgende opregning af de vareområder, afgiften omfattede, er for hver enkelt varegruppe anført afgiftssatsens størrelse og afgiftens skæbne indtil 1955.
 - a) For gulvtæpper udgjorde afgiften 20 pct. af engrosprisen indbefattet afgiften. Afgiftsområdet blev indskrænket i 1952, således at gulvtæpper af kokos og jute m.m. samt såkaldte kludetæpper blev fritaget for afgift.
 - b) For grammofonplader, grammofoner og pladespillere udgjorde afgiften ligeledes 20 pct. af engrosprisen indbefattet afgiften. Afgiften blev i 1952 ændret, således at grammofoner og pladespillere blev overført til den nedenfor under pkt. i) nævnte detailsafgift på radiomodtagere.
 - c) Fotografiapparater o. lign., filmsfremvisere og fotografiske film, dog undtagen biograffilm. For filmsfremvisere blev afgiften ophævet i 1952, medens afgiften på de andre vareområder bortfaldt i december 1953. Afgiftssatsen var 20 pct. af engrosprisen indbefattet afgiften.
 - d) Fyldepenne og pencils, 20 pct. af engrosprisen incl. afgift. Ophævet 1953.
 - e) Kufferter, tasker, portemonnæer, tegnebøger, rejseuier o. lign. Afgiften, der var 15 pct. af engrosprisen incl. afgiften, blev ophævet i 1953.

- f) Støvsugere og bonemaskiner, 15 pct. af engrosprisen incl. afgift; ophævet 1952.
- g) Køleskabe og køleanlæg, dog ikke af typer til erhvervsmæssig brug. Afgiften var 15 pct. af engrosprisen incl. afgift; den blev ophævet 1952.
- h) Lamper og lysekroner samt lysstofrør og neonrør, 15 pct. af engrosprisen indbefattet afgiften. Afgiften på denne varegruppe blev ophævet i 1952 i sammenhæng med en forhøjelse af stykafgiften på glødelamper og indførelse af en stykafgift på lysstofrør m. m.
- i) Af radiogrammofoner og andre radiomodtagere samt højttalere blev afgiften som nævnt opkrævet i detailledet. Vareområdet blev i 1951 udvidet med fjernsynsmodtagere og i 1952 med grammofo-
 foner og pladespillere, der indtil da var beskattet under den ovenfor under pkt. b) nævnte engrosledsavgift. Afgiften udgjorde 15 pct. af detailprisen indbefattet afgiften, men for almindelige radiomodtagere af bordmodel blev der ydet et fradrag i prisen på 300 kr. (fra 1953: 400 kr.) for det enkelte apparat, forinden afgiften beregnedes.
- 5) Af de foran i dette afsnit omtalte afgifter var i 1955 følgende tilbage: Engrosafgift af gulvtæpper og grammofoonplader samt detailafgifter af guld- og sølvvarer samt af radiomodtagere, fjernsynsmodtagere og grammofo-
 nener.

Bortset fra afgiften af grammofoonplader, jfr. nedenfor under pkt. C, indgik disse afgifter i den i 1955 gennemførte lov om forbrugsbegrænsende foranstaltninger, der indførte en engrosafgift på bl. a. manufakturvarer. Ved denne ændring blev afgifterne på guld- og sølvvarer samt radio m. m. således omlagt til engrosledet. Vedrørende afgifterne i henhold til loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger henvises til den særlige redegørelse om denne lov, side 230 ff.

B. Parfumer og toiletmidler.

Afgiftspligten omfatter parfumer, kosmetiske artikler og toiletartikler, idet dog en række varer som f. eks. sæbe og tandpasta er fritaget for afgiften.

Ved afgiftens indførelse i marts 1940 udgjorde den 40 pct. af engrosprisen indbefattet

afgiften. Afgiften blev opkrævet ved varens salg fra fabrikant eller grossist til detaillist og blev berigtiget på grundlag af prislisterpriser og ved anvendelse af fakturastempelmærker på tilsvarende måde som nærmere beskrevet under afgiften på cigarer.

Allerede i oktober samme år blev afgiften imidlertid ændret. Satsen blev fastsat til 25 pct. af detailprisen indbefattet afgiften, men afgiften blev fortsat opkrævet af grossist eller fabrikant ved salg til detaillist og under anvendelse af fakturastempelmærker. For at opnå en kontrol med afgiftens rigtige erlæggelse efter detailprisen blev der indført den bestemmelse, at fremstillerne skulle forsyne varerne med særlige af toldvæsenet udstedte kontrolmærker, hvorpå varens (højeste) detailpris var angivet.

Lovbestemmelserne findes nu i lov nr. 68 af 28. februar 1950, ved hvilken lov opkrævnings-systemet atter blev ændret, således at afgiften nu opkræves hos fabrikanten på grundlag af dennes angivelse af udleveringen af afgiftspligtige varer i hver måned. Samtidig blev fakturastempelmærkerne afskaffet, medens systemet med anvendelse af de særlige kontrolmærker (der nu kaldes prismærker) på varerne er opretholdt.

Afgiftssatsen blev i 1956 forhøjet fra 25 til 30 pct. af detailprisen indbefattet afgiften.

C. Grammofoonplader.

Afgiften af grammofoonplader blev indført i 1950 som et led i de da indførte engrosledsavgifter, jfr. ovenfor under pkt. A. I 1955 blev afgiften imidlertid omlagt, således at den nu opkræves i fabrikantledet og udgør $\frac{3}{23}$ af detailprisen indbefattet afgiften. Dette svarer på grund af det faste prissystem for varen ret nøje til størrelsen af den tidligere engrosafgift på 20 pct. af engrosprisen incl. afgift. Lovbestemmelserne om afgiften findes nu i lov nr. 44 af 14. marts 1955 om forskellige forbrugsafgifter.

7. Diverse afgifter.

A. Forlystelsesafgift.

Forlystelsesafgiften indførtes i 1911.

Afgiften beregnedes af billetprisen afgiften ikke indbefattet og androg for forestillinger, der fandt sted i henhold til lov eller bevilling, dog ikke biografer: 5 øre for hver påbegyndt billetprisbeløb på 50 øre; andre forestillinger, herunder biografer: det dobbelte af førnævnte

sats; entre i Tivoli 10 pct. samt for koncerter og oplæsninger 5 pct. Afgiftssatserne fordobles i 1919 (for koncerter og oplæsninger dog først i 1922). I 1946 forhøjedes afgiften for biografer og væddeløb til 60 pct., samtidig med at koncerter og oplæsninger blev afgiftsfri.

I 1950 ophævedes forlystelsesafgiften på teaterforestillinger uden servering. Samtidig omregnedes afgiftssatserne, således at de siden da har været fastsat som brøkdele af entreindtægten indbefattet afgiften. Satserne blev i 1950 følgende:

$\frac{1}{6}$: cirkus, teater med servering, bal, professionelle sportskampe, motorløb samt Tivoli;

$\frac{2}{7}$: væddeløb med totalisator;

$\frac{3}{8}$: filmsforevisninger.

I 1955 forhøjedes afgiften for filmsforevisninger til $\frac{5}{11}$, men blev i 1956 nedsat til $\frac{7}{17}$. Der ydes de mindre biografer en vis moderation i afgiften, og ved fremvisning af danske film tilfalder en vis del af forlystelsesafgiften den pågældende filmproducent. Fra nytår 1958 er afgiften på filmsforevisninger nedsat med $\frac{1}{7}$ af den hidtil beregnede afgift, og der er indført en vis lempelse for cirkusforestillinger.

De pågældende bestemmelser findes i lovbekendtgørelse nr. 7 af 15. januar 1958.

B. Totalisatorafgift.

Totalisatorafgiften indførtes i 1895. Afgiften androg 5 pct. af det samlede totalisatorindskud. Afgiften blev i 1912 forhøjet og gjort progressiv på det samlede totalisatorindskud pr. spilledag. Afgiften er flere gange forhøjet og udgør nu, jfr. lov nr. 145 af 31. marts 1950 om totalisatorspil, 10 pct. af indskudssummen pr. dag for beløb indtil 25.000 kr. og derefter progressivt stigende, således at den for ind-

skudssum over 150.000 kr. udgør 28.750 kr. af 150.000 kr. og 30 pct. af resten; afgiften kan dog ikke overstige 25 pct. af indskudssummen.

C. Afgift af tipning.

Afgift af tipning indførtes i 1948 samtidig med oprettelsen af tipstjenesten. Afgiften udgør 15 pct. af indskudssummen, jfr. lovbekendtgørelse nr. 171 af 18. juni 1956.

Siden 1951 opkræves yderligere en afgift på 5 øre pr. tippet række.

D. Afgift af rejsevaluta.

I tiden fra november 1950 til oktober 1951 opkrævedes gennem de autoriserede valutaforhandlere en afgift ved salg af rejsevaluta. Afgiften udgjorde 20 pct. af betalingen for valutabeløbet, afgiften ikke medregnet.

E. Andre afgifter.

I tidens løb har der været opkrævet forskellige andre afgifter. Her skal blot nævnes, at der fra 1917-1922 opkrævedes en afgift ved større salg af smykker og ædelstene til forbrugere, og at der fra 1919-1921 opkrævedes en årlig afgift på lystfartøjer over en vis værdi.

Det kan yderligere anføres, at der ved forskellige lejligheder i forbindelse med indførelse af forbrugsafgifter er foretaget en beskatning af detailhandelens lagre på det pågældende tidspunkt. Tilsvarende beskatning af erhvervsvirksomheders lagre er sket i forbindelse med toldforhøjelser og ved forhøjelser eller bortfald af maksimalpriser.

B. PROVENUET AF DANSKE FORBRUGSAFGIFTER.

I nedenstående tabel gives en oversigt over udviklingen i provenuet af de enkelte danske forbrugsafgifter i nogle udvalgte finansår siden 1913/14.

Afgifterne er i tabellen opstillet i samme rækkefølge, i hvilken de er omtalt i den foranstående beskrivelse af de danske forbrugsafgifter og deres udvikling. Ved bedømmelse af udviklingen i provenuet af de enkelte forbrugsafgifter må tabellen sammenholdes med de i det foranstående givne oplysninger om æn-

dringer i afgifternes satser, vareområde og opkrævningsmåde.

Da der i tabellen er udeladt enkelte mindre indtægter, som i statsregnskabet er opført som forbrugsafgifter, og da der på den anden side i tabellen er medtaget enkelte afgifter, som på statsregnskabet ikke opføres blandt forbrugsafgifterne, er der ikke fuld overensstemmelse mellem statsregnskabet's samlede tal for disse og tabellens sammentællinger.

	1913/14	1922/23	1929/30	1933/34	1938/39	1942/43	1946/47	1949/50	1952/53	1956/57	1957/58
	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.
Spiritusafgift	6,5	1,2	1,2	0,7	1,0	2,2	3,1	1,9	1,7	54,2	56,8
Tillægsafgift af spiritus	—	31,0	28,7	23,3	30,3	48,6	102,4	83,4	61,2	—	—
Afgift af vin	—	2,0a	—	—	—	—	—	—	—	33,2c	52,5
Afgift af frugtvin	—	0,4	0,5	1,0	1,1	4,9	9,4	6,0	2,6	1,2	1,1
Afgift af øl	8,1	22,6	27,7	35,1	40,9	48,0	90,0	111,1	69,2	248,8	264,5
Afgift af engrosomsætningen af stærke drikke	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
Afgift af restaurationsomsæt- ningen af stærke drikke...	—	—	—	10,8	13,6	55,4	99,4	130,1	239,7	84,0	75,3
Afgift af detailomsætningen af stærke drikke	—	—	—	—	—	22,3	111,5	104,8	88,3	98,0	100,4
Afgift på omsætningen i ka- feer m. v.	—	12,6	15,7	—	—	6,0	8,2	—	—	—	—
Afgift af cigaretter og røg- tobak m. v.	0,7	15,9	26,0	26,3	35,3	130,2	248,9	372,3	492,9	583,2	627,7
Afgift af cigarer og cigaril- los	—	—	—	7,8	10,4	26,8	76,2	90,7	82,0	98,1	110,2
Afgift på dyrkning af tobak	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,4	0,3	0,0	0,0	—	—
Omsætningsafgift af choko- lade- og sukkervarer.	—	5,8	10,0	11,5	15,5	26,6	53,9	122,9	149,6	140,9	144,9
Råstofafgift	—	—	—	—	—	0,4	3,1	4,3	11,5	5,9	5,7
Afgift af sukker	4,8	6,2	7,4	8,9	10,1	9,3	8,0	9,0	3,9	—	—
Tillægsafgift af sukker	—	—	—	5,5	8,6	7,8	6,7	7,5	—	—	—
Omsætningsafgift af motor- køretøjer	—	—	9,5	4,9	13,1	0,4	19,4	14,8	64,0	131,3	220,1d
Årlig afgift af motorkøre- tøjer	0,1	3,8	15,6	19,8	28,2	12,3	28,0	41,3	55,2	100,7	111,1
Tillægsafgift af motorkøre- tøjer	—	0,1b	—	—	—	—	—	—	14,8	13,5	15,0
Afgift af benzin	—	—	16,1	20,9	28,7	3,4	70,1	170,3	175,2	252,0	239,9
Tillægsafgift af benzin	—	—	—	15,0	20,5	1,2	13,0	21,3	25,8	148,3	141,1
Afgift af benzin i henhold til lov af 1932 (énøreaf- gift)	—	—	—	—	4,1	0,2	2,6	4,3	5,2	7,4	7,1
Afgift af benzin i henhold til lov af 1941 (énøreaf- gift)	—	—	—	—	—	0,2	2,6	4,3	5,2	7,4	7,1
Afgift af spillekort	0,1	0,4	0,4	0,3	0,5	0,8	0,6	0,9	0,8	0,9	0,8
Afgift af kaffesurrogater ...	—	—	—	3,9	4,7	12,6	6,6	8,0	6,7	5,4	5,3
Afgift af papir og pap	—	—	—	—	—	10,7	18,9	21,7	26,3	39,9	42,2
Afgift af radiolamper	—	—	—	—	—	2,1	3,7	2,3	2,6	6,0	8,0
Afgift af glødelamper m. v.	—	—	—	—	—	2,7	3,0	5,1	8,5	12,6	12,8
Afgift af mineralvand	—	—	—	—	—	4,8	6,1	7,6	8,5	16,9	17,9
Afgift af konsum-is	—	—	—	—	—	—	0,2	7,0	5,4	14,5	14,8
Afgift af tændstikker, cigar- tændere m. v.	—	—	—	—	—	—	—	—	9,1	14,1	14,0
Afgift af jagtpatroner	—	—	—	—	—	—	—	—	1,6	—	—
Afgift af manufakturvarer og lædervarer	—	—	—	—	—	96,6	—	—	—	—	—
Afgift af guld- og sølvvarer samt ure	—	—	—	—	—	—	8,4	8,3	5,1	—	—
Afgift af pelsvarer	—	—	—	—	—	—	—	0,3	—	—	—
Afgift af gulvtæpper, gram- mofonplader, fotografiske artikler, fyldepenne, tasker m. v.	—	—	—	—	—	—	—	—	35,1	—	—
Afgift af radiomodtagere og grammofoner	—	—	—	—	—	—	—	—	8,4	—	—
Afgift af manufakturvarer, plasticvarer, lædervarer, guld- og sølvvarer, ure, legetøj, radio m. m.	—	—	—	—	—	—	—	—	—	244,6	271,0
Afgift af grammofonplader	—	—	—	—	—	—	—	—	—	3,3	3,8
Afgift af parfumer og toilet- midler	—	—	—	—	—	8,9	12,7	12,1	16,3	25,9	29,5

	1913/14	1922/23	1929/30	1933/34	1938/39	1942/43	1946/47	1949/50	1952/53	1956/57	1957/58
	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.	Mill.kr.
Forlystelsesafgift	1,1	5,1	5,0	5,4	7,2	11,1	22,0	23,0	27,3	35,9	32,1
Totalisatorafgift	0,3	1,1	0,7	1,3	3,9	4,5	8,6	8,1	7,7	9,2	9,3
Afgift af tipning	—	—	—	—	—	—	—	8,3	13,1	19,4	20,3
<hr/>											
Forbrugsafgifter ialt	21,7	108,2	164,5	202,4	277,7	561,4	1047,6	1413,0	1730,5	2456,7	2662,3
Told	35,0	70,8	100,1	98,4	116,5	58,1	134,1	129,1	155,4	266,5	276,3
<hr/>											
Tilsammen	56,7	179,0	264,6	300,8	394,2	619,5	1181,7	1542,1	1885,9	2723,2	2938,6

a) Tillægsafgift. b) Særafgift til staten. c) Fra 9. juni 1956; indtil denne dato indgår afgiften i engrosafgiften. d) Incl. udligningsafgift, 8,5 mill. kr.

C. DE GÆLDENDE DANSKE FORBRUGSAFGIFTERS HØJDE.

I tabellerne på de følgende sider er for et udvalg af varer, der er beskattet under de forskellige forbrugsafgiftslove, beregnet, hvor meget afgiften udgør i procent af henholdsvis engrosprisen og detailprisen, begge indbefattet den pågældende afgift.

Da et stort antal af de gældende afgifter opkræves pr. stk., kg eller liter, eller varierer med prisen pr. enhed, har man ved omregningen til procenter af værdierne måttet foretage beregningen på grundlag af bestemte varekvaliteter. Dette er også nødvendigt i en række tilfælde, hvor afgiften opkræves i procent af værdien, idet detailavancerne kan være forskellige efter varens kvalitet.

Ved udvalget af varer har man tilstræbt at vælge almindelige typiske brugskvaliteter, og for at belyse af giftsprocentens variation for den enkelte afgiftsbelagte vare er der i en række tilfælde valgt både dyre og billige varer inden for de gængse brugskvaliteter, dog således at man har undgået at medtage ekstremt dyre eller billige kvaliteter.

For detailhandelens avancer har man regnet med de i almindelige detailforretninger sædvanligvis anvendte kalkulationsavancer (altså ikke avancerne i stormagasiner, brugsforeninger, kædeforretninger eller særlige »billigforretninger«). For afgiften på cigarer og cigarillos samt chokolade- og sukkervarer er der regnet med de avancer, som bruges ved afgiftsberegningen i de tilfælde, hvor afgiftsberigtigelsen skal ske på grundlag af detailpriserne. Disse avancer ligger meget nær de i de pågældende brancher almindeligt anvendte.

Der er ikke ved beregningerne taget hensyn til tolden. Dette må især tages i betragtning ved sammenligning af afgiften for dansk frugtvin og anden vin. (Tolden for vin indført på fade udgør 75 øre pr. liter for bordvin og 1,15 kr. pr. liter for hedvin). Ved beregningerne for vin er regnet med afgiftssatserne for varer af-tappet her i landet.

For motorkøretøjerne er der ved udregningerne ikke taget hensyn til den særlige udligningsafgift, der opkræves af køretøjer, der indføres her til landet i færdig stand.

Afgifterne på papir og pap samt radiolamper er afgifter på varer, der især anvendes som råvarer og i mindre grad sælges til forbrugerne uden videre forarbejdning. Når man skal se på afgiftsbelastningen for forbrugerne, burde man derfor snarere se på afgiftsbelastningen for de færdige forbrugsvarer såsom bøger, papirvarer og radiomodtagere. Beregninger af dette er dog ikke medtaget i tabellen. For så vidt angår afgiften af radiolamper henledes opmærksomheden på, at der foruden denne afgift af de medgåede radiolamper betales afgift af de færdige radiomodtagere.

De i beregningerne anvendte priser og afgiftssatser er de i begyndelsen af 1958 gældende.

Det bemærkes, at restaurationsafgiften af stærke drikke, der beregnes af forbrugerprisen, samt afgifterne på forlystelser, totalisatorspil og tipning, for hvilke der ikke kan angives nogen engrospris, ikke er medtaget i opstillingen.

Afgiftsart	Varetype	Afgiftssats	Engrospris excl. afgift kr.	Afgift kr.	Engrospris incl. afgift kr.	Afgift i % af engrospris incl. afgift	Detailpris incl. afgift kr.	Afgift i % af detailpris incl. afgift
Spiritus	Taffel akvavit, 1/1 fl.	27,50 kr. pr. l à 100 % styrke + 43 % af engros- prisen indbe- fattet afgiften	4,09	18,71	22,80	82,1	25,20	74,3
	Cognac, 3-stjernet, 1/1 fl. ...	»	21,16	33,34	54,50	61,2	60,50	55,1
Vin	Fransk rødvin af god kvali- tet, 1/1 fl.	3,30 kr. pr. l	6,62	2,38	9,00	26,4	10,90	21,8
	Anden rødvin af billigste prisklasse, 1/1 fl.	»	3,37	2,38	5,75	41,4	6,35	37,4
	Portvin af god kvalitet, 1/1 fl.	5,80 kr. pr. l	9,17	4,18	13,35	31,3	15,75	26,5
	Portvin af billigste prisklas- se, 1/1 fl.	»	5,77	4,18	9,95	42,0	11,50	36,4
Dansk frugtvin	Kirsebærvin af god kvalitet, 1/1 fl.	3,15 kr. pr. l	3,38	2,27	5,65	40,2	7,25	31,3
	Frugtvin (bordvin) af god kvalitet, 1/1 fl.	2,35 kr. pr. l	2,76	1,69	4,45	38,0	5,00	33,8
Øl	Pilsner, afgiftsklasse I, 1/2 fl.	116,50 kr. pr. hl	0,32	0,408	0,73	55,9	0,83	49,1
Cigaretter	Cigaretter, alm. 10 stk.	13,95 øre pr. stk.	0,31	1,395	1,705	81,8	1,85	75,4
	Cigaretter, King Size eller filter, 10 stk.	14,5 øre pr. stk.	0,34	1,45	1,79	81,0	1,95	74,4
Røgtobak	Røgtobak, pakke 50 g	34,25 kr. pr. kg	1,0025	1,7125	2,715	63,1	3,00	57,1
	Røgtobak, pakke 50 g	37,00 kr. pr. kg	1,095	1,85	2,945	62,8	3,25	56,9
Cigarer og cigarillos	Cigar, detailpris 100 øre stk.	16 øre af 74 øre + 50 % af resten af engrospris pr. stk. indbe- fattet afgiften	0,641	0,221	0,862	25,6	1,00	22,1
	Cigar, detailpris 90 øre stk.	»	0,597	0,177	0,774	22,9	0,90	19,7
	Cigar, detailpris 80 øre stk.	16 øre pr. stk.	0,528	0,16	0,688	23,3	0,80	20,0
	Cerut, detailpris 47½ øre stk.	»	0,2585	0,16	0,4185	38,2	0,475	33,7
	Cigarillos, detailpris 42 øre stk.	40 % af engrospris med afgift	0,2223	0,1482	0,3705	40,0	0,42	35,3
	Cigarillos, detailpris 32 øre stk.	11,5 øre pr. stk.	0,166	0,115	0,281	40,9	0,32	35,9
	Cigarillos, detailpris 27 øre stk.	»	0,123	0,115	0,238	48,3	0,27	42,6
Chokolade- og sukker- varer	Fyldte bolcher, kg	40 % af engrosværdien incl. afgift +1,50 kr. pr. kg	3,60	3,90	7,50	52,0	10,35	37,7
	Andre bolcher, kg	»	3,00	3,50	6,50	53,5	8,90	39,3
	Spisechokolade, plade	»	0,76	0,63	1,39	45,3	1,74	36,2
	Konfekt fra fabrik (ren cho- kolade), kg	»	9,90	8,10	18,00	45,0	24,84	32,6
	Hjemmelavet konfekt, fyldt, kg	»	11,64	9,26	20,90	44,3	28,84	32,1
	Kakaopulver (22/24 %), kg	»	5,10	4,90	10,00	49,0	13,80	35,5

Afgiftsart	Varetype	Afgiftssats	Engrospris excl. afgift kr.	Afgift kr.	Engrospris incl. afgift kr.	Afgift i % af engrospris incl. afgift	Detailpris incl. afgift kr.	Afgift i % af detailpris incl. afgift
Råstofafgift	Kokosmel, kg	75 % af ind- førselsværdi	2,46	1,47	3,93	37,4	4,86	30,2
	Hasselnødder med skal, kg	»	3,68	2,30	5,98	38,5	8,35	27,5
	Mandler uden skal, kg	75 % af ind- førselsværdi + 6 kr. pr. kg	10,25	11,15	21,40	52,1	26,50	42,1
Omsætnings- afgift af motorkøre- tøjer	Personautomobil, lille euro- pæisk	3850 kr. af 5000 kr. + 95 % af resten af detailpris uden afgift	6296	6031	12327	48,9	13327	45,3
	Personautomobil, mellemstor europæisk	8600 kr. af 10000 kr. + 105 % af resten	8925	9062	17987	50,4	19502	46,5
	Personautomobil, stor euro- pæisk	»	12560	13577	26137	51,9	28317	47,9
	Personautomobil, amerikansk	13850 kr. af 15000 kr. + 130 % af resten	14990	16775	31765	52,8	34025	49,3
	Drosche eller hyrevogn, eu- ropæisk	20 % af detailpris uden afgift	12560	2948	15508	19,0	17688	16,7
	Varevogn med gul-sort nummerplader til person- transport	Halvdelen af alm. afgift	8395	4186	12581	33,3	13946	30,0
	Scooter	1300 kr. af 2000 kr. + 85 % af resten	1800	1512	3312	45,7	3762	40,2
Motorcykel stor (cylinder- volumen 500 ccm)	3850 kr. af 5000 kr. + 95 % af resten	4370	4035	8405	48,0	9230	43,7	
Benzin	Alm. motorbenzin, 1 liter ...	56 øre pr. l	0,29	0,56	0,85	65,9	0,91	61,5
Spillekort	54 blade	2 kr. pr. spil	2,70	2,00	4,70	42,6	8,00	25,0
Kaffe- surrogater	1 pk., 125 g	64 øre pr. kg	0,27	0,08	0,35	22,9	0,42	19,0
Papir	Alm. bogtrykpapir, 1 kg ...	30 øre pr. kg	2,69	0,30	2,99	10,0	3,12	9,6
	Alm. indpakningspapir (fi- dele), 1 kg	»	2,37	0,30	2,67	11,2	2,87	10,5
Pap	Alm. bølgepap, 1 kg	2 øre pr. kg	0,98	0,02	1,00	2,0	—	—
Glødelamper	40 W. pære, stk.	50 øre pr. stk.	0,85	0,50	1,35	37,2	1,80	27,8
	60 W. pære, stk.	»	1,01	0,50	1,51	33,2	2,05	24,4
	Lommelampepære, stk.	10 øre pr. stk.	0,31	0,10	0,41	24,2	0,55	18,2
Lysstoflamper	60-65 W., stk.	2 kr. pr. stk.	8,45	2,00	10,45	19,1	15,00	13,3
Sikringer	6 amp., stk.	10 øre pr. stk.	0,38	0,10	0,48	21,1	0,60	16,7
Radiolamper	Alm. typer, billigste, stk. ...	3 kr. pr. stk.	7,70	3,00	10,70	28,0	14,00	21,4
	Alm. typer, dyreste, stk.	»	14,00	3,00	17,00	17,6	23,00	13,0
Mineralvand	Citronvand, ¼ liter	20 øre pr. l	0,203	0,05	0,253	19,8	0,32	15,6
	Appelsinvand, ¼ liter	»	0,233	0,05	0,283	17,7	0,38	13,2
Konsum-is	Isvind u. overtræk, 1/16 liter	1,00 kr. pr. l	0,38	0,07	0,45	15,6	0,60	11,7
	Isvind u. overtræk, 1/20 liter	»	0,21	0,05	0,26	19,2	0,35	14,3
	Dessertis i firkantede pak- ninger, ½ liter	»	1,45	0,50	1,95	25,6	2,40	20,8
	Isanretninger u. pynt, 2 liter	»	8,00	2,00	10,00	20,0	12,00	16,7
	Isanretninger m. pynt, 1 liter	»	6,60	1,00	7,60	13,2	9,00	11,1

Afgiftsart	Varetype	Afgiftssats	Engrospris excl. afgift kr.	Afgift kr.	Engrospris incl. afgift kr.	Afgift i % af engrospris incl. afgift	Detailpris incl. afgift kr.	Afgift i % af detailpris incl. afgift
Tændstikker	1 pk. à 10 æsker	5 øre pr. æske	0,475	0,50	0,975	51,3	1,15	43,5
Cigartændere	—	5 kr. pr. stk.	2,67	5,00	7,67	65,2	9,00	55,6
Manufakturvarer	Konfektion	10 % af engrospris uden afgift	—	—	—	9,1	—	6,5
	Undertøj	15 % af engrospris uden afgift	—	—	—	13,0	—	9,3
	Gulvtæpper	25 % af engrospris uden afgift	—	—	—	20,0	—	15,0
Lædervarer	Tasker	15 % af engrospris uden afgift	—	—	—	13,0	—	9,3
Guld- og sølvvarer	Spisebestik	»	—	—	—	13,0	—	9,7
Ure	Armbåndsure	»	—	—	—	13,0	—	7,6
Legetøj	—	»	—	—	—	13,0	—	8,7
Radio	Radiomodtagere	»	—	—	—	13,0	—	9,2
Parfume og toiletartikler	—	30 % af detailprisen med afgift	—	—	—	40,0	—	30,0
Grammofonplader	78 og 45 omdr.	$\frac{3}{23}$ af detailprisen indbefattet afgift	—	—	—	19,3	—	13,0
	$33\frac{1}{3}$ omdr.	»	—	—	—	19,5	—	13,0

D. FORBRUGSAFGIFTERNES INCIDENS EFTER INDKOMST.

På grundlag af den af Det statistiske Departement foretagne undersøgelse af forbruget i 1955 er der foretaget en beregning af forbrugsafgifternes variation efter indkomstens størrelse.*)

Den pågældende undersøgelse af forbruget omfatter lønmodtagere, der er bosat i hovedstaden, provinsbyerne eller landkommuner med bymæssig bebyggelse. Derimod er de rene landkommuner ikke medtaget i undersøgelsen.

Det ved undersøgelsen indsamlede materiale er af Det statistiske Departement bearbejdet således, at der foreligger en stærkt specificeret opdeling af forbruget hos følgende sociale grupper: 1) Højere funktionærer og tjenestemænd,

2) lavere funktionærer og tjenestemænd, 3) faglærte arbejdere og 4) ufaglærte arbejdere. Disse grupper er yderligere efter deres bopæl opdelt i hovedstad, provinsbyer og landkommuner med bymæssig bebyggelse. Undersøgelsen i landkommunerne med bymæssig bebyggelse omfatter dog ikke højere funktionærer og tjenestemænd, men derimod foruden de under 2)-4) nævnte grupper tillige landarbejdere.

Materialet er endvidere af Det statistiske Departement bearbejdet således, at der foreligger en fordeling af forbruget på varegrupper for indtægtsgrupper i intervaller på 5000 kr. Beregningen af de forbrugsafgiftsbeløb, som familier i de forskellige indkomstgrupper betaler, er foretaget på grundlag af dette materiale, men da det ikke foreligger så stærkt specificeret som forbrugets opdeling efter sociale grupper i

*) Jfr. Statistiske Efterretninger 1957, nr. 83, og 1958, nr. 46.

hovedlandsdele, er der på sidstnævnte materiale foretaget forskellige supplerende beregninger til støtte for undersøgelsen på indkomstgrupperne.

Man har til brug ved denne undersøgelse fra Det statistiske Departement fået stillet en række detaljerede oplysninger til rådighed.

Om de foretagne beregninger vedrørende forbrugsafgifterne kan anføres følgende:

Beregningerne er foretaget ud fra den forudsætning, at der sker fuld overvæltning af de pålagte forbrugsafgifter.

Der er anvendt de i sidste halvdel af året 1955 gældende afgiftssatser, d.v.s. de afgiftssatser, der var gældende efter de i marts 1955 gennemførte afgiftsforhøjelser og nye afgifter, herunder afgiften på manufakturvarer m. m. Beregningerne er endvidere foretaget på grundlag af de priser, der var gældende i sidste halvdel af 1955. Hvor det ved beregningen har været nødvendigt at tage hensyn til avancerne på de pågældende varer, har man dog i betydeligt omfang måttet anvende de i 1957 gældende avancer. Fejlen herved er dog formentlig ganske ubetydelig.

Ved beregningerne er så vidt muligt medtaget alle forbrugsafgifter. Foruden de af toldvæsenet opkrævede afgifter er således medtaget forlystelsesaafgiften, vægtafgiften af motorkøretøjer, totalisatorafgiften og tipsafgiften (men derimod ikke de særlige afgifter på totalisator og tipsgevinster, der må betragtes som en slags indkomstskatter). På grund af manglende specifikation af forbruget har det ikke været muligt at medtage visse mindre afgifter i beregningerne, således f. eks. afgifterne på spillekort og cigartændere samt den såkaldte råstofafgift af nødder og mandler m.v. Der har f. eks. heller ikke kunnet tages hensyn til de afgiftsbeløb, som eventuelt hviler på ikke specificerede udgiftsposter som lommepege til børnene samt gaver.

Tolden er ikke medtaget i beregningerne undtagen visse rent fiskale todsatser for varer, der spiller en betydelig rolle i forbruget. Dette gælder således tolden på kaffe, te, vin, spiritus og råtabak. Grunden til, at tolden normalt ikke er medtaget, er, at det ville være vanskeligt - for ikke at sige umuligt - at foretage de beregninger, der skulle til for at fordele tolden på de forskellige varearter. En stor del af tolden falder nemlig ikke på færdigvarer, men på råvarer og halvfabrikata, der anvendes til frem-

stilling af forbrugsvarerne. Endnu større vanskelighed ville der opstå ved fordeling af de toldbeløb, som vedrører produktionsmidler, f. eks. tolden på produktionsmaskiner, som kun indirekte gennem omkostningerne påvirker priserne på færdigvarerne. Yderligere kan anføres, at der også ville være principielle problemer ved afgørelsen af, hvorvidt og hvorledes man skulle indregne toldbeskyttelsen på varer, som helt eller delvis fremstilles her i landet i konkurrence med indførte varer. Herunder ville det blive nødvendigt at tage stilling til spørgsmålet om, i hvilket omfang toldbeskyttelsen udnyttes af de indenlandske producenter, og om tolden eventuelt delvis bæres af de udenlandske leverandører.

Som følge af de anførte begrænsninger i beregningerne kommer resultaterne ikke til at vise det fulde skattetryk, som forbrugsafgifterne bevirker på de betragtede indkomstgrupper.

For de specifikke afgifter (afgifter, der regnes efter styktal, kilo eller liter) vil det normalt være således, at afgiften i de velhavendes forbrug vil udgøre en mindre del af forbrugsudgiften end for de mindre velhavendes, fordi de velhavende køber bedre kvaliteter af varerne. Ligeledes vil det kunne tænkes, at handelsavancerne (service) for de velhavendes forbrug er større end for de fattiges, således at de velhavendes afgiftsbelastning, når der ikke er tale om detailbeskatning, procentvis vil være lavere end de fattiges. Sådanne forhold har der ikke kunnet tages hensyn til ved beregningerne, idet der overalt er regnet med den samme afgiftsbelastning for de enkelte varegrupper, uanset hvilken indkomstklasse udgiften hidrører fra. Når en udgiftspost omfatter varer af forskellig art, er der ligeledes regnet med en fælles (gennemsnitlig) af giftsprocent, selv om man har en vis formodning om, at der i nogle tilfælde er en forskellig sammensætning af forbruget inden for denne udgiftspost, efter som den falder i den velhavende eller mindre velhavende familie. Disse forhold vil normalt medføre, at man finder et for højt tal for beskatningen af de velhavendes og et for lavt tal for beskatningen af de fattiges forbrug. På den anden side vil der for visse andre afgifter gøre sig det modsatte forhold gældende. Dette vil således være tilfældet for beskatningen af cigarer samt for omsætningsafgiften af motorkøretøjer, idet afgifterne på disse varer er udformet således,

at de er progressive på prisen pr. enhed. Det har ikke været muligt at skønne over, hvilken af de to tendenser der har størst vægt.

Ved beregningerne er der som regel regnet med gennemsnitlige afgiftsprocenter for den pågældende vare eller varegruppe, men i en del tilfælde har det været nødvendigt at foretage beregningerne på grundlag af afgiftsprocenten for udvalgte typiske varekvaliteter.

I tilfælde, hvor afgifterne beregnes i forhold til engrospriserne, og avancerne i detailhandelen ikke ligger fast, har man regnet med typiske avancer i almindelige detailforretninger. Tilsvarende har man for varer, der er belagt med specifikke afgifter, regnet med detailprisen i almindelige typiske detailforretninger.

Der er som regel kun taget hensyn til de afgiftsbeløb, som direkte hviler på de pågældende forbrugsvarer, medens der som regel ikke er taget hensyn til de afgifter, som hviler på anvendte råstoffer, eller som endnu mere indirekte påvirker priserne ved at hvile på de anvendte produktionsmidler. F. eks. har man for motorbeskatningens vedkommende medtaget de afgifter, som hviler på forbrugernes privatkøretøjer i form af afgift på benzinforbruget, vægt-afgiften på motorkøretøjer og omsætningsafgiften ved anskaffelsen af disse. Derimod har man ikke indregnet de motorafgifter, som betales af

erhvervslivet og indregnes i produktionsomkostningerne. Der er heller ikke ved beregningerne taget hensyn til de motorafgifter, som indgår i udgifterne til personbefordring med omnibusser, taxa o. lign. For enkelte varer er dog medregnet de afgifter, som er erlagt af de til varens fremstilling anvendte råvarer. Dette gælder således den papirafgift, der er betalt af de rene papirvarer såsom bøger, husholdningspapir, skriveblokke o. lign. Derimod indgår afgifterne på emballagepapir og lignende ikke i beregningerne. For de varer, hvoraf der i henhold til loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger betales den særlige dækningsafgift ved indførsel fra udlandet, er der taget hensyn til de afgiftsbeløb, der er betalt af de til varenes fremstilling her i landet anvendte afgiftspligtige råvarer. Det drejer sig her om sådanne varer som dyner, madrasser, polstrede møbler og fodtøj.

Undersøgelsens resultater fremgår af nedenstående tabel, hvori er anført afgiftsbeløbene i kroner inden for forskellige hovedgrupper af udgiftsposter.

Vedrørende de enkelte grupper i tabellen skal anføres:

I posten »Regelmæssig fortæring ude« må den væsentligste udgiftspost, der er beskattet, være udgiften til køb af øl. Da der ikke fore-

Indkomstgruppe	-5.000 kr.	5- 10.000 kr.	10- 15.000 kr.	15- 20.000 kr.	20- 25.000 kr.	25- 30.000 kr.	30- 35.000 kr.
	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
Tændstikker og glødelamper	5	13	15	15	13	15	13
Fødevarer m. v.	56	93	138	169	236	274	336
Regelmæssig fortæring ude	12	32	36	46	59	36	43
Lejlighedsvis fortæring ude	5	11	16	25	42	48	88
Øl, vin og spiritus til særlige lejligheder	10	20	43	79	122	155	194
Tobak	105	252	366	509	539	653	605
Beklædning (incl. fodtøj)	27	49	72	106	135	158	165
Boligudstyr	5	11	23	35	39	55	59
Personlig pleje	4	7	10	16	22	24	25
Radio, forlystelser	17	25	43	61	77	84	109
Transport	9	50	85	196	293	643	871
Andet	6	11	18	28	31	32	37
Forbrugsafgifter i alt	261	574	865	1.285	1.608	2.177	2.545
Indtægt (udgifter + opsparing)	3.563	8.262	12.394	17.362	22.210	27.097	32.490
Afgiftsbeløb i pct. heraf	7,3	6,9	7,0	7,4	7,2	8,0	7,8
Samlede udgifter	3.700	8.033	11.882	16.606	20.855	25.806	30.393
Afgiftsbeløb i pct. heraf	7,1	7,1	7,3	7,7	7,7	8,4	8,4
Samlede udgifter ÷ personlige skatter ...	3.526	7.381	10.707	14.578	17.696	21.346	24.581
Afgiftsbeløb i pct. heraf	7,4	7,8	8,1	8,8	9,1	10,2	10,4

ligger oplysninger om, hvorledes udgifterne fordeles sig på de enkelte varer eller varegrupper, har det været nødvendigt at foretage et skøn over, hvormeget ølforbruget udgør af de samlede udgifter på denne konto. Afgiftsbeløbet for denne udgiftspost er formentlig det, der er behæftet med den største usikkerhed i den foretagne beregning.

For udgiften til lejlighedsvis fortæring ude gør der sig også nogen usikkerhed gældende med hensyn til opdelingen på mad og drikkevarer. Ved beregningen af afgiftsbeløbet er der foruden afgifterne på øl, vin og spiritus taget hensyn til den særlige omsætningsafgift på restaurationernes omsætning af stærke drikke.

Ved beregning af det afgiftsbeløb, som falder på radiomodtagere m. v., er der foruden omsætningsafgiften på den færdige vare også taget hensyn til den særlige stykafgift, som betales af de radiatorer, som er medgået til fremstillingen af den pågældende radiomodtager m. v.

Ved beregningen af de afgiftsbeløb, der falder på udgiftsposten for anskaffelse af bil, mo-

torcykel eller scooter, har man foruden omsætningsafgiften af motorkøretøjer også regnet den særlige dollarpræmiering med som afgift. Det særlige dollarpræmieringstillæg måtte betales ved indregistrering af det store flertal af motorkøretøjer, og ved beregningen af det samlede afgiftsbeløb har man medregnet det gennemsnitlige beløb for dollarpræmieringstillæg for motorkøretøjer købt såvel på som uden indkøbstilladelse.

Ved bedømmelsen af tabellens resultater bør det erindres, at det gennemsnitlige antal personer pr. husstand er forskelligt i de behandlede indkomstgrupper, som det fremgår af følgende tabel:

Indkomstgruppe	Gennemsnitlig antal personer pr. husstand
-5.000 kr.	1,3
5-10.000 -	2,5
10-15.000 -	2,9
15-20.000 -	3,1
20-25.000 -	3,2
25-30.000 -	3,4
30-35.000 -	3,4

III. Omsætningsafgift i forskellige lande.

I det følgende gives en beskrivelse af de generelle omsætningsafgifter i en række fremmede lande. Beskrivelsen af afgiftssystemerne i de enkelte lande er i hovedtræk foretaget på tilsvarende måde som den foranstående diskussion af problemerne ved indførelse af en almindelig omsætningsafgift i Danmark.

Til sammenligning med oplysningerne fra de fremmede lande indledes med en beskrivelse af bestemmelserne i den danske afgift på manufakturvarer m. v., idet denne afgift i vidt omfang er opbygget efter samme principper, som kan anvendes for en generel afgift, og da denne afgift i stor udstrækning har været udgangspunkt i de foranstående drøftelser af en generel afgift i Danmark.

Derefter følger beskrivelser af de generelle afgifter i Norge, Finland, Schweiz, Tyskland og Frankrig, idet hvert af disse lande er typiske repræsentanter for forskellige afgiftssystemer. De tre førstnævnte lande er således eksempler på lande med enkeltledsafgifter, idet afgiften i Norge opkræves i detailledet, i Finland i producent- og importørledet, medens den i Schweiz opkræves i engrosledet. Den tyske

omsætningsafgift er flerleds (kumulativ) afgift og den franske en såkaldt værditilvækstafgift.

Videre gives der en beskrivelse af den engelske omsætningsafgift, selv om den ikke er en egentlig generel afgift, men en afgift af ganske tilsvarende art som den danske afgift på manufakturvarer, men med et bredere vareområde.

For en række andre europæiske og oversøiske lande gives kortfattede oversigter over deres generelle afgifter.

Da afgiftsreglerne i mange lande ret hyppigt undergår ændringer, vil beskrivelsen af afgiftssystemerne i nogle af landene, især de mere kortfattet omtalte, ikke være helt å jour.

For så vidt angår Sverige, hvor der ikke findes nogen generel omsætningsafgift, gives et referat af de forslag om en sådan, der er indeholdt i en i 1957 afgiven betænkning.

Oplysninger om de fremmede lande afsluttes med oversigter over, hvorledes det offentlige skatteindtægter i en række lande fordeler sig på direkte og indirekte skatter, og hvorledes disse sidste fordeler sig på nogle hovedgrupper af indirekte skatter.

A. DEN DANSKE AFGIFT PÅ MANUFAKTURVARER M. V.

Bestemmelserne om afgift af manufakturvarer m. v. findes i lov nr. 43 af 14. marts 1955 om forbrugsbegrænsende foranstaltninger, således som loven er ændret ved lov nr. 180 af 23. juni 1956.

1. Afgift i et eller flere led.

Afgiften hviler kun i ét led, således at den enkelte vare kun belastes med afgift én gang

på sin vej til forbrugeren. Handelsvirksomheder, der opkræver afgiften (er »anmeldt« for kontrolmyndigheden, d.v.s. toldvæsenet), køber således deres varer i uberigtiget stand, ligesom virksomheder, der fremstiller afgiftspligtige varer, indkøber de til fremstillingen medgåede afgiftspligtige materialer i uberigtiget stand. Salget fra ikke-anmeldte virksomheder til forbrugere er også afgiftsfrit.

2. Det afgiftspligtige led i omsætningen.

Afgiften hviler, som det almindeligvis udtrykkes, i engrosleddet, d.v.s. at afgiften normalt berigtiges ved varens næstsidste omsætning, før den når forbrugeren. Det er dog en forudsætning for, at det bliver næstsidste omsætning, at varen ved denne omsætning foreligger i færdig stand.

Beskatningen sker derfor ikke ved næstsidste omsætning, hvis varen videreføres i sidste omsætningsled, f. eks. hvis en håndværker eller fabrikant afsætter sine produkter direkte til forbrugere. Også på andre måder kan der forekomme afvigelser fra det ovenfor anførte.

Lovens system med hensyn til afgiftsberigtigelsen er i øvrigt følgende:

Afgiften svares af den, der i erhvervsmæssigt øjemed fremstiller afgiftspligtige varer eller driver mellemhandel (engroshandel) med sådanne varer. Disse virksomheder skal anmeldes for toldvæsenet og får derefter udleveret et legitimationskort. Mod forevisning af legitimationskortet kan virksomhederne uden afgiftsberegning indkøbe afgiftspligtige varer, som skal anvendes til videresalg eller til fremstilling af afgiftspligtige varer.

Når de anmeldte virksomheder afsætter varer til forbrugere eller til virksomheder, der ikke er anmeldt (f. eks. detailhandlere), skal de opkræve afgiften.

Ud over dette almindelige princip findes mere specielle regler for, hvornår afgiften skal berigtiges:

a) Afgiftspligtige varer, der indføres fra udlandet af forbrugere eller af ikke-anmeldte virksomheder, skal berigtiges ved indførselen sammen med toldbehandlingen. Varer, der indføres af anmeldte virksomheder, udleveres disse uden afgiftserlæggelse mod forevisning af legitimationskortet.

b) Der svares afgift af auktionssalg, medmindre varerne købes af en anmeldt virksomhed.

c) Anmeldte virksomheder, der har eget detailudsalg, skal berigtige afgiften ved varenes overførsel til detailudsalget.

d) Anmeldte virksomheder, der til virksomhedens eget brug (bortset fra materialer til fremstilling af afgiftspligtige varer) udtager varer af virksomhedens uberigtigede lager, skal berigtige afgiften ved udtagelsen. På samme måde forholdes, hvis virksomhedens ejer udtager varer til eget brug.

e) I en række tilfælde medfører de særlige bestemmelser, der tilsigter formindskelse af antallet af anmeldte virksomheder, at der sker afvigelse fra de ovennævnte regler. Disse regler omtales nærmere nedenfor under punkt 6.

3. Afgiftspligtens omfang.

Da man kun har tilsigtet afgift på ret begrænsede vareområder, er alene de i loven særligt nævnte varer afgiftspligtige. Af de væsentligste grupper afgiftspligtige varer skal kort nævnes:

Manufakturvarer, beklædningsgenstande og tilbehør hertil samt pelsskind.

Lædervarer.

Plasticvarer, der har samme anvendelse som manufakturvarer og lædervarer.

Guld- og sølvvarer samt bijouteri.

Ure.

Legetøj.

Radiomodtagere, fjernsynsmodtagere og gramofoner.

Af afgiftsfritagne varer kan anføres:

Bandager.

Garn og tovværk af visse grove materialer. Sække, fiskenet samt driv- og transportremme.

Linoleum og lignende.

Madrasser, dyner og lignende.

Fodtøj.

Af disse fritagelser er fodtøjet økonomisk langt den mest betydende.

Efter lovens § 4, stk. 1, kan finansministeriet administrativt fritage en vare for afgift, såfremt varens anvendelse til teknisk brug eller praktiske administrative grunde i ganske særlig grad taler derfor. I overensstemmelse med lovens ord «i ganske særlig grad», har man søgt at begrænse disse fritagelser, idet man bl. a. opfatter ordet »teknisk« i en ret snæver betydning. Af varer, der er fritaget for afgift, kan nævnes slibelærred (smergellærred), pudse- og polerskiver, tjærefilt, ædelstene til teknisk brug, sejldug og visse maskinfilte.

Herudover har tekstilfabrikkerne en almindelig adgang til afgiftsfrit indkøb af materialer til brug i deres maskinanlæg, f. eks. filt og maskindele af læder. Begrundelsen herfor er, at man har ønsket at undgå den dobbeltbeskatning, som ville følge af, at ikke blot færdigvarer, men også de til disses fremstilling anvendte hjælpestoffer var afgiftspligtige.

Reglerne i lovens § 4, stk. 2, vedrørende fritagelse for afgift af afgiftspligtige materialer, der anvendes til fremstilling af afgiftsfri varer, bringes i hovedsagen kun i anvendelse, hvor de pågældende færdigvarer fremstilles i konkurrence med udlandet, således at de indenlandske producenter ville få negativ eller stærkt formindsket beskyttelse, hvis de måtte betale afgift af materialerne, medens de færdige udenlandske varer kan indføres afgiftsfrit. Som eksempler på bevillinger til afgiftsfrit indkøb af materialer til afgiftsfri varer kan nævnes varer til fremstilling og samling af automobiler samt materialer til fremstilling af de ovennævnte afgiftsfri varer, f. eks. bandager, sække og fiskenet.

Ifølge loven kan fritagelsesbemyndigelsen ikke bringes i anvendelse for varer, der er belagt med den såkaldte dækningsafgift. Denne afgift opkræves ved indførsel fra udlandet af forskellige varer, der ikke i sig selv er afgiftspligtige, men til hvis fremstilling er anvendt afgiftspligtige materialer i større omfang, f. eks. madrasser, dyner, fodtøj og møbler med tekstilstof. Den særlige afgift ved indførselen af disse varer er pålagt for at belaste de indførte varer med en tilsvarende afgift som indenlandsk fremstillede, for hvilke der betales afgift af de medgåede afgiftspligtige materialer.

Varer, der udføres til udlandet af anmeldte virksomheder, er afgiftsfri. Der gives derimod ikke tilbagebetaling af erlagt afgift for afgiftspligtige varer, der af andre virksomheder, f. eks. detailhandlere, udføres til udlandet.

Virksomheder, der til udlandet udfører afgiftsfri varer af egen fremstilling, til hvis fremstilling er medgået afgiftspligtige materialer, kan få tilbagebetalt den for materialerne betalte afgift.

I øvrigt kan anføres følgende enkeltheder:

a) Afgiften omfatter også brugte varer, men dette får i praksis ikke nogen væsentlig betydning, da brugte varer normalt ikke handles engros. Forholdet vil navnlig få betydning for auktionssalg med f. eks. ægte tæpper.

b) Der svares ikke afgift af reparationer på afgiftspligtige varer, men der skal være betalt afgift af de til reparationen anvendte afgiftspligtige materialer.

c) Der gives ikke afgiftsfritagelse for materialer, der anvendes til byggeri, f. eks. til isolering.

d) Skibsværfterne kan få godtgjort afgiften af afgiftspligtige varer, der anvendes til nybygning og reparation af skibe. Endvidere kan der gives afgiftsfritagelse for varer, der leveres som udstyr til brug i skibe i udenrigs fart.

4. Afgiftssatsernes størrelse.

Afgiftssatsen udgør som hovedregel 15 pct. af den afgiftspligtige værdi (normalt engrosprisen uden afgift). Herfra er der dog undtagelser for to varegrupper.

a) Gulvtæpper (bortset fra visse billige materialer) er afgiftspligtige med 25 pct. Årsagen er, at man, da manufakturafgiften indførtes i 1955, allerede siden 1950 havde haft afgift på gulvtæpper med 25 pct. af engrosprisen.

b) For yderbeklædning af tekstilstof udgør afgiften kun 10 pct. Dette står i forbindelse med bestræbelserne for at formindske antallet af virksomheder, der er undergivet kontrol. Dette vil blive nærmere omtalt nedenfor under punkt 6.

Dækningsafgiften udgør for madrasser, dyner og møbler med tekstilstof 10 pct. og for fodtøj 5 pct. Dækningsafgiften beregnes af varernes toldberegningssværdi (indførselsværdi) tillagt tolden.

Agiften i henhold til loven om forbrugsbegrænsende foranstaltninger indbringer årlig ca. 275 mill. kr., hvoraf langt den største del må formodes at hidrøre fra omsætningen af manufakturvarer og beklædningsgenstande.

5. Afgiftspligtig værdi.

Den afgiftspligtige værdi er den pris, hvoraf afgiften beregnes med de foran talte satser.

Ifølge loven er den afgiftspligtige værdi det vederlag, som modtageren skal yde for varerne, afgiften ikke medregnet. Da afgiften normalt skal opkræves ved salg fra fabrikant eller grossist til detailhandler, vil det i almindelighed sige engrosprisen.

Til hovedreglen slutter sig nogle andre bestemmelser, der søger at gennemføre en ensartet beskatning i de forskellige tilfælde, bl. a. hvor afgiftsberigtigelsen ikke sker i det normale handelsled.

Om de nærmere regler for den afgiftspligtige værdi kan anføres følgende punkter, der væsentligst er undtagelser fra den almindelige regel om den faktiske pris som afgiftspligtig værdi:

a) Kasserabatter skal altid medregnes til den afgiftspligtige værdi. Det samme gælder rabatter, der er betinget af vilkår, der ikke er opfyldt ved selve købet. Disse regler må ses i forbindelse med ønsket om af praktiske og kontrolmæssige grunde altid at kunne udregne det endelige afgiftsbeløb samtidig med varenes salg og fakturering, således at man kan undgå alle reguleringer af afgiftsbeløbet, selv om der senere opnås en kasserabat, årsbonus eller anden kvantumsrabat.

b) Som en subsidiær regel for det tilfælde, at der ikke finder modydelse sted for varen, er det bestemt, at den afgiftspligtige værdi i så fald er virksomhedens almindelige pris ved udlevering af de pågældende varer mod vederlag.

c) Såfremt en pris heller ikke kan findes efter punkt b, fastsættes den afgiftspligtige værdi af et særligt beskatningsnævn. Værdien skal i så fald fastsættes på grundlag af virksomhedens indkøbspris med tillæg af de omkostninger og den avance, der i almindelighed skønnes at indgå i den afgiftspligtige værdi for varerne.

d) For at forhindre omgæiser ved, at virksomhederne ved salg af afgiftspligtige varer leverer dem uden visse ikke-afgiftspligtige dele, som så leveres særskilt til detailhandleren, der selv monterer dem, er der i loven hjemmel for, at den afgiftspligtige værdi af afgiftsnævnet kan forhøjes med værdien af de manglende dele.

e) Loven fastsætter særlige regler for den afgiftspligtige værdi i tilfælde, hvor den virksomhed, der skal berigtige afgiften, sælger varerne direkte til forbrugere, eventuelt gennem eget detailudsalg. Hovedreglen er her, at den afgiftspligtige værdi er varenes detailpris (afgiften ikke medregnet) med fradrag på 20 pct. af denne pris. Hensigten er at konstruere en engrospris.

Reglen er ved ændringsloven i 1956 modificeret, således at afgiftsberigtigelsen i de nævnte tilfælde kan ske på grundlag af den almindelige engrospris, såfremt virksomheden sælger den pågældende vare til andre virksomheder i et sådant omfang, at der skønnes at foreligge en virkelig engrospris. I praksis er dette blevet til, at man tillader berigtigelse efter den almindelige engrospris, såfremt mindst 25 pct. af varen afsættes til anden side.

Betydningen af reglen om berigtigelse på grundlag af detailprisen begrænses endvidere af bestemmelsen om, at anmeldte virksomheder

kan få tilladelse til at indkøbe fremmede varer til detailudsalget i berigtiget stand.

For at undgå, at der i tilfælde af økonomisk interessefællesskab mellem køber og sælger (f. eks. et moderselskabs salg til et datterselskab) skal blive fastsat rent fiktive priser for at spare afgift, er der endvidere bestemmelser om, at finansministeriet i sådanne tilfælde kan kræve, at berigtigelsen sker på samme måde som ved levering til eget detailudsalg.

f) I tilfælde, hvor indførselen fra udlandet foretages af ikke-anmeldte virksomheder, f. eks. detailhandlere, skal afgiften som tidligere anført betales ved indførselen, og den afgiftspligtige værdi er i sådanne tilfælde toldberegningens værdien (indførselsværdien) + tolden + eventuel betaling for bevillingstilsagn efter dollarpræmieringsordningen + 20 pct. af summen af de tre forannævnte beløb.

Summen af de tre første beløb angiver virksomhedens kostpris, og grunden til, at man inden afgiftsberigtigelsen lægger yderligere 20 pct. til dette beløb, er, at dette tillæg skal modsvare avancen hos den importør, der er anmeldt og derfor må afgiftsberigtige på grundlag af sin videresalgspris.

g) Den afgiftspligtige værdi ved auktionsalg er auktionsskøbesummen indbefattet omkostninger.

6. Foranstaltninger til mindskelse af antallet af anmeldte virksomheder.

For at begrænse antallet af anmeldte virksomheder og især for at undgå at skulle føre kontrol med småvirksomheder, der ikke magter at føre et forsvarligt regnskab over den afgiftspligtige omsætning, er der i loven forskellige bestemmelser, efter hvilke virksomhederne i visse tilfælde kan fritages for anmeldelsen og dermed for selv at skulle opkræve afgiften.

De væsentligste af disse regler omtales i det følgende, således som de er udformet i administrativ praksis i overensstemmelse med lovens bemyndigelser.

a) Langt den vigtigste af sådanne regler er bestemmelserne vedrørende fremstillere af yderbeklædning.

I henhold hertil er den, hvis afgiftspligtige virksomhed udelukkende består i fremstilling af yderbeklædning af tekstilstof direkte til forbrugere, fritaget for anmeldelse.

Til »yderbeklædning« henregnes foruden frakker, habitter, kjoler og lignende af praktiske grunde tillige skjorter og flipper samt pyjamas og natkjoler, men ikke handsker, slips, tørklæder og strømper m.m.

Reglen betyder, at skræddere og dameskrædderinder er fritaget for anmeldelse, men derimod ikke konfektionsfabrikker og andre, der afsætter deres varer til detailhandlere. Skrædderne skal så i stedet indkøbe deres metervarer og tillæg (foer, tråd, knapper m.v.) i afgiftsberigtiget stand.

For at skrædderne ikke skal få for stor fordel ved således kun at betale afgift af materialerne, men ikke af forarbejdningens omkostninger, medens konfektionsfabrikkerne skal betale afgift af den færdige vares pris, er den tidligere omtalte særlige afgiftssats for yderbeklædning indført. Konfektionsfabrikkerne betaler derfor ved salget af yderbeklædningsgenstande af tekstil kun 10 pct. i afgift, medens skrædderne (på samme måde som forbrugere, der selv syr) må købe materialer, der er beskattet med 15 pct.

b) I medfør af en særlig bemyndigelse har finansministeriet fritaget mellemhandlere (grossister), hvis salg af afgiftspligtige varer er under 10.000 kr. årlig, for anmeldelse. Sådanne virksomheder indkøber de afgiftspligtige varer i afgiftsberigtiget stand og videresælger dem uden yderligere afgiftsberigtigelse, således at de altså sparer afgiften af deres egen avance. Reglen har betydning dels for ganske små engrosvirksomheder, dels for større engrosvirksomheder, der overvejende handler med afgiftsfri varer, men tillige fører lidt afgiftspligtige (kan f. eks. dreje sig om isenkram- eller kolonial-grossister).

c) Detailhandlere, der udover detailafsætningen også i et vist omfang afsætter varer til andre detailhandlere, kan fritages for anmeldelse, såfremt engrosafsætningen er mindre end $\frac{1}{3}$ af omsætningen af afgiftspligtige varer i detailudsalget og under 150.000 kr. årlig. Bestemmelsen finder anvendelse på en del manufakturhandlere i byerne, der i et vist omfang virker som »grossister« for mindre forretninger i landdistrikterne.

d) Der kan endvidere gives tilladelse til uden anmeldelse at foretage visse lejlighedsvisse overførsler af afgiftsberigtigede varer mellem detailhandlere.

e) Endelig har man af praktiske grunde på nærmere betingelser fritaget forskellige grupper mindre fremstillingsvirksomheder for anmeldelse, f. eks. små buntmagere, modesaloner (hattesystuer) og husflidsfremstillere.

I denne forbindelse skal endvidere nævnes, at der findes visse delvise fritagelser for anmeldelse. Således kan manufakturdetailhandlere, sadelmagere, tapetserere m. fl., der indkøber metervarer i berigtiget stand, få tilladelse til at opsy deres metervarer til gardiner og sengelinned m.m., mod at der svares afgift beregnet på grundlag af sylønnen.

7. Afgifts opkrævningen.

De anmeldte virksomheder skal efter udløbet af hver måned til toldvæsenet indsende en angivelse over deres afgiftspligtige omsætning i den forløbne måned.

Afgiftsbeløbet skal derefter indbetales til toldvæsenet senest $2\frac{1}{2}$ måned efter udgangen af den måned, hvori omsætningen fandt sted. For afgiften af radiomodtagere m.m. kan der dog mod sikkerhedsstillelse gives yderligere 2 måneders kredit med afgiftens indbetaling. Dette hænger bl. a. sammen med, at radiomodtagere indtil marts 1955 var detailbeskattet, og at radioforhandlerne følte det som en stramning af deres likviditet, at afgiften da konverteredes til en engrosafgift.

8. Kontrolforanstaltninger m.v.

Af lovens andre bestemmelser, herunder kontrolbestemmelser, skal kort nævnes:

a) Afgiftsberigtigelsen skal ske ved varernes udlevering fra de anmeldte virksomheder, uanset om varerne er endeligt solgt eller leveret i consignation eller lignende.

b) Ved levering af afgiftspligtige varer fra anmeldte virksomheder skal der udstedes en specificeret faktura med angivelse af afgiftsbeløbet. Detailhandlerne må ikke modtage afgiftspligtige varer, uden at der medfølger en sådan faktura, og de er pligtige at opbevare fakturaerne.

c) De anmeldte virksomheder skal daglig indføre virksomhedens køb og salg af afgiftspligtige varer i et særligt regnskabshefte med en samlet sum for disse størrelser. Såfremt virksomhedens øvrige regnskab ikke er tilfreds-

stillende, kan toldvæsenet påbyde særligt regnskab ført.

d) Toldvæsenet har ret til eftersyn af lagre og regnskabsmateriale m.v. i de anmeldte virksomheder. Sådanne eftersyn foretages periodisk i hver enkelt virksomhed. Til støtte ved kontrolarbejdet kan toldvæsenet foretage tilsvarende eftersyn hos detailhandlere og andre, der forhandler afgiftspligtige varer. Endelig kan toldvæsenet fra leverandørerne af materialer m.v. få oplysning om de anmeldte virksomheders indkøb.

e) Såfremt en virksomhed ikke fører de påbudte regnskaber på behørig måde, eller den angivne omsætning af toldvæsenet skønnes urigtig, kan toldvæsenet foretage en skønsmæssig ansættelse af den afgiftspligtige omsætning. Denne ansættelse kan indbringes for det særlige beskatningsnævn, hvis afgørelse er endelig.

f) Afgiften kan inddrives ved udpantning, og statskassens af giftskrav er privilegeret fordring. Endvidere har toldvæsenet gennem den såkaldte toldforseglingsret en fortrinsstilling i de anmeldte virksomheders beholdninger af afgiftspligtige varer.

g) Hvis skyldig afgift ikke betales senest 14 dage efter indbetalingsfristens udløb, bortfalder

retten til at drive anmeldt virksomhed, indtil afgiften er betalt.

h) Overtrædelser af loven straffes med bøde, og ved forsætlig afgiftsunddragelse kan straffen stige til hæfte eller fængsel indtil 2 år. Endvidere kan ved grov overtrædelse retten til at drive anmeldt virksomhed fradømmes den pågældende.

9. Andre bestemmelser.

Afgiftslovens gyldighed var oprindelig begrænset til den 31. marts 1957, men ved den omtalte ændringslov i sommeren 1956 blev tidsbegrænsningen ophævet.

Samtidig blev der i loven indføjet en bestemmelse om, at når lovens afgifter skal nedsættes eller bortfalde, skal det ske ved en trinvis nedsættelse af afgiftssatserne, således at disse nedsættes hver anden måned med højst 10 pct. af deres oprindelige størrelse. Denne såkaldte aftrapningsordning blev gennemført på foranledning af erhvervsorganisationerne inden for tekstilområdet, for at detailhandlerne ved en eventuel ophævelse af afgiften derved skulle blive i stand til at formindske tabene på deres beskattede lagre af afgiftspligtige varer.

B. NORGE.

Bestemmelser om opkrævning af omsætningsafgift i Norge findes i en lov af 19. maj 1933. Denne lov indeholder imidlertid kun nogle bestemmelser om straf for overtrædelser af loven o. lign. De nærmere regler om afgiftens opkrævning findes i et »Vedtak« af Stortinget, som for et finansår ad gangen fastsætter de almindelige regler om afgiftsopkrævningen. Der foretages hvert år større eller mindre ændringer i afgiftsreglerne. Af sådanne ændringer kan nævnes indførelsen af afgiftspligt for arbejdsydelse og de flere gange ændrede regler om afgift af byggeri.

1. Afgift i et eller flere led.

Den norske omsætningsafgift blev oprindeligt indført i 1935 og var da en omsætnings-

afgift, der hvilede på alle led af omsætningen, altså en såkaldt kumulativ omsætningsafgift. Afgiftssatsen var oprindelig 1 pct., men blev i 1940 forhøjet først til 2 pct. og senere på året til 3 pct. Fra den 1. september 1940 blev afgiften omlagt, således at den siden da kun er blevet opkrævet i ét led. Afgiftssatsen blev samtidig forhøjet til 10 pct.

2. Det afgiftspligtige led i omsætningen.

Den norske omsætningsafgift hviler i detailledet, d.v.s., at der opkræves afgift ved varernes sidste omsætning, altså ved leveringen til forbrugerne.

Der har i Norge mange gange været rejst spørgsmål om, hvorvidt det ville være rigtigt at omlægge afgiften til engrosledet, eventuelt

produktionsleddet. Sådanne ønsker har bl. a. været fremsat med stor kraft fra kooperationens side, idet kooperationen føler sig udsat for illoyal konkurrence, fordi de private handlende efter kooperationens opfattelse snyder så meget, at de derved bliver væsentligt bedre stillet end kooperationen, der ikke har denne mulighed. Også fra anden side inden for handelen er der fremsat ønsker om omlægningen til engrosleddet, bl. a. for at undgå arbejdet ved opkrævningen af afgiften.

Fra visse politiske kredse er der gentagne gange fremsat ønsker om at fritage fødevarerne for omsætningsafgift. Dette vil imidlertid efter den almindelige opfattelse i Norge ikke kunne lade sig gøre, uden at man samtidig omlægger afgiften til engrosleddet, da man ikke mener det gør ligt at praktisere en så stor fritagelse i detailleddet. Da der efter krigens afslutning var stærke krav fremme om afgiftsfritagelse for fødevarer, valgte man i stedet for at gennemføre denne fritagelse at nedsætte afgiften generelt fra 10 pct. til 6,25 pct.

Diskussionen om eventuel overgang til engrosleddet har medført, at der i december 1955 blev nedsat en komite, hvis hovedformål er at undersøge, om det er muligt at omlægge afgiften til engrosleddet. Denne komite har endnu ikke afsluttet sit arbejde.

Reglen om, at afgiften opkræves i detailleddet, er i afgiftsbestemmelserne udtrykt på den måde, at der betales afgift af alle varesalg, men at der dog ikke betales af salg til næringsdrivende, som i deres virksomhed omsætter varer af samme slags eller bruger varer af samme slags som råstof eller halvfabrikat i vareproduktionen. Det er dog en betingelse for afgiftsfri leverance i sådanne tilfælde, at den pågældende virksomhed er anmeldt til afgiftskontrollen.

Af de forskellige bestemmelser, som uddyber denne hovedregel, kan nævnes:

A. Varer, der indføres fra udlandet, afgiftsberigtiges ved indførselen, medmindre varerne indføres af en anmeldt virksomhed, der er berettiget til afgiftsfri indkøb af sådanne varer. Da afgiften opkræves i sidste led, vil dette i praksis sige, at det kun er forbrugerne (herunder også virksomheder, der forbruger afgiftspligtige varer som driftsmidler), der betaler afgift ved indførselen.

B. Auktionssalg er som hovedregel afgiftspligtigt.

C. Varer, der udtages til eget brug, skal afgiftsberigtiges ved udtagelsen. Dette gælder både i tilfælde, hvor virksomhedens indehaver til privat brug udtager varer af virksomhedens lager, og i tilfælde, hvor der af lageret udtages varige driftsmidler til brug i virksomheden, jfr. nærmere nedenfor vedrørende afgiftspligten. Pligten til afgiftsberigtigelse ved udtagelsen fra egen virksomhed gælder både udtagelse af varer og levering af arbejdsydelser.

D. I en række særlige tilfælde er det af finansministeriet i henhold til særlig bemyndigelse fastsat, at visse omsætninger skal betragtes som sidste led, således at videresalg af de pågældende varer ikke skal afgiftsberigtiges. De pågældende virksomheder, som således i sidste led sælger varerne, skal derfor ikke anmeldes (registreres) og skal ikke svare afgift af salget, men køber varerne i afgiftsberigtiget stand.

Af sådanne tilfælde kan nævnes salg af kataloger, programmer, prospektkort og souvenirs fra biografer, teatre, koncerter, hoteller og restaurationer. Endvidere kan nævnes lejlighedsvis salg i velgørende eller almennyttigt øjemed af nåle, flagmærker, kort el. lign.

Salg fra forbrugerindkøbsforeninger, der ikke er pligtige at løse næringsbrev, er heller ikke afgiftspligtigt. Disse sammenslutninger skal således indkøbe varerne i afgiftsberigtiget stand.

Endelig skal småhandlende, som ved omførsel omsætter småting uden næringsbrev, indkøbe deres varer i afgiftsberigtiget stand. Dette gælder også skærslippere og skopudsere.

Andre undtagelser af lignende art vil blive omtalt nedenfor i afsnittet om afgiftspligtens omfang.

3- Afgiftspligtens omfang.

Afgiftspligten omfatter principielt salg af alle slags varer. Endvidere omfatter afgiftspligten arbejdsydelser på varer m.m. samt arbejde i herrefrisør-, damefrisør- og skønhedsplejefaget.

A. Afgiftsfritagelser efter varernes art.

Fritaget for afgift er salg af brænde og tørv samt aviser, tidsskrifter og julehæfter. Endvidere salg af drænrør samt af vand, gas fra offentligt gasværk og elektricitet og endelig insulin. Nogle varer er afgiftsfri i visse nærmere angivne tilfælde, disse omtales nærmere nedenfor.

Det bemærkes, at varer, der er belagt med andre forbrugsafgifter, f. eks. tobak og spiritus, ikke er fritaget for den almindelige omsætningsafgift, som betales foruden særafgiften.

B. Arbejdsydelser.

Der skal betales afgift af arbejdsydelser, som selvstændige næringsdrivende mod vederlag udfører på varer, løsøre, genstande, maskiner o.s.v. samt på bygninger og andre faste anlæg. Da der kun skal betales afgift i sidste led, skal arbejdsydelser, der udføres for selvstændige næringsdrivende, som omsætter arbejdsresultatet, ikke afgiftsberigtiges.

Reglen betyder bl. a., at reparation af varer er afgiftspligtig. Endvidere er de såkaldte serviceydelser afgiftspligtige f. eks. automobilvask, rensning af kontormaskiner, desinfektion af møbler, pianostemning m.v. Dog har man af praktiske grunde fritaget sådanne arbejdsydelser som skopudsning, slibning samt arbejde udført af anlægsgartnere og havearkitekter.

Regelmæssigt tilbagevendende vask af gulve, vinduer m.v. og vask, rulning og strygning af tøj samt reparation af skotøj er afgiftsfrit. Derimod er farvning og rensning af tøj afgiftspligtig. Arbejdsydelser, der præsteres af husassistenter, er ikke afgiftspligtige.

Arbejde udført i de liberale erhverv er ikke afgiftspligtigt. Dette gælder således arbejde udført af sagførere, læger, dyrlæger, tandlæger og tandteknikere. I det omfang varer bruges af disse virksomheder, skal de derfor indkøbes i afgiftsberigtiget stand. Afgiftsfri er ligeledes undervisning, forfattervirksomhed, oversættelsesarbejde og underholdning (koncerter, teatre og biografer).

Transportvirksomhed, både vedrørende varer og personer, er ligeledes afgiftsfri. Dette gælder også ydelser fra telefon og telegraf.

Ifølge særlig bestemmelse er som tidligere nævnt arbejde, som bliver udført i herrefrisør-, damefrisør- og skønhedsplejefaget, afgiftspligtigt.

C. Byggeri.

Som hovedregel er alt byggeri afgiftspligtigt, både leveringen af materialer til byggeriet og arbejdet ved opførelsen af bygninger. Det samme gælder arbejde ved anlægsvirksomhed, f. eks. vejanlæg, og levering af materialer til sådanne anlæg.

Boligbyggeri og opførelse af driftsbygninger til jordbrug er dog fritaget for afgift. Undtagelsen for boligbyggeri gælder også for alderdomshjem og for børnehjem o. lign., men derimod f. eks. ikke hoteller og kostskoler.

Afgiftsfritagelsen for de nævnte arter byggeri omfatter alene selve bygningen, men f. eks. ikke tilførselsledninger og veje til bygningen og heller ikke løsøre, selv om det er tilbehør til bygningen. Reglerne om disse afgiftsfritagelser er stærkt differentieret.

Kun nybyggeri af nævnte arter, men ikke reparationer og ombygninger, er afgiftsfri.

I tilfælde, hvor en anmeldt virksomhed foretager afgiftsfrit byggeri, kan virksomheden levere arbejdsydelser og materialer til byggeriet uden afgift. Hvis derimod en husejer selv indkøber materialer til sådant byggeri og selv foretager dette eller lader andre udføre arbejdet, kan han få tilbagebetalt de erlagte afgifter.

I forbindelse med omtalen af byggeriets afgiftsmæssige stilling skal endvidere nævnes, at salg af fast ejendom ikke er afgiftspligtigt. Det samme gælder vederlag for udleje af fast ejendom.

D. Driftsmidler.

Som tidligere anført kan råvarer og halvfabrikata, som anmeldte virksomheder indkøber til brug ved fremstillingen af varer, indkøbes i afgiftsfri stand. Derimod skal der svares afgift ved indkøbet af varige driftsmidler, som en virksomhed bruger. Varige driftsmidler, som en virksomhed fremstiller til eget brug, skal også afgiftsberigtiges. Bestemmelserne om afgift af hjælpepestoffer, d.v.s. ikke-varige driftsmidler, er blevet ændret flere gange i de senere år.

Som hovedregel er hjælpepestofferne nu fritaget for omsætningsafgift. For jordbrug og fiskeri er visse specielt nævnte hjælpepestoffer fritaget. For industri og håndværk er hjælpepestofferne i almindelighed fritaget, og der er udarbejdet lange vejledende lister over, hvilke varer fritagelsen omfatter. Afgrænsningen mellem hjælpepestofferne og de driftsmidler, der kun har kort varighed, er vanskelig.

Af hjælpepestoffer, der er fritaget ved afsætning til landbrug, gartneri o. lign., kan nævnes: brændstof til motorer, smøreolie, brændsel til drivhus, gødning, jordforbedringsmidler, plan-teskyttelsesmidler, selvbindergarn, såsæd, planter og foderstoffer. Afgiftsfritagelsen gæl-

der dog ikke salg af benzin. Omsætningsafgiften af landbrugets forbrug af traktorbenzin refunderes efter særlige regler i forbindelse med tilbagebetalingen af den almindelige benzinafgift.

Som eksempler på afgrænsningen af begrebet afgiftsfri hjælpestoffer inden for industrien kan nævnes: brændsel, der bruges som drivkraft for maskiner, er afgiftsfrit, medens der skal betales afgift af brændsel, der bruges til opvarmning af lokaler, også produktionslokaler. Virksomheder, der bruger vaskemidler til rensning af råvarer, halvfabrikata, færdigvarer eller varer, der skal repareres af virksomheden, kan købe disse vaskemidler afgiftsfrit. Derimod skal der betales afgift af vaskemidler, der bruges til rengøring af lokaler. Filtreringsmateriel, der er fremstillet af vat eller papir, er afgiftsfrit, medens filtreringsmateriel af mere varige arter, f. eks. filt eller keramik, er afgiftspligtigt. Sandpapir, smergellærred og ståluld anses som ikke-varige driftsmidler, medens slibestene og polerskiver er varige driftsmidler. Modeller, der kun bruges til fremstilling af et enkelt eksemplar af en vare, er ikke et varigt driftsmiddel. Modeller, der bruges til serieproduktion, er derimod varige driftsmidler, og de skal derfor afgiftsberigtiges. Klicheer er ikke varige driftsmidler, medens derimod stanseforme og malertpensler er det.

For frisørvirksomheder gælder den regel, at sæbe, olie, hår vand, kemikalier o. lign., som benyttes under behandlingen af kunderne, kan købes afgiftsfrit, medens disse virksomheder skal købe sæbe og rensningsmidler, som benyttes til rengøring af lokaler, værktøj o. lign., i afgiftsberigtiget stand.

E. Afgiftsfritagelse for visse producenter.

I nogle tilfælde er fremstillere fritaget for afgift af deres produkter. Der skal her nævnes 4 tilfælde.

a. Landbrug, gartneri og skovbrug kan afgiftsfrit udtage egne produkter til privat brug eller til formål inden for rammen af de pågældende virksomheder.

b. Salg ved omførsel af fisk o. lign. af egen fangst er afgiftsfrit. Derimod er torvesalg af fisk afgiftspligtigt.

c. Kunstmaleres og billedhuggeres salg af egne kunstværker til forbrugere er afgiftsfrit.

Disse kunstnere skal derfor indkøbe de til fremstillingen af kunstværkerne nødvendige materialer med afgiften betalt.

d. Restaurationers salg af mad og drikkevarer er ikke afgiftspligtigt, og virksomhederne skal derfor indkøbe varerne i afgiftsberigtiget stand.

F. Brugte varer.

Erhvervsmæssig omsætning af brugte varer er afgiftspligtig på samme måde som salg af nye varer. Salg af løsørengstande fra den, som har ejet genstanden til privat brug eller som driftsmiddel i sin egen virksomhed, er afgiftsfrit. Dette gælder dog ikke, hvis sælgeren i sin virksomhed omsætter løsørengstande af samme slags, f. eks. hvis en fabrik for fremstilling af drejebænke afsætter en drejebænk, som den har brugt i sin produktionsvirksomhed.

G. Leje.

Som tidligere nævnt er vederlag for udleje af fast ejendom ikke afgiftspligtigt. Udleje af løsørengstande er heller ikke afgiftspligtig, men de udlejede genstande skal være afgiftsberigtiget inden udlejningen, d.v.s. at udlejningsvirksomheden skal købe dem i afgiftsberigtiget stand eller afgiftsberigtige dem ved udtagelsen til udlejning.

H. Varer til skibe, fiskefartøjer og flyvemaskiner.

Varer, der leveres til brug for skibe og flyvemaskiner i udenrigs fart, er afgiftsfri. Endvidere er smøreljer og drivstof til fiskefartøjer og skibe i indenrigs fart fritaget for afgift. Afgiftsfri er endelig skibsbyggeriers og reparationsværksteders levering af varer i forbindelse med bygning, reparation eller vedligeholdelse af skibe eller flyvemaskiner. Dette sidste gælder skibe bestemt for såvel indenrigs som udenrigs fart.

I. Udførsel.

Salg af varer til udlandet er afgiftsfrit, når sælgeren sørger for, at varen bliver udført til en køber i udlandet.

4. Afgiftssatsens størrelse.

Da den norske omsætningsafgift i 1940 blev omlagt til kun at blive opkrævet i ét led, blev afgiftssatsen fastsat til 10 pct. af varens pris indbefattet afgift. I 1947 blev satsen nedsat til 6,25 pct., men blev i 1951 igen forhøjet til 10 pct. De anførte afgiftssatser beregnes af varenes pris indbefattet afgiften. For varer, der skal afgiftsberigtiges ved indførselen, er afgiftssatsen 11,11 pct. af indførselsværdien tillagt tolden. Grunden til, at afgiftssatsen i disse tilfælde er højere end ved almindeligt salg, er, at afgiften for indførsel beregnes af værdien uden afgiften. 11,11 pct. ($= \frac{1}{9}$) af værdien uden afgift svarer til 10 pct. af værdien indbefattet afgiften.

Der findes i Norge kun én afgiftssats, som gælder for alle afgiftspligtige omsætninger. Man har ikke ved graduering af afgiftssatsen søgt at tage sociale hensyn. Derimod har man for at afbøde afgiftens uheldige sociale virkninger indført en række subsidieordninger, hvortil der er brugt meget betydelige beløb. Disse subsidieordninger er dog indskrænket en del i de senere år.

Afgiften anslås for finansåret 1957/58 (1. juli 1957 til 30. juni 1958) at ville indbringe ca. 1800 mill. kr.

5. Afgiftspligtig værdi.

Som hovedregel gælder, at den afgiftspligtige værdi er den faktiske salgspris ved levering til forbrugeren.

På nogle punkter er der forskel fra det tilsvarende danske princip om afgiftsberigtigelse på grundlag af salgsprisen. Dette skyldes, at man i Norge kan vælge, om man vil afgiftsberigtige efter de modtagne vederlag (betalingerne), eller om man vil afgiftsberigtige på grundlag af salgssummerne. Det sidste kan man kun gøre, hvis man fører dobbelt bogholderi. For at få overensstemmelse mellem de to principper for beregning af omsætningsafgiften, kan de virksomheder, der har valgt at afgiftsberigtige på grundlag af de bogførte salgssummer, fradrage senere ydede rabatter og tab på uerholdelige fordringer i en senere angivelse over den afgiftspligtige omsætning.

Til den afgiftspligtige værdi skal medregnes alle omkostninger ved salgsaftalens opfyldelse, herunder f. eks. sælgers betaling eller udlæg af fragtomkostninger ved varenes forsendelse til køberen. (Derimod skal der ikke betales afgift

af fragtomkostningerne i tilfælde, hvor køberen selv betaler fragten til fragtmænd eller selv lader varen afhente hos sælgeren). Der gælder dog den undtagelse, at afbetalingstillæg kan holdes uden for den afgiftspligtige omsætning.

Når vederlag for varer eller arbejdsydelser ydes i anden form end penge, samt når varer udtages til privat forbrug eller afgiftspligtigt forbrug i virksomheden, skal afgiften beregnes af den almindelige omsætningsværdi for en tilsvarende ydelse i sidste led i omsætningen.

Der findes ikke særlige tillæg til den afgiftspligtige værdi i de tilfælde, hvor berigtigelsen sker efter en salgspris, der svarer til engrosprisen, eller hvor berigtigelsen sker efter importpris. Kun ved berigtigelse af varer udtaget til eget brug skal der som ovenfor anført ske afgiftsberigtigelse på grundlag af en pris svarende til detailprisen.

6. Foranstaltninger til mindskelse af antallet af anmeldte virksomheder.

Vedrørende de foranstaltninger, der er truffet for at mindske antallet af de virksomheder, som skal anmeldes og således er undergivet kontrol, skal henvises til de foran anførte bestemmelser, hvorefter visse arter af småvirksomheder, hoteller m.m. kan afsætte forskellige småting (f. eks. souvenirs og postkort) uden anmeldelse. Reglen om, at landbrugsbedriftenes udtagelse af egne varer er afgiftsfri, kan ligeledes ses i forbindelse med bestræbelser for ikke at få landbrugsbedrifterne anmeldt.

7. Afgiftsopkrævningen.

De anmeldte virksomheder er pligtige til uopfordret for hver måned at indsende angivelse over omsætningen, også selv om der i én eller flere måneder ikke har været nogen omsætning, eller omsætningen ikke har oversteg den mindstegrænse, hvoraf afgift ikke kræves (mindre end 100 kr.s afgiftspligtig omsætning i en måned). Virksomheder, der kun undtagelsesvis har afgiftspligtig afsætning, kan dog efter ansøgning opnå tilladelse til kun at afgive angivelse for de måneder, hvor afgiftspligtig afsætning har fundet sted.

Der er for tiden anmeldt ca. 125.000 virksomheder i Norge, fordelt med ca. 85.000, der er pligtige at afgive angivelse hver måned, og ca. 40.000, der har tilladelse til kun at afgive

angivelse for måneder med afgiftspligtig afsætning.

Månedsangivelser skal afgives senest den 15. i den følgende måned, og med samme frist skal afgiftsbeløbet være indbetalt. Der gives dog 8 løbedage på afgiften, men overskrides betalingsfristen, bliver der beregnet renter med 1/2 pct. pr. måned, når afgiftsbeløbet mindst udgør 50 kr.

8. Kontrolforanstaltninger.

Kontrollen med omsætningsafgiftens erlægelse ledes af 20 skatteinspektører, en for hvert fylke. Disse skatteinspektører deltager også i kontrollen med selvangivelserne til direkte skat.

De anmeldte virksomheder får ikke udleveret særlige regnskabshefter eller -bøger til brug ved opgørelse af omsætningen af afgiftspligtige varer, således som det er tilfældet i Danmark.

Regnskabet over omsætningen af afgiftspligtige varer aflægges i Norge gennem de autoriserede handelsbøger; der er fastsat en række særlige forskrifter for førelsen af disse bøger. Virksomheder, som ikke er bogføringspligtige, skal føre et regnskab, der som minimum indeholder tilsvarende oplysninger, som indeholdes i nogle udsendte regnskabskemaer.

Virksomhederne kan som foran anført vælge mellem at angive og afgiftsberigtige *enten* summen af de beløb, som er modtaget i pågældende måned, *eller* summen af de omsætningsbeløb, som er ført i regnskabet i pågældende måned, hvad enten beløbene er betalt eller ikke. Virksomheder, som ikke har fuldstændig bogføring efter det dobbelte bogholderisystem, er dog pligtige at angive summen af de vederlag, som er modtaget i pågældende måned, medens virksomheder, som har sådan fuldstændig bog-

føring, kan vælge som ovenfor anført mellem at angive og afgiftsberigtige de modtagne beløb eller værdien af de udleverede varer.

Den samlede omsætning anses for afgiftspligtig, for så vidt virksomheden ikke ved forskriftsmæssig bogføring, regnskabsbilag, noter, lister, kontrakter og korrespondance godtgør, at den *ikke* skal betale afgift af omsætningen.

Det væsentligste led i kontrolarbejdet er kontrolpersonalets regnskabseftersyn i de anmeldte virksomheder, hvorunder der bl. a. føres kontrol med, at de afgivne månedsangivelser er overensstemmende med virksomhedens bogholderi, og at opdelingen af afgiftsfri og afgiftspligtig omsætning er rigtigt foretaget. Eftersynene tager endvidere sigte på en kontrol med de direkte skatter (selvangivelserne).

I forbindelse med regnskabseftersynene indhentes i påkommende tilfælde oplysninger fra virksomhedens leverandører om skete leverancer af afgiftspligtige varer, fra transportforretninger om udførte transporter af sådanne varer, eventuelt indhentes fra banker og sagførere oplysninger om indskuds- og gældskonti, deposita og andre økonomiske mellemværender, som kan være af betydning til belysning af virksomhedens omsætning.

En så omfattende gennemgang af regnskaberne, som foretages i Norge, er meget tidkrævende og medfører, at man med det nuværende personale kun er i stand til at foretage ret få eftersyn i de enkelte virksomheder. I gennemsnit finder regnskabsopgørelse vel kun sted en gang hvert 8.-10. år i virksomhederne.

Hvis virksomhedernes angivelse af deres afgiftspligtige omsætning er urigtig, eller regnskaberne m.v. ikke er ført på den foreskrevne måde, kan der foretages en skønsmæssig ansættelse af omsætningen.

C. FINLAND.

Hjemmel til opkrævning af almindelig omsætningsafgift i Finland findes i »lag angående omsætningsskat« af 22. december 1950. Loven er dog ændret adskillige gange siden, bl. a. angående de varer, der er fritaget for afgiften.

1. Afgift i et eller flere led.

Den finske omsætningsskat blev oprindelig

indført i 1941. Afgiften blev dengang opkrævet af den samme vare i to led af dens omsætning, nemlig ved salget *fra* producenten og ved salget *til* forbrugeren. Afgiftssatserne var i den sidste del af den periode, denne beskatningsform anvendtes, 10 pct. på salget fra producenten plus 10 pct. ved salget til forbrugeren. Ved producentens salg direkte til forbrugeren var satsen 18 pct. (ikke 20 pct., da afgiften under ét be-

regnes på grundlag af en højere pris, nemlig detailprisen).

Fra 1. januar 1951 blev afgiften omlagt, således at den nu i princippet kun opkræves i ét led.

2. Det afgiftspligtige led i omsætningen.

Siden 1951 opkræves omsætningsafgiften som hovedregel hos producenten, idet afgiften forfalder ved salget fra denne.

Der har imidlertid været udbredt utilfredshed med opkrævning af afgiften i producentledet. Der blev derfor i 1954 nedsat en komité til undersøgelse af spørgsmålet om omlægning af omsætningsafgiften.

Komiteen foreslog en omlægning af afgiften til opkrævning i sidste led samtidig med en stærk indskrænkning af det afgiftsfri vareområde. Det blev i indstillingen nævnt som en mulighed, at man under et sådant system kunne åbne adgang for detaillisterne til at undgå anmeldelse ved at købe varerne i afgiftsberigtiget stand, således at afgiften i så fald skulle beregnes med en højere procent (14 pct. af engrosprisen i stedet for 10 pct. af detailprisen).

Der har imidlertid ikke været politisk mulighed for at få komiteens forslag gennemført, idet bl. a. kooperationen, der var stærkt medvirkende til ændringen i 1951, har modsat sig en ny ændring.

I det følgende skal belyses, hvorledes opkrævningen hos producenten nærmere er ordnet, og hvorledes dobbeltbeskatning søges undgået. De afgiftspligtige virksomheder opdeles i følgende 3 grupper:

- A. Fremstillingsvirksomheder («industriella rörelser»).
- B. Arbejdsvirksomheder («arbetsrörelser»).
- C. Restaurationer.

ad A. Fremstillingsvirksomheder.

Som fremstillingsvirksomheder (industriella rörelser) anses sådanne, der selv fremstiller eller forædler varer samt sådanne virksomheder, der hos andre lader fremstille varer til salg.

Når en fremstillingsvirksomhed afsætter varer, skal disse afgiftsberigtiges, medmindre de afsættes til udlandet eller til en virksomhed, der har tilladelse til afgiftsfri overførsel af varen.

Fremstillingsvirksomhederne kan fra andre

skattepligtige virksomheder i uberigtiget stand indkøbe råvarer og halvfabrikater, som indgår som bestanddel af virksomhedens produkter. Denne afgiftsfri overførsel er ordnet på den måde, at fremstillingsvirksomhederne af kontrolmyndigheden får udstedt såkaldt B-licens, som giver ret til afgiftsfri indkøb af varer af de arter, som af myndigheden er angivet i licensen. Et eksemplar af licensen skal afgives til toldvæsenet, hver gang afgiftsfri indførsel af råvarer m. v. finder sted, og til indenlandske leverandører, første gang indkøb sker hos disse. Der bliver kun givet de enkelte virksomheder tilladelse til afgiftsfrit indkøb af de råvarer, som virksomheden kan have brug for, og varerne specificeres i licenserne. Myndighederne har udarbejdet fortegnelser over, hvilke slags råvarer og halvfabrikater der bruges i de forskellige brancher.

Emballage betragtes som en del af varerne og kan derfor indkøbes afgiftsfrit af fremstillingsvirksomhederne.

Da grossisterne normalt ikke er anmeldt, kan det tænkes, at fremstillingsvirksomhederne indkøber råvarer og halvfabrikater i afgiftsberigtiget stand. De kan i så fald få afgiften godtgjort, idet de ved opgørelsen af deres månedsomsætning fradrager indkøbsprisen for de siden sidste indbetaling indkøbte afgiftsberigtigede råvarer. Beregningen af afgiftsindbetaling ingen ultimo februar kan f. eks. se således ud:

Afgiftspligtigt salg i januar	100.000 fmk.
Indkøbspris for råvarer indkøbt i afgiftsberigtiget stand siden sidste indbetaling (d. v. s. i hovedsagen indkøbt i februar).	10.000 fmk.
Rest	90.000 fmk.
Afgift heraf 20 pct.	18.000 fmk.

Ved denne opgørelse kan fratrækkes den fulde indkøbspris for de i beskattet stand indkøbte råvarer, selv om der i denne pris indgår en ikke beskattet avance hos grossisten (eventuelt hos flere efter hinanden følgende grossister og/eller eventuelt hos detailhandlere). Der kan på denne måde fradrages et større afgiftsbeløb for råvarerne, end der faktisk er betalt for dem.

ad B. Arbejdsvirksomheder.

Som arbejdsvirksomheder anses sådanne, der kun udfører arbejde ved rengøring, reparation, istandsættelse, forandring eller montering, i al-

mindelighed altså kun sådanne virksomheder, der ikke fremstiller varer.

Adskillelsen mellem, hvad der anses som produktionsvirksomhed og arbejdsvirksomhed, volder administrationen store vanskeligheder, og der kan ikke angives almindelige kriterier for sondringen. Afgørelsen træffes efter en bedømmelse af hvert enkelt foreliggende tilfælde, men efter visse retningslinier for de enkelte fag. Selv om der foretages en vis fremstilling af varer, kan virksomheden godt anses som arbejdsvirksomhed, især hvis det drejer sig om en mindre virksomhed. Bestillingsarbejde for forbrugere vil normalt blive betragtet som arbejdsvirksomhed, medens serieproduktion eller fremstilling til afsætning til detailhandler som regel vil blive betragtet som fremstillingsvirksomhed. Ved afgrænsningen tages bl. a. hensyn til virksomhedens maskinelle udstyr og antallet af fremmede arbejdere. Afgørelserne træffes i et vist omfang ud fra ønsket om at opnå nogenlunde ligelige konkurrenceforhold inden for de enkelte brancher. For enkelte arter af virksomheder er generelt fastsat, at de skal henføres til den ene eller anden kategori.

Som eksempel kan nævnes, at snedkere, der kun fremstiller møbler på bestilling, er arbejdsvirksomheder, medens snedkere, der fremstiller serier til salg til detailhandler, er fremstillingsvirksomheder. Som yderligere eksempler på sondringen kan nævnes, at bagerier, iskremfabrikker, stenbrud og stenknuserier, høvlerier og olieraffinaderier er fremstillingsvirksomheder. Automobilreparationsværksteder, skomagere, fotografer, mørtelfabrikker og virksomheder, der foretager imprægnering, er arbejdsvirksomheder. For guld- og sølvsmede træffes afgørelsen efter virksomhedens nærmere karakter.

Arbejdsvirksomheder har ikke ret til at indkøbe råvarer m. v. i ikke-berigtiget stand, men må indkøbe disse varer med afgiften betalt. Disse virksomheder kan så ved opgørelsen af deres afgiftspligtige omsætning fradrage indkøbsværdien af de råvarer og halvfabrikater, som er indkøbt i afgiftsberigtiget stand, og som indgår som bestanddele i de solgte varer eller de udførte arbejdspræstationer. Fradrag kan kun ske for de afgiftspligtige råvarer, som er anvendt i afgiftspligtige arbejder, men ikke sådanne, der er anvendt til afgiftsfri arbejder.

Da det i vidt omfang beror på kalkulationer, hvor stor værdien af anvendte råvarer m. v. er, tillades det, at der ved opgørelse af den månedlige afgiftspligtige omsætning regnes med gen-

nemsnietsprocenter for dette fradrag for råvarer. Ved årets slutning reguleres de stedfundne fradrag på grundlag af indkøbene i årets løb og lageropgørelser ved årets begyndelse og slutning.

Det bemærkes, at arbejdsvirksomheder kun kan fradrage værdien af de *anvendte* råvarer, hvorimod fremstillingsvirksomheder, der indkøber varer i berigtiget stand, kan fradrage værdien af de *indkøbte* råvarer.

ad C. Restaurationer.

Restaurationer, der har tilladelse til dans eller udskænkning af stærke drikke, er afgiftspligtige af deres omsætning. Andre restaurationsvirksomheder er ikke afgiftspligtige.

Da afgiften på restaurationerne i realiteten falder uden for det almindelige afgiftssystem, skal denne afgift i sin helhed kort omtales på dette sted.

Afgiften på restaurationerne udgør 10 pct. af den pris, kunden erlægger, serveringsafgiften (drikkepenge) og omsætningsafgift iberegnet. Der betales ikke afgift af omsætningen af tobaksvarer og stærke drikke, men afgiften omfatter i øvrigt alt andet salg, også af levnedsmidler, der ellers er fritaget for omsætningsafgift. Restaurationerne kan ikke indkøbe afgiftspligtige varer i ikke-berigtiget stand, men da de fleste madvarer er afgiftsfri, bliver der i almindelighed ikke tale om dobbeltbeskatning bortset fra f. eks. kaffe, the, salt og krydderier, som må indkøbes med afgiften betalt.

Til disse hovedregler om det afgiftspligtige led og de afgiftspligtige (anmeldte) virksomheder knytter sig forskellige modifikationer, hvoraf følgende skal omtales:

a. For at grossister kan få lejlighed til afgiftsfri overførsel af råvarer til produktionsvirksomhederne, og for at de kan sælge afgiftsfrit til udlandet, kan grossister også blive anmeldt, få såkaldt skatteoverførselsret. Man er dog meget tilbageholdende med at give sådan tilladelse, og den gives kun til grossister med betydeligt afgiftsfrit salg af afgiftspligtige varer, eventuelt kun mod sikkerhedsstillelse for afgiften. Tilladelsen er kun givet til ca. 130 virksomheder, hovedsagelig meget store grossistforretninger. Når disse anmeldte grossister afsætter varer til detailhandlere m. v., må de afgiftsberigtige varerne på tilsvarende måde som

fremstillingsvirksomhederne af den fulde salgspris, altså også indbefattet grossistens avance. De bliver således ugunstigere stillet ved almindelige salg end deres ikke-anmeldte konkurrenter, og der er ikke adgang for disse virksomheder til at have både berigtiget og uberigtiget lager.

b. Afgiftspligtige varer, der indføres fra udlandet, skal afgiftsberigtiges ved indførselen, medmindre varerne indføres af en fremstillingsvirksomhed, der skal bruge dem som råvarer i produktionen, eller af en grossist, der har fået skatteoverførselsret (jfr. ovenfor under punkt a).

c. Virksomhedernes udtagelse af varer til indehaverens eget brug, til aflønning af virksomhedens personale eller til andet formål, som ikke har forbindelse med virksomhedens sædvanlige salgsvirksomhed, skal afgiftsberigtiges ved udtagelsen.

Derimod skal der ikke svares afgift af en virksomheds egne indre arbejdsydelser. Dette forstås således, at fremstilling af værktøj, inventar og maskiner af sådan art, at de ikke falbydes på det finske marked, ikke skal afgiftsberigtiges, når de fremstilles til brug i virksomheden. Derimod skal der ske berigtigelse, hvis virksomheden fremstiller en maskine, der lige så godt kunne være købt færdig. Som eksempler kan nævnes, at presseforme og stanseforme, som fremstilles til virksomhedens eget brug, ikke skal afgiftsberigtiges. Det skal derimod klicheer, idet disse fremstilles i konkurrence med de særlige klicheéanstalter.

Endelig kan anføres, at gaver, der udleveres som reklame eller som prøver, ikke skal afgiftsberigtiges.

d. Virksomheder, som højst beskæftiger indehaveren, dennes ægtefælle og børn under 21 år samt en enkelt lærling, er ikke afgiftspligtige (anmeldelsespligtige). Dette gælder, uanset om virksomheden fremstiller varer eller kan henregnes under begrebet arbejdsvirksomhed.

Disse virksomheder må indkøbe deres forbrug af råvarer og halvfabrikater i afgiftsberigtiget stand, men skal ikke betale yderligere afgift ved deres levering af varer og arbejdsydelser, således at de altså ikke betaler afgift af værdien af deres eget arbejde.

Hvis sådanne virksomheder blot i en kortere periode ikke opfylder alle betingelserne for af-

giftsfritagelsen, bliver de afgiftspligtige for hele den pågældende skatteperiode (d.v.s. et kvartal).

3. Afgiftspligtens omfang.

Principielt er alle varer afgiftspligtige, men der findes en meget lang række undtagelser, bl. a. for levnedsmidler og manufakturvarer. Endvidere er arbejdsydelser på varer (men ikke på fast ejendom og lign.) afgiftspligtige.

A. Afgiftsfritagelse efter varernes art.

I afgiftsloven er nævnt en række afgiftsfritagelser, som i hovedtræk er følgende:

1. Tobaksvarer og stærke drikke.
2. Vand, gas (herunder flaskegas) og elektricitet.
3. Fast brændsel.
4. Kunstgødning og landbrugskalk.
5. Aviser og tidsskrifter, landkort og noder samt bøger.
6. Skibe over 10 registertons netto.
7. Sukker, bageriprodukter undtagen kager og kiks m. v., korn og mel, smør, margarine og fedt, mælk (også konserveret), ost, alle slags frugt og grøntsager m. v., kød og fisk (også i forarbejdet form) samt hønseæg.
8. Foderstoffer.
9. Apotekervarer, røntgenapparater og -tilbehør, proteser, høreapparater, invalideautomobiler m. v.
10. Biografilm.
11. Tandtekniske arbejder, vask og strygning samt skoreparation.
12. Fiskeet.
- 13-16. Udgået.
17. Sålelæder.
18. Arbejdsluffer og seletøj.
- 19- Sko undtagen visse luksussko, f. eks. silkesko og laksko.
20. Drænrør.
21. Landbrugsmaskiner, herunder traktorer til landbrugsarbejde.
22. Brandbiler, motorsprøjter og brandslanger m. v.
23. Udgået.
24. Følgende tekstilvarer undtagen varer af natursilke og guldrækkerarbejde: garn, metervarer, visse billige gulvtæpper, beklædning, sengetøj, håndklæder, duge og gardiner m. v.

25. Hatte og lignende også af afgiftsfri fåre-
pelsskind.
26. Fårepelsskind, dog undtagen persianer og
lignende.
27. Klæder af læder, gummi og plastic.
28. Træløst af fyr og gran.
29. Luftfartøjer.
30. Finlands flag fremstillet af tekstilstof.

Fremstillingsvirksomheder kan afgiftsfrit indkøbe afgiftspligtige varer, herunder emballage til fremstilling af afgiftsfri varer. Derimod kan arbejdsvirksomheder ikke ved opgørelse af deres afgiftspligtige omsætning fratække afgiftsberigtigede råvarer, der er anvendt til afgiftsfri varer. Dette forhold spiller dog i reglen ikke nogen større rolle for arbejdsvirksomhederne, og såfremt det gør det, har man i visse tilfælde tilladt arbejdsvirksomheden at blive anmeldt som fremstillingsvirksomhed.

B. Arbejdsydelser.

Hovedreglen er, at arbejdsydelser på afgiftspligtige varer er afgiftspligtige, medens andre arbejdsydelser herunder arbejde, der vedrører afgiftsfri varer, er afgiftsfri. Da fast ejendom ikke betragtes som en vare, er arbejde på fast ejendom afgiftsfri (jfr. nedenfor under byggeri).

Disse regler kan belyses og uddybes ved følgende eksempler: Reparationer af afgiftspligtige varer er afgiftspligtige. Pianostemning, vask af automobiler og rensning af kontormaskiner er afgiftspligtig. Anlægsgartneres arbejde er fri (som arbejde på fast ejendom). Personlige tjenesteydelser (frisør m. m.) samt arbejdsydelser fra de liberale erhverv (læge, sagfører, undervisning, underholdning m. v.) er afgiftsfri.

Som undtagelser fra hovedreglen kan nævnes, at vask af tekstil samt skoreparation ifølge særlige bestemmelser er afgiftsfri.

Endelig kan nævnes, at transportydelser og ydelser fra telefon og telegraf er afgiftsfri.

C. Byggeri.

Som tidligere anført er arbejde, der udføres på fast ejendom, ikke afgiftspligtigt. Dette gælder i tilfælde, hvor arbejdsresultatet direkte indgår som en bestanddel af den faste ejendom. Derimod er tilvirkning af byggematerialer af

giftspligtigt, uanset om fremstillingen sker på byggepladsen eller på en fabrik. De materialer og halvfabrikater, der bruges i byggeriet, skal indkøbes i afgiftsberigtiget stand, medens altså arbejdet med selve opførelsen af bygningen ikke er belagt med afgift. Disse regler gælder både for boligbyggeri og byggeri til erhvervmæssigt formål.

Imidlertid er der ved særlig lov indført regler, hvorefter der kan ske delvis refusion af den afgift, der er betalt af materialer anvendt til byggeri, der hovedsagelig er bestemt til boligformål. Tilbagebetalingen sker med bestemte beløb pr. m² af boligernes gulvareal, og disse beløb fastsættes således, at de ikke overstiger det halve af den omsætningsafgift, der er betalt for de medgåede materialer. Der gives dog ikke godtgørelse for den del af arealet, som overstiger 100 m² pr. lejlighed.

Den omhandlede refusion pr. m² er fastsat således, at den varierer efter, hvilke byggematerialer og hvilken byggemetode der er anvendt, således at refusionen i nogen grad følger de faktisk betalte afgiftsbeløb. Bygninger, der er opført af fabriksfremstillede konstruktionsdele, får således en højere refusion end bygninger opført på sædvanlig måde, da der jo er betalt mere i afgift af de fabriksfremstillede dele. Denne graduering har også betydning ved at modvirke den hæmning af byggeriets rationalisering gennem fabriksfremstillede elementer, som afgiftsreglerne ellers indebærer.

Salg og udleje af fast ejendom er ikke afgiftspligtigt.

D. Driftsmidler.

Da fremstillingsvirksomhederne afgiftsfrit kun kan indkøbe råvarer og halvfabrikater, som skal indgå som en bestanddel af virksomhedens produkter, følger heraf, at både varige driftsmidler og hjælpestoffer skal indkøbes i afgiftsberigtiget stand. Ved sondringen mellem råvarer og hjælpestoffer anlægges en rent fysisk betragtning.

Der gælder ikke som i Norge nogen fritagelse for afgift af hjælpestoffer. Derimod er de finske regler ikke så strenge som de norske med hensyn til berigtigelse af driftsmidler, som fremstilles af virksomheden selv.

Som anført foran under punkt A er en række driftsmidler dog fritaget for afgift. Her skal blot kort gentages følgende: Elektricitet og fast brændsel; kunstgødning, foderstoffer,

drænrør og landbrugsmaskiner; fiskenet. For en del af industriens maskiner gælder en lavere afgiftssats end den normale, jfr. nedenfor.

E. Afgiftsfritagelse for visse producenter.

Virksomheder, der kun beskæftiger indehaveren, dennes ægtefælle og børn samt højst en lærling, er som foran nævnt fritaget for afgift.

F. Brugte varer.

Da den finske afgift opkræves i producentleddet, opstår der normalt ikke noget problem vedrørende beskatning af brugte varer. Ved import er brugte varer dog afgiftspligtige. Det kan endvidere bemærkes, at inventar, maskiner m. v., som har været anvendt af en virksomhed, kan sælges uden afgiftserlæggelse.

Hvis en virksomhed opkøber brugte varer og sælger dem efter reparation m. v., er varerne afgiftspligtige efter salgsprisen, men virksomheden kan ved opgørelsen af den afgiftspligtige omsætning fradrage indkøbsværdien for de brugte varer på tilsvarende måde som for råvarer indkøbt i berigtiget stand.

G. Leje.

Udleje af fast ejendom samt af afgiftsfri eller afgiftsberigtigede varer er ikke afgiftspligtigt. Såfremt en afgiftspligtig virksomhed udlejer ikke-afgiftsberigtigede varer, skal lejebeløbet medregnes i den afgiftspligtige omsætning.

H. Skibe, fiskefartøjer og flyvemaskiner.

Skibe, herunder fiskefartøjer, over 10 registertons netto samt flyvemaskiner er afgiftsfri, og materialer til bygning og reparation af sådanne skibe m.v. er ligeledes afgiftsfri.

Leverancer til skibe og flyvemaskiner i udenrigs fart er afgiftsfri som salg til udlandet. Derimod gælder der ikke afgiftsfritagelse for leverancer til skibe i indenrigs fart.

I. Udførsel.

Salg til udlandet fra ikke-afgiftsberigtigede lagre er afgiftsfri, men der kan ikke ydes afgiftsrefusion for afgiftsberigtigede varer, der eksporteres. Grossister, der vil eksportere, må

derfor have tilladelse til køb af uberigtigede varer.

4. Afgiftssatsernes størrelse.

Siden afgiften i 1951 blev omlagt til kun at blive opkrævet i ét led, har afgiftssatsen for fremstillingsvirksomhederne udgjort 20 pct. af værdien indbefattet afgiften (= 25 pct. af værdien uden afgift). Fra nytår 1958 gælder dog en afgiftssats på 13 pct. for visse specielt nævnte maskiner, der anvendes i industrien.

For arbejdsvirksomhederne udgør afgiften 10 pct. af værdien indbefattet afgiften. Forskellen mellem afgiften for de to grupper virksomheder er dog ikke så stor, som tallene kunne tyde på, idet arbejdsvirksomhederne jo må købe deres materialer i afgiftsberigtiget stand og for disse betale 20 pct. i afgift. Fordelen for arbejdsvirksomhederne er, at de slipper med 10 pct. af deres egen arbejds løn og avance m. v. Da arbejdsvirksomhederne normalt ikke fremstiller varer, vil der ofte ikke være nogen konkurrence mellem de to grupper.

Ved import udgør afgiften 25 pct. af indførselsværdien med tillæg af told og eventuelle forbrugsafgifter (altså 20 pct. af værdien indbefattet afgiften). For ovennævnte industrimaskiner er afgiften ved import 15 pct.

Den finske omsætningsafgift indbringer for tiden ca. 60 milliarder fmk. årlig (= ca. 1300 mill. kr.). Af dette beløb hidrører ca. 20 milliarder fmk. fra afgift opkrævet af toldvæsenet ved indførselen, medens ca. 39 milliarder fmk. hidrører fra fremstillingsvirksomhederne og ca. 1 milliard fmk. fra arbejdsvirksomhederne.

5. Afgiftspligtig værdi.

Den afgiftspligtige værdi er salgsprisen (indbefattet afgiften) ved levering af varer eller arbejdsydelse fra de afgiftspligtige virksomheder. Afgiften beregnes på grundlag af de i hver kalendermåned fakturerede eller på anden måde debiterede beløb. For visse arter af virksomheder, som ikke er bogføringspligtige, tillader man dog afgiften beregnet på grundlag af de indgåede betalinger.

Hvis den afgiftspligtige virksomhed senere tilbagebetaler nogen del af salgssummen til køberen f. eks. i form af rabatter eller årsbonus, kan virksomheden fradrage sådanne beløb ved opgørelsen af omsætningen i tilbagebetalingsmåneden. Tab på uerholdelige fordringer kan

dog ikke fradrages. Endvidere kan særskilt debiterede forsikringspræmier og fragtomkostninger vedrørende varens forsendelse til køberen holdes uden for den afgiftspligtige omsætning, også i tilfælde hvor transporten finder sted med den afgiftspligtige virksomheds (sælgers) eget transportmiddel.

Der findes ikke særlige fradrag eller lavere afgiftssatser i tilfælde, hvor salget sker direkte til forbruger. Afgiftssatsen er uafhængig af, om salget sker til grossist, detailhandler eller direkte til forbruger. Systemet indebærer derfor en tendens til, at fremstilleren indskyder et grossistled og lader dette afholde salgsomkostningerne, som man derved kan undgå at svare afgift af.

6. Foranstaltninger til mindskelse af antallet af anmeldte virksomheder.

Der skal her blot henvises til den tidligere omtalte regel om, at virksomheder, der højst beskæftiger indehaveren, dennes ægtefælle og børn samt en lærling, ikke er afgiftspligtige.

Denne fritagelsesbestemmelse er dog ikke så meget indført for at mindske antallet af virksomheder under kontrol, men snarere af sociale grunde. Det er en regel, der medfører uligheder og urimeligheder. Fra politisk side har der været fremsat ønske om at udvide fritagelsen til også at omfatte andre mindre virksomheder, der af fremmed arbejdskraft kun beskæftiger nogle få personer.

Antallet af afgiftspligtige virksomheder, der før 1951 udgjorde ca. 50.000, er nu ca. 14.000, fordelt på ca. 9-000 fremstillingsvirksomheder og ca. 5.000 arbejdsvirksomheder.

7. Afgiftsopkrævningen.

Opkrævningen af og kontrollen med omsætningsafgiften varetages af ialt 7 omsætnings-skattebureauer, fordelt over landet.

De anmeldte virksomheder er pligtige til uopfordret for hvert kvartal at indsende angivelse over omsætningen, også selv om der i et eller flere kvartaler ikke har fundet omsætning sted. Kvartalsangivelsen er udformet således, at afsætningen angives specificeret for hvert af kvartalets måneder. Virksomhederne kan få til-ladelse til kun at afgive angivelse for de kvar-taler, hvor omsætning har fundet sted.

Kvartalsangivelsen skal afgives senest den 5. i det følgende kvartals tredje måned.

Eksempelvis skal angivelsen for januar kvartal været indleveret senest den 5. juni. Afgiften skal derimod indbetales månedligt og senest inden udgangen af den første måned efter den måned, hvori afsætningen har fundet sted, således at f. eks. afgiften for januar måned skal være betalt senest den 28. februar.

Agiften indbetales til postvæsenet eller til visse banker. Ved for sen indbetaling af afgiften erlægges renter med 1 mark pr. påbegyndt måned for hver hele 100 mark, som afgiftsbe-løbet indeholder.

8. Kontrolforanstaltninger.

De anmeldte virksomheder får ikke udleve-ret særlige regnskabshefter eller -bøger til brug ved kontrollen med den afgiftspligtige omsæt-ning.

Kontrollen med, at virksomhederne på rigtig måde angiver den afgiftspligtige omsætning foretages alene gennem de autoriserede han-delsbøger, men virksomhederne er pligtige at gennemføre sådanne ændringer i bogholderiet, som omsætningsskattekontrollen anser for for-nøden for gennemførelse af en effektiv kontrol, f. eks. opdeling af kolonner i afgiftspligtig og afgiftsfri omsætning m. v. I tilfælde, hvor ikke-bogføringspligtige (f. eks. mindre håndværkere) driver afgiftspligtig virksomhed og derfor an-melder sig overfor omsætningsskattekontrollen, foreskriver kontrollen sådant regnskab, som an-ses for fornødent.

Virksomhederne kan vælge mellem at fak-turere varerne til priser inklusive afgift, hvor-efter afgiften udgør 20 pct, eller til priser uden afgift og da beregne denne med 25 pct. Så-fremt førstnævnte fremgangsmåde anvendes, er det en betingelse, at fakturaerne påføres op-lysning om, at varerne er afgiftsberigtiget.

Ved kontrollens regnskabseftersyn hos de an-meldte virksomheder gennemgås regnskaberne først og fremmest med henblik på kontrol med rigtigheden af den angivne afgiftspligtige om-sætning, men hvis der ved eftersynene konstateres unddragelse af indkomstskat, underrettes skattevæsenet.

Kontrollen kan hos banker og transportorga-nisationer indhente oplysninger, som skønnes nødvendige for kontrolarbejdet. I stor udstræk-ning indhentes i detail- og engroshandelen ud-skrifter af fakturaer over afgiftspligtige varer til brug ved kontrollen med, om leverandørerne har afgiftsberigtiget disse varer.

Man regner med, at der i gennemsnit finder regnskabsopgørelse sted i de anmeldte virksomheder én gang hvert 5. år, men dette kan dog ikke helt gennemføres i Helsingfors. Man tilstræber, at nyanmeldte virksomheder indenfor en kort tid efter anmeldelsen bliver besøgt med henblik på vejledning.

Skønmæssig ansættelse af omsætningen i en virksomhed kan foretages, når den foreskrevne kvartalsangivelse ikke afgives, når afgiven kvartalsangivelse er så ufuldstændigt udfyldt og fejlagtig, at den ikke kan lægges til grund for afgiftsberegningen, eller når eftersyn af en virksomheds regnskaber viser, at afgivne kvartalsangivelser har været fejlagtige, således at der er betalt for lidt i afgift.

9. Ændringer af afgiftspligtens omfang.

Under det gældende finske afgiftssystem har man adskillige gange foretaget udvidelser eller indskrænkninger i afgiftsfritagelserne. Hvor en vare således er blevet inddraget under

afgiftspligten, har man opkrævet afgift (kompletteringsskat) af de lagre af de pågældende varer, som ved ændringen lå hos grossister og detaillister, og som der således ikke var betalt afgift af. Kompletteringsskatten udgør 25 pct. af lagervarenes indkøbspris, både for grossister og detaillister. Detaillisterne kommer derfor ved denne efterbeskatning til at svare højere afgift (nemlig også af grossist-avancen) end ved senere indkøb. Kompletteringsskatten indbetales i 4 kvartals rater.

I tilfælde, hvor varer er blevet fritaget for afgiftspligten, har man på tilsvarende måde tilbagebetalt afgiften af de afgiftsberigtigede lagerbeholdninger hos grossister og detaillister. Godtgørelsen har andraget 18 pct. af de pågældende varers indkøbspris, afgiften indbefattet.

Det har ikke været kontrolmyndighederne muligt at foretage nogen effektiv kontrol med rigtigheden af angivelserne vedrørende efterbeskatning og afgiftsrefusion, da antallet af virksomheder, som berøres af disse ordninger, normalt er meget stort.

D. SCHWEIZ.

En almindelig omsætningsafgift indførtes i Schweiz pr. 1. oktober 1941. Bestemmelserne herom findes i Forbundsrådets beslutning af 29. juli 1941, som senest er ændret den 21. december 1955. Man tilstræber i Schweiz så vidt muligt at lade forbrugsafgifter indgå i en såkaldt finansordning med uforandret gyldighed i 4-årige perioder. Den nuværende finansordning, hvori vareomsætningskatten er et led, har gyldighed i årene 1955 til 1958 incl.

1. Afgift i et eller flere led.

Forud for omsætningsafgiftens indførelse drøftede man i Schweiz, hvorvidt afgiften burde gennemføres som en beskatning i et eller flere led. At den kumulative skat indgik i disse overvejelser forklares med, at denne form for beskatning fandtes (og stadig findes) i to af Schweiz' nabolande, nemlig Tyskland og Østrig. Man valgte i Schweiz kun at lægge beskatningen i et enkelt omsætningsled.

2. Det afgiftspligtige led i omsætningen.

Der findes i Schweiz ca. 240.000 landbrugs-

bedrifter, 10.000 industrivirksomheder, 10.000 engroshandelsforetagender, 140.000 håndværksbedrifter og 80.000 detailforretninger. Da man ønskede at få færrest muligt af disse virksomheder underlagt afgiftskontrollen og samtidig stiledede efter at gøre denne så effektiv og rationel som muligt, valgte man at lægge beskatningen i grossistledet. Det har også spillet en rolle for valget af skattesystem, at engrosbeskatningen antages at virke neutralt over for erhvervsstrukturen.

Anmeldelsespligtige er som hovedregel fremstillere og grossister (mellemandlere), og omsætningsafgiften opkræves ved de anmeldte virksomheders salg såvel til detaillister som direkte til forbrugere.

Der er for tiden 55.000 - 60.000 virksomheder anmeldt for den schweiziske afgiftskontrol. Disse betegnes i afgiftsloven som grossister, men dette begreb svarer kun delvis til grossistbegrebet i sædvanlig forstand. Man må skelne mellem følgende grupper af afgiftspligtige virksomheder:

- a) *Handelsgrossister* er handlende, der erhvervsmæssigt køber varer for at videresæl-

ge dem uden at gøre dem til genstand for yderligere forarbejdning. Sådanne virksomheder er anmeldelsespligtige, hvis de har en indenlandsk årsomsætning på mere end 35.000 sfrcs. (= ca. 55.000 kr.) af såvel afgiftsfri som afgiftspligtige varer, og mere end halvdelen af denne omsætning falder på engrosleverancer. Ved engrosleverancer forstås både mellemhandelsleverancer (f. eks. leverancer til detailhandlere) og leverancer af råstoffer og halvfabrikata til erhvervsmæssig fremstilling af varer eller erhvervsmæssig anvendelse i byggeri. Er disse forudsætninger opfyldt, indtræder afgiftspligten, selv om virksomheden drives fra en almindelig detailbutik.

Handlende med en årlig omsætning af brugte varer på mere end 35.000 sfrcs. er altid anmeldelsespligtige, uanset om de overhovedet driver engrosforretning i almindelig forstand. (Det drejer sig bl. a. om automobil- og antikvitethandlere).

- b) *Fremstillings grossister* er virksomheder, der erhvervsmæssigt fremstiller varer eller udfører byggearbejde eller lader sådant ske i lønarbejde. Fremstilling omfatter enhver forarbejdning, samling, istandsættelse, forædling og anden omdannelse. Reparationer betragtes som fremstilling, selv om de ikke udføres i forbindelse med vareleverancer; det samme gælder rengøring (af løsørengestande). Med fremstilling ligestilles udvinding af mineraler samt animalsk og vegetabilsk produktion.

Fremstillingsgrossister er anmeldelsespligtige, hvis virksomheden har en indenlandsk omsætning på mere end 35.000 sfrcs. af afgiftsfri og afgiftspligtige varer, og hvis af denne omsætning mere end 35.000 sfrcs. eller mere end 25 pct. falder på varer, fremstillet i den pågældende virksomhed eller som lønarbejde for dennes regning. Heraf følger, at der ikke blot er anmeldelsespligt for fabriktions-, håndværks- og entreprenørvirksomheder, som forfærdiger, forædler og reparerer varer og andre løsørengestande, men også for detailforretninger med eget værksted for reparationer og forandringer, når værkstedsomsætningen f. eks. overstiger 35.000 sfrcs.

Afgiftssystemet begunstiger småbedrifterne (med under 35.000 sfrcs. i årlig omsætning), fordi de ikke kommer til at betale afgift af deres arbejdsydelse.

Specielt om afgiftspligten for *bygge- og anlægsvirksomhed* bemærkes, at det volder en del komplikationer at få den indpasset i det schweiziske system. Dette skyldes antagelig, at den schweiziske omsætningsafgift er en vare- og løsøreafgift, som principielt ikke skal ramme arbejde, der udføres på allerede eksisterende bygninger og anlæg. Ved byggearbejde, som udføres af anmeldelsespligtige entreprenører og håndværkere, skal der derfor foretages en deling mellem den arbejdsindsats, som foretages på varen (byggematerialet), f. eks. lægning af mursten, og den arbejdsydelse, som foretages, efter at murstenene juridisk set er inkorporeret i bygningen. Afgiftsmyndigheden har i et samarbejde med håndværkere m. fl. for hvert byggefag fastsat, hvor stor en del af det samlede fakturabeløb der skal anses for afgiftspligtigt. Den afgiftspligtige del af leverancen ifølge fakturaen betragtes som detailleverance og beskattes som sådan, jfr. pkt. 4.

- c) *Frivillige grossister*: Handlende og fremstillere, der på grund af deres omsætningsringe størrelse eller sammensætning ikke er anmeldelsespligtige efter loven, men som i betydeligt omfang sælger til grossister eller til udlandet, eller for hvem afgiftsbelastningen af deres indkøb udgør betydeligt mere end den skat, de som anmeldte virksomheder ville komme til at betale af deres egne leverancer, kan ansøge om at blive anmeldt som »frivillige grossister«. De får da samme rettigheder og pligter som de såkaldte »pligtgrossister«. Til rettighederne hører, at varer kan indkøbes i afgiftsfri stand. Frivillig anmeldelse kan være en fordel for mindre fremstillere, der overvejende sælger deres produkter til grossister eller andre fremstillingsvirksomheder. Tilsvarende gælder detailhandlere (f. eks. stormagasiner), hvis avance er lavere end den gennemsnitsavance, som loven ved afgiftssatsernes fastsættelse har regnet med (jfr. pkt. 4).

Antallet af frivillige grossister udgør 8.000 - 10.000.

- d) *Undtagelser fra anmeldelsespligten*: Fritaget for anmeldelsespligten er landbrugere, skovbrugere, grøntsagsgartnere og vinbønder, der udelukkende sælger egne produkter, og gæstgivere, der udelukkende driver beværtnings- og hotelvirksomhed.

Til gengæld skal sådanne personer og

virksomheder, der uden at være anmeldt som grossist køber for mere end 1.000 sfrs. pr. kvartal af varer hos de foran nævnte ikke-anmeldelsespligtige land- og skovbrugsvirksomheder, anmeldes på en særlig måde og betale afgift med 6 pct. af indkøbsprisen for disse varekøb. (6 pct. er den almindelige engrosafgiftssats). Det skal dog bemærkes, at bl. a. levnedsmidler er helt fritaget for omsætningsafgiften, således at denne bestemmelse er af mindre praktisk betydning.

3. Afgiftspligtens omfang.

Afgiftspligten omfatter med de i det følgende nævnte undtagelser principielt enhver vare og det arbejde, der ydes på en vare. Ved varer forstås løsøre og energileverancer.

A. Varer, som er fritaget ifølge selve lovteksten.

Fritaget er visse i loven specielt nævnte varer og ydelser såsom: gas, vand, elektricitet, korn (undtagen korn til op fodring), kogsalt, mælk, kaffe og kaffesurrogater, te, kakao, kvæg, fjerkræ, fisk og i øvrigt alle spisevarer (derimod ikke drikkevarer) samt endelig aviser og tidskrifter (men ikke bøger).

B. Varer bestemt til videresalg eller anvendelse som råstoffer og halvfabrikata m. v. Driftsmidler.

En anmeldt virksomhed kan afgiftsfrit indkøbe alle varer, som er bestemt til videresalg, eller som tjener som råstoffer og halvfabrikata m. v. ved erhvervsmæssig fremstilling af varer og byggearbejder. Afgiftsfri er ikke blot de råstoffer og halvfabrikata, som går over i de fremstillede varer og bygningsanlæg, men også de stoffer, der opbruges som ikke-varige driftsmidler (hjelpestoffer) under produktionsprocessen. Afgørende for, om en vare kan betegnes som råstof og halvfabrikat m. v., er altså anvendelsesformålet. En anmeldt virksomhed (grossist) kan levere disse varer afgiftsfrit som en videresalgsvare til en anden anmeldt virksomhed, da først fremstilleren af den færdige vare er ansvarlig for afgiften.

Hvis fremstilleren imidlertid ikke driver anmeldt virksomhed, skal han indkøbe råstoffer og halvfabrikata i beskattet stand. Til gengæld kan den færdige vare så sælges afgiftsfrit til forbrugeren.

Medens en anmeldt virksomhed altså afgiftsfrit kan indkøbe råstoffer og halvfabrikata samt ikke-varige driftsmidler til anvendelse i virksomheden, må den svare afgift af *varige driftsmidler*.

C. Afgiftsfritagelse mod grossisterklæring (legitimationskort).

Ifølge det schweiziske engros-afgiftssystem skal leverancer til mellemhandlere og fremstillere principielt være afgiftsfri. For at en virksomhed kan modtage afgiftsfri varer, er det imidlertid for det første en betingelse, at den er anmeldt for afgiftsmyndigheden som afgiftspligtig virksomhed. For det andet er det en betingelse, at modtageren over for varesælgeren kan legitimere sig som anmeldt virksomhed. Legitimationen kan have karakter af en skriftlig erklæring, der afgives i hvert enkelt tilfælde, hvor der skal finde vareoverførsler sted. Varemodtageren oplyser, under hvilket nummer han er optaget i afgiftsmyndighedens grossistfortegnelse, og afgiver erklæring om, at varerne er bestemt til videresalg eller som råstof og halvfabrikata m. v. ved fremstilling af varer eller udførelse af byggearbejde, og at han vil afgiftsberigtige de modtagne varer efter de særlige regler for eget forbrug, såfremt de ikke anvendes efter den oprindelige bestemmelse.

Til mere regelmæssige leverandører kan varemodtageren afgive grossisterklæring på ubestemt tid; den er affattet på en af afgiftsmyndigheden bestemt formular. Leverandøren kan da levere afgiftsfrit, sålænge grossisterklæringen ikke er tilbagekaldt. Erklæringen giver også ret til at opnå afgiftsfri levering af varige driftsmidler; men i så fald må køberen sørge for, at der foretages afgiftsberigtigelse efter detailsatsen. Skal grossisten derimod have en vare i sin egenskab af forbruger, må han ved bestillingens afgivelse anføre, at varen skal leveres i beskattet stand.

Ved ophør af anmeldelsespligtig virksomhed skal alle udstedte grossisterklæringer tilbagekaldes. Hvis en leverandør efter omstændighederne må antage, at forudsætningerne for afgiftsfri levering ikke er opfyldt, er han trods besiddelsen af en grossisterklæring ikke fritaget for afgiftstilsvaret.

D. Leverancer af øl og tobaksvarer gennem mellemhandlere (med lovens udtryk: handelsgrossister).

Disse varer beskattes altid af fremstilleren henholdsvis indføreleren, således at alle senere omsætninger er afgiftsfri.

E. Vareudførelse.

Varer, der udføres fra en anmeldt virksomhed, skal ikke beskattes. Hvis en ikke-anmeldt virksomhed (f. eks. en detailhandler) sælger varer til udlandet, kan virksomheden indkøbe disse varer i afgiftsfri stand fra en anmeldt virksomhed, såfremt eksportøren over for grossisten godtgør, at der er tale om en såkaldt umiddelbar udførelse. Herved forstås, at eksportøren udfører varen i uomdannet stand, og uden at den har været taget i anvendelse i indlandet.

F. Vareindførelse.

De vigtigste råvarer og hjælpestoffer, der bruges af industrien, og som ikke har nogen anvendelse uden for denne, er optaget i en såkaldt friliste, som giver ret til afgiftsfri import.

Med hensyn til færdigvarer og råvarer m. v., som ikke står på frilisten, har anmeldte virksomheder valget mellem to alternativer: Importøren kan enten under toldbehandlingen afgive en grossisterklæring til toldvæsenet og dermed få varerne tilført sit lager afgiftsfrit, eller han kan betale omsætningsafgift ved indførelsen og derefter føre afgiften til fradrag i sin kvartårige afgiftsangivelse.

4. Afgiftssatsernes størrelse,

A. Afgiftssatsernes variation efter vares og omsætningens art.

a) Af brændsel, sæbe og visse andre vaske-midler, frø, foderstoffer, gødningsstoffer, plantebeskyttelsesmidler, afskårne blomster og planter samt af alkoholfri drikkevarer, der har karakter af levnedsmidler, svares en afgift på enten 2 eller $2\frac{1}{2}$ pct.

De 2 pct. svares af detailleverancer og endvidere af de varer, som anmeldte virksomheder udtager til eget forbrug. $2\frac{1}{2}$ pct. svares af engrosleverancer.

b) Af øl og tobak — der desuden er belagt med særavgift - svares 3 pct.

c) Af andre varer svares en afgift på 4 pct. af detailleverancer og varer udtaget til eget forbrug og på 6 pct. af engrosleverancer.

For tiden opkræves omsætningsafgiften ikke med det fulde beløb. Den afgiftspligtige virksomhed kan nemlig i sin kvartårige afregning med det offentlige fradrage et beløb på 10 pct. af skyldig afgift. Det er overladt til afgørelse

direkte mellem varesælger og -køber, hvorvidt denne afgiftsrabat skal komme den ene eller den anden af parterne til gode. I øvrigt siger loven udtrykkeligt, at det er tilladt at overvælge afgifterne på varemottageren. Ved detailleverancer må afgiften ikke fremgå af fakturaen; den skal være indregnet i prisen. Ved engrosleverancer kan afgiften derimod opføres særskilt og bliver det som regel. Afgiften beregnes af værdien excl. afgift.

B. Forholdet mellem engros- og detailsatser.

Ved engrosleverancer forstås leverancer til næringsdrivende, som videresælger varerne eller bruger dem som råstof og halvfabrikata o. lign. til erhvervsmæssig fremstilling af andre varer eller erhvervsmæssig udførelse af byggearbejder. Leverancer, der ikke opfylder disse betingelser, er detailleverancer.

Hensigten med at lade afgiftssatsen variere med omsætningens art, således at satsen er lavere (2 og 4 pct.) for detailleverancer end for engrosleverancer (2V2 og 6 pct.), er den, at varerne ønskes beskattet ens i forhold til deres detailværdi, uden hensyn til på hvilket trin i omsætningskæden beskatningen finder sted.

De to dobbeltsatser på henholdsvis $2:2\frac{1}{2}$ pct. og 4:6 pct. er fastsat således, at de skulle svare til en almindeligt forekommende prisforskel mellem detail- og engrosleverancer. I det førstnævnte tilfælde — de under A. a) nævnte varer - svarer afgiftsdifferencen til en detailavance på 25 pct. af engrosprisen og i det sidstnævnte tilfælde — de under A. c) nævnte varer — til en detailavance på 50 pct. af engrosprisen. Detailavancen for en varegruppe anses ikke for at være en stabil størrelse; den kan variere fra vare til vare og fra virksomhed til virksomhed. Dette er imidlertid efter de hidtidige schweiziske erfaringer ikke et forhold, som bør tillægges en tungtvejende betydning. Mindre svingninger i den opnåede detailavance skønnes ikke at give mærkbare forskelle i skattebelastningen; de udlignes ofte mellem varer inden for en gruppe og inden for de forskellige virksomheder. Af væsentlig betydning har man derimod ment, at det var, at engrossatsen snarere blev ansat for højt end for lavt. Ellers ville detailhandleren kunne profitere af, at der på de af ham i beskattet stand fra en grossist indkøbte varer kom til at hvile en lavere afgift end på de varer, som en forbruger på detailhandelsvilkår indkøbte direkte fra grossisten.

Man har i Schweiz også ønsket at fastsætte

engrossatsen så højt, at de mindre fremstillingsvirksomheder, der ikke kan anmeldes som grossister, ikke skulle få for gunstig en stilling i afgiftssystemet. Ganske vist må de betale afgift (efter engrossatsen) af de råstoffer m. v., som er nødvendige for deres produktion; men hvis denne består af arbejdsintensive varer eller i reparationsarbejder uden væsentlig anvendelse af materiale, vil afgiftsbelastningen kun blive forholdsvis ringe. Derimod må fremstillingsgrossisten svare afgift af betalingen for den færdige vare incl. lønninger, selvom det også kan ske efter detailsatsen. Jo højere engrosskattesatsen sættes i forhold til detailsatsen, i jo mindre grad kan den ikke-anmeldte fremstillingsvirksomhed opnå skattemæssige fordele.

C. Afgiften af indførte varer.

Den schweiziske toldtarif bygger på princippet om specifik told. Værditold anvendes ikke, kun vægt-, styk- og rummålstold. Ved toldbehandlingen spørges der derfor ikke om varens værdi. Ved udformningen af de regler, som skal følges, når afgift skal betales ved indførselen, har man fundet det nødvendigt at bruge det beregningsgrundlag, som anvendes ved toldbehandlingen. I stedet for som grundlag for omsætningsafgiftens beregning ved indførselen at bruge varens indførselsværdi (fakturabeløb + fragt + told m. v.) benytter man derfor mængden multipliceret med en sats for hvert løbenummer i toldtariffen. Det er en forudsætning, at man på denne måde skal nå frem til et afgiftsbeløb, som svarer til det beløb, som afgiften ville udgøre efter de principper, som gælder for den indenlandske omsætning. Hvis toldvæsenets afgiftsberegning fører til et andet resultat, er såvel importøren som afgiftsmyndighederne berettiget til at kræve afgiften omregnet.

5. Den afgiftspligtige værdi (det afgiftspligtige grundlag).

Skatten beregnes af summen af de i en skatteperiode (kvartal) modtagne indbetalinger. Dog kan grossisten også afregne på grundlag af blot aftalte modydelse. I begge tilfælde kan der foretages korrektioner på grund af godtgørelser for returforsendelser og rabatydelser (selvom disse rabatter først ydes efter leverancen), for den periode i hvilken betalingsreduktionen konstateres.

Til betalingen henregnes i øvrigt alt, hvad grossisten modtager for varerne; det er særlig

fastslået, at når leveringen sker til opfyldelse af en arbejdskontrakt, skal arbejds lønnen medregnes til den afgiftspligtige værdi, selv om den er opført særskilt på regningen. Hvis ordregiveren selv har leveret materialerne til fremstillingen, består betalingen af den rene arbejds løn. Også transport- og forsikringsomkostninger for en vare samt værdien af emballagen udgør bestanddele af den afgiftspligtige betaling, undtagen i de tilfælde hvor leverandøren lader transporten eller forsikringen udføre af trediemand og udfærdiger særlig regning herfor, og i de tilfælde hvor leverandøren tager emballagen tilbage og nedsætter betalingen tilsvarende.

Ved byggeleverancer udmåles den afgiftspligtige betaling efter værdien af varen på det tidspunkt, da den gøres nagelfast (med grundstykket eller bygningen). Dette vil sige, at omkostninger ved anskaffelse af jordarealet eller de allerede bestående bygningsanlæg ikke skal medregnes til den afgiftspligtige værdi, da jord og bygninger ikke er varer (løsøre). Endvidere hører heller ikke de omkostninger med til betalingen, som opstår, efter at en vare er sat i forbindelse med jord og bygninger (som eksempel nævnes fjernelse af stillads). I praksis går man frem på den måde, enten at der i det samlede regningsbeløb for byggearbejder foretages et nedslag med en bestemt procent-sats, der tænkes at ækvivalere de afgiftsfri omkostninger, eller at afgiftssatsen som sådan reduceres for hele regningsbeløbet. Eksempelvis kan nævnes, at den skattefri del af betalingen for murerarbejdes vedkommende ansættes til 45 pct.; de resterende 55 pct. beskattes med 4 pct., svarende til en beskatning på 2,2 pct. af den samlede betaling; herfra trækkes så de tidligere omtalte 10 pct., hvormed omsætningsafgiften for tiden er nedsat.

Der hersker i Schweiz utilfredshed med disse regler om byggeriet, der anses for komplicerede og lidet rationelle.

De varer, som en handels- eller fremstillingsgrossist udtager til eget forbrug, skal afgiftsberigtiges efter den detailpris, der på samme sted og tidspunkt ville gælde for en forbruger eller for den, der ville afgive ordre på et byggearbejde.

6. Reduktion af antallet af anmeldte virksomheder.

Det vil af det foregående være fremgået, på

hvilke måder man tilstræber at holde antallet af afgiftspligtige virksomheder nede. Herudover indeholder den schweiziske afgiftslov en bemyndigelse for finansministeriet til at komplettere listen over de fremstillere, som ikke skal anses som grossister (jfr. pkt. 2 d), såfremt opkrævningen af afgiften derved kan forenkles væsentligt uden nævneværdig formindskelse af afgiftsprovenuets.

Endvidere kan grossister, som vel omsætter for mere end for 35.000 sfrcs. om året, jfr. pkt. 2 a, men hvis omsætning af afgiftspligtige varer ikke overstiger dette beløb, efter ansøgning fritages for pligten til at erlægge afgift, mod at de giver afkald på retten til afgiftsfrit vareindkøb i henhold til grossisterklæring.

Tilsvarende lempelse kan tilstås den, som i løbet af et kvartal ikke modtager for mere end 1.000 sfrcs. *afgiftspligtige* varer fra de i pkt. 2 d nævnte virksomheder (landbrug m. v.).

7. Afgiftsopkrævningen.

Omsætningsafgiften administreres af afgiftsforvaltningen, der har sæde i Bern. Afgiftsforvaltningen har ikke kontorer eller afdelinger andre steder i landet, idet registreringer af de anmeldte virksomheder samt det fornødne bogholderi for hele landets vedkommende foretages i Bern, hvorfra kontrollen med afgifternes betaling også finder sted.

De anmeldte virksomheder afgiver angivelse over den afgiftspligtige omsætning for et kvartal ad gangen, og der skal også afgives angivelse, selv om der i et kvartal ikke har været afsætning, hvoraf der skal betales afgift.

Kvartalsangivelsen skal indsendes inden udgangen af det følgende kvartals første måned, og samme frist gælder for afgiftens indbetaling.

For sent betalt afgift forrentes med 3 pct. p. a. fra sidste indbetalingsfrist. Når en virksomhed gentagne gange har indbetalt afgiften for sent, ikendes bøde indtil 1.000 sfrcs. Bødekendelsen bevirker i de fleste tilfælde, at afgiften fremtidig indbetales rettidigt.

Der kan ikke foretages kontant indbetaling af afgiftsbeløb til afgiftsforvaltningen, men indbetalingerne sker gennem postgiro, enkelte dog ved check.

S. Kontrolforanstaltninger.

Afgiftsforvaltningen har ikke foreskrevet

specielle regler for førelsen af regnskabet over den afgiftspligtige omsætning, og der udleveres ikke særlige hefter eller bøger til dette brug, men det kræves, at de anmeldte virksomheders almindelige handelsregnskaber skal være ført således, at omsætningen på nem og fyldestgørende måde lader sig kontrollere. Såfremt dette ikke er tilfældet, kan kontrollen foreskrive en sådan udbygning og yderligere specificering af regnskabet, at disse kontrolmæssige krav bliver opfyldt. Det er eksempelvis almindeligt, at mindre virksomheder, som kun fører en kassebog, anmodes om at anlægge særligt købs- og salgsregnskab.

Ved salg fra anmeldte virksomheder til detaillister kan varerne faktureres til værdier uden afgift eller med afgift efter eget valg. Det er ved sådant salg almindeligst at fakturere varerne til priser uden afgift og anføre afgiften for sig i fakturaen. Ved fakturering af varer direkte til forbrugere, også storforbrugere, skal afgiften derimod være indbefattet i priserne.

Den regnskabsmæssige kontrol i virksomhederne udføres af inspektører, der er ansat ved afgiftsforvaltningen i Bern og herfra rejser ud til virksomheder i hele landet.

Under regnskabseftersynene i de anmeldte virksomheder udarbejdes til brug ved kontrollen i andre anmeldte virksomheder udskrifter af fakturaer over afgiftsfrit leverede varer til disse. I øvrigt foretages ved eftersynene bl. a. kontrol af posteringen af importerede varer, idet afgiftsforvaltningen ved anmeldte virksomheders afgiftsfri import modtager »grossisterklæring« herom fra toldvæsenet. Kontrollen foretager i øvrigt enhver regnskabsmæssig undersøgelse, som i det forekommende tilfælde anses for påkrævet.

Hvis det af de udarbejdede rapporter fremgår, at der er sket unddragelse af direkte skat, underretter afgiftsforvaltningen indkomstskattemyndighederne herom, men dette er sjældent forekommende, idet eftersynene i første række tager sigte på en kontrol af omsætningsafgiften.

Virksomhederne bliver i gennemsnit besøgt en gang hvert 5. år. Afgiftsforvaltningen ønsker gerne denne periode sat ned til eftersyn hvert 3. år, men personalemangel på grund af manglende bevillinger har hidtil forhindret dette.

Skønsmæssig ansættelse af den afgiftspligtige omsætning anvendes bl. a. i tilfælde, hvor det ved regnskabsundersøgelsen kun har været muligt at fremskaffe dokumentation for en del af

den skete afsætning, og i tilfælde, hvor virksomheden har nægtet at godkende størrelsen af den omsætning, der er holdt uden for regnskabet.

9- Forslag til ændringer af omsætningsafgiften.

En kommission af sagkyndige har i 1956 afgivet en betænkning vedrørende omsætningsafgiften. Der foreslås ikke væsentlige ændringer af det bestående system.

For fremstillere foreslås grænsen for anmeldelsespligt sat ved en omsætning på 25.000 sfrcs. (ca. 40.000 kr.) mod nu 35.000 sfrcs. (ca. 55.000 kr.) og bortfald af fjerdedelsreglen. Synspunktet har været det, at der i dag består en ulighed mellem virksomhederne, som er til skade for de små. En håndværker med en omsætning på 35.000 sfrcs. bliver i dag anmeldelsespligtig, når han har en fremstillers omsætning på 8.775 sfrcs. (= en fjerdedel), medens en detailhandler med en omsætning på 140.000 sfrcs. ikke er anmeldelsespligtig som fremstillergrossist, hvis hans fremstillers omsætning ikke udgør over 35.000 sfrcs. Den anmeldte virksomhed må betale afgift af den færdige vares fulde værdi, medens den ikke-anmeldte virksomhed kun svarer afgift af de til færdigvaren anvendte materialer. Ved at

nedsætte grænsen fra 35.000 til 25.000 sfrcs. tages noget af denne fordel fra detailhandleren.

For handelsvirksomheder foreslås, at beløbsgrænsen for anmeldelsespligten forhøjes fra 35.000 sfrcs. til 50.000 sfrcs. (80.000 kr.) og i øvrigt udelukkende knyttes til størrelsen af engrosomsætningen. Den handelsvirksomhed, der har en årsomsætning på noget over 35.000 sfrcs., bliver i dag afgiftspligtig, når dens engrosleverancer overstiger et beløb på ca. 18.000 sfrcs. (halvdelen af den samlede omsætning), medens på den anden side engrosleverancer til millionbeløb ikke begrunder nogen anmeldelsespligt, såfremt den samlede omsætning udgør mere end det dobbelte af engrosomsætningen. Yderligere foreslås det, at detailvirksomheder skal være anmeldelsespligtige, når de omsætter for mindst 400.000 sfrcs. (ca. 630.000 kr.).

Herudover foreslår komiteen, at skellet mellem afgiftsfrit og afgiftspligtigt område ved beregning af afgiften for bygge- og anlægsvirksomheder bortfalder, således at der skal svares afgift af hele byggeprisen.

Det vigtigste af kommissionens ændringsforslag vedrører afgiftssatsen. Det foreslås, at alle afgiftspligtige varer skal berigtiges med de samme satser, nemlig med 3 pct. ved detail salg og 4½ pct. ved salg til videreforhandler.

E. TYSKLAND.

Den tyske omsætningsafgift, Umsatzsteuer, som er en generel, kumulativ afgift, blev indført i 1918, og selv om afgiftssatserne og afgiftsområdet er ændret ved adskillige senere love, er de grundlæggende principper fra den oprindelige lov bibeholdt. Den tyske omsætningsafgift har dannet forbillede for tilsvarende afgifter i flere andre lande.

1. Afgift i et eller flere led.

Afgiften hviler i princippet på samtlige afsætninger fra producenter, grossister og detailister. Kædebeskatningsvirkningerne mildnes dog ved fuldstændig afgiftsfrihed for engrossalg af visse råstoffer og halvfabrikata, og ved at engrossalg i øvrigt beskattes efter en lavere afgiftssats end den almindeligt gældende.

2. De afgiftspligtige led i omsætningen.

A. De afgiftspligtige virksomheder.

Grundsynspunktet for afgiften er en skat på

leverancer og ydelser (Lieferungen und Leistungen). Afgiftspligtig er den, som selvstændigt driver erhvervsmæssig virksomhed som leverandør af afgiftspligtige varer eller ydelser. Erhvervsmæssig er enhver varig virksomhed til opnåelse af indtægt, også hvis hensigten at opnå gevinst slår fejl, eller hvis en personsammenslutning (f. eks. brugsforening) kun driver virksomhed blandt medlemmerne.

De forskellige offentlige myndigheders virksomhed er som ikke erhvervsmæssig afgiftsfri i det omfang, der er tale om løsningen af offentlige opgaver. Der er givet nærmere regler om afgrænsningen heraf, hvilket er af betydning dels af hensyn til konkurrencen mellem privat og offentlig virksomhed, dels fordi afgiften er en skat til den tyske forbundsstat og ikke til de enkelte lande, hvorfor der må fastsættes ensartede regler gældende for alle landene for, hvad der som offentlig myndighedsudøvelse skal være afgiftsfrit.

B. Den afgiftspligtige omsætning.

Følgende omsætninger m. v. er underkastet omsætningsafgiften:

1. Leverancer og andre ydelser, som en virksomhed udfører i Tyskland imod vederlag, og som falder inden for virksomhedens rammer.
2. Eget forbrug, hvorved forstås, at virksomhedens indehaver udtager varer (ikke tjenesteydelser) til formål, som ligger *uden for* virksomheden.
3. Indførsel af varer fra udlandet (udligningsafgift).

Ved *andre ydelser* forstås ydelser, som ikke består i leverance af varer, f. eks. forarbejdning, forædling og anden omdannelse samt andre tjenesteydelser, udleje, liberale erhverv m. v. og f. eks. også udnyttelse af patentrettigheder.

Der skal være tale om leverancer og ydelser inden for virksomhedens rammer. Herunder falder også afhændelse af driftsmidler og inventar, hvorimod transaktioner uden for virksomheden er afgiftsfri, f. eks. salg af private ejendele.

Som anført beskattes *eget forbrug* kun, når der er tale om varer, der udtages til formål, som ligger *uden for* virksomheden. En virksomheds fremstilling af varer til virksomhedens eget brug, herunder overførsel af varer til en anden virksomhed inden for samme selskab eller overførsel fra engros- til detailafdeling inden for samme virksomhed, betragtes ikke som afgiftspligtig omsætning. Også overførsler mellem forskellige selskaber inden for en koncern var tidligere afgiftsfri, men disse regler er begrænset ved visse i 1946 indførte bestemmelser, som går ud på, at moder- og datterselskaber afgiftsmæssigt betragtes som selvstændige virksomheder, således at omsætningen mellem sådanne virksomheder indbyrdes er afgiftspligtig. Hvis derimod den overordnede virksomhed er et enkeltmandsfirma, er omsætning mellem dette firma og de underordnede virksomheder, selv om disse er aktieselskaber, og mellem de underordnede virksomheder indbyrdes, afgiftsfri. Bestemmelserne begrænses endvidere af de neden for under

4. C. og D. anførte regler om tillægsafgift ved detailsalg fra fremstillingsvirksomheder og ved overførsel af garn og tråd fra spinderi til væveri inden for samme virksomhed. De anførte bestemmelser bortset fra de nævnte begrænsninger bevirker større afgiftsbyrde for

uafhængige grossister samt for fabrikanter, som ikke selv fremstiller de materialer, halvfabrikata m. v., som anvendes i virksomheden, sammenlignet med afgiftsbyrden for sammenlutninger af virksomheder inden for forskellige trin i produktionen og distributionen, og bestemmelserne begunstiger derfor dannelsen af sådanne sammenslutninger, hvilket også har været tilsigtet.

3. Afgiftspligtens omfang.

Afgiftspligten omfatter principielt *alle leverancer og andre ydelser*, som en virksomhed udfører i Tyskland imod vederlag, og som falder inden for rammerne af virksomhedens drift. Herfra gælder dog en række undtagelser, hvoraf de vigtigste skal nævnes i det følgende, idet der dog ikke vil blive redegjort for fritagelsesernes nærmere omfang.

A. Undtagelses- og fritagelsesbestemmelser vedrørende særlige varer og særlige former for virksomhed.

Engrossalg af visse råstoffer og halvfabrikata. Forbundsregeringen fastsætter nærmere, hvilke varer fritagelsen omfatter, og kan tillade, at varerne underkastes en vis mindre forarbejdning hos grossisten. Det drejer sig om varer som kul, koks og andre brændstoffer, jordolie og visse produkter heraf, metaller, metallegeringer og malm, korn, kartofler, mel, mælk, mælkeprodukter, visse foderstoffer, gødningsstoffer, uld, bomuld, cellulid og spinderiafald med nøje angivelse af, hvilke former for forarbejdning af hver enkelt vare grossisten kan foretage, uden at afgiftspligt indtræder.

Landbrugets og gartneriets salg og eget forbrug af produkter af egen fremstilling.

En række offentlige eller offentligt kontrollerede leverancer og ydelser, såsom vand, gas, elektricitet, varme, postbesørgelse, telefon og radiospredning.

Kreditgivning og omsætning af vekslers, checks, værdipapirer o. lign.

Omsætninger, som falder ind under en række særlige afgiftslove, såsom grunderhvervelsesafgiftsloven, beforderingsafgiftsloven, væddeløbs- og lotteriloven samt forsikringsafgiftsloven.

Forpagtning og udleje af fast ejendom (dog ikke hotelværelser).

Lægehjælp, hospitalshjælp, medicin m. v., som betales af sygeforsikring o. lign.

Visse almennyttige institutioners ydelser, såsom Indre Mission, Røde Kors, Tysk Blindeforbund m. v.

Undervisning m. v. også på private skoler, bl. a. på betingelse af, at disse står under offentligt tilsyn.

Kost, logi og andre naturalydelser, som en arbejdsgiver yder de ansatte som en del af lønnen.

Hjemmearbejderes o. lign.'s omsætning.

Ifølge særlig lovgivning gives der fritagelse eller godtgørelse for afgifter, herunder omsætningsafgiften, for socialt og almennyttigt byggeri m. v., men i øvrigt er byggeriet ikke undtaget for afgiftspligt.

B. Vareudførsel.

Leverancer til udlandet og arbejde for udenlandsk regning er afgiftsfri.

Efter ansøgning ydes endvidere eksportører en vis afgiftsgodtgørelse for erlagte afgifter af varer, der udføres til udlandet, samt godtgørelse af afgift af varer, der er anvendt til fabrication af varer, der udføres til udlandet. Som følge af afgiftens kumulative karakter er det vanskeligt at opgøre afgifternes andel i værdien af udførte varer, og man må derfor anvende visse gennemsnitsregler. Der sondres mellem handlende og fabrikanter.

For *handlende* gælder, at de ved udførsel til udlandet kan få godtgjort den for den pågældende vare gældende afgiftssats af udførselsprisen med et fradrag på 8 pct. eller, hvis en sådan pris ikke foreligger, indkøbsprisen eller en beregnet værdi uden fradrag. Fradraget på 8 pct. modsvarer gennemsnitsavancen i eksporthandelen, således at afgiftsgodtgørelsen i det store og hele svarer til den afgift, der er erlagt ved salget til eksportøren. Ved genudførsel af indførte varer godtgøres den ved indførselen erlagte udligningsafgift, hvis denne kan dokumenteres, i modsat fald et beløb svarende til halvdelen af afgiftsgodtgørelsen ved udførsel af indenlandske varer af samme art. Ret til godtgørelse efter reglerne for handlende bortfalder, hvis eksportøren har gjort varen til genstand for forarbejdning, bortset fra visse særlig nævnte former. I tilfælde af en sådan særlig tilladt forarbejdning beregnes afgiftsgodtgørelsen ved udførsel ikke af udførselsprisen, der jo indeholder betaling for denne bearbejdning, men af eksportørernes indkøbspris uden fradrag.

For *fabrikanter* gælder, at de til fremstillingen anvendte materialer m. v. ved indkøb i indlandet eller indførsel fra udlandet er blevet belagt med afgift, men at disse afgifters andel i den færdige vares værdi normalt ikke kan konstateres ved udførselen. Det er derfor fastsat, at der ved udførsel kan ydes eksportører en godtgørelse, der svarer til hele den afgift, der gennemsnitlig hviler på de pågældende varer, for så vidt afgiften ikke allerede bliver godtgjort efter de ovennævnte bestemmelser for handlende. Forbundsregeringen er bemyndiget til ved praktiseringen af denne bestemmelse at fastsætte gennemsnitsatser for afgiftsgodtgørelsen for grupper af varer.

C. Vareindførsel.

Ved indførsel af varer fra udlandet opkræves ikke den almindelige omsætningsafgift, men en særlig udligningsafgift, der skal modsvare den omsætningsafgift, som er betalt af tilsvarende varer af indenlandsk fremstilling.

Rå- og hjælpestoffer, som ikke produceres i indlandet eller ikke produceres i tilstrækkelig mængde, er fritaget for udligningsafgift. Vares art bestemmes af forbundsregeringen og optages i en såkaldt friliste. I øvrigt er varer, som er fritaget for told, også fritaget for udligningsafgift.

Endvidere gælder særlige privilegier for de større havnebyer af hensyn til konkurrencen med udenlandske havnebyer. Således er engrossalg inden for havnebyerne og mellem havnebyerne indbyrdes af visse i en særlig friliste anførte varer, som er indført fra udlandet, samt den første leverance uden for havnebyerne af disse varer afgiftsfri. Endvidere er en række særlige ydelser i havnebyerne i forbindelse med transport af varer, skibes lossen og laden m. v. afgiftsfri.

4. Afgiftssatsernes størrelse.

A. For afgiftspligtige leverancer og ydelser og afgiftspligtigt egetforbrug andrager den ordinære afgiftssats 4 pct.

Denne sats reduceres til

- a. 3 pct. for produkter som smør, margarine, fedt, vegetabilsk olie, sukker, gryn og makaroni.
- b. 1½ pct. for varer som korn, mel, klid, brød og mælk samt indenlandske skovbrugs salg af varer af egen fremstilling.

c. 1 pct. for engrossalg af varer, som ikke i forvejen er fritaget for afgift ved omsætning i engrosleddet, jfr. foran under 3 A. Forbundsregeringen kan tillade en vis mindre forarbejdning hos grossisten, uden at afgiften forhøjes. Hvis grossisten også afsætter varer en detail, finder den nedsatte afgift eller den tidligere omhandlede afgiftsfrihed kun anvendelse, såfremt detailomsætningen ikke overstiger 75 pct. af den samlede omsætning, eller såfremt engrosomsætningen overskrider 1 mill. D. Mark (= ca. 1,6 mill. kr.).

Da bestemmelsen om afgiftsfritagelse for landbrugets salg af egne produkter, herunder slagtede dyr, stillede slagterierne ugunstigt, er det endvidere fastsat, at afgiftssatsen 1 pct. også finder anvendelse på slagteriernes engrosafsætning af de af dem slagtede dyr.

B. Ved indførsel af varer fra udlandet andrager den ordinære udligningsafgift 4 pct. Afgiften reduceres til 3 pct. for de ovenfor under a. anførte varer og til 1½ pct. for de under b. anførte varer. Afgiften forhøjes til 6 pct. for en lang række varer efter forbundsregeringens nærmere bestemmelse. Det drejer sig om naturprodukter, nærings- og nydelsesmidler, halvfabrikata og færdigvarer af vidt forskellig art opført i en særlig liste.

C. Ved detailsalg fra en fremstillingsvirksomhed svares en tillægsafgift (Zusatzsteuer), som andrager 3 pct. af salgsprisen, således at den samlede afgift bliver 7 pct. Der er fastsat nærmere regler for, hvilke former for forarbejdning en virksomhed kan foretage af erhvervede varer uden at blive betragtet som fremstillingsvirksomhed i denne forbindelse og således falde ind under bestemmelserne om tillægsafgift. F. eks. falder mærkning, ompakning, lagring o. lign. af erhvervede varer udenfor, ligeledes håndværksarbejde efter individuel bestilling og reparationsarbejder.

Tillægsafgiften finder kun anvendelse på detailsalg fra større virksomheder. Fritaget er således virksomheder, som i det forløbne kalenderår gennemsnitlig ikke har beskæftiget mere end 20 arbejdere, virksomheder, hvis samlede omsætning i det forløbne kalenderår ikke har overstegt 360.000 D. Mark (= ca. 600.000 kr.), samt virksomheder, hvis detailsalg af fremstillede varer i det forløbne kalen-

derår ikke har overstegt 36.000 D. Mark (= ca. 60.000 kr.).

I øvrigt gælder i det store og hele de almindelige fritagelsesbestemmelser samt visse yderligere fritagelser som f. eks. salg af almindelige næringsmidler, salg af spise- og drikkevarer på restaurationer o. lign., fremstilling, istandsættelse og forandring af beboelsesbygninger, salg af aviser, tidsskrifter og bøger.

D. Inden for tekstilindustrien gælder en særlig tillægsafgift, idet overførsel til en virksomheds væveri af selvspundet garn og tråd af uld, bomuld eller cellulid betragtes som en afgiftspligtig leverance. Bestemmelsen finder dog ikke anvendelse på fremstilling af tæpper, møbelstoffer, filtklæde, bånd og remme. Den afgiftspligtige værdi er den pris, som ville være kommet til anvendelse, hvis virksomheden havde måttet købe det pågældende garn og tråd. I tilfælde af praktiske vanskeligheder ved fastsættelse af afgiften på det anførte grundlag kan myndighederne anordne en affindelse for afgiften.

Tillægsafgiften for tekstilvirksomheder finder ikke anvendelse på virksomheder, hvis årsomsætning i det forløbne kalenderår ikke har overstegt 120.000 D. Mark (= ca. 200.000 kr.).

Hvis en tekstilvirksomhed sender garn eller andre tekstilråstoffer til forædling, f. eks. farvning, appretering o. lign. hos en anden virksomhed, vil omsætningsafgiften herfor kunne bringes til fradrag i tekstilvirksomhedens afgiftsskyld.

5. *Den afgiftspligtige værdi (det afgiftspligtige grundlag).*

A. Ved leverancer og andre ydelser beregnes afgiften af det indkasserede vederlag inklusive afgiften, der ikke må faktureres særskilt. Det kan dog også efter særlig ansøgning tillades, at afgiften beregnes af det aftalte vederlag. I så fald må virksomheden udrede afgiften uafhængigt af vederlagets betaling. Som vederlag anses alt, hvad modtageren yder for leverancen eller ydelsen. Visse fradrag er dog tilladt, således transportudgifter ved varenes levering på betingelse af, at transporten besørges af en trediemand, visse udlæg for modtageren samt godtgørelser for returforsendelser og rabatydelse.

B. Ved afgiftspligtigt egetforbrug beregnes afgiften på grundlag af den pris, der på samme sted og tidspunkt sædvanligvis bliver betalt af forhandlere for varer af samme eller lignende art.

C. Ved indførsel fra udlandet beregnes udligningsafgiften af værdien af de indførte varer efter samme regler som værditold. Til den afgiftspligtige værdi medregnes told og forbrugsafgifter bortset fra udligningsafgiften. Forbundsregeringen kan til beregning af udligningsafgiften fastsætte gennemsnitsværdier for bestemte varer eller grupper af varer. Disse varer er opført i en særlig liste. Det drejer sig om kaffe, te, kul, koks, jordolie og produkter heraf.

6. Afgiftsberegningen. Afgiftens betaling.

Ved beregningen af afgiften af indenlandske *) leverancer og ydelser og afgiftspligtigt egetforbrug er udgangspunktet summen af de afgiftspligtige beløb i virksomheden i et kalenderår. Driver den pågældende flere virksomheder, sammenregnes beløbene fra hver af virksomhederne.

Hvis den samlede omsætning i et kalenderår ikke har overskredet 80.000 D. Mark, gives et afgiftsfrit fradrag på 8.000 D. Mark. Er omsætningen underkastet flere afgiftssatser, gives

*) Udligningsafgiften beregnes for hver enkelt afgiftspligtig indførsel.

fradraget i den del af omsætningen, som er underkastet den højeste afgiftssats. Ved højere omsætninger end 80.000 D. Mark afkortes fradraget på 8.000 D. Mark med et beløb af samme størrelse som det, hvormed omsætningen overstiger 80.000 D. Mark, således at fuld afgiftspligt indtræder ved 88.000 D. Mark.

For visse liberale erhverv, såsom forfattere, kunstnere, journalister, agenter og mæglere er en årlig omsætning på under 18.000 D. Mark (= ca. 30.000 kr.) afgiftsfri. Overstiger omsætningen 18.000 D. Mark, opkræves afgift af hele omsætningen, dog således at afgiften ikke må overstige 10 pct. af det beløb, hvormed omsætningen overstiger 18.000 D. Mark, hvilket bevirker, at den fulde afgift for disse virksomheder først betales af omsætninger på 30.000 D. Mark og derover.

Inden 10 dage efter udløbet af hver måned skal de afgiftspligtige indgive anmeldelse over den afgiftspligtige omsætning i den forløbne måned og samtidig indbetale det hertil svarende afgiftsbeløb. Afgiftsanmeldelsen, der afgives på en særlig blanket, skal indeholde specificerede oplysninger om både afgiftspligtig og afgiftsfri omsætninger m. v. Efter udløbet af hvert kalenderår foretages afgiftsansættelse for hver enkelt virksomhed, og eventuelle differencer mellem summen af de forudbetalte beløb og det for kalenderåret ansatte afgiftsbeløb efterbetales af den pågældende eller godtgøres denne. Hvis afgiften for et kalenderår ikke overstiger 20 D. Mark, ansættes afgiften til 0, og eventuelt forudbetalte beløb tilbagebetales.

F. FRANKRIG.

Den franske værditilvækstafgift, taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A.), der er en form for almindelig omsætningsafgift, er en videre udbygning af den i 1936 indførte produktionsafgift (taxe à la production). Denne produktionsafgift omfattede oprindeligt kun færdigvarer, medens råvarer, halvfabrikata og hjælpesoffer var fritaget for afgift ved levering til fremstillingsvirksomheder. I 1948 blev afgiften ændret til en kumulativ produktionsafgift og således, at materialer blev gjort afgiftspligtige; det blev dog samtidig tilladt producenterne ved opgørelse af afgiften af deres afsætning at fradrage afgiften af indkøbte rå- og hjælpesoffer

og i et vist omfang afgiften af indkøbte kortvarige driftsmidler.

Kritikken af denne produktionsafgift samlede sig navnlig om følgende forhold:

Den høje afgiftssats (15,35 pct. af salgsprisen inklusive afgiften) udgjorde en væsentlig byrde ved indkøb af maskiner, der som regel skulle afgiftsberigtiges, og blev anset for en hindring for industriens modernisering. Afgiftsfrihed for små håndværksvirksomheders afsætning gav disse en væsentlig fordel i sammenligning med større virksomheder, der benytter moderne teknik, og tilskyndede til opdeling af virksomhederne for at opnå afgifts-

frihed. Det gav anledning til administrative problemer at drage grænsen mellem afgift betalt af rå- og hjælpestoffer o. lign., som var fradragsberettiget, og afgift betalt af maskiner og kortvarige driftsmidler, som ikke eller kun delvis var fradragsberettiget.

Som et resultat af denne kritik og for at fremme investeringen og moderniseringen af fransk industri, blev produktionsafgiften i 1954 afløst af værditilvækstafgiften. Den grundlæggende ændring var, at det blev tilladt ved opgørelse af afgiften af afsætningen også at fradrage afgift af indkøbte maskiner såvel som - ligesom tidligere - afgift af rå- og hjælpestoffer. Fra 1. juli 1955 fik afgiften sin nuværende form, idet den blev udvidet til også at omfatte engrosleddet.

Til værditilvækstafgiften knytter sig en afgift på tjenesteydelser, taxe sur les prestations de services (T.P.S.). Da tjenesteydelsesafgiften på flere måder griber ind i værditilvækstafgiften, vil der i det følgende også blive redegjort for hovedtrækkene af bestemmelserne vedrørende denne afgift. Det skal dog bemærkes, at værditilvækstafgiften og tjenesteydelsesafgiften er to forskellige afgifter, og at tjenesteydelsesafgiften ikke er begrænset til de virksomheder, der er underkastet værditilvækstafgiften.

1. Afgift i et eller flere led.

Værditilvækstafgiften hviler på alle led af fremstillingen og i princippet også på engrosomsætningen, men normalt ikke på detailomsætningen, hvor omsætningen er belagt med en særlig afgift, taxe locale sur le chiffre d'affaires. Denne afgift opkræves af de samme statsmyndigheder, som opkræver værditilvækstafgiften, men dens indtægter går til de lokale myndigheder.

Kædebeskatningsvirkningerne, der på fransk karakteriseres ved udtrykket à cascade, elimineres ved de særlige fradragsregler for betalt afgift af tilførte materialer, varer m. m., jfr. nedenfor under 5 C. Afgiftsbelastningen kommer derfor stort set til at svare til den, der vil være under en enkeltledsavgift i engrosleddet med afgiftsfritagelse for driftsmidler.

Kædebeskatningsvirkningerne blev først ophævet fuldstændigt ved afgiftsreformen pr. 1. juli 1955, hvor der blev givet fradragsregler med hensyn til tjenesteydelsesafgiften, og hvor en tidligere afgift, taxe sur les transactions, som ramte alle omsætningsled, blev ophævet, sam-

tidig med, at den ovenfor nævnte taxe locale, der tidligere også omfattede engrosleddet, blev indskrænket til kun at gælde detailleddet.

2. De afgiftspligtige led i omsætningen.

- A. Virksomheder, som er underkastet værditilvækstafgift, er navnlig følgende:
- Fremstillingsvirksomheder af enhver art. Dog er mindre håndværksvirksomheder og lign. fritaget både for værditilvækstafgiften og tjenesteydelsesafgiften, ligesom de under det tidligere system var fritaget for produktionsafgiften. De fritagne håndværkere er sådanne, der som hovedregel ikke beskæftiger anden arbejdskraft end hustru, forældre, børn og børnebørn, en lærling under 20 år og en kompanion.
 - Entreprenører inden for bygge- og anlægsvirksomheder o. lign., ligeledes med undtagelse af de nævnte mindre håndværksvirksomheder.
 - Grossister. Der består dog adgang for engrosvirksomheder til at vælge at underkaste sig afgiftspligt efter la taxe locale enten for hele afsætningen eller for en del af afsætningen under forudsætning af, at der regnskabsmæssigt nøje sondres mellem den afsætning, der er afgiftspligtig efter værditilvækstafgiften, og den afsætning, der er afgiftspligtig efter la taxe locale.
 - Detailister, som har mere end 4 udsalg, og virksomheder, som enten fra samme udsalg eller fra et særskilt udsalg sælger både en gros og en detail, såfremt engrossalget udgør over halvdelen af den samlede omsætning i det forløbne år. Hvis den sidste betingelse ikke er opfyldt, er detailsalget alene underkastet la taxe locale og engrossalget værditilvækstafgiften, medmindre virksomheden har valgt i det hele taget at underkaste sig la taxe locale, jfr. ovenfor under c. Fritaget for afgiftspligt efter punkt d er dog virksomheder, hvis samlede omsætning er under 15 mill. frs., d. v. s. ca. 250.000 kr., om året. Endvidere gælder undtagelsesbestemmelser for afgiftspligten efter punkt c og d for de nedenfor under 4 A b anførte varer.
 - Endelig er der en række virksomheder, som frivilligt kan vælge at underkaste sig afgiftspligt efter værditilvækstafgiften enten for den del af afsætningen, som sker til andre virksomheder, der er underkastet af-

giftspligt efter værditilvækstafgiften, eller for deres samlede afsætninger, f. eks. hjemmeindustri, som arbejder for en afgiftspligtig virksomheds regning; sådan hjemmeindustri kan være interesseret i at lade sig anmelde som afgiftspligtige virksomheder for at sikre deres aftagere retten til at fradrage afgiften.

B. Den afgiftspligtige omsætning.

Værditilvækstafgiften opkræves af salg af varer, for hvilke virksomheden er afgiftspligtig eller frivilligt har underkastet sig afgiftspligt.

Den afgiftspligtige omsætning foreligger ved varens levering. For entreprenører er der fastsat særlige regler, således at disse kan vælge at berigtige afgiften af deres inkasserede beløb.

Til den afgiftspligtige omsætning henregnes virksomhedens leverancer til sig selv af varer udvundet eller fabrikeret af virksomheden, og som virksomheden udnytter, hvad enten det er til virksomhedens forbrug eller bearbejdelse eller til tjenesteydelse eller salg til fortæring på stedet, eller til indehaverens privatforbrug.

Tjenesteydelsesafgiften opkræves for følgende forhold:

- a. Af udlejning af løsøre, af tjenesteydelser af enhver art med undtagelse af sådanne, der ydes af mindre håndværksvirksomheder.

Som eksempler kan nævnes kommissionærer, visse former for entreprisvirksomhed som nedrivning og ophugning, auto-service, udlejning af materiel, udlejning af stader på markeder og udstillinger, reparationsvirksomhed, transport, frisørsaloner, skønhedssaloner, vaskerier, rejsebureauer.

Serivering til fortæring på stedet er fritaget for tjenesteydelsesafgiften, men er underkastet la taxe locale.

- b. Af forretninger udført af personer, som indkøber for at videresælge fast ejendom, virksomheder, aktier eller andele i virksomheder eller opræder som kommissionærer ved handel hermed.

- c. Af salg af antikviteter o. lign.

For at vise, hvorledes afgifterne kan gribe ind i hinanden, skal oplyses følgende vedrørende fotografer: fremstilling af billeder efter bestilling fra publikum er underkastet tjenesteydelsesafgiften; hvis virksomheden fremstiller handelsvarer som f. eks. postkort, reproduktioner af kunstværker o. lign., er den underkastet værditilvækstafgiften; kan virksomheden

imidlertid betragtes som en mindre håndværksvirksomhed, er den alene underkastet la taxe locale.

For så vidt angår tjenesteydelsesafgiften er den afgiftspligtige begivenhed inkassationen af vederlaget. De afgiftspligtige kan dog vælge at foretage afgiftsberigtigelsen af samtlige deres afgiftspligtige ydelser i forbindelse med leveringen (tjenestens udførelse).

3. Afgiftspligtens omfang.

Værditilvækstafgiften og tjenesteydelsesafgiften omfatter principielt enhver forretning udført i Frankrig af virksomheder, som køber for at videresælge, eller udfører handlinger af industriel eller handelsmæssig karakter. Det er dog for så vidt angår værditilvækstafgiften en forudsætning, at det drejer sig om salg fra de foran under 2. A. nævnte afgiftspligtige virksomheder.

Fra afgiftspligten gælder dog en række undtagelser.

A. Landbrug og liberale erhverv.

For det første skal bemærkes, at da afgiftspligten kun vedrører virksomheder, der køber for at videresælge, eller udfører handlinger af industriel eller handelsmæssig karakter, falder almindelig landbrugsvirksomhed uden for værditilvækstafgiftens og tjenesteydelsesafgiftens område. Salget af de indhøstede afgrøder betragtes ikke som handelsmæssig virksomhed og produkternes sædvanlige bearbejdelse i landbruget ikke som industriel virksomhed. Det samme gælder landbrugets sammenslutninger, såfremt de alene udfører virksomhed, som sædvanligvis udføres af de enkelte landbrug. Hvis et landbrug derimod udfører virksomhed, der antager egentlig industriel eller handelsmæssig karakter, skal der svares afgift, idet der dog gælder en række særlige bestemmelser herfor, navnlig således at salg, eventuelt tillige bearbejdelse af en række herhenhørende produkter er fritaget for afgift, jfr. nedenfor.

Da landbrug således normalt falder uden for værditilvækstafgiften, består der ikke for landbrug den sædvanlige adgang til at opnå godtgørelse for afgift af indkøbte maskiner og materiel gennem fradrag i afgiften af afsætningen. Der er derfor fastsat bestemmelser om særlig afgiftsgodtgørelse for landbrugsmateriel på 15 pct. af den sædvanlige salgspris. Ved hver erhvervelse af landbrugsmateriel henhørende un-

der ordningen indgives begæring til myndighederne om den anførte godtgørelse, og beløbet anvises den pågældende landbrugsvirksomhed. Godtgørelsesordningen kan ikke kombineres med fradragsreglerne. Hvis et landbrug tillige driver virksomhed, som falder ind under værditilvækstafgiften, må de to former for virksomhed holdes klart adskilt.

Den nævnte bestemmelse om, at afgiftspligten vedrører virksomheder, der køber for at videresælge, eller udfører handlinger af industriel eller handelsmæssig karakter, bevirker, at de liberale erhverv (læger, sagførere, ingeniører, arkitekter, forfattere m.v.) falder uden for afgiftens (tjenesteydelsesafgiftens) område.

B. Undtagelses- og fritagelsesbestemmelser vedrørende særlige varer og særlige former for virksomhed.

Loven indeholder en lang række undtagelses- og fritagelsesbestemmelser for værditilvækstafgiften og/eller tjenesteydelsesafgiften, hvoraf de vigtigste skal nævnes i det følgende, idet der dog ikke vil blive redegjort for fritagelsernes nærmere omfang:

Salg og bearbejdelse af produkter af jordolie (petroleumsdestillater m.v.). For disse varer gælder en særlig afgift.

Salg af vin, frugtvin, most m. v. Disse varer er underkastet en særlig afgift.

Salg af kvæg, kød, slagteriaffald og visse herhenhørende biprodukter. Handel med kød er underkastet en særlig omsætningsafgift.

Salg af foderstoffer.

Salg og bearbejdelse af kaffe og te, hvilke varer er underkastet en særlig afgift.

Salg og bearbejdelse af brød, mel og brødkorn.

Salg af mælk, smør, ost m. v.

Fiskeres salg af fisk og skaldyr.

Salg af varer, hvis udnyttelse og bearbejdelse er underkastet statsmonopol, såsom frimærker, stempelmærker, tobak m. v.

Visse former for mæglervirksomhed.

Visse former for børsforretninger, bankforretninger og forsikringsvirksomhed. Her gælder i et vist omfang særlige afgifter.

Kreditydelser fra visse nærmere anførte kreditinstitutioner (kooperative banker o. lign.).

Hospitaler, klinikker, sanatorier m. v., hvis priser er reguleret af myndighederne, og som ikke drives med vinding for øje, samt visse andre institutioner, der varetager almenvellets interesser.

Handel med sædekorn.

Salg af affaldsstoffer fra industrien (men ikke biprodukter) samt salg af brugte ting, skrammel o. lign. (men ikke antikviteter og kunstgenstande).

Salg af kalk bestemt til jordforbedring i landbruget.

Salg og bearbejdelse af visse sprøjtevædsker til landbruget.

Statens og kommunernes arbejde af social, kulturel, uddannelsesmæssig og turismæssig karakter m. v.

Salg af ubearbejdede landbrugsprodukter og salg af landbrugsprodukter, der har været underkastet en vis lettere bearbejdelse for at gøre dem tjenlige til fødevarer.

Virksomheder, der er underkastet forlystelsesafgift.

Salg til fortæring på stedet.

Udlejning af værelser og lejligheder.

Fremstilling og salg af aviser og visse periodiske publikationer og årsskrifter samt papir m. v. til brug ved fremstillingen heraf.

Bygning og reparation m. v. af skibe og flyvemaskiner.

Salg af fiskeredskaber og fiskenet.

Salg af vand, gas og elektricitet til de af myndighederne regulerede takster.

C. Vareudførsel.

Afgiftspligtige virksomheder, der foretager eksport, er afgiftsfri for så vidt angår salg m. v. i forbindelse med eksporten.

Da virksomhederne imidlertid på grund af afgiftens trinvis opkrævning i flere omsætningsled indkøber varer og materialer belastet med værditilvækstafgift og tjenesteydelsesafgift, ville afgiftsfritagelse for selve eksporten være af mindre betydning, såfremt der ikke blev ydet godtgørelse for den afgift, der hviler på de indkøbte varer. For virksomheder, som tillige sælger varer i indlandet, sker dette ved fradrag af den erlagte afgift i afgiften af virksomhedens indenlandske afsætning. Kan godtgørelse ikke ske på denne måde, fordi virksomheden ikke har nogen indenlandsk afsætning, eller den indenlandske afsætning er lille i forhold til eksporten, kan virksomhederne vælge mellem to fremgangsmåder. Enten kan det ikke udnyttede fradragsberettigede afgiftsbeløb overføres til en anden virksomhed, som kan fradrage det i sin afgiftsopgørelse, eller også kan den på-

gældende eksportør efter ansøgning få kontant godtgørelse for afgiften.

D. Driftsmidler.

Gennem de særlige fradragsregler, jfr. nedenfor under 5. C, opnår de anmeldte virksomheder afgiftsfrihed ved deres investeringer i produktionsmidler, både hjælpestoffer, varige driftsmidler og industribygninger. Afgiftsfritagelsen gælder ikke boligrum og lignende samt biler, møbler og kontorudstyr. Byggeriet beskattes i øvrigt med en reduceret afgiftssats, jfr. nedenfor under 5. A.

4. Afgiftssatsernes størrelse.

A. For værditilvækstafgiften er den ordinære afgiftssats 19,50 pct. af værdien indbefattet afgiften (hvilket svarer til ca. 24 pct. af værdien uden afgift).

Denne sats reduceres til

- a. 10 pct. for produkter som tømmer, kul, koks, terpentintjære, gødningsstoffer, forædlede landbrugsprodukter, viktualievarer, færdiglavede retter og kødkonserves.
- b. 12 pct. for produkter som spiseolie og vegetabilsk olie bestemt til fabrikation af spiseolie, sukker, makaroni o. lign., spise- og kagechokolade i plader, kakaobønner og kakaosmør, semulje, husholdningssæbe, krystalis, forskellige former for konserves, frugtsaft o. lign. Det er for en del af de nævnte varers vedkommende en betingelse for anvendelsen af den reducerede afgift, at der er tale om et omfattende forbrug af industriel eller lignende art.

B. For tjenesteydelsesafgiften er afgiftssatsen 8,50 pct.

C. Ved anordning (dekret) er værditilvækstafgiften og tjenesteydelsesafgiften forhøjet for visse varer og ydelser. Værditilvækstafgiften er således fra 1. august 1957 forhøjet til 25 pct. og fra 1. januar 1958 til 27,5 pct. for en række luksuspregede varer som f. eks. smykker, galanterivarer, parfumer, fotografiapparater, radio- og fjernsynsmotagere, legetøj, sportsartikler, ure, kikkerter, glasvarer, porcelæn, finere pelsværk og stoffer, spirituosa, konditorvarer og chokoladevarer. Tjenesteydelsesafgiften er tilsvarende forhøjet først til

12 pct. og senere til 15,5 pct. for så vidt angår skønhedssaloner og salg af antikviteter.

D. Afgiftssatsen for 1a taxe locale er normalt fra 2,20 pct. til 2,75 pct.; for restaurationsomsætning, forlystelser m. v. 8,50 pct.

5. Den afgiftspligtige værdi. Fradragsreglerne.

A. Værditilvækstafgiften.

Den afgiftspligtige værdi er salgsprisen inklusive afgiften. For bygge- og anlægsvirksomhed foretages der en reduktion på 39 pct., for salg af gødningsstoffer en reduktion på 25 pct. og for salg af bøger og grammofonplader en reduktion på 50 pct. af salgsprisen. For eget forbrug er den afgiftspligtige værdi den normale engrospris for lignende varer.

Ved afgiftspligtigt detailsalg bestemmes den afgiftspligtige værdi ved fra detailprisen at trække 20 pct. eller - hvis virksomhederne vælger denne fremgangsmåde — $\frac{2}{3}$ (i visse specielle tilfælde $\frac{3}{4}$) af den gennemsnitlige bruttoavance ved detailsalg i virksomheden i det foregående år.

I tilfælde af visse nærmere anførte afhængighedsforhold mellem sælger og køber bestemmes den afgiftspligtige værdi for sælgeren ikke af dennes salgspris, men af køberens salgspris ved videresalg.

B. Tjenesteydelsesafgiften.

Den afgiftspligtige værdi er det vederlag (arbejds løn, leje, kurtage, salær, o. s. v.), der ydes, eller det udbytte, der endeligt opnås. Der er fastsat en række nærmere regler for de forskellige former for virksomheder.

C. Fradragsreglerne.

De afgiftspligtige virksomheder beregner hver måned afgift af hele deres afgiftspligtige omsætning med det fulde afgiftsbeløb.

I den således beregnede afgift foretages følgende fradrag:

- a. Værditilvækstafgiften for den foregående måned af de virksomheder tilførte råvarer og halvfabrikata samt varige og ikke-varige driftsmidler, som indgår i eller anvendes ved fremstilling eller salg af varer, der er underkastet værditilvækstafgift.

Visse anskaffelser giver dog ikke adgang til fradrag såsom motorkøretøjer, opførelse af bygninger, der ikke er fabriksbygninger, kontorinventar o. lign.

- b. Værditilvækstafgiften for den foregående måned af de virksomheden tilførte varer, som videresælges i samme stand, hvori de er indkøbt, under forudsætning af, at videresalget er underkastet afgiftspligt, eller der er tale om eksport.
- c. Tjenesteydelsesafgiften for den foregående måned af de tjenesteydelser, som er ydet virksomheden til brug i bedriften. Også her gælder visse undtagelser.

Det er fastsat, at fradraget ikke kan føre til tilbagebetaling af afgift, hverken helt eller delvis, bortset fra eksport, jfr. foran under 3. C, men overskydende beløb kan fradrages i afgiftsbeløbene for de følgende måneder.

For at sikre virksomhederne mulighed for at fradrage den afgift, der er betalt af tilførte varer og tjenesteydelser, er det pålagt de afgiftspligtige virksomheder at udstede fakturaer, der foruden den samlede pris tydeligt angiver størrelsen af værditilvækstafgiften eller tjenesteydelsesafgiften samt nettoprisen uden afgift for varen eller ydelsen.

Det bemærkes, at fradragene kun kan foretages i værditilvækstafgiften. Der kan således ikke ved opgørelse af tjenesteydelsesafgiften foretages fradrag for afgiften af de virksomheden tilførte tjenesteydelser.

D. Import.

Ved vareindførsel svares værditilvækstafgift og tjenesteydelsesafgift i forbindelse med selve indførselen. Den afgiftspligtige er den virksomhed, der deklarerer tolden. Tjenesteydelsesafgift forekommer kun ved indførsel af antikviteter o. lign. samt industrielle planer og tegninger. Den afgiftspligtige værdi ved indførsel er toldberegningens værdi med tillæg af told og afgifter. De tidligere nævnte fritagelsesbestemmelser gælder også ved indførsel, dog er varer underkastet statsmonopol ikke fritaget for afgift ved indførsel.

6. Særregler for mindre virksomheder for at simplificere systemet.

Virksomheder, som er underkastet værditilvækstafgiften, tjenesteydelsesafgiften eller la taxe locale, og hvis samlede omsætning i det foregående år ikke oversteg 30 mill. frcs. (ca. 500.000 kr.), kan i stedet for de nævnte afgifter vælge at svare tjenesteydelsesafgift uden nedsættelse eller fradrag af nogen art af

hele omsætningen bortset fra videresalg af varer i samme stand, som de er indkøbt, hvilken sidste omsætning i så fald er underkastet la taxe locale.

Der påhviler de virksomheder, der i henhold til foranstående bestemmelser vælger at underkaste sig tjenesteydelsesafgiften, den sædvanlige faktureringspligt med særskilt angivelse af afgiften, således at virksomhedens kunder kan foretage de sædvanlige fradrag i deres omsætning.

Endvidere er der en mulighed for visse mindre virksomheder med en omsætning på under 15 mill. frcs. (ca. 250.000 kr.) om året at få fastsat et afgiftsbeløb af myndighederne på grundlag af mere summariske oplysninger, som de interesserede virksomheder indgiver på et særligt skema (regime forfaitaire). Da dette system udelukker enhver mulighed for afgiftsfradrag for virksomhedens kunder, benyttes det ikke meget i praksis af de værditilvækstafgiftpligtige virksomheder.

7. Afgiftens betaling.

Det beskrevne system bevirker ved sin normale gennemførelse, at der betales værditilvækstafgift af en vare ved alle industrielle og handelsmæssige omsætninger og af en stadig stigende pris. De afgiftspligtige opfører på deres månedlige afgiftsangivelser dels afgiften af deres afgiftspligtige afsætninger i den forløbne måned, dels de fradragsberettigede afgiftsbeløb for modtagne varer og tjenesteydelser for måneden før. Det vil f. eks. sige, at i den afgiftsangivelse, som indgives i september vedrørende omsætningen i august, kan der fradrages den afgift, som figurerer på indkøbsfakturaer fra juli måned. Differencen herimellem vil normalt andrage et positivt beløb, som er den afgift, der faktisk skal erlægges. Afgiftsangivelsen skal indsendes inden den 25., og afgiftsbeløbet skal betales inden samme frist.

Som det fremgår af det foregående, svares værditilvækstafgiften, hvis man betragter forholdet over en længere periode, groft taget af den i det pågældende led skete værdiforøgelse, og den samlede afgiftsbyrde sammenlagt for de forskellige afgiftspligtige led svarer i det store og hele til en almindelig omsætningsafgift på de anførte afgiftssatser af industrivarer opkrævet i engrosleddet eventuelt i det endelige produktionsled.

G. STORBRITANNIEN.

Den britiske Purchase Tax blev indført i 1940, men bestemmelserne, navnlig vedrørende det afgiftspligtige vareområde og afgiftssatserne, er ændret ved adskillige senere love. Afgiften omfatter meget store vareområder, men kan ikke karakteriseres som en egentlig almindelig omsætningsafgift, idet kun de i loven særlig nævnte varegrupper er afgiftspligtige.

1. Afgift i et eller flere led.

Afgiften hviler kun i et enkelt omsætningsled, sædvanligvis den sidste engrosomsætning, således at den enkelte vare kun belastes med afgift én gang på sin vej til forbrugeren.

2. Det afgiftspligtige led i omsætningen.

A. De afgiftspligtige virksomheder.

Virksomheder, der fremstiller eller driver mellemhandel (engroshandel) med afgiftspligtige varer, og hvis omsætning af sådanne varer overstiger 500 £ (ca. 10.000 kr.) om året, skal anmeldes over for toldvæsenet og svare afgift af den afgiftspligtige omsætning. Virksomheder, hvis omsætning ikke overstiger 500 £ om året, skal ikke anmeldes og betaler ikke afgift af omsætningen; det vil navnlig dreje sig om mindre håndværkere, bierhverv, husflid o. lign. 500 £'s grænsen gælder dog ikke for virksomheder, der fremstiller pelsværk, juveler, guld- og sølvvarer, køretøjer og cykler (med og uden motor), chassiser til motorkøretøjer samt visse papirvarer (navnlig skrivepapir og lignende kontorartikler). Disse virksomheder skal anmeldes og svare afgift uanset virksomhedens størrelse.

B. Den afgiftspligtige omsætning.

Systemet med hensyn til afgiftsberigtigelsen er følgende:

En anmeldt virksomhed kan uden afgiftsberigtigelse fra udlandet indføre eller hos andre anmeldte virksomheder indkøbe afgiftspligtige varer, som af virksomheden skal anvendes til videresalg eller til fremstilling af afgiftspligtige varer.

Afgiftspligtig omsætning foreligger, når en anmeldt virksomhed afsætter afgiftspligtige varer til ikke anmeldte virksomheder eller personer, overfører sådanne varer til virksomhedens detailafdeling eller udtager varer til andet af-

giftspligtigt formål, f. eks. til forbrug i virksomheden som inventar, til demonstration, prøve, udlejning eller lignende eller til indehaverens personlige forbrug.

Ved *indførsel* fra udlandet af afgiftspligtige varer erlægges afgift i forbindelse med selve indførselen, medmindre varerne indføres afgiftsfrit af en anmeldt virksomhed.

Tjenesteydelser er ikke underkastet afgiftspligt. Dette gælder også tjenesteydelser udført på afgiftspligtige varer, f. eks. reparation og lign., selv om tjenesteydelserne udføres af en anmeldt virksomhed. Materialer, der anvendes ved sådanne tjenesteydelser, skal afgiftsberigtiges efter de almindelige regler.

For *brugte varer* vil der normalt ikke kunne blive tale om afgiftsberigtigelse, medmindre varerne indføres fra udlandet. Hvis en anmeldt virksomhed tillige handler med brugte varer, tillades det, at virksomheden holder omsætningen af brugte varer uden for den afgiftspligtige omsætning.

Auktionssalg betragtes ikke som afgiftspligtig virksomhed. Hvis allerede afgiftsberigtigede varer f. eks. fra en detailhandlers lager sælges på auktion, skal der derfor ikke betales yderligere afgift. Hvis derimod en anmeldt virksomhed sælger uberigtigede varer på auktion, skal den anmeldte virksomhed betale afgift efter de almindelige regler.

Afgiftspligten indtræder ved leverancen, d. v. s. når varerne fra en anmeldt fremstillings- eller grossistvirksomhed ved salg udleveres til en ikke anmeldt kunde eller udtages til andet afgiftspligtigt formål.

3. Afgiftspligtens omfang.

A. Varer, som ikke omfattes af afgiftspligten.

Afgiftspligten omfatter kun de i loven særligt nævnte varegrupper, jfr. nedenfor under 4. Der er betydelige varegrupper, som ikke er afgiftspligtige, endvidere er visse undergrupper under i øvrigt afgiftspligtige varegrupper fritaget for afgift. Af særlig vigtige varegrupper eller undergrupper, som ikke omfattes af afgiftspligten, kan nævnes følgende: Fødevarer, brændsel, de fleste råvarer til brug i industrien, bygningsmateriel, maskiner til industri og landbrug, klæder og fodtøj til børn, visse tekstiler, bøger, aviser, tidsskrifter, en del køkken- og husholdningsartikler, visse kemikalier og medi-

cinalvarer, kontormaskiner, dæk, visse køretøjer som f. eks. barnevogne, invalidevogne, ambulancer, brandbiler, politibiler, sporvogne, automobiler beregnet til mindst 12 passagerer, køretøjer, der vejer mindst 3 tons, taxi o. a. Endvidere er varer, som efter andre love er belagt med afgifter, fritaget, f. eks. spiritus, øl, tobak og ben²in.

B. Vareudførelse.

Udførelse til udlandet er fritaget for afgift. Det er dog normalt en forudsætning for afgiftsfritagelsen, at eksporten sker direkte fra en anmeldt virksomheds ubeskattede lager, enten for den anmeldte virksomheds egen regning eller for en anden virksomhed eller person. Der kan som hovedregel ikke ydes godtgørelse for erlagt afgift ved eksport af beskattede varer, hvad enten det sker fra en ikke anmeldt virksomhed eller fra en anmeldt virksomheds beskattede lager.

En ikke anmeldt virksomhed, som har modtaget en ordre fra udlandet, må derfor normalt videregive ordren til en anmeldt virksomhed, som kan foretage eksporten på den ikke anmeldte virksomheds vegne. For ikke anmeldte eksportører, som ikke ønsker at give en anmeldt virksomhed nærmere oplysninger om deres udenlandske kunder m. v., gælder den ordning, at varerne på eksportørens bestilling fra en anmeldt virksomhed kan overføres til en af toldvæsenet godkendt forsendelsesvirksomhed (export packer) og derfra udføres til udlandet.

C. Særlige fritagelsesbestemmelser.

Salg direkte til visse (men langt fra alle) offentlige myndigheder er fritaget for afgift. I øvrigt gælder der i det store og hele ikke særlige fritagelsesbestemmelser udover de tidligere anførte.

4. Afgiftssatsernes størrelse.

Der findes for tiden 4 afgiftsklasser: 5 pct., 15 pct., 30 pct. og 60 pct. af engrosværdien excl. afgift. Afgiftssatserne har tidligere været betydeligt højere; i en periode i slutningen af 40'erne var de vigtigste satser således $33\frac{1}{3}$ pct., 50 pct. samt 75 pct. og for enkelte varer 125 pct.

De afgiftspligtige varer er meget detaljeret specificeret i 33 hovedgrupper og talrige under-

grupper med et indeks omfattende ca. 1.000 varearter.

For varer, som kan henføres til mere end én afgiftsgruppe, gælder, at der skal svares afgift efter den højeste sats, der er fastsat for de pågældende grupper. Varer, som henhører under en afgiftsfri gruppe, kan dog ikke blive afgiftspligtige, selv om de tillige kan henføres til afgiftspligtige grupper.

I det følgende skal anføres nogle af de vigtigste varegrupper i hver afgiftsklasse. Opmærksomheden henledes dog på, at undergrupper under de anførte varegrupper kan være fuldstændig fritaget for afgift, jfr. foran under 3 A.

- a. 5 pct.: De fleste beklædningsgenstande, fodtøj, møbler, madrasser, puder.
- b. 15 pct.: Gulvtæpper, linoleum, isenkram, køkkenudstyr, service, tapet, visse papirvarer.
- c. 30 pct.: Kontorartikler, sæbe og visse andre toiletartikler, legetøj, sportsrekvisitter, cykler, motorcykler, musikinstrumenter, lamper, elektriske apparater og maskiner til husholdningen, ure, bijouterivarer, kufferter, tasker, spejle, fotografiske artikler, postkort, pelsværk.
- d. 60 pct.: Personbiler, radio- og fjernsynsmodtagere, grammofoner, grammofonplader, parfumerivarer, kosmetik.

5. Den afgiftspligtige værdi.

Den værdi, hvoraf afgiften beregnes, med de foran anførte satser, er *engrosværdien af afgiften ikke medregnet*. Den afgiftspligtige værdi indbefatter sædvanlige leveringsomkostninger. Kontantrabat kan fradrages på betingelse af, at den indrømmes alle kunder, og uanset om rabatten i det enkelte tilfælde faktisk opnås eller ej. Derimod kan kvantumsrabatt, der betyder en prisnedsættelse til store kunder, ikke fradrages. Ved salg direkte til forbrugere og ved udtagelse af varer til andet afgiftspligtigt formål, f. eks. afgiftspligtigt egetforbrug, beregnes afgiften af varens almindelige engrosværdi.

Den afgiftspligtige engrosværdi blev ved afgiftens indførelse i 1940 nærmere defineret som

den pris eksklusiv afdgiften, som varen ville indbringe ved engrossalg på det åbne marked til en detailhandler. Praktiseringen af denne bestemmelse har givet anledning til en del vanskeligheder.

Oprindelig ønskede man at opnå, at afdgiften for ensartede varer skulle andrage det samme absolutte beløb, uanset om den faktiske salgspris varierede som følge af forskellige afsætningsformer. Hvis den faktiske salgspris altid skulle anvendes, ville afdgiftsbyrden navnlig kunne blive forholdsvis lav i tilfælde af salg med kvantumsrabat, salg fra producenter direkte til detailhandlere til lavere priser end sædvanlige engrospriser samt salg til detailister, som varetager visse grossistfunktioner og således bærer nogle af de omkostninger, som ellers bæres af grossister og producenter. Man søgte at opnå samme afdgiftsbyrde ved anvendelse af en konstrueret pris, nemlig den pris, hvortil en uafhængig grossist ville sælge til detailhandlere i sædvanlige mængder. I tilfælde af salg til en lavere pris end en sådan »normal« engrospris måtte den afdgiftspligtige værdi bestemmes ved en forhøjelse af den faktiske salgspris. Dette foregik i praksis ofte ved hjælp af standardengrosprislister, fradrag fra tilsvarende detailprislister, standardfradrag fra den faktiske detailpris eller standardtillæg til den faktiske salgspris.

Dette system gav anledning til betydelig kritik, navnlig fra store detailhandlere og visse producenter, medens systemet fandt støtte hos små detailister og uafhængige grossister. Kritikken samlede sig navnlig om, at systemet reducerede fordelene ved forbedrede distributionsmetoder ved at binde afdgiftshøjden til det sædvanlige omkostningsniveau.

Den rejste kritik gav anledning til modifikationer i bestemmelserne således, at den afdgiftspligtige værdi i tilfælde af salg fra producenter eller grossister til detailister ikke skal overstige den faktiske salgspris, medmindre prisen er lav

på grund af kvantumsrabat, på grund af at detailhandleren varetager grossistfunktioner, eller på grund af at producenten eller grossisten fortrinsvis sælger til store aftagere. Man søger således ikke længere i almindelighed afdgiftsmæssigt at udligne forskellene ved forskellige distributionsmetoder, navnlig salg fra producent direkte til detailist sammenlignet med salg fra producent via grossist til detailist, men kun at eliminere afdgiftsmæssige fordele for visse detailhandlere, som kan købe i særlig store kvantiteter, eller som udfører visse grossistfunktioner. Endvidere finder der som hidtil regulering (forhøjelse) sted i tilfælde af lav pris som følge af økonomisk afhængighedsforhold mellem sælger og køber (samme koncern).

Den afdgiftspligtige værdi defineres herefter som den pris uden kvantumsrabat, som ville blive betalt for varen af en almindelig detailhandler, som køber fra en uafhængig leverandør (producent eller grossist), der ikke fortrinsvis sælger til store aftagere.

Ved import til ikke anmeldte virksomheder svares afdgiften ligeledes af varens engrosværdi som foran defineret. Told og andre afgifter (bortset fra Purchase Tax) erlagt i forbindelse med importen medregnes i den afdgiftspligtige værdi.

6. Afgiftens betaling.

De afdgiftspligtige virksomheder skal i deres regnskab, som skal opfylde nærmere af toldvæsenet stillede krav, føre en særlig konto over skyldig omsætningsafgift.

Afgiftsangivelsen, som er meget enkelt affattet, idet den normalt kun indeholder oplysning om størrelsen af den skyldige afgift, skal tillige med afdgiftsbeløbet indsendes inden en måned efter udgangen af hvert kvartal. Det kan dog pålægges usolide virksomheder at berigtige afdgiften månedligt eller ugentligt.

H. HOLLAND.

Den hollandske omsætningsafgift, som er en generel, *kumulativ* afgift, blev indført efter tysk mønster under sidste verdenskrig og afløste en tidligere produktionsafgift, der stammede fra 1934. Bestemmelserne er på enkelte punkter ændret efter krigen, bl. a. således at detailvirksomheder og mindre håndværksvirksomheder siden 1955 ikke længere er afdgiftspligtige. Denne ændring skyldes dels ønsket om at tilnærme afdgiften et af Beneluxlandene udarbejdet forslag til en fælles omsætningsafgift for disse lande, dels et ønske fra detailhandlerne organisationer.

Afgiften hviler i princippet på samtlige af-

sætninger af råvarer, halvfabrikata og færdigvarer fra producenter og grossister, herunder salg direkte til forbrugere. Landbruget omfattes principielt af afgiftspligten, hvilket dog normalt ikke får nogen betydning, da næsten alle landbrugsprodukter er fritaget for afgift. Ved import erlægges en udligningsafgift, der skal modsvare den omsætningsafgift, som er betalt af tilsvarende varer af indenlandsk fremstilling.

Afgiften omfatter også tjenesteydelser, herunder transport, liberale erhverv og udlejning af hotelværelser. Egetforbrug er afgiftspligtigt; dette gælder alle færdigvarer samt i visse virksomheder endvidere materialer produceret til brug i virksomheden. Den sidstnævnte bestemmelse har til formål at formindske de afgiftsmæssige fordele for virksomheder, som selv fremstiller materialer, sammenlignet med virksomheder, som må indkøbe materialer i beskattet stand. Denne interne beskatning gælder som anført kun for visse virksomheder. For andre brancher er det tværtimod således, at omsætninger mellem virksomheder inden for samme koncern er afgiftsfri, jfr. bl. a. den tyske kumulative omsætningsafgift.

Der gælder omfattende *undtagelsesbestemmelser* fra afgiftspligten. Fritaget for afgift er f. eks. de fleste fødevarer, foderstoffer til landbruget, brændsel, vand, gas, elektricitet, sæbe,

tekstilvarer, fodtøj, aviser, bøger, post, telefon, telegraf, undervisning og lægehjælp. Eksport er afgiftsfri, og der ydes godtgørelse for afgifter betalt af anvendte materialer og betalt ved tidligere omsætninger af de eksporterede varer. Beregningen af godtgørelsen er som følge af afgiftens kumulative karakter forbundet med visse vanskeligheder.

Der gælder et ret omfattende system af *afgiftssatser*: *Engrossalg* beskattes med 0,75 pct. af salgsprisen, afgiften indbefattet. Den grundlæggende afgiftssats for *fremstillingsvirksomheder* er 5 pct. af salgsprisen ved afsætning til videresalg og 4 pct. af salgsprisen ved salg direkte til forbrugere. For *luksusvarer* gælder højere afgifter, 8 pct. eller 15 pct., ved salg fra fremstillingsvirksomheder. Navnlig 15 pct. afgiften er meget betydningsfuld og omfatter bl. andet personautomobiler, en del elektriske apparater, fotografiapparater, kikkerter, ure, guld- og sølvvarer, parfumeri- og toiletartikler, lædervarer, pelsvarer, kostbare beklædningsgenstande m. m. For *vigtige grupper af råvarer* gælder ligeledes en nedsat afgiftssats på 2 pct. *Tjenesteydelser* beskattes sædvanligvis med 4 pct., for nogles vedkommende (bl. a. byggearbejder og transportvirksomhed) med 3 pct.

Afgiften beregnes af den faktiske salgspris afgiften indbefattet og betales kvartalsvis.

J. BELGIEN.

Den belgiske omsætningsafgift blev indført i 1921 og har i sit princip ikke undergået væsentlige ændringer, bortset fra indførelsen i 1926 af det såkaldte forfaitaire-system samt ændringer i afgiftssatserne.

Omsætningsafgiften, *taxe de transmission*, som er en generel, *kumulativ* afgift, er et led i en gruppe afgifter, der benævnes *taxes assimilées au timbre*, fordi afgiftsberigtigelsen i det væsentlige sker ved hjælp af stempelmærker.

Afgiften hviler i princippet på samtlige afsætninger fra producenter og grossister af råvarer, halvfabrikata og færdige varer. Også landbruget omfattes af afgiftspligten. Detailomsætningen omfattes ikke af afgiften, men er for en række luksusvarers vedkommende belagt med en særlig omsætningsafgift. En virksomheds fremstilling af materialer m. v. til brug i virksomheden er ikke afgiftspligtig, ej heller direkte salg fra virksomheden til forbrugere. Der-

imod skal der svares afgift af varer, som fra en afgiftspligtig virksomhed overføres til en virksomhed tilhørende detailforretning. Den ulighed i beskatningen, som fremkommer mellem virksomheder, som selv fremstiller materialer, og virksomheder, som må indkøbe materialer i beskattet stand, forstærkes ved, at der ikke gælder lavere afgiftssatser for engrosomsætningen. Disse uligheder i beskatningen søges imødegået ved udtrakt anvendelse af engangsafgifter i stedet for omsætningsafgiften, det såkaldte forfaitaire-system, jfr. nedenfor.

Ved import erlægges en udligningsafgift, der skal modsvare den afgift, som er betalt af tilsvarende varer af indenlandsk fremstilling.

Selve omsætningsafgiften omfatter ikke tjenesteydelser, men nogle tjenesteydelser, dog ikke de liberale erhverv, beskattes efter særlige bestemmelser, jfr. nedenfor.

Visse varer er *fritaget* for omsætningsafgif-

ten, men fritagelserne er ikke særlig omfattende. Det drejer sig navnlig om vigtige fødevarer, sæbe, vand m. v. Endvidere er salg til offentlige myndigheder fritaget for afgift. Desuden er som tidligere anført salg direkte til forbrugere afgiftsfrit. Eksport er afgiftsfri, ligeledes er indenlandsk omsætning af varer bestemt for eksport fritaget for omsætningsafgiften.

Den sædvanlige afgiftssats er 5 pct. af salgsprisen eksklusive afgiften. For nogle få varer og særlige omsætninger gælder en lavere afgiftssats.

Som foran anført har man for at undgå den kumulative afgifts uheldige virkninger i vidt omfang indført *engangsafgifter, taxes forfaitaires*, i stedet for den kumulative omsætningsafgift. Det bemærkes, at systemet intet har til fælles med det i den franske værditilvækstafgift omhandlede regime *forfaitaire*. Engangsafgifterne betales sædvanligvis ved salg fra fremstillingsvirksomheder samt ved import og opkræves for mange varers vedkommende også, når varerne sælges direkte til forbruger, hvilket er en afvigelse fra det princip, der gælder for den kumulative afgift (*taxe de transmission*). *Taxes forfaitaires* omfatter så stort et vareområde, at de i praksis finder større anvendelse end den kumulative omsætningsafgift. Af afgiftssatserne kan nævnes 4 pct. af salgsprisen for hvede og rug, 5 pct. af salgsprisen for varer som foderstoffer, gødningsstoffer, ris, kaffe, kakao, bageriprodukter, olie, kul, jern, stål, gas, elektricitet m. m., 10 pct. for en række fødevarer, drikkevarer, medicin, bygningsmateriale, husholdningsartikler m. m. En række tekstilvarer er underkastet afgifter fra 5 pct. til 11 pct. For visse varer som øl, mineralvand og slagteri-produkter opkræves disse engangsafgifter i form af specifikke afgifter.

Forfaitaire-afgifterne erstatter den kumulative afgift, således at varerne ikke underkastes afgiften ved senere omsætninger, bortset fra den nedennævnte *taxe de facture*, og medmindre de gøres til genstand for fornyet forarbejdning.

Som anført knytter der sig til selve omsætningsafgiften (*taxe de transmission*) en række andre afgifter, hvoraf de vigtigste er følgende:

Taxe de facture, en kumulativ afgift på 1/2 pct. af fakturabeløbene, som i det store og hele hviler på alle omsætninger fra producenter og grossister, som ikke beskattes i henhold til *taxe de transmission*. Afgiften hviler således på va-

rer, som er helt fritaget for den almindelige omsætningsafgift, som f. eks. visse fødevarer, samt på varer, som i stedet for den almindelige omsætningsafgift er belagt med en engangsafgift, dog kun for så vidt angår andre omsætningsled end det, hvori engangsafgiften opkræves. Afgiften påhviler ikke detailomsætningen.

Taxe sur les contrats d'entreprise, en afgift på 5 pct. af entreprisekontrakter i det omfang, disse ikke er underkastet *taxe de transmission*. Det vil således navnlig være en afgift på tjenesteydelser, da leverancer af materialer vil blive beskattet i henhold til den almindelige omsætningsafgift.

Taxe sur les locations mobilières et les transports, en afgift på 5 pct. ved udlejning af løsøre og transport. For jernbanetransport er afgiften reduceret til 2,5 pct.

Taxe de luxe. For en række luksusvarer som sportsartikler, gramofoner, radioer, fjernsyn, parfume m. m. gælder *i stedet for* den almindelige omsætningsafgift en særlig afgift på 13 pct., som afkræves ved salg fra producenter. For andre luksusvarer som ure, smykker, automobiler m. m. gælder *foruden* den almindelige omsætningsafgift detailafgifter på 11 eller 13 pct. af salgsprisen.

Endelig gælder der afgifter for bank- og børsforretninger, forsikringspolicer m. m.

Afgifterne beregnes af salgsprisen eksklusive afgiften, og afgiftsberigtigelsen både for selve omsætningsafgiften (*taxe de transmission*) og for de afgifter, der knytter sig hertil, sker normalt ved hjælp af fakturastempelmærker. Ved ethvert afgiftspligtigt salg til en værdi af over 30 bf res. (godt 4 kr.) skal sælgeren udstede en faktura i to eksemplarer, som forsynes med stempelmærker til samme beløb som den skyldige afgift. Stempelmærkerne er perforerede og består af to dele. Det ene eksemplar af fakturaen forsynes med den ene halvdel af stempelmærket og tilstilles køberen, det andet eksemplar forsynes med den anden halvdel af stempelmærket og vedlægges sælgerens afgiftsregnskab. De afgiftspligtige virksomheder kan købe stempelmærkerne i banker, postkontorer etc. For større virksomheder kan der gives tilfaldelse til anvendelse af stemplingsmaskiner i lighed med frankeringsmaskiner. Stempelmærker anvendes dog ikke ved afgiftspligtigt detail salg (*taxe de luxe*), bortset fra salg af automobiler.

K. LUXEMBOURG.

Den luxembourgske omsætningsafgift, *impot sur le chiffre d'affaires*, som er en generel, *kumulativ* afgift, blev indført efter tysk mønster under den sidste verdenskrig til afløsning af en tidligere omsætningsafgift fra 1922 og har ikke undergået væsentlige ændringer siden.

Afgiften hviler i princippet på samtlige afsætninger af råvarer, halvfabrikata og færdigvarer fra producenter, grossister og detaillister. Også landbruget omfattes af afgiftspligten. Endvidere er tjenesteydelser, herunder de liberale erhverv, afgiftspligtige. Ved import erlægges afgift i forbindelse med indførselen.

Undtagelserne fra afgiftspligten er ret begrænsede. Det skal navnlig bemærkes, at fødevarer ikke er fritaget. Eksport er fritaget for afgift, men der ydes ikke godtgørelse for afgifter betalt i forbindelse med omsætninger, der ligger forud for selve eksporten. En virksomheds fremstilling af varer til brug i virksomheden er - ligesom i Tyskland og Belgien - ikke afgiftspligtig. Endvidere betales der ikke afgift af

omsætninger mellem virksomheder inden for samme concern.

Den sædvanlige *afgiftssats* er 2 pct. af salgsprisen afgiften indbefattet. Der gælder en reduceret afgiftssats på 1 pct., bl. a. for landbrugs salg af egne produkter, og en reduceret afgiftssats på $\frac{1}{2}$ pct. for engrossalg under forudsætning af, at varerne ikke har undergået forarbejdning hos grossisten. En højere afgiftssats på $2\frac{1}{2}$ pct. gælder for detailsalg, såfremt den pågældende detailvirksomheds årlige omsætning overstiger 25 mill. frcs. (ca. 3,5 mill. kroner).

For så vidt angår automobiler, mælk og smør gælder i stedet for den kumulative omsætningsafgift engangsafgifter i lighed med de belgiske *forfaitaires*-afgifter på henholdsvis 7 pct., 1 pct. og 2 pct.

Afgiften betales kvartalsvis på grundlag af en af de afgiftspligtige virksomheder indgivet afgiftsangivelse.

L. ØSTRIG.

Ved Østrigs indlemmelse i Tyskland i 1938 blev den tyske *kumulative* omsætningsafgift indført som afløsning af det tidligere afgiftssystem, der stammede fra 1923. Det i 1938 indførte afgiftssystem har bortset fra forhøjelser af afgiftssatserne ikke siden undergået ændringer af væsentlig betydning.

Afgiften hviler i princippet på samtlige afsætninger fra producenter, grossister og detaillister. Også landbruget omfattes af afgiftspligten. Endvidere er tjenesteydelser, herunder de liberale erhverv, udlejning af løsøre og udlejning af hotelværelser, afgiftspligtige. Ved import erlægges afgift i forbindelse med indførselen.

Særlig vigtige råvarer er som i Tyskland *fritaget* for afgift ved indførselen; ligeledes er visse råvarer fritaget for afgift ved engrossalg. Også de øvrige ret begrænsede fritagelsesbestemmelser svarer i store træk til de i Tyskland gældende. Eksport er fritaget for afgift, og der ydes en vis godtgørelse for af-

gifter betalt i forbindelse med omsætninger, der ligger forud for selve eksporten. Omsætninger mellem virksomheder inden for samme concern er ikke afgiftspligtige, og denne bestemmelse har ikke undergået den i Tyskland i 1946 indførte begrænsning, hvorefter omsætninger mellem moder- og datterselskaber beskattes. Inden for tekstilindustrien gælder dog ligesom i Tyskland, at overførsel til en virksomheds væveri af selvspundet garn betragtes som en afgiftspligtig leverance.

Den sædvanlige *afgiftssats* er 5,25 pct. af salgsprisen inklusive afgiften. Afgiften reduceres til 1,7 pct. for bl. a. vigtige fødevarer og landbrugerens salg af egne produkter og til 1,8 pct. for engrossalg af varer, der ikke har undergået forarbejdning hos grossisten. Der svares ikke som i Tyskland tillægsafgift ved detailsalg fra fremstillingsvirksomheder.

Omsætningsafgiften betales normalt månedsvis på grundlag af en af de afgiftspligtige virksomheder indgivet afgiftsangivelse.

M. ITALIEN.

Den nuværende italienske omsætningsafgift, som er en generel, *kumulativ* afgift, blev indført i 1940 til dels efter tysk mønster og afløste den tidligere detailafgift, som stammede fra 1919-

Afgiften hviler i princippet på samtlige afsætninger af råvarer, halvfabrikata og færdigvarer fra producenter, grossister og detaillister. Ved import erlægges afgift ved indførselen. Afgiften omfatter også tjenesteydelser, herunder entreprisetraktater, de liberale erhverv, udleje af løsøre og fast ejendom, bankforretninger, assurance m. v. Landbrugets salg af egne produkter (bortset fra salg på markeder) omfattes ikke af afgiftspligten, men erhvervsvirksomheder, som indkøber varer hos landmænd, må betale afgift af indkøbet (foruden at de må betale afgift, når de videresælger varerne). En virksomheds fremstilling af materialer m. v. til brug i virksomheden er ikke afgiftspligtig. Derimod skal der svares afgift af varer, som en fremstillingsvirksomhed overfører til en virksomhed tilhørende detailafdeling. Endvidere er omsætninger mellem virksomheder, der hører til samme concern, fuldt afgiftspligtige.

Den ulighed i beskattningen, som fremkommer mellem virksomheder, som selv fremstiller materialer, og virksomheder, som må indkøbe materialer i beskattet stand, søges ligesom i Belgien imødegået ved anvendelse af engangsafgifter.

Visse varer og ydelser, f. eks. enkelte vigtige levnedsmidler og jernbanetransport, er *fritaget* for omsætningsafgiften, men fritagelserne er ikke særlig omfattende. Eksport er afgiftsfri, og der ydes en godtgørelse for tidligere erlagte afgifter af eksporterede varer efter et tilsvarende system som det tyske, d. v. s. efter visse gennemsnitsregler.

Der gælder et omfattende system af *afgiftssatser*. Den sædvanlige afgift er 3 pct. af salgsprisen eksklusive afgiften. Afgiften reduceres til $\frac{1}{2}$ pct., 1 pct. eller 2 pct. for en række varer som visse bygningsmaterialer, korn, vegetabiliske olier, visse fødevarer m. v. For alle salg fra detailhandlere, for de liberale erhverv, håndværkere og de fleste tjenesteydelser gælder ligeledes en reduceret afgift på 1 pct. Afgiften for-

højes til 4 pct., 5 pct. eller 8 pct. for forskellige luksusvarer som spirituosa, fotografiske artikler, parfume, grammofooner, grammofoonplader, kunstgenstandes sportsartikler, pelsværk, smykker m. v.

Af hensyn til grossistvirksomhederne har man i stedet for omsætningsafgiften for en række varer indført *engangsafgifter*, der normalt opkræves hos producenten eller importøren, dog således at der som oftest foruden engangsafgiften tillige skal betales den sædvanlige omsætningsafgift af detailsalg af varerne. For visse varer er afgiftssatserne fastsat i loven, for andre varer fastsættes de administrativt for et år ad gangen. Afgifterne er stærkt varierende fra 2 pct. op til 20 pct. Det drejer sig bl. a. om forskellige fødevarer, nydelsesmidler, gødningsstoffer, brændstoffer, kemikalier m. v. Engangsafgiftssystemet finder dog ikke så vid en anvendelse som i Belgien, og de fleste varer omfattes således af den kumulative omsætningsafgift.

Selve *afgiftsbetalingen* finder sted efter forskellige systemer. Der må navnlig sondres mellem producenter og grossister på den ene side og detailhandlere, liberale erhverv og håndværkere på den anden side.

For producenter og grossister gælder, at afgiften skal betales direkte for hvert enkelt salg. For mindre omsætninger kan det ske ved hjælp af fakturastempelmærker, for større omsætninger skal afgiftsbeløbet indbetales pr. giro umiddelbart efter hvert salg. Visse større virksomheder kan få tilladelse til at foretage indbetalingerne ugentlig, men skal alligevel redegøre for hver enkelt omsætning.

For så vidt angår detailhandlere, liberale erhverv og håndværkere (det drejer sig således navnlig om 1 pct.-afgiften), sker afgiftsberigtigelsen på grundlag af en ansættelse af den afgiftspligtige omsætning for hele året baseret på oplysninger om omsætningen i det foregående år, som i form af en selvangivelse indsendes af virksomhederne i februar måned. Den på grundlag af den ansatte omsætning beregnede afgift indbetales kvartalsvis. Der finder ingen efterregulering sted ved årets udgang, selv om den faktiske omsætning har afvejet fra den ansatte.

N. SOVJETUNIONEN.

Sovjetunionen indførte en almindelig omsætningsafgift i 1931. I mangel af sikre oplysninger om de nærmere bestemmelser skal her kun antydes visse hovedprincipper for afgiften.

Afgiften hviler i det store og hele alene på forbrugsvarer og på visse tjenesteydelser, bl. a. forarbejdning, reparation, transport og visse erhverv som fotografer, frisører m. v.

Afgiften af vareomsætningen berigtiges normalt i *engrosleddet*, nemlig hos afsætningscentralerne for de industrigrene, som fremstiller forbrugsvarer. Varerne belastes således kun med afgift én gang på deres vej til forbrugerne.

Der synes ikke at være faste *afgiftssatser*, idet afgifterne benyttes til at regulere detailpriserne og dermed efterspørgselen. Detailpriserne be-

stemmes af myndighederne og er ens for de samme varer i hele unionen eller i hvert fald i større områder af unionen. Omsætningsafgiften antages gennemsnitlig at andrage godt 40 pct. af detailpriserne, men afgifternes størrelse er meget forskellige for de forskellige varer.

Afgiften deklareres månedsvis, men der skal med få dages mellemrum, i visse tilfælde dagligt, ske å conto indbetalinger til statsbanken.

For de statsejede virksomheder er skatten ikke af større selvstændig betydning, idet virksomhedernes overskud overføres til statskassen, hvorimod skatten er af selvstændig betydning for de ikke statsejede grene af næringslivet (kooperative og lignende foretagender).

O. U.S.A.

1. *Forbundsstaten.*

I U.S.A. svares der ikke almindelig omsætningsafgift til forbundsstaten, men en lang række varer er belagt med omsætningsafgifter. Det kan således nævnes, at der svares en *produktionsledsavgift*, *manufacturers' excise tax*, af varer som automobiler, benzin, olie, radio- og fjernsynsapparater, grammofoner, grammofonplader, musikinstrumenter, fotografiske artikler, sportsartikler, kontormaskiner, fyldepenne, skrueblyanter, husholdningsmaskiner m. v. Afgiften andrager fra 5 til 10 pct. af salgsprisen eksklusive afgiften. Endvidere svares der en *detailed gift*, *retailers' excise tax*, af varer som guld- og sølvvarer, ure, kikkerter, pelsvarer, parfumeri- og toiletartikler, tasker m. v. Afgiften andrager 10 pct. af salgsprisen eksklusive afgiften. Af *visse tjenesteydelser* som transport, telefon og telegraf svares afgifter med fra 3 til 10 pct., af visse forlystelser afgifter fra 10 til 20 pct.

Eksport og salg til offentlige myndigheder er afgiftsfri.

Afgifterne deklareres og betales kvartalsvis.

2. *Enkeltstaterne.*

Medens der som anført ikke svares almindelig omsætningsafgift til forbundsstaten, findes der almindelige omsætningsafgifter i over 30

af de enkelte stater. Den første af disse omsætningsafgifter blev indført i 1932, og der kommer stadig flere til. De almindelige omsætningsafgifter i enkeltstaterne er i hovedtrækkene ret ensartede og vil her blive behandlet under et.

Afgifterne hviler i det store og hele kun på ét led i omsætningen, nemlig *detaileddet*, hvorved forstås salg til forbrugere, hvad enten salget sker fra en sædvanlig detailhandler, en grossist eller en fremstillingsvirksomhed. Salg til videresalg er derimod normalt afgiftsfrit. I nogle få stater findes afgifter af kumulativ karakter, men kædebeskatningsvirkningerne er på grund af den lave afgiftssats af ringe betydning. En enkelt stat har en værditilvækstskat.

Den væsentligste grund til, at staterne har valgt at lægge afgiften i *detaileddet*, er hensynet til handelen mellem de enkelte stater indbyrdes, der normalt varetages af grossister og fremstillingsvirksomheder. Enkeltstaterne kan nemlig ikke opkræve afgifter ved salg af varer til en anden stat og normalt heller ikke ved indførsel af varer fra en anden stat. I tilfælde af visse erhvervsmæssige indkøb samt ved indkøb af automobiler er der dog mulighed for at kræve afgift af varer, som købes i en anden stat, såkaldt *use tax*, som anvendes i de fleste af staterne. Det er dog i vidt omfang muligt og også lovligt at indføre varer, som er indkøbt i en anden stat, uden at svare afgift, dette gælder

f. eks. privatpersoners indkøb enten pr. post eller personligt. Dette forhold vanskeliggør forhøjelser af afgiftssatserne, da der som nævnt ikke er afgift i alle enkeltstaterne.

Afgifterne har som anført karakter af generelle omsætningsafgifter og hviler i princippet på detailsalg af alle varer. I nogle stater omfatter afgiften endvidere visse tjenesteydelser, dog i intet tilfælde de liberale erhverv.

Undtagelsesbestemmelserne er forskellige i de forskellige stater. Salg af materialer, halvfabrikata o. lign. til brug ved fremstilling af varer, således at de pågældende materialer m. v. indgår som en fysisk bestanddel i de fremstillede varer, betragtes ikke som detailsalg og falder således i alle staterne uden for afgiftens område. Derimod betragtes salg til brug i virksomheder af varige driftsmidler som f. eks. maskiner og ikke-varige driftsmidler som f. eks. brændstoffer som detailsalg og er således principielt afgiftspligtigt, men i flere af staterne er visse driftsmidler, navnlig brændstoffer, fritaget for afgift. I mange af staterne er fødevarer og medicinalvarer fritaget for afgift og endvidere spirituosa, tobaksvarer og benzin, hvilke varer er belagt med særlige afgifter. I de fleste af staterne gælder i øvrigt kun få undtagelsesbestemmelser.

Afgiftssatserne er 2-3 pct. af den faktiske salgspris eksklusiv afgiften. Afgiften beregnes som regel af det enkelte salg, hvilket har ført med sig, at man i enkelte stater for at kunne opkræve de små afgiftsbeløb har indført særlige mønter i værdierne Vio og V2 af mindste officielle møntenhed (1 cent). Normalt bruges

dog den fremgangsmåde, at der udarbejdes tabeller over afrundede afgiftsbeløb, som skal opkræves inden for visse prisintervaller. Afgifterne deklarerer og betales normalt månedsvis.

3. *Kommunerne.*

Enkeltstaterne kan i deres lovgivning bestemme, at også kommunerne kan pålægge almindelige omsætningsafgifter, og dette finder sted i ret stort omfang.

De almindelige kommunale omsætningsafgifter, municipal sales taxes, er *detailafgifter* og er udformet på lignende måde som og normalt i nær tilknytning til staternes omsætningsafgifter. I nogle tilfælde opkræves afgifterne af de kommunale myndigheder, i andre tilfælde af de samme myndigheder, som opkræver omsætningsafgift til staten.

Afgiftssatserne varierer fra $\frac{1}{2}$ til 3 pct., og i mange tilfælde er der forskellige afgiftssatser i kommuner inden for samme stat. En vis ensartethed tilstræbes dog som f. eks. i staten Illinois, hvor samtlige kommunale omsætningsafgifter i 919 kommuner andrager $\frac{1}{2}$ pct. og opkræves af statsmyndigheden. I staten New York, der ikke opkræver omsætningsafgift til staten, opkræves de kommunale omsætningsafgifter af kommunerne, og afgiftssatserne andrager i byen New York 3 pct. og i andre kommuner inden for staten New York mellem 1 og 3 pct.

De kommunale omsætningsafgifter spiller en betydelig rolle i kommunernes økonomi.

P. CANADA.

1. *Forbundsstaten.*

Den canadiske omsætningsafgift blev indført i 1924 og afløste en tidligere kumulativ afgift, som stammede fra 1920.

Afgiften hviler kun på ét led i omsætningen, nemlig *produktionsleddet* eller i visse tilfælde engrosleddet. Fremstillingsvirksomhederne skal anmeldes, og der er endvidere adgang for visse engrosvirksomheder, navnlig sådanne som sælger materialer til brug ved fremstilling af afgiftspligtige varer, til at blive anmeldt. Landbruget omfattes ikke af afgiften.

Afgift svares ved salg fra anmeldte virksom-

heder til ikke-anmeldte købere, medens salg mellem anmeldte virksomheder indbyrdes normalt ikke er afgiftspligtigt. Ved import fra udlandet svarer ikke-anmeldte virksomheder afgift ved indførselen, medens anmeldte virksomheder får varerne tilført afgiftsfrit, således at afgift først erlægges ved videresalg.

Afgiften omfatter principielt alle varer, men der gælder omfattende *undtagelsesbestemmelser* fra afgiftspligten. Fritaget for afgift er f. eks. materialer og halvfabrikata, i visse tilfælde på betingelse af, at de indkøbes af anmeldte virksomheder og skal indgå som fysiske bestanddele

i fremstillede varer; endvidere industrimaskiner, landbrugsmaskiner, brændstoffer, bygningsmateriel, de fleste levnedsmidler, bøger, visse medicinalvarer m. v. Salg til enkeltstaternes regeringer til offentlig brug er fritaget for afgift, men i øvrigt er salg til offentlige myndigheder, herunder forbundsstaten, ikke fritaget. Eksport er afgiftsfri.

Afgiften andrager 10 pct. af salgsprisen eksklusive omsætningsafgiften og eksklusive eventuelle andre afgifter. For varer fremstillet af blinde, døve og stumme gælder en reduceret afgift på 5 pct.

Den nærmere fastsættelse af den *afgiftspligtige salgspris* har givet anledning til visse vanskeligheder, idet salg fra en fremstillingsvirksomhed direkte til detailhandlere eller eventuelt direkte til forbrugere normalt vil ske til højere priser end salg til grossister. Hvis afgiften skulle svares af den faktiske salgspris, hvilket i og for sig er lovens regel, ville afgiften derfor blive højere i de tilfælde, hvor fremstillingsvirksomheder tillige varetager engros- og eventuelt detailfunktioner. Navnlige salg direkte til detaillister finder sted i vidt omfang. Man har her anvendt den fremgangsmåde, at det tillades fremstillingsvirksomhederne at berigtige afgiften af den pris, hvortil man måtte regne med,

at varen ville blive solgt til en engrosvirksomhed. Man anvender den konstruktion, at virksomhederne sælger varerne til deres egen ikke-anmeldte engrosafdeling, der dog ofte kun eksisterer på papiret. Der gælder nærmere regler for, hvilke priser der i disse tilfælde kan anerkendes som afgiftspligtige priser. Såfremt der i større omfang tillige sker salg til uafhængige grossister, anvendes salgsprisen til disse. I modsat fald anvendes den faktiske salgspris til detailhandlere eller forbrugere med visse nærmere fastsatte fradrag for de forskellige brancher. Den skitserede ordning har givet anledning til en del kritik, og en særlig komité har i 1956 foreslået afgiften flyttet til engrosleddet, således at afgiften skulle beregnes af salgsprisen til detaillister.

Omsætningsafgiften betales månedsvis.

2. *Enkeltstaterne og kommunerne.*

I 5 af Canadas 10 enkeltstater samt i nogle få kommuner findes almindelige omsætningsafgifter i *detailleddet* af lignende art som i enkeltstater og kommuner i U.S.A. Afgifterne til enkeltstaterne andrager fra 2 til 5 pct. af salgsprisen eksklusive afgiften. Afgifterne til kommunerne andrager fra 1 til 2 pct.

Q. AUSTRALIEN.

Den australske omsætningsafgift blev indført i 1930 til dels efter canadisk forbillede. I modsætning til den canadiske omsætningsafgift skal dog principielt alle grossister anmeldes.

Afgiften hviler kun på ét led i omsætningen, sædvanligvis den *sidste engrosomsætning*. Afgift skal svares, når en anmeldt virksomhed (fremstillingsvirksomhed eller grossist) sælger til en ikke anmeldt virksomhed (detailhandler eller forbruger). Ligeledes skal der svares afgift ved salg til en anden anmeldt virksomhed, såfremt denne køber varen til andet formål end videresalg. Ved import foretaget af ikke-anmeldte virksomheder eller personer erlægges afgift ved indførselen, medens anmeldte virksomheder får varerne tilført afgiftsfrit, således at afgift først erlægges ved videresalg.

Afgiften omfatter principielt alle varer, men medens der før krigen kun var forholdsvis få *undtagelser* fra afgiftspligten, gælder der nu

ret omfattende undtagelsesbestemmelser. Fritaget er således ligesom i Canada i vidt omfang materialer og halvfabrikata, sædvanligvis på betingelse af, at de skal indgå som fysiske bestanddele i varer, som fremstilles af anmeldte virksomheder; endvidere industrimaskiner, landbrugsmaskiner, brændstoffer, bygningsmateriel, almindelige fødevarer, beklædningsgenstande, medicinalvarer, bøger og tryksager samt varer, som er underkastet særlige afgifter som spirituosa, tobaksvarer og benzin. Eksport er afgiftsfri, og der ydes godtgørelse for eventuel tidligere erlagt afgift. Desuden er salg til offentlige myndigheder fritaget for afgift.

Der findes for tiden 5 *afgiftsklasser*. Den sædvanlige afgift er $12\frac{1}{2}$ pct. af salgsprisen eksklusive afgiften. Afgiften reduceres til 10 pct. for møbler, husholdningsartikler m. v. Afgiften forhøjes til $16\frac{2}{3}$ pct. for motorcykler og automobiledele, til 25 pct. for en lang række

luksusvarer som smykker, pelsværk, kosmetik, toiletartikler, fotografiapparater, radio- og fjernsynsapparater, musikinstrumenter, konfekt, konsumis samt legetøj og til 30 pct. for automobiler.

Afgiften beregnes af den faktiske salgspris

til detaillister, afgiften ikke medregnet. Ved salg direkte til forbrugere anvendes virksomhedens laveste engrospris ved salg af tilsvarende varer til detaillister eller, hvis en sådan pris ikke findes, en af myndighederne fastsat afgiftspligtig værdi.

R. NEW ZEALAND.

Den new zealandske omsætningsafgift, der blev indført i 1933, svarer ret nøje til den australske omsætningsafgift og skal derfor ikke gøres til genstand for nærmere omtale.

Afgiften andrager 20 pct. af salgsprisen eksklusive afgiften. For nogle få varers vedkommende reduceres afgiften til 10 pct.

S. ANDRE LANDE.

Af andre lande, hvor der findes generelle omsætningsafgifter, skal kort nævnes følgende med anførelse af den *normale* afgiftssats:

Grækenland og Tyrkiet har generelle afgifter i produktionsleddet. Afgiftssatserne er henholdsvis 6 pct. og 18 pct.

Indonesien og Philippinerne har ligeledes produktionsleddets afgifter på henholdsvis 5 pct. og 7 pct. I Pakistan findes en 10 pct. afgift i engrosleddet. I de indiske enkeltstater findes generelle afgifter af forskellig art.

Af de mellem- og sydamerikanske stater har følgende generelle omsætningsafgifter i produktionsleddet med de anførte satser: Cuba 7,2 pct., Uruguay 5 pct., Argentina 8 pct., Chile 6 pct. og Ecuador 1 $\frac{1}{2}$ pct.

I Mexiko findes en kumulativ afgift på 1,8 pct. Kumulative afgifter findes også i de brasilianske enkeltstater, medens den brasilianske forbundsstat opkræver en produktionsafgift med differentierede afgiftssatser.

T. DEN SVENSK BE TÆNKNING OM INDIREKTE BESKATNING.

I 1952 nedsatte den svenske finansminister en komité med den opgave at udarbejde en betænkning om indirekte beskatning.

I kommissoriet er bl. a. anført, at et af de vigtigste spørgsmål må blive at undersøge, hvorvidt en eventuel udvidet indirekte beskatning bør tage form af en mere generel skat, eller om det nuværende system bør udbygges gennem udstrækning af den indirekte beskatning til flere varegrupper eventuelt i kombination med forhøjelse af visse af de nuværende indirekte skatter. Komiteen har herefter ikke udtalt sig om, hvilken kombination af direkte og indirekte skatter der med en given samlet skatteudskrivning må anses for den fra tekniske, nationaløkonomiske og sociale synspunkter mest hensigtsmæssige.

Betænkningen, som blev afgivet i 1957, indeholder foruden visse forslag vedrørende gældende indirekte skatter og synspunkter med hensyn til mulighederne af at udbygge det eksisterende system ved udstrækning af den indirekte beskatning til flere varegrupper to alternative forslag til en generel indirekte beskatning, nemlig forslag til en almindelig omsætningsafgift i detailledet og forslag til en almindelig omsætningsafgift i engrosleddet.

Sverige har tidligere, nemlig i tiden fra 1. januar 1941 til 1. januar 1947, haft en almindelig omsætningsafgift, som blev opkrævet i detailledet. Afgiften omfattede navnlig salg af såkaldte butikshandelsvarer, restaurations- og salg af visse arbejdsydeiser samt erhvervsmæssig udlejning af skattepligtige varer. Import til

videresalg var afgiftsfri, medens der ved anden form for import skulle svares afgift ved indførselen. Eksport var afgiftsfri. En del varer var fritaget for afgift såsom vigtige levnedsmidler, brændsel, råvarer til landbruget, visse bygningsmaterialer, aviser, tidsskrifter, visse apotekervarer, visse fiskereds-kaber, spirituosa samt tobaksvarer. Afgiftssatsen var 5 pct. af salgsprisen afgiften indbefattet; for visse luksusvarer var afgiften 20 pct. Afgiften, som beregnedes på grundlag af de kontant indgåede beløb og betaltes månedsvi, indbragte ca. 300 mill. svenske kroner om året.

Afgiften blev som anført ophævet den 1. januar 1947, og der findes nu ikke nogen almindelig omsætningsafgift i Sverige. Der findes derimod afgifter på en række enkeltvarer, hvoraf her skal nævnes den såkaldte vareskat, som hviler på chokolade- og slikvarer, konsumis, parfume, kosmetik, toiletmidler og likør-essenser. Afgiften svares af varens producent eller importør og beregnes principielt på grundlag af den laveste pris, afgiften ikke medregnet, som den pågældende beregner sig ved salg af store partier til grossist. Afgiften andrager fra 25 til 80 pct. af den afgiftspligtige værdi og betales månedsvi. Der findes endvidere en pelsvareskat, hvorefter pelsskind, som er beredte i Sverige, beskattes med en stykafgift fra 10 øre til 300 kr., hvilket gennemsnitligt svarer til en afgift på 15 til 20 pct. af værdien. Af importeret pelsværk svares en afgift på 20 pct. af varens toldberegningssværdi incl. tolden. Endvidere skal nævnes den såkaldte salgsskat, som hviler på ægte tæpper, guld- og sølvvarer, smykker, grammofo-ner og grammofo-nplader. Salgsskatten berigtiges af detailhandleren og udgør 20 pct. af salgsprisen afgiften indbefattet, for grammofo-nplader dog 1-3 kr. pr. stk.

Af betænkningens mere almindelige synspunkter skal kort refereres:

Efter komiteens opfattelse er den økonomiske og sociale udvikling gået i retning af at formindske de ulemper, som tidligere har kunnet følge af en forskydning af beskatningen til fordel for indirekte skatter. Derfor kan valget mellem forskellige skatteformer nu i højere grad end tidligere ske ud fra tekniske og administrative synspunkter, og den indirekte beskatning har i teknisk henseende visse fortrin fremfor den direkte. Den indirekte beskatning har således i almindelighed lavere administrationsomkostninger, bedre kontrolmuligheder og en

bedre indvirkning på befolkningens arbejds- og sparevilje end den direkte beskatning.

Efter komiteens mening frembyder det vareområde, som nu er genstand for beskatning, kun meget begrænsede muligheder, idet vareområdet er snævert afgrænset, og afgiftssatserne gennemgående forholdsvi høje. En forøget anvendelse af indirekte skatter må derfor ske ved en udvidelse af det beskattede vareområde. Af hensyn til ønskeligheden af en lav afgiftssats i forbindelse med et stort provenu bør en forøget indirekte beskatning principielt være af generel karakter. For at undgå ikke tilsigtede påvirkninger af det frie konsumvalg bør den indirekte beskatning være ensartet, således at en vare ikke beskattes højere end en anden, medmindre der foreligger særlige grunde for en højere beskatning, som f. eks. for visse varer, der efter gældende bestemmelser belastes med særlige afgifter.

Efter gennemgang af forskellige former for indirekte beskatning kommer komiteen til det resultat, at valget må stå imellem en almindelig omsætningsafgift i engrosleddet og en almindelig omsætningsafgift i detailleddet.

Komiteen sammenfatter sine synspunkter derhen, at valget mellem de to afgiftsformer er et valg mellem en afgift, som berører et mindre antal afgiftspligtige virksomheder, men er af mere kompliceret natur (engrosafgiften), og en afgift, som er enklere i sin konstruktion, men berører et betydeligt større antal afgiftspligtige virksomheder (detailafgiften). Begge afgiftsformer fremtræder som fuldt ud anvendelige.

Med hensyn til de foranstaltninger, som kan iværksættes, for at gennemførelsen af en almindelig omsætningsafgift ikke skal bevirke nogen forøgelse af skattebyrden for de mindre-bemidlede, mener komiteen, at dette ikke bør ske ved at holde varer, som vejer tungt i de mindre bemidlede forbrug, uden for en indirekte beskatning, men at de fornødne kompensationsforanstaltninger bør iværksættes i form af direkte bidrag til dem, som må antages at have det største behov for kompensation, nemlig børnerige familier og folkepensionister.

I det følgende gives der en nærmere redegørelse for de af komiteen udarbejdede forslag til en almindelig omsætningsafgift i detailleddet og i engrosleddet, således at de to forslag behandles sideordnet.

1. Afgift i et eller flere led.

Afgiften hviler efter begge forslagene kun i et enkelt omsætningsled, således at den enkelte vare kun belastes med afgift én gang på sin vej til forbrugeren.

2. Det afgiftspligtige led i omsætningen.

A. De afgiftspligtige (anmeldelsespligtige) virksomheder.

Følgende virksomheder er afgiftspligtige (anmeldelsespligtige) efter forslaget om *detailafgift*:

1. Virksomheder, som erhvervsmæssigt fremstiller eller driver engros-handel eller detailhandel med, herunder servering af, afgiftspligtige varer.
2. Virksomheder, som erhvervsmæssigt udfører eller formidler udførelse af afgiftspligtige tjenesteydelser.

Skræddere, syersker o. lign., hvis årsomsætning er mindre end 10.000 svenske kroner, er dog fritaget for at svare afgift. Endvidere er virksomheder, som hovedsagelig udfører afgiftsfri, personlige tjenesteydelser som frisører, skønhedssaloner o. lign., eller som udfører tjenesteydelser på fast ejendom, fritaget for at svare afgift, selv om virksomheden erhvervsmæssigt, men i mindre omfang sælger afgiftspligtige varer. Disse virksomheder må til gengæld indkøbe varer til brug i virksomheden i afgiftsberigtiget stand.

Landbrugsvirksomheder holdes uden for anmeldelsespligten, mod at deres egetforbrug af afgiftspligtige varer afgiftsberigtiges på særlig måde. Afgiftsberigtigelsen skal ske i forbindelse med de direkte skatter ved, at afgiftspligtigt egetforbrug af gårdens produkter angives på den årlige selvangivelse, og afgiften opkræves sammen med indkomstskatten.

Følgende virksomheder er afgiftspligtige (anmeldelsespligtige) efter forslaget om *engrosafgift*:

1. Virksomheder, som erhvervsmæssigt fremstiller afgiftspligtige varer, og hvis årsomsætning af sådanne varer andrager mindst 20.000 svenske kroner.
2. Virksomheder, som driver mellemhandel (engros-handel) med afgiftspligtige varer, og hvis årsomsætning af sådanne varer andrager mindst 50.000 svenske kroner.
3. Varehuse og større detailvirksomheder, hvis årsomsætning af afgiftspligtige varer andrager mindst 500.000 svenske kroner.

De under punkt 1 og 2 anførte bestemmelser, hvorefter mindre fremstillings- og engrosvirksomheder med en årsomsætning på under henholdsvis 20.000 og 50.000 svenske kroner ikke er afgiftspligtige, skyldes ønsket om at begrænse antallet af anmeldte virksomheder. Virksomheder, som ifølge disse bestemmelser ikke anmeldes, må til gengæld indkøbe varer til brug i virksomheden i afgiftsberigtiget stand.

Bestemmelsen under punkt 3, hvorefter store detailvirksomheder med en årsomsætning på mindst 500.000 svenske kroner skal anmeldes, skyldes, at disse virksomheder på grund af deres størrelse kan indkøbe varer på samme vilkår d. v. s. til samme lave priser som grossister. Hvis disse virksomheder ikke blev anmeldt, ville afgiftsberigtigelsen i realiteten ske efter prisen *til* grossist i stedet for efter prisen *fra* grossist.

For at undgå for store skævheder i konkurrenceforholdene som følge af de anførte grænser for anmeldelsespligten er der åbnet adgang for virksomheder, som ikke er obligatorisk afgiftspligtige, til frivilligt at lade sig anmelde, således at virksomhederne kan indkøbe varer afgiftsfrit. Endvidere kan myndighederne lade virksomheder, som ikke efter de under punkt 1-3 anførte bestemmelser er afgiftspligtige, anmelde som afgiftspligtige virksomheder, såfremt de på grund af interessefællesskab med anmeldte virksomheder kan indkøbe varer til væsentlig lavere priser end normalt.

Landbrugsvirksomheder holdes ligesom ved detailafgiften uden for afgiftspligten, og da varer som kartofler, æg, grøntsager og bær er afgiftsfri under engrosafgiften, ses der helt bort fra afgiftsberigtigelse af landbrugets forbrug af egne varer og salg direkte til detailister og forbrugere.

Komiteen anslår antallet af afgiftspligtige virksomheder ved detailafgiften til ca. 200.000 og ved engrosafgiften til ca. 60.000.

B. Den afgiftspligtige omsætning.

Systemet med hensyn til afgiftsberigtigelsen efter begge forslagene er følgende:

En anmeldt virksomhed kan uden afgiftsberigtigelse fra udlandet indføre eller hos andre anmeldte virksomheder indkøbe afgiftspligtige varer, og af virksomheden skal anvendes til videresalg eller til fremstilling af afgiftspligtige varer.

Afgiftspligtig omsætning foreligger, når en

anmeldt virksomhed afsætter afgiftspligtige varer til ikke anmeldte virksomheder eller personer eller udtager varer til andet afgiftspligtigt formål, f. eks. til forbrug i virksomheden som inventar, til udlejning eller til indehaverens personlige forbrug.

Ved *detailafgiften* vil afgiftspligtig omsætning typisk foreligge ved salg til forbrugere, hvad enten salget sker fra producent, grossist eller detaillist. Ved *engrosafgiften* vil afgiftspligtig omsætning typisk foreligge ved salg fra producent eller grossist til detaillister eller direkte til forbrugere.

Ved *indførsel* fra udlandet af afgiftspligtige varer skal der erlægges afgift i forbindelse med selve indførselen, medmindre varerne indføres afgiftsfrit af en anmeldt virksomhed.

Auktionssalg betragtes ikke ved detailafgiftsforslaget som afgiftspligtig virksomhed, medmindre auktionsholderen på anden måde end ved auktion driver handel med sådanne varer, som sælges på auktionen. Hvis varer fra en ikke anmeldt person eller virksomhed, f. eks. varer fra en privatperson eller et dødsbo, sælges på auktion, skal der således normalt ikke svares afgift. Hvis derimod en anmeldt virksomhed sælger varer på auktion, skal den anmeldte virksomhed betale afgift efter de almindelige regler. Ved engrosafgiftsforslaget får spørgsmålet mindre betydning, da de fleste auktioner forekommer på detailhandelsstadiet og vedrører brugte varer, som ikke omfattes af engrosafgiften. Komitéen har derfor ikke anset det for nødvendigt specielt at fritage det auktionssalg, som kan forekomme på engrossalgsstadiet.

Afgiftspligten indtræder efter detailafgiftsforslaget ved vederlagets betaling, dog kan det efter ansøgning tillades, at afgiften erlægges på grundlag af faktureringen. Efter engrosafgiftsforslaget indtræder afgiftspligten ved leverancen.

3. Afgiftspligtens omfang.

Afgiftspligten omfatter efter begge lovforslagene principielt salg af alle varer. Detailafgiften omfatter endvidere tjenesteydelser vedrørende afgiftspligtige varer såsom forarbejdning, reparation o. lign. samt servering og restaurationsydelser.

Ved *varer* forstås løsøregenstande, herunder ikke blot færdigvarer, men også halvfabrikata og råvarer. Gas- og vandforsyning gennem ledninger henregnes ikke til varer, ej heller værdis-

papirer, undtagen når de sælges som tryksager. Fast ejendom falder ligeledes uden for beskatningens område, hvilket medfører, at byggeforetagender normalt ikke er afgiftspligtige, men skal indkøbe bygningsmateriale i afgiftsberigtiget stand. Hvis byggeforetagendet til lige driver egentlig virksomhed med fremstilling af varer, f. eks. maskinsnedkeri, skal denne virksomhed dog anmeldes, og salg og afgiftspligtigt egetforbrug afgiftsberigtiges efter de almindelige regler.

A. Varer, som ikke omfattes af afgiftspligten.

Visse varer er ifølge *begge lovforslagene* fritaget for afgift, nemlig:

- a. Råvarer til landbruget såsom udsæd, frø, foder- og gødningsstoffer, tørvestrøelse, visse planter, levende dyr m. v. Fritagelsen er begrundet med, at landbruget normalt ikke er anmeldt og derfor ikke kan indkøbe materialer og råvarer afgiftsfrit. Da landbrugsprodukter (levnedsmidler m. v.) omfattes af afgiftspligten, ville der derfor blive tale om dobbeltbeskatning, såfremt de nævnte råvarer ikke undtoges fra afgiften.
- b. Jord, sand, grus og sten i ubearbejdet eller knust stand. Fritagelsen skyldes kontrolmæssige grunde.
- c. Brænde, tørv og tørvebriketter. Fritagelsen skyldes kontrolmæssige grunde og omfatter ikke andre former for brændsel.
- d. Spiritus, vin, stærkt øl og tobaksvarer. Fritagelsen skyldes, at disse varer er underkastet særlig beskatning.
- e. Aviser og tidsskrifter. Fritagelsen skyldes forskellige årsager, navnlig tekniske grunde.
- f. Fartøjer til transport af passagerer og/eller last med en nettodrægtighed af 20 registertons og derover samt flyvemaskiner. Fritagelsen skyldes konkurrencen på det internationale fragtmarked.
- g. Krigsmateriel, som indkøbes af staten, og som omfattes af gældende forbud mod udførsel af krigsmateriel. Løvrigt er staten ikke fritaget for at erlægge omsætningsafgift.

Ifølge *engrosafgiftsforslaget* er endvidere følgende varer fritaget for afgift:

- a. Kartofler, æg, friske grøntsager og bær. Fritagelsen skyldes, at disse varer ofte ikke passerer engros-handelen, men af landbruget sælges direkte til detailhandlere til videre salg til forbrugere.
- b. Motorbrændsel (benzin m. v.) samt øl og

mineralvand. Ved engrosafgiften anser komitéen det for mest hensigtsmæssigt at opretholde de eksisterende særavgifter for disse varer.

c. Brugte varer. Da brugte varer normalt kun passerer detailhandelen, anser komitéen det for mest hensigtsmæssigt, at de fuldstændigt fritages for afgift. Fritagelsen gælder dog ikke ved indførsel fra udlandet.

B. Tjenesteydelser, som ikke omfattes af afgiftspligten.

Som tidligere anført omfattes tjenesteydelser ikke af afgiftspligten efter engrosafgiftsforslaget, hvorimod tjenesteydelser på afgiftspligtige varer samt servering og restaurationsydelser omfattes af detailafgiften. Fra afgiftspligten er dog undtaget reparation af fodtøj samt vask, rulning og strykning af tekstilvarer.

C. Vareudførsel.

Udførsel til udlandet fra anmeldte virksomheder er fritaget for afgift. Hvis afgiftsberigtigede varer udføres til udlandet af ikke anmeldte virksomheder, hvilket normalt kun vil forekomme ved engrosafgiften, ydes ikke godtgørelse for den erlagte afgift. Detailvirksomheder, som foretager eksport, har dog efter engrosafgiftsforslaget adgang til frivilligt at lade sig anmelde.

4. *Afgiftssatsernes størrelse.*

Komitéen har ikke stillet forslag om bestemte afgiftssatser, men det forudsættes i lovforslagene, at alle varer beskattes efter samme afgiftssatser.

Efter *detailafgiften* skal afgiften andrage en vis procent af salgsprisen *inklusive* afgiften.

Efter *engrosafgiften* skal afgiften beregnes i procent af salgsprisen *eksklusive* afgiften, og der foreslås to afgiftssatser, nemlig en afgiftssats ved salg til videresalg og en lavere afgiftssats ved salg direkte til forbrugere. Årsagen hertil er, at salg direkte til forbrugere normalt vil ske til højere priser end salg til detailhandlere, og komitéen har fundet det mere praktisk at nedsætte afgiftssatsen ved salg direkte til forbrugere fremfor at fastsætte en lavere afgiftspligtig værdi end salgsprisen. Komitéen er opmærksom på, at den procentvise forskel mellem detailprisen og engrosprisen er forskellig fra

branche til branche. Forskellige afgiftssatser vil imidlertid virke komplicerende, navnlig på kontrollen, og komitéen foreslår derfor samme afgiftssats ved salg direkte til forbrugere for alle brancher under forudsætning af, at der bliver tale om en lav afgiftsprocent. Med en høj afgiftssats vil det være nødvendigt med differentierede satser. Under hensyn til de gennemsnitlige detailavancer i de forskellige brancher mener komitéen, at afgiftssatsen ved salg direkte til forbruger passende kan fastsættes til 75 pct. af afgiftssatsen ved salg til videresalg. Det vil sige, at hvis den sædvanlige engrosafgiftssats fastsættes til 5 pct., skulle afgiftssatsen ved salg direkte til forbrugere fastsættes til 3,75 pct., eventuelt afrundet til 4 pct.

5. *Den afgiftspligtige værdi (det afgiftspligtige grundlag).*

Den værdi, hvoraf afgiften skal beregnes, er efter begge lovforslagene principielt vederlaget for varen eller tjenesteydelser.

Hvad angår *detailafgiften* er den afgiftspligtige værdi nærmere bestemt som det vederlag, modtageren betaler inklusive afgiften og inklusive betaling for transport, emballage og andre omkostninger, herunder afbetalings-tillæg, som indgår i varens pris, men med fradrag af kasserabat og andre rabatter. Ved afgiftspligtigt egetforbrug er den afgiftspligtige værdi den sædvanlige detailpris for varer af den pågældende art.

For så vidt angår *engrosafgiften* er den afgiftspligtige værdi nærmere bestemt som nettofakturløb, d. v. s. varens pris med fradrag af kvantumsrabatter, men inklusive betaling for emballage. Der gives fradrag for kasserabat og årsbonus. Pristillæg i tilfælde af afbetalingskøb og særskilt beregnede transportomkostninger medregnes ikke i den afgiftspligtige værdi. Endvidere skal selve afgiften ikke medregnes til den afgiftspligtige værdi, d. v. s. at afgiften skal beregnes som et procentuelt tillæg til fakturaens nettobeløb. Ved afgiftspligtigt egetforbrug er den afgiftspligtige værdi for virksomheder, som hovedsagelig sælger varer til videresalg, den laveste pris, som virksomheden betinger sig ved salg til videresalg, og for andre virksomheder den sædvanlige detailpris for varer af den pågældende art.

Ved *import* til ikke anmeldte virksomheder svares afgiften efter begge lovforslagene af varens toldberegningens værdi med tillæg af told og

andre afgifter, bortset fra den almindelige omsætningsafgift.

6. Afgiftens betaling. Afgiftsprovenuet.

Afgiften skal efter begge lovforslagene af de afgiftspligtige virksomheder indbetales for tomåneders perioder ad gangen.

De afgiftspligtige virksomheder skal ved detailafgiften inden 20 dage og ved engrosafgiften inden 1½ måned efter udgangen af den tomåneders afgiftsperiode til myndighederne indsende en på tro og love underskrevet afgiftsangivelse angående den afgiftspligtige omsæt-

nings størrelse i den omhandlede periode og størrelsen af den skyldige afgift. Afgiftsbeløbet skal inden samme frist indbetales pr. postgiro.

For at undgå ikke tilsigtede dobbeltbeskatning kan virksomhederne i afgiftsangivelsen *fradrage* eventuelt erlagt afgift ved indkøb af varer, som er videresolgt af virksomheden eller anvendt som materiale ved fremstilling af varer.

Med hensyn til størrelsen af afgiftsprovenuet anfører komitéen, at en detailafgift med en afgiftssats på 1 pct. må antages at indbringe 270 mill. svenske kroner om året og en engrosafgift med en afgiftssats på 1 pct. 210 mill. svenske kroner om året.

U. DET OFFENTLIGES SKATTEINDTÆGTER I EN RÆKKE LANDE.

I tabellerne på de følgende sider er for årene siden 1936/37 foretaget en opgørelse over de samlede skatteindtægter i hvert af de fire lande Danmark, Finland, Norge og Sverige. Skatteindtægterne er opdelt på hovedgrupper efter deres art, og denne fordeling er foretaget dels i absolutte tal, dels procentvis. Tilsvarende opgørelse er endvidere foretaget for Belgien, Frankrig, Holland, Italien, Storbritannien (England, Skotland og Nord-Irland), Schweiz, Vesttyskland, Australien, Canada og U.S.A. For disse lande omfatter opstillingerne dog kun de tre seneste år, for hvilke oplysningerne har foreligget.

Opgørelserne omfatter både statens og kommunernes skatteindtægter, d. v. s. alle tvangsmæssige og ensidige betalinger til det offentlige, f. eks. til forbundsstat, stat, amt, kommune, kirke og vejmyndighed. Betalinger af lånemæssig karakter er ikke medregnet. Det samme gælder kontingenter og præmier til sociale sikringsordninger, bortset fra folkepensionsbidrag. Udbytte af offentlige erhvervsvirksomheder, gebyrer, sportler og lignende er så vidt muligt udeladt af opstillingerne; dog er overskud af tobaks- og vinmonopoler medtaget, da en del af beskattningen af disse varer sker i form af overskud fra de offentlige monopoler. Der er ikke taget hensyn til prisudligningsafgifter, som f. eks. har spillet en betydelig rolle i Finlands økonomiske politik. Endvidere bemærkes, at udgifter ved pris- og rabatorordninger samt subsidier til personer (f. eks. de norske pristilskud og de danske børnetilskud) ikke er mod regnet i skatte- og afgiftsbeløbene.

De indirekte skatter er opdelt i 3 hovedgrupper 1) told, 2) specielle forbrugsafgifter og 3) generel omsætningsafgift. Inden for de specielle forbrugsafgifter er foretaget en yderligere opdeling på følgende grupper: a) afgifter på de traditionelle beskatningsobjekter tobak, øl, vin og spiritus, b) afgifter vedrørende motor kørselen, herunder benzinafgift, c) andre specielle forbrugsafgifter, herunder f. eks. de i Danmark under krigen og siden 1955 oprævede tekstilafgifter.

De direkte skatter, der ikke er specificeret i tabellerne, omfatter indkomst- og formueskatter på personer og selskaber, ejendomsskatter, arveafgift, stempelafgifter og visse indkomsts substitutionsskatter (f. eks. kapitalvindingsskat og skat på lotterigevinster) samt enkelte andre skatter.

De anførte beløb er som hovedregel regnskabsstal (i visse tilfælde dog budgettal) for det pågældende finans- eller regnskabsår. Det har i de fleste tilfælde ikke været muligt at belyse forholdene i de seneste år, idet kommuneregnskaberne som hovedregel først offentliggøres på et betydeligt senere tidspunkt end statsregnskaberne. Hvor statens og de øvrige offentlige myndigheders regnskabsperiode ikke er sammenfaldende, har man henført de sidstnævntes skatter og afgifter i et regnskabsår til det regnskabsår for staten, der er nærmest sammenfaldende hermed.

Som kilder er benyttet de pågældende landes statistiske årbøger. Da opgørelsesmåderne for de enkelte lande ikke er helt ens, og arten af skatterne i de enkelte lande ofte er vidt

forskellige, må sammenligninger landene imellem foretages med en vis forsigtighed.

Herudover kan det med hensyn til oplysningerne fra de enkelte lande anføres:

Danmark:

1. Dollarpræmieringsafgiften er ikke medregnet.
2. De kommunale afgifter er alle henført under omsætningsafgifterne på tobak, øl og spiritus. Herved er visse ubetydelige kommunale afgifter som kommunernes andel af afgiften af offentlige forestillinger, hundeskatt m. fl. henregnet hertil.
3. Opdelingen af statsindtægterne er i denne tabel for visse mindre indtægters vedkommende foretaget på et lidt andet grundlag end i den på side 221 foretagne opgørelse af provenuet af de indirekte skatter, således at der er nogle mindre differencer mellem tallene i de to tabeller.

Finland:

1. Afgiften på benzin opkræves som told.
2. Samtlige kommunale skatter er regnet som direkte skatter; visse ubetydelige indirekte skatter (f. eks. hundeskatt) er herved medtaget som direkte skatter.
3. Statens finansår er sammenfaldende med kalenderåret. I diagrammet er ved beregningen af de indirekte skatters andel af samtlige skatter procenten for f. eks. 1936 anført som 1936/37 etc.

Norge:

Statens finansår er 1. juli — 30. juni.

Sverige:

1. Beløbene for de direkte skatter i 1946/47 er præget af omlægningen af opkrævningen (overgang til kildeskatt).
2. Statens finansår er 1. juli - 30. juni.

Belgien:

1. »Droits de timbre et taxes assimilés« er som følge af manglende opdeling af den benyttede statistik i sin helhed regnet som generel omsætningsafgift.
2. Statens finansår er kalenderåret.

Frankrig:

1. De departementale og kommunale indtægter: »Recettes ordinaires diverses« og »Recettes extraordinaires diverses« er henregnet til andre specielle omsætningsafgifter.
2. Afgiften på benzin opkræves som told.
3. Statens finansår er kalenderåret.

Holland:

1. »Inhabited house tax« er regnet som direkte skatt.
2. »Equalisation levy« er regnet til andre specielle omsætningsafgifter.
3. »Registration duties« er regnet som motorafgift.
4. Visse kommunale skatter med ubetydeligt provenu er ikke medregnet.
5. Statens finansår er kalenderåret.

Italien:

1. For så vidt angår kommuneskatterne, er huslejeafgiften, afgift på industri, handel, kunst og professionelle erhverv, på patenter, på kvæg og tillægsafgift på jord samt licenser regnet som direkte skatter.
2. Statens finansår er 1. juli - 30. juni.

Storbritannien:

1. For så vidt angår »Rates« til kommunerne har man for Scotland og Northern Ireland måttet beregne tallene i de tre undersøgte år, fordi regnskabsstal kun er publiceret til og med 1950/51. Fejlen herved kan ikke have særlig stor betydning, idet de omtalte rates totalbeløb i Skotland og Nord-Irland i tidligere år, hvor oplysninger herom foreligger, kun udgør henvend 1 pct. af de samlede offentlige skatteindtægter i Storbritannien.
2. Statens finansår er 1. april - 31. marts. Kommunerne har samme regnskabsperiode, dog har de skotske kommuner regnskabsperiode fra 15. maj - 14. maj.

Schweiz:

1. Udligningsafgift (Ausgleichsteuer) er medtaget under andre specielle omsætningsafgifter. Herunder er også medtaget de i det benyttede kildemateriale ikke-specificerede afgifter.
2. Benzinafgift opkræves som told.
3. Regnskabsperioden er kalenderåret.

Vesttyskland:

Tallene vedrører regnskabsår, der løber fra 1. april - 31. marts.

Canada:

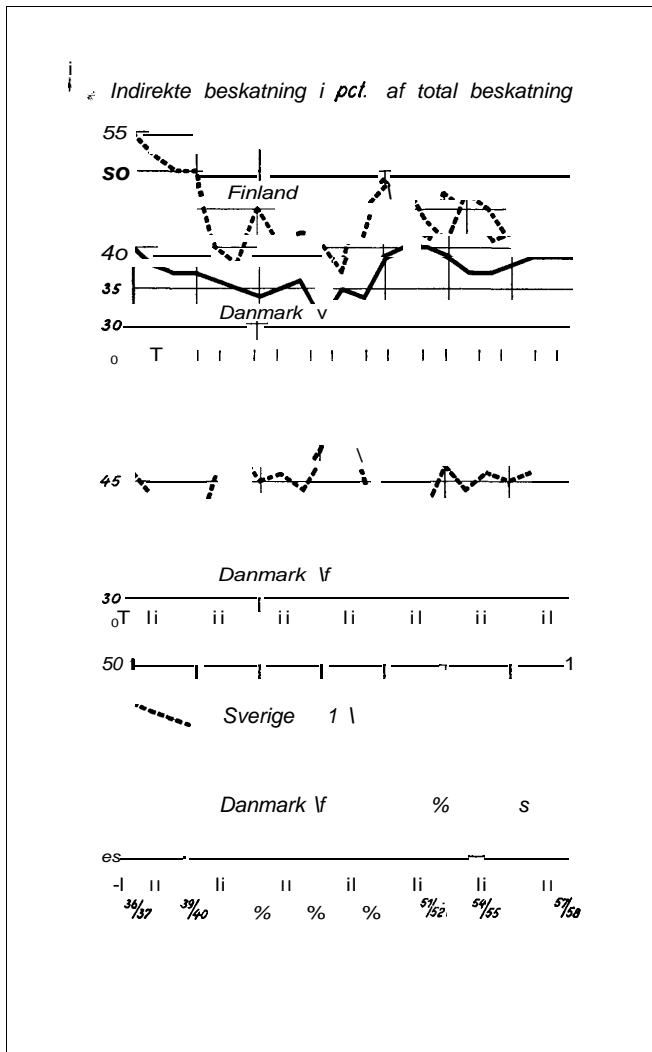
Tallene vedrører de regnskabsår, der udløber nærmest årets udgang. Forbundsstatens finansår er 1. april-31. marts.

Australien:

1. »Social services contribution« er medregnet under direkte skatter.
2. Forbundsstatens finansår er 1. juli-30. juni.

U.S.A.:

1. Som kommunale instanser er medregnet: County, City, Township, Schooldistrict og Special District. De kommunale skattetal er beregnet ved repræsentative tællinger.
2. Forbundsstatens regnskabsår er **1. juli-30. juni.**



Statslig og kommunal beskatning i Danmark.

År	Specielle forbrugsafgifter							
	Told- indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøre- tøjer o. lign.	Andre	Generel omsætnings- afgift	alt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.
1936/37	108	127	76	51	—	362	550	912
1937/38	109	133	102	53	—	397	651	1048
1938/39	116	136	95	54	—	401	694	1095
1939/40	122	163	99	60	—	444	752	1196
1940/41	97	215	46	199	—	557	956	1513
1941/42	67	248	22	209	—	546	1007	1553
1942/43	58	350	19	203	—	630	1177	1807
1943/44	46	402	16	201	—	665	1254	1919
1944/45	48	508	19	216	—	791	1387	2178
1945/46	37	472	38	156	—	703	1684	2387
1946/47	134	765	136	161	—	1196	2319	3515
1947/48	94	879	169	204	—	1346	2485	3831
1948/49	110	939	225	238	—	1512	2406	3918
1949/50	129	917	256	258	—	1560	2363	3923
1950/51	142	950	287	307	—	1686	2462	4148
1951/52	132	1047	297	361	—	1837	2926	4763
1952/53	155	1057	345	359	—	1916	3286	5202
1953/54	188	1147	453	360	—	2148	3560	5708
1954/55	213	1181	512	350	—	2256	3736	5992
1955/56	215	1225	569	544	—	2553	4032	6585
1956/57	266	1223	661	595	—	2745	4245	6990
1957/58	276	1312	741	631	—	2960	4750	7710

Beskatningens relative fordeling i Danmark.

År	Specielle forbrugsafgifter							
	Told- indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøre- tøjer o. lign.	Andre	Generel omsætnings- afgift	Ialt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
1936/37	12	14	8	6	—	40	60	100
1937/38	10	13	10	5	—	38	62	100
1938/39	11	12	9	5	—	37	63	100
1939/40	10	14	8	5	—	37	63	100
1940/41	6	14	3	13	—	36	64	100
1941/42	4	16	1	14	—	35	65	100
1942/43	3	19	1	11	—	34	66	100
1943/44	2	21	1	11	—	35	65	100
1944/45	2	23	1	10	—	36	64	100
1945/46	2	20	2	7	—	31	69	100
1946/47	4	22	4	5	—	35	65	100
1947/48	2	23	4	5	—	34	66	100
1948/49	3	24	6	6	—	39	61	100
1949/50	3	23	7	7	—	40	60	100
1950/51	3	23	7	7	—	40	60	100
1951/52	3	22	6	8	—	39	61	100
1952/53	3	20	7	7	—	37	63	100
1953/54	3	20	8	6	—	37	63	100
1954/55	4	20	8	6	—	38	62	100
1955/56	3	19	9	8	—	39	61	100
1956/57	4	18	9	8	—	39	61	100
1957/58	4	17	10	8	—	39	61	100

Statslig og kommunal beskatning i Finland.

År	Specielle forbrugsafgifter							
	Told- indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkø- retøjer o. lign.	Andre	Generel omsætnings- afgift	Ialt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	mill. mark	mill. mark	mill. mark	mill. mark	mill. mark	mill. mark	mill. mark	mill. mark
1936	1620	507	35	68	—	2230	1759	3989
1937	1722	630	46	88	—	2486	2287	4773
1938	1832	648	56	102	—	2638	2667	5305
1939	1553	741	78	100	—	2472	2618	5090
1940	920	1284	47	204	—	2455	3656	6111
1941	1376	1719	47	228	1410	4780	7866	12.646
1942	1646	2741	26	285	3510	8208	10.423	18.631
1943	1048	4028	36	257	4002	9371	13.620	22.991
1944	655	4159	37	265	4020	9136	12.699	21.835
1945	402	7609	49	617	6873	15.550	22.386	37.936
1946	2436	10.245	200	898	13.535	27.314	45.582	72.896
1947	4556	12.585	288	1026	18.287	36.742	41.261	78.003
1948	9111	15.966	545	2935	27.676	56.233	57.689	113.922
1949	12.454	13.669	591	3610	29.743	60.067	76.858	136.925
1950	13.085	15.139	24	4207	33.548	66.003	95.790	161.793
1951	16.204	20.545	209	3137	62.178	102.273	115.994	218.267
1952	20.675	21.749	146	2338	59.306	104.214	128.467	232.681
1953	17.071	21.520	121	2709	52.861	94.282	134.796	229.078
1954	18.989	23.081	211	2213	56.932	101.426	138.644	240.070
1955	26.720	25.823	286	2058	49.575	104.462		
1956	23.553				48.000			

Beskatningens relative fordeling i Finland.

År	Specielle forbrugsafgifter							
	Told- indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkø- retøjer o. lign.	Andre	Generel omsætnings- afg.ft	Ialt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
1936	40	12	1	2	—	55	45	100
1937	36	13	1	2	—	52	48	100
1938	35	12	1	2	—	50	50	100
1939	31	15	2	2	—	50	50	100
1940	15	21	1	3	—	40	60	100
1941	11	14	0	2	11	38	62	100
1942	9	15	0	2	19	45	55	100
1943	5	18	0	1	17	41	59	100
1944	3	19	0	1	19	42	58	100
1945	1	20	0	2	18	41	59	100
1946	3	14	0	1	19	37	63	100
1947	6	16	0	1	23	46	54	100
1948	8	14	0	3	24	49	51	100
1949	9	10	0	3	22	44	56	100
1950	8	9	0	3	21	41	59	100
1951	8	9	0	1	29	47	53	100
1952	9	9	0	1	26	45	55	100
1953	8	9	0	1	23	41	59	100
1954	8	10	0	1	23	42	58	100

Statslig og kommunal beskatning i Norge.

År	Specielle forbrugsafgifter					Generel omsætningsafgift	Ialt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
	Told-indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøretøjer o. lign.	Andre					
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)				
	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.
1936/37	140	93	25	25	33	316	378	694	
1937/38	145	103	27	34	36	345	449	794	
1938/39	154	107	33	31	38	363	547	910	
1939/40	150	104	29	31	44	358	594	952	
1940/41	129	150	37	32	269	617	696	1313	
1941/42	78	128	23	49	500	778	790	1568	
1942/43	61	188	26	67	494	836	987	1823	
1943/44	46	207	26	88	497	864	1011	1875	
1944/45	37	241	15	97	431	821	1018	1839	
1945/46	120	264	39	105	405	933	1008	1941	
1946/47	218	430	61	118	531	1358	1105	2463	
1947/48	179	579	67	100	448	1373	1504	2877	
1948/49	151	544	74	104	430	1303	2154	3457	
1949/50	179	546	172	130	479	1506	2103	3609	
1950/51	174	553	167	198	576	1668	2362	4030	
1951/52	267	598	165	209	986	2225	2518	4743	
1952/53	328	610	191	199	1106	2434	3071	5505	
1953/54	317	606	217	210	1185	2535	3043	5578	
1954/55	382	615	238	207	1304	2746	3183	5929	
1955/56	330	662	263	212	1440	2907	3356	6263	
1956/57	335	690	319	224	1550	3118			

Beskatningens relative fordeling i Norge.

År	Specielle forbrugsafgifter					Generel omsætningsafgift	Ialt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
	Told-indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøretøjer o. lign.	Andre					
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)				
	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
1936/37	20	13	4	4	5	46	54	100	
1937/38	18	13	3	4	5	43	57	100	
1938/39	17	12	3	3	4	39	61	100	
1939/40	16	11	3	3	5	38	62	100	
1940/41	10	11	3	3	20	47	53	100	
1941/42	5	8	1	3	32	49	51	100	
1942/43	3	10	1	4	27	45	55	100	
1943/44	2	11	1	5	27	46	54	100	
1944/45	2	13	1	5	23	44	56	100	
1945/46	6	14	2	5	21	48	52	100	
1946/47	9	17	2	5	22	55	45	100	
1947/48	6	20	2	3	16	47	53	100	
1948/49	4	16	2	3	12	37	63	100	
1949/50	5	15	5	4	13	42	58	100	
1950/51	4	14	4	5	14	41	59	100	
1951/52	6	13	3	4	21	47	53	100	
1952/53	6	11	3	4	20	44	56	100	
1953/54	6	11	4	4	21	46	54	100	
1954/55	6	10	4	3	22	45	55	100	
1955/56	5	11	4	3	23	46	54	100	

Statslig og kommunal beskatning i Sverige.

År	Specielle forbrugsafgifter								
	Told- indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøre- tøjer o. lign.	Andre	Generel omsætnings- afgift	Ialt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.	mill. kr.
1936/37	167	268	107	66	—	608	758	1366	
1937/38	180	292	117	80	—	669	853	1522	
1938/39	207	310	130	101	—	748	1004	1752	
1939/40	223	393	138	180	—	934	1211	2145	
1940/41	149	453	59	153	74	888	1451	2339	
1941/42	109	484	37	151	250	1031	1573	2604	
1942/43	117	621	37	187	289	1251	1806	3057	
1943/44	122	721	49	211	306	1409	2060	3469	
1944/45	96	751	40	227	329	1443	2292	3735	
1945/46	151	813	96	233	358	1651	2449	4100	
1946/47	296	909	203	240	292	1940	2268	4208	
1947/48	329	1017	263	362	—	1971	3362	5333	
1948/49	243	1157	436	492	—	2328	3717	6045	
1949/50	241	1113	444	443	—	2241	4193	6434	
1950/51	367	1201	472	426	—	2466	4801	7267	
1951/52	378	1344	518	488	—	2728	6228	8956	
1952/53	396	1457	520	582	—	2955	6551	9506	
1953/54	451	1532	602	591	—	3176	8119	11.295	
1954/55	523	1659	819	603	—	3604	8666	12.270	
1955/56	572	1900	1043	661	—	4176	8821	12.997	
1956/57	589	2013	1030	—	—	—	—	—	
1957/58	670	2206	1180	—	—	—	—	—	

Beskatningens relative fordeling i Sverige.

År	Specielle forbrugsafgifter								
	Told- indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøre- tøjer o. lign.	Andre	Generel omsætnings- afgift	Ialt 2-6	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)
	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
1936/37	12	20	8	5	—	45	55	100	
1937/38	12	19	8	5	—	44	56	100	
1938/39	12	18	7	6	—	43	57	100	
1939/40	10	18	6	8	—	42	58	100	
1940/41	6	19	3	7	3	38	62	100	
1941/42	4	19	1	6	10	40	60	100	
1942/43	4	20	1	6	10	41	59	100	
1943/44	4	21	1	6	9	41	59	100	
1944/45	3	20	1	6	9	39	61	100	
1945/46	4	20	2	6	9	41	59	100	
1946/47	7	22	5	6	7	47	53	100	
1947/48	6	19	5	7	—	37	63	100	
1948/49	4	19	7	8	—	38	62	100	
1949/50	4	17	7	7	—	35	65	100	
1950/51	5	17	7	6	—	35	65	100	
1951/52	4	15	6	5	—	30	70	100	
1952/53	4	15	5	6	—	30	70	100	
1953/54	4	14	5	5	—	28	72	100	
1954/55	4	14	7	5	—	30	70	100	
1955/56	4	15	8	5	—	32	68	100	

Statslig og kommunal beskatning i forskellige lande.

Land og møntenhed	År	Specielle forbrugsafgifter				Andre	Generelle omsætningsafgifter	Ialt 3-7	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
		Told-indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøretøjer o. lign.						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	
Belgien millioner francs	1951	4.353	5.403	3.825	1.107	20.626	35.314	36.786	72.100	
	1952	4.383	5.641	4.811	1.129	21.389	37.353	33.962	71.315	
	1953	4.381	5.826	4.142	1.202	20.201	35.752	35.518	71.270	
Frankrig 1.000 millioner francs	1952	227,4	83,7	—	163,6	1.239,5	1.714,2	1.187,8	2.902,0	
	1953	247,7	83,0	—	187,6	1.237,2	1.755,5	1.353,0	3.108,5	
	1954	269,9	79,7	—	186,1	1.303,0	1.838,7	1.366,8	3.205,5	
Holland millioner guilders	1951	410	431	141	407	1.213	2.602	3.150	5.752	
	1952	362	440	154	385	1.101	2.442	3.875	6.317	
	1953	430	456	162	374	1.169	2.591	3.560	6.151	
Italien 1.000 millioner lire	1952/53	104	268	147	453	397	1.369	651	2.020	
	1953/54	129	289	186	500	423	1.526	718	2.244	
	1954/55	137	310	228	555	462	1.692	814	2.506	
Storbritannien millioner pund	1951/52	115,9	992,2	265,7	105,5	337,7	1.817,0	2.733,7	4.550,7	
	1952/53	74,2	995,2	342,5	104,9	314,5	1.831,3	2.844,8	4.676,1	
	1953/54	67,0	1.010,3	363,0	97,9	299,3	1.837,5	2.780,8	4.618,3	
Schweiz millioner francs	1952	473	111	133	77	457	1.251	2.110	3.361	
	1953	514	114	146	119	473	1.366	2.055	3.421	
	1954	567	115	160	122	498	1.462	2.425	3.887	
Vesttyskland millioner D-mark	1953/54	1.319	3.223	1.259	1.287	8.978	16.066	20.448	36.514	
	1954/55	1.551	3.279	1.425	1.173	9.959	17.387	21.798	39.185	
	1955/56	1.849	3.719	2.022	1.257	11.497	20.344	23.160	43.504	
Australien millioner pund	1950/51	91,9	70,7	18,6	66,8	57,2	305,2	442,8	748,0	
	1951/52	113,9	98,3	23,9	24,1	95,5	355,7	670,9	1.026,6	
	1952/53	70,7	111,9	27,1	19,9	89,1	318,7	694,1	1.012,8	
Canada millioner dollars	1951	347	481	251	320	692	2.091	2.912	5.003	
	1952	390	515	279	299	694	2.177	3.224	5.401	
	1953	408	513	309	314	728	2.272	3.216	5.488	
U.S.A millioner dollars	1952/53	613	6.483	5.112	2.159	2.856	17.223	70.769	87.992	
	1953/54	562	6.503	5.242	2.144	3.146	17.597	72.113	89.710	
	1954/55	606	6.418	5.816	2.112	3.243	18.195	69.593	87.788	

Beskatnings relative fordeling i forskellige lande.

Land	År	Specielle forbrugsafgifter				Andre	Generelle omsætningsafgifter	Ialt 3-7	Direkte beskatning ialt	Total statslig og kommunal beskatning
		Told-indtægter	På tobak, øl og spiritus	På benzin, motorkøretøjer o. lign.						
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	
		pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	
Belgien	1951	6	8	5	1	29	49	51	100	
	1952	6	8	7	1	30	52	48	100	
	1953	6	8	6	2	28	50	50	100	
Frankrig	1952	8	3	0	5	43	59	41	100	
	1953	8	3	0	6	40	57	43	100	
	1954	8	3	0	6	41	58	42	100	
Holland	1951	7	8	2	7	21	45	55	100	
	1952	6	7	2	6	18	39	61	100	
	1953	7	7	3	6	19	42	58	100	
Italien	1952/53	5	13	7	23	20	68	32	100	
	1953/54	6	13	8	22	19	68	32	100	
	1954/55	6	12	9	22	18	67	33	100	
Storbritannien	1951/52	3	22	6	3	7	40	60	100	
	1952/53	2	21	7	2	7	39	61	100	
	1953/54	1	22	8	2	7	40	60	100	
Schweiz	1952	14	3	4	2	14	37	63	100	
	1953	15	3	4	4	14	40	60	100	
	1954	15	3	4	3	13	38	62	100	
Vesttyskland	1953/54	4	9	3	3	25	44	56	100	
	1954/55	4	8	4	3	25	44	56	100	
	1955/56	4	8	5	3	26	46	54	100	
Australien	1950/51	12	10	2	9	8	41	59	100	
	1951/52	11	10	2	3	9	35	65	100	
	1952/53	7	11	3	2	9	32	68	100	
Canada	1951	7	10	5	6	14	42	58	100	
	1952	7	10	5	5	13	40	60	100	
	1953	7	9	6	6	13	41	59	100	
U.S.A.	1952/53	1	7	6	2	4	20	80	100	
	1953/54	1	7	6	2	4	20	80	100	
	1954/55	1	7	7	2	4	21	79	100	

Oplysninger om opsparingsforholdene m. v.

A. INDLEDNING.

1. For at kunne bedømme virkningerne af en eventuel direkte forbrugsskat er det nødvendigt at have kendskab til størrelsen af den personlige opsparing og dennes fordeling på forskellige grupper af skatteydere. I det følgende omtales nogle statistiske undersøgelser af opsparingen i forskellige erhvervsgrupper. Ved opsparing er der overalt, medmindre andet udtrykkelig angives, forstået opsparing, der ikke, som f. eks. livsforsikringspræmier, er fradragsberettiget ved indkomstopgørelsen. Ved opsparingskvoter forstås denne opsparing i procent af den skattepligtige indkomst.

2. Det statistiske Departement har foretaget en undersøgelse af *lønmodtagerhusstandenes* udgifter og opsparing i 1955, jfr. Statistiske Efterretninger nr. 83 af 16. december 1957. Heri er gengivet undersøgelsens hovedresultater; men derudover har Det statistiske Departement stillet oplysninger fra undersøgelsen til rådighed for arbejdet med nærværende betænk-

ning. I denne forbindelse skal desuden henvises til, at Kjeld Bjerke i »Opsparing, kapitalbevægelse og formuernes sammensætning i København 1949« (København 1954) og Thorkild Hjortkjær i »Sparevaner og opsparingsmotiver« (København 1955) har offentliggjort oplysninger om den personlige opsparings fordeling efter formue, indkomst, erhverv, opsparingsformål m. v., som har været nærværende betænkning til nytte.

3. For så vidt angår opsparingsforholdene hos *selvstændige landbrugere* har Det landøkonomiske Driftsbureau efter anmodning velvilligst fremskaffet omfattende oplysninger, og med hensyn til opsparingsforholdene hos *andre selvstændige erhvervsdrivende* end landbrugere har Københavns og Århus kommuners skattevæsen ydet en værdifuld assistance med gennemførelsen af undersøgelser, der tillige har omfattet en række lønmodtagere, skatteydere i de liberale erhverv og pensionister.

B. RESULTATER FRA DET LANDØKONOMISKE DRIFTSBUREAUS UNDERSØGELSE AF SELVSTÆNDIGE LANDBRUGERES OPSPARING.

1. Det landøkonomiske Driftsbureau meddeler i sine årlige publikationer, »Undersøgelser over landbrugets driftsforhold«, blandt andet oplysninger om landbrugets indkomst- og formueforhold. Fra den seneste af disse pub-

likationer, der vedrører regnskabsåret 1955/56, skal følgende oplysninger gengives, idet der med hensyn til det benyttede regnskabsmateriales karakter og beregningen af beløbene henvises til nævnte publikationer:

Tabel 1.

Landbrugets indtægter, udgifter og opsparing. Kr. pr. ha.

	Gennemsnit	Gennemsnit	1953—54	1954—55	1955—56
	3 år 194-5/46—47/48	5 år 1948/49—52/53			
Indtægt af den gældfri ejendom	434	712	785	708	784
Indtægt af bierhverv	23	19	20	18	22
lait	457	731	805	726	806
Renter, netto	47	61	70	80	85
Personlige skatter	60	83	140	140	130
Disponibel indtægt	350	587	595	506	591
Forbrug	365	492	565	558	565
Opsparing	£ 15	95	30	52	26

Kilde: Undersøgelser over landbrugets driftsforhold, XXXX, Regnskabsresultater fra det danske landbrug i året 1955-56, side 111.

2. Til brug for de i indledningen nævnte formål er disse oplysninger imidlertid ikke tilstrækkelige, og Det landøkonomiske Driftsbureau har derfor efter anmodning fremskaffet yderligere oplysninger om de selvstændige landbrugeres opsparingsforhold. Da disse er ret varierende fra år til år, vedrører oplysningerne to regnskabsår, herunder ikke regnskabsåret 1954/55, hvor opsparings- og indkomstforholdene var usædvanlige, jfr. foranstående tabel.

De fra driftsbureauet modtagne oplysninger er anført i tabellerne 2-4, der ikke alene viser opsparingens, men også investeringens, variation efter indkomst og brugsstørrelse og endvidere det til grund liggende materiales fordeling efter indkomst og brugsstørrelse.

Opsparingen er opgjort som den skattepligtige indkomst med fradrag af det efter de benyttede regnskaber opgjorte privatforbrug.

Tabel 2.

Indkomst, opsparing og investering for brug fordelt efter indkomstens størrelse. Kr. pr. ejendom.

Skattepligtig indkomst kr.	Antal brug	Skattepligtig indkomst	Opsparing	Bruttoinvestering	Afskrivninger	Nettoinvestering	pct. opsparing
<i>1953-54.</i>							
Indtil 5.999	146	4.427	÷ 3.406	2.973	2.072	901	÷ 76,9
6.000- 7.999	184	7.005	÷ 256	2.571	1.499	1.072	÷ 3,7
8.000- 9.999	181	8.957	259	2.858	2.054	804	2,9
10.000-11.999	136	10.932	735	4.147	2.692	1.455	6,7
12.000-13.999	104	13.026	2.355	5.346	3.371	1.975	18,1
14.000-15.999	61	14.770	1.404	7.141	4.468	2.673	9,5
16.000-17.999	48	16.897	2.776	5.925	4.568	1.357	16,4
18.000-19.999	41	19.007	4.432	6.399	5.014	1.385	23,3
20.000-24.999	43	22.153	7.860	6.149	5.777	372	35,5
25.000 og derover ...	41	37.848	15.349	12.785	11.793	992	40,6
<i>1955-56.</i>							
Indtil 5.999	143	3.739	÷ 3.135	2.015	2.011	4	÷ 83,8
6.000- 7.999	184	6.983	÷ 468	1.637	1.461	176	÷ 6,7
8.000- 9.999	170	8.906	132	3.219	1.879	1.340	1,5
10.000-11.999	136	10.897	186	3.872	3.105	767	1,7
12.000-13.999	91	12.704	403	4.029	3.620	409	3,2
14.000-15.999	80	14.809	1.129	4.563	4.198	365	7,6
16.000-17.999	38	16.931	1.709	7.323	5.503	1.820	10,1
18.000-19.999	36	18.799	3.288	5.393	5.177	216	17,5
20.000-24.999	55	21.785	4.559	10.784	6.793	3.991	20,9
25.000 og derover ...	52	40.011	15.332	20.690	14.820	5.870	38,3

Tabel 3.

Indkomst, opsparing og investering for brug fordelt efter brugsstørrelse. Kr. pr. ejendom.

Brugsstørrelser	Antal brug	Skattepligtig indkomst	Opsparing	Bruttoinvestering	Afskrivninger	Nettoinvestering	pct. opsparing
<i>1953-54.</i>							
Under 10 ha	336	7.802	1.005	1.902	870	1.032	12,9
10- 20 »	192	10.194	1.665	3.226	1.819	1.407	16,3
20- 30 »	163	11.784	1.010	5.372	3.261	2.111	8,6
30- 50 »	171	14.681	1.829	4.962	4.463	499	12,5
50-100 »	84	16.947	991	7.628	6.354	1.274	5,8
100 ha og derover .	39	27.025	740	20.122	17.948	2.174	2,7
<i>1955-56.</i>							
Under 10 ha	330	7.522	537	1.612	923	689	7,1
10- 20 »	205	9.814	732	2.853	2.075	778	7,5
20- 30 »	162	12.308	1.002	3.811	3.422	389	8,1
30- 50 »	156	14.348	669	5.820	4.666	1.154	4,7
50-100 »	88	17.414	260	11.468	7.228	4.240	1,5
100 ha og derover .	44	34.047	5.790	20.108	19.426	682	17,1

Tabel 4.

Indkomst og ejendomsstørrelse. Brugenes procentvise fordeling.

Skattepligtig indkomst kr.	Størrelsesgrupper					
	Under 10 ha	10-20 ha	20-30 ha	30-50 ha	50-100 ha	100 ha og derover
<i>1953-54.</i>						
Indtil 5.999	25,0	12,0	7,4	8,8	6,0	17,9
6.000- 7.999	31,5	20,3	12,3	8,2	4,8	2,5
8.000- 9.999	25,9	19,3	19,0	9,3	9,5	5,1
10.000-11.999	12,2	21,9	16,5	7,6	10,7	10,3
12.000-13.999	3,6	14,1	17,8	14,6	11,9	2,6
14.000-15.999	1,8	4,7	9,8	10,5	9,5	10,3
16.000-17.999	-	3,6	8,0	9,4	11,9	5,1
18.000-19.999	-	2,6	4,3	12,9	7,1	2,6
20.000-24.999	-	1,5	4,9	9,9	14,3	7,7
25.000 og derover	-	-	-	8,8	14,3	35,9
Ialt	100	100	100	100	100	100
<i>1955-56.</i>						
Indtil 5.999	23,6	16,6	7,4	7,7	6,8	2,3
6.000- 7.999	36,4	17,1	9,9	5,8	4,6	-
8.000- 9.999	25,5	21,5	12,3	10,9	5,7	-
10.000-11.999	10,9	14,6	21,0	12,8	13,6	9,1
12.000-13.999	3,0	14,1	14,8	12,8	5,7	6,8
14.000-15.999	0,6	10,2	16,1	12,2	9,1	9,1
16.000-17.999	-	4,9	4,3	6,4	9,1	6,8
18.000-19.999	-	0,5	4,3	10,3	9,1	9,1
20.000-24.999	-	0,5	7,4	12,8	19,3	11,4
25.000 og derover	-	-	2,5	8,3	17,0	45,4
Ialt	100	100	100	100	100	100

C. OPSPARINGEN HOS EN RÆKKE SELVSTÆNDIGE ERHVERVSDRIVENDE M. FL. I KØBENHAVN OG ÅRHUS.

1. Til belysning af opsparingsforholdene hos selvstændige erhvervsdrivende uden for landbruget m. fl. er der foretaget en undersøgelse, hvis hovedformål var at få talmæssigt udtryk for sammenhængen mellem på den ene side opsparring og på den anden side indkomst og visse andre forhold for selvstændige erhvervsdrivende. Af omkostningsmæssige grunde har undersøgelsen været begrænset til kun at omfatte skatteydere i Københavns og Århus kommuner.

Undersøgelsen er såvel i København som i Århus foretaget for et udsnit af samtlige skatteydere inden for de pågældende erhvervsgrupper. For København har udsnittet omfattet 1300 selvstændige næringsdrivende og 200 lønmodtagere, medens undersøgelsen i Århus har omfattet 200 selvstændige m. fl.

I København er de 1300 erhvervsdrivende, der indgår i undersøgelsen, udvalgt blandt

regnskabsførende personer. I øvrigt er udvælgelsen, så vidt praktiske forhold har tilladt det, foretaget tilfældigt.

De 200 lønmodtagere er udtaget blandt lønmodtagere i Københavns kommune med en skattepligtig indkomst på over 20.000 kr. Udvalgelsen er foretaget skønsmæssigt, idet man har søgt at medtage lønmodtagere i kvarterer med forskelligt huslejeniveau.

Oplysningerne fra Århus kommune er tilvejebragt ved en repræsentativ undersøgelse omfattende regnskabspligtige skatteydere samt som en særlig gruppe pensionister og ligestillede. Undersøgelsen omfatter kun skatteydere, hvis indkomst i ét eller flere af årene 1953-1956 har været 20.000 kr. eller derover.

Af de i første omgang udtagne skatteydere har man for såvel København som Århus ved den videre bearbejdelse af forskellige årsager

Tabel 5.

Selvstændige erhvervsdrivendes procentvise fordeling efter skattepligtig indkomst.

Skattepligtig indkomst	København		Århus	
	Samtlige erhvervsdrivende	De af undersøgelsen omfattede erhvervsdrivende	Samtlige erhvervsdrivende	De af undersøgelsen omfattede erhvervsdrivende
kr.	pct	pct.	pct.	pct
Indtil 10.000	45,6	52,7	—	—
10-20.000	37,4	35,7	—	—
20-30.000	7,8	7,2	48,6	58,0
30-50.000	5,1	2,0	30,7	19,3
50.000 og derover	4,1	2,4	20,7	22,7
Ialt { pct. antal	100,0 40.863	100,0 1.128	100,0 527	100,0 88

Note: For Århus omfatter tallene kun erhvervsdrivende med en skattepligtig indkomst på 20.000 kr. og derover i skatteåret 1956/57 (indkomståret 1955).

måttet udskyde et antal fra nærmere behandling. De hyppigste årsager til udskydelsen har været, at de pågældende ikke længere var selvstændige, var fraflyttet kommunen, var døde, eller at regnskabsoplysninger manglede.* Herfter har kun 1128 selvstændige og 188 lønmodtagere i København og 176 selvstændige m. fl. i Århus kunnet indgå i den egentlige undersøgelse.**

Undersøgelsen vedrører for København skatteåret 1957/58, d.v.s. indkomsten og opsparringen i 1956, medens den for Århus vedrører de fire skatteår 1954/55 - 1957/58, d.v.s. opsparringen m. v. i årene 1953-56.

Ovenfor er i tabel 5 vist den procentvise fordeling efter indkomst af de selvstændige erhvervsdrivende, der indgår i undersøgelsen. Til sammenligning er anført det samlede antal selvstændige skatteydere ifølge indkomstansættelsesstatistikken for skatteåret 1956/57. Det ses, at for Københavns vedkommende er indkomsterne under 10.000 kr. overrepræsenteret i

udsnittet, medens de større indkomster er relativt svagt repræsenteret.

Det havde været ønskeligt, om de større indkomster havde været væsentligt stærkere repræsenteret, hvilket imidlertid var vanskeligt at opnå, da selvangivelsesmateriale på udvælgelsestidspunktet endnu ikke var færdigbehandlet af ligningsmyndighederne. I udsnittet for Århus er der forholdsvis få iagttagelser i indkomstgruppen 30-50.000 kr. og forholdsvis mange i de to andre grupper.

2. Ved den videre bearbejdelse blev de udtagne skatteyderes selvangivelser og regnskaber gennemgået, og følgende oplysninger overførtes til skemaer:

Erhverv, alder og forsørgerforhold.
Seivangiven indkomst i året 1956 (Århus 1953-56).
Seivangiven formue ved udgangen af 1956 (Århus 1953-56).
Ansæt formue ved begyndelsen af 1956 (Århus 1953-56).
Pensionsbidrag.
Fuldt fradragsberettigede præmier til livrenter m. m.
Præmier til livsforsikringer med det fulde beløb, uanset om det oversteg 600 kr.

*) For Århus var det ikke for alle de repræsenterede erhverv muligt at medtage et så stort antal skatteydere med en indkomst i et af de fire år på over 20.000 kr., som oprindeligt planlagt.

***) Blandt de sidstnævnte opfyldte 22 skatteydere kun tilnærmelsesvis den stillede indkomstbetingelse.

Korrektioner for formuebevægelser, der er uden indflydelse på opsparingens størrelse.

De formuebeløb, der er påført skemaerne, er den skattepligtige formue. Indkomsten, der ligger til grund for undersøgelsen, er de skattepligtige personers selvangivne indkomst, d.v.s. indkomsten i sædvanlig betydning efter fradrag af renter af gæld og andre omkostninger ved indkomstens erhvervelse og efter fradrag for betalte forfaldne personlige skatter og forsikringspræmier o. l.

Korrektionerne for formuebevægelser er bl. a. ændringer i ejendomsværdi, kursændringer på værdipapirer, arv, gaver, udbetaling af livsforsikring eller køb af livrente, hvilket i hovedsagen svarer til de korrektioner, der ifølge de i afsnittet om direkte forbrugsskat omtalte principper for opgørelsen af det skattepligtige forbrug skal foretages i ændringerne i den skattepligtige formue ved opgørelsen af opsparingen.

På grundlag af oplysningerne om formuen og de omtalte korrektioner er opsparingen beregnet som *formue ved udgangen af året - formue ved årets begyndelse + nedgang i ejendomsværdi og kursnedgang på værdipapirer o.s.v. - i- stigning i ejendomsværdi, kursstigning på værdipapirer o.s.v.*

Ved vurderingen af resultaterne af undersøgelsen må det tages i betragtning, at materialet er behæftet med den for skattestatistik almindelige fejl, at indkomster og formuer i vidt omfang er selvangivet og ansat for lavt. Det er ikke muligt at skønne over denne fejlkildes indflydelse på resultaterne, men den medfører formentlig, at de i bilaget anførte opsparringskvoter bliver større end opsparringskvoter beregnet på grundlag af rigtigt ansatte indkomster.

Det må ved vurderingen desuden tages i betragtning, at undersøgelsen kun omfatter erhvervsdrivende med regnskabspligt og derfor muligvis giver et forkert billede af de selvstændiges opsparringsforhold. Formodentlig skal dette ikke tillægges afgørende betydning, da den overvejende del af selvstændige næringsdrivende er omfattet af bogføringspligten.

Det kan endvidere bemærkes, at der foreligger mulighed for, at den selvstændige næringsdrivende har opsparet og investeret egne midler i bedriften, uden at dette beløb i undersøgelsen indgår i opsparingen. Dette vil være tilfældet i det omfang, denne investering ikke har givet sig udslag i en tilsvarende forøgelse af den selvangivne formue.

Endelig er undersøgelsen som nævnt foretaget på grundlag af et partielt udsnit, hvorfor den usikkerhed, der knytter sig til en sådan undersøgelsesmetode, må have i erindring.

3. Undersøgelsen synes at bekræfte den almindelige antagelse, at opsparingen er stigende

Tabel 6.

Opsparingen efter indkomstens størrelse.

Selvstændige i København. Året 1956.

Skattepligtig indkomst	Gennemsnitlig opsparing	Opsparingskvote
kr.	kr.	pct.
Indtil 10.000	÷ 1.870	÷ 31,9
10-12.000	208	1,9
12-15.000	944	7,0
15-20.000	2.836	16,8
20-25.000	2.811	11,4
25-30.000	3.542	14,5
30-40.000	14.397	41,1
40-50.000	20.351	44,5
50.000 og derover	28.434	34,5

Tabel 7.

Opsparingen efter indkomstens størrelse.

Lønmodtagere i København. Året 1956.

Skattepligtig indkomst	Gennemsnitlig opsparing	Opsparingskvote
kr.	kr.	pct.
20-25.000	1.887	8,3
25-30.000	2.392	9,0
30-40.000	4.625	13,6
40-50.000	9.137	20,7
50.000 og derover	22.572	36,9

Tabel 8.

Opsparingen efter indkomstens størrelse.

Selvstændige m. fl. i Århus. Året 1956.

Skattepligtig indkomst	Gennemsnitlig opsparing	Opsparingskvote
kr.	kr.	pct.
20-25.000	3.472	15,6
25-30.000	5.003	18,5
30-40.000	10.943	31,4
40-50.000	10.953	24,7
50.000 og derover	30.588	51,8

Tabel 9.

Opsparingskvoter efter indkomst og erhverv. København 1956.

Skattepligtig indkomst	Direktører o.l. og fabrikanter	Håndværksmestre	Grosserere o.l.	Handlende i øvrigt	Andre selvstændige	Gennemsnitlig
kr.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
10-20.000	3,2	9,0	3,6	11,5	11,0	9,1
20-30.000	2,2	22,4	5,1	18,6	12,0	12,8
30-50.000	44,1	46,8	35,9	38,2	71,4	42,7
50.000 og derover	40,3	53,8	14,3	67,4	20,3	34,5

med indkomsten, og at den udgør en større andel af store indkomster end af små, jfr. tabel 6-8, der viser opsparingen i forskellige indkomstgrupper.

Med hensyn til resultaterne i de enkelte indkomstklasser må det fremhæves, at foretagne beregninger over opsparingens spredning *har vist, at denne er forholdsvis stor og størst i de højeste indkomst grupp er*. En beregnet gennemsnitlig opsparing på f. eks. 1.000 kr. i en indkomstgruppe kan derfor godt være udtryk for, at nogle skatteydere i gruppen har en større opsparing, medens andre har en lavere opsparing, eventuelt et vist formueforbrug. For lønmodtagerne i København gælder, at resultaterne i de højeste indkomstgrupper er baseret på meget få iagttagelser og derfor behæftet med en betydelig usikkerhed.

4. Tabel 9 viser for de selvstændige erhvervsdrivende i Københavns kommune en fordeling efter såvel indkomst som erhverv, medens størrelsen af materialet for Århus og for lønmodtagerne i København ikke tillader en sådan fordeling.

Det ses, at direktører o. l. og fabrikanter i København præsterer en opsparing i forhold til indkomsten, der er forholdsvis lille på de to laveste indkomsttrin. Det må herved erindres, at denne erhvervsgruppe ligesom de øvrige er ret uensartet sammensat. Tabellen må derfor tages med stort forbehold og kan kun give et indtryk af, at der er betydelige forskelle i opsparringsforholdene mellem erhvervsdrivende i forskellige erhverv. Resultaterne for Århus synes at vise, at opsparingen for pensionister o. l. er væsentlig mindre end for de øvrige specificerede grupper.

5. Til belysning af opsparingen inden for forskellige aldersgrupper er materialet for selvstændige i København i tabel 10 fordelt på aldersklasser og indkomst.

Man vil af tabellen se, at opsparingen gennemgående er mindst i de ældste aldersgrupper, hvilket kan forklares ved, at mange ældre personer er indstillet på at tage op af en eventuel formue.

Tabel 10.

Opsparingskvoter efter indkomst og alder. København 1956.

Skattepligtig indkomst	Indtil 40 år	40-50 år	50-60 år	60-70 år	70 år og derover	Gennemsnitlig
kr.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
Indtil 10.000	÷ 41,9	÷ 20,9	÷ 36,3	÷ 29,3	÷ 45,2	÷ 31,9
10-20.000	14,0	8,4	3,9	12,6	8,5	9,1
20-30.000	11,0	18,2	13,3	5,1	÷ 5,3	12,8
30-50.000	34,5	46,4	31,3	44,3	60,0	42,7
50.000 og derover	—	43,2	43,5	18,6	19,4	34,5
Gennemsnitlig	3,5	8,9	5,5	3,4	2,7	5,6

Tabel 11.

Opsparingskvoter efter indkomst og formue. København 1936.

Skattepligtig formue	Indtil 10.000 kr.	10-50.000 kr.	50-100.000 kr.	100-200.000 kr.	200-500.000 kr.	500.000 kr. og derover	Gennemsnitlig
Skattepligtig indkomst							
kr.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
Indtil 10.000	÷ 19,3	÷ 42,0	÷ 58,0	÷ 30,1	—	÷ 144,4	÷ 31,9
10-20.000	8,1	12,5	10,7	7,2	÷ 12,0	÷ 342,8	9,1
20-30.000	15,5	20,8	16,3	10,6	÷ 32,4	÷ 52,0	12,8
30-50.000	÷ 30,3	62,4	57,1	35,3	40,0	—	42,7
50.000 og derover	54,4	74,5	51,0	68,8	34,0	19,9	34,5
Gennemsnitlig	÷ 4,2	0,8	19,0	20,3	18,6	10,1	5,6

6. En fordeling af materialet efter indkomst og formue, som gjort i tabel 11, synes derimod ikke at vise nogen udpræget sammenhæng mellem formuens og opsparingens størrelse.

Det ses af tabellen, at personer med formuer på over 200.000 kr. har en negativ opsparing helt op til indtægter på 30.000 kr.

7. I tabellerne 12 og 13 er foretaget en fordeling efter forsørgerforhold og indkomst. Det synes heraf at fremgå, at ikke-forsørgere foretager den største opsparing, og at forsørgere uden børn sparer mindst. For forsørgerne i øvrigt er opsparingen faldende, jo flere børn skatteyderen har forsørgerpligt overfor.

Tabel 12.

Opsparingskvoter efter indkomst og forsørgerforhold. København 1956.

Skattepligtig indkomst	Ikke-forsørgere	Forsørgere uden børn under 16 år	Forsørgere med 1 barn under 16 år	Forsørgere med 2 børn under 16 år	Forsørgere med 3 eller flere børn under 16 år	Gennemsnitlig
kr.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
Indtil 10.000	÷ 3,5	÷ 38,8	÷ 28,5	÷ 32,7	÷ 42,2	÷ 31,9
10-20.000	16,6	10,6	7,1	7,4	2,8	9,1
20-30.000	43,5	3,6	17,6	19,8	31,7	12,8
30-50.000	69,6	46,0	46,0	45,0	1,9	42,7
50.000 og derover	68,1	28,8	49,6	32,0	61,7	34,5
Gennemsnitlig	16,5	2,6	9,4	8,3	2,9	5,6

Tabel 13.

Opsparingen fordelt på indkomst og forsørgerforhold. København 1956.

Skattepligtig indkomst	Ikke-forsørgere	Forsørgere uden børn under 16 år	Forsørgere med 1 barn under 16 år	Forsørgere med 2 børn under 16 år	Forsørgere med 3 eller flere børn under 16 år	Gennemsnitlig
kr	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.	kr.
Indtil 10.000	÷ 182	÷ 2.179	÷ 1.968	÷ 2.288	÷ 3.036	÷ 1.870
10-20.000	2.204	1.454	952	1.005	380	1.242
20-30.000	11.412	854	4.171	4.828	7.318	3.064
30-50.000	27.344	18.726	17.392	15.300	573	16.727
50.000 og derover	44.732	24.685	41.554	24.024	41.029	28.434
Gennemsnitlig	1.353	315	1.291	1.217	391	701

8. De i de foregående tabeller givne oplysninger om opsparingen har ikke omfattet livsforsikringspræmier, pensionsbidrag o. l. opsparing, der er fradragsberettiget ved opgørelsen af den selvangivne indkomst. Oplysninger om denne sidste form for opsparing er givet i tabellerne 14 og 15.

Det fremgår af tabel 14, at de selvstændiges forsikringspræmier o. l. ikke stiger i takt med indkomsten og derfor udgør en højere procent af lave end af høje indkomster. Af lønmodtagerne i København har personerne i de to højeste indkomstgrupper, såvel absolut som

i relation til indkomsten, en betydelig opsparing. Som foran nævnt er beregningerne her baseret på så få iagttagelser, at resultaterne er behæftet med stor usikkerhed.

En fordeling på erhvervsgrupper har vist, at bortset fra at denne form for opsparing er meget lille hos pensionister o. l., er der ingen nævneværdig forskel på opsparingen i de øvrige grupper. Som man kunne vente, er forsikringsopsparingen ligeledes væsentlig mindre for de ældre aldersgrupper end for de andre, jfr. tabel 15.

Tabel 14.

Livsforsikringspræmier og pensionsbidrag efter indkomstens størrelse. Året 1956.

Skattepligtig indkomst	Selvstændige i København		Lønmodtagere i København		Århus	
	gennemsnitlig	i pct. af indkomst	gennemsnitlig	i pct. af indkomst	gennemsnitlig	i pct. af indkomst
kr.	kr.	pct.	kr.	pct.	kr.	pct.
Indtil 5.000	250	12,4	—	—	—	—
5- 8.000	330	5,0	—	—	—	—
8-10.000	361	4,1	—	—	—	—
10-12.000	589	5,4	—	—	—	—
12-15.000	511	3,8	—	—	—	—
15-20.000	503	3,0	—	—	—	—
20-25.000	609	2,7	842	2,5	768	3,4
25-30.000	727	2,7	986	3,7	754	2,8
30-40.000	552	1,6	841	2,5	1.208	3,5
40-50.000	363	0,8	2.722	6,3	1.369	3,1
50.000 og derover	1.090	1,3	3.602	5,9	1.962	3,1

Tabel 15.

Livsforsikringspræmier m. v. i procent af den skattepligtige indkomst, fordelt efter indkomst og alder. Året 1956.

Skattepligtig indkomst	Indtil 40 år	40-50 år	50-60 år	60-70 år	70 år og derover	Gennemsnitlig
kr.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.	pct.
København:						
Indtil 10.000	6,5	5,3	6,0	4,9	2,6	5,4
10-20.000	4,4	4,5	3,6	3,5	1,2	3,9
20-30.000	2,3	3,4	2,8	1,8	0,5	2,7
30-50.000	3,3	1,2	1,2	0,4	0,3	1,2
50.000 og derover		3,1	1,2	0,8	0,3	1,3
Gennemsnitlig	4,4	4,1	3,4	3,1	1,0	3,5
Århus ialt	3,0	3,9	4,0	2,2	0,4	3,0

9. For de selvstændige erhvervsdrivende i København og Århus har man fordelt nettokapitalgevinster efter indkomst og foretaget en fordeling af opsparingen efter størrelsen af nettokapitalgevinsterne. Ved disse forstås netto-beløbet af de korrektioner, hvormed stigningerne i de skattepligtige formuer er reduceret ved beregningen af opsparingen.

Undersøgelsen må imidlertid tages med be-

tydeligt forbehold, bl. a. fordi de omtalte korrektioner i skatteåret 1957/58 er stærkt påvirkede af den i efteråret 1956 skete nyvurdering af fast ejendom.

Undersøgelsen synes ikke at kunne give holdpunkter for en påstand om en udtalt sammenhæng mellem indkomst og nettokapitalgevinster samt mellem størrelsen af nettokapitalgevinst og opsparing.

D. SAMMENFATNING AF DE FORELIGGENDE OPLYSNINGER OM DEN PERSONLIGE OPSPARING.

1. Til brug for udarbejdelsen af skalaudkast til skattesystemer med direkte forbrugsskat har det været nødvendigt at sammenfatte resultaterne fra de i det foregående omtalte undersøgelser over opsparingsforholdene i forskellige hovederhverv til et samlet skøn over den personlige opsparing i hele landet.

Udgangspunktet for denne beregning har været den i tabel 16 givne fordeling efter hovederhverv og indkomst af det samlede antal ansatte personer i skatteåret 1956/57.

2. En sådan beregning vil naturligvis af mange årsager være behæftet med en vis usikkerhed. I det følgende skal omtales nogle af de vigtigste.

Det er for det første et spørgsmål, hvorvidt resultaterne af de foretagne undersøgelser kan tages som et gyldigt udtryk for opsparingen for

samtlig person inden for de pågældende erhverv.

Med hensyn til den af Det landøkonomiske Driftsbureau foretagne undersøgelse over landbrugernes opsparingsforhold m. m., er denne udført på grundlag af samme materiale som de øvrige undersøgelser, bureauet offentliggør. Dette vil sige, at resultaterne bygger på oplysninger fra ca. 5 pct. af de regnskabsførende landbrugere, der igen kun udgør en lille del af samtlige landbrugere (ca. 10 pct.). Grundlaget er således oplysninger fra ca. 1/2 pct. af samtlige landbrugere.

Det skal endvidere påpeges, at opsparingsundersøgelsen kun omfatter personer bosiddende i Københavns og Århus kommuner. Hvorvidt selvstændige og personer i de liberale erhverv bosiddende i de øvrige provinsbyer og landkommunerne sparer mere eller

Tabel 16.

Indkomstansættelserne fordelt efter indkomst og erhverv.

Skattepligtig indkomst kr.	Selvstændige landbrugere	Andre selvstændige erhvervsdrivende	Lønmodtagere	Liberale erhverv	Andre	Ialt
Indtil 10.000	155.854	95.769	970.134	41.837	441.153	1.704.747
10-12.000	20.986	23.573	126.126	5.549	8.191	184.425
12-15.000	14.148	20.774	95.764	6.656	5.866	143.208
15-20.000	7.470	16.099	46.790	7.376	3.155	80.890
20-25.000	1.853	6.283	9.798	3.651	934	22.519
25-30.000	676	3.293	3.088	2.120	381	9.558
30-40.000	437	3.493	1.733	2.139	333	8.135
40-50.000	163	1.697	474	804	119	3.257
50-75.000	109	1.748	286	580	136	2.859
75.000 og derover	104	1.620	100	300	105	2.229
Tilsammen	201.800	174.349	1.254.293	71.012	460.373	2.161.827

Kilde: Materiale fra Det statistiske Departement.

mindre end personer på samme indkomstrin i København og Århus, er uvist.

Den af Det statistiske Departement udførte lønmodtagerundersøgelse er formentlig repræsentativ for lønmodtagerne i almindelighed i hele landet, men ved beregningen har det i et vist omfang været nødvendigt at foretage et skøn for at få bragt de i denne undersøgelse anvendte indkomst- og opsparingsbegreber i overensstemmelse med de i de øvrige undersøgelser benyttede.

Endvidere kan det anføres, at der for den i tabel 16 opførte gruppe »Andre«, som er ret uensartet sammensat, ikke findes oplysninger om opsparingsforholdene. Imidlertid har de

fleste af personerne i denne gruppe, som det fremgår af tabellen, haft indkomster under 10.000 kr., og de vil derfor kun undtagelsesvis svare direkte forbrugsskat ifølge de i betænkningen udførte udkast til udskrivning af denne skat.

Endelig skal det fremhæves, at den usikkerhed, hvormed den gennemsnitlige opsparing er bestemt i de enkelte indkomstklasser i de forskellige erhverv, også må have i erindring ved vurderingen af resultatet af beregningen.

3. I efterfølgende tabel 17 er herefter vist den beregnede gennemsnitlige opsparing i forskellige indkomstgrupper.

Tabel 17.
Opsparingen for samtlige skatteydere fordelt efter indkomst.

Skattepligtig indkomst	Gennemsnitlig skattepligtig indkomst	Gennemsnitlig opsparing	Opsparingskvote (3) i pct. af (2)
(1)	(2)	(3)	(4)
kr.	kr.	kr.	pct.
10-12.000	10.845	170	1,6
12-15.000	13.233	380	2,9
15-20.000	16.813	1.260	7,5
20-25.000	21.981	2.480	11,3
25-30.000	27.098	4.090	15,1
30-40.000	34.173	9.780	28,6
40-50.000	44.212	14.110	31,9
50.000 og derover	93.553	31.310	33,5

Note: Opsparingen omfatter kun den ved indkomstopgørelsen ikke-fradragsberettigede.