

Den kommunale indkomstbeskatning i Danmark

Redegørelse fra det af Indenrigsministeriet
nedsatte udvalg
vedrørende kommunernes finansiering



BETÆNKNING NR 1134

1988



trykt på genbrugspapir

ISBN 87-503-7187-8
B. Stougaard Jensen/København
In 00-75-bet

Finansieringsudvalgets forord

1. Indledning.

Det hedder i Finansieringsudvalgets kommissorium bl.a.: "Udvalget bør således vurdere, i hvilket omfang de enkelte finansieringskilder (tilskud, skatter, lån, takster m.v.) tjener til at gennemføre disse målsætninger og danner et hensigtsmæssigt grundlag for løsningen af de opgaver, som er henlagt til kommunerne og amtskommunerne.

Med dette udgangspunkt bør udvalget belyse og tage stilling til de forskellige tanker om omlægning af finansierings-systemet, som er fremkommet i de senere år. Der tænkes her f.eks. på tankerne om delvis at lade de eksisterende tilskud efter objektive udgiftsbehovskriterier afløse af en udligningsordning efter udgiftsbehov og på den indflydelse, som udformningen af skattepolitikken måtte have på udligningen kommuner og amtskommuner imellem."

Udvalget har nu behandlet udlignings- og tilskudssystemet (bet. 963, bet. 1033 og bet. 1059) og ejendomsskatterne (bet. 1024).

Blandt de betydelige finansieringskilder resterer herefter alene indkomstskatten og takstindtægterne.

For så vidt angår indkomstskatterne har udvalget ment at måtte lægge til grund, at der efter gennemførelsen af skattereformen for nærværende næppe er noget politisk ønske om større ændringer i reglerne om kommunal indkomstskat.

Udvalget har dog ment, at det kunne være rimeligt at søge etableret en begrebsmæssig afklaring af den kommunale indkomstskats rolle.

En sådan foreligger i nærværende memorandum, som Indenrigsministeriet har anmodet lic. polit. Peter Birch Sørensen om at udarbejde til udvalgets brug.

Memorandumet indeholder udover en analyse også forskellige forslag. Nedenfor refereres først Peter Birch Sørensens arbejde i korte træk (afsnit 2). Derefter redegøres for udvalgets stillingtagen til de konkrete forslag (afsnit 3).

2. Referat af "Den kommunale indkomstbeskatning i Danmark".

2.1. Gennemgang af memorandumet.

Memorandumet indeholder først en kort beskrivelse af indkomstskattens betydning i den kommunale finansiering (kap. 1). En beskrivelse af tidligere tiders kommunale indkomst- og selskabsbeskatning samt en gennemgang af de gældende regler for såvel personlig indkomstskat som kommunal selskabsskat følger i kapitel 2.

Kapitel 3 diskuterer målsætninger for den kommunale beskatning, herunder de krav den bør opfylde - ansvarlighed (de kommunale politikere kommer til at stå til ansvar overfor deres vælgere for den nytte, borgerne får af den kommunale service og for de skatter, der udskrives for at finansiere denne service), gennemsigtighed (den kommunale service's skattepris skal klart fremgå), sikring af horisontal lighed (efter evne - eller nytteprincippet), skattegrundlaget bør udvikle sig i takt med udgiftsbehovet, skattesystemets grundprincipper skal være forståelige for borgerne og systemet skal være stabilt over tiden. Desuden diskuteres relationen til de statslige skattepolitiske målsætninger, samt hvorvidt kommunerne bør kunne føre en selvstændig omfordelingspolitik via den kommunale indkomstskat.

Incidensen af kommunale indkomstskatter behandles i kapitel 4, hvor det bl.a. vises at indkomstskatteforhøjelser vil blive kapitaliseret i grundpriserne, i hvor høj grad der sker kapitalisering afhænger dog af mobiliteten i samfundet. Også mellemkommunale forskelle i serviceniveau vil blive kapitaliseret i grundpriserne. Incidensen af en balanceret budgetudvidelse i en enkelt kommune undersøges. Desuden undersøges incidensen af en ejendomsskattefinansieret kommunal serviceudvidelse. Endelig behandles fordele og ulemper ved indkomst - henholdsvis ejendomsskatter som kommunal finansieringskilde i relation til målsætningerne for beskatningen.

III

Kapitel 5 behandler en række forslag til mulige reformer af den personlige kommunale indkomstbeskatning. Følgende emner tages op: kommunal enhedsskat, progression i den kommunale indkomstskatteskala, kommunernes adgang til at føre selvstændig fordelingspolitik via indkomstskatten, kommunale personfradrag, fradrag for statsskatten i den kommunale skat, beskatning efter bopælskommune contra erhvervskommune. Desuden diskuteres skattedelingsreglerne i forbindelse med sømandsskatten og den særlige indkomstskat.

Endelig omhandler kapitel 6 de kommunale virksomhedsskatter herunder begrundelse, incidens og fordeling. Desuden behandles to ny mulige virksomhedsskatter nemlig kommunale skatter på virksomhedernes arbejdskraftforbrug og kommunal skat på forbrugsgrundlaget.

2.2. Forslag til ændringer i den kommunale indkomstbeskatning.

I memorandumet behandles en række mulige ændringer i den kommunale indkomstbeskatning. Peter Birch Sørensen anbefaler de tre sidste forslag nævnt under dette punkt, mens han ikke tager stilling for eller imod de to første.

1. Kommunerne får lov til selv at fastsætte størrelsen af det kommunale personfradrag evt. indenfor visse statsligt fastsatte rammer.

Hermed tillades, at kommunerne fører omfordelingspolitik via indkomstskatten. Begrundelsen herfor er at nogle kommuner kan have preference for en højere grad af indkomstomfordeling end den der ligger i de statslige regler samt at skatteydernes motivation for at bidrage til en omfordeling muligvis vil være større når omfordelingen kommer lavindkomstgrupperne i deres egen kommune til gode. Endelig kunne det øge borgernes engagement i kommunalpolitikken.

Peter Birch Sørensen nævner, at kommunerne allerede nu har mulighed for at føre en vis form for omfordelingspolitik via udgiftspolitikken, idet de kan vælge at tilgodese særlige grupper. Det er dog generelt ikke tilladt at diskriminere mellem borgere med høj og lav indkomst.

Hovedargumentet imod er, at det kan føre til at de velhavende flygter til kommuner med lave omfordelingspreferencer, mens mindre velhavende flytter til kommuner med høj grad af

omfordeling. Dette betyder, at der er grænser for hvor langt en kommune kan gå. Mobiliteten blandt danske skatteydere er dog næppe så høj, at der ikke vil være et vist spillerum for en selvstændig fordelingspolitik i de enkelte kommuner.

Peter Birch Sørensen anfører endvidere, at det i relation til udligningsordningerne er nødvendigt at beregne beskatningsgrundlag og skattetryksfaktor under forudsætning af samme personfradrag i alle kommuner f.eks. landsgennemsnittet.

For at sikre de lave indkomster samt for at forhindre for store forskelle mellem de enkelte kommuner kan staten fastsætte gulv og loft for personfradragene.

I denne sammenhæng bør staten overveje at hæve det skrå skatteloft, skriver Peter Birch Sørensen.

2. Der indføres fradragsret for statsskat ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til kommunerne.

Peter Birch Sørensen nævner først tre argumenter imod;

- a) Statsskatten kan opfattes som en betaling for de ydelser, borgeren modtager fra staten - argumentet bedømmes som værende svagt.
- b) En fradragsret ville bevirke en udhulning af kommunernes skattegrundlag, hver gang statsindkomstskatten steg.
- c) Der opstår en "trækprocentsillusion".

Som det væsentligste argument for fremføres, at dette vil mindske incitamentet for velhavende skatteydere til at flytte til skattelykommuner. Dette skyldes, at fradraget for den progressive statsskat for høje indkomster betyder en større nedgang i den indkomstandel, der beskattes med kommuneskatteprocenten.

Peter Birch Sørensen fremhæver, at såfremt staten ønsker at bevare en uændret progressionsgrad i den samlede indkomstbeskatning, må den skærpe progressionen i statsskatteskalaen.

Indførslen af skattefradragsret vil sikre et identisk forhold mellem de disponible indkomster for skatteydere på forskellige trin af indtægtsskalaen uanset hvilken kommune, de bor i. Det vil sige den vertikale indkomstfordeling vil blive nøjagtigt den samme i alle kommuner, hvilket ikke gælder under

de nugældende skatteregler. Staten får altså mulighed for præcist at profilere indkomstfordelingen i alle landets kommuner.

3. Indførelse af differentierede grundskyldspromiller på helårsboliger, sommerhusgrunde og erhvervsgrunde.

Dette vil dels løse problemet med skattedeling mellem bopælskommuner og sommeropholdskommuner. Dels giver det kommunen mulighed for at opkræve en skat fra erhvervsejendommene svarende til de udgifter erhvervsvirksomhederne påfører kommunen.

Med andre ord løses skattedelingsproblemer bedst via ejendomsskatterne.

4. Skattedelingsreglerne vedrørende særlig indkomstskat bør ændres således at kommunerne får en andel svarende til deres andel af den almindelige personskat. Amterne bør også have en del.

Kommunernes andel af det samlede indkomst- og selskabsskatteprovenu er steget væsentligt siden deres andel af særlig indkomstskat blev fastsat. Der er derfor blot tale om en ajourføring.

5. Den kommunale andel af selskabsskatten bør afskaffes.

En selvstændig kommunal selskabsskat bør ikke indføres i stedet.

Peter Birch Sørensen finder det meget vanskeligt at finde nogen argumenter til fordel for den kommunale andel af selskabsskatten, bl.a. er dens incidens usikker. Et stigende antal skatteteoretikere er kommet til den konklusion, at der ikke kan gives overbevisende principielle begrundelser for en særskilt skat på selskabsindkomst, men at denne snarere burde fordeles på de enkelte aktionærer og underkastes personlig indkomstbeskatning. Dette er dog også problematisk.

Motivationen bag indførelsen af selskabsskatten har sandsynligvis først og fremmest været, at her kan hentes penge uden at vække modstand i store befolkningsgrupper.

En selvstændig kommunal selskabsskat må nødvendigvis opkræves hos de selskaber, der driver virksomhed i kommunen i stedet for hos aktionærerne i kommunen.

Et argument der er blevet fremført til fordel for en kommunal selskabsskat er, at den skal ses som en betaling for de ydelser selskabet modtager af kommunen. Efter Peter Birch Sørensens mening kan betaling for disse ydelser dog bedre foregå gennem takster, afgifter og ejendomsskatter. Argumentet fører desuden til et krav om en generel erhvervskommuneskat, hvilket er i direkte modstrid med bopælskommunekriteriet.

For et selskab med aktivitet i flere kommuner er det desuden umuligt at foretage en objektivt korrekt fordeling af selskabets overskud på de enkelte kommuner, hvilket gør en kommunal selskabsskat meget tvivlsom. Dette gav Skattelovskommissionen også udtryk for i 1950.

En selvstændig kommunal selskabsskats incidens er også problematisk. En højere selskabsskat vil blive båret af grundejerne i form af lavere ejendomspriser. Det må forventes, at kommunerne vil søge at tiltrække erhvervsvirksomheder ved at konkurrere på selskabsskatteprocenten, denne vil altså nærme sig nul medmindre staten fastsætter en undergrænse.

Der kan kun anføres to argumenter til fordel for en kommunal andel af selskabsskatten, nemlig hensynet til byrdefordelingen og hensynet til ligningseffektiviteten.

Udfra disse argumenter afviser Peter Birch Sørensen en selvstændig kommunal selskabsskat og foreslår den kommunale andel af selskabsskatten afskaffet.

2.3. Afviste forslag.

Birch Sørensen afviser en række af de andre behandlede mulige ændringer:

- A) Kommunal enhedsskat afvises som uforenelig med et af hovedformålene med det kommunale selvstyre, nemlig at give spillerum for lokale forskelle i præferencerne med hensyn til offentlig service. Og dermed i modstrid med ønsket om ensartet skat/serviceforhold.
- B) Udskrivning af den kommunale indkomstskat efter en fælles progressiv skala afvises, idet det med de eksisterende u-

fuldstændige udligningsordninger ville føre til yderligere forskelle i den nødvendige udskrivningsprocent for at skaffe samme provenu i rige og fattige kommuner. Såfremt man ønsker at skærpe progressionen i det samlede skattesystem, gøres det bedst i statsskatten.

- C) Erhvervskommuneskatten kan ikke anbefales genindført, dels på grund af de administrative komplikationer ved en kombineret bopæls- og erhvervskommunebeskatning, dels på grund af, at de argumenter for afskaffelsen som Skatte-lovskommissionen i 1950 gjorde gældende med hensyn til ændret social struktur samt uoverstigelige problemer med at henhøre indtjent erhvervsindkomst til en bestemt kommune stadig er relevante i dag.

3. Finansieringsudvalgets udtalelse om de under pkt. 2.2. foreslåede ændringer.

Finansieringsudvalget har overvejet de fremførte forslag til ændringer i den kommunale indkomstbeskatning og kan i princippet tilslutte sig 1) forslaget om differentierede grundskyldspromiller samt 2) forslaget om øget kommunal andel af den særlige indkomstskat. Derimod må forslaget om 3), at kommunerne selv skal kunne fastsætte størrelsen af personfradraget, 4) forslaget om fradragsret for statsskat samt 5) forslaget om afskaffelse af den kommunale andel af selskabsskatten afvises.

Ad 1. For så vidt angår spørgsmålet om en eventuel indførelse af differentierede grundskyldpromiller skal udvalget generelt henvise til behandlingen i bet. **1024**, s. **13-14**, hvori det hedder:

"Hvis kommuneskatten så at sige er et medlemskort til de kommunale ydelser, bør den rimeligvis kun opkræves af personer eller virksomheder, som har adgang til (størsteparten af) den skattefinansierede del af disse ydelser. Ellers opstår såkaldt "skatte-eksport", som betyder, at en kommune kan pålægge udenbys borgere uden stemmeret at betale for de serviceydelser, den leverer til sine egne borgere.

Man kan derfor hævde, at virksomheder (her tænkes på såvel private som offentlige virksomheder) kun bør betale en

VIII

skat (ejendomsskat inkl. dækningsafgift m.v.) til beliggenhedskommunen henholdsvis -amtskommunen, hvis størrelse nogenlunde dækker kommunens og amtskommunens omkostninger ved virksomheden. Skatten ville derved komme til at minde om en takst, som blot af praktiske grunde opkræves f.eks. i forhold til ejendomsværdien.

Det vil dog være vanskeligt præcist at opgøre disse omkostninger, ligesom omkostningerne vil variere fra virksomhedstype til virksomhedstype.

Der kan imidlertid anføres andre end det nævnte hensyn, som beskatningen af ejendom kunne tilgodese, herunder eksempelvis hensynet til den økonomisk set bedste anvendelse af jorden.

Københavns Kommunes repræsentant har fremført følgende:

"For en centerkommune som København er der ikke tale om skatte-eksport, men derimod om "omkostnings-import", idet København påføres udgifter, for hvilke der ikke fuldt ud kan opkræves indtægter, væsentligst begrundet i, at kommunalreformen ikke omfattede det centrale hovedstadsområde. Centerkommuner med deres større koncentration af erhvervsvirksomheder og betydelige overskud af arbejdspladser må derfor nødvendigvis pålægge erhvervslivet en høj ejendomsbeskatning. Hertil kommer endvidere det tab, der fremkommer ved, at offentlige ejendomme - i København specielt statslige ejendomme - kun kan pålægges dækningsafgift og ikke grundskyld med samme promille som for øvrige ejendomme.

Centerfunktionen er således årsag til en manglende sammenhæng mellem ydelsesforbrug og beskatningsmulighed, hvilket forrykker forholdet mellem skat og service kommunerne imellem til ugunst for centerkommunen".

Også sommerhusejere betaler skat uden at have adgang til alle kommunale ydelser. Sommerhusejerne trækker naturligvis på en række ydelser såsom veje, kloakering og biblioteker. Men de har ikke adgang til de mere kostbare ydelser som skolevæsen, daginstitutioner, ældreomsorg m.v.

Man kan her tilsvarende hævde, at sommerhusejere alene bør pålægges at betale en afgift til beliggenhedskommunen, som nogenlunde dækker kommunens omkostninger. Også her vil det imidlertid være vanskeligt at foretage en præcis omkostningsopgørelse.

Der er hermed heller ikke taget stilling til, hvor stor den samlede beskatning af sommerhuse/erhvervsvirksomheder bør være, herunder om en reform eventuelt bør omfatte en af staten fastsat beskatning af sommerhuse/erhvervsvirksomheder som supplement til den kommunale omkostningsbetingede beskatning.

Disse overvejelser forudsætter, at beskatningen sker med forskellige satser for forskellige typer ejendomme. Dette vil også bidrage til at formindske det problem, at prisudviklingen kan være meget forskellig for f.eks. udlejningsejendomme, parcelhuse og erhvervsejendomme. Den promise, der fastholder et uændret provenu fra erhvervsejendomme, kan således medføre betydelige ændringer i beskatningen af boligejendomme i den samme kommune."

Ad 2. Det andet forslag om, at skattedelingsreglerne vedrørende særlig indkomstskat ændres, vil efter finansieringsudvalgets mening føre til en genskabelse af den lighed, der tidligere har været, mellem særlig og almindelig personskat som kommunal finansieringskilde.

En amtskommunal andel af den særlige indkomstskat bør i den forbindelse overvejes.

Udvalget er dog opmærksom på, at særlig indkomstskat hovedsagelig er skat på kapitalgevinster, og at forslaget dermed kan have videregående konsekvenser, som nærmere bør undersøges inden ændringen gennemføres.

Ad 3. Hovedargumentet for at tillade kommunerne at fastsætte deres eget personfradrag, og på den måde deres egen progression, er, at det antages at ville føre til højere personfradrag i en række kommuner, fordi det vil tillade lokal villighed til omfordeling at slå igennem.

Udvalget afviser dette forslag.

Udskrivningsprocenten er i dag det klareste signal til borgerne om hvad den kommunale service koster. Den tillader sammenligning mellem kommuner og fra år til år. Gennemføres forslaget, må kommuner, der øger personfradraget, øge udskrivningsprocenten for at dække provenutabet ind. Herved giver udskrivningsprocenten ikke alene et signal om den kommunale service på de traditionelle områder, men også dens "service" på udgiftsområdet omfordeling. Men skatteprisen på omfordeling

målt som et givet personfradrag vil afhænge af, hvor mange høje indkomster, der er i kommunen til at finansiere provenutabet ved det pågældende personfradrag. Der må altså udlignes, for at få et ens skat/service-forhold på dette område, og denne udligning vil skulle være såvel teknisk som begrebsmæssigt kompliceret. Og tilbage vil alligevel stå, da udligningen er mindre end 100 pct., at forslaget vil give rige kommuner mulighed for at gennemføre mere omfordeling end fattige. Det bliver så at sige relativt endnu bedre at være fattig i Gentofte end i Glamsbjerg.

Ad 4. Udvalget har noteret, at en gennemførelse af forslaget om fradragsret for statsskat vil mindske incitamentet for velhavende skatteydere til at flytte til kommuner med særlig lave udskrivningsprocenter, således at incitamentet kun bliver procentvis af samme størrelse som for lavindkomstmodtagere. Det gør det endvidere muligt for staten at sikre samme progression (vertikale indkomstfordeling) i alle kommuner ved hjælp af statsskatteskalaen.

Udvalget bemærker, at forslaget vil føre til formelt - omend ikke reelt - højere, men dermed også mere synlige kommunale skatteprocenter.

Udvalget understreger, at forslaget vil være til størst fordel for de høje indkomster, og en skærpelse af den statslige progression vil derfor være nødvendig, såfremt staten ønsker at bevare den samme grad af progression i den samlede indkomstbeskatning. Dermed vil marginalprocenterne for de højeste indkomster måtte forhøjes.

Gennemføres forslaget, påpeger udvalget, vil også den statslige indkomstbeskatning indgå blandt de faktorer, der påvirker udviklingen i kommunernes udskrivningsgrundlag. Dette kan forøge budgetteringsusikkerheden.

Forslaget vil endvidere kunne skabe budgetteringsusikkerhed i kommunerne, hvis statsskatten fortsat, som nu, først fastsættes efter at kommunernes budgetter er lagt.

Ad 5. Endelig må det sidste forslag om afskaffelse af den kommunale andel af selskabsskatten afvises, især af hensyn til skatteligningen. Såfremt selskabsskatteandelen blev afskaffet,

måtte ligningen af selskaber flyttes over til staten, dette vil slå den kommunale skatteligning i stykker, da selskabsligningen må ske i sammenhæng med ligningen af hovedaktionærer.

Derudover vil en afskaffelse af den kommunale andel af selskabsskatten øge det kommunale tab, når virksomheder overgår fra enkeltmandseje til selskabseje.

Endelig ville der være betydelige byrdefordelingsmæssige forskydninger forbundet med en afskaffelse.

4. Finansieringsudvalgets medlemmer.

Udvalget består aktuelt af:

Cheføkonom Søren Høgenhaven, Kommunernes Landsforening
 Direktør Otto Larsen, Amtsrådsforeningen i Danmark
 Kontorchef Lis Lauritsen, Amtsrådsforeningen i Danmark
 Afdelingschef Ivar Koed, Frederiksberg Kommune
 Vicedirektør Gert Fischer, Københavns Kommune
 Kontorchef Anders Eldrup, Finansministeriet
 Fuldmægtig Peter Brix Kjeldgaard, Finansministeriet
 Fuldmægtig Olaf Ingerslev, Finansministeriet
 Konsulent Aksel Meyer, Socialministeriet
 Fuldmægtig Herbert Mariboe, Miljøministeriet
 Konsulent Hans Mølgaard Christensen, Skattedepartementet
 Fuldmægtig Eigil Waagstein, Det Økonomiske Sekretariat
 Kommitteret Jørgen Lotz, Indenrigsministeriet (formand)
 Kontorchef Marius Ibsen, Indenrigsministeriet
 Kontorchef Ib Jensen, Indenrigsministeriet

REDEGØRELSE

ON

D E N K O M M U N A L E

I N D K O M S T B E S K A T N I N G I D A N M A R K

af

Peter Birch Sørensen
Lektor, lie. polit.

**Memorandum til det af Indenrigsministeriet nedsatte
udvalg vedrørende kommunernes finansiering**

F O R O R D

Formålet med dette memorandum er at beskrive og vurdere det kommunale indkomstskattesystem i Danmark. Som grundlag herfor gives i kapitel 1 en kort talmæssig belysning af indkomstskattens rolle i kommunernes finansiering. I kapitel 2 gives dernæst en beskrivelse af den historiske udvikling i reglerne for den kommunale indkomstbeskatning og en redegørelse for de aktuelle regler. Dette følges i kapitel 3 op af en diskussion af målsætningerne for den kommunale beskatning, mens kapitel 4 analyserer fordelingsvirkningerne af kommunale indkomstskatter i lyset af disse målsætninger. Den egentlige vurdering af det kommunale indkomstskattesystem starter i kapitel 5, som diskuterer forskellige forslag til reformer af den personlige, kommunale indkomstbeskatning. Papiret afrundes med kapitel 6, der vurderer kommunale virksomhedsskatter, herunder specielt den kommunale selskabsskat, som supplerende skattekilder.

Analysen af de kommunale skatters incidens i kapitel 4 kan muligvis forekomme en smule abstrakt og vanskeligt tilgængelig for læsere uden økonomisk-teoretiske forkundskaber. Imidlertid skulle det være muligt at læse kapitlerne 5 og 6 med udbytte, selvom man eventuelt overspringer kapitel 4.

For ikke at tynde fremstillingen unødigt er der kun givet ganske få litteraturhenvisninger i selve teksten. Den anvendte baggrundslitteratur fremgår imidlertid af listen bagest i papiret.

Det er klart, at en vurderende fremstilling som nærværende vanskeligt kan undgå at blive præget af forfatterens personlige holdninger og synspunkter. Jeg har imidlertid ikke set det som min primære opgave at fremlægge klare politiske anbefalinger, men derimod snarere at afdække problemstillinger og refe-

rere saglige argumenter for og imod forskellige forslag til reformer af det kommunale skattesystem.

Afslutningsvis vil jeg gerne takke Indenrigsministeriets økonomiske afdeling for hjælp i forbindelse med fremskaffelse af forskelligt kilde- og datamateriale. Jeg skylder også Gigga Hvarre tak for omhyggelig og effektiv tekstbehandling af manuskriptet. Eventuelle tilbageværende fejl og mangler står alene for min egen regning.

København, oktober 1987

Peter Birch Sørensen

INDHOLDSFORTEGNELSE

Side

KAPITEL 1. INDKOMSTSKATTENS ROLLE I DEN KOMMUNALE FINANSIERING	
1.1. INDKOMSTSKATTENS AKTUELLE ROLLE I DEN KOMMUNALE FINANSIERING	5
1.2. UDVIKLINGEN I DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING	8
1.3. DET DANSKE KOMMUNALE SKATTESYSTEM I INTERNATIONALT PERSPEKTIV...	12
1.4. KONKLUSION	15
KAPITEL 2. DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING: HISTORIK OG GÆLDENDE REGLER...	16
2.1. TIDLIG KOMMUNAL INDKOMSTBESKATNING	16
2.2. SKATTEREFORMEN AF 1903 OG INDFØRELSEN AF PROGRESSIV KOMMUNE-SKAT I HOVEDSTADKOMRÅDET	17
2.3. KOMMUNESKATTELOVEN AF 1937	19
2.3.1. Opholdskommuneskatten	19
2.3.2. Erhvervskommuneskatten	21
2.3.3. Landliggerskatten	24
2.4. DEN PERSONLIGE KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING I 1960'ERNE	25
2.4.1. Overgangen til moderne ligningsmetoder i provinsen	25
2.4.2. Afviklingen af erhvervskommuneskatten	27
2.4.3. Harmoniseringen af den kommunale indkomstbeskatning i slutningen af 1960'erne	28
2.5. DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING EFTER KILDESKATTENS INDFØRELSE.	29
2.6. GÆLDENDE REGLER FOR PERSONLIG INDKOMSTSKAT TIL KOMMUNER OG AMTER EFTER SKATTEREFORMEN AF 1985	32
2.6.1. Skattepligt, indkomstopgørelse og skatteberegning	32
2.6.2. Beskatnings- og skattedelingsregler i forbindelse med flytning	32
2.6.3. Skattedelingsregler i forbindelse med særlig indkomstskat	33
2.6.4. Skattedelingsregler vedrørende sømandsskat	33
2.6.5. Andre skattedelingsregler	34
2.6.6. Den amtskommunale indkomstskat	35
2.7. DEN KOMMUNALE SELSKABSBESKATNING	35
2.7.1. Den kommunale selskabsskats historie	36
2.7.2. De gældende regler for den kommunale selskabsskat	39
2.8. AFSLUTTENDE BETRAGNINGER OM UDVIKLINGEN I DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING	41
APPENDIKS TIL KAPITEL 2. BEREGNING AF ERHVERVS- OG OPHOLDSKOMMUNESKAT EFTER KOMMUNESKATTELOVEN AF 1937	42
KAPITEL 3. MÅLSÆTNINGER FOR DEN KOMMUNALE BESKATNING	48
3.1. BEGRUNDELSER FOR KOMMUNALT SELVSTYRE: DECENTRALISERINGENS FORDELE	49
3.2. IMPLIKATIONER FOR DEN KOMMUNALE BESKATNING	50
3.3. LAYFIELD-KOMMISSIONEN OM MÅLSÆTNINGER FOR DEN KOMMUNALE BESKATNING	53
3.4. DEN KOMMUNALE BESKATNING OG DE STATSLEGE SKATTEPOLITISKE MÅLSÆTNINGER	56
3.5. ER NYTTE- OG EVNEPRINCIPPERNE UFORENELIGE I DEN KOMMUNALE BESKATNING?	59
3.6. BØR KOMMUNERNE KUNNE FØRE EN SELVSTÆNDIG OMFORDELINGSPOLITIK VIA DEN KOMMUNALE INDKOMSTSKAT?	62

	<u>Side</u>
KAPITEL 4. INCIDENSEN AF KOMMUNALE INDKOMSTSKATTER	66
4.1. INCIDENSEN AF LOKALE INDKOMSTSKATTER	67
4.2. INCIDENSEN AF KOMMUNALE UDGIFTER	69
4.3. INCIDENSEN AF EN BALANCERET BUDGETUDVIDELSE I EN ENKELT KOMMUNE	70
4.4. INCIDENSEN AF EN EJENDOMSSKATTEFINANSIERET KOMMUNAL SERVICE- UDVIDELSE	76
4.5. INDKOMST- CONTRA EJENDOMSSKATTER I DEN KOMMUNALE FINAN- SIERING	79
KAPITEL 5. MULIGE REFORMER AF DEN PERSONLIGE KOMMUNALE INDKOMST- BESKATNING	84
5.1. EN KOMMUNAL ENHEDSSKAT	85
5.2. KOMMUNAL OMFORDELINGSPOLITIK VIA INDKOMSTSKATTEN	87
5.3. BØR DEN KOMMUNALE INDKOMSTSKAT UDSKRIVES EFTER EN PRO- GRESSIV SKALA?	91
5.4. BØR SKATTEFRADRAKSRETTE N HELT ELLER DELVIS GENINDFØRES?	94
5.5. BOPÆLS- CONTRA ERHVERVSKRITERIET I DEN KOMMUNALE IND- KOMSTBESKATNING	100
5.6. SKATTEDELINGSREGLERNE I FORBINDELSE MED SÆRLIG INDKOMST- SKAT OG SØMANDSSKAT	103
KAPITEL 6. KOMMUNALE VIRKSOMHEDSSKATTER	107
6.1. ER DER EN BEGRUNDELSE FOR SELSKABSSKATTEN?	107
6.2. ER DER EN BEGRUNDELSE FOR EN KOMMUNAL SELSKABSSKAT?	111
6.3. INCIDENSEN AF EN SELVSTÆNDIG KOMMUNAL SELSKABSSKAT	115
6.4. AFSLUTTENDE BETRAGTNINGER OM DEN KOMMUNALE ANDEL AF SELSKABSSKATTEN	118
6.5. KOMMUNALE SKATTER PÅ VIRKSOMHEDERNES ARBEJDSKRAFTFORBRUG	121
6.6. EN KOMMUNAL SKAT PÅ FORBRUGSGRUNDLAGET	124

KAPITEL 1

INDKOMSTSKATTENS ROLLE I DEN KOMMUNALE FINANSIERING

Som baggrund for den efterfølgende beskrivelse og vurdering af det kommunale indkomstskattesystem gives i dette indledende kapitel en kort talmæssig belysning af indkomstskattens betydning som kommunal finansieringskilde. I kapitlets første afsnit beskrives indkomstskattens aktuelle rolle i den kommunale finansiering, mens det andet afsnit trækker nogle få historiske udviklingslinier op. Endelig sætter det tredje og afsluttende afsnit det danske kommunale skattesystem i et internationalt perspektiv.

1.1. INDKOMSTSKATTENS AKTUELLE ROLLE I DEN KOMMUNALE FINANSIERING.

I tabel 1.1 er givet en oversigt over den danske skattestruktur i 1985, omfattende såvel staten (incl. sociale kasser og fonde) som den kommunale sektor. Tabellen fremhæver indkomstbeskatningens store betydning for finansieringen. I 1985 udgjordes over 56 pct. af det samlede skatteprovenu således af indkomstskatter, dvs. af den personlige indkomstskat, selskabsskatten og realrenteafgiften. Af disse godt 56 pct. udgjorde den personlige indkomstskat alene næsten 50 pct. For amter og kommuner spiller den personlige indkomstskat endda en endnu større rolle, idet den i 1985 stod for henholdsvis 92 pct. og 90 pct. af det samlede skatteprovenu til disse to sektorer. Indkomstskattens høje provenuandel i den kommunale sektor skal naturligvis ses på baggrund af, at amter og kommuner ikke opkræver afgifter af varer og tjenester, som repræsenterer næsten halvdelen af statens provenu.

Tabel 1.1. Skattestruktur for den statslige og kommunale sektor 1985 (procent af samlet skatteprovenu).

Skatteart	Staten	Amts-kommuner	Primær-kommuner*)	I alt
Indkomstskatter	30,4	6,9	19,1	56,4
Gebyrer og bøder	0,3	-	-	0,3
Bidrag til sociale ordninger	4,5	-	-	4,5
Skatter af formue og ejendom	2,0	0,6	1,2	3,8
Afgifter af varer og tjenester	34,6	-	-	34,6
Andre produktionsskatter	0,3	-	-	0,3
I alt	72,1	7,5	20,3	100

*) Inclusive Københavns og Frederiksberg kommune.

Kilde: Danmarks Statistik: Skatter og afgifter 1986, tabel 2.8.

Tabel 1.2 giver en nærmere belysning af den forventede kommunale skattestruktur i 1987 med særligt henblik på indkomstskattens rolle. Kommuner og amter budgetterer for 1987 med samlede skatteindtægter på godt 100 mia. kr., hvoraf indkomstskatterne tegner sig for godt 92 mia. kr. Kun den personlige indkomstskat med et forventet provenu på knap 88 mia. kr. er en egentlig kommunal indkomsskat, hvorimod der for selskabsskattens, sømandsskattens og den særlige indkomstskats vedkommende blot er tale om, at **(primær)kommunerne** modtager en fast andel af den statsligt opkrævede skat. Af disse supplerende indkomstskatteklender er det i øvrigt kun selskabsskatten, der har en vis kvantitativ betydning for kommunernes økonomi.

Tabel 1.2. Kamuneraes og amtskommunernes budgetterede samlede skatteindtægter i 1987 (Mio, kr.).

Skatteart	Amts-kommuner	Primær-kommuner	Kbhvn. og Fr.berg	Kommuner i alt
Personlig indkomstskat	25.146	52.307	10.309	87.762
Kommunal andel af sanands-skat	0	260	32	292
Kommunal andel af særlig indkomstskat	0	257	22	279
Kommunal andel af selskabs-skat	0	1.458	603	2.061
Afregning vedr. tidligere år	450	1.231	113	1.794
Indkomstskatter i alt	25.596	55.513	11.079	92.188
Grundskyld	2.770	2.914	1.237	6.921
Øvrige skatter	94	1.169	167	1.430
Ejendomsskatter og øvrige skatter i alt	2.864	4.083	1.404	8.351
Samlede skatteindtægter	28.460	59.596	12.483	100.539

Kilde: Kommunale Tal fra Indenrigsministeriet, 1987, Budget.

Indkomstskatternes forventede vægt i den samlede kommunale finansieringsstruktur i 1987 fremgår af tabel 1.3. Det ses, at indkomstskatterne bidrager med over halvdelen af den samlede finansiering, mens driftsindtægterne (takster m.v.), der har fået en stigende betydning i de senere år, nu tegner sig for over en femtedel af finansieringen. Den tredjevigtigste kommunale finansieringskilde er de generelle statstilskud, som bidrager med knap 16 pct. Betydningen af denne indtægtskilde vil dog falde i de kommende år, hvis Folketinget fastholder sin beslutning om at reducere bloktilskuddene til amterne til 2 mia. kr. i løbende priser fra 1989. Ved opgørelsen af de statslige refusioner i tabel 1.3 er ikke medtaget 100 pct.-refusionerne af udgifterne til folke- og førtidspension, hvor kommunerne jo i realiteten blot varetager udbetalingerne på statens vegne. Med denne opgørelsesmetode udgør refusionerne

kun knap 9 pct. af de kommunale indtægter. Den sidste finansieringskilde af en vis betydning er "øvrige skatter" - først og fremmest ejendomsskatter - der bidrager med lidt under 5 pct.

Tabel 1.3. Den kommunale finansieringsstruktur 1987 (budgetterede tal).

Finansieringskilde	Amtskommuner		Primærkommuner*)		Kommuner i alt	
	Mio.kr.	Pct.	Mio.kr.	Pct.	Mio.kr.	Pct.
Indkomstskatter	25.596	55,9	66.592	49,7	92.188	51,2
Øvrige skatter	2.864	6,3	5.487	4,1	8.351	4,6
Driftsindtægter	8.400	18,3	31.249	23,3	39.649	22,0
Forbrug af likvide aktiver	117	0,3	2.375	1,8	2.492	M
Nettolåntagning og øvrige finansforskydninger	-189	-0,4	-11	0,0	-200	-0,1
Momsudligning	-1.886	-4,1	-4.345	-3,2	-6.231	-3,5
Generelle statstilskud	10.700	23,4	17.390	13,0	28.090	15,6
Statslige refusioner**)	203	0,4	15.369	11,5	15.572	8,7
I alt	45.805	100	134.106	100	179.911	100

*) Inklusive København og Frederiksberg.

**) Eksklusive 100 pct.-refusionerne af udbetalte offentlige pensioner.
Kilde: Kommunale Tal fra Indenrigsministeriet, januar 1987.

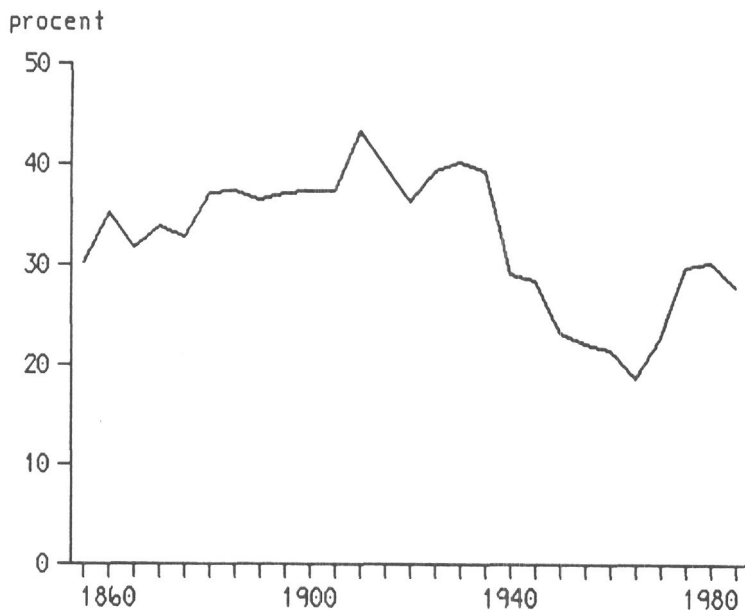
1.2. UDVIKLINGSLINIER I DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING.

Siden midten af 1960'erne har de kommunale skatter fået en stigende vægt i den samlede skatteopkrævning i Danmark. Forinden var der dog sket et kraftigt fald i den kommunale andel af det samlede skatteprovenu i de første årtier af efterkrigstiden, og som følge af dette fald var den kommunale skatteandel endnu ved 1980'ernes begyndelse ikke nået op på det relativt høje niveau, den lå på i hele perioden fra 1860 til 1940, jf. figur 1.1. Den høje kommunale skatteandel tilbage i sidste århundrede skal bl.a. ses på baggrund af, at kommunerne opkrævede en art indkomstskat længe før indførelsen af den statslige indkomstskat i 1903, som det vil blive nærmere omtalt i kapitel 2.

Af tabel 1.1 og 1.2 fremgik det, at indkomst- og ejendomsskat-
terne er de to altdominerende kommunale skattekilder. Siden
århundredskiftet er indkomstskattens andel af det kommunale
skatteprovenu steget fra under halvdelen til godt 90 pct. ved
begyndelsen af 1980'erne, mens ejendomsskatternes provenuandel

Figur 1.1.

**Kommunale skatter i procent af samtlige skatter i perioden
1855-1980.**



Kilde: Norstrand (1982, s. 31) samt indenrigsministerielle
tal.

Anm.: Kurven er baseret på 5-års observationer.

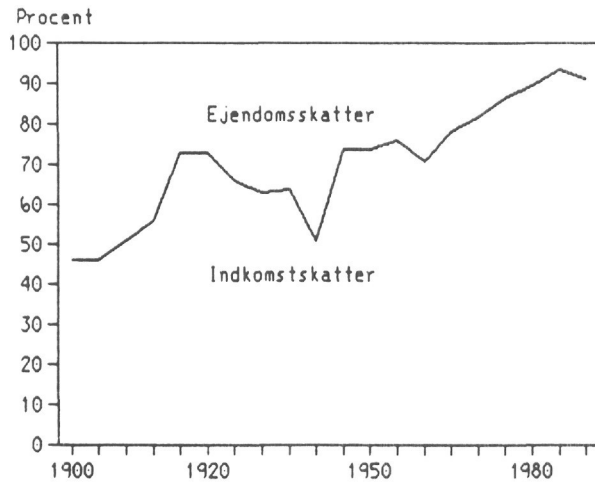
ifølge figur 1.2 er faldet tilsvarende. Den stigende tendens i indkomstskatteandelen har dog ikke været ubrudt, idet den blev vendt til et fald i en lang periode i mellemkrigstiden, ligesom der var et korterevarende fald fra slutningen af 1950'erne til begyndelsen af 1960'erne. Også på det allerseneste har der været en svag tendens til fald i indkomstskatteandelen. Mens det tidligere særligt var i landkommunerne, at ejendomsskatterne havde en stor vægt i de kommunale budgetter, er det i dag fortrinsvis de større bysamfund, der holder relativt høje grundskyldspromiller. Det er således især landkommunerne, der har benyttet sig af stigende indkomstskatteudskrivning.

Figur 1.3 viser, at den samlede kommunale sektor i efterkrigstiden har øget sin andel af provenuet af den personlige indkomstskat fra ca. 40 pct. til ca. 50 pct., mens statens andel er faldet tilsvarende. Denne udvikling dækker primært over en stigning i amternes provenuandel fra 0 til omkring 10 pct., siden amterne fra 1972 fik ret til at udskrive indkomstskat.

De kommunale indkomstskatters stigende betydning i forhold til de samlede personlige indkomstskatter er et resultat af udviklingen i de gennemsnitlige kommunale skatteprocenter, som vises i tabel 1.4, der går tilbage til kildeskattens indførelse i 1970. Det fremgår, at borgerne siden da næsten hvert år har måttet afgive en stigende andel af deres skattepligtige indkomst til amter og kommuner, med 1974 som en formentlig kærkommen undtagelse. Fra 1983 til 1986 skete der ganske vist en stabilisering af det samlede kommunale skattetryk, men denne tendens er afløst af en ny mærkbar stigning på 0,9 procentpoint fra 1986 til 1987. Fra 1970 til 1987 er den samlede kommunale skatteprocent steget med 12,7 points fra 15,6 til 28,3, hvoraf de 8,1 points hidrører fra den amtslige indkomstskat. Ved dennes indførelse i 1972 skete der umiddelbart et næsten tilsvarende fald i den primærkommunale skatteprocent, men for perioden som helhed har ændringen af byrdefordelingen mellem amter og kommuner ikke kunnet hindre, at sidstnævnte har øget deres skatteprocent med 4,6 points. Denne udvikling i den kommunale beskatning har været medvirkende til at gøre

Figur 1.2.

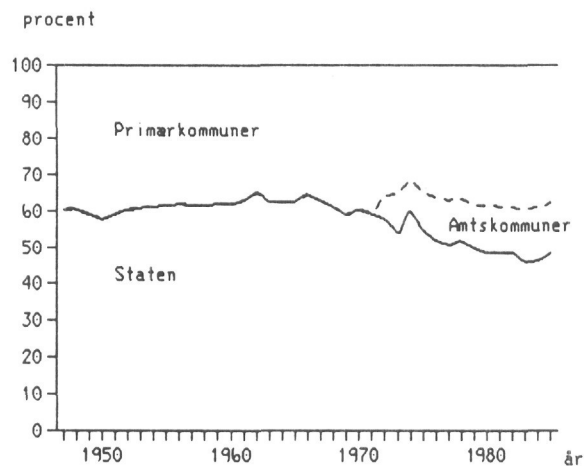
De kommunale skatters fordeling på indkomst- og ejendomsskatter 1900-1980.



Kilde: Norstrand (1982, s. 35) samt indenrigsministerielle tal.

Figur 1.3.

De personlige indkomstskatters fordeling på modtagende delsektorer 1947-1980.



Kilde: Norstrand (1982, s. 39) samt indenrigsministerielle tal.

Danmark til landet med det højeste personlige indkomstskatte-
tryk i verden, jævnfør nedenfor.

Tabel 1.4. Gennemsnitlige udskrivningsprocenter for den per-
sonlige kommunale indkomstskat 1970-87.

År	Primærkommuner*)	Amtskommuner	Kommuner ialt
1970	15,6	0	15,6
1971	18,3	0	18,3
1972	14,7	3,9	18,6
1973	15,8	4,9	20,7
1974	14,6	4,2	18,8
1975	15,5	4,7	20,2
1976	16,5	5,4	21,9
1977	16,7	5,6	22,3
1978	16,7	5,6	22,3
1979	17,9	5,6	23,5
1980	18,5	5,9	24,4
1981	18,5	6,1	24,6
1982	18,6	6,3	24,9
1983	19,9	7,2	27,1
1984	19,9	7,5	27,4
1985	19,7	7,6	27,3
1986	19,7	7,7	27,4
1987	20,2	8,1	28,3

*) Incl. København og Frederiksberg.

Kilde: Danmarks Statistik: Skatter og afgifter, 1981 og 1986
Budgetdepartementet: Budgetoversigt, December 1986.

1.3. DET DANSKE KOMMUNALE SKATTESYSTEM I INTERNATIONALT PER- SPEKTIV.

I tabel 1.5. gives et billede af strukturen i den offentlige sektors samlede skatteindtægter i en række OECD-lande, opgjort i procent af de pågældende landes bruttonationalprodukt. Tabellen afspejler det efterhånden velkendte forhold, at Danmark i langt højere grad end andre lande finansierer de offentlige udgifter over indkomstskatterne. Også skatterne på varer og tjenester vejer i Danmark tungere i forhold til BNP end i noget andet land, hvilket dog også må ses i sammenhæng med, at Danmark næst efter Sverige havde det højeste samlede skatte-
tryk i verden det pågældende år (1984). Modstykket til den store betydning af indkomst- og forbrugsskatterne i Danmark er

den i international sammenhæng meget ringe betydning af arbejdsmarkedsbidrag til sociale ordninger og af lønskatter ("payroll taxes"), dvs. skatter udskrevet på lønsummen eller i forhold til antallet af medarbejdere.* For ikke at overdramatisere den relative tyngde af den direkte skattebyrde i Danmark bør det for en ordens skyld nævnes, at byrden ved sociale bidrag og ved lønskatter i overvejende grad må formodes at blive båret af lønmodtagerne i form af en lavere disponibel løn, uanset om de pågældende skatter formelt betales af lønmodtagere eller arbejdsgivere. Disse skatter er imidlertid ofte mindre "synlige" end den direkte, personlige indkomstskat, og vil derfor formentlig vække mindre modstand i befolkningen. Dette kan ud fra et politikersynspunkt opfattes som en fordel, men på den anden side kan der som nævnt i kapitel 3 argumenteres for, at skatterne netop bør være så synlige som muligt, så borgerne får en klar bevidsthed om prisen for de offentlige ydelser, de er med til at finansiere.

*) Bemærk, at disse lønskatter i tabel 1.1 for overskuelighedens skyld er indregnet i posten "bidrag til sociale ordninger".

Tabel 1.5. Skattestruktur i udvalgte OECD-lande 1984 (skatteprovenu i procent af BNP).

Land	Skatter på indkomst	Bidrag til sociale ordninger	Løn-skatter	Skatter på formue og ejendom	Skatter på varer og tjenester	Øvrige skatter	Samlet skatte-tryk
Danmark	27,0	1,9	0,2	2,0	16,9	0,1	48,1
Sverige	21,3	13,2	2,4	0,8	12,7	0,1	50,5
Norge	18,7	9,9	-	0,8	16,8	0,3	46,5
Finland	18,0	3,1	0,1	1,0	13,7	0,1	36,0
Holland	12,1	20,2	-	1,5	11,6	0,1	45,5
Belgien	19,2	15,1	-	0,8	11,6	-	46,7
Vesttyskland	12,6	13,7	-	1,2	10,2	-	37,7
Storbritannien	14,7	7,0	0,4	4,7	11,7	-	38,5
Frankrig	7,9	19,8	1,1	2,0	13,0	1,6	45,4
Schweiz	13,4	10,2	-	2,5	6,1	-	32,2
Italien	14,9	14,0	-	1,2	10,7	0,4	41,2
USA	12,3	8,4	-	3,0	5,3	-	29,0
Japan	12,5	8,1	-	2,6	4,1	0,1	27,4
EEC*)	14,6	12,1	0,4	1,8	12,9	0,2	42,0
CECD Europa*)	14,0	10,6	0,5	1,5	12,1	0,2	38,9
OECD Total*)	14,3	9,2	0,5	1,8	11,2	0,2	37,2

*) Uvejet gennemsnit.

Kilde: OECD: Revenue Statistics 1965-85.

Mens tabel 1.5 vedrører skatteopkrævningen til den samlede offentlige sektor, belyser tabel 1.6 den kommunale skattestruktur i forskellige OECD-lande. Bemærk, at de anførte tal for forbundsstaternes vedkommende ikke omfatter skatter til delstaterne, da disse typisk har en størrelse, der ikke med rimelighed kan sammenlignes med en dansk kommune. Man ser, at de nordiske lande, herunder specielt Danmark og Sverige, har et markant højere kommunalt skattetryk end de andre vestlige lande. Der synes altså at være en særlig nordisk tradition for et stærkt kommunalt selvstyre. Som en afspejling heraf ligger de kommunale indkomstskatters andel af BNP på et langt højere niveau i Norden, og igen især i Sverige og Danmark, end i andre lande. Ejendomsskatterne vejer relativt tungt i den kommunale skattestruktur i de angelsaksiske lande og især i Storbritannien, hvor man stadig ikke har indført en lokal indkomstskat. De britiske kommunale ejendomsskatter ("rates") er dog ved at blive erstattet af en ny skat, der tilsyneladende vil blive opkrævet som et fast beløb pr. beboer i ejendommen, altså en såkaldt "kopskat".

Tabel 1.6. Kommunal*) skattestruktur i udvalgte **OECD-lande** 1984 (kommunalt skatteprovenu i procent af **BNP**).

Land	Skatter på				Samlet kommunalt skattetryk
	Indkomst	Ejendom	Varer og tjenester	Andet	
Danmark	12,8	0,9	-	0,4	14,1
Sverige	14,8	-	-	1,1	15,9
Norge	7,1	0,5	-	0,8	8,4
Finland	8,5	0,1	-	0,8	9,4
Holland	-	0,8	-	0,3	1,1
Belgien	1,6	-	-	0,8	2,4
Vesttyskland	2,5	0,6	-	-	3,1
Storbritannien	-	4,1	-	-	4,1
Frankrig	0,6	1,2	0,1	2,0	3,9
Schweiz	4,7	0,7	-	-	5,4
Italien	0,2	-	0,1	0,8	1,1
USA	0,2	2,6	0,4	0,2	3,4

*) Omfatter ikke skatter til det føderale niveau (states, Länder etc«).
Kilde: OECD: Revenue Statistics 1965-85.

1.4. KONKLUSION.

Alt i alt kan det af talmaterialet i dette kapitel konkluderes, at indkomstskatten i Danmark er langt den mest dominerende indtægtskilde både for den offentlige sektor som helhed og for den kommunale sektor. Endvidere gælder, at indkomstskatten har fået stigende betydning for kommunernes finansiering, og at det danske indkomstskattetryk, herunder ikke mindst det kommunale indkomstskattetryk, ligger på et internationalt set meget højt niveau.

På denne baggrund turde det være relevant at stille spørgsmålet, om der er mulighed for at forbedre det eksisterende kommunale indkomstskattesystem?

K A P I T E L 2

D E N K O M M U N A L E I N D K O M S T B E S K A T N I N G : H I S T O R I K O G G Æ L D E N D E R E G L E R

En vurdering af det kommunale indkomstskattesystem må tage udgangspunkt i en beskrivelse af de gældende skatteregler. For at forstå baggrunden og motivationen for disse regler er det imidlertid nødvendigt at se dem i historisk perspektiv. En inddragelse af de historiske erfaringer kan endvidere være nyttig ved overvejelser om fremtidige ændringer i det kommunale skattesystem.

Dette kapitel trækker derfor nogle historiske udviklingslinier op forud for gennemgangen af de nugældende regler for kommunal indkomstbeskatning. Den første og største del af kapitlet er viet til de personlige indkomstskatter, mens den kommunale selskabsbeskatning tages op i sidste del af kapitlet.

2.1. TIDLIG KOMMUNAL INDKOMSTBESKATNING.

Mens en permanent, statslig indkomstbeskatning først blev indført med skattereformen af 1903, har den kommunale indkomstbeskatning i Danmark en betydeligt længere historie. Allerede i det syttende århundrede synes det således at have været almindelig praksis i købstæderne at påligne borgerne skat efter "formue og lejlighed", dvs. efter økonomisk evne og formåen. I sognekommunerne blev beskatning efter formue og lejlighed indført i 1803 med henblik på at finansiere fattigforordningen af samme år.

Før skattereformen af 1903 var formue- og lejlighedsskatten ikke en egentlig indkomstskat, idet man netop også tog hensyn til formueforholdene og andre relevante økonomiske forhold ved fastlæggelsen af skatteyderens skatteevne. Københavns Kommune fik dog allerede i 1861 en "moderne" indkomstskat til afløs-

ning af den tidligere **næringsskat** (en forløber for den senere erhvervskommuneskat, som omtales nedenfor). Baggrunden for overgangen til en egentlig indkomstskat har formentlig bl.a. været, at ligningsmyndighederne i landets største by ikke har haft det indgående kendskab til de enkelte skatteyderes økonomi, som reglerne for ligning efter formue og lejlighed forudsatte. Den københavnske indkomstskat var beskeden, idet den ikke kunne overstige 3 pct. af skatteindtægten, og indtil 1880 opkrævedes den endda med lavere satser, der varierede efter kommunens årlige behov.

Med undtagelse af en kort periode fra 1933 til 1937 har de danske amtskommuner ikke haft ret til at udskrive indkomstskat før 1972. **Landkommunalloven** af 1867 indeholdt dog en regel om, at amtsrådet kunne bestemme, at indtil 1/3 af det beløb, som i et år skulle udskrives i skat til amtskommunen, skulle lignedes på de under amtet hørende sognekommuner og udredes af disse på samme måde som deres øvrige udgifter. På denne måde kunne sognekommunernes beboere i realiteten komme til at betale indkomstskat til amtet, selvom en direkte udskrivning af amtskommunal indkomstskat ikke forekom. Denne mulighed for en "indirekte" amtskommunal indkomstbeskatning bortfaldt med loven om kommunale ejendomsskatter af 1933, der i stedet gav amtsrådene ret til at udskrive indkomstskat direkte på **sognekommunernes** beboere, forudsat at landbrugets forrentningsprocent oversteg et vist minimum. Denne forudsætning nåede dog aldrig at blive opfyldt, før muligheden for direkte indkomstskat til amtet helt afskaffedes i medfør af kommuneskattelovene af 1937.

Før disse vigtige love gennemgås, skal deres forudsætninger i skattereformen af 1903 ganske kort omtales.

2.2. SKATTEREFORMEN AF 1903 OG INDFØRELSEN AF PROGRESSIV KOMMUNESKAT I HOVEDSTADSOMRÅDET.

Et af de første vigtige resultater af det politiske systemskifte ved århundredets begyndelse var den ved lovene af 15.

maj 1903 gennemførte reform af den direkte beskatning til stat og kommune. Disse love gjorde indkomst- og formueskatten til permanente statslige indtægtskilder, og fastlagde nogle grundprincipper for indkomst- og formueopgørelsen, som i vid udstrækning stadig fastholdes.

På det kommunale område indførte reformen af 1903 foruden en kommunal ejendomsskyld også en såkaldt erhvervskommuneskat og en kommunal selskabsskat, der for begges vedkommende blev bevaret indtil 1959. Samtidigt bestemtes, at kommunernes selvstændige ansættelse af grundlaget for formue- og lejlighedsbeskatningen skulle tage udgangspunkt i den indkomst, hvoraf der skulle betales indkomstskat til staten.

For Københavns vedkommende gav indførelsen af de nævnte nye kommunale skatter anledning til, at den maksimale procentsats for opholdskommuneskatten blev sat ned til 2 1/2. Efterhånden nødvendiggjorde stigende udgifter imidlertid en skærpelse af indkomstbeskatningen. Dette muliggjordes af en lov af 1910, som foruden at indebære en stigning i den gennemsnitlige skatteprocent også fastlagde en progressiv skatteskala, der samme år udstraktes til at gælde Frederiksberg Kommune, som hermed forlod ligningen efter formue og lejlighed. Fra 1937 blev også opholdskommuneskatten i Gentofte udskrevet efter den statsligt fastsatte progressive skala. Denne fælles skala for de tre hovedstadskommuner fastlagde forholdet mellem skatteprocenterne for de forskellige indkomstintervaller. De enkelte kommuner kunne imidlertid efter egen beslutning bestemme den gennemsnitlige skatteprocent ved at gange den statsligt fastlagte skala med en selvvalgt udskrivningsprocent.

Ligesom hovedstadens kommunale indkomstbeskatning altså var progressiv, var det samme i princippet tilfældet for formue- og lejlighedsbeskatningen i provinsen, som det vil fremgå af den følgende omtale af kommuneskatteloven af 1937.

2.3. KOMMUNESKATTELOVEN AF 1937.

Med denne lov fastlagdes principperne for den kommunale beskatning frem til slutningen af 1950'erne. I det følgende gennemgås de vigtigste træk af lovens bestemmelser om den personlige kommunale indkomstbeskatning, der bestod af en **opholdskommuneskat** og en **erhvervskommuneskat**.

2.3.1. Opholdskommuneskatten.

Pligten til at svare opholdskommuneskat opstod som hovedregel, når en skatteyder eller hans husstand havde haft fast ophold i kommunen i mindst 3 måneder af året.

I de tre hovedstadskommuner blev opholdskommuneskatten udskrevet efter de ovenfor nævnte principper, dvs. ved at anvende en progressiv skatteskala på den samme indkomst, som lå til grund for påligningen af den statslige indkomstskat.

For provinskommunerne var opholdskommuneskatten en videreførelse af formue- og lejlighedsskatten. Under denne beskatningsform søgte man ikke at sikre en vis progression ved hjælp af en progressiv skatteskala, men derimod ved at foretage visse forhøjelser og nedsættelser af den indkomst, hvoraf der skulle betales indkomstskat til staten. Disse forhøjelser og nedsættelser, der ledte frem til den såkaldte **kommuneskattepligtige indkomst**, skete ved en proces, som strakte sig over følgende fire led:

- 1) I en række kommuner, fortrinsvis mindre landkommuner, foretoges der forhøjelse af indkomsterne efter den kilde, hvoraf de flød. Der var således adgang til at forhøje indkomsten af kapital med indtil 50 pct., mens indkomst af fast ejendom kunne forhøjes op til 35 pct. Endvidere kunne indtægt i form af livrente o.l. forhøjes indtil 25 pct., mens pension, aftægt eller pensionsberettiget indkomst kunne hæves op til 15 pct. Filosofien bag disse bestemmelser synes at have været, at de nævnte indkomstarter i varierende grad var "lettere tjent" end almindelig

arbejdsindkomst, og dermed burde beskattes hårdere. Adgangen til at forhøje indkomster af kapital og fast ejendom kan også have haft til formål at sikre, at landbrugere og andre selvstændige med betydelige naturalieindkomster kom til at bære en "rimelig" del af skattebyrden. For selvstændige opstod i øvrigt det problem, hvordan indtægten fra erhvervsvirksomhed kunne opdeles i kapitalindkomst og arbejdsindkomst. Man anvendte her den praksis at ansætte kapitalindkomsten til 4 pct. af den i virksomheden indestående kapital.*)

- 2) Efter en eventuel forhøjelse af indkomsterne efter kilde skulle der i alle kommuner gives et nedslag i indkomsten for det antal børn, som skatteyderen havde forsørgerpligt overfor.
- 3) Som det tredje led i beregningen af den **kommuneskatte-**pligtige indkomst kunne kommunerne herefter foretage forhøjelser eller nedsættelser som en funktion af indkomstens størrelse på grundlag af en ligningsskala fastsat og offentliggjort af kommunalbestyrelsen. Kommunen var dog ikke berettiget til at forhøje store indkomster med mere end 50 pct. (eller kun 40 pct., hvis forhøjelse efter indkomstkilden allerede var foretaget), mens omvendt små indkomster ikke måtte nedsættes med mere end 70 pct., dog i visse tilfælde med 80 pct. eller 90 **pct.** for meget lave indkomster.
- 4) Endelig var der som det fjerde led mulighed for at foretage visse skønsmæssige forhøjelser - hvis den i tredje led omtalte maksimale forhøjelse på 50 pct. ikke allerede var foretaget - eller nedsættelser i tilfælde, hvor særlige omstændigheder kunne begrunde det. På denne måde

Det er interessant, at et lignende princip for beregning af kapitalindkomsten er blevet genoplivet med virksomhedsskattebogen af 19. marts 1986, omend formålet nu er at beskatte kapitalindkomst lavere end arbejdsindkomst.

kunne man f.eks. tage hensyn til, om en skatteyder havde været ramt af særligt store tab eller uheld i det sidste driftsår, om han havde været ramt af sygdom eller arbejdsløshed eller havde særligt stor forsørgerbyrde osv.

De kommuneskattepligtige indkomster, der fremkom ved ovennævnte proces, blev alle beskattet med samme procent, ligningsprocenten, der fastsattes med henblik på at opnå det påkrævede totale indkomstskatteprovenu i kommunen. For at forebygge vilkårligheder i indkomstansættelsen fastslog loven, at de procentvise forhøjelser efter indkomstkilden i en kommune skulle være de samme for alle indtægter af samme art. Endvidere bestemte loven, at de under punkt 3) nævnte forhøjelser eller nedsættelser skulle være ens for skatteydere med samme indtægt. Det er dog klart, at de under punkt 4) omtalte skønsmæssige forhøjelser eller nedsættelser af indkomsten "efter lejligheden" må have åbnet en vis mulighed for vilkårlig forskelsbehandling af skatteyderne, hvilket ud fra et retssikkerhedssynspunkt kunne forekomme uheldigt. På den anden side har den ideelle hensigt bag formue- og lejlighedsbeskatningen tydeligt nok været, at ligningsmyndighederne i de små kommuner skulle udnytte deres lokalkendskab til de enkelte skatteyderes individuelle forhold med henblik på at opnå en mere retfærdig fordeling af skattebyrden efter den "sande" skatteevne.

2.3.2« Erhvervskommuneskatten.

Erhvervskommuneskatten var en interessant dansk skatteblomst med rødder langt tilbage i tiden. Allerede i begyndelsen af forrige århundrede opkrævede man således i købstæderne en "næringskat" hos dem, der havde næring i købstaden uden hensyn til, hvor de boede. Disse skatter ophævedes dog i 1861 og 1863 som følge af de liberalistiske strømninger, der kulminerede med næringsfrihedens gennemførelse.

Med skattereformen af 1903 genindførtes imidlertid **erhvervskommuneskatten** på indtægt af selvstændig erhvervsvirksomhed og af fast ejendom. Senere blev kredsen af erhvervsskattepligtige

udvidet ved love af 1918 og 1924 og endnu engang med **kommune-**skatteloven af 1937.

Som det nærmere forklares nedenfor, var formålet med **erhvervs-**kommuneskatten dels at modvirke dannelsen af "skattelykommuner" og dels at sikre en efter datidens opfattelse "rimelig" fordeling af skatteindtægterne mellem erhvervs- og opholdskommunen.

Efter 1937-loven påhvilede erhvervskommuneskatten selvstændige erhvervsdrivende, der havde deres næring i erhvervskommunen, personer med indtægt af fast ejendom i kommunen, personer, der havde fast arbejde i erhvervskommunen, personer, der var ansat i erhvervskommunens tjeneste, samt medlemmer af bestyrelser o.l. for virksomheder med hjemsted i erhvervskommunen. Endvidere svarede personer, der var ansat i statens tjeneste, som drev havfiskeri, eller som var fastansatte på skibe i rutefart mellem erhvervskommunens havne og udlandet, halv erhvervsskat.

De nævnte skatteydere kunne dog kun pålægges erhvervskommuneskat, når deres indtægt i erhvervskommunen oversteg et vist minimum, og når deres statsskattepligtige indkomst oversteg en vis grænse. Endvidere indtraf erhvervsskattepligten af det foregående års indkomst kun, når skatteyderen stadig ved det aktuelle skatteårs begyndelse oppebar indkomst fra erhvervskommunen.

Hovedprincippet i erhvervskommuneskatten var, at en skatteyder med bopæl i én kommune og erhverv i en anden kommune skulle betale en skat af erhvervsindtægten svarende til det beløb, der ville være pålignet, hvis den pågældende havde boet i den "dyreste" af de to kommuner. For at realisere dette princip måtte man selvsagt spalte skatteyderens indkomst op efter den kommune, hvorfra den stammede. Meningen var med andre ord, at skatteyderen ikke skulle kunne opnå en fordel ved at lade erhvervsindtægt indtjent i en kommune med højt skattetryk komme til beskatning i en opholdskommune med lavt skattetryk.

Ved siden af dette relativt enkle princip fastlagde loven nogle ret komplicerede regler for fordelingen af den samlede kommunale indkomstskat mellem opholds- og erhvervskommunen. I appendiks til dette kapitel er vist eksempler på beregningen og fordelingen af den kommunale indkomstskat dels i det tilfælde, hvor opholdskommunens skatteprocent var lavere end erhvervskommunens, og dels i det omvendte tilfælde. På dette sted skal blot nævnes, at erhvervskommunen ifølge delingsreglerne modtog en større del af skatteyderens kommuneskat, jo større hans indkomst var.

Formålet med erhvervskommuneskatten var som allerede nævnt det dobbelte at modvirke velhaveres "skatteflugt" til rige kommuner med lav skatteprocent og at sikre erhvervskommunen en andel i den i kommunen skabte indkomst. Dette erklærede formål må ses på baggrund af det dengang ret almindelige fænomen, at virksomhedsejere og højere funktionærer boede relativt langt fra erhvervsstedet, mens arbejderne boede tæt ved arbejdspladserne. Man var øjensynligt bange for, at fabrikker m.v. udelukkende skulle blive placeret i bestemte bykommuner, som overvejende fik en befolkning af arbejdere og andre personer med små indtægter, mens arbejdsgivere, aktionærer og højt lønnede funktionærer boede i nabokommuner med lav skatteprocent. Denne problematik omkring skattelykommuner er jo heller ikke ukendt i dag, men den har givetvis været mere påtrængende under datidens forhold med mange små kommuner og relativt svage kommunale udligningsordninger.*)

Reglerne for beregning og fordeling af erhvervskommuneskatten tyder også på, at det har været et vigtigt motiv hos lovgiverne at sikre en vis omfordeling fra formodet rige til formodet fattige kommuner, idet reglerne indebar, at kun relativt høje indkomster kunne komme til at betale betydelige beløb i er-

*) Ved en lov af 14. april 1937 oprettede man en såkaldt fælleskommunal **udligningsfond**. Fonden ydede tilskud til kommunernes udgifter til social- og hospitalsvæsen og finansieredes af de "fælleskommunale skatter", der i realiteten var en progressiv statslig indkomst- og formueskat.

hvervskommuneskat. De indviklede skattedelingsregler synes endvidere at have haft til formål at sikre en vis overensstemmelse mellem fordelingen af skatteindtægterne og fordelingen af de udgifter, som de forskellige grupper af skatteydere formodedes at påføre henholdsvis opholds- og erhvervskommunen. F.eks. begrundede man den manglende erhvervskommuneskat af lave indkomster dermed, at de pågældende skatteydere ofte medførte relativt store udgifter for opholdskommunen i forhold til den kommuneskat, de betalte. Analogt hermed begrundedes erhvervskommuneskatten af høje indkomster undertiden med det eksempel, at en virksomhedsejer med bopæl i en anden kommune end virksomhedens beliggenhedskommune ville kunne påføre sidstnævnte erhvervskommune forskellige udgifter, f.eks. sociale ydelser til afskedigede arbejdere, samtidigt med at den modsvarende arbejdsgiverindkomst i fraværet af erhvervskommuneskatten ville blive beskattet et helt andet sted.

Nedenfor skal vi vende tilbage til argumenterne for og imod erhvervskommuneskatten, men forinden skal vi kort omtale endnu et eksempel på skattedeling mellem kommunerne i medfør af 1937-loven.

2.3.3. Landliggerskatten.

Mens erhvervskommuneskatten tilsigtede en skattedeling mellem erhvervs- og opholdskommunen, indeholdt loven også bestemmelser om skattedeling mellem forskellige opholdskommuner. I tilfælde, hvor en person i skatteåret havde ophold i flere kommuner, skulle han i hver kommune ansættes til et forholdsmæssigt skattebidrag, idet man ved fordelingen mellem de pågældende kommuner tog hensyn til den boligmæssige og erhvervsmæssige tilknytning til de pågældende kommuner samt til varigheden af opholdet i hver af kommunerne. Det var overladt kommunerne selv at ordne fordelingen. I tilfælde af uenighed afgjordes spørgsmålet af Indenrigsministeriet, eller eventuelt af amtsrådet.

Det hyppigst forekommende tilfælde af skattedeling mellem opholdskommuner var "landliggerskatten", hvor skatteyderen med

bevarelse af sin bopæl i hovedopholdskommunen tog sommerophold for mindst tre måneder i en landkommune. Man fulgte da ofte den fremgangsmåde, at landkommunen for den periode, hvor skatteyderen havde ophold dér, afkrævede ham $\frac{2}{3}$ af normal opholdskommuneskat, mens hovedopholdskommunen samtidigt nedsatte sin skat til $\frac{1}{3}$. Betragtningen var altså øjensynligt, at landliggere under opholdet på landet fortsat modtog visse ydelser fra deres hovedopholdskommune, men at de samtidigt normalt ikke påførte landkommunen de samme udgifter som denne kommunes egne beboere.

I forbindelse med landliggerskatten skulle der erlægges en særlig "forskellsskat", når hovedopholdskommunens skat var højere end bikommunens. Skatteyderen skulle da til hovedopholdskommunen svare forskellen mellem det skattebeløb, han ville komme til at betale, hvis han alene havde haft ophold i hovedopholdskommunen, og det skattebeløb, der faktisk blev afkrævet ham i de to kommuner tilsammen. Herved forhindredes, at landliggeren foruden af den landlige idyl også kom til at nyde godt af en skattenedsættelse som følge af sit sommerophold.

Det er interessant, at landliggerskatten i modificeret form overlevede frem til 1979.

2.4. DEN PERSONLIGE KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING I 1960'ERNE.

Principperne i kommuneskatteloven af 1937 blev fastholdt frem til 1959, hvor man foretog en række lovændringer med det formål at sikre en gradvis afvikling af formue- og lejlighedsbeskatningen samt en afvikling af erhvervskommuneskatten.

2.4.1. Overgangen til moderne ligningsmetoder i provinsen.

Allerede Skattelovskommissionens betænkning fra 1948 havde udtrykt kritik af formue- og lejlighedsskatten, og disse synspunkter har formentlig haft indflydelse på 1959-reformen. Skattelovskommissionen påpegede således, at formue- og lejlighedsbeskatningen medførte en meget stor uensartethed i graden

af progression i de enkelte kommuners indkomstskat. Kommissionen fandt endvidere, at sognekommunernes adgang til at forhøje skatteydernes indkomster efter kilden - se afsnit 2.3.1, punkt 1) - kunne medføre en vilkårlig forskelsbehandling af skatteydere indenfor samme kommune. Som eksempler nævnte man vanskelighederne ved at foretage en objektiv fordeling af de selvstændiges indtægter på arbejds- og kapitalindkomst samt det forhold, at tjenestemænds pensionsberettigende løn kunne forhøjes og dermed beskattes hårdere end anden arbejdsindkomst.

For at skabe større ensartethed i beskattningen og formentlig også for at opnå en vis administrativ forenkling fastslog 1959-reformerne, at kommuneskatten i købstæderne og de større bymæssige bebyggelser skulle opkræves som en proportional skat på den del af indkomsten, der oversteg et bundfradrag, som indenfor visse grænser kunne fastsættes af kommunerne selv. Fra lovgivningsmagts side ønskede man dog at bringe kommunerne op på de høje bundfradrag og bestemte derfor, at en kommune aldrig måtte vælge et fradrag, der var mindre, end den tidligere havde haft. Når man ikke straks tvang alle kommuner op på det højeste fradrag, var det for at forebygge for høje skatteprocenter i visse købstæder med et svagt beskatningsgrundlag.

I de tre hovedstadskommuner og i en ret vid kreds af oplandskommuner omkring hovedstaden bevarede man efter 1959 en kommunal skatteudskrivning efter en fælles, statsligt fastlagt progressiv skala, hvis satser kunne forhøjes eller nedsættes af de enkelte kommuner, dog således at forhøjelserne eller nedsættelserne skulle ske med samme procent for alle skatteydere. Kommunerne kunne med andre ord selv vælge den udskrivningsprocent, de ville anvende på den af staten fastsatte grundskala.

For de sognekommuner, der ikke havde karakter af større bymæssige bebyggelser - altså de egentlige landkommuner - bevarede man også efter 1959 adgangen til at ligne efter formue og lejlighed. Man søgte dog at tilskynde til en afvikling af denne arkaiske ligningsmetode med en bestemmelse om, at sognekommunerne kunne vælge at opkræve indkomstskatten efter de samme

regler som købstaderne, og at de derefter ikke kunne vende tilbage til den gammeldags ligning efter formue og lejlighed. Som følge heraf gik stadig flere sognekommuner over til proportionalbeskatning med bundfradrag.

2.4.2. Afviklingen af **erhvervskommuneskatten**.

Foruden ovennævnte ændringer i opholdskommuneskatten besluttede man også i 1959 at påbegynde en afvikling af erhvervskommuneskatten under indtryk af, at denne meget **administrationskræ**vende skat kun indbragte at nettoprovenu på ca. 2 pct. af den samlede indkomstskat til kommunerne,*) at den gav rig anledning til tvivl og tvistigheder kommunerne imellem, og at forskellene i de kommunale skatteprocenter med tiden var blevet mindre, hvilket mindskede tilskyndelsen til skatteflugt til "billige" kommuner.

Også de mere principielle kritikpunkter, der blev rejst af Skattelovskommissionen, kan have været medvirkende til afviklingen af erhvervskommuneskatten. Kommissionen påpegede således i sin anden betænkning fra 1950, at denne skat var et ufuldkomment middel til at eliminere fordelene ved at tage ophold i skattelykommuner, idet den kun ramte den del af skatteyderens indtægt, der var indtjent ved erhverv i en anden kommune, men ikke hans øvrige indtægt. Skatten forhindrede ikke, at personer med høje indtægter kunne have fordel af at søge sammen i skattelykommuner, hvor de både tog ophold og arbejde. Som et andet kritikpunkt mod erhvervskommuneskatten fremhævede Skattelovskommissionen de store principielle vanskeligheder ved at foretage en objektiv fordeling af skatteyderens indtægt efter den kommune, hvori den var indtjent. Endelig gjorde kommissionen opmærksom på, at det som følge af det ændrede beboelsesmønster ikke længere kunne tages for givet, at erhvervskommuneskatten typisk ville medføre en omfordeling fra

*) Man må her erindre sig, at betaling af **erhvervskommuneskat** var forbundet med en reduktion af **opholdskommuneskatten**, jævnfør appendiks.

rige forstadskommuner med mange velhavere til fattigere bykommuner med stor arbejderbefolkning. Efterhånden som også store grupper af arbejdere og lavere funktionærer rykkede ud i forstadskommunerne/ kunne disse tværtimod blive ramt utilsigtet hårdt af erhvervskommuneskatten.

Selv om erhvervskommunebeskatningen ikke betød meget for landets kommuner som helhed, havde den dog en vis betydning for København og de otte købstadskommuner. Man veg derfor tilbage fra en fuldstændig ophævelse og besluttede sig i stedet for en fiksering af erhvervskommuneskatten. Det bestemtes således, at København og købstæderne hver for sig fra en i loven angiven kreds af omegnskommuner skulle modtage et fikseret beløb svarende til, hvad disse kommuners skatteydere tidligere havde ydet netto til centralkommunen i erhvervsskat. Det beløb, omegnskommunerne på denne måde måtte udrede til centralkommunen, måtte de skaffe sig ved at udskrive skat på deres egne skatteydere, dvs. på såvel tidligere erhvervsskatteydere som andre skatteydere i kommunen. De fikserede betalinger til afløsning af erhvervskommuneskatten blev i hovedstadsområdet endeligt ophævet i forbindelse med den i 1974-75 indførte udligningsordning for området.

2.4.3. Harmoniseringen af den kommunale indkomstbeskatning i slutningen af 1960'erne.

Som følge af lovændringerne i 1959 opkrævede man omkring midten af 1960'erne kommunal indkomstskat efter hele tre principper: I hovedstadsområdet benyttede man en progressiv rateskala, i købstæderne og en række sognekommuner benyttede man proportionalsskat med bundfradrag, mens man i visse sognekommuner på landet stadig lignede efter formue og lejlighed.

I 1968 afskaffedes imidlertid den progressive rateskala i hovedstadsområdet, der i stedet gik over til proportionalsskat med bundfradrag. Den progressive skala blev opgivet, fordi det blev klart, at den var til fordel for de rigeste kommuner på grund af manglende udligning af forskellene i beskatningsgrundlag. Som vi nærmere skal forklare i kapitel 4, vil anven-

delse af en progressiv fremfor en proportional rateskala nemlig bevirke, at skatteydere med gennemsnitsindkomster vil slippe forholdsvis billigere i skat i rige end i fattige kommuner, og progressionen vil derved forstærke tendensen til afvandring fra de mindre velstillede kommuner med svagt beskatningsgrundlag og høj udskrivningsprocent.

I anden halvdel af 1960'erne skete der også en harmonisering af den kommunale indkomstbeskatning derved, at landkommunerne med stor hast forlod ligningen efter formue og lejlighed. Dermed uddøde en ejendommelig (men interessant) beskatningsform med rødder tilbage til 1600-tallet.

2.5. DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING EFTER KILDESKATTENS IND-FØRELSE.

Med indførelsen af kildeskatten og kommunalreformen i 1970 fuldbyrdedes harmoniseringen af den kommunale indkomstbeskatning, og det nye lovgrundlag for denne blev fastlagt i kommuneskatteloven af 1969.

Indførelsen af kildeskattesystemet nødvendiggjorde af teknisk-administrative grunde tilvejebringelse af større overensstemmelse mellem reglerne for beskatning til staten og til kommunen og en forenkling af reglerne for, til hvilken kommune en skatteyder skal svare kommunal indkomstskat. De vigtigste elementer i nyordningen af den personlige kommunale indkomstskat efter 1969-loven var følgende:

1. Kommuneskatten skulle opkræves efter de for statsskatten gældende regler, dvs. som kildeskat.
2. Der indførtes helårsskat i forhold til skatteyderen, dvs. skatteyderen skulle svare kommuneskat til samme kommune hele året uanset flytning til en anden kommune i årets løb.

3. Samtidig beskatning til to eller flere kommuner bortfaldt.
4. Den kommune, til hvilken skatteyderen svarede kommunal indkomstskat (skattekommunen), blev efter visse nærmere regler pligtig at afgive en andel af den skatteyderen påhvilende kommuneskat til den eller de kommuner, i hvilken han i skatteårets løb måtte tage ophold.
5. Den statsskattepligtige indkomst skulle danne grundlag for beregningen af den kommunale indkomstskat, og de i statsskattelovgivningen fastsatte personfradrag skulle i princippet også anvendes ved kommuneskattens beregning. Dog blev der i et vist omfang - i kommuner med lavt indbyggertal - åbnet kommunalbestyrelserne adgang til at fastsætte lavere personfradrag.

Ovennævnte principper for den personlige kommunale indkomstbeskatning er ikke blevet ændret væsentligt siden kildeskattens indførelse. I relation til punkt 4. ovenfor skal nævnes, at ophold i en anden kommune end bopælskommunen i mere end 90 dage af året gav anledning til en proportional deling af skattebetalingen mellem denne anden kommune og bopælskommunen (skattekommunen). Som tidligere omtalt blev denne moderne udløber af "landliggerskatten" imidlertid afskaffet med udgangen af 1979. En væsentlig begrundelse herfor var problemerne med at kontrollere længden af skatteydernes landliggerophold. Det blev hævdet, at visse land- og sommerhuskommuner, for at øge provenuet af landliggerskatten, tilskyndede deres landliggere til at overdrive længden af deres sommerophold over for deres bopælskommune. Tilskyndelsen skulle bl.a. have bestået i løfter om serviceforbedringer i sommerhusområder o.l. Ophævelsen af landliggerskatten må dog også ses som et led i de daværende bestræbelser for at forskyde den mellemkommunale byrdefordeling til gunst for storbykommunerne.

Det bør endvidere nævnes, at der er sket visse ændringer i de kommunale personfradrag. Med virkning fra 1973 ophævede man således adgangen for de mindre kommuner til at anvende lavere

personfradrag end det statslige fradrag. I bemærkningerne til lovforslaget begrundedes denne ændring dels med, at den ville medføre en lettelse i beskatningen af de små indtægter i de pågældende kommuner, og dels med at den ville indebære en administrativ forenkling.

I perioden 1973-82 var de statslige og kommunale personfradrag herefter identiske. Fra 1982 til 1983 foretog man imidlertid en ekstraordinær forhøjelse af de statslige (men ikke af de kommunale) personfradrag ud over den sædvanlige årlige inflationsregulering, og siden da har der derfor været forskel på de statslige og de kommunale fradrag i alle kommuner. Når man ikke forhøjede de primær- og amtskommunale personfradrag på linie med de statslige, skyldtes dette muligvis en frygt for, at en sådan ekstraordinær forhøjelse ville påvirke de kommunale skatteprocenter ret forskelligt på grund af forskelle i andelen af lavindkomst- og højindkomstskatteydere i de enkelte kommuner. Dertil kom, at man ikke ønskede at gribe ind i kommunernes allerede lagte budgetter for 1983, da man vedtog lovændringen i oktober 1982.

Som en væsentlig nyskabelse i kølvandet på kommunalreformerne bør naturligvis også nævnes, at de nydannede amtskommuner fra 1972 fik ret til at udskrive en selvstændig, proportional skat på den statsskattepligtige indkomst til erstatning for de bidrag, der siden 1966 var blevet pålignet primærkommunerne. Da disse bidrag belastede kommunerne på grundlag af en proportional beskatning, byggede amtskommuneskatteloven ligeledes på en proportional skat, idet man altså ikke tilstræbte en forskydning i skattebyrden for skatteydere på forskellige **indkomst**-trin. Et mindretal i Folketinget gav dog udtryk for, at amtsindkomsts-katten i stedet burde udskrives efter den progressive statslige rateskala.

2.6. GÆLDENDE REGLER FOR PERSONLIG INDKOMSTSKAT TIL KOMMUNER OG AMTER EFTER SKATTEREFORMEN AF 1985.

Efter den foregående historiske gennemgang gives i det følgende en kort oversigt over de vigtigste gældende regler for personlig indkomstskat til de danske primærkommuner. Gennemgangen er rent beskrivende, idet en diskussion af reglerne udskydes til kapitel 5.

2.6.1. Skattepligt, indkomstopgørelse og skatteberegning.

Pligten til at svare kommunal indkomstskat til bopælskommunen påhviler enhver person, der efter kildeskatteloven er indkomstskattepligtig til staten. Den kommunale indkomstskat opkræves sammen med statsskatten og udgør en af kommunen fastsat procent af den skattepligtige indkomst til staten fratrukket et personfradrag, hvis størrelse fastlægges af staten.

Efter den i 1987 iværksatte indkomstskattereform fremkommer den skattepligtige indkomst som summen af personlig indkomst og kapitalindkomst fratrukket de ligningsmæssige fradrag. Personlig indkomst er f.eks. lønindkomst, pensioner, underholdsbidrag og indkomstoverførsler fra det offentlige. Kapitalindkomst er eksempelvis renter, udbytter, lejeværdi af egen bolig og beregnet kapitalafkast af selvstændig erhvervsvirksomhed efter virksomhedsskatteloven, mens typiske ligningsmæssige fradrag vil være befodringsfradrag og lønmodtagerfradrag.

Vi kan altså fastslå de velkendte fakta, at den kommunale indkomstskat betales til bopælskommunen, at der er tale om en proportional skat med bundfradrag, og at skattegrundlaget alene defineres af staten.

2.6.2. Beskatnings- og skattedelingsregler i forbindelse med flytning.

Skattepligtige personer svarer for kalenderåret kommunal indkomstskat til den kommune (skattekommunen), hvor de har bopæl

eller - i mangel af bopæl - har ophold den 5. september forud for det pågældende kalenderår. I visse tilfælde kan skatteyderen således blive beskattet med fraflytningskommunens skatteprocent i næsten 16 måneder efter flytningen.

Derimod tilfalder skatteprovenuet tilflytningskommunen allerede fra begyndelsen af det kvartal, der følger efter flytningen og indtil udgangen af det kvartal, hvori der eventuelt igen sker fraflytning. Hvis bopælen i tilflytningskommunen bevares i mindre end 3 måneder, får denne kommune dog ingen andel i skatteprovenuet. Endvidere gælder den særlige regel, at hvis Københavns eller Frederiksberg kommune skal afgive en skatteandel i forbindelse med flytning, da afgives kun 60 pct. af andelen.

2.6.3. Skattedelingsregler i forbindelse med særlig indkomstskat.

Af en række former for kapitalgevinster samt af visse specielle indkomster af éngangskarakter svares der særlig indkomstskat. Den særlige indkomstskat beregnes som 50 pct. af den opgjorte fortjeneste med fradrag af 6.000 kr. En tredjedel af provenuet tilfalder den primærkommune, hvortil den skattepligtige svarer kommuneskat ved begyndelsen af kalenderåret. Ved eventuel nedsættelse af den særlige indkomstskat eller ved delvis uerholdelighed fordeles reduktionen forholdsmæssigt på statens og kommunens skatteandele.

I 1987 budgetterer kommunerne med en andel på 279 mill. kr. af den særlige indkomstskat.

2.6.4. Skattedelingsregler vedrørende sømandsskat.

Sømandsskat svares af indtægten hos sømænd, der er fuldt skattepligtige her i landet, på skibe, der omfattes af den danske sømandsskatteordning.

Sømandsskat opkræves som en definitiv kildeskat ved hjælp af tabelværker på skibene, og sådanne ville blive alt for omfat-

tende og skatteindeholdelsen for fejlbehæftet, hvis skibenes officerer også skulle differentiere efter sømandens bopælskommune. Man har derfor valgt at lade den kommunale skatteandel - som alene går til primærkommunerne - udgøre en ens andel af de indeholdte beløb. For 1987 består den kommunale andel af 60 pct. af skatten, i det omfang denne ikke overstiger 40.000 kr., og 46 pct. af resten. Beløbet på 40.000 kr. justeres årligt efter det ved lov fastsatte reguleringsstal, som benyttes ved regulering af de forskellige beløbsgrænser i **personsskatte-**loven.

Kommunernes budgetterede andel af sømandsskatten er i 1987 på 292 mill. kr.

2.6.5. Andre skattedelingsregler.

Hvis der foretages dispositioner, så en pensionsordning ikke længere opfylder betingelserne for skattefritagelse for bidrag eller præmier, skal der betales en såkaldt renteforsikringsafgift på 40 pct. af det beløb, som kunne have været udbetalt, hvis ordningen blev ophævet. Samme afgift svares ved ændring af udbetalingsvilkårene for en rateforsikring og ved udbetaling fra en kapitalforsikring el. lign. i utide. Endvidere betales en tillægsskat, som udgør forskellen mellem den personlige indkomstskat til stat, amtskommune og kommune, der ville have været tale om ved almindelig indkomstbeskatning, og den nævnte afgift. Bopælskommunen modtager en tredjedel af provenuet fra såvel renteforsikringsafgiften som tillægsskatten. Kommunernes provenu af disse ordninger var ca. 118 mill, kr. i 1986.

På skattepligtige dødsboer udskrives en skat på 40 pct. efter et "bofradrag" på 48.000 kr. pr. år, som indkomstansættelsen vedrører. Bopælskommunen modtager en tredjedel af denne skat. Det samlede provenu for kommunerne anslås til ca. 30 mill. kr.

Endelig modtager primærkommunen halvdelen af provenuet af den frigørelsesafgift, der pålignes en del af den konstaterede værdistigning ved ejendommens overførsel fra landzone til byzo-

ne eller sommerhusområde. Skatteandelen tilfalder den kommune, hvori ejendommen er beliggende. Kommunernes provenu af denne ordning var i 1986 budgetteret med det beskedne beløb af 10 mill. kr.

2.6.6. Den amtskommunale indkomstskat.

Efter gennemgangen af reglerne for den personlige indkomsskat til primærkommunerne skal de gældende regler for indkomstskat til amtskommunerne kort beskrives.

Pligten til at svare amtskommunal indkomstskat påhviler enhver person, der er pligtig at svare kommunal indkomstskat, idet skatteydere i Københavns og Frederiksberg kommune dog ikke betaler amtsindkomstskat. Skatten tilfalder udelt amtskommunen, uanset om skatteyderen har ophold uden for denne kommune i det pågældende kalenderår.

Skatten beregnes som en for alle skatteydere identisk procent af den skattepligtige indkomst til staten med anvendelse af samme personfradrag som benyttes af primærkommunerne. Amterne kan for nærværende ikke selv fastlægge fordelingen af det samlede amtsskatteprovenu på grundskyld og indkomstskat, idet Folketinget i 1986 vedtog, at den amtskommunale grundskyld for skatteårene 1987-1990 skal udskrives med 10 promille af den afgiftspligtige grundværdi.

2.7. DEN KOMMUNALE SELSKABSBSKATNING.

Beskrivelsen i dette kapitel har hidtil været koncentreret om den personlige indkomstskat, der som vist i kapitel 1 er langt den vigtigste kommunale indkomstskattekilde. Som afrunding af nærværende kapitel gives imidlertid i det følgende en oversigt over den kommunale selskabsbeskatning. Først resumeres den historiske udvikling, og dernæst skitseres de gældende regler.

Da der aldrig har været opkrævet selskabsskat til amterne, skal betegnelsen "kommuner" overalt nedenfor forstås som pri-mærkommuner.

2.7.1. Den kommunale selskabsskats historie.

Ved århundredets begyndelse var det almindeligt i kontinental-europæisk skatteteori at opfatte aktieselskaber som skattesubjekter med en skatteevne i sig selv, løsrevet fra ejernes skatteevne. Selskabsskatterne sås som en modydelse for de fordele, selskaberne havde, især med hensyn til begrænset ansvar for ejerne.

På den baggrund indførte den danske skattereform af 1903 en selskabsskat til staten, samtidigt med at kommunerne fik mulighed for indenfor visse grænser at udskrive en selvstændig kommunal skat på de selskaber, der drev virksomhed i kommunen. Lovgiverne har åbenbart ment, at kommunerne havde krav på skat af den indtægt, som selskaberne kunne antages at have indtjent i deres område. Selskabsskatten blev med andre ord udformet som en skat til erhvervskommunen og ikke som en opholdskommuneskat til aktionærernes **bopælskommune**, hvilket for så vidt var logisk ud fra betragtningen om selskabet som en selvstændig økonomisk enhed løsrevet fra ejerne.

1903-lovens principper for den kommunale selskabsbeskatning blev videreført i kommuneskatteloven af 1937. Ifølge denne lov omfattede beskatningen aktieselskaber, kommanditaktieselskaber og andre selskaber, hvis medlemmer eller deltagere ikke alle hæftede solidarisk uden begrænsning for selskabets (foreningens) forpligtelser.

Mens den statslige selskabsskat dengang beregnedes efter en kompliceret progressiv skala med visse fradrag for henlæggelser og for en normal 5 procents forrentning af aktiekapitalen, beregnedes kommuneskatten simpelthen med vedkommende kommunes skatteprocent, dog mindst 4 og højst 5 procent af selskabets nettoindtægt uden de nævnte fradrag. De egentlige administrative komplikationer opstod først i forbindelse med kommunernes

deling af skatten fra selskaber med virksomhed i eller indtægter fra mere end én kommune. Hovedprincippet var her, at skatten skulle deles mellem kommunerne i det forhold, hvori selskabets samlede nettoindtægt måtte anses at være faldet i dem. Når denne fordeling af nettoindtægten ikke kunne aflæses direkte af regnskabet - hvad den typisk ikke kunne - fordeltes skatteprovenuet i almindelighed i samme forhold som selskabets lønudbetalinger i de berørte kommuner, dog således at ingen lønning til en beskæftiget blev beregnet med mere end 6.000 kr.*) For forsikringsselskaber ansås nettoindtægten dog at fordele sig i samme forhold som bruttoindtægten, mens nettoindtægten af detailforretning ansås at falde i samme forhold som de enkelte detailudsalgs omsætning (sidstnævnte regel var en nyskabelse i forhold til 1903-loven). Det påhvilede den kommune, hvori selskabet havde hovedsæde (hjemstedskommunen), at foretage fordelingen af skatteprovenuet efter henvendelse fra de kommuner, der mente sig berettiget til en skatteandel. Når ingen af ovennævnte delingsregler kunne anvendes, eller når kommunerne som hyppigt ikke kunne enes om fordelingen, afgjordes denne af Indenrigsministeriet. Loven bestemte i øvrigt, at skatteprocenten for et selskab ikke uden alle andelsberettigede kommuners samtykke kunne sættes lavere end den højeste procent for de pågældende kommuner.

I løbet af **1950'erne** kom de kommunale indkomstskatteprocenter til at ligge over de 5 pct., der var fastsat som maksimum for den kommunale selskabsskat, hvorved den mellemkommunale variation i selskabsskatteprocenten forsvandt. Dette var formentlig baggrunden for, at man i forbindelse med selskabsskatte-reformen af 1960 besluttede at aflive fiktionen om en "selvstændig" kommunal selskabsskat og i stedet konvertere denne til en fast andel af den samlede selskabsskat. Reformen betød en betydelig forenkling af selskabsskatten, som fastsattes til 44 pct. af selskabernes skattepligtige overskud uden fradrag for henlæg-

*) Denne 6.000 kroners grænse skulle formentlig forhindre, at skattedelingen vedrørende mindre selskaber blev påvirket af meget høje direktørlønninger og tantiemer.

gelser og normalforrentning af aktiekapitalen. I lovforslaget var der lagt op til, at kommunerne skulle have en andel på $\frac{3}{25}$ af selskabsskatteprovenuet svarende til en falles kommunal selskabsskatteprocent på 5,28. Under Folketingets udvalgsarbejde blev den faste kommunale andel imidlertid forhøjet til $\frac{3}{20}$ svarende til en skatteprocent på 6,6. Begrundelsen var, at den kommunale selskabsskat ikke var blevet forhøjet i takt med stigningen i de personlige indkomstskatteprocenter, og at kommunerne derfor led provenutab, når personligt ejede virksomheder omdannedes til selskaber. Forhøjelsen af den kommunale selskabsskatteandel var dog allerede ved reformens vedtagelse utilstrækkelig til at forhindre sådanne kommunale provenutab ved selskabsdannelser, og dette problem blev senere forstærket, dels fordi de kommunale indkomstskatteprocenter steg kraftigt, og dels fordi selskabsskatteprocenten i 1967 og 1974 blev sat ned, uden at den kommunale skatteandel blev forøget.

I forbindelse med selskabsskattereformen af 1960 foretoges også nogle ændringer af kommuneskattelovens bestemmelser om den mellemkommunale fordeling af skatten fra selskaber med virksomhed i mere end 1 kommune, idet man bl.a. præciserede betingelserne for, hvornår en kommune kunne anses for andelsberettiget. Derudover afskaffede man særreglen om fordeling af indtægten fra detailudsalg efter størrelsen af disses omsætning og henviste i stedet sådanne indtægter til fordeling efter den ovenfor omtalte "lønningsregel". Samtidigt foretog man under indtryk af den stedfundne lønudvikling en forhøjelse af lønningsreglens maksimumsbeløb fra 6.000 kr. til 20.000 kr. Endelig blev der indført en ny regel om skattefordeling efter ejendomsværdierne, når virksomheden vedrører fast ejendom, der er beliggende i flere kommuner.

Med nogle mindre ændringer i 1968, 1984 og 1987 er 1960-lovens skattedelingsregler blevet videreført til i dag, som det vil fremgå af det følgende.

2.7.2. De gældende regler for den kommunale selskabsskat.

Som led i det omfattende forlig om en indkomstskattereform vedtog man med virkning fra 1986 at hæve selskabsskatteprocenten fra de daværende 40 pct. til 50 pct. Samtidig nedsattes den kommunale skatteandel fra 3/20 til 3/25, således at kommunerne uændret modtager et provenu på 6 pct. af den skattepligtige selskabsindkomst. Med vedtagelsen af fondsbeskatningsloven af 1986 blev det endvidere bestemt, at provenuet af denne nye skat skal deles mellem stat og kommuner og mellem kommunerne indbyrdes efter de samme regler som selskabsskatten. Når der nedenfor for nemheds skyld anvendes betegnelsen "selskabet", dækker denne altså over alle de virksomheds- og organisationsformer, som er omfattede af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven.

Den kommunale andel af selskabsskatten tilfalder den eller de kommuner, i hvilke selskabet driver virksomhed ved skatteårets begyndelse. Virksomhed anses for drevet i de kommuner, hvor selskabet oppebærer indtægt af fast ejendom eller har selvstændige kontor-, forretnings- eller lagerlokaler eller har selvstændige produktions- eller driftsanlæg. Hvis den kommunale andel af selskabsskatten er mindre end 25.000 kr., tilfalder andelen dog alene den kommune, hvori selskabet har sit hjemsted/hovedkontor. Er andelen større, påhviler det hjemstedskommunen at forestå skattedelingen mellem de kommuner, der har anmeldt sig som andelsberettigede.

Det grundlæggende fordelingsprincip er stadig, at skatten skal deles mellem kommunerne i det forhold, hvori selskabets nettoindtægt må anses for at være faldet i disse. Når denne fordeling, som vanligt er, ikke umiddelbart kan udledes af regnskabet, anses nettoindtægten som regel at være faldet i samme forhold som summen af de lønninger, tantiemer og overskudsandele, som selskabet i sidste regnskabsår har udbetalt i hver af de pågældende kommuner. (I modsætning til tidligere regnes der efter en lovændring i 1984 ikke længere med nogen maksimumsløn til den enkelte medarbejder, hvilket har betydet en

vis forenkling). Når selskabets virksomhed vedrører fast ejendom, der er beliggende i flere kommuner, fordeles nettoindtægten herfra dog i forhold til ejendomsværdierne i de pågældende kommuner. Denne bestemmelse sigter især på land- og skovbrugs-ejendomme samt udlejningsejendomme.

Som supplement til disse skattedelingsregler er der med en lovændring af 13. maj 1987 indført yderligere to bestemmelser: For det første er det præciseret, at en eventuel selskabsindtægt fra udlandet anses for at falde i samme forhold i de andelsberettigede kommuner som nettoindtægten af virksomhed her i landet. For det andet fastslås, at nettoindtægten for pengeinstitutter under alle omstændigheder skal fordeles efter løningsreglen, uanset om regnskabet specificerer indtægten i de forskellige kommuner. Denne bestemmelse er indført for at forhindre en skævtrækning af skattedelingen i de tilfælde, hvor regnskabet henfører kursgevinster og lignende "fælles" indtægter til hovedsædet og dermed til hjemstedskommunen. Man har med andre ord ikke ment, at sådanne fælles indtægter med rimelighed kan ses som resultatet af virksomheden i en enkelt kommune.

Lovændringen af 1987 ændrer reglerne på yderligere to punkter: Hvis den beregnede skatteandel til en kommune er mindre end 3.000 kr., afregnes beløbet ikke, men tilfalder i stedet hjemstedskommunen. Denne beløbsgrænse var, ligesom den tidligere nævnte beløbsgrænse på 25.000 kr., blevet sat væsentligt op i 1984 ud fra administrative hensyn, men begge grænser er i 1987 atter sat ned ud fra hensyn til de mindre kommuner. Endelig bestemmer den nylige lovændring, at eventuelle uenigheder mellem kommunerne om selskabsskattens fordeling ikke længere alene afgøres af indenrigsministeren, men derimod af et fordelingsnævn bestående af repræsentanter for indenrigsministeren, Kommunernes Landsforening samt Københavns og Frederiksberg kommuner. Denne ændring begrundes i lovforslaget med, at man ønsker at lade kommunale synspunkter og kommunal ekspertise komme til orde i disse fordelingssager, der alene vedrører indbyrdes kommunale forhold.

2.8. AFSLUTTENDE BETRAGTNINGER OM UDVIKLINGEN I DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING.

Det er en klassisk maksime i **finansvidenskaben**, at "en gammel skat er en god skat". Hermed menes, at både borgere og administratorer har haft tid til at vænne sig til en gammel skat og at tilpasse deres adfærd efter den. Det er slående, i hvor høj grad udviklingen i principperne for den kommunale indkomstbeskatning i Danmark lever op til denne maksime. Selv om der er foretaget utallige småjusteringer i tidens løb, har de grundlæggende principper kun ændret sig meget langsomt. Formue- og lejlighedsbeskatningen, der havde rødder tilbage til 1600-tallet, blev således først endeligt afskaffet i slutningen af **1960'erne**. Erhvervskommuneskatten, der blev indført i 1903, overlevede ligeledes indtil **1960'erne**, ligesom de nuværende hovedprincipper for selskabsbeskatningen blev fastlagt allerede i 1960, hvor man endda videreførte visse principper, der blev formuleret så tidligt som 1903 (f.eks. fordelingen af den kommunale selskabsskat efter nettoindtægten).

Det er dog klart, at sidestillingen af gamle skatter med gode skatter ikke bør drives for vidt. Skattelovene afspejler selv sagt de økonomiske og sociale forhold på tidspunktet for deres udformning, og før eller siden vil de derfor uundgåeligt forældes af den økonomiske og sociale udvikling og af udviklingen i de politiske målsætninger. Det er følgelig altid relevant at overveje, om der er behov for justeringer eller endog større reformer af skattesystemet, men ved sådanne overvejelser bør man naturligvis udnytte den informationsmængde, de historiske erfaringer repræsenterer, så man dels undgår eventuelle fortidige fejltagelser, og dels undgår at afskaffe de elementer i skattelovgivningen, som har vist sig at fungere godt. I senere kapitler vil et sådant historisk perspektiv blive søgt inddraget i vurderingen af det gældende kommunale indkomstskattesystem. Som yderligere grundlag for en sådan vurdering er det imidlertid nødvendigt med en diskussion af målsætningerne for den kommunale beskatning. Dette er emnet for næste kapitel.

A P P E N D I K S T I L K A P I T E L 2
B E R E G N I N G A F E R H V E R V S -
O G O P H O L D S K O M M U N E S K A T
E F T E R K O M M U N E S K A T T E L O V B N A F 1937.

I dette appendiks gennemgås ved hjælp af to eksempler reglerne for beregning af erhvervskommune- og opholdskommuneskat i medfør af loven af 18. februar 1937 om indkomstskat til kommunen.*) Gennemgangen tilsigter at illustrere nogle af de komplikationer, der kan opstå, når man på en og samme tid opkræver kommunal indkomstskat efter både bopæls- og erhvervskommunekriteriet, og når man samtidig søger at udforme reglerne for skattedeling mellem opholds- og erhvervskommune ud fra en målsætning om at overføre skatteprovenu fra formodet "rige" til formodet "fattige" kommuner. Før eksemplerne præsenteres, skal de generelle lovbestemmelser kort resumeres.

Reglerne for erhvervskommuneskat efter 1937-loven.

I afsnit 3.a. redegjorde vi for de indkomster, der var underkastet erhvervsskattepligt, og disse bestemmelser skal ikke gentages her. De nævnte indkomster svarede dog kun skat til erhvervskommunen, hvis den pågældende skatteyder opfyldte følgende tre betingelser:

1. Han skulle i erhvervskommunen have haft en indtægt på mindst 1.000 kr. i det til grund for skatteansættelsen liggende regnskabsår.
2. Han skulle i det pågældende skatteår i opholdskommunen være ansat til indkomstskat til staten af et beløb på mindst 3.000 kr. (i de tre hovedstadskommuner dog mindst 4.000 kr.).
3. Han skulle ved det pågældende skatteårs begyndelse have tilknytning til erhvervskommunen gennem virksomhed, der medførte erhvervsskattepligtige indtægtsarter.

*) Eksemplerne er bearbejdede versioner af dem, der gives af C. Ulrich Mortensen (1945, s. 293-94).

Disse bestemmelser skal givetvis ses som et forsøg på ud fra administrative hensyn at begrænse antallet af tilfælde, hvor erhvervsskattepligt indtraf, og hvor det derfor var nødvendigt at foretage den vanskelige opdeling af skatteyderens indtægt på erhvervskommunen og opholdskommunen.

Når betingelserne for erhvervsskattepligt var opfyldt, bestod det første trin i skatteberegningen i at udregne, hvor meget skatteyderen af sin statsskattepligtige indtægt skulle have betalt i skat til erhvervskommunen, hvis han havde haft ophold i denne. Dette hypotetiske skattebeløb blev dernæst ganget med den såkaldte "indtægtsbrøk", der angav forholdet mellem indtægten i erhvervskommunen og den samlede indtægt, begge uden fradrag for personlige skatter og forsikringer. Derved fremkom den skat, som ville være afkrævet den indkomst, der var tjent i erhvervskommunen, hvis skatteyderen havde haft ophold i denne.

Imidlertid fik erhvervskommunen ikke hele dette skattebeløb, idet der i den beregnede erhvervskommuneskat blev foretaget en nedsættelse, der varierede med skatteyderens indkomst efter følgende skala:

Ansæt indkomst til staten	Reduktion af skattebeløbet til erhvervskommunen
3.000 - 5.000 kr.	100%
5.000 - 7.000 kr.	70%
7.000 - 9.000 kr.	60%
9.000 - 11.000 kr.	50%
11.000 kr. og derover	40%

Reduktionen kunne dog aldrig blive så stor, at skatteyderen kom til at betale mindre i skat af erhvervsindtægten, end hvis denne var blevet beskattet fuldt ud i opholdskommunen. Mere præcist kunne nedsættelsen af erhvervsskatten højst blive henholdsvis 100 pct., 70 pct., 60 pct., 50 pct. og 40 pct. af det skattebeløb, som ville være fremkommet, hvis erhvervsindtægten var blevet beskattet af opholdskommunen.

Efter at erhvervskommuneskatten var blevet nedsat i overensstemmelse med ovenstående, kunne opholdskommuneskatten beregnes på følgende måde: Først opgjordes opholdskommunens skat af skatteyderens samlede indkomst. Dernæst foretoges en nedsættelse af denne skat for at undgå dobbeltbeskatning. Var erhvervskommuneskatten f.eks. blevet nedsat med 40 pct., dvs. hvis erhvervskommunen modtog skat af 60 pct. af erhvervsindtægten, gav opholdskommunen et skattenedslag på 60 pct. af den beregnede opholdskommuneskat af erhvervsindtægten, idet nedslaget dog ikke kunne overstige den faktisk betalte erhvervsskat. Mere generelt nedsattes opholdskommuneskatten af erhvervsindtægten med henholdsvis 30 pct., 40 pct., 50 pct. eller 60 pct. alt efter, om erhvervskommuneskatten var blevet reduceret med henholdsvis 70 pct., 60 pct., 50 pct. eller 40 pct., dog således at nedslaget i opholdskommuneskatten aldrig oversteg den faktiske erhvervsskat.

Som vi nu skal se, betød disse indviklede regler, at skatteyderen altid kom til at svare skat af erhvervsindtægten, som om han havde haft ophold i den "dyreste" af de to kommuner.

Eksempel 1: Erhvervskommunens skatteprocent højere end opholdskommunens.

Vi betragter først en situation, hvor skatteprocenten er højere i erhvervskommunen end i opholdskommunen, og tænker os en person, der har en skattepligtig indkomst på 8.000 kr. og en samlet indtægt før fradrag for personlige skatter og forsikringer på 10.500 kr., hvoraf de 7.000 kr. er indtjent i erhvervskommunen. Indtægtsbrøken bliver da $7.000/10.500 = 2/3$, og hvis den fulde opholdsskat af den samlede skattepligtige indkomst er 1.200 kr. og 1.800 kr. i henholdsvis opholdskommune og erhvervskommune, bliver skatteberegningen som vist i eksempel 1:

Eksempel 1; Beregning af indkomstskat til opholdskommunen og erhvervskommunen, når sidstnævntes skatteprocent er større end førstnævntes,*)

	Opholdskommunens beregning	Erhvervskommunens beregning
Fuld opholdsskat i hver af kommunerne	1.200 kr.	1.800 kr.
Den til indtægtsbrøken (2/3) svarende skat	800 kr.	1.200 kr.
Nedsættelse af erhvervskommuneskat = 60 pct. af 1.200, dog højst 60 pct. af 800		<u>480 kr.</u>
Endelig erhvervskommuneskat = 1.200 - 480		720 kr.
Nedsættelse af opholdskommuneskat = 40 pct. af 800, dog højst 720 kr.	<u>320 kr.</u>	
Endelig opholdskommuneskat = 1.200 - 320	880 kr.	
Samlet kommuneskat = 880 + 720		1.600 kr.

*) Generelle forudsætninger: Statsskattepligtig indkomst - 8.000 kr. Samlet indtægt før fradrag for skatter og forsikringer = 10.500 kr. Indtægt fra erhvervskommunen = 7.000 kr.

Først beregner hver kommune sin fulde skat af erhvervsindtægten, der er 2/3 af den samlede skat. Resultatet bliver for erhvervskommunens vedkommende en erhvervsskat på $(2/3) \times 1.800 = 1.200$ kr., mens opholdskommunens skat af erhvervsindtægten bliver $(2/3) \times 1.200 = 800$ kr. Da den skattepligtige indkomst er 8.000 kr., skal erhvervskommuneskatten imidlertid ifølge den tidligere viste tabel nedsættes med 60 pct., dvs. med $0,6 \times 1.200 = .720$ kr., dog højst med 60 pct. af opholdskommunens beregnede skat af erhvervsindtægten, dvs. højst $0,6 \times 800 = 480$ kr. Den faktiske nedsættelse bliver altså 480 kr., hvilket giver en erhvervskommuneskat på $1.200 - 480 = 720$ kr.

Da erhvervskommunen således har beskattet $100 - 60 = 40$ pct. af erhvervsindtægten, skal opholdskommunens skat af denne indtægt nu nedsættes med 40 pct., dvs. med $0,4 \times 800 = 320$ kr., hvilket levner en opholdskommuneskat på $1.200 - 320 = 880$ kr. Den samlede opholdskommune- og erhvervskommuneskat bliver her-

efter $880 + 720 = 1.600$ kr. Dette beløb svarer netop til $(1/3) \times 1.200 + (2/3) \times 1.800$, dvs. til den skat som fremkommer, når hele erhvervsindtægten på $2/3$ af den samlede indtægt beskattes med skatteprocenten i den dyreste af de to kommuner, som i dette tilfælde er erhvervskommunen.

Eksempel 2; Opholdskommunens skatteprocent højere end erhvervskommunens .

Lad os dernæst se på det omvendte tilfælde, hvor den fulde opholdskommuneskat er 1.800 kr. og 1.200 kr. i henholdsvis opholdskommunen og erhvervskommunen, men hvor skatteyderens indtægtsforhold i øvrigt er de samme som før. Efter den udførlige forklaring af skatteberegningen ovenfor, skulle det være tilstrækkeligt blot at henvise til omstående tabelopstilling i dette andet eksempel. Man ser, at reglerne også i dette tilfælde sikrer, at erhvervsindtægten beskattes med den højeste af de to skatteprocenter, idet den samlede skat bliver på 1.800 kr., som den også ville have været, hvis hele skatten af erhvervsindtægten var tilfaldet den "dyre" opholdskommune.

Eksempel 2: Beregning af indkomstskat til opholdskommunen og erhvervskommunen, når sidstnævntes skatteprocent er mindre end førstnævntes**)~

	Opholdskommunens beregning	Erhvervskommunens beregning
Fuld opholdsskat i hver af kommunerne	1.800 kr.	1.200 kr.
Den til indtægtsbrøken (2/3) svarende skat	1.200 kr.	800 kr.
Nedsættelse af erhvervskommuneskat = 60 pct. af 800, dog højst 60 pct. af 1.200		<u>480 kr.</u>
Endelig erhvervskommuneskat = 800 - 480		320 kr.
Nedsættelse af opholdskommuneskat = 40 pct. af 1.200, dog højst 320 kr.	<u>320 kr.</u>	
Endelig opholdskommuneskat = 1.800 - 320	1.480 kr.	
Samlet kommuneskat = 1.480 + 320		1.800 kr.

*) Generelle forudsætninger: Samt i eksempel 1.

Som det fremgår, indebar kommuneskatteloven af 1937 nogle ret komplicerede skattedelingsregler. Dertil kom de betydelige principielle og praktiske vanskeligheder ved at opdele skatteydernes samlede indtægt efter indtjeningskommune. På denne baggrund er det ikke overraskende, at erhvervskommuneskatten med tiden mødte voksende kritik, som til sidst resulterede i dens afskaffelse.

K A P I T E L 3
M Å L S Æ T N I N G E R F O R D E N
K O M M U N A L E B E S K A T N I N G

Ved overvejelser om behovet for ændringer i det gældende kommunale skattesystem må man selvsagt tage udgangspunkt i nogle målsætninger for den kommunale beskatning. Disse målsætninger har for nylig været genstand for diskussion i betænkning nr. 1024 af november 1984 om ejendomsskatternes rolle i den kommunale beskatning. Indholdet af dette kapitel er for en dels vedkommende en rekapitulation af denne betæknings målsætningsdiskussion, men derudover fremføres en række supplerende betragtninger, der særligt vedrører målene for den kommunale indkomstbeskatning.

Kapitlet er disponeret som følger: Først resumeres kort de potentielle fordele ved kommunalt selvstyre, og der udledes nogle overordnede krav til den kommunale beskatning, givet at denne så vidt muligt bør bidrage til at realisere selvstyrets fordele. De overordnede målsætninger søges derefter konkretiseret og suppleret med en række mere praktiske krav til den kommunale beskatning, med udgangspunkt i den britiske Layfield rapport. Dernæst omtales de traditionelle, nationale målsætninger for skattepolitikken, og det diskuteres, i hvilket omfang disse mål kan komme i konflikt med de tidligere udledte krav til den kommunale beskatning. I den forbindelse vies der særlig opmærksomhed til det spørgsmål, om en indkomstfordeling via de kommunale skatter og en selvstændig kommunal omfordelingspolitik er i modstrid med målsætningen om, at kommuneskatten så præcist som muligt bør afspejle borgernes "nytte" af de kommunale ydelser.

3.1. BEGRUNDELSER FOR KOMMUNALT SELVSTYRE; DECENTRALISERINGENS FORDELE.

Når man overhovedet har et kommunalt selvstyre på det økonomiske område, må det være fordi, man ser nogle potentielle fordele ved at decentralisere den offentlige sektors økonomi. Det må derfor være et naturligt krav til det kommunale skattesystem, at det så vidt muligt bidrager til at realisere de potentielle fordele ved decentralisering. Normalt regnes disse fordele bl.a. at være følgende:

- 1) Det kommunale selvstyre gør det muligt at fastsætte omfanget og sammensætningen af de offentlige ydelser i overensstemmelse med lokale præferencer og behov.
- 2) Det kommunale selvstyre kan give større effektivitet i administrationen af de offentlige midler, dels fordi administrationen kan baseres på større kendskab til de lokale forhold, og dels fordi nærheden mellem borgerne og politikerne/embedsmændene gør sidstnævnte mere lydhøre overfor kritik.
- 3) Decentraliseringen kan også fremme effektiviteten derved, at den skaber en vis konkurrence mellem kommunerne om at stille et velfungerende men dog skattemæssigt billigt serviceapparat til borgernes rådighed for at tiltrække skatteydere. Også muligheden af eksperimenteren og fornyelse i produktionen af de offentlige ydelser hører til selvs.tyrets potentielle fordele.
- 4) Sidst men ikke mindst er der naturligvis det rent politiske argument, at det kommunale selvstyre spreder magten i landet; at det er et eksperiment i nærdemokrati, der (forhåbentlig) øger borgernes fornemmelse af indflydelse på de politiske beslutninger.

Det turde være overflødigt at nævne, at det kommunale selvstyre også indebærer en række potentielle ulemper. Når kommunal-

bestyrelserne disponerer forskelligt, kan det føre til mellemkommunale forskelle i borgernes vilkår, der opfattes som fordelingspolitisk uacceptable af statsmagten. Beslutninger i én kommune kan endvidere have såkaldte eksterne effekter ("nabovirkninger"), dvs. virkninger, der rækker ud over kommunegrænsen, og som beslutningstagerne ikke umiddelbart kan godskrives eller stilles til regnskab for. Dertil kommer, at kommunernes økonomiske dispositioner undertiden kan komme i konflikt med de stabiliseringspolitiske bestræbelser fra statsmagtens side.

3.2. IMPLIKATIONER FOR DEM KOMMUNALE BESKATNING.

På trods af disse mulige ulemper har man traditionelt i Danmark (og i vid udstrækning også i Norge og Sverige) tillagt argumenterne for decentralisering en sådan vægt, at man har levnet kommunerne et i internationalt perspektiv ganske stærkt selvstyre.

Det stærkeste principielle (økonomiske) argument for decentralisering er givetvis det under punkt 1) ovenfor nævnte, at den giver mulighed for at tilpasse det offentlige ydelsesudbud efter lokale prioriteringer og behov. Med risiko for en vis overforenkling kan den kommunale sektor opfattes som en slags "marked" for offentlige ydelser. Kommunalbestyrelserne udbyder den pakke af ydelser, som de mener er bedst egnet til at fastholde og tiltrække skatteydere (og sikre dem selv genvalg), og skatteyderne søger til de kommuner, hvor kombinationen af skattetryk og offentligt ydelsesudbud stemmer bedst med deres individuelle præferencer med hensyn til privat kontra kollektivt forbrug. Hvis der er mange forskellige kommuner og dermed et varieret offentligt ydelsesudbud, og hvis flytteomkostningerne (i vid forstand) ikke er for høje, vil den enkelte skatteyder ved at "stemme med fødderne" kunne sikre sig et offentligt serviceapparat af et omfang og en sammensætning, der er i rimelig overensstemmelse med hans eller hendes præferencer, og på denne måde sikres "forbrugersuverænitet" i udbuddet af offentlige ydelser.

Den her beskrevne mekanisme kan imidlertid kun fungere, hvis forskellene i de kommunale skatteprocenter altovervejende afspejler forskelle i omfanget og kvaliteten af de ydelser, kommunerne stiller til rådighed. Det såkaldte skat/serviceforhold skal med andre ord helst være nogenlunde ens i de forskellige kommuner. I modsat fald vil der kunne igangsættes en kumulativ skatteflugt fra kommuner med højt skat/serviceforhold, hvor "skatteprisen" på de offentlige ydelser er høj, til de billige kommuner med lavt skat/serviceforhold. Store mellemkommunale forskelle i skatteprisen på et givet offentligt serviceudbud bevirker altså, at skatteydernes vandring mellem kommunerne fra at afspejle forskelle i de individuelle præferencer med hensyn til privat contra offentligt forbrug degenererer til en jagt efter skattelykommuner, hvor man til lav pris kan få en høj offentlig service.

Konsekvensen af denne indsigt er, at det kommunale finansieringssystem bør tilstræbe et ensartet skat/serviceforhold i alle kommuner. Dette kan gøres ved et system af statslige tilskud og mellemkommunale udligningsordninger, der for den enkelte kommune skaber overensstemmelse mellem beskatningsgrundlaget pr. indbygger og det "objektive" udgiftsbehov pr. indbygger, hvor det sidste skal forstås som udgifterne pr. indbygger ved at stille en standardpakke af kommunale ydelser til **rådighed**.

Skabelsen af et ensartet skat/serviceforhold bevirker, at alle kommuner i tilfælde af ensartet effektivitet i administrationen kan udbyde deres ydelser til samme skattepris pr. enhed. Dette er imidlertid kun en nødvendig, men ikke en tilstrækkelig betingelse for en samfundsøkonomisk effektiv ressourceudnyttelse i den kommunale sektor. Med samfundsøkonomisk effektivitet menes her groft sagt, at den kommunale service fastsættes ud fra en afvejning af den nytte, den bibringer borgere i og uden for kommunen, overfor de samfundsmæssige omkostninger, der er forbundet med dens fremstilling.

Hvis en del af finansieringsbyrden direkte eller indirekte kan overvælttes på borgere, der ikke i tilsvarende grad nyder godt

af den kommunale service, opnås der ikke effektivitet i den nævnte forstand, eller sagt mere direkte: Hvis kommunalbestyrelsen kan "eksportere" en del af byrden ved de udskrevne skatter til andre kommuners borgere, vil de sandsynligvis fastlægge et udgiftsniveau, der fra en samfundsmæssig betragtning er for højt.

Betragtningerne om samfundsøkonomisk effektivitet leder isoleret set frem til den skattepolitiske målsætning, at de kommunale skatter, så vidt det er praktisk muligt, bør modsvare **(nytte)værdien** af de kommunale ydelser, både for alle modtagere af kommunens ydelser under ét og for den enkelte borger. Dette er det fra skatteteorien velkendte "nytteprincip": Borgeren bør beskattes i forhold til den nytte, han/hun opnår af de offentlige ydelser. I tilfælde af en sådan overensstemmelse mellem værdien af den ydelse, borgeren modtager, og dens skattepris, kan han eller hun på et rationelt grundlag vurdere, om de kommunale ydelser er prisen værd og på denne baggrund træffe sine beslutninger om stemmeafgivning på kommunalvalgdagen og om valg af bopælskommune.

Vi har ovenfor udledt nytteprincippet som målsætning for den kommunale beskatning alene ud fra kravene om samfundsøkonomisk effektivitet og "forbrugersuverænitet" i forvaltningen af de kommunale ressourcer. Dette rejser naturligvis straks spørgsmålet, om nytteprincippet overhovedet kan forenes med andre skattepolitiske målsætninger såsom ønsket om at sikre en vis indkomstfordeling til gunst for de lave indkomster? Vi skal imidlertid udskyde diskussionen af dette vigtige spørgsmål til afsnit 5 og 6.

Accepteres nytteprincippet som udgangspunkt, kan man endvidere spørge, hvilke praktisk anvendelige kommunale skattearter, først og fremmest indkomstskatter og ejendomsskatter, der er i bedst overensstemmelse med dette princip? I næste kapitel vil indkomstskattens egnethed som kommunal skattekilde blive diskuteret i dette lys.

Givet at indkomstskatten under alle omstændigheder må spille en væsentlig rolle som kommunal finansieringskilde, kan man endelig spørge, hvad nytteprincippet indebærer for valget mellem bopælskommunekriteriet og erhvervskommunekriteriet som grundlag for udskrivningen af kommunal indkomstskat? Et foreløbigt svar må her være, at bopælskommunekriteriet må være det mest relevante, da det først og fremmest er **bopælskommunens** ydelser, man som borger nyder godt af, jævnfør også Finansieringsudvalgets betragtninger herom i Betænkning nr. 1024 (s. 78-79). I kapitel 6 vil vi imidlertid diskutere, om man ud fra en nyttebetragtning bør udskrive kommunale indkomstskatter på grundlag af erhvervskriteriet.

Forud for gennemgangen af alternative skattepolitiske målsætninger redegøres der i næste afsnit kort for målsætningsdiskussionen i den britiske Layfield-rapport, idet denne diskussion både konkretiserer og supplerer en række af betragtningerne ovenfor.

3.3. LAYFIELD-KOMMISSIONEN OM MÅLSÆTNINGER FOR DEN KOMMUNALE BESKATNING.

Layfield-kommissionen afgav sin rapport om "Local Government Finance" i 1976. Rapporten vurderer hele finansieringssystemet for de britiske "local governments" (i det følgende for nemheds skyld betegnet "kommuner") og diskuterer i den forbindelse også målsætninger for den kommunale beskatning.*) Rapportens hovedkrav til den kommunale finansiering er "accountabi-

*) Det er påfaldende, at en lignende systematisk målsætningsdiskussion vedrørende den kommunale beskatning hverken findes i den svenske betænkning om "Nytt skattesystem" fra 1964 (SOU 1964:25), i betænkningen fra den norske skattekomité af 1966, eller i den svenske kommunal-økonomiske udredning fra 1977 (SOU 1977:78). I Danmark synes den første systematiske diskussion af målsætningerne for den kommunale beskatning at være den, der er indeholdt i kapitel 4 og 5 i Finansieringsudvalgets betænkning fra 1984 om ejendomsskatternes rolle i den kommunale finansiering.

lity" og "perceptibility". Kravet om accountability kan vel bedst betegnes som ansvarlighedskravet: Finansieringssystemet må sikre, at de kommunale politikere kommer til at stå til regnskab overfor deres vælgere for den nytte, borgerne får af den kommunale service og for de skatter, der udskrives for at finansiere denne service. Medmindre der er tale om aktiviteter, som statsmagten direkte ønsker at fremme gennem subsidier (refusionsordninger o.l.), bør de lokale politikere altså ikke kunne tilbyde deres borgere en øget service uden samtidig at pålægge de samme borgere at betale skatteprisen herfor. (En kommunalpolitiker vil formentlig være tilbøjelig til at sige, at det samme ansvarlighedskrav må gælde de statslige politikere: Staten bør ikke kunne pålægge kommunerne nye udgiftskrævende aktiviteter uden samtidig at tilbyde den nødvendige finansiering via den statslige beskatning!).

Mens ansvarlighedskravet indebærer, at lokalpolitikerne skal være bevidste om og kunne drages til ansvar for skatteprisen for den service, de udbyder, siger kravet om "perceptibility", at denne skattepris skal fremtræde så klart som muligt for vælgerne. Dette svarer til det gennemsigtighedskrav, der nævnes i Finansieringsudvalgets betænkning om den kommunale ejendomsbeskatning (Betænkning nr. 1024, s. 76): De kommunale skatter skal være så "synlige" som muligt, så borgerne får et klart indtryk af skatteprisen på den service, de modtager, og dermed har det bedst mulige grundlag for at vurdere, om de kommunale ydelser er prisen værd. Gennemsigtighedskravet må umiddelbart føre til en preference for direkte skatter frem for indirekte skatter, der er "skjult" i varepriserne. Endvidere må kravet indebære, at kommunerne kun bør betjene sig af relativt få skattekilder, så borgerne har et klart overblik over det samlede beskatningsniveau. Endelig må det ud fra gennemsigtighedskravet være vigtigt, at borgerne bibringes et højt informationsniveau om skatteprocenterne i såvel deres egen som i andre kommuner, så de kan foretage interkommunale sammenligninger af skattetrykket.

Skal man kort sammenfatte Layfield-kommissionens hovedkrav til den kommunale beskatning, kan man sige, at der både fra kommu-

realpolitikernes og fra borgernes synspunkt skal være en nær og synlig sammenhæng mellem serviceniveau og skattepålægelse, og ansvarligheds- og gennemsigtighedskravene er derfor i ganske god overensstemmelse med en skatteudskrivning efter nytteprincippet.

Layfield-kommissionen nævner også en række andre ønskværdige egenskaber ved det kommunale skattesystem: Systemet bør således sikre horisontal lighed, både mellem borgerne indenfor samme kommune og mellem borgerne i forskellige kommuner. Kravet om horisontal lighed er klassisk indenfor skatteteorien og indebærer, at borgere, der er stillet ens i situationen før skat, også bør være stillet ens i situationen efter skat. Ofte tolkes kravet om horisontal lighed sådan, at personer med samme indkomst og/eller formue bør betale det samme i skat. Denne fortolkning forudsætter imidlertid, at skatten udskrives efter et evneprincip. Hvis beskattningen i stedet baseres på nytteprincippet, betyder kravet om horisontal lighed, at personer der modtager offentlige ydelser af samme værdi også bør pålægges den samme skattebetaling.

I praksis vil det dog medføre store principielle og administrative problemer at opgøre værdien af de offentlige ydelser, den enkelte skatteyder modtager, og man må derfor udskrive de kommunale skatter efter andre kriterier såsom indkomsten. Dermed har man selvsagt taget et stort skridt i retning af en beskattning efter evne. En vis fastholdelse af nytteprincippet kan dog opnås ved at fortolke kravet om horisontal lighed sådan, at personer i kommuner med samme serviceniveau bør have den samme skatteprocent. Under et sådant modificeret nytteprincip forenes målsætningerne om et ensartet skat/serviceforhold i alle kommuner med kravet om horisontal lighed.

Som bekendt er skatternes mest basale funktion den rent fiskale at finansiere de offentlige udgifter. Som et ganske naturligt krav til de kommunale skatter såvel som til andre skatte-kilder nævner Layfield-kommissionen derfor, at skattegrundlaget så vidt muligt bør udvikle sig i takt med de "objektive" udgiftsbehov, således at skattekilden ikke overbelastes i en

situation med inflation og realvækst i økonomien. Endvidere omtaler rapporten det ønskværdige i, at skattesystemets grundprincipper er forståelige for borgerne, og at systemet er rimeligt stabilt over tiden, dvs. at det ikke undergår hyppige, abrupte ændringer, der skaber uforudsigelige formueforskydninger og umuliggør rationelle langsigtsskalkulationer i den private sektor.

Alt i alt finder Layfield-kommissionen, at en personlig, kommunal indkomstskat er i ganske god overensstemmelse med ovennævnte målsætninger.

Indkomstskatten er en direkte og synlig skat, hvis grundprincipper er velkendte, og som udskrevet efter et bopælskriterium fortrinsvis vil hvile på de borgere, der nyder godt af de kommunale serviceydelser. Hvis alle kommuner udskriver skat på grundlag af samme indkomstdefinition, og hvis der sker en vis mellemkommunal udligning, vil indkomstskatten endvidere være nogenlunde forenelig med målsætningen om horisontal lighed.

Layfield-kommissionens argumenter var dog ikke tilstrækkelige til at overbevise den britiske regering og statsmagt om det ønskværdige i at indføre en kommunal indkomstskat. Specielt hævdede det britiske finansministerium, at en sådan skat ville skabe uacceptable vanskeligheder for statens makroøkonomiske stabiliseringspolitik. Med dette argument føres vi over i en diskussion af den kommunale beskatning set i lyset af de nationale skattepolitiske målsætninger.

3.4. DEN KOMMUNALE BESKATNING OG DB STATSLIGE SKATTEPOLITISKE MÅLSÆTNINGER.

Alt andet lige er det naturligvis ønskeligt, at det kommunale skattesystem bidrager til realisering af de overordnede nationale målsætninger for skattepolitikken. Blandt disse nævnes traditionelt en række mere eller mindre modstridende krav om, at skattesystemet skal være enkelt og overskueligt og billigt at administrere, at skatternes forvridende virkning på res-

sourceanvendelsen bør minimeres, så beskattningen bør bidrage til at stabilisere den makroøkonomiske udvikling, og sidst men ikke mindst så skatterne bør være "retfærdigt" fordelt.

Det vil føre for vidt at diskutere indholdet og afvejningen af disse målsætninger i detaljer. I stedet vil vi nøjes med en kort drøftelse af, hvorvidt en kommunal beskattning, baseret på nyttebetragtninger, kan komme i konflikt med de nævnte overordnede målsætninger.

Som allerede nævnt vil en renlivet nyttebeskattning - i det omfang den overhovedet lader sig praktisere - utvivlsomt være uforenelig med kravet om en enkel og billig skatteadministration, på grund af vanskeligheden ved at fordele værdien af de kommunale serviceydelser på de enkelte skatteydere. Diskussionen her drejer sig imidlertid ikke om mulighederne for at realisere en sådan ideal nyttebeskattning, men om hvordan praktisk anvendelige skattekilder, såsom indkomstskatten, kan bringes i bedst mulig overensstemmelse med nytteprincippet under rimelig hensyntagen til andre skattepolitiske målsætninger.

En kommunal indkomstskat, der står i forhold til det kommunale serviceniveau, vil i en vigtig forstand imødekomme kravet om en minimering af skatternes forvridende virkning på anvendelsen af de samfundsøkonomiske ressourcer: Når der er en nøje sammenhæng mellem den kommunale service og dennes "skattepris", sikres den størst mulige bevidsthed hos borgere og kommunalpolitikere om tabet af private forbrugsmuligheder ved en udvidelse af det kollektive forbrug, og på denne måde tilskyndes der til en "ansvarlig" resourceanvendelse i den kommunale sektor, ligesom borgerne tilskyndes til at afveje deres ønsker med hensyn til privat og offentligt forbrug i forbindelse med deres valg af bopæl. Sammenlignet med kommunale **grundværdi**-skatter vil kommunale indkomstskatter dog have visse uheldige, forvridende virkninger på arbejdsudbuddet og lokaliseringsmønstret, som vi skal se i næste kapitel.

Hvad enten den baserer sig på nytte- eller evnebetragtninger, vil en selvstændig kommunal skatteudskrivning klart nok kunne

komme i modstrid med statslige målsætninger for den makroøkonomiske udvikling. I praksis opstår konfliktmulighederne typisk, når regering og folketing af hensyn til f.eks. betalingsbalanceudviklingen ønsker at holde igen på de offentlige udgifter for at dæmpe den samlede efterspørgsel i økonomien. Hvis kommunerne i en sådan situation øger deres udgifter, kan det have en fra statens synspunkt uønsket ekspansiv virkning på økonomien, også selvom de øgede udgifter fuldt ud finansieres gennem øget skatteudskrivning. Dette skyldes, at øgede udgifter til kommunal service umiddelbart medfører en tilsvarende stigning i den samlede efterspørgsel, hvorimod skattestigningen ikke umiddelbart reducerer efterspørgslen tilsvarende, fordi den for en dels vedkommende mindsker den private opsparring snarere end det private forbrug.*) Et højere kommunalt og dermed et højere samlet skattetryk kan også ad anden vej tænkes at forringe betalingsbalancen, idet det, afhængigt af arbejdsmarkedsforholdene, kan føre til krav om hel eller delvis pengelønskompensation fra lønmodtagerside til skade for konkurrenceevnen. Den potentielle konflikt mellem den selvstændige kommunale beskatningsret og makroøkonomiske stabiliseringshensyn er formentlig uundgåelig. Når konflikten opstår, tvinges man ud i en afvejning af fordelene ved det kommunale selvstyre og den dertil hørende beskatningsret overfor fordelene ved en effektivisering af den statslige stabiliseringspolitik.

Som den sidste målsætning for den nationale skattepolitik nævnte vi det klassiske krav om, at skatterne bør fordeles "retfærdigt". Vi har allerede antydnet, at man inden for finansvidenskaben traditionelt har sondret mellem to forskellige retfærdighedskriterier: Ifølge den rendyrkede "nytteteori" er skatterne retfærdigt fordelt, når de modsvarer værdien af de ydelser, de enkelte skatteydere modtager fra det offentlige. I modsætning hertil siger "evneteorien", at retfærdighedskravet må indebære en fordeling af skattebyrden efter skatteydernes

*) I fagøkonomisk terminologi taler man om, at "det balancerede budgets multiplikator" er positiv. Dette forudsætter dog, at borgerne ikke opfatter det øgede offentlige forbrug som et nært substitut for privat forbrug. Hvis der er fuldkommen substitution, vil skattestigningen alene reducere det private forbrug uden at påvirke den private opsparring, og det balancerede budgets multiplikator vil da være nul.

evne til at betale skat. Nytteteorien principielle fortrin er, at den ser skattebetalingen i sammenhæng med anvendelsen og fordelingen af de skattefinansierede offentlige udgifter. I nyere tid har nytteteorien dog tabt terræn, ikke blot på grund af de praktiske vanskeligheder ved at implementere den, men nok så meget fordi den er blevet anset for at være uforenelig med de politiske ønsker om at sikre en vis indkomstfordeling via skattesystemet. I de sidste to afsnit af dette kapitel vil vi diskutere, om nytteprincippet rent faktisk uundgåeligt må komme i konflikt med en sådan omfordelingsmålsætning.

3.5. ER NYTTE- OG EVNEPRINCIPPERNE UFORENELIGE I DEN KOMMUNALE BESKATNING?

I sin rigoristiske udformning tilsiger nytteprincippet, at skatten skal svare til skatteyderens villighed til at betale for de offentlige ydelser, mens evneprincippet indebærer, at skatten skal være i overensstemmelse med hans evne til at betale for ydelserne. Umiddelbart synes det derfor klart, at nytteprincippet er uforeneligt med en omfordeling af velfærd via de offentlige finanser: Skattebetalingen svarer jo netop til den subjektive nytteværdi af de ydelser, skatteyderen modtager fra det offentlige. Omvendt lægger evneprincippet klart op til en vis omfordeling. Denne omfordelingsmålsætning formuleres normalt som et krav om vertikal lighed, ifølge hvilket personer med større skatteevne også skal betale mere i skat, dvs. "de bredeste skuldre skal bære de tungeste byrder". Dette vertikale lighedskrav opfattes ofte som et krav om en progressiv indkomstbeskatning, selvom nødvendigheden af progression ikke følger logisk af den generelle formulering af det vertikale lighedsprincip.

Det er imidlertid interessant, at også nytteprincippet under visse forudsætninger kan begrunde en progressiv indkomstbeskatning. Den nødvendige og tilstrækkelige betingelse er, at indkomstelasticiteten i borgernes efterspørgsel efter offentlige ydelser er større end "skattepriselasticiteten" i samme efterspørgsel. Dette skal nu søges nærmere forklaret ved hjælp

af følgende eksempel: Vi betragter en kommune, der ønsker at finansiere den kommunale service ved en beskatning efter nytteprincippet. Skatterne skal derfor pålægges borgerne på en sådan måde, at den enkeltes skattebetaling netop svarer til hans efterspørgsel efter kommunale ydelser ved den pågældende skat, og samtidigt skal beskatningsniveauet og serviceudbuddet tilpasses, så der bliver overensstemmelse mellem det samlede skatteprovenu og de kommunale udgifter. Lad os nu antage, at indkomstelasticiteten i borgernes efterspørgsel efter kollektiv kommunal service f.eks. er 2, dvs. hvis en borgers indkomst stiger med 1 pct., da vil hans efterspørgsel efter kommunale ydelser alt andet lige stige med 2 pct. Antag endvidere, at den numeriske "skattepriselasticitet" i borgernes efterspørgsel efter kommunal service f.eks. er 1,5, dvs. hvis skattebetalingen pr. enhed af den kommunale service stiger med 1 pct., da falder borgerens mængdeefterspørgsel efter kommunale ydelser med 1,5 pct. Hvis kommuneskatten i denne situation var en rent proportional indkomstskat, da ville de enkelte borgeres villighed til at betale for kommunal service klart være en voksende funktion af indkomsten. Ved en bevægelse på X pct. op ad indkomstskalaen ville skattebetalingen under en proportional skat netop stige med X pct., hvilket isoleret set ville dæmpe serviceefterspørgslen med $1,5 \times X$ pct., men samtidigt ville indkomststigningen i sig selv øge serviceefterspørgslen med $2X$ pct., dvs. nettovirkningen af højere indkomst på viljen til at betale for offentlig service er positiv. Da alle kommunens borgere imidlertid forudsættes at stå overfor det samme kommunale serviceudbud - som det f.eks. vil være tilfældet, hvis der er tale om egentlig kollektiv service, der kommer alle til gode i samme omfang - er denne situation imidlertid ikke forenelig med nytteprincippet. Der må i stedet opereres med en progressiv indkomstbeskatning, dvs. den gennemsnitlige skatteprocent må være en voksende funktion af indkomsten for at sikre, at hver enkelt borgers efterspørgsel efter kommunale ydelser svarer til det givne udbud.

Generelt gælder som sagt, at nytteprincippet fører til progressiv indkomstbeskatning, når som helst indkomstelasticiteten i efterspørgslen efter offentlige ydelser overstiger skat-

tepriselasticiteten i samme efterspørgsel, idet den enkelte borger da ved voksende indkomst vil være villig til at erlægge en stigende andel af indkomsten i skat som modydelse for en given mængde kollektiv service. Hvis borgerne på grund af forskellige præferencer har forskellige indkomst- og priselasticiteter i deres offentlige serviceefterspørgsel, er det dog klart, at anvendelsen af en fælles skatteskala udformet på grundlag af skøn over de gennemsnitlige elasticiteter i bedste fald kun kan sikre, at den "gennemsnitlige" skatteyder beskattes i overensstemmelse med nytteprincippet. Dertil kommer det praktiske problem, at vor viden om de nævnte elasticiteter er meget begrænset. En undersøgelse på grundlag af danske data antyder ganske vist, at indkomstelasticiteten i efterspørgslen efter kommunale ydelser er større end 1*), hvilket svarer meget godt til den almindelige iagttagelse, at borgerne ved voksende indkomst har en tendens til at anvende en stigende andel af indkomsten på serviceydelser. Det er dog også oplagt, at de enkelte borgers efterspørgsel efter offentlige ydelser vil afhænge af en række faktorer, som ikke nødvendigvis behøver at være snævert korrelerede med indkomsten. Dertil kommer, at man for at kunne udlede en indkomstskatteskala af nytteprincippet også må kende skattepriselasticiteten i borgernes kollektive serviceefterspørgsel, og denne elasticitet er endnu ringere empirisk belyst end indkomstelasticiteten.

I den tidligere omtalte betænkning nr. 1024 fra udvalget vedrørende kommunernes finansiering nævnes det, at den kommunale beskatning repræsenterer en slags kompromis mellem nytte- og evneprincipperne: Tager man de enkelte kommuner som enhed, sker der en beskatning efter nytteprincippet, idet borgere i kommuner med relativt højt serviceniveau også kommer til at betale en relativt høj skat, forudsat der sker en rimelig mellemkommunal udligning. Tager man derimod de enkelte borgere som enheden, vil der indenfor hver kommune ske en beskatning

*) Se Rolf Norstrand: "Variationen i primærkommunale udgifter" i Jørgen Lotz (red.): De nordiske storbyers problemer. København, 1980.

efter evneprincippet, idet den kommunale indkomstskat bevirker, at personer med højere indkomst pålægges en højere skat. Eksemplet i dette afsnit har haft til formål at vise, at en sådan tilsyneladende evnebeskatning indenfor den enkelte kommune ikke behøver at være uforenelig med nytteprincippet, idet dette princip meget vel kan tænkes at implicere en proportional eller endog en progressiv indkomstbeskatning, på grund af den tilsyneladende ret høje indkomstelasticitet i efterspørgslen efter offentlige ydelser. Denne betragtning kan have en vis relevans, når vi i kapitel 5 skal foretage en nærmere diskussion af spørgsmålet, om den kommunale indkomstskat bør være progressiv eller ej.

3.6. BØR KOMMUNERNE KUNNE FØRE EN SELVSTÆNDIG OMFORDELINGSPOLITIK VIA DEN KOMMUNALE INDKOMSTSKAT?

Som et yderligere principgrundlag for den mere praktisk orienterede diskussion i kapitel 5 vil vi afrunde dette kapitel med at referere nogle interessante, nytteteoretiske argumenter for, at kommunerne bør kunne føre en selvstændig omfordelingspolitik via de kommunale skatter. Disse argumenter er samtidig et yderligere eksempel på, at beskatning efter nytteprincippet meget vel kan forenes med omfordelingsmålsætninger.

Traditionelt har fordelingspolitikken været anset for en statslig opgave, mens kommunernes opgave snarere har været set som den at foretage en effektiv forvaltning af (dele af) de offentlige ressourcer i overensstemmelse med lokale præferencer og behov, altså en såkaldt **allokerings**politisk opgave. Begrundelserne for at overlade indkomstomfordelingen til statsmagten har bl.a. været et ønske om at undgå store mellemkommunale forskelle i behandlingen af de laveste indkomstgrupper, dvs. horisontal lighedsmålsætning. Derudover har man frygtet, at kommunale forsøg på omfordeling ville blive imødegået af de rige skatteyderes flugt til skattelykommuner og de fattiges tilstrømning til kommuner med høj social standard, og bl.a. derfor har man ikke ment, at kommunerne ville have tilstrækkelig tilskyndelse eller vilje til at gennemføre en acceptabel

indkomstomfordeling.*)

I en opsigtsvækkende artikel fra 1973 har den amerikanske finansvidenskabsmand Mark Pauly imidlertid argumenteret, at en kommunal omfordelingspolitik meget vel kan tænkes at give større velfærd end en statslig ditto, og at kommunerne ikke nødvendigvis vil lade lavindkomstgrupperne i stikken, hvis de får et større ansvar for fordelingspolitikken.**) Pauly's argumenter bliver ekstra interessante af, at de baserer sig på nytteteoretiske betragtninger, idet han opfatter indkomstomfordeling som et af de kollektive "goder", borgerne tilkøber sig via kommuneskatten. Pauly's ræsonnementer bygger på den i og for sig plausible antagelse, at folk først og fremmest bekymrer sig om velfærden hos de fattige i deres egen kommune, som de i større eller mindre udstrækning selv kommer i berøring med, og hvis vilkår de ved selvsyn kan konstatere. Derudover forudsættes som antydnet, at skatteyderne opnår en vis behovstilfredsstillelse ("nytte") ved at bidrage til at hæve de fattiges levestandard. Dette kan dels være rent altruistisk begrundet i en følelse af forpligtelse overfor mindre heldigt stillede medborgere, men det kan også være begrundet i mere egoistiske motiver såsom ønsker om at mindske risikoen for kriminalitet og social uro gennem sociale ydelser og velfærdsprogrammer, at undgå at blive udsat for de æstetisk frastødende aspekter af materiel fattigdom o.l.

Ud fra disse forudsætninger mener Pauly, at kommunerne uanset statslige påbud vil være tilskyndet til at gennemføre en vis indkomstomfordeling til gunst for de lave indkomster. Han mener endvidere, at en omfordeling på kommunalt niveau kan være

*) I kapitel 5 skal vi uddybe disse og andre traditionelle argumenter mod kommunal omfordelingspolitik.

**) Se Mark V. Pauly: "Income Redistribution as a Local Public Good". Journal of Public Economics, no. 2, 1973..

at foretrække for en omfordeling udført af staten, og at den kommunale omfordeling meget vel kan tænkes at bringe de fattige op på et højere niveau end den statslige politik. Argumentet for det første er, at en statslig fordelingspolitik med fælles skatteskala og standardiserede sociale ydelser for alle kommuner kan tvinge særligt generøst indstillede kommuner ned på en lavere social standard, end de ønsker. Borgerne i disse kommuner forhindres så at sige i at købe den mængde af det kollektive "omfordelingsgode", som de gerne ville betale for.

Argumentet for, at den statslige fordelingspolitik kan føre til lavere sociale ydelser end den kommunale, kan nemmest forstås, hvis man betragter en ekstrem situation med et land bestående af to kommuner A og B, hvor alle potentielle modtagere af sociale ydelser er bosat i kommune B, men hvor kommune A er den mest folkerige. Hvis fordelingspolitikken overlades til kommunerne, vil kommune B vælge at gennemføre en vis omfordeling af de grunde, som er nævnt ovenfor. Defineres fordelingspolitikken derimod som et statsligt anliggende, vil ethvert forslag om indførelse af sociale ydelser i princippet blive stemt ned af befolkningsflertallet i A, der ifølge teorien ikke (eller kun i ringe grad) bekymrer sig om de fattige udenfor deres egen kommune.

Pauly's argumenter står nok stærkest i en situation, hvor borgerne er relativt immobile mellem kommunerne. Hvis skatteyderne nemt og billigt kan flytte, vil forsøg på øget indkomstfordeling i en kommune typisk føre til en vis udvandring af velhavende skatteydere, der vil finde det nye skattetryk for højt, og dette vil begrænse kommunens mulighed for at hæve den sociale standard. En situation, hvor de sociale klienter er meget mobile, vil ligeledes gøre det økonomisk vanskeligt for en kommune at hæve standarden over andre kommuners, og Pauly erkender da også, at de ressourcekrævende flytninger dels kan repræsentere et samfundsøkonomisk spild og dels kan mindske sandsynligheden for en høj grad af omfordeling på kommunalt niveau. På den anden side rummer mobiliteten det positive aspekt, at den gør det muligt for borgere med særligt stærke præferencer for omfordeling og sociale goder at slutte sig

sammen i kommuner med ekstraordinært høj social standard.

Mange vil nok finde Pauly's betragtninger ret abstrakte og ikke særligt overbevisende. Det er givetis også rigtigt, at indkomstfordeling i hvert fald ikke er en opgave, der alene kan overlades til kommunerne. Pauly's ræsonnementer kunne imidlertid nok give anledning til at overveje, om man burde give kommunerne et vist spillerum for at føre fordelingspolitik via skatterne. Dette kunne f.eks. ske på den måde, at staten fastlagde en bestemt minimal grad af progression i den kommunale indkomstskat (via størrelsen af personfradraget), og overlod det til kommunernes eget valg at indføre en yderligere progression. I kapitel 5 vil vi nærmere diskutere argumenter for og imod en sådan ordning.

Forinden skal vi dog analysere fordelingsvirkningerne af kommunale indkomstskatter.

KAPITEL 4

INCIDENSEN AF KOMMUNALE INDKOMSTSKATTER

Som en indledning til vurderingen af indkomstkattens egnethed som kommunal skattekilde vil vi i dette kapitel undersøge incidensen af kommunale indkomstskatter. Med "incidens" menes der skattens "endelige hvilested". En incidensanalyse besvarer således spørgsmålet om, hvem der reelt bærer byrden ved en skat. Når en skat ikke nødvendigvis bæres af den, der formelt betaler den, er det fordi den kan udløse ændringer i de relative priser på varer og produktionsfaktorer. Man taler i så fald om, at der sker en overvæltning af skatten. Et af de mest oplagte eksempler er vel momsen, der formelt indbetales af virksomhederne, men som må formodes at blive overvæltet tilnærmelsesvis 100 pct. på forbrugerpriserne, og således reelt bæres af forbrugerne.

I det foregående kapitel formuleredes en målsætning om, at den kommunale skattebyrde bør bæres af borgerne i samme forhold som disse nyder godt af den kommunale sevice. På denne baggrund vil vi interessere os for, om den kommunale indkomstskat helt eller delvist kan overvælttes på borgerne i andre kommuner, eller om den i uforholdsmæssig grad vil hvile på en bestemt delgruppe af kommunens borgere. Er svaret på disse spørgsmål benægtende, stiller det selvsagt indkomstkatten i et gunstigt lys som kommunal finansieringskilde. Vi vil endvidere sammenligne incidensen af kommunale indkomstskatter med incidensen af kommunale ejendomsskatter, da dette kan være relevant i forbindelse med overvejelser om ændringer i vægtfordelingen mellem disse to skattekllder.

4.1. INCIDENSEN AF LOKALE INDKOMSTSKATTER.

Fordelingsvirkningen af en skat eller en skatteforhøjelse afhænger af anvendelsen af skatteprovenuet. Provenuet kan anvendes til erstatning af en anden skat, det kan udbetales som transfereringer til borgerne, eller det kan bruges til at finansiere et øget udbud af kollektive serviceydelser. Vi vil her mest interessere os for en situation, hvor provenuet af de analyserede skatteforhøjelser finansierer øgede kommunale udgifter, der kommer et bredt udsnit af kommunens borgere til gode.

Selv om skattepålæggelse og provenuanvendelse må ses i sammenhæng, er det analytisk bekvemt først at undersøge de isolerede effekter af henholdsvis skatteforhøjelsen og udgiftsforøgelsen, idet den samlede effekt derefter kan udledes ved at "addere" disse partielle effekter. Vi vil derfor starte med at analysere den isolerede virkning af en indkomstskatteforhøjelse i en enkelt kommune, og som et illustrativt grænsetilfælde vil vi indledningsvis betragte en situation, hvor de økonomiske og psykologiske omkostninger ved at flytte fra én kommune til en anden er negligible, og hvor der eksisterer mange kommuner med et rigt varierende serviceudbud, så skatteyderne altid (tilnærmelsesvis) omkostningsfrit kan flytte til en anden kommune med samme serviceniveau som det, der tilbydes af deres aktuelle **bopælskommune**.

Antag nu, at en kommune må hæve sin indkomstskatteprocent for at fastholde et uændret serviceniveau, f.eks. fordi der af en eller anden grund sker et produktivitetsfald i den kommunale serviceproduktion. Under de angivne forudsætninger vil den højere skattebyrde da til syvende og sidst alene blive båret af kommunens grundejere i form af lavere huslejeindtægter og grundpriser. Umiddelbart vil indkomstskatteforhøjelsen ganske vist reducere den disponible indkomst for kommunens lønmodtagere og virksomhedsejere, men dette vil de reagere på ved at flytte til en anden kommune, hvor de kan opnå det samme serviceniveau til en lavere skatteprocent. Denne udvandring vil i

princippet fortsætte, indtil huslejer og ejendomspriser i den "lavproduktive" kommune er blevet presset så langt ned, at borgernes samlede bolig- og skatteudgift i den pågældende kommune er den samme som i andre kommuner med et tilsvarende serviceniveau, dvs. indtil den lavproduktive kommune ud fra en totalbetragtning ikke længere er dyrere end andre kommuner. Den reelle byrde ved skatteforhøjelsen vil således blive overvæltet på de personer, der ejer kommunens ejendomme på tidspunktet for forhøjelsen, idet disse vil opleve et kapitaltab. Efterhånden som ejendommene omsættes, vil de nye ejendomsbesiddere derimod ikke få en ringere stilling end de ville have haft i fravær af skatteforhøjelsen, idet denne netop kompenseres af, at ejendommene er erhvervet billigere. Der sker altså i det lange løb en 100 pct. kapitalisering af indkomstskatteforhøjelsen i grundpriserne, og jorden må som den eneste immobile produktionsfaktor bære den fulde skattebyrde, da de øvrige produktionsfaktorer (arbejdskraft og kapital) omkostningsfrit kan unddrage sig skatteforhøjelsen ved at flytte til andre kommuner.

Den noget abstrakte analyse ovenfor har nok især relevans, når det drejer sig om forhøjelse af en kommunal skat på virksomhedsindkomst, f.eks. en selvstændig kommunal selskabsskat, da kapitalen og måske særligt aktieselskabskapitalen i almindelighed er den mest mobile af alle produktionsfaktorer. Udsættes kapitalen for en mærkbar lokal skatteforhøjelse, vil den efterhånden søge til andre kommuner og først vende tilbage, når priserne på kommunens erhvervsejendomme er faldet tilstrækkeligt til at kompensere for det højere lokale skattetryk.

Når det drejer sig om en forhøjelse af den personlige, kommunale indkomstskat, må der imidlertid tages hensyn til, at flytteomkostningerne (herunder de psykologiske) for mange skatteydere kan være ganske betragtelige, og at de fleste skatteydere realistisk set kun har et begrænset antal bopælskommuner at vælge imellem. Indkomstskatteforhøjelsen vil da kun for en dels vedkommende blive overvæltet på de aktuelle grundejere, idet den resterende del af byrden vil blive båret af de mere immobile borgere i kommunen, der finder den poten-

tielle skattebesparelse ved flytning for lille til at opveje flytteomkostningerne.*) På grund af disse omkostninger fører skatteforhøjelsen til en mindre udvandring end i det ovenfor omtalte tilfælde med fuldkommen mobilitet, og følgelig falder ejendomspriserne heller ikke så meget» De lønmodtagere,, der forbliver i kommunen, kan for norges vedkommende tænkes at reagere på indkomstskatteforhøjelsen ved at sænke deres arbejdsudbud og/eller stille krav om lønforhøjelser, hvorved den øgede lønskat for en tid kan blive delvis overvæltet på de pågældende virksomheder og forbrugerne af disses produkter. Med tiden vil omkostningsstigningen imidlertid føre til færre erhvervsinvesteringer i kommunen, og den faldende efterspørgsel efter arbejdskraft vil derfor i det lange løb atter presse kommunens reallønniveau ned på linie med omverdenens, således at immobile lønmodtagere ikke permanent vil kunne unddrage sig den højere kommunale skattebyrde.

4.2. INCIDENSEN AF KOMMUNALE UDGIFTER.

Lad os herefter undersøge den isolerede fordelingsvirkning af en kommunal udgiftsforøgelse i en enkelt kommune. Ligesom det var tilfældet med forskelle i de kommunale skatteprocenter, må man regne med, at mellemkommunale forskelle i serviceniveauet vil blive kapitaliseret i grundpriserne. Hvis en kommune er i stand til at øge sit serviceniveau uden samtidigt at hæve sit skattetryk - f.eks. fordi den modtager øgede statstilskud eller overførsler fra andre kommuner - vil det blive mere attraktivt at bo i kommunen, som derfor vil opleve en tilflytning. I det ekstreme grænsetilfælde, hvor flytteomkostningerne er helt neglige, vil tilflytningen fortsætte, indtil huslejer og ejendomspriser i kommunen er drevet så meget i vejret, at det netop opvejer fordelene ved det højere kommunale serviceniveau. Der vil altså ske en fuldstændig kapitalisering

Også de skatteydere, der faktisk flytter til andre kommuner, vil dog komme til at bære en vis byrde i form af de flytteomkostninger, de pådrager sig.

af de øgede kommunale udgifter i ejendomspriserne, og den deraf følgende kapitalgevinst vil tilfalde de personer, der ejer kommunens ejendomme på tidspunktet for serviceforbedringen. På et frit boligmarked vil kommunens lejere derimod ikke i det lange løb opleve en nettofordel, fordi det højere serviceniveau modsvares af højere huslejer. Heller ikke de nytilflyttede ejere vil få en nettogevinst ved den højere service, fordi de har måttet betale for denne gennem højere ejendomspriser.

Disse stærke konklusioner må selvsagt modificeres, når der tages hensyn til positive flytteomkostninger og til en eventuel huslejeregulering i udlejningsbyggeriet. Kapitaliseringen af den øgede kommunale service i ejendomsværdierne vil da være ufuldstændig, da det på grund af flytteomkostningerne ikke kan betale sig for tilflyttere at byde kommunens ejendomspriser så højt op, at prisstigningen fuldt ud svarer til den kapitaliserede værdi af de øgede kommunale ydelser. En offentlig regulering af huslejerne kan endvidere gøre det umuligt for ejerne af udlejningsejendomme at drage fordel af den forbedrede kommunale service gennem højere huslejer, og de eksisterende lejere vil da kunne opnå en permanent fordel af serviceforbedringen. Til gengæld vil huslejereguleringen skabe en over efterspørgsel efter lejligheder, hvilket vil gøre det svært for nye tilflyttere at finde en lejerbolig.

4.3. INCIDENSEN AF EN BALANCERET BUDGETUDVIDELSE I EN ENKELT KOMMUNE.

På grundlag af ræsonnementerne i de to foregående afsnit er det nu muligt at analysere fordelingsvirkningerne af, at en kommune hæver sin indkomstskatteprocent og anvender provenuet til en forøgelse af den kommunale service til gavn for alle borgere i kommunen. I lyset af målsætningsdiskussionen i kapitel 3 vil vi især fokusere på spørgsmålet om, hvorvidt byrden ved den højere indkomstskat rent faktisk vil blive båret af de borgere, der nyder godt af den højere service.

Endnu en gang kan det være instruktivt først at undersøge grænsetilfældet, hvor skatteyderne er fuldkommen mobile, og hvor de kan vælge mellem et stort antal kommuner med rigt varierende serviceniveauer.

I dette tilfælde blev det ovenfor vist, at såvel skatte- som udgiftsforøgelsen i det lange løb alene vil påvirke ejendomspriserne i kommunen. Indkomstskatteforhøjelsen vil isoleret set sænke grundpriserne, men de øgede kommunale serviceudgifter vil virke i modsat retning, og i princippet vil de to effekter netop opveje hinanden, således at grundejernes stilling hverken forringes eller forbedres. Huslejeniveau og ejendomspriser vil i den nye ligevægtssituation være uændrede, og både ejere og lejere vil derfor gennem deres indkomstskat komme til at betale for den øgede kommunale service, i overensstemmelse med målsætningen om beskatning efter nytteprincippet.*) Når den kapitaliserede værdi af de øgede kommunale udgifter vil svare ret nøje til den kapitaliserede værdi af de højere skatter, skyldes det forudsætningen om, at skatteyderne kan vælge mellem et stort antal kommuner med mange forskellige grader af service. Den enkelte skatteyder kan da i princippet ikke tvinges til at bidrage til finansieringen af en kommunal service, hvis værdi i hans øjne ikke modsvarer hans kommuneskat, idet han altid vil kunne flytte til en anden kommune, hvor kombinationen af skattetryk og serviceniveau svarer nøje til hans præferencer for kollektivt forbrug.

Analysen bliver mere kompliceret i det realistiske tilfælde med positive flytteomkostninger, hvor skatteyderne kun kan vælge mellem relativt få kommuner med en begrænset variation i serviceudbuddet. For at overskueliggøre problemstillingen vil vi betragte en situation, hvor skatteyderne kun har valget mellem at bosætte sig i kommune A med et højt skattetryk og

*) Vi fokuserer her på de forskellige grupper af borgere. For de enkelte skatteydere vil indkomstbeskatningen ikke nødvendigvis være i nøje overensstemmelse med nytteprincippet, som det nærmere forklares i afsnit 4.5.

serviceniveau eller i kommune B med lav skat og service. Personer med stærke præferencer for kollektiv service vælger da at bo i kommune A, mens skatteydere med stærke præferencer for privat forbrug slår sig ned i kommune B. I begge kommuner bor borgere, som egentlig ville have foretrukket en kombination af skat og service et eller andet sted imellem de faktiske niveauer i de to kommuner. Den "marginale tilflytter" i kommune A er således kun lige akkurat villig til at betale skatteprisen for denne kommunes service, men hvis kommunen hæver skat og service en smule, vil han selv under hensyntagen til flytteomkostningerne foretrække at flytte til kommune B med det lave skattetryk. Omvendt er den marginale tilflytter i kommune B kun lige akkurat rede til at acceptere denne kommunes lave serviceniveau, så hvis dette sænkes yderligere, vil han være villig til at flytte og betale skatteprisen for den højere service i kommune A.

Antag nu, at lokalpolitikkerne i kommune A beslutter at gennemføre en indkomstskattefinansieret forøgelse af kommunens serviceudgifter. De marginale skatteydere i kommunen vil herefter finde skattetrykket for højt og flytte til kommune B. Dette vil medføre et vist fald i huslejer og ejendomspriser i kommune A, og som følge heraf vil kommunens grundejere komme til at bære en uforholdsmæssig andel af byrden ved de øgede kommunale udgifter, idet de foruden at opleve en stigning i indkomstskatten også vil pådrage sig et kapitaltab. Til gengæld vil lejerne i kommune A få delvis kompensation for **indkomstskatte**stigningen via det huslejeværdi, som fraflytningen og den deraf følgende lavere boliglejestigning giver anledning til. (Dette forudsætter naturligvis, at markedsmekanismen får lov at fungere på udlejningsmarkedet).

Også indbyggerne i kommune B vil blive påvirket af skatte- og udgiftsstigningen i kommune A. Som følge af tilflytningen til kommune B vil huslejer (under frie markedsforhold) og ejendomspriser stige til gavn for kommunens grundejere. Til gengæld vil lejerne i kommune B indirekte komme til at bære en del af den øgede skattebyrde i kommune A gennem højere huslejer. Konklusionen bliver, at byrden ved finansieringen af

det højere serviceniveau i kommune A ikke bliver fordelt efter nytteprincippet: Lejerne i kommune A betaler mindre end deres fulde andel af byrden, som til gengæld for en dels vedkommende bæres af lejerne i kommune B. Endvidere vil grundejerne i kommune A bære en overproportional byrde, hvilket modsvares af en kapitalgevinst for ejerne i kommune B. Hvor meget byrdefordelingen vil afvige fra fordelingen af fordelene ved den øgede service i kommune A, vil afhænge af størrelsen af ændringerne i huslejer og ejendomspriser i begge kommuner, som atter afhænger af omfanget af flytningerne fra A til B. Flytteomfanget vil bl.a. være bestemt af, hvor mange skatteydere i A der i udgangssituationen var tæt på at finde kommunens skattetryk for højt, hvor stor den balancerede budgetudvidelse i kommune A er, hvor høje flytteomkostningerne er, etc. Med en ringe grad af mobilitet vil fordelingen af finansieringsbyrden svare ret nøje til fordelingen af de øgede indkomstskattebetalinger i kommune A.

I kommune B vil fordelingsvirkningerne af en indkomstskattefinansieret udgiftsforøgelse interessant nok være anderledes end ovenfor beskrevet, forudsat at der fortsat holdes et lavere skatte- og serviceniveau end i kommune A. Årsagen er, at kommune B vil opleve en tilflytning af de skatteydere, der i udgangssituationen fandt kommunens serviceniveau lidt for lavt, men som nu finder det i bedre overensstemmelse med deres præferencer end det relativt høje skatte- og serviceniveau i kommune A (der er altså tale om en gruppe af de skatteydere, som ideelt ville foretrække en kombination af skat og service et sted mellem de faktiske kombinationer i de to kommuner, og som efter serviceudvidelsen i B svinger over til at foretrække B som den kommune, der kommer nærmest en tilfredsstillelse af deres sande præferencer). For de indbyggere i kommune B, der har præferencer for et meget lavt kollektivt forbrug, vil skatte- og serviceforhøjelsen på den anden side blive oplevet som en forringelse, men de vil ikke af den grund flytte fra B til A, da skatte- og serviceniveauet i sidstnævnte kommune fortsat antages at ligge højest og dermed endnu længere fra deres foretrukne niveau.

Kommune B vil altså opleve en nettotilflytning, som vil drive kommunens huslejer og ejendomspriser i vejret med det resultat, at den reelle finansieringsbyrde for lejerne vil overstige deres øgede skattebetaling, mens grundejerne vil få delvis kompensation for den højere indkomstskat i form af en **kapitalgevinst**. I kommune A vil afvandringen i fraværet af huslejereguleringer medføre et huslejevælt til gavn for lejerne, hvorefter den lavere boligefterspørgsel vil påføre kommunens ejendomsbesiddere et kapitaltab.

Sammenfattende kan vi sige følgende om fordelingsvirkningerne af en indkomstskattefinansieret serviceudvidelse i en enkelt kommune: I en situation med fuldkommen mobilitet og mange "konkurrerende" kommuner vil virkningen på ejendomspriserne af de øgede kommunale skatter og udgifter tendere at ophæve hinanden, og fordelingen af byrden ved finansiering af den højere service vil svare til fordelingen af de højere **indkomstskatte** betalinger.

Hvis skatteyderne derimod kun kan vælge mellem to typer kommuner med henholdsvis højt og lavt skatte- og serviceniveau, da vil de sandsynlige fordelingsvirkninger af en balanceret budgetudvidelse i hver af de to kommunetyper være som vist i tabel 4.1. Bemærk den vigtige forudsætning bag tabellen, at de beløb, de enkelte borgere er villige til at betale for den øgede kommunale service, fordeles sig nogenlunde i samme forhold som deres indkomster og dermed deres skattebetalinger. Med denne forudsætning kan ændringerne i fordelingen udledes alene ud fra de ændringer i huslejer og ejendomspriser, som blev forklaret ovenfor. Det anførte plus for lejerne i kommune A ved en forhøjelse af skatte- og serviceniveau i denne kommune afspejler således den nedgang i huslejen, som afvandringen vil medføre, og minusset ud for kommunens ejere reflekterer det af fraflytningen forårsagede ejendomsprisfald etc. Med forbehold for de restriktive forudsætninger antyder tabel 4.1, at lejere og ejere vil have modstående interesser vedrørende de kommunale udgifter, men at de to kategoriers interesse i øgede udgifter vil afhænge af kommunetypen. Lejere i kommune-type A vil således ifølge tabellen have interesse af øgede

kommunale udgifter, mens lejerne i kommune B tværtimod vil have gavn af lavere udgifter, osv.

Tabel 4.1. Fordelingsvirkninger af en indkomstskattefinansieret kommunal serviceudvidelse, når skatteyderne kun kan vælge mellem to kommunetyper (fortegn angiver ændring i samlet privat og kollektiv forbrugsmulighed).*)

Virkning for	Lejere i kommune A	Ejere i kommune A	Lejere i kommune B	Ejere i kommune B
Balanceret bud- getudvidelse i				
Kommune A (højt skatte- og service- niveau)	+	-	-	+
Kommune B (lavt skatte- og service- niveau)	+	-	-	+

*) Tabellen forudsætter, at fordelingen af fordelene ved den øgede service svarer nogenlunde til fordelingen af borgernes indkomster. Endvidere forudsættes et frit marked for udlejningsboliger.

Som afrunding af dette afsnit skal der gøres nogle få bemærkninger om den situation, hvor skatteyderne kan vælge mellem at bosætte sig i mere end to, men dog kun nogle få kommuner, og hvor borgerne i den kommune, der udvider sit budget, både har mulighed for at flytte til kommuner med højere skat og service og til kommuner med lavere ditto. Når kommunen forhøjer sit skatte- og serviceniveau, vil der ske en vis fraflytning af skatteydere, der finder at skattetrykket er blevet for højt, men samtidigt vil der ske en tilflytning af personer, som finder at kommunens kombination af skat og service nu passer bedre end før til deres præferencer. Nettovirkningen på boligefterspørgslen i kommunen vil derfor være usikker, men den vil næppe være stor. Følgelig vil ændringerne i huslejeniveau og ejendomspriser være beskedne, og den reelle finansieringsbyrde vil blive fordelt nogenlunde i overensstemmelse med fordelingen af de højere indkomstskatter.

De i tabel 4.1 anførte fordelingsvirkninger vil således kun gælde for kommuner, der ligger i de ydre ender af skalaen for skatte- og serviceniveauer, hvorimod fordelings effekterne i

kommuner, der ligger tættere ved midten af denne skala, formentlig vil svare ganske godt til fordelingen af indkomstskattebetalingerne.

4.4. INCIDENSEN AF EN **EJENDOMSSKATTEFINANSIERET** KOMMUNAL SERVICEUDVIDELSE.

I det foregående afsnit blev det vist, at der undertiden kan ske en overvæltning af kommunale indkomstskatter på andre end de umiddelbare skattebetalere, og at fordelingen af byrden ved finansiering af den kommunale service derfor kan afvige fra fordelingen af fordelene ved denne service. Da det mest realistiske alternativ til kommunal egenfinansiering via indkomstskatter vil være en finansiering via ejendomsskatter, kan der være grund til at undersøge, om sidstnævnte finansieringsform vil være i bedre overensstemmelse med målsætningen om beskatning efter nytteprincippet.

For overskuelighedens skyld vil analysen blive begrænset til det tilfælde, hvor skatteyderne kun kan vælge mellem de to kommunetyper A og B med henholdsvis et højt og et lavt niveau for skat og service. De sandsynlige fordelingsvirkninger af en skatte- og serviceforhøjelse i hver af de to kommunetyper er opsummeret i tabel 4.2, som nu kort skal forklares:

Tabel 4.2. Fordelingsvirkningerne af en ejendomsskattefinansieret kommunal serviceudvidelse, når skatteyderne kan vælge mellem to kommunetyper (fortegn angiver ændring i samlet privat og kollektiv forbrugsmulighed).*)

Virkning for	Lejere i kommune A	Ejere i kommune A	Lejere i kommune B	Ejere i kommune B
Balanceret bud- getudvidelse i				
Kommune A (højt skatte- og service- niveau)	+	-	(0) ¹	(0) ¹
Kommune B (lavt skatte- og service- niveau)	+	-	+	(-) ²

*) Tabellen forudsætter, at markedet for udlejningsboliger er frit.

1) Nettovirkningen usikker, men næppe stor.

2) Nettovirkningen for ejere af udlejningsejendomme negativ; virkningen for ejere af ejerboliger usikker.

Hvis kommune A finansierer en serviceforbedring via øgede ejendomsskatter, vil det umiddelbart medføre en gevinst for kommunens lejere, hvorimod udlejerne umiddelbart vil få et tab, fordi deres skattebetaling må formodes at vokse mere end værdien af de kommunale ydelser, de som borgere modtager. Det højere serviceniveau i kommune A vil ved uændret huslejeniveau tiltrække lejere fra kommune B, og huslejerne vil derfor efterhånden blive budt op. Da mobiliteten imidlertid hæmmes af flytteomkostninger m.v., vil huslejerne i A dog ikke stige svarende til værdien af den øgede kommunale service til lejerne i A, og følgelig kan udlejerne heller ikke forventes at opnå fuld huslejekompensation for deres øgede skattebetaling. Nettoresultatet bliver en gevinst for lejerne i A og et tab for udlejerne. Ejere af ejerboliger i kommune A vil ligeledes opleve et tab, fordi visse ejere efter skatteforhøjelsen vil finde skattetrykket for højt i forhold til serviceniveauet og derfor vil ønske at flytte til kommune B, hvilket vil sænke priserne på ejerboliger i A. Kommune B vil således på den ene side opleve en fraflytning af lejere og en tilflytning af tidligere ejere fra A, som formentlig for nogles vedkommende vil være tilskyndet til at søge ind i de frigjorte lejerboliger, som for en tid vil kunne fås billigt. Nettovirkningen på boligefterspørgslen i kommune B vil altså være usikker, men på

grund af de modgående tendenser vil der i den nye ligevægtssituation næppe være sket væsentlige ændringer i B's husleje- og ejendomsprisniveau.

Ud fra tilsvarende ræsonnementer vil man kunne indse, at en ejendomsskattefinansieret serviceforbedring i kommune B vil tendere at gavne kommunens lejere og skade dens udlejere. Virkningen for kommunens ejerboligindehavere er imidlertid usikker: På den ene side er de via ejendomsskatten med til at finansiere serviceforbedringer for lejerne, da ejendomsskatten på udlejningsejendomme næppe fuldt ud modsvarer værdien af den service, lejerne modtager, så umiddelbart vil ejerboligindehavernes skatteforhøjelse overstige værdien af de øgede kommunale ydelser, der tilfalder dem. På den anden side vil den højere service tiltrække ikke alene flere lejere, men også flere ejere fra kommune A, som nu finder, at deres smag for offentlige ydelser tilfredsstilles bedre af kommune B. Den deraf følgende stigning i boligefterspørgslen vil medføre en stigning i prisen på ejerboliger i B, hvilket i det mindste delvis vil kompensere disses ejere for de højere ejendomsskatter.*)

Alt i alt fremgår det af tabel 4.2, at også en ejendomsskattefinansieret serviceforbedring under de anførte forudsætninger vil medføre forskydninger mellem forskellige befolkningsgrupper i og uden for kommunen, og ved sammenligning med tabel 4.1 ses det i øvrigt, at de kvalitative forskydninger i kommunetype A vil være de samme som under indkomstskattefinansiering. Der skal dog endnu en gang gøres opmærksom på den forudsætning om et frit boligmarked, der ligger til grund for tabellerne. Hvis huslejerne i stedet i kraft af offentlig regulering er "omkostningsbestemte", og disse omkostninger inkluderer ejen-

*) Det kan måske synes paradoksalt, at efterspørgslen efter ejerboliger i kommune B stiger, selvom kommunen har hævet ejendomsskatten. Man må imidlertid her huske, at efterspørgslen hidrører fra en anden kommune, hvor skattetrykket fortsat er højere, og hvor nogle borgere har været indstillet på at flytte til kommune B, hvis blot service-niveauet her blev hævet en smule.

domsskatter, må de ovenfor nævnte forskydninger mellem ejere og lejere formodes at blive mindre, da en højere grundskyld vil kunne overvæltet fuldt ud på huslejerne. Hvis en grundskyldsfinansieret serviceforbedring kommer alle kommunens borgere til gode i samme omfang, vil lejerne imidlertid nok stadig få deres stilling forbedret, da deres finansieringsbidrag må antages at være relativt mindre end bidraget fra **ejerboligindehaverne**, der har forholdsvis større grundværdier.

Den overordnede konklusion på dette afsnit er, at ejendomsskatten ligesom indkomstskatten næppe kan sikre en nøjagtig overensstemmelse mellem fordelingen af fordelene ved de kommunale serviceydelser og fordelingen af finansieringsbidragene fra de forskellige grupper af borgere. Ikke desto mindre er der vigtige forskelle mellem de to finansieringsformer, som skal drøftes nedenfor.

4.5. INDKOMST- CONTRA EJENDOMSSKATTER I DEN KOMMUNALE FINANSIERING.

Den væsentligste forskel mellem en indkomstskat og en jordværdiskat som den danske grundskyld er utvivlsomt den, at sidstnævnte skat udgør et fast beløb, der ikke rammer "på marginalen". Hermed menes, at grundskylden i modsætning til indkomstskatten ikke beslaglægger en del af den merindkomst, der fremkommer ved en ekstra arbejds-, opsparings- og risikoindsats. Indkomstskatten driver en kile ind mellem den ekstra lønindtægt, lønmodtageren opnår, og værdien af den ekstra produktion, han frembringer, og derved "forvrides" arbejdsudbudsbeslutningerne. Endvidere bevirker indkomstskatten, at det disponible afkast af en ekstra opsparing er mindre end det samlede afkast af den ekstra investering, opsparingen finansierer, og derved forvrides opsparingsbeslutningerne. Grundskylden er derimod et af de få eksempler på en skat, der ikke er forbundet med forvridende effekter af nogen art. Dette hænger sammen med, at den hviler på en produktionsfaktor (jord), hvis udbud ikke kan reduceres som reaktion på skatten. Tværtimod kan

grundskylden virke effektivitetsfremmende ved at tvinge dårligt udnyttet jord ind i en mere optimal anvendelse.

I en situation, hvor borgerne kan vælge mellem bosættelse i mange forskellige kommuner, og hvor flytteomkostningerne er beskedne, vil grundskylden endvidere i højere grad end indkomstskatten være i overensstemmelse med nytteprincippet for beskattningen. Under de nævnte forudsætninger vil der ske en tilnærmelsesvis 100 pct. kapitalisering af kommunale skatter og udgifter i ejendomsværdierne, og i tilfælde af ejendomsskattefinansiering vil der for hver enkelt ejendom gælde følgende simple ligning:

$$B + E = A + S \quad (1)$$

I denne ligning er B lig med boligens udlejningsværdi, E er ejendomsskatten, A er alternativomkostningerne ved at fremstille boligydelsen (dvs. den indtægt, de til fremstillingen medgåede produktionsfaktorer kunne have opnået i bedste alternative anvendelse), og S er værdien af den kommunale service, der tilfalder boligens beboer.

Ved at omordne ligning (1) får man at

$$E - S = A - B \quad (2)$$

Heraf ses, at hvis skattebetalingen E overstiger værdien af den modtagne service S, da vil boligudgiften B til gengæld være tilsvarende lavere end omkostningerne ved boligydelsens fremstilling, A. Virkningen af ejendomsskattefinansiering på de enkelte borgers forbrugsmulighed efter bolig- og skatteudgift vil derfor være nøjagtig den samme som i tilfælde af en renlivet nyttebeskatning, hvor $E = S$, og hvor man derfor har $B \times A$. Det er i denne forstand, at ejendomsbeskatningen vil være i overensstemmelse med nytteprincippet.

Hvis finansieringen af den kommunale service i stedet sker via indkomstbeskatningen, vil der under forudsætningerne om høj

mobilitet og mange "konkurrerende" kommuner tilnærmelsesvis gælde

$$I_m - S = A - B \quad (3)$$

hvor I^m er indkomstskattebetalingen for den marginale tilflytter, da det er denne persons betalingsvillighed, der er afgørende for prisdannelsen på kommunens boligmarked. For den marginale tilflytter vil indkomstskatten altså have samme effekt på forbrugsmuligheden som en ren nytteskat, men for andre borgere i kommunen, der bor i boliger af tilsvarende størrelse og kvalitet og modtager kommunale ydelser af samme værdi, vil indkomstbeskatningen ikke være i overensstemmelse med nytteprincippet, hvis de pågældende har en anden indkomst end den marginale tilflytter. Dette følger af, at de pågældende borgere som sagt står overfor de samme værdier af A, B og S som tilflytteren, hvorimod deres indkomstskattebetaling vil være en anden. Kun hvis præferencerne for kollektive goder er snævert og entydigt korreleret med indkomsten, og skatteydere med samme indkomst derfor har en tendens til at slutte sig sammen i de samme kommuner, vil en indkomstskattefinansiering have tilnærmelsesvis samme virkning som en nytteskat for hver enkelt borger.

Der kan altså fremføres en række principielle argumenter til fordel for ejendomsskattefinansiering frem for **indkomstskatte**finansiering. En praktisk ulempe ved ejendomsskatterne er dog, at de hviler på offentlige ejendomsvurderinger, som ifølge sagens natur må være behæftet med usikkerhed. Fornemmelsen af en vis vilkårlighed i vurderingerne samt den langsommelige behandling af klager over disse er nok en væsentlig del af baggrunden for ejendomsskatternes manglende popularitet i befolkningen.

En anden årsag til den manglende popularitet kan være en opfattelse af, at ejendomsskatterne virker degressivt, dvs. at de hviler forholdsvis tungere på de lavere indkomster. Spørgsmålet om ejendomsskattebyrdens fordeling på indkomstintervaller er belyst i betænkning nr. 1024 om ejendomsskatternes rol-

le i den kommunale finansiering. Betænkningen nævner i overensstemmelse med analysen ovenfor, at der ud fra teoretiske betragtninger vil være en tendens til kapitalisering af såvel ejendomsskatter som kommunale serviceudgifter i grundværdierne.*) En ejendomsskatteøgning, som ikke modsvares af en stigning i den kommunale service (f.eks. en omlægning fra indkomstskat til grundskyld) vil således i princippet bundfælde sig i lavere grundværdier, og dette vil ifølge betænkningen virke svagt progressivt, da grundværdiens andel af den skattepligtige indkomst har en tendens til at stige med grundejernes indkomst.

Betænkningen gør imidlertid samtidig opmærksom på, at der i praksis næppe sker en kapitalisering af ejendomsskatten på udlejningsejendomme, eftersom ejerne i kraft af den omfattende huslejerregulering typisk kan overvælte skatten på huslejen. I betænkningen foretages derfor beregninger over fordelingen af ejendomsskattebyrden på boligejendomme (ejer- såvel som lejerboliger) under en forudsætning om, at skatten på udlejningsejendomme fuldt ud bæres af lejerne i forhold til deres boligareal. Det konkluderes, at ejendomsskattebyrden i så fald nærmest er fordelt proportionalt på husstandsindkomsterne, omend der er en tendens til degressiv fordeling af byrden for husholdninger med hovedpersoner over 67 år.

Generelt synes der altså ikke at være belæg for en påstand om, at ejendomsskatterne "vender den tunge ende nedad", men for pensionister kan hypotesen måske have en vis gyldighed. For pensionister i ejerboliger med lave indkomster kan ejendomsskattebetalingen endvidere betyde en likviditetsbelastning, i det omfang de pågældende ikke ønsker at benytte sig af pensionisters adgang til at få indefrosset skatten som en offentlig prioritet i ejendommen.

En anden ofte fremført kritik mod grundskylden går ud på, at den udgør en særskat på erhverv, der i særlig grad er afhængig

*) Udenlandske (specielt amerikanske) empiriske undersøgelser tyder på, at der faktisk foregår en sådan kapitalisering, som i de fleste tilfælde skønnes at ligge mellem halvtreds og hundrede procent, ofte tættere på det sidste end på det første tal.

af jorden som produktionsfaktor, først og fremmest landbruget. Selvom landbrugets ejendomsskatter i driftsåret 1985/86 kun udgjorde 1,6 procent af erhvervets samlede driftsomkostninger, er det klart, at en eventuel afskaffelse af grundskylden på landbrugsjord ville betyde en vis lettelse for især ejerne af de større vegetabiliske brug. På lidt længere sigt må en ejendomsskattelettelse imidlertid formodes at blive kapitaliseret i højere priser på landbrugsjord og vil dermed ikke komme kommende generationer af landmænd til gode. Der kan derfor næppe opnås en varig forbedring af landbrugets økonomi gennem en afskaffelse af erhvervets ejendomsskatter.

På trods af ovennævnte mulige kritikpunkter synes der alt i alt at være så store principielle fordele ved jordværdibeskatningen - i form af fraværet af forvridende virkninger på arbejdsudbuds-, opsparings- og investeringsdispositioner - at en eventuel afvikling af denne beskatningsform til fordel for indkomstskatten forekommer uberettiget. I stedet for en sådan afvikling burde man snarere sætte ind på en yderligere effektivisering af det offentlige vurderingssystem.

KAPITEL 5
MULIGE REFORMER AF
DEN PERSONLIGE KOMMUNALE
INDKOMSTBESKATNING

Selvom analysen i det foregående kapitel har vist, at fordelingsvirkningerne af den personlige kommunale indkomstskat ikke altid vil være i nøje overensstemmelse med målsætningen om beskatning efter nytteprincippet, er det klart, at indkomstskatten fortsat må spille en afgørende rolle i kommunernes finansiering på grund af mangelen på realistiske alternativer. Som antydnet i foregående kapitel kunne man ganske vist overveje at gengive ejendomsskatterne noget af den vægt, de tidligere havde i finansieringen, ligesom man kunne overveje øget anvendelse af takster og brugerbetaling, som ville være i god overensstemmelse med nytteprincippet. Under alle omstændigheder kan disse indtægtskilder dog kun blive (nyttige) supplementter til indkomstskatten, der fortsat vil være den vigtigste kommunale skattekilde.

Der kan derfor være grund til at overveje, om det er muligt at ændre reglerne for den kommunale indkomstbeskatning, så denne bliver mere velfungerende og i bedre overensstemmelse med de generelle målsætninger for den kommunale eller nationale beskatning. Dette kapitel vil således diskutere en række forslag til større eller mindre reformer af den personlige kommunale indkomstskat, som i tidens løb har været fremme i debatten. Diskussionen vil dreje sig om spørgsmålene om en kommunal enhedsskat, om indførelse af progression i den kommunale indkomstskatteskala, om kommunernes adgang til at føre selvstændig fordelingspolitik via indkomstskatten, om de kommunale personfradrag, om indførelse af fradrag for statsskatten i den kommunale skat, og om beskatning efter bopælskommune- contra erhvervskommunekriteriet. Dette vil blive suppleret med nogle kortfattede betragtninger om skattedelingsreglerne i forbindelse med sømandsskatten og den særlige indkomstskat.

Det skal straks nævnes, at selve opgørelsen af den skattepligtige indkomst til kommunen ikke vil blive debatteret, idet det tages for givet, at denne opgørelse af administrative og overskuelighedsmæssige grunde må følge opgørelsen af den statskattepligtige indkomst som fastlagt i den nyligt ikrafttrådte skattereform.

5.1. EN KOMMUNAL ENHEDSSKAT.

Omdannelsen af de personlige statslige og kommunale indkomstskatter til en fælles enhedsskat er nok den mest vidtgående reform af den kommunale indkomstbeskatning, som har været foreslået i den danske politiske debat. Et sådant forslag blev f.eks. fremlagt for Folketinget den 30. januar 1974 af repræsentanter for Socialistisk Folkeparti, der ønskede enhedsskatten udformet som en progressiv indkomstskat, hvis provenu skulle fordeles mellem stat, amter og kommuner efter objektive kriterier. Motiveringen for forslaget var, at det ville skabe skattemæssig ligestilling mellem borgerne i alle landets kommuner, at det ville medføre en forenkling af skatte- og udligningssystemet, og at det ville muliggøre en bedre planlægning og styring af de samlede offentlige udgifter.

En sådan reform ville klart nok amputere den del af selvstyret, der består i kommunernes mulighed for selv at fastlægge deres udgiftsniveau og det dertil hørende skattetryk. Kommuner med preferencer for et særligt højt serviceniveau ville ganske vist i princippet kunne supplere bloktilskuddene fra staten med egne indtægter fra grundskylden, men da befolkningens forståelse for og accept af høje grundskyldspromiller og store mellemkommunale forskelle i disse synes at være begrænset, ville mulighederne for variationer i de kommunale udgifter alene på basis af variationer i ejendomsskatteudskrivningen nok i praksis være ret begrænsede.

Derimod ville en enhedsskat selvsagt ikke være uforenelig med bevarelsen af det andet hovedaspekt af det kommunale selvstyre, nemlig retten til indenfor visse statsligt fastlagte grænser selv at træffe beslutninger om fordelingen af de samlede udgifter på forskellige formål. Det omtalte forslag til folketingsbeslutning lagde for så vidt op til en styrkelse af dette aspekt af selvstyret, idet det indebar øget anvendelse af generelle tilskud efter objektive kriterier.

Som nævnt ovenfor ville kommunerne i princippet stadig kunne hæve deres udgifter op over de modtagne tilskud fra staten, i det omfang de blev frit stillet med hensyn til udskrivning af ejendomsskatter. For at imødekomme kommuner med præferencer for lavt udgifts- og skattetryk kunne man endvidere give kommunerne lov til at udbetale eventuelle ikke forbrugte midler direkte til deres borgere. Med sådanne modifikationer af enhedsskattesystemet ville man dog være godt på vej tilbage mod en situation med forskelligt nettoskattetryk og udgiftsniveau i de enkelte kommuner, og det ville da være uklart, hvad formålet med enhedsskattens indførelse egentlig skulle være. En hovedbegrundelse for enhedsskattesystemet har jo netop været, at det ville sikre alle borgere i landet samme skattemæssige behandling og samme totale offentlige ydelsesniveau.

Tanken om en enhedsskat er altså tilsyneladende udsprunget af en målsætning om horisontal lighed. Den fortolkning af det horisontale lighedsbegreb, som enhedsskattens fortalere har valgt, synes imidlertid at forudsætte, at alle borgere i landet ønsker nogenlunde den samme prioritering mellem kollektivt og privat forbrug.

Det nugældende kommunale finansierings- og udligningssystem bygger imidlertid på en anden fortolkning af begrebet horisontal lighed, idet målsætningen er at sikre et nogenlunde ensartet skat/serviceforhold i alle kommuner, således at alle borgere i landet har mulighed for at "købe" (og alle kommunalbestyrelser har mulighed for at udbyde) en given mængde service til samme "skattepris". Hermed sikres i princippet, at eventuelle mellemkommunale forskelle i serviceniveauet kommer til at

afspejle forskelle i præferencerne for kollektivt forbrug snarere end forskelle i den pris, der må betales for dette forbrug. Tankegangen er med andre ord, at man ikke skaber horisontal lighed mellem borgere med forskellige præferencer for privat contra offentligt forbrug ved at påtvinge dem alle det samme skatte- og serviceniveau, men derimod ved at sikre, at de alle via deres skattebetaling kan transformere privat forbrug til offentligt forbrug på samme vilkår.

Hvis et af hovedformålene med det kommunale selvstyre er at give spillerum for lokale forskelle i præferencerne med hensyn til offentlig service, da må en enhedsskat afvises som uforenelig med denne målsætning.

5.2. KOMMUNAL OMFORDELINGSPOLITIK VIA INDKOMSTSKATTEN.

En anden relativt vidtgående reform ville være at give de enkelte kommuner mulighed for at føre selvstændig fordelingspolitik via den kommunale indkomstskat. Som omtalt i kapitel 2 havde de danske sogne- og købstadskommuner faktisk i århundreder en sådan mulighed i kraft af den såkaldte formue- og lejlighedsbeskatning, hvor de kommunale ligningsmyndigheders forhøjelser eller nedsættelser af skatteydernes faktiske indkomster var bestemmende for graden af progression i kommuneskatten.

Der skal naturligvis ikke her advokeres for en genindførelse af formue- og lejlighedsbeskatningen, hvis hovedprincipper var udformet under helt andre samfundsforhold og kommunale strukturer, og som forudsatte, at ligningsmyndighederne havde et ret grundigt kendskab til den enkelte skatteydners forhold. Som tidligere nævnt accepteres det her, at udskrivningen af den kommunale indkomstskat må ske på grundlag af den statsskattepligtige indkomst. En eventuel selvstændig kommunal omfordelingspolitik synes da at kunne gennemføres på to måder: Den ene mulighed er, at de enkelte kommuner får ret til at fastlægge deres egen progressive indkomstskatteskala. En sådan løsning ville imidlertid gøre den mellemkommunale udligning

mere vanskelig eller endog umulig, idet den ville forstærke de høje indkomsters tendens til "skatteflugt" ved at tilskynde de rige til at søge sammen i skattelykommuner med svag progression. Samtidigt ville skatteydere med lave indkomster få et incitament til at søge til kommuner med stærk progression i kommuneskatten. Alene på grund af konsekvenserne for den mellemkommunale udligning ville en sådan ordning formentlig være uacceptabel.*)

En simplere ordning ville være at give kommunerne lov til selv at fastsætte størrelsen af de kommunale personfradrag, eventuelt indenfor visse statsligt fastsatte rammer. Noget sådant har i begrænset omfang været prøvet før, for som nævnt i kapitel 2 var der i de første år efter kildeskattens indførelse mulighed for, at kommuner med lavt indbyggertal kunne operere med et lavere personfradrag end de større kommuner. (Motive- ringen herfor var dog ikke at tilskynde kommunerne til at føre fordelingspolitik, men derimod at sikre de fattige kommuner et vist skattegrundlag). Vælger man at tillade mellemkommunale variationer i personfradraget, må det sikres, at den enkelte kommune ikke ved at hæve sit personfradrag kan opnå større tilskud fra eller lavere bidrag til den mellemkommunale udligning af skattegrundlagene. Dette kunne f.eks. ske ved at beregne skattegrundlagene og skattetryksfaktoren under forudsætning af samme personfradrag i alle kommuner, hvor disse standardfradrag passende kunne ansættes til deres faktiske landsgennemsnit. Ved en sådan tilpasning ville man sikre, at en forhøjelse af personfradraget i en kommune faktisk afspejlede et ønske om omfordeling til fordel for de lave indkomster snarere end et ønske om at tilegne sig flere midler via udligningsordningen.

Begrundelserne for at give kommunerne en fordelingspolitisk option via indkomstskatten har allerede været diskuteret i kapitel 3: Nogle kommuner kan have præferencer for en større grad af indkomstomfordeling, end de statsligt fastsatte skatteregler indebærer, og skatteydernes motivation for at bidrage til en omfordeling vil muligvis være større, når omfordelingen kommer lavindkomstgrupperne i deres egen kommune til gode.

*) Derimod er der teknisk intet til hinder for, at kommuneskatten kunne udskrives på grundlag af en fælles, statsligt fastlagt progressiv skala. Ønskværdigheden af en sådan ordning vil blive diskuteret i afsnit 5.3.

Dertil kunne man føje, at en styrkelse af kommunernes mulighed for at føre fordelingspolitik formentlig ville gøre borgerne mere engagerede i kommunalpolitikken.

På den anden side vil nogle måske føle det som en ulempe, at de fra landspolitikken velkendte skattepolitiske fordelingskonflikter føres ned på kommunalt plan og dermed svækker den følelse af lokalt interessefællesskab, som muligvis også er en af betingelserne for et velfungerende nærdemokrati. Her må det imidlertid erindres, at kommunerne faktisk allerede i dag har en vis mulighed for at føre omfordelingspolitik, idet de f.eks. ved valg af ressourceindsats på skole- og daginstitutionsområdet kan påvirke velfærdsfordelingen mellem familier med og uden børn, ligesom de gennem deres indsats indenfor ældreforsorgen påvirker fordelingen mellem unge og ældre, etc. Det skal dog straks tilføjes, at kommunerne ikke uden særlig lovhjemmel kan sondre mellem borgere med høj og lav indkomst i udøvelsen af deres funktioner, så en tilladelse til kommunerne til at gennemføre en systematisk vertikal omfordeling via indkomstskatten ville være en nyskabelse.

Et traditionelt hovedargument mod forsøg på systematisk indkomstomfordeling på lokalt plan er som nævnt i kapitel 3, at særligt energiske forsøg på omfordeling fra høje til lave indkomster i en enkelt kommune vil skræmme de mere velhavende skatteydere væk fra kommunen samtidigt med, at der sker en tilstrømning af sociale klienter, således at kommunen før eller siden må afdæmpe sine fordelingspolitiske ambitioner på grund af faldende skattegrundlag og stigende udgifter. Det er givetvis rigtigt, at der vil være grænser for, hvor langt en kommune kan gå foran andre i henseende til omfordeling,, men mobiliteten blandt danske skatteydere er næppe så høj, at der ikke vil være et vist spillerum for en selvstændig fordelingspolitik i de enkelte kommuner.

Argumenterne for at tillade en sådan politik via de kommunale personfradrag står nok stærkest i en situation med en høj grad af mellemkommunal udligning. I tilfælde af svage udligningsordninger vil kommuner med ringe skattegrundlag og/eller stort

udgiftsbehov formentlig være fristet til at sætte deres personfradrag så lavt som muligt for at holde skatteprocenten nede, og dette vil selvsagt gå ud over de pågældende kommuners lavindkomstgrupper. I praksis kan den mellemkommunale udlig-ning aldrig blive fuldstændig, fordi de kommunale skattemyn-digheder derved ville miste incitamentet til at foretage en effektiv skatteligning. Bl.a. derfor, men i det hele taget for at beskytte de lave indkomster, vil staten givetvis ønske at lægge et "gulv" under de tilladte kommunale personfradrag. Dette minimale fradrag kunne f.eks. sættes lig det nuværende faktiske fradrag for at sikre, at ingen personer med lav ind-komst får deres stilling forringet. Kommuner med særlige pre-ferencer for omfordeling kunne så hæve deres personfradrag op over det minimale fradrag i det omfang, de ønskede. Hvis sta-ten ud fra horisontale lighedsbetragtninger ikke kan acceptere for stor skattemæssig forskelsbehandling mellem borgerne i forskellige kommuner, kan den endvidere fastsætte et loft over de tilladte kommunale personfradrag, således at disse kun kan variere indenfor et vist interval.

Da meningen med et sådant arrangement er, at kommunerne efter eget ønske skal kunne øge graden af skatteprogression for de-res egne borgere, vil det være naturligt for staten at hæve det såkaldte "skrå" skatteloft, dvs. den maksimalt tilladte sum af marginalskatteprocenterne til stat, amt og kommune, som i 1987 er 68 pct. I modsat fald vil de skatteydere, der alle-rede i dag støder på det skrå skatteloft, ikke komme til at bidrage til omfordelingen i det omfang, kommunen ønsker, og endvidere vil staten miste provenu, når flere skatteydere stø-der på loftet som følge af, at deres kommuner hæver personfra-draget og skatteprocenten. Det må erkendes, at en hævning af det skrå skatteloft vil være i modstrid med den netop indførte skattereforms målsætning om at sænke marginalskatte-erne, men en hævning forekommer som sagt at være en naturlig del af en kom-munal skattereform, der tillader kommunerne at øge progressio-nen.

Som et yderligere element bør vel også nævnes, at det selvsagt rent administrativt ville være nemmest og i øvrigt også give

større overskuelighed for skatteborgerne, hvis man ligesom før 1983 opererede med fælles personfradrag for stat og kommune. Når der arbejdes med forskellige personfradrag i stat og kommune, bliver skatteberegningen lidt mere kompliceret, og når kommunerne opererer med indbyrdes forskellige fradrag, bliver det muligvis vanskeligere for skatteyderne at få overblik over de mellemkommunale forskelle i skattetrykket.

Det må selvfølgelig bero på en politisk vurdering, om man ved afvejning af ovennævnte argumenter finder det ønskeligt at lade kommunerne føre vertikal omfordelingspolitik ved at levne dem et vist spillerum i fastsættelsen af de kommunale personfradrag. Hvis man går ind på den i kapitel 3 omtalte tankegang, at omfordeling kan opfattes som et "lokalt offentligt gode", ligger det for så vidt i naturlig forlængelse af ideerne bag det kommunale selvstyre at lade kommunerne selv fastlægge udbuddet af dette "gode" inden for visse acceptable grænser. Heroverfor står den traditionelle horisontale lighedsmålsætning om at sikre alle borgere en ensartet skattemæssig behandling. Der er tale om et eksempel på det klassiske dilemma i forholdet mellem statslige og lokale myndigheder: Lader man lokale præferencer komme stærkere til udtryk gennem øget selvstyre, opnås ofte en lokal velfærdsgevinst, men samtidig øges forskellene mellem borgernes vilkår i forskellige dele af landet.

5.3. BØR DEN KOMMUNALE INDKOMSTSKAT UDSKRIVES EFTER EN PROGRESSIV SKALA?

Eksistensen af et personfradrag bevirker, at den kommunale indkomstskat allerede i dag er progressiv i den forstand, at den samlede skattebetaling udgør en stigende andel af indkomsten jo større indkomsten er, selvom marginalskatteprocenten er konstant, så snart indkomsten stiger ud over personfradraget. Undertiden har det midlertid været foreslået, at den kommunale indkomstskat ligesom statsskatten udskrives efter en progressiv skala, hvor marginalskatteprocenten stiger, når skatteyderen bevæger sig op i højere indkomstintervaller. Som

omtalt i kapitel 2 benyttede man faktisk en sådan progressiv skala i den kommunale skatteudskrivning i hovedstadsområdet indtil slutningen af 1960'erne.

Det blev i foregående afsnit nævnt, at de enkelte kommuner af hensyn til udligningsordningerne ikke kan tillades at fastlægge deres egen progressionsskala, så i givet fald måtte der blive tale om en fælles statsligt fastsat grundskala for alle kommuner, som så måtte ganges med kommunernes udskrivningsprocenter for at nå frem til de enkelte kommunale skalaer. Staten ville på denne måde fastsætte forholdet mellem marginalskatteprocenterne i de forskellige indkomstintervaller, mens kommunerne ville fastlægge niveauet for disse procenter.

Dette var også modellen for den progressive kommuneskat i hovedstadsområdet, der blev afskaffet i 1968.

I kapitel 3 (afsnit 3) så vi, at der ud fra nytteprincippet kan føres et teoretisk forsvar for en progressiv kommunal indkomstskat, hvis indkomstelasticiteten i borgernes efterspørgsel efter kommunale ydelser overstiger "skattepriselasticiteten" i samme efterspørgsel. Problemet er, at vi ikke har tilstrækkelig empirisk viden om disse elasticiteter, og at de i øvrigt må formodes at være forskellige i forskellige kommuner, med deraf følgende mellemkommunale forskelle i de afledte skatteskalaer. En overgang til kommunal skatteudskrivning efter en progressiv rateskala måtte derfor begrundes ud fra rent fordelingspolitiske skatteevnebetragtninger.

Ned den nævrende ufuldstændige skattegrundlagsudkligning uden for hovedstadsområdet ville progressive kommunale indkomstskatter af den nævnte art føre til yderligere forskelle i den nødvendige udskrivningsprocent for at skaffe det samme provenu i kommuner med mange velhavende borgere som i kommuner med forholdsvis mange lavindkomsthusstande. De øgede forskelle i udskrivningsprocenter ville betyde, at personer på samme indkomstrin i de to kommunetyper ville opleve større forskelle i deres gennemsnitlige og marginale skatteprocenter end i dag, hvilket ville øge incitamentet for især mellem- og højind-

komstgrupperne til at afvandre til rige skattelykommuner. En skærpet progression i kommuneskatten ville således gøre manglerne ved de eksisterende udligningsordninger mere følelige, hvortil kommer de yderligere økonomiske virkninger, der ville følge af højere marginalsatser.*)

Det var netop i erkendelse af, at den progressive kommuneskat på grund af den daværende utilstrækkelige udligning var til gavn for de rige kommuner, at man i 1968 afskaffede den progressive kommuneskatteskala i hovedstadsområdet. Problemet med de forstærkede mellemkommunale uligheder ville selvsagt kunne løses ved, at den skærpede progression i stedet blev indbygget i statsskatten. Dette ville forekomme så meget desto mere naturligt, som det under alle omstændigheder måtte være staten, der ud fra overordnede fordelingspolitiske motiver måtte tage initiativ til at fastsætte en ny og mere progressiv grundskala gældende for hele landet.

For at rekapitulere: Hvis man ud fra en omfordelingsmålsætning ønsker at skærpe progressionen i det samlede indkomstskattesystem - og altså ikke blot ønsker at lade lokale præferencer for omfordeling komme til udtryk efter kommunernes eget valg - vil det være mindst problematisk at indbygge den skærpede progression i statsskatteskalaen.

En sådan reform forekommer dog ikke særligt aktuel, eftersom et af formålene med skattereformforliget af 1985 netop var at forlænge proportional-skattetrækket og sænke marginalsatserne. I øvrigt kan nævnes, at kommuneskatten ifølge nogles opfattelse allerede i dag er stærkt progressiv, fordi der ved opgørelsen af den **kommuneskattepligtige** indkomst ikke tages hensyn til, at staten allerede har beslaglagt en progressivt voksende del af indkomsten i form af statsskat. Hermed føres

*) Det er et kendt resultat fra skatteteorien, at høje marginalsattesatser giver uforholdsmæssigt større forvridninger end lave satser. Faktisk kan man under visse forudsætninger vise, at velfærdstabet ved beskatningen vokser med kvadratet på marginalsattesatsen.

vi over i en diskussion af, om der bør være fradragsret for statsskatten ved opgørelsen af den kommuneskattepligtige indkomst.

5.4. BØR SKATTEFRADRAGSRETEN HELT ELLER DELVIS GENINDFØRES?

For så vidt kunne man lige så godt vende det netop refererede ræsonnement om og argumentere, at der burde være fradrag i den statsskattepligtige indkomst for den skat, som kommunen "på forhånd" har beslaglagt. Det drejer sig her om det filosofiske og statsteoretiske spørgsmål, om det er staten eller kommunerne, der har det primære krav på borgernes skattebetaling? I en føderal forbundsstat ville man sige, at statsmagtens beføjelser er overdraget den af delstaterne, hvilket kunne berettigede en fradragsret for skatter til delstaten ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til forbundsregeringen for at forebygge, at sidstnævnte instans i urimelig grad "forgriber sig" på borgernes indkomst og svækker deres evne til at svare skat til delstaten. En sådan filosofi synes at være baggrunden for, at der i U.S.A. er fradragsret for betalte indkomstskatter til delstaterne ved opgørelsen af indkomstskatten til den føderale regering.

I Danmark ville man vel omvendt sige, at kommunernes beføjelser er udgået fra statsmagten, og at der derfor egentlig burde være fradragsret i den kommuneskattepligtige indkomst for skatten til staten, der har den "primære" beskatningsret. I dagens samfund med et tæt samspil og en stærk gensidig afhængighed mellem stat og kommuner forekommer det dog ikke særligt frugtbart at debattere, hvilken instans der har det overordnede krav på borgernes skatter. I det følgende vil spørgsmålet om indførelse af skattefradragsret derfor alene blive diskuteret ud fra skatteetiske og økonomiske overvejelser.

Der kan i hvert fald fremføres tre argumenter mod at indføre fradragsret for statsskat ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til kommunerne (disse argumenter er i øvrigt også relevante, hvis spørgsmålet drejer sig om fradragsret for kommu-

neskatten ved opgørelsen af statsskatten): For det første kunne man opfatte statsskatten som en betaling for de ydelser, borgeren modtager fra staten. Da borgeren får noget til gengæld for sin skat, er der lige så ringe grund til at indrømme fradragsret for denne som til at give fradrag for udgifter til privat forbrug. Argumentet står dog ret svagt, da der **næppe** i forbindelse med statsskatten er nogen nær forbindelse mellem skattebetaling og modydelse fra det offentlige.

Det andet argument er, at en fradragsret ville bevirke en udhuling af kommunernes skattegrundlag, hver gang statsindkomstskatten steg. Det i kapitel 3 omtalte "ansvarlighedskrav" i forbindelse med beskatningen ville ikke blive opfyldt, idet staten kunne øge sit skatteprovenu, uden at borgerne i første omgang oplevede en tilsvarende skattestigning, fordi kommuneskatten umiddelbart ville gå ned.

Endelig tyder de historiske erfaringer fra skattefradragsretens dage på, at i hvert fald nogle borgere ville stirre sig blinde på de højere kommuneskatteprocenter, som en statsskattefradragsret ville medføre. En sådan "trækprocentillusion", der overser, at skatten udskrives på et mindre grundlag, ville uberettiget få de pågældende borgere til at føle sig brandskattet af kommunerne.

Som et argument for en skattefradragsret fremføres undertiden, at den virker som en vis beskyttelse for de, der ville foretrække et lavere skatte- og serviceniveau, og at den forebygger, at den samlede marginalskatteprocent kommer op over 100 via de forskellige myndigheders "dobbeltskatning" af den samme indkomst. Argumentet må siges at være irrelevant i en dansk sammenhæng på grund af det tidligere omtalte "skrå" skatteloft.

Et væsentligere argument for at indføre fradragsret for den progressive statsskat er, at dette vil mindske incitamentet for velhavende skatteydere til at flytte til skattelykommuner. Dette er nedenfor søgt illustreret med et forenklet tal-

eksempel med en rent proportional kommuneskat og en stærkt progressiv statsskat.

Vi betragter to kommuner A og B, der begge har to indbyggere med indkomster på henholdsvis 100 og 200. Kommune A har et højere skattetryk end kommune B, og marginalskatteprocenterne i kommune- og statsskatten forudsættes at være som følger:

Indkomst-interval	Kommunal marginalskaat (pct.)				Statslig marginalskaat (pct.)
	Kommune A		Kommune B		
	u.f.	m.f.	u.f.	m.f.	
0 - 100	25	35,7	20	28,6	20
Over 100	25	35,7	20	28,6	50

u.f. = uden fradragsret for statsskat, m.f. = med fradragsret for statsskat,

I tilfældet hvor der indføres fradragsret for statsskatten ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst til kommunen, er de kommunale skatteprocenter fastsat sådan, at begge kommuner opnår samme provenu som i udgangssituationen, hvor der ikke er fradragsret. På grundlag af de forudsatte skatteprocenter kan man beregne de tal for den disponible indkomst for de to kommuners indbyggere, som er vist i tabel 5.1. Man ser, at indførelsen af fradragsret for statsskatten vil formindske den mellemkommunale forskel i disponibel indkomst med 1,4 procentpoint for de høje indkomster på 200, mens forskellen for de lave indkomster på 100 vil blive øget med 2 procentpoints, således at den procentvise mellemkommunale forskel i den disponible indkomst bliver den samme for begge indkomstgrupper. Når der for de høje indkomster sker et fald i gevinsten ved flytning til den billige kommune, skyldes det, at fradraget for

Tabel 5.1. Eksempel på mellemkommunale forskelle i disponibel indkomst med og uden fradragsret for statsskatten.*)

Indkomst før skat	Ingen fradragsret for statsskat			Fuld fradragsret for statsskat		
	Disponibel indkomst i kommune A	Disponibel indkomst i kommune B	Mellemkommunal forskel i disponibel indkomst, %	Disponibel indkomst i kommune A	Disponibel indkomst i kommune B	Mellemkommunal forskel i disponibel indkomst, %
100	55	60	9,1	51,4	57,1	11,1
200	80	90	12,5	83,6	92,9	11,1

*) De procentvise mellemkommunale forskelle i disponibel indkomst er beregnet som den absolutte forskel i disponibel indkomst mellem de to kommuner sat i forhold til den disponible indkomst i kommune A. Skatteskalaen for den statskattepligtige indkomst forudsættes uændret i de to situationer.

den progressive statsskat for disse indkomster betyder en forholdsvis større nedgang i den indkomstandel, der proportional-beskattes med kommuneskatteprocenten. Den mellemkommunale forskel i skatteprocenterne påvirker altså en mindre andel af indkomsten for de høje end for de lave indkomster, og derfor elimineres den relative gevinst ved flytning for de høje indkomster.

I tabel 5.2 er vist et eksempel på, hvor stor gevinsten ved flytning i praksis kunne være med de skatteregler, der var gældende i 1979:

Tabel 5.2. Gevinst i disponibel indkomst (skattepligtig indkomst minus skat) for skatteydere, der flyttede fra Ishøj til Gentofte i 1979.*)

Skattepligtig indkomst	Gevinst i disponibel indkomst (i pct. af disponibel indkomst i Ishøj)
50.000	2,2
90.000	3,3
140.000	4,0
200.000	4,7
500.000	6,8
1.000.000	7,8

*) Udskrivningsprocenterne er for Gentofte 25,5 og for Ishøj 28,4 inklusive amtsskat. Beregnet for skatteydere med et enkelt personfradrag.

Kilde: Jørgen Lotz: Kommunernes finansiering, 3.udg., tabel 18.

Mindskelsen af de velhavende skatteborgeres incitament til at flytte til skattelykommuner er selvsagt en ønskværdig konsekvens af indførelsen af fradragsret for statsskatten ved beregningen af kommuneskatten. På den anden side er det klart, at en sådan fradragsret alt andet lige vil svække den samlede progression og øge de velhavendes disponible indkomster på bekostning af de små indtægter, som det også illustreres af eksemplet i tabel 5.1. Ønsker staten at bevare en uændret progressionsgrad i den samlede indkomstbeskatning, må den derfor skærpe progressionen i statsskatteskalaen. I det forenklede eksempel fra før kan man beregne, at en sænkning af den statslige marginalskatteprocent fra 20 til 14,4 for indkomster op til 100 og en forhøjelse af marginalsatten fra 50 til 61,2 procent for indkomster over 100 netop vil sikre samme forhold mellem den disponible indkomst for den "rige" og den "fattige" skatteyder i kommune A som i situationen for indførelsen af skattefradragsretten. Som læseren selv kan efterprøve, vil disse reviderede statslige skatteprocenter sammen med kommunale skatteprocenter på 35,7 og 28,6 i henholdsvis kommune A og B samtidigt bevirke, at både stat og kommuner får det samme provenu hjem som i udgangssituationen, og at den mellemkommu-

nåle forskel i den disponible indkomst vil **være** netop 11 pct. for både den høje og den lave indkomst. Hvis man samtidigt med indførelsen af skattefradragsretten justerer statsskatteskalaen, så progressionsgraden i det samlede indkomstskattesystem forbliver uændret, vil man altså uden uheldige bivirkninger på den vertikale indkomstfordeling kunne sikre, at velhavende skatteydere ikke længere kan opnå en forholdsvis større gevinst ved at flytte til kommuner med lave skatteprocenter. Den påkrævede skærpelse af progressionen i statsskatteskalaen er naturligvis rent formel, idet de højere marginalsattesatser vil opvejes af, at der bliver fradragsret for statsskatten i den kommuneskattepligtige indkomst. Alligevel kan den formelle satsforhøjelse muligvis have en uheldig psykologisk virkning på nogle skatteydere, jf. den tidligere omtale af fænomenet "trækprocentillusion".

Som allerede antydnet har en fradragsret, for statsskatten den æstetisk tiltalende egenskab, at den vil sikre et identisk forhold mellem de disponible indkomster for skatteydere på forskellige trin af indtægtsskalaen uanset hvilken kommune, de bor i. Den vertikale indkomstfordeling vil med andre ord blive nøjagtigt den samme i alle kommuner, hvilket ikke gælder under de nuværende skatteregler. Hvis man mener, at indkomstomfordeling er en rent statslig opgave, og at staten bør kunne foretage en præcis profilering af indtægtsfordelingen gældende for alle landets kommuner, må man derfor være tiltalt af en reform som den her beskrevne.

5.5. BOPÆLS- CONTRA ERHVERVSKRITERIET I DEN KOMMUNALE INDKOMSTBESKATNING .

Et klassisk diskussionsemne i forbindelse med den kommunale beskatning er spørgsmålet, om borgerne skal svare skat til deres bopælskommune eller til den/de kommun(e)r_f hvor de erhverver deres indkomst? Ud fra målsætningen om en beskatning efter nytteprincippet må det principielle svar være, at den enkelte borger bør svare skat til de forskellige kommuner i samme forhold, som han nyder godt af disse kommuners skattefinansierede ydelser.

Det er ud fra denne betragtning umiddelbart klart, at bopælskommunen i almindelighed må have krav på langt den største del af borgerens kommuneskat, idet de store kommunale udgiftsposter på undervisnings-, sundheds- og forsorgsområdet fortrinsvis er rettet mod familien og dermed bopælen. I visse tilfælde kan borgere med fast bopæl i én kommune imidlertid komme til at volde udgifter i én eller flere andre kommuner. Det gælder f.eks. oplagt, hvis en borger i en periode af året tager midlertidigt ophold i en anden kommune (ferieophold f.eks.) og trækker på dele af denne kommunes serviceydelser. Som omtalt i kapitel 2 opererede man derfor tidligere med den såkaldte "landliggerskat", der sikrede landliggerkommunen andel i skatteyderens kommunale indkomstskat i tilfælde af landliggerophold ud over tre måneder. Problemerne med at kontrollere længden af landliggeropholdene taler dog mod en genindførelse af

en sådan **skattedelingsregel**. Da der typisk vil være tale om **sommerhusophold**, kunne man alternativt overveje at løse problemet ved at tillade kommunerne at benytte særligt høje grundskyldspromiller på sommerhusgrunde i det omfang de ikke finder, at sommerhusejerne med de ekisterende ejendomsskattesatser betaler en rimelig pris for de modtagne ydelser.*) En sådan regel ville naturligvis indebære en vis fare for, at sommerhuskommunerne praktiserede "skatteeksport" gennem brandskatning af sommerhusejerne, men da denne praksis ville sænke prisen på de pågældende sommerhusgrunde, ville der være grænser for, hvor vidt kommunerne kunne drive beskatningen uden helt at erodere skattegrundlaget. Staten kunne eventuelt også sætte et loft over den tilladte afvigelse mellem grundskyldspromillen for sommerhuse og andre ejendomme.

Et andet skattedelingsspørgsmål opstår som sagt, når arbejdssted og bopæl ligger i forskellige kommuner. I princippet burde erhvervskommunen modtage en skat svarende til de udgifter, den har ved at stille en arbejdsplads til rådighed for borgeren. Det vil primært dreje sig om udgifter til veje, parkeringspladser, belysning o.l. Da man i praksis ikke kan fordele disse udgifter på de enkelte borgere, må man slå sig til tåls med, at de udgifter borgerne i den ene kommune volder i den anden, ofte vil gå nogenlunde op imod de udgifter, beboerne i den anden volder i den første. Man kan også anlægge det synspunkt, at det er arbejdsgiveren som gennem sine lokaliseringsbeslutninger påfører kommunen de nævnte udgifter, og at virk-somheden derfor bør pålignes skatter til deres finansiering. Da udgifterne som nævnt typisk er knyttet til faste anlæg, som øger erhvervsejendommenes markedsværdi, vil det være naturligt at søge dækning for dem gennem grundskylden og dækningsafgiften. Der ligger i denne betragtning et argument for at lade kommunerne differentiere deres grundskyldspromiller mellem erhvervsejendomme og andre ejendomme, jf. også Betænkning nr. 1024 om den kommunale ejendomsbeskatning.

Den foreløbige konklusion er altså, at de væsentligste potentielle skattedelingsproblemer, som nyttebetragtningen leder frem til, formentlig kan løses på en pragmatisk måde via ejen-

*) I betænkning nr. 1024 om de kommunale ejendomsskatter omtales på s. 85-86 en undersøgelse, der synes at vise, at kommuner med store sommerhusområder har relativt høje udgifter til infrastruktur o.l.

dorasbeskatningen. Derimod vil en løsning via indkomstbeskatningen volde store praktiske vanskeligheder, hvilket fremgår af erfaringerne med landliggerskatten og ikke mindst med den tidligere danske erhvervskommuneskat. Som nævnt i kapitel 2 var et af hovedargumenterne for erhvervskommuneskatten, at virksomhederne ved at tiltrække en stor arbejderbefolkning med lave indkomster og betydelige behov for sociale ydelser ofte påførte beliggenhedskommunen væsentlige udgifter samtidigt med, at (dele af) virksomhedsoverskuddet blev ført ud af kommunen til beskatning i ejernes bopælskommune. I sin rendyrkede form forudsatte argumentationen et socialt mønster, hvor en lavtlønnet arbejderbefolkning boede i større fabriksbyer tæt ved arbejdspladserne, mens virksomhedsejere og højere funktionærer boede i skattely i forstadskommunerne, og den ledte frem til et krav om, at erhvervsindkomst i princippet burde beskattes der, hvor den var indtjent. Som Skattelovskommissionen gjorde opmærksom på i sin anden betænkning fra 1950, var det forudsatte sociale mønster imidlertid under nedbrydning i efterkrigstidens Danmark, og kommissionen fandt i øvrigt, at der var uoverstigelige principielle problemer forbundet med at henføre indtjent erhvervsindkomst til en bestemt kommune, som det fremgår af følgende formulering fra betænkningens side 28: "Det kan nemlig ikke med rette fastslås, at en virksomheds indkomst er indtjent i den kommune, hvor fabrikken m.v. ligger. Virksomhedens fortjeneste fremkommer ved salg af dens produkter, og salget er ikke begrænset til den kommune, hvor fabrikken m.v. er beliggende. At man kommer ud i overordentlige vanskeligheder, hvis man f.eks. skal basere afgørelsen af, hvilken kommune en erhvervsdrivende er skattepligtig til, på et skøn over, hvor indkomsten er indtjent, når den pågældende har hovedkontor i én kommune, fabrikker i én kommune og måske særlige salgskontorer eller lagre i andre kommuner, siger sig selv". Disse betragtninger forekommer lige så relevante i dag som i 1950, og når man dertil tager hensyn til de administrative komplikationer ved at kombinere en bopæls- og erhvervs-kommunebeskatning, kan en genindførelse af sidstnævnte beskatningsform ikke anbefales.

Alt i alt synes det således ganske velbegrundet, når der ifølge den gældende danske kommuneskattelov alene svares personlig indkomstskat til bopælskommunen. Et yderligere argument herfor er naturligvis, at det er her, borgeren har stemmeret.

Derimod kan det nok være vanskeligt for skatteyderne at forstå motivationen for kommuneskattereglerne i forbindelse med flytning. Ifølge disse regler (der opererer med skæringsdatoen 5. september) vil en skatteyder, der eksempelvis flytter den 6. september, blive beskattet med fraflytningskommunens skatteprocent i hele det efterfølgende kalenderår, selvom hans tilflytningskommune måske har et væsentligt lavere skatte- og serviceniveau. Dette sker på trods af, at tilflytningskommunen (primærkommunen) faktisk modtager borgerens skat allerede fra udgangen af det kvartal, hvor flytningen finder sted.

Når man ikke ændrer borgerens kommunale skatteprocent indenfor det kalenderår, hvor flytningen finder sted, skyldes det øjensynligt et ønske om at undgå periodiseringsproblemer i forbindelse med indkomstopgørelsen. I tilfælde, hvor udbetalingen af indkomsten er koncentreret på et enkelt eller nogle få tidspunkter af året, kan der således opstå principielle og praktiske problemer med at afgøre, om indkomsten er indtjent i fraflytnings- eller tilflytningskommunen.

5.6. SKATTEDELINGSREGLERNE I FORBINDELSE MED SÆRLIG INDKOMSTSKAT OG SØMANDSSKAT.

Det sidste emne, der skal tages op i dette kapitel, er spørgsmålet om berettigelsen af de gældende skattedelingsregler i forbindelse med særlig indkomstskat og sømandsskat.

Den særlige indkomstskat blev indført i 1958 som en skat på visse kapitalgevinster og visse ekstraordinære indtægtsarter af éngangskarakter. Man vedtog, at en tredjedel af provenuet skulle tilfalde skatteyderens primærkommune, og denne skattedelingsbrøk gælder som nævnt i kapitel 2 stadigvæk. Kommunen får dermed under den nugældende skattestruktur gennemsnitligt

en lavere andel af den særlige end af den almindelige indkomstskat, og spørgsmålet er, om dette er berettiget?

Der er i den finansvidenskabelige litteratur udbredt enighed om at definere "indkomst" som "forbrugsmulighed", dvs. som det maksimale forbrug skatteyderen kan tillade sig uden at forringe sin reale formuestilling. Ud fra denne definition bør i princippet enhver real kapitalgevinst medregnes i den skattepligtige indkomst i den periode, den er optjent, uanset om den er blevet realiseret eller ej. Reale kapitalgevinster bør altså efter denne opfattelse beskattes som enhver anden indkomst, og det følger deraf logisk, at kommunen bør kunne opnå samme andel af den samlede skat på kapitalgevinster som af skatten på øvrige indkomster.

I praksis beskatter man ikke kapitalgevinster, når de optjenes, men derimod først når de realiseres. Dette skyldes dels, at der kan være store problemer med at foretage en nøjagtig vurdering af størrelsen af en ikke-realiseret kapitalgevinst og dels, at en beskatning af ikke-realiserede gevinster under ufuldkomne kreditmarkedsforhold kan være en tung belastning af skatteyderens likviditet. Når kapitalgevinster optjent over en længere periode ved realisation kommer til beskatning i et enkelt år, ville de kunne blive hårdt ramt af progressionen, hvis de blev beskattet efter den almindelige indkomstskatteskala.*) Dette er baggrunden for, at man opererer med en fast skatteprocent for særlig indkomst, som i en årrække har været 50 pct.

Det forhold, at praktiske hensyn kan tale for at beskatte kapitalgevinster og diverse engangsindtægter efter særlige regler, synes dog ikke at berettige, at staten i særlig grad gør krav på skatten af disse indkomster. Det forekommer stadig mest logisk, at stat og kommuner deler skatteprovenuet af sær-

*) Til gengæld opnår skatteyderen selvfølgelig en likviditetsgevinst derved, at beskatningen udskydes fra optjenings- til realisationstidspunktet.

lig indkomst i samme forhold, som de i gennemsnit deler det samlede provenu af den almindelige indkomstskat.

Ved vedtagelsen af loven om særlig indkomstskat synes lovgiverne for så vidt at have været indstillet på at indrømme kommunerne en forholdsmæssig andel af provenuet. Skattedelingsbrøken på $\frac{1}{3}$ var ikke meget lavere end den gennemsnitlige kommunale andel af provenuet af de samlede indkomst- og selskabsskatter, som for skatteåret 1956/57 var 36,7 pct. *) Siden lovens vedtagelse er der imidlertid sket to væsentlige ændringer: For det første er den kommunale andel af det samlede indkomst- og selskabsskatteprovenu steget betydeligt, bl.a. fordi amterne har fået ret til at udskrive indkomstskat. I 1984 var den primær- og amtskommunale provenuandel således nået op på 49,3 pct., selv når man til statsskatten henregner bidrag til folkepension og dagpengefond samt kirkeskat. For det andet har man som bekendt afskaffet den i kapitel 2 omtalte formue- og lejlighedsbeskatning, der i princippet gav kommunerne mulighed for at foretage forhøjelser af den kommuneskattepligtige indkomst for personer, der f.eks. havde nydt godt af kapitalgevinster eller engangsindtægter det pågældende år.

Det forekommer på denne baggrund ikke urimeligt, hvis man øgede den samlede kommunale andel af provenuet af den særlige indkomstskat til f.eks. halvdelen. I princippet burde der ud fra ovenstående betragtninger tilfalde amterne en andel heraf svarende til deres andel af den samlede primær- og amtskommunale indkomst- og selskabsskat. I 1985 ville amterne efter de her foreslåede skattedelingsregler således have fået tildelt godt 200 mill, kr., svarende til en andel på godt 13 pct. af et samlet provenu af den særlige indkomstskat på 1.602 mill, kr.

*) Selskabsskatten er medtaget i denne beregning, fordi den særlige indkomstskat også omfatter selskaber, foreninger m.v.

Afslutningsvis skal der gøres nogle få bemærkninger om skattedelingsreglerne vedrørende sømandsskatten. Som omtalt i kapitel 2 indebærer disse regler, at kommunerne får en ens andel af den indeholdte sømandsskat (der er udformet som en definitiv kildeskat), idet man har fundet det for administrativt besværligt, hvis de skibsofficerer, der foretager skatteindeholdelsen, skulle differentiere efter sømandens opholdskommune. De gældende skattedelingsregler (se afsnit 2.6.4. i kap. 2) synes ikke ud fra en gennemsnitsbetragtning at diskriminere overfor kommunerne og indebærer i øvrigt, at den statslige skatteandel er voksende med den samlede skattebetaling, hvilket er logisk i betragtning af progressionen i den statslige indkomstskat.

Hvor der er tale om sømænd i udenrigsfart og uden fast bopæl i en bestemt kommune, ville det for så vidt ikke forekomme uberegtiget, hvis staten krævede en noget større andel (måske endog 100 pct.) af sømandsskatten, da de pågældende sømænd vel i højere grad kan siges at have tilknytning til den danske stat end til en bestemt dansk kommune. Ifølge kommuneskatteloven tilfalder den kommunale skatteandel i disse tilfælde den kommune, som den 5. september forud for det pågældende kalenderår "nærmest" må betragtes som sømandens hjemstedskommune. I tvivlstilfælde træffer indenrigsministeren den endelige administrative afgørelse.

Når der er tale om sømænd i såkaldt "nærfart" eller sømænd i udenrigsfart med bopæl (og eventuelt hustru og børn) i en bestemt kommune, er der derimod et klart argument for en positiv kommunal skatteandel.

Uagtet at principielle argumenter kunne tale for det, ville de praktisk-administrative problemer med at sondre mellem forskellige kategorier af sømænd dog formentlig være så store, at en ordning med forskellige skattedelingsregler næppe kan anbefales.

KAPITEL 6

KOMMUNALE

VIRKSOMHEDSSKATTER

Den personlige indkomstskat vil som nævnt i indledningen til det foregående kapitel utvivlsomt vedblive at være den dominerende kommunale skattekilde. I dette kapitel skal det imidlertid diskuteres, om det er muligt og hensigtsmæssigt at aflaste den personlige kommunale indkomstskat med upersonlige kommunale virksomhedsskatter, eller om principielle og praktiske overvejelser tværtimod taler imod sådanne skatter.

Den eneste kommunale virksomhedsskat er i dag (den kommunale andel af) selskabsskatten, og størstedelen af kapitlet er derfor viet denne skat. Indledningsvis diskuteres, hvorfor man overhovedet har en selskabsskat, og dernæst overvejes argumenter for og imod en selvstændig kommunal selskabsskat med mellemkommunale variationer i skatteprocenten. Dette følges op af en diskussion af berettigelsen af det nuværende system med en fast kommunal andel af den samlede selskabsskat. Kapitlet afrundes med nogle kortfattede overvejelser om det betimelige i at indføre generelle, kommunale virksomhedsskatter, enten i form af "arbejdspladsafgifter" og lønsumsskatter eller i form af en proportional skat på det forbrugsgrundlag, der skabes i virksomhederne.

6.1, ER DER EN BEGRUNDELSE FOR SELSKABSSKATTEN?

Ved vurderingen af berettigelsen af en kommunal selskabsskat kan det være på sin plads at overveje begrundelserne for overhovedet at opkræve en indkomstskat af ikke blot fysiske, men også juridiske personer.

Det er klart, at juridiske personer (selskaber) ikke i økonomisk forstand kan bære en skattebyrde. Byrden ved selskabsskatten må således nødvendigvis bæres af fysiske personer,

dvs. af de personer der leverer kapital eller arbejdskraft til selskabet eller de personer, der forbruger selskabets produkter. Selskabsskatten bliver dermed en skat "oven i" den personlige indkomstskat og eventuelt forbrugsafgifterne, og den kan meget vel komme til at kollidere med målsætningerne bag disse skatter. Et hovedmotiv bag indkomstskatten er således at fordele skattebyrden på befolkningen efter et eller andet velfærdsprincip, f.eks. skatteevneprincippet eller nytteprincippet. Selskaber er ikke en del af befolkningen, men repræsenterer derimod en form, hvori en del af befolkningen organiserer deres virksomheder.

Selskabsskatten må således opfattes som en særskat på en bestemt organisationsform, og som nævnt i kapitel 2 blev den oprindeligt forsvaret med, at den udgør en modydelse for de særlige fordele, samfundet tilstår selskaberne, først og fremmest i form af det begrænsede ansvar. Der er imidlertid ingen som helst systematisk sammenhæng mellem størrelsen af denne formodede fordel og selskabsskattens størrelse, i hvert fald ikke for det enkelte selskab. I det hele taget taler det til ugunst for selskabsskatten, at dens incidens er så usikker. Der er blandt skatteteoretikere stor uvished om, hvorvidt og i hvilket omfang selskabsskatten bæres af kapitalejerne, overvæltes på forbrugerpriserne eller nedvæltes i lønningerne, omend der er udbredt enighed om, at en vis afvæltning af skatten må formodes at finde sted.*) På grund af den usikre incidens kan det heller ikke tages for givet, at selskabsskatten skærper graden af progression i det samlede skattesystem.

Ud fra ovennævnte overvejelser er et stigende antal skatteteoretikere kommet til den konklusion, at der ikke kan gives overbevisende principielle begrundelser for en særskilt skat på selskabsindkomst, men at denne snarere burde fordeles på de enkelte aktionærer og underkastes personlig indkomstbeskatning

*) Incidensen af en særlig kommunal selskabsskat er dog mere forudsigelig, som vi skal se i næste afsnit. I en lille åben økonomi med fuldkommen kapitalbevægelighed over landegrænsen bliver incidensen af en national selskabsskat ligeledes ret entydig, som det forklares nedenfor.

hos disse. En sådan ordning ville dog rejse mindst to problemer :

For det første kunne det tænkes at blive meget administrationskrævende at foretage en sådan fordeling af ikke blot udbytter, men også tilbageholdt selskabsoverskud på hver enkelt aktionær. Bl.a. måtte aktier formentlig noteres ved navn, ligesom det i relation til behandlingen af udenlandske aktionærer kunne blive nødvendigt med en genforhandling af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne mellem Danmark og udlandet. Selv om der blandt skatteeksperter ikke er fuld enighed om omfanget af de her nævnte teknisk-administrative problemer, er det givet, at de i en lille åben økonomi som den danske ville være store.

For det andet ville mange aktionærer utvivlsomt føle det som en urimelig belastning af deres likviditet, hvis de skulle beskattes af såvel udbytter som henlagte overskud, idet skatten i mange tilfælde ville blive større end det udbetalte udbytte. Mange har udtrykt frygt for, at noget sådant ville hæmme aktieselskabsformens udbredelse. Synspunktet om en urimelig likviditetsbelastning ville have en vis berettigelse for mindretalsaktionærer med ringe indflydelse på selskabernes udbytte- og henlæggelsespolitik, idet disse aktionærer ikke har nogen umiddelbar dispositionsmulighed over den opsparing, der tilbageholdes i selskaberne. Hvis aktiemarkedet er gennemsnigt og præget af rationel adfærd, vil selskabernes henlæggelser på den anden side give anledning til aktiekursgevinster, og som alternativ til den omtalte ordning med fordeling af den samlede selskabsindkomst på de enkelte aktionærer kunne man derfor forestille sig, at aktionærerne betalte personlig indkomstskat af såvel udbetalte udbytter som optjente **aktiekurs**gevinster. Derved ville man tage hensyn til, at kursgevinsterne ofte er mindre end de tilbageholdte overskud, måske fordi en del aktionærer ikke føler sig sikre på, at selskabernes ledelse alene disponerer ud fra en målsætning om at sikre den størst mulige aktionærindtjening. Ulempen ved en sådan ordning er, at der som nævnt i kapitel 5 (afsnit 5.6) er nogle alvorlige praktiske problemer forbundet med at beskatte ikke-realiserede kapitalgevinster, og at ordningen ville indebære en

hårdere beskatning af aktiekursgevinster end af en række andre former for kapitalgevinster.

I lyset af disse forhold kan man eventuelt forsvare selskabsskatten med, at den er en pragmatisk og praktisk anvendelig metode til at sikre en beskatning af den opsparing, der foregår i selskabsform. Dette synspunkt må dog også føre til, at der for at undgå dobbeltbeskatning indrømmes selskaberne fradragsret for udbetalte udbytter, eller at der alternativt ydes aktionærerne 100 pct. skattegodtgørelse for den selskabsskat, der er betalt af det til udbytterne svarende overskud. Under en selskabsbeskatning må dobbeltbeskatningssynspunktet endvidere føre til, at der i almindelighed ikke bør svares personlig indkomstskat af aktiekursgevinster.

I praksis har selskabsskattens indførelse og udformning formentlig kun i begrænset omfang været styret af teoretiske overvejelser af ovennævnte art. Motiveringen bag skatten har sandsynligvis først og fremmest været fiskal: hvor der er penge at hente, dér henter man dem. Selskabsskatten synes at udgøre en bekvem skattekilde, idet den indbringer et ikke ubetydeligt provenu uden samtidigt at vække modstand i større befolkningsgrupper. En væsentlig motivering i nyere tid har givetvis også været opfattelsen af, at selskabsskatten sikrer en beskatning af udenlandske virksomheder, der opererer i indlandet, dvs. at den er et middel til at overvælde en del af skattebyrden fra indlændinge til udlændinge. Med den stigende internationale kapitalbevægelighed bliver det dog stadig mere tvivlsomt, om selskabsskatten rent faktisk kan opfylde denne målsætning i en lille åben økonomi. I almindelighed vil internationale virksomheder formentlig kun investere i indlandet, hvis de derved kan opnå samme kapitalafkast efter skat som i udlandet. Hvis indlandets selskabsbeskatning skærpes i forhold til udlandets, vil der derfor opstå en tendens til kapitaludstrømning fra indlandet, og under fuldkommen kapitalbevægelighed vil denne tendens fortsætte, indtil reduktionen af det indenlandske kapitaludbud har hævet det indenlandske kapitalafkast før skat så meget, at der atter kan opnås samme afkast efter skat som i udlandet. Såfremt den indenlandske økonomi er

lille, vil kapitaludstrømningen til den øvrige verdensøkonomi ikke mærkbart påvirke de udenlandske afkastrater, dvs. udligningen af det indenlandske og det udenlandske kapitalafkast efter skat vil ske ved, at det indenlandske afkast før skat stiger nogenlunde svarende til selskabsskatteøgningen. I det helt lange løb vil indførelse eller forhøjelse af en selskabsskat altså hverken ramme de udenlandske eller de indenlandske aktionærer i de selskaber, der opererer i en lille åben økonomi med frie kapitalbevægelser. Selskabsskattebyrden vil i stedet blive overvæltet på de indenlandske lønmodtagere og grundejere, idet arbejdskraftens og jordens produktivitet og dermed deres aflønning vil blive reduceret af en lavere kapitalintensitet i den indenlandske produktion. Når kapitalen i kraft af sin mobilitet kan unddrage sig den højere indenlandske skattebyrde ved at flytte til udlandet, må den øgede byrde nødvendigvis bæres af de tilbageværende immobile produktionsfaktorer, dvs. af arbejdskraften og jorden.

I realiteten er den internationale kapitalbevægelighed endnu ikke så stor som forudsat i ovenstående teoretiske ræsonnementer, og under alle omstændigheder er der som antydning tale om resultater, der først vil slå fuldt igennem efter et meget langt tidsrum. Ræsonnementerne tjener imidlertid til at illustrere, at det med stigende kapitalmobilitet bliver stadig sværere for myndighederne i små åbne økonomier at bruge selskabsskatten som middel til at skubbe skattebyrden over på udenlandske (og indenlandske) kapitalejere.

6.2. ER DER EN BEGRUNDELSE FOR EN KOMMUNAL SELSKABSSKAT?

Hvis man accepterer, at staten som led i den samlede indkomstbeskatning opkræver en skat af selskabsindkomst, synes det umiddelbart ulogisk at nægte kommunerne en tilsvarende beskatningsret i betragtning af, at stat og kommuner jo betjener sig af det samme beskatningsgrundlag for den personlige indkomsts-kats vedkommende. Her melder sig dog straks et problem: hvis formålet med den kommunale indkomstskat er at sikre, at borgerne indenfor den enkelte kommune beskattes efter evneprin-

cippet, og hvis selskabsskattens berettigelse alene er, at den sikrer en beskatning af den del af aktionærens indkomst, der tilbageholdes som opsparing i selskabet, så skulle kommunen i princippet opkræve selskabsskat hos de selskaber, som ejes af aktionærer med bopæl i kommunen, men ikke nødvendigvis hos de selskaber, der driver virksomhed i kommunen. Enhver kan dog se, at en sådan ordning, hvor kommunerne i vid udstrækning opkrævede skat hos "hinandens" selskaber, ville udvikle sig til et administrativt mareridt.

En kommunal selskabsskat må således af praktiske grunde opkræves hos de selskaber, der driver virksomhed i kommunen, selvom dette som sagt ikke synes i overensstemmelse med de principielle begrundelser for indkomst- og selskabsbeskatningen. Der er ganske vist undertiden blevet argumenteret for en kommunal selskabsbeskatning (eller selskabsskatteandel) ud fra det synspunkt, at kommunen "har krav på" skat af den selskabsindtægt, der er indtjent indenfor dens område. Betragtningen synes at være, at kommunen stiller visse ydelser til rådighed for selskaberne, f.eks. i form af infrastruktur, eller at selskabernes virksomhed i kommunen på anden måde kan medføre visse kommunale udgifter, f.eks. til miljøbeskyttelse. I det omfang, selskabernes aktivitet faktisk medfører sådanne kommunale udgifter, forekommer det dog mere enkelt og konsekvent at søge disse dækket gennem takster, miljøafgifter (eksempelvis spildevandsafgifter) og gennem ejendomsbeskatningen, herunder specielt dækningsafgiftene, der jo netop er tænkt som en betaling for de særlige ydelser, kommunerne stiller til rådighed for erhvervsvirksomhederne. Dette gælder så meget desto mere, som det ikke kun er selskaberne, men typisk alle erhvervsvirksomhederne i kommunen, der i større eller mindre grad nyder godt af den kommunale infrastruktur.

Man kunne tilføje, at hvis målsætningen er at sikre kommunen en skatteindtægt af den indkomst, der skabes indenfor dens domæne, da bør en sådan beskatning vel ikke blot pålægges selskabsindkomst, men derimod al erhvervsindkomst skabt i kommunen. Den øjensynlige målsætning bag den kommunale selskabsskat fører således i sin konsekvens til et krav om en generel er-

hvervskommunebeskatning, hvilket er i direkte modstrid med det bopælskommunekriterium, der ligger til grund for den personlige kommunale indkomstbeskatning.

En mindst lige så fundamental indvending mod en kommunal selskabsbeskatning er, at det for selskaber med aktiviteter i flere kommuner end ikke i teorien er muligt at foretage en objektivt korrekt fordeling af selskabets overskud på de enkelte kommuner. Problemet er selvsagt helt analogt med det, der blev diskuteret i afsnit 5.5 om bopæls- contra erhvervskommunebeskatning. Vi konkluderede der i overensstemmelse med den danske **skattelovskommission**, at man ikke på en meningsfuld måde kan foretage en mellemkommunal opsplitning af overskuddet i erhvervsvirksomheder, der driver produktion og salg i mange kommuner i indlandet og måske også i udlandet. Skattelovskommissionen udtrykte et tilsvarende synspunkt i forbindelse med vurderingen af den kommunale selskabsskat, idet den i sin anden betænkning fra 1950 blandt andet skrev (s. 31): "De i selskaberne beskæftigede personer og ejerne af selskaberne - aktionærerne - svarer kommuneskat til den kommune, hvor de bor, dvs. til den kommune, hvis skoler, hospitaler, socialforsorg m.v. de har ret til at gøre brug af. Den kommune, hvor selskabets virksomhed er beliggende, kan, når man tager sit udgangspunkt i de kommunale ydelser, ikke siges at have noget krav på indkomstskat af selskabet som sådant. Det forekommer også vanskeligt at begrunde, at en kommune skal have indkomstskat af f.eks. en stor bank, der vel har sæde i kommunens distrikt, men hvis indtægt ganske overvejende fremkommer ved finansiering af store virksomheder, der har anlæg i mange kommuner og sælger deres varer over hele landet eller måske endda overvejende i udlandet. Ligeledes synes det svært at begrunde, hvorfor netop den kommune, i hvis distrikt et stort rederi har sæde, skal have skat af dette rederi, som måske overvejende sejler i fart mellem udlandet og andre danske byer, og som måske slet ikke beskæftiger personer, der bor i den pågældende kommune. De kommunale foranstaltninger, som aktieselskaberne direkte gør brug af, navnlig gade- og vejanlæg, kan formentlig i tilstrækkelig grad finansieres af de ejendomsskatter og stats-tilskud, som virksomhederne er med til at betale." Skattelovs-

kommissionens standpunkt var altså kort sagt, at den kommunale selskabsskat er i modstrid med nytteprincippet for den kommunale beskatning, at en ikke-vilkårlig mellemkommunal fordeling af selskabernes overskud ikke lader sig foretage, og at en dækning af de udgifter, selskaberne måtte påføre kommunerne, mere rationelt kan ske gennem ejendomsskatter og statstilskud.

Ifølge kommuneskatteloven anser man - når overskuddets fordeling ikke direkte fremgår af regnskabet - som hovedregel selskabernes nettoindtægt for at fordele sig på de enkelte kommuner i samme forhold som deres lønudbetalinger i hver kommune (se den mere udførlige omtale af skattedelingsreglerne i kapitel 2, afsnit 2.7). Loven kan dog ikke konsekvent gennemføre princippet om at henføre nettoindtægterne til de enkelte kommuner. Virksomhed ved transport af personer eller gods på land anses således alene for at være drevet i den kommune, hvor selskabet ifølge aktieselskabsregisteret har sit hjemsted, ligesom virksomhed ved havfiskeri alene henføres til den kommune, hvor vedkommende fartøj må anses for nærmest hjemmehørende. Netop fordi reglen om indtægtsfordeling efter lønudbetalinger ikke altid lader sig anvende, og fordi der som sagt ikke på teoretisk grundlag kan findes en objektivt korrekt fordelingsnøgle, er det ikke overraskende, at kommunerne ofte gerader i tvistigheder om fordelingen af selskabsskatten. Allerede skattelovskommissionen fandt, at "den kommunale selskabsskat giver anledning til overordentlig meget besvær i praksis", og dette forhold synes ikke at have ændret sig siden.

Den foreløbige konklusion på alle disse betragtninger bliver, at det ud fra skatteteoretiske og skatteetiske overvejelser er meget svært at forsvare eksistensen af en kommunal selskabsskat, hvad enten denne tager form af en fast andel af den samlede selskabsskat, eller den udskrives med en procent, der fastsættes selvstændigt af de enkelte kommuner. I næste afsnit vil vi fokusere nærmere på virkningerne af en egentlig selvstændig kommunal selskabsskat, inden vi drager vore endelige konklusioner.

6.3. INCIDENSEN AF EN SELVSTÆNDIG KOMMUNAL SELSKABSSKAT.

Selvom indførelsen af en selvstændig kommunal selskabsskat næppe er politisk aktuel for nærværende, kan det alligevel have en vis berettigelse at diskutere dens virkninger, da de danske kommuner som nævnt i kapitel 2 faktisk før 1960 havde ret til indenfor visse grænser at fastsætte deres egen selskabsskatteprocent. De teoretiske overvejelser i dette afsnit vil endvidere have relevans, når vi senere skal diskutere andre kommunale virksomhedsskatter.

I tilgift til den ovenfor fremførte kritik kan der rejses den yderligere indvending mod en selvstændig kommunal selskabsskat, at den næppe vil have den **incidens**, som kommunalpolitikkerne tilstræber. Af forenklingssyn er det praktisk at starte incidensanalysen med at antage, at skatten faktisk fordeles mellem kommunerne i samme forhold, som overskuddet ifølge selskabernes egen opfattelse er fordelt på disse (vi skal nedenfor undersøge incidensen af en selskabsskat fordelt efter lønningsreglen). Antag nu, at en kommune hæver sin selskabsskatteprocent uden samtidigt at forøge sine ydelser til de lokale selskaber tilsvarende. Det vil da blive relativt mere fordelagtigt at drive selskabsvirksomhed i andre kommuner, og hvis skatteforhøjelsen er af en vis størrelse, må man på længere sigt forvente en kapitalflugt fra kommunen, dels gennem egentlige virksomhedsflytninger, dels gennem færre nyetableringer og endelig gennem færre re- og nyinvesteringer i de etablerede selskaber i kommunen. Afvandringen af kapital vil give dårligere beskæftigelsesmuligheder og muligvis også et lavere lønniveau, hvilket vil igangsætte en afvandring af arbejdskraft. Denne proces vil i princippet fortsætte, indtil afvandringen har medført et sådant fald i priserne på erhvervsejendomme, at aktiekapitalen igen er i stand til at opnå samme nettoafkast af nyinvesteringer i den pågældende kommune som i andre kommuner, og indtil priserne på boligejendomme samt huslejerne er faldet så meget, at det på trods af et relativt lavere lønniveau atter er attraktivt for lønmodtagere

at bosætte sig i kommunen. På langt sigt vil byrden ved den øgede selskabsskat altså næsten udelukkende blive båret af ejerne af den immobile produktionsfaktor, der ikke ved afvandring kan unddrage sig den højere lokale skattebyrde, dvs. af grundejerne.*) Dette gælder i hvert fald, når der er tale om selskaber, der opererer på et nationalt eller internationalt konkurrencepræget marked, og som har mulighed for at lokalisere sig i mange forskellige kommuner. Er der i stedet tale om små selskaber med en stærk markedsposition på et relativt afgrænset lokalt marked, kan det meget vel tænkes, at disse selskaber vil være i stand til (helt eller delvis) at overvælde den højere kommunale selskabsskat på deres priser og dermed på de lokale forbrugere. I begge tilfælde bliver konklusionen imidlertid, at den endelige byrde ved den kommunale selskabsskatteøgning bæres af andre end de, der formelt betaler skatten.

Når et selskab driver virksomhed i mere end én kommune, vil det i modsætning til den foreløbige antagelse ovenfor være mere realistisk at antage, at provenuet af den kommunale selskabsskat fordeles mellem kommunerne i samme forhold som selskabernes lønudbetalinger. En sådan lønningsregel anvendes ikke blot i Danmark ved fordelingen af den kommunale selskabsskatteandel, men også i f.eks. U.S.A., hvor en lang række enkeltstater opererer med en selvstændig selskabsskat. Nyere amerikansk forskning er ikke overraskende kommet til den konklusion, at en lokal selskabsskat efter lønningsreglen nærmest vil virke som en lokal lønsumsskat, især hvis selskabets aktivitet i det enkelte lokalområde udgør en forholdsvis lille del af dets samlede aktivitet.

Den kommunale selskabsskat vil altså i dette tilfælde tilnærmelsesvis virke som en særskat på selskabernes **arbejdskraft**-forbrug. Når en kommune hæver sin selskabsskatteprocent, vil

*) Bemærk, at mens lønmodtagerne må formodes at være mobile over kommunegrænserne, så er de stadigt ret immobile over landegrænserne. Derfor fandt vi i den tidligere diskussion af en national selskabsskat i en lille åben økonomi, at også lønmodtagergruppen ville blive ramt af en selskabsskatteforhøjelse.

dens selskaber kunne modvirke de skattemæssige konsekvenser heraf ved at mindske deres arbejdskraftforbrug i kommunen. Dette kan dels ske via mindskede investeringer og dels via omallokering af beskæftigelsen til selskabets virksomheder i andre kommuner, i det omfang dette er praktisk muligt, under alle omstændigheder må de dårligere beskæftigelsesmuligheder antages at føre til en afvandring fra kommunen, hvilket vil føre til lavere priser på boligejendomme. De lavere investeringer vil endvidere presse priserne på kommunens erhvervsejendomme. Igen gælder det, at afvandringen af arbejdskraft og kapital principielt vil fortsætte, indtil ejendomspriser og huslejer er faldet så meget, at det atter er blevet attraktivt at søge job og investere i kommunen. Ligesom før vil den øgede selskabsskattebyrde således hovedsageligt blive overvæltet på kommunens grundejere i form af lavere ejendomspriser. Man må dog nok forvente, at en lokal selskabsbeskatning efter lønningsreglen vil være mere skadelig for den lokale beskæftigelse end en "ren" overskudsbeskatning, og at priserne på bolig-ejendomme derfor vil falde relativt mere.

De netop beskrevne scenarier kan næppe forekomme attraktive for ret mange kommunalpolitikere. Tværtimod kan der være grund til at forvente, at kommunerne i deres forsøg på at fremme den lokale erhvervsudvikling (og eventuelt sikre de lokale grundejere nogle kapitalgevinster!) ville udnytte en selvstændig kommunal selskabsskat til at konkurrere på lave skatteprocenter, således at disse på langt sigt kunne tænkes at nærme sig nul. Hvis staten ønskede, at selskabsskatten skulle yde et permanent bidrag til den kommunale finansiering, måtte den derfor nok sætte en undergrænse for den tilladte kommunale skatteprocent. Rent faktisk fastsatte den danske stat da også i den tidligere selskabsskattelov en sådan undergrænse på 4 pct. Det er langt mindre oplagt, at der også skulle være behov for den overgrænse for den kommunale selskabsskatteprocent på 5 pct., som den tidligere lov ligeledes fastlagde. Måske skyldtes indførelsen af dette loft en frygt for, at nogle kommuner ud fra kortsigtede eller opportunistiske overvejelser skulle falde for fristelsen til at brandskatte deres selskaber i erkendelse af, at disse først på længere sigt ville kunne

afvælte skattebyrden.

Analysen i dette afsnit fører til den konklusion, at hvis der overhovedet skal opereres med en kommunal selskabsskat, da bør denne formentlig tage form af en fast andel af den samlede selskabsskat, idet der næppe er nogen gevinster, men derimod snarere ulemper forbundet med en selvstændig kommunal fastlæggelse af skatteprocenterne, givet aktiekapitalens høje grad af mobilitet. I praksis ville den indbyrdes konkurrence mellem kommunerne om at tiltrække erhvervsvirksomheder således formentlig holde selskabsskatteprocenterne indenfor et snævert interval og gøre ideen om en "selvstændig" kommunal beskatning til en illusion. På den anden side ville eventuelle væsentlige mellemkommunale variationer i skatteprocenterne ikke i det lange løb have mærkbar indflydelse på selskabernes relative afkaststrater i de forskellige kommuner, men ville derimod i en tilpasningsperiode kunne medføre utilsigtede forskydninger i beskæftigelsen og uønskede kapitalgevinster og -tab for grund-ejerne.

6.4. AFSLUTTENDE BETRAGTNINGER OM DEN KOMMUNALE ANDEL AF SELSKABSSKATTEN .

På baggrund af overvejelserne i de foregående afsnit finder forfatteren, at der er stærke argumenter for at afskaffe den kommunale andel af selskabsskatten. De eneste væsentlige begrundelser for at bevare skatteandelen synes at være hensynet til den eksisterende kommunale byrdefordeling samt eventuelt ønsket om at sikre en effektiv skatteligning af selskaberne. Det er klart, at kommunernes incitament til at foretage en effektiv ligning forsvinder, hvis de ikke modtager en andel af selskabsskatten. Dette problem kunne dog i princippet løses ved at overføre ligningsarbejdet til statslige instanser, herunder også ligningen af hovedaktionærer.

Herefter ville kun hensynet til byrdefordelingen tale for at bevare den kommunale selskabsskatteandel. **Byrdefordelings-**spørgsmålet vedrører dels fordelingen mellem stat og kommuner

og dels den indbyrdes fordeling mellem kommunerne. Den kommunale selskabsskat er nu 6 pct., hvilket kun er ca. 1/4 af den gennemsnitlige kommunale og amtskommunale skatteprocent. Når personligt ejede virksomheder omdannes til selskabsform, påføres kommunerne således et betydeligt provenutab, hvorimod statens andel af virksomhedernes skattebetaling øges mærkbart. Dette problem ville selvsagt forøges i tilfælde af en fuldstændig afskaffelse af den kommunale selskabsskat. Ud fra et ønske om at undgå den vilkårlige omfordeling af skatteprovenu i forbindelse med selskabsdannelser burde man snarere hæve den kommunale skatteandel til et niveau svarende til den gennemsnitlige kommunale skatteprocent, ligesom man i princippet burde give amterne en forholdsmæssig andel i provenuet. En sådan justering ville dog i særlig grad være til gavn for Københavns Kommune, der som vist nedenfor modtager en forholdsmæssigt stor del af den samlede kommunale selskabsskat. Det ville derfor nok være naturligt samtidigt at foretage en justering af visse udligningsordninger. Et andet, problem i forbindelse med en forhøjelse af den kommunale selskabsskatteandel er, at skatten derved vil få større betydning for den kommunale økonomi, hvilket må forventes at skærpe de potentielle konflikter om den indbyrdes kommunale fordeling af provenuet. Endvidere ville en eventuel inddragelse af amterne i skattedelingen naturligvis yderligere forstærke de i forvejen betydelige administrative problemer.

Med hensyn til byrdefordelingen mellem kommunerne er det som nævnt et problem ved en eventuel afskaffelse af den kommunale selskabsskat, at der i dag tilfalder Københavns Kommune så stor en andel af denne skat. Dette fremgår af tabel 6.1, som viser selskabsskattens andel af primærkommunernes samlede skatteindtægter i 1984, der er det seneste år, for hvilket der foreligger regnskabstal i de officielle publikationer fra Danmarks Statistik. Man ser, at selskabsskatten i langt de fleste amter kun udgør mellem 1 og 3 procent af de samlede primærkommunale skatteindtægter, og i disse tilfælde burde skattens afvikling ikke give anledning til væsentlige tilpasningsproblemer, specielt ikke hvis man opererer med en vis afviklingsperiode og/eller foretager en forhøjelse af statens generelle

tilskud til kommunerne svarende til det statslige merprovenu af selskabsskatten. I Københavns Kommune udgør selskabsskatten

Tabel 6.1. Selskabsskattens andel af primærkommunernes samlede skatteindtægter i 1984.

	1. Andel af selskabsskat (Mill.kr.)	2. Samlede skatteind- tægter (Mill.kr.)	1. i pro- cent af 2.
København	926	9.314	9,9
Frederiksbeg	25	1.776	1,4
Københavns Amt	257	8.653	3,0
Frederiksborg Amt	55	4.031	1,4
Roskilde Amt	33	2.260	1,5
Vestsjællands Amt	53	2.636	2,0
Storstrøms Amt	40	2.394	1,7
Bornholms Amt	11	399	2,8
Fyns Amt	91	4.095	2,2
Sønderjyllands Amt	48	2.069	2,3
Ribe Amt	64	2.004	3,2
Vejle Amt	79	2.968	2,7
Ringkøbing Amt	68	2.233	3,0
Århus Amt	185	5.742	3,2
Viborg Amt	46	1.847	2,5
Nordjyllands Amt	101	4.255	2,4
Hele landet	2.083	56.676	100

Kilde: Statistisk Årbog 1986, tabel 356.

Danmarks Statistik: Skatter og afgifter 1986, tabel 6.10.

imidlertid ca. 10 pct. af de samlede skatteindtægter svarende til godt 44 pct. af kommunernes samlede selskabsskatteprovenu. Som supplement til tabel 6.1 skal nævnes, at provenuet af den fra 1987 indførte beskatning af fonde og visse foreninger ifølge loven skal fordeles efter samme regler som selskabsskatten. Man forventer, at en meget stor del af den samlede kommunale provenuandel ligeledes vil tilfalde Københavns Kommune. Det er således klart, at Københavns finansielle stilling ville blive mærkbart forringet af en afskaffelse af den kommunale selskabs- og fondsbeskatning, selvom afviklingen blev fulgt op af en forøgelse af statens bloktilskud efter objektive kriterier. Der ville derfor nok være behov for en tilpas-

ning af de **mellemkommunale** udligningsordninger til fordel for København.

Ikke desto mindre synes det at være en seriøs overvejelse værd, om det ikke ved en sådan justering kombineret med en forøgelse af de statslige tilskud til kommunerne er muligt at tilgodese de byrdefordelingsmæssige hensyn, således at man kan forsvare at afskaffe den kommunale selskabsskatteandel, der som nævnt rejser store principelle og praktiske problemer.

6.5. KOMMUNALE SKATTER PÅ VIRKSOMHEDERNES ARBEJDSKRAFTFORBRUG.

Når der hidtil har været en ganske bred accept af den kommunale selskabsskatteandel, kan det skyldes den udbredte opfattelse, at kommuner der fungerer som "arbejdspladscentre" påføres nogle ekstraudgifter af personer med bopæl i andre kommuner, og at den kommunale selskabsskat kan ses som en kompensation herfor. Hvis hypotesen om særligt store udgiftsbehov i centerkommuner faktisk er korrekt, og hvis de ekstraordinære udgifter primært hidrører fra disse kommuners funktion som arbejdspladscenter, forekommer det dog mere logisk at opkræve en skat hos samtlige virksomheder i kommunen i stedet for at tildele denne en andel af selskabsskatten. Man har derfor været inde på en tanke om, at kommunerne skulle have mulighed for at opkræve (eller have tildelt provenuet af) en vis afgift pr. arbejdsplads, f.eks. i form af en proportional skat på lønsummen eller i form af et fast beløb pr. fuldtidsmedarbejder.*) I det følgende diskuteres en sådan skat på virksomhedernes arbejdskraftforbrug.

Argumenterne for den nævnte skat synes at være ret svage. For det første har det været svært at påvise, at funktionen som erhvervsmæssigt eller kulturelt center påfører en kommune særligt store udgifter. Indenrigsministeriets udvalg vedrørende kommunernes finansiering fandt således ikke, at centerkommu-

*) Se f.eks. Rolf Norstrand: udviklingslinier i den kommunale beskatning og udligning, AKF, 1982, s. 137.

nernes per-capita udgifter til vejvæsen eller kulturel virksomhed er systematisk større end de tilsvarende udgifter i andre kommunetyper, jf. betænkning nr. 963, bilag 3, s. 81-83. For det andet kan en indførelse af en særlig kommunal skat på arbejdskraften skabe mindre overskuelighed i det kommunale skattesystem og gøre det vanskeligere for borgerne at foretage en sammenligning af skattetrykket i forskellige kommuner. Endelig kan skattens incidens give anledning til problemer, som nu skal undersøges nærmere.

Da en fast afgift pr. medarbejder ville udgøre en større del af lønnen for de lavt- end for de højt-lønnede, ville man nok ud fra fordelingspolitiske hensyn udforme en skat på virksomhedernes arbejdskraftforbrug som en proportional lønsumsskat, og vi vil derfor begrænse diskussionen til en sådan skat. Lad os for nemheds skyld indledningsvis antage, at lønsumsskatteprocenten har samme højde i alle kommuner. Ved givne afsætningsforhold vil skattens indførelse ikke umiddelbart tilskynde eller tvinge virksomhederne til at betale en højere løn før skat, og for lønmodtagerne vil skatten derfor i første omgang virke som en tilsvarende reduktion af den disponible realløn. Dette kan på lidt længere sigt føre til fagforeningskrav om kompensation via højere pengeløn, som arbejdsgiverne til en vis grad må imødekomme. På de dele af arbejdsmarkedet, hvor der foregår en mere konkurrencepræget løndannelse, kan markedskræfterne ligeledes tvinge arbejdsgiverne til at tilbyde en højere løn før skat, idet nedgangen i den disponible realløn må formodes at medføre en vis reduktion af arbejdsudbuddet. Alt i alt må det forventes, at lønsumsskatten fører til en vis stigning i lønnen før skat, hvilket vil medføre en omkostningsbetinget stigning i varepriserne til skade for konkurrenceevnen overfor udlandet. Den højere relative pris på arbejdskraften vil endvidere tilskynde virksomhederne til at substituere over mod kapital og andre produktionsfaktorer, i det omfang dette er teknisk muligt. Selvom provenuet af lønsumsskatten måtte blive tilbageført til den private sektor på en sådan måde, at den samlede indenlandske efterspørgsel efter varer og tjenester i første omgang forbliver uændret, vil der altså alligevel efterhånden ske en nedgang i beskæftigelsen,

dels på grund af dårligere konkurrenceevne, og dels på grund af en relativ fordyrelse af arbejdskraften. Den svækkede konkurrenceevne vil endvidere betyde en forringet betalingsbalance overfor udlandet. Det skal dog straks tilføjes, at de nævnte effekter næppe vil være særligt kraftige, idet den internationale teoretiske og empiriske litteratur peger på, at lønskatten i overvejende grad vil blive båret af lønmodtagerne i form af en lavere løn efter skat.

Lad os dernæst antage, at der er mulighed for mellemkommunale variationer i den procent, hvormed lønsumsskatten udskrives. Hvis en kommune hæver sin lønskat op over landsgennemsnittet, vil dette have nogenlunde de samme langsigtede fordelingsvirkninger som en "overgennemsnitlig" kommunal selskabsskatteprocent, når selskabsskatten fordeles på kommuner i forhold til lønudbetalingerne. I afsnit 6.3 blev det vist, at en relativt høj kommunal selskabsskat i det lange løb vil bundfælde sig i lavere grundpriser i den pågældende kommune, og den samme konklusion gælder altså for en egentlig kommunal lønskat.

En selvstændig kommunal lønsumsskat kan således for analytiske formål opsplittes i to komponenter: Den del af den enkelte kommunes lønskat, der svarer til landsgennemsnittet, vil have en incidens svarende til den tidligere omtalte generelle (ensartede) lønsumsskat, mens den del af skatten, der afviger fra landsgennemsnittet, vil afspejle sig i relativt høje eller relativt lave grundpriser. Da begrundelsen for lønskatten synes at være, at udenbys borgere med arbejdssted i kommunen skal betale for de ydelser, de modtager fra deres erhvervskommune, kan det ikke være hensigten, at skatten skal incidere i grundpriserne. Dette synspunkt taler for at udskrive lønskatten med samme statsligt fastsatte procent i alle kommuner. Herved vil man også sikre, at kommunerne ikke i indbyrdes konkurrence om at tiltrække erhvervsvirksomheder efterhånden presser skatteprocenten ned i nærheden af nul.

Afslutningsvis skal det imidlertid endnu en gang fremhæves, at begrundelserne for overhovedet at indføre en lønskat af den

nævnte type synes ret svage, og at en generel lønsumsbeskatning kan have uheldige makroøkonomiske virkninger.

6.6. EN KOMMUNAL SKAT PÅ FORBRUGSGRUNDLAGET.

Mens en lønsumsskat vil være relativt let at administrere, vil den ikke nødvendigvis tilfredstille de fordelingspolitiske målsætninger, idet den jo friholder virksomhedsoverskud for beskatning. Man kunne således indvende, at virksomhedernes ejere vel næppe i mindre grad end deres ansatte nyder godt af erhervskommunens faciliteter, i hvert fald ikke når ejerne tager aktivt del i virksomhedens drift.

Hvis man på trods af reservationerne i det foregående afsnit ønsker at indføre en upersonlig kommunal virksomhedsbeskatning - f.eks. for at aflaste de øvrige kommunale skatteklender - kunne man derfor overveje at lægge skatten på forbrugsgrundlaget, dvs. på værditilvæksten minus investeringerne. Derved ville ikke blot lønsummen, men også den del af virksomhedsoverskuddet, som ikke anvendes til investeringer, blive inddraget under beskatningen.

I praksis ville opgørelsen af grundlaget for en sådan skat i meget vid udstrækning kunne baseres på virksomhedernes momsregnskaber, idet skattegrundlaget i princippet ville fremkomme som

- Salg af varer og tjenester
- + salg af driftsmidler og bygninger
- køb af varer og tjenester
- køb af driftsmidler og bygninger.

Langt størstedelen af disse poster vil fremgå direkte af momsregnskabet, idet det dog derudover vil være nødvendigt at registrere køb og salg af brugte bygninger, hvilket på den anden side skulle være en overkommelig opgave.

Skatten forudsættes udformet som en ren proportionalsskat og vil således kunne opkræves som en definitiv kildekat sammen

med momsen. For at markere, at skatten ikke som momsen ønskes overvæltet på forbrugerpriserne, kunne man eventuelt dekretere, at virksomhederne ved skattens indførelse skal reducere de udbetalte lønninger med skatteprocenten. For virksomhedsejerne vil skatten virke som en skat på overskuddet eksklusive renteindtægter og renteudgifter, men med adgang til straksafskrivninger, dvs. de vil til gengæld for den manglende rentefradragsret kunne foretage en 100 pct.'s afskrivning af anskaffelsessummen for investeringsgoder i anskaffelsesåret. Et sådant princip for overskudsbeskatning har den attraktive egenskab, at det vil være neutralt i relation til virksomhedernes investeringsbeslutninger. Det offentlige finansierer i kraft af straksafskrivningen en andel af investeringen svarende til skatteprocenten, men inddrager til gengæld en tilsvarende andel af overskuddet i skat. Fra den private investors synspunkt vil investeringen altså give nøjagtigt samme procentuelle afkast før og efter skat, dvs. skatten vil for et givet renteniveau hverken hæmme eller fremme investeringerne.

Skattens incidens vil i princippet svare til summen af incidensen af en lønsumsskat og den netop beskrevne overskudsskat. Da sidstnævnte skattekomponent som sagt ikke har nogen direkte forvridende effekter på investeringstilbøjeligheden, vil en eventuel overvæltning af den samlede skat først og fremmest stamme fra en eventuel afvæltning af lønsumsskatten, hvis virkninger vi diskuterede i foregående afsnit. Konklusionen på denne diskussion var, som det vil huskes, at mellemkommunale variationer i skatteprocenten nok bør undgås.

En proportional skat på forbrugsgrundlaget vil naturligvis ikke være uden praktiske problemer. F.eks. må der tages stilling til den skattemæssige behandling af finansielle virksomheder, hvis indtægter primært hidrører fra en forskel mellem renter af udlån og renter af indlån eller fra handel med finansielle aktiver. Da det næppe vil være fordelingspolitisk acceptabelt at friholde disse indtægter for beskatning, må der udformes særlige regler for opgørelsen af beskatningsgrundlaget, hvilket atter kræver en afgrænsning af de pågældende virksomheder i forhold til andre virksomheder. Allerede i den gældende

skattelovgivning arbejdes der dog med en sådan afgrænsning af virksomheder, der driver næring ved kreditformidling og handel med finansielle aktiver.

Under alle omstændigheder vil det kræve et nærmere udredningsarbejde, før der kan tages endelig stilling til indførelsen af en upersonlig proportionalsskat på forbrugsgrundlaget. Hvis skatten kun er tænkt som et beskedent supplement til de eksisterende kommunale skattekilder, vil man dog nok komme til den konklusion, at de administrative meromkostninger ved at indføre en sådan ny form for indkomstsskat vil være for store i forhold til provenuet. En skat som den her beskrevne kunne måske snarere have relevans i forbindelse med en eventuel fremtidig omfattende reform af den statslige beskatning.

L I T T E R A T U R

Betænkning om Beskatningen af indkomst og formue m.v., afgivet af Skattelovskommissionen. I. del 1948, II. del 1950.

Betænkning nr. 963 om Kommunal udligning og tilskud til kommuner, april 1983.

Betænkning nr. 1024 om Ejendomsskatternes rolle i den kommunale finansiering, november 1984.

Espersen, P., J. Pedersen og G. Rasmussen: De kommunale skattelove. København 1971.

Layfield, F. et alia: Local Government Finance. H.M.S.O., London 1976.

Lotz, J.: Kommunernes finansiering. 3. udgave. København 1987.

McLure, C: Must Corporate Income Be Taxed Twice? Brookings Institution, Washington D.C., 1979.

McLure, C: "The State Corporate Income Tax" i H.J. Aaron and M.J. Boskin (eds.): The Economics of Taxation, Brookings Institution, Washington D.C., 1980.

Mortensen, C. Ulrich: Vore skatter. København 1945.

Musgrave, R.A.: The Theory of Public Finance. Tokyo 1959.

Mølleman, N.: Om personers og selskabers skattepligt til kommunen. København 1947.

Norstrand, R. : Udviklingslinier i den kommunale beskatning og udligning. AKF, København 1982.

Pauly, M.V.: "Income Redistribution as A Local Public Good".
Journal of Public Economics, vol. 2, 1973: 35-58.

Philip, K.: Skattepolitik. København 1964.

Rosen, H.S.: Public Finance. **Homewood**, Illinois, 1985.

Statens Offentliga Utredningar: Kommunerna: Utbyggnad, utjämn-
ning, finansiering. SOU 1977: 78, Stockholm 1977.

Stiglitz, J.E.: Economics of the Public Sector. New York,
1986.

Thorlund Jepsen, G.: Skattepolitik. Bog I og IV. Aarhus Uni-
versitets Økonomiske Institut, 1982.

Wamberg, A.: Erhvervsbeskatningen. Holbæk, 1941.

Zodrow, G.R. (ed.): Local Provision of Public Services: The
Tiebout Model after Twenty-Five Years. New York 1983.