

# *Afsnit I*

## Indkomstskattesystemet

## Kapitel 1

# Skatter og afgifter

Skatte- og afgiftsretten udgøres af det kompleks af retsregler, der normerer skatteansættelse, skatteberegning, opkrævning og forvaltning m.v. af skatter og afgifter.

Dansk ret indeholder ingen definition eller angivelse af noget skatte- eller afgiftsbegreb. Der er dog almindelig enighed om, at skatter og afgifter betegner sådanne pligtmæssige betalinger til det offentlige, der ikke kan anses for vederlag for nogen tilsvarende eller speciel modydelse fra det offentlige.<sup>1</sup> Skatter og afgifter må herefter især afgrænses i forhold til en række gebyrer og ydelser, som borgerne skal betale for benyttelse af specifikke offentlige ydelser f.eks. tinglysningsgebyrer, pasgebyrer etc. samt benyttelsen af offentlige institutioner (børnehaver, vuggestuer, plejehjem etc.). I princippet modsvares gebyrerne af en ækvivalerende offentlig ydelse, om end det ikke sjældent ses, at gebyrerne opkræves med et større beløb end de direkte omkostninger ved den offentlige ydelse. Omvendt kan der foreligge opkrævning af gebyrer, som ikke i sig selv kan dække omkostningerne ved den offentlige ydelse. Afgrænsningen mellem dels gebyrer og dels skatter og afgifter er derfor vanskelig at drage.

I den skatteretlige teori og praksis har afgrænsningen mellem gebyrer og mellem skatter og afgifter ikke synderlig relevans. Afgrænsningen aktualiseres dog i relation til GRL § 43 om forbud mod delegation af Folketingets kompetence til pålæggelse, forandring og ophævelse af skatter og afgifter. Det strikte hjemmelskrav i bestemmelsen omfatter alene skatter og afgifter, hvorfor den ikke forbyder opkrævning af gebyrer, som modsvares af en konkret offentlig modydelse.<sup>2</sup> Hviler den offentlige modydelse på aftalemæssigt eller i det mindste på formueretligt grundlag, antages det, at borgerens ydelse kan opkræves uden hjemmel

---

1. Gunnar Thorlund Jepsen: Skattepolitik (1996), p. 3, Kjeld Phillip: Skattepolitik (1961), p. 7.

2. Jf. UfR 1977.31 H om afgift for tilladelse til opstilling af spillemaskine og UfR 1977.37 H om afgift for tilladelse til afholdelse af offentlig dans.

(betaling for offentlig transport, offentlig forsyningsvirksomhed, offentligt kulturudbud etc.). Foreligger der ikke en ækvivalerende formueretlig modydelse fra det offentlige, men har borgerens ydelse karakter af et gebyr for opnåelse af en tilladelse, registrering, legitimationsudstedelse etc. (pasgebyrer, kørekortgebyrer etc.), antages det, at opkrævningen i sig selv skal have hjemmel i formel lov, mens den nærmere opgørelse af gebyrets størrelse kan ske ved administrativ regulering.<sup>3</sup> GRL § 43 indebærer dog en begrænsning i adgangen til en administrativ fastlæggelse af sådanne gebyrer, idet gebyrets størrelse ikke kan overstige værdien af den offentlige modydelse og omkostningerne ved administration af den heraf følgende offentlige virksomhed.<sup>4</sup> Denne begrænsning må dog foretages ud fra et bredt omkostningsbegreb, idet GRL § 43 ikke er til hinder for, at der ved gebyrfastsættelsen tages hensyn også til de udgifter af mere generel karakter, som efter et rimeligt skøn medgår til administrationen af det pågældende forvaltningsområde, herunder til kontrolforanstaltninger med naturlig tilknytning her-til.<sup>5</sup>

Skatte- og afgiftsretten omfatter og regulerer en række forskellige former for beskatning og afgiftspålæggelse. Sondringen mellem skatter og afgifter er dog uden selvstændig retlig relevans. Som samlebetegnelse anvendes ikke sjældent udtrykket fiskalretten til illustration af, at der er tale om opkrævning af midler til det offentlige. GRL § 43 anvender udtrykket »skat« omfattende enhver beskatning og afgiftspålæggelse. Tilsvarende fremgår det af SFL § 1, at told- og skatteforvaltningens kompetenceområder er »skatter« omfattende såvel direkte skatter som indirekte skatter (afgifter). Af systematiske hensyn er det dog hensigtsmæssigt at foretage visse inddelinger af skatter og afgifter. Sådanne inddelinger kan ske efter varierende kriterier, f.eks. direkte skatter ctr. indirekte skatter; statslige skatter ctr. kommunale skatter; formueskatter ctr. indkomstskatter, indkomstskatter ctr. kapitalgevinstskatter; personskatter ctr. selskabsskatter etc.<sup>6</sup> Af særlig interesse er sondringen mellem direkte og indirekte beskatning, som almindeligvis repræsenterer sondringen mellem skatter og afgifter. I det følgende henregnes de

3. Jens Garde m.fl.: Forvaltningsret – Almindelige emner, 6. udg., p. 194.

4. Jf. Jan Pedersen: TfS 1992, 413.

5. Jf. UfR 1993.757 H (TfS 1993, 368 H), hvor Højesteret ikke fandt, at Justitsministeriets administrative opkrævning af gebyrer for udstedelse af kørekort, nummerplader og pas var i modstrid med GRL § 43, selvom gebyrerne langt oversteg de i snæver forstand direkte omkostninger ved udstedelse. Det var følgelig tilstrækkeligt, at gebyrerne blev opkrævet til yderligere dækning af udgifter til færdselskontrol, overvågning, paskontrol og andre følgeudgifter.

6. Gunnar Thorlund Jepsen: Skattepolitik (1996), p. 6 f.

direkte skatter til skatteretten – som er emnet for nærværende fremstilling – mens de indirekte skatter henregnes til afgiftsretten.

Sondringen er skattepolitisk betinget, idet der ved en direkte beskatning forstås det forhold, at skatterne opkræves hos de skattesubjekter, som endeligt skal bære dem. Den direkte beskatning omfatter således indkomstskat, ejendomsværdiskat, pensionsbeskatning, kommunal ejendomsskat m.v. Ved indirekte beskatning forstås det forhold, at beskatningen opkræves hos andre subjekter end de, som endeligt skal bære beskatningen f.eks. moms, told- og punktafgifter, hvor afgiften opkræves hos erhvervsdrivende (de afgiftspligtige), men endeligt bæres af forbrugerne, idet afgiften er »overvæltet« i de erhvervsdrivendes priser. Tilsvarende dødsboafgifter, der påhviler boet, men reelt udredes af arvingen i kraft af reduceret arv.<sup>7</sup> I retlig henseende synes det berettiget at afgrænse afgiftsretten som den del af fiskalretten, der håndhæves gennem Opkrævningsloven ekskl. kildeskat og arbejdsmarkedsbidrag. Se hertil lovens bilag 1 – liste A. Skatteretten omhandler de øvrige fiskale love.

## 1.1 Skatter og afgifter og deres nationaløkonomiske betydning

De vigtigste former for skatter og afgifter kan skitseres således med angivelse af provenuet:

Tabel 1. Provenuet for de egentlige indkomstskatter opgøres således: De samlede skatter og afgifter 2012-2018 fordelt efter skatteart

	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	2018*
	Mia. kr.						
Skatter og afgifter i alt	870,9	908,3	986,9	961,0	967,1	980,4	997,8
<b>1. Indkomstskatter i alt</b>	<b>540,7</b>	<b>570,2</b>	<b>644,5</b>	<b>608,2</b>	<b>607,8</b>	<b>613,0</b>	<b>617,4</b>
<i>1.1 Personskatter</i>	447,7	496,1	535,1	528,8	517,6	531,9	550,4
<i>heraf 1.1.1. Ordinære skatter</i>	341,8	355,9	364,6	393,6	405,0	414,7	428,7
<i>1.1.2. Arbejdsmarkedsbidrag</i>	82,0	82,6	84,7	87,3	90,2	95,3	99,7
<i>1.1.3. Ejendomsværdiskat</i>	13,0	13,2	13,4	13,6	13,9	14,0	14,2
<i>1.1.4. Særlige skatter</i>	10,8	44,4	72,3	34,3	8,4	7,9	7,8
<i>1.2 Selskabsskat m.v.</i>	49,5	54,1	56,4	56,6	56,2	63,9	61,9
<i>1.3 Pensionsafkastskat</i>	43,6	20,0	53,1	22,8	34,0	17,2	5,1
<b>2. Obligatoriske bidrag til sociale ordninger i alt</b>	<b>1,8</b>	<b>1,6</b>	<b>1,5</b>	<b>1,4</b>	<b>1,2</b>	<b>1,0</b>	<b>1,3</b>
<i>2.1 Sociale bidrag betalt af arbejdstagere</i>	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
<i>2.2 Sociale bidrag betalt af arbejdsgivere</i>	0,7	0,7	0,7	0,6	0,5	0,4	0,4

7. Afgifterne karakteriseres således ved, at disse »overvæltet« på prisen for varer og tjenesteydelser. Gunnar Thorlund Jepsen: Skattepolitik (1996), p. 229, og Kjeld Philip: Skattepolitik (1962), p. 325 ff.

## 1.1 Skatter og afgifter og deres nationaløkonomiske betydning

2.3 Pensionsbidrag vedr. tjenestemænd	1,1	0,9	0,7	0,8	0,7	0,6	0,9
<b>3. Andre arbejdsmarkedsbidrag i alt</b>	<b>5,5</b>	<b>6,1</b>	<b>6,3</b>	<b>5,9</b>	<b>5,9</b>	<b>5,5</b>	<b>6,1</b>
3.1 Arbejdsmarkedsbidrag betalt af arbejdstagere	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
3.2 Arbejdsmarkedsbidrag betalt af arbejdsgivere	5,5	6,1	6,3	5,9	5,9	5,5	6,1
<b>4. Skat af formue, ejendom og besiddelse i alt</b>	<b>43,8</b>	<b>46,2</b>	<b>46,7</b>	<b>49,4</b>	<b>48,5</b>	<b>48,4</b>	<b>49,2</b>
4.1 Formueskat	-	-	-	-	-	-	-
4.2 Afgift af arv og gave	4,0	3,9	3,8	5,2	4,2	4,6	3,6
4.3 Vægtafgifter af motorkøretøjer	10,6	11,4	11,2	11,6	11,4	11,2	11,6
4.4 Ejendomsskatter	24,8	26,4	27,2	28,1	28,4	28,2	29,4
4.5 Medielicens til DR	4,3	4,4	4,4	4,5	4,4	4,5	4,6
<b>5. Afgifter af varer og tjenester i alt</b>	<b>278,7</b>	<b>281,7</b>	<b>285,3</b>	<b>292,9</b>	<b>302,3</b>	<b>311,7</b>	<b>322,9</b>
5.1 Generelle omsætningsafgifter	187,4	187,9	192,9	197,3	205,6	215,8	225,6
5.2 Told og importafgifter	3,0	2,8	3,0	3,3	3,1	3,3	3,4
5.3 Afgifter af specielle varer	80,2	83,3	81,1	83,2	84,4	82,8	83,9
5.4 Afgifter af specielle transaktioner	4,9	4,7	5,3	5,9	6,0	6,4	6,5
5.5 Afgifter af specielle tjenester	3,2	3,0	3,1	3,2	3,3	3,5	3,5
<b>6. Andre produktionsskatter i alt</b>	<b>0,3</b>	<b>2,5</b>	<b>2,6</b>	<b>3,2</b>	<b>1,5</b>	<b>0,9</b>	<b>0,9</b>
6.1 Afgifter i forbindelse med kontrol og tilsyn m.v.	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
6.2 Afgifter i forbindelse med bevillinger m.v.	0,3	0,5	0,5	0,8	0,7	0,9	0,9
6.3 Indbetalinger til Garantiformuen og Afviklingsfonden	-	2,0	2,1	2,5	0,7	-	-
<b>Bruttonationalproduktet, BNP</b>	<b>1.895,0</b>	<b>1.929,7</b>	<b>1.981,2</b>	<b>2.027,1</b>	<b>2.066,0</b>	<b>2.146,5</b>	<b>2.224,8</b>
<b>Skattetryk</b>	<b>46,0</b>	<b>47,1</b>	<b>49,8</b>	<b>47,4</b>	<b>46,8</b>	<b>45,7</b>	<b>44,9</b>

\* Skøn

Kilde: Danmarks Statistik og Økonomi- og Indenrigsministeriet, ØR december 2017, se [www.skm.dk/](http://www.skm.dk/) generel skattestatistik.

Anm: Som følge af afrundinger kan summen af tallene i tabellerne afvige fra totalerne.

*Tabel 2. Fordelingen af indkomstskatte på de forskellige skatteformer 2011-2018*

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	Mia. kr.							
Indkomst- og ejendomsværdiskat til staten	129,8	135,3	140,0	143,1	152,3	159,1	165,2	173,5
heraf: – bundskat <sup>1)</sup>	34,4	44,5	57,7	69,0	84,0	97,5	111,8	128,8
– topskat <sup>1)2)</sup>	16,6	17,8	16,0	15,1	16,3	17,3	17,7	18,2
– udligningsskat	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3	0,2	0,1	0,1
– sundhedsbidrag	63,8	57,6	50,8	43,4	35,9	27,9	19,1	9,8
– begrænset skattepligtige	2,0	2,1	2,0	2,0	2,2	2,3	2,5	2,5
– ejendomsværdiskat	12,8	13,0	13,2	13,4	13,6	13,9	14,0	14,0
Arbejdsmarkedsbidrag <sup>3)</sup>	80,4	82,0	82,6	84,7	87,2	91,0	95,2	99,4
heraf: – af arbejdsgiveradministrerede pensionsindbetalinger	8,2	9,6	8,8	8,9	9,4	9,8	9,9	9,6
– seniornedslag til 64-årige	-0,9	-1,2	-1,3	-1,4	-1,4	-1,4	-0,7	0,0
Kommunale indkomstskatte m.v.	202,4	209,0	215,2	220,0	227,0	235,5	242,1	248,8
heraf: – indkomstskat til kommuner	196,8	203,1	209,3	214,0	220,9	229,1	235,7	242,1
– folkekirken	5,7	5,8	5,9	6,0	6,1	6,4	6,5	6,7

## Kapitel 1: Skatter og afgifter

Bruttoskat for forskere og nøglemedarbejdere (finansårsbasis)	0,9	1,0	1,1	1,2	1,2	1,4	1,5	1,5
Virksomhedsskat, netto <sup>4)</sup>	0,9	2,0	2,0	1,0	1,6	1,8	1,2	1,3
Aktieindkomstskat	13,5	11,6	13,5	12,3	20,6	18,0	18,0	19,0
heraf: – progressiv aktieindkomstskat <sup>5)</sup>	9,5	8,9	9,6	10,8	16,3	15,4	11,5	12,0
Øvrige kildeskat	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2	0,2
Afgift af kapitalpension m.v. (finansårsbasis) <sup>6)</sup>	10,4	10,5	44,1	72,1	34,0	8,2	7,9	8,0
Skat af dødsboer <sup>7)</sup>	1,7	1,7	2,4	2,0	1,7	2,2	1,9	1,9
Kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter (Grøn check)	-4,9	-4,9	-5,5	-5,5	-4,2	-4,3	-4,2	-3,7
Selskabsskat	31,4	41,0	45,7	49,2	50,8	55,2	55,0	55,1
Skat af kulbrinteindvinding <sup>8)</sup>	8,8	8,4	8,4	6,6	2,3	1,0	1,7	1,5
Kulbrinteskat <sup>9)</sup>	10,2	11,5	11,8	8,2	2,0	0,5	1,7	1,1
Pensionsafkastskat <sup>10)</sup>	38,0	43,6	20,0	53,1	22,8	34,9	7,4	4,3
Bo- og gaveafgift (finansårsbasis)	4,8	4,0	3,9	3,9	5,2	4,2	4,2	3,6
heraf: – gaveafgift	0,5	0,5	0,3	0,3	0,4	0,5	0,5	0,4

Kilde: Tal for fordeling af kildeskatte på stats- og kommuneskatte er fra DST for 2011-16. For 2017-18 er der benyttet en opgørelse baseret på Finansministeriets udskrivningsgrundlag til brug for Økonomisk Redegørelse, august 2017, se [www.skm.dk](http://www.skm.dk) under Generel skattestatistik.

Anm.: Som følge af afrundinger kan summen af tal i tabellerne afvige fra totalerne.

- 1) Opgjort efter kompensationsordninger.
- 2) Opgjort efter skråt skatteloft.
- 3) Inkl. arbejdsmarkedsbidrag af indbetalinger til arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger.
- 4) Påalignet a conto virksomhedsskat ved opsparing i virksomheden fratrukket tidligere betalt virksomhedsskat, der medregnes i indkomstsatten, når opsparingen hæves.
- 5) Omfatter aktieindkomstskat, der medregnes til slutskatten, dvs. 42 pct. af aktieindkomst over progressionsgrænsen.
- 6) Inkl. afgift ved fremrykket beskatning i forbindelse med ophævelse af fradragsretten for indskud fra 2013 og rabatordningen i 2013-2015.
- 7) Omfatter både statslig og kommunal andel af dødsboskatten.
- 8) Omfatter selskabsskat fra kulbrintevirksomhed, ekskl. kulbrinteskat.
- 9) Kulbrinteskat efter modregnet rørledningsafgift (fra og med 2004).
- 10) Inkl. pensionsafkastskat af ATP og LD, ekskl. den sociale Pensionsfond.

Danmark tilhører sammen med en række andre socialliberalistiske industrinationer det såkaldte højskattesamfund, som kendetegnes af, at den samlede skatte- og afgiftsopkrævning beslaglægger en meget stor del af det samlede nationalprodukt. Dvs. Det opkrævede provenu anvendes især til finansieringen af en veludviklet infrastruktur, en betydelig offentlig sektor og til opretholdelse af et relativt højt socialt niveau for borgerne.<sup>8</sup>

I Danmark er der i de senere år opkrævet ca. 45 % af bruttonationalproduktet som skatter og afgifter, om end skattetrykket i de senere årtier har været bemærkelsesværdigt faldende. Danmark indtager en fø-

---

8. Om de skatteretlige og skattepolitiske hovedproblemer i højskattesamfundet, jf. Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets skriftserie nr. 4.1976: Personbeskattningen i höjskattesamhället.

reposition som et af de lande, der foretager den højeste beskatning, om end forskellen til øvrige højskattenationer er mindre, end det ofte foregives i den politiske debat.

De forskellige beskatningsformers procentuelle andel af BNP og dermed de forskellige beskatningsformers relative betydning fremgår af følgende tabel:<sup>9</sup>

Tabel 3. Skattetrykket 2012-2018

Pct. af BNP	2012	2013	2014	2015	2016	2017*	2018*
Personskat	19,9	22,1	23,3	22,4	21,3	20,9	20,8
Arbejdsmarkedsbidrag	4,3	4,3	4,3	4,3	4,4	4,4	4,5
Selskabsskat	2,6	2,8	2,8	2,8	2,7	3,0	2,8
Pensionsafkastbeskatning	2,3	1,0	2,7	1,1	1,6	0,8	0,2
Moms	9,6	9,4	9,4	9,4	9,6	9,7	9,7
Øvrige indirekte skatter <sup>1)</sup>	6,9	7,2	7,0	7,1	7,0	6,6	6,6
Øvrige skatter <sup>2)</sup>	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
Skattetryk	46,0	47,1	49,8	47,4	46,8	45,7	44,9
Samtlige skatter og afgifter	870,9	908,3	986,9	960,9	967,1	980,4	997,8
BNP, mia. kr.	1.895,0	1.929,7	1.981,2	2.027,1	2.066,0	2.146,5	2.224,8

Kilder: Danmarks Statistik, Finansministeriet, Økonomi- og Indenrigsministeriet, ØR december 2017.

1) Punktafgifter, registreringsafgift, ejendomsskat, vægtafgift på erhverv, lønsumsafgift m.v.

2) Formueskat, bo- og gaveafgift, andre arbejdsmarkedsbidrag m.v.

I international sammenhæng er det karakteristisk, at den altafgørende del af skatteprovenuet i Danmark hidtil er opkrævet som personlige skatter. Herved stilles store krav til skatteadministrationen, idet beskatningen må udstrækkes til næsten samtlige indkomstmottagere, hvad enten indkomsten stammer fra erhvervsmæssigt virke, uddannelsesstøtte, pensioner, anden indtægt eller forsørgelse. Det er samtidig et særkende, at den største del af afgiftsprovenuet opkræves som omsætnings- eller punktafgifter på varer og tjenesteydelser. En skadevirkning af disse karakteristiske forhold er, at beskatningen især belaster den private husholdning gennem høje marginalskatteprocenter og høje omsætnings- og forbrugsafgifter på livsfornødenheder og private forbrugsgoder. Herved fristes skatteborgerne til at unddrage indtægter og omsætning af varer og tjenesteydelser fra myndighederne (»sort arbejde«,

9. BNP er en forkortelse af bruttonationalproduktet omfattende den samlede værdi af produktion af varer, tjenesteydelser, offentlig forvaltning og enhver anden erhvervsmæssig aktivitet.

»undergrundsøkonomi« etc.).<sup>10</sup> Ligeledes tilskyndes borgerne til i højere grad at udføre »gør det selv«/reparationer og »gør det selv« vedligeholdelse af hus, have, bil etc., idet dette kan ske skatte- og afgiftsfrit, hvorved beskatningsgrundlaget yderligere formindskes.<sup>11</sup> Det er således karakteristisk, at andre sammenlignelige lande opkræver en forholdsvis større del af det samlede skatte- og afgiftsprovenu gennem former for beskatning, som ikke direkte belaster den private husholdning. Navnlig arbejdsgiverbidrag og øvrige afgifter på produktionen har en central placering i udlandet.

I de senere år har dansk skatte- og afgiftslovgivning dog i stigende grad tillempt sig skatte- og afgiftsniveauer og strukturer hos sammenlignelige EU-stater. Harmoniseringen er især sket på afgiftsområdet, hvor satserne i en række punktafgiftslove (vin, spiritus, cigaretter, parfume etc.) er nedsat eller afgiften helt ophævet. Dette skyldes især, at EU's indre marked med fri bevægelighed for varer – herunder benzin, diesel, vin, spiritus og cigaretter – har umuliggjort et betydeligt højere afgiftsniveau i Danmark sammenlignet med øvrige EU-stater. Også på indkomstskatteområdet er der sket en harmonisering, idet personskattesatsen og især selskabsskattesatsen er nedsat betydeligt i Danmark siden starten af 1990'erne.<sup>12</sup> Selskabsskatteprocenten er således reduceret fra 50 % i 1992 til 22 % fra 2016, jf. SEL § 17. Herved har Danmark deltaget i den internationale skattekonkurrence med henblik på at give virksomheder og investorer m.v. mest gunstige konkurrencemæssige forhold. Det har dog været vanskeligt at opnå et personskatteniveau svarende til sammenlignelige lande, idet disse også har nedsat skattesat-

---

10. G. Viby Mogensen: Sort arbejde i Danmark, p. 32, Skattepolitisk Redegørelse 1988, Skatteministeriet, p. 77. I Personskatteudvalgets rapport, oktober 1992, kap. 12.4 anslås sektoren for »sort arbejde« og ulovligt oppebårne arbejdsløshedsdagpenge at have en størrelsesorden svarende til 4,5 % af bruttonationalproduktet. En fuld beskatning heraf ville indbringe et merprovenu i skatter og afgifter på 15,1 mia. kr. Se også Gunnar Viby Mogensen: Skattesnyderiets historie – Udviklingen i underdeklarationen i Danmark i 1900-tallet, 2002. Rockwool Fondens Forskningsfond ([www.rockwool-fonden.dk](http://www.rockwool-fonden.dk)) har i en årrække foretaget grundige undersøgelser af omfanget af »sort arbejde«. Seneste tal fra september 2017 viser, at »sort arbejde« udgør 2,9 % af bruttonationalproduktet (BNP) i 2016. »Sort arbejde« defineres i denne forbindelse som i øvrigt lovlig omsætning af varer og tjenesteydelser, der ikke indrapporteres til SKAT ved selvangivelse og momsindbetaling. Andelen af voksne personer i alderen 18-66 år, der udfører »sort arbejde« udgjorde i 2016 22 % med et gennemsnitligt timeforbrug pr. uge til udførelse af »sort arbejde« på 2 timer.

11. Rapport fra Personskatteudvalget, oktober 1992, kap. 12.2.

12. Som det fremgår af tabel 3, er skattetrykket – dvs. den procentvise andel af skatte- og afgiftsbetalinger i forhold til den samlede private og offentlige produktion af varer og tjenesteydelser (bruttonationalproduktet (BNP)) – fra 2014 til 2018 faldet fra 49,9 % til 44,6 %.



serne. Samtidig er med inspiration fra udlandet indført arbejdsmarkedsbidrag foreløbig med en afgiftssats på 8 %. Også harmoniseringen af indkomstskatterne er en direkte følge af EU's indre marked, idet arbejdskraftens og produktionens frie bevægelighed over landegrænserne gør det vanskeligt at opretholde et væsentligt højere indkomstskattetryk, uden at dette imødegås ved »skatteflugt« bestående af skatteydernes emigration og produktionens overførsel til udlandet. Med henblik på at sikre, at udenlandske forskere, erhvervsledere og specialister overhovedet er villige til at påtage sig arbejde i Danmark, indeholder KSL §§ 48 E-F en regel om positiv diskrimination, idet sådanne udlændinge kan vælge en 26 % bruttobeskatning for en periode af maks. 60 måneder, den såkaldte »ekspertbeskatning«.

Det høje danske skattetryk skyldes, at det offentlige forbrug og den offentlige sektor har et større omfang end i sammenlignelige lande. Der er således næppe basis for væsentlige reduktioner af det samlede skattetryk, medmindre de offentlige udgifter begrænses, eller beskatningsgrundlaget forhøjes ved de skattepligtiges øgede indkomster. Den løbende udvikling af skattelovgivningen må således foretages gennem en omlægning og omfordeling, indtil der skabes mulighed for en reel nedsættelse af skattetrykket. I den skattepolitiske debat fremføres det dog af visse, at en skattesækning i sig selv vil nedsætte de offentlige udgifter. Det anføres navnlig, at en nedsættelse af beskatningen vil skabe øget aktivitet i samfundet, hvorved de offentlige udgifter til især arbejdsløshedsunderstøttelse vil reduceres samtidig med, at indkomsten forhøjes hos de skattepligtige således, at grundlaget for skatteopkrævningen er større. Eksistensen og størrelsen af en skattnedsættelses »dynamiske effekt« er dog et omtvistet politisk spørgsmål.

## Kapitel 2

# Beskatningens formål og begrundelse

Fagdisciplinen *skattepolitik* har til opgave at beskrive skattelovgivningens struktur, virkninger, formål og begrundelse. Mens skatteretten har til formål at beskrive gældende ret og som sådan give udsagn ved løsningen af konkrete retlige problemer, har skattepolitikken til opgave at beskrive rammerne for skatteretten, dvs. de politiske, økonomiske, sociale og samfundsmæssige forudsætninger. Skattepolitik er derfor et område, der sædvanligvis systematiseres som en del af den økonomiske og den politologiske videnskab.<sup>1</sup>

Den fornødne nuancerede tilegnelse og forståelse af skatteretten forudsætter et indblik i skattepolitik, idet gældende skatteret er et produkt af skattepolitikken. Kendskab til skattepolitik er ikke mindst af betydning, når løsningen af skatteretlige problemer forudsætter anvendelsen af sekundære retskilder til belysning af en skattebestemmelses baggrund og formål m.v.

Skattepolitik er en normativ disciplin, idet den søger at beskrive skatterettens underliggende hensyn og formål m.v. Skattepolitik må derfor nødvendigvis benytte sig af en række udsagn om økonomi, samfundsforhold, levevilkår m.v., som ikke eller kun vanskeligt lader sig verificere. Da skattepolitik samtidig søger at beskrive og sammenfatte lovgivernes subjektive holdninger og bevæggrunde, er det givet, at dens resultater ofte vil være egnet til at skabe diskussion. Når henses til beskatningens betydning for borgerne og det offentlige, er det derfor ikke mærkeligt, at skattepolitikken indtager en væsentlig rolle i det politiske liv.

### 2.1 Nogle skattepolitiske hensyn

Som nærmere beskrevet nedenfor i kap. 3 er gældende skatteret et resultat af en kontinuerlig udvikling siden århundredeskiftet. Selvom skat-

---

1. Kjeld Phillip: Skattepolitik (1961), p. 5 f., og Gunnar Thorlund Jepsen: Skattepolitik (1996) p. 3 f.

telovgivningen navnlig i de sidste årtier har været undergivet en eksplosiv udvikling i henseende til omfang og detaljering, har gældende skattelovgivning stadig rod i nogle grundlæggende principper, som første gang lovfæstedes i 1903.

De væsentligste hovedprincipper såvel i skatteretten som i skattepolitikken har derfor haft en bestandighed, som ofte overses ved løsningen af øjeblikkets problemer.

I det følgende skitseres nogle af disse hovedprincipper. Beskatningens fundament er indkomsten, som den bestemmes og afgrænses af den objektive skatterets materielle regler. I princippet er dansk skattelovgivning udtryk for *nettoindkomstprincippet*, hvorefter der for hver skattepligtig sker en samlet opgørelse af de forskellige former for indtægter, hvoraf fratrækkes de forskellige former for fradragsberettigede udgifter. For fuldt skattepligtige opgøres nettoindkomsten under anvendelse af *globalindkomstprincippet* således, at såvel danske som udenlandske indkomster medtages.<sup>2</sup> Indkomstopgørelsen sker i princippet ved hjælp af en *årlig oplysningspligt*, jf. SKL § 2, således, at det er de skattepligtiges opgave og ansvar at fastlægge den korrekte skattepligtige indkomst.<sup>3</sup>

Skatteberegningen, som foretages på grundlag af den skattepligtige indkomst, sker i overensstemmelse med det såkaldte *evneprincip*, hvorefter den nødvendige beskatning fordeles på borgerne i forhold til deres økonomiske evne. Ifølge evneprincippet må skattepligtige med en høj indkomst derfor svare en større skat end skattepligtige med en lav indkomst.<sup>4</sup> Populært udtrykkes evneprincippet ofte i sloganet: »De bredeste skuldre må bære de største byrder«. Det er naturligvis en politisk vurdering, i hvilken grad dansk skattelovgivning opfylder evneprincippet, og om dette sker med samme belastning hos de forskellige grupper af skattepligtige. Der kan dog næppe herske tvivl om, at princippet af samtlige politiske partier anses som en væsentlig bestanddel af skattesystemet. En anden sag er så, at princippet i den politiske debat gives et varierende indhold til forfølgelse af interessegrupperes økonomiske og politiske formål.

---

2. Om dobbeltbeskatningsproblemer, dvs. at en indkomst er undergivet beskatning i flere stater, jf. nedenfor afsnit V, kap. 3.

3. Som et resultat bl.a. af en øget hensyntagen til myndighedernes opgave som servicebetonede institutioner sker selvangivelsen for ikke-erhvervsdrivende i vidt omfang ved en af myndighederne fortrykt årsopgørelse, som udarbejdes på grundlag af de indberetninger om indtægter og udgifter, der tilgår Skatteforvaltningen fra arbejdsgivere, banker etc. i medfør af Skatteindberetningsloven. De skattepligtige skal herefter blot korrigere de fortrykte oplysninger om indkomstforholdene.

4. Jf. Gunnar Thorlund Jepsen: Skattepolitik (1996), p. 36 f.

Evneprincippet står almindeligvis i modsætning til det såkaldte *nytteprincip*, hvorefter skatterne fordeles i forhold til den nytte, den skattepligtige har af det offentlige virksomhed.<sup>5</sup> Selvom det er vanskeligt at bestemme nytten af de offentlige ydelser, og selvom dette i sidste instans er udslag af en politisk vurdering, må det hævdes, at nytteprincippet som generelt princip traditionelt har haft en begrænset betydning. Dette skyldes især, at behovet for offentlige ydelser – herunder især de udgiftskrævende sociale og sundhedsmæssige ydelser – er størst hos de lavere indkomstgrupper. På enkelte områder har nytteprincippet dog stedse haft en vis relevans. Kirkeskatten er et eksempel herpå. Benzin- og motorafgifter er et tilsvarende eksempel. Andre eksempler omfatter tilfælde, hvor offentlige ydelser alene tilfalder en bestemt gruppe af borgerne, f.eks. erhvervsaktive, erhvervsdrivende, ejendomsbesiddere, og hvor disse ydelser finansieres helt eller delvist ved skattebetalinger fra de berettigede. Hele tinglysnings- og retsafgiftslovgivningen må ses som udtryk for nytteprincippets anvendelse, men elementer heraf ses også inden for den egentlige skattelovgivning. I de senere år har nytteprincippet fået en politisk aktualitet gennem indførelse af energi- og miljøafgifter («grønne afgifter») på energi, emballage, forurening etc. Formålet med miljøafgifter er ikke blot at opkræve afgiftsprovener til dækning af offentlige udgifter, men også at begrænse miljøforurenende virksomheder og medvirke til, at en større del af udgifterne til miljøbekæmpelse pålægges de personer og virksomheder, som er ansvarlige for forureningen.

Evneprincippet kan søges realiseret på forskellige måder, idet skatterne kan opgøres som en proportional- eller en progressiv beskatning. Ved en *proportionalbeskatning* beregnes skatten i princippet med en fast skatteprocent uanset indkomstens størrelse. Ved en *progressionsbeskatning* beregnes skatten i princippet med en stigende skatteprocent ved stigende indkomster.<sup>6</sup>

---

5. Jf. Kjeld Phillip: Skattepolitik (1961), p. 60 ff., og Gunnar Thorlund Jepsen: Skattepolitik (1996), p. 267 f.

6. En progressiv beskatning kan gennemføres enten ved brug af en rateskala eller ved brug af en trinskala. Ved beskatning efter en rateskala opdeles skatteskalaen i en række indkomstintervaller, hvor hvert interval starter med en given beskatning, som inden for intervallet suppleres med en konstant marginalskat. For intervallerne under ét fremstår beskatningen som progressiv. Rateskalaen står i modsætning til trinskalaen, der oprindeligt anvendtes i Statsskatteloven af 1903. Ved trinskalaen svarer der til hvert trin i indkomstintervallet en fast og over intervallerne progressivt stigende skatteprocent. Trinskalaen har den ulempe, at beskatningen af de indkomster, der er placeret ved intervalovergangene, sker meget ujævnt, jf. Kjeld Phillip: Skattepolitik (1961), p. 162 f., og Gunnar Thorlund Jepsen: Skattepolitik (1996), p. 51 f.

Dansk skattelovgivning anvender såvel en progressiv som en proportional beskatning.

Indkomstskatten til staten for fysiske personer er en progressiv beskatning i kraft af PSL § 5's forskellige skatteformer bestående af bundskat (2018: 11,15 %), topskat (2018: 15 %) og sundhedsbidrag (2018: 1 %). Indkomstskatten for selskaber, fonde m.v. er en proportional beskatning på 22 %, jf. SEL § 17 og FBL § 11, mens indkomstskatten for skattepligtige dødsboer er en proportional beskatning på 50 %, jf. DBL § 30. Den kommunale indkomstskat, der svares af fysiske personer i forhold til deres almindelige skattepligtige indkomst, er proportional og beregnes med den i de enkelte kommuner fastlagte kommuneskatteprocent.<sup>7</sup> Til trods for, at betydelige områder af beskatningen foretages som en proportionalbeskatning, har denne dog et vist progressivt præg gennem den statslige topskat i PSL § 7 og særlige beregningsfradrag m.v.

Omvendt gælder, at en i formen progressiv beskatning de facto kan medføre en proportional eller endda degressiv beskatning, hvis der er adgang til fradrag til fuld skatteværdi, og disse især benyttes af højere indkomstgrupper. Indtil skattereformen i 1987, hvor rentefradrag, afskrivninger på indskud foretaget i skatteinteressentskaber, indbetaling på forsikrings- og pensionsordninger m.v. skete med fuld fradragsværdi, var den reelle skatteprocent hos højere indkomstgrupper i mange tilfælde mindre end hos lavere indkomstgrupper. Ikke mindst af denne årsag indførtes i 1987 den særskilte beskatning af personlig og kapitalindkomst med tilhørende fradragsbegrænsninger.

Evneprincippet og tilsvarende skattepolitiske principper, som søger at sammenfatte et politisk formål med en given beskatning, har alene politisk relevans ved udformningen af lovgivningen. Ved retsanvendelsen og myndighedernes forvaltning finder det generelle *forvaltningsretlige lighedsprincip* anvendelse. Konkret giver dette sig udslag i, at Forvaltningsloven samt de almindelige forvaltningsretlige principper om sagsbehandling m.v. finder anvendelse i skatteretten. I sin kerne foreskriver lighedsprincippet, at skattemyndighederne ikke må tage uvedkommende hensyn ved påligning og opkrævning af skatterne, men tværtimod skal gennemføre beskatningen på en neutral og objektiv måde. Myndighederne er således ikke berettiget til at tage hensyn til den enkelte skattepligtiges personlige forhold, indkomstforhold m.v. på anden måde, end det direkte kan udledes af skattelovgivningen.<sup>8</sup>

7. For 2018 udgør den gennemsnitlige kommuneskatteprocent 24,913 % med tillæg af gennemsnitlig frivillig kirkeskat på 0,683 %, i alt 25,596 %.

8. Jf. Jan Pedersen i TfS 1992, 413.

Lighedsgrundsætningen dækker over en række retsgarantier, som tilsikrer den skattepligtige en absolut og relativ beskyttelse mod uhjemlet og uberettiget myndighedsudøvelse. Af væsentlig betydning er kravet om objektiv myndighedsudøvelse, som ikke blot sikrer de skattepligtige mod en relativ forskelsbehandling, men som tillige påbyder myndighederne at begrænse påligningen af skatterne til det direkte hjemlede og ikke mere. Selvom en mængde skattepligtige givetvis vil hævde at have gjort modstående erfaringer, er det utvivlsomt, at myndighederne skal udøve deres opgave som led i en neutral myndighedsudøvelse og ikke som den skattepligtiges modpart i en tvist. I de senere år har retssikkerhedsdebatten haft en væsentlig placering i den politiske og skattevidenskabelige debat. I takt med det voksende skattetryk – og muligvis som politisk compensation herfor – har lovgivningen gennem forskellige tiltag søgt at forbedre og formalisere den enkeltes krav på forudsigelighed, ensartet retsanvendelse og forbedret klagebehandling.<sup>9</sup>

Som led i at sikre, at skattemyndighederne såvel generelt som konkret tager mest muligt hensyn til skatteyderens retssikkerhed, er udnævnt en særlig borger- og retssikkerhedschef, som internt inden for hele Skatteministeriets område overvåger retssikkerhedsspørgsmål.<sup>10</sup>

## 2.2 Beskatningens fiskale og ikke-fiskale formål

Beskatningens oprindelige og fundamentale formål var og er naturligvis at skaffe indtægter til finansiering af de offentlige udgifter eller mere præcist at skabe økonomisk mulighed for offentligt forbrug, investering m.v.<sup>11</sup> Opfyldelsen af dette formål, der sædvanligvis benævnes som *beskatningens fiskale formål*, tilsiger ikke i sig selv et stærkt differentieret ensidige kompliceret skattesystem. Formålet kan opfyldes gennem en enkel og overskuelig lovgivning, som samtidig kan opfylde væsentlige skattepolitiske behov i henseende til opfyldelse af evneprincippet.

I et moderne samfund må beskatningen imidlertid tillige opfylde en række *ikke-fiskale formål*, idet skatte- og afgiftslovgivningen udgør et enestående politisk styringsredskab for samfundet og dets fremtidige udvikling. Under betegnelsen beskatningens ikke-fiskale formål sam-

---

9. Jf. Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets skriftserie nr. 12: Rättsäkerheten i beskattningen.

10. Se hertil Retssikkerhedsredegørelse senest for 2016 på [www.skat.dk/OmSKAT/Borger-og-retssikkerhedschefen/Redegørelser-og-nyhedsbreve](http://www.skat.dk/OmSKAT/Borger-og-retssikkerhedschefen/Redegørelser-og-nyhedsbreve).

11. Jf. Nordiska Skattevetenskapliga Forskningsrådets skriftserie nr. 13: Konflikten mellem beskatningens fiskala och icke-fiskala ändamål. Se også Peter Birch Sørensen, SR-Skat: Statsskattelovens 100-års jubilæum (særnummer 2003), p. 269 ff.

menfattes almindeligvis en række politiske og økonomiske formål af samfundsmæssig og/eller privat karakter.

En central placering har beskatningens *fordelingspolitiske formål*. Herved søges opnået den mest mulige retfærdige fordeling af indkomster, formue og velfærd i øvrigt til sikring af et homogent og funktionsdygtigt samfund. Sammenhængen mellem beskatningen og omfanget og karakteren af den offentlige virksomhed kan således resultere i en overførsel af indkomster fra højere indkomstgrupper til lavere indkomstgrupper.

Af væsentlig betydning er endvidere beskatningens *konjunkturpolitiske formål*. Herved forstås, at skatte- og afgiftslovgivningen anvendes til styring af samfunds- og privatøkonomien således, at virkningen af uønskede økonomiske svingninger af udenlandsk eller indenlandsk karakter søges imødegået eller afværget. Omvendt kan ønskværdige udviklinger søges fremkaldt eller forstærket. Opfyldelsen af konjunkturpolitiske formål relaterer sig derfor til udviklingen af beskæftigelse, produktion, eksport, prisudvikling, opsparing etc. i henseende til påvirkning af samfundets og borgernes økonomiske forhold.

Udformningen og strukturen af gældende skattelovgivning må derfor ses i lyset af sådanne formål. Det er klart, at disse tilsigter et differentieret og komplekst system. For en isoleret juridisk betragtning medfører det en lovgivning, som er vanskeligere at anvende i dagligdagen. Dette skyldes, at det ofte er vanskeligt at sammenfatte de ikke-fiskale formål i det fornødne klare lovsprog.<sup>12</sup> Den overordnede systematik og logiske sammenhæng i skattesystemet nedbrydes, når dette over en vis periode søger at opfylde forskelligartede, måske modstridende formål. I juridisk henseende risikeres derfor, at skattelovgivningen indeholder uklarheder og ufuldstændigheder. Disse problemer forstærkes, når lovgivningen gennemføres som hastesager til løsning af akutte problemer i samfundøkonomien. Anvendelsen af skattelovgivningen til opfyldelse af ikke-fiskale formål bør dog ikke kritiseres, idet skattelovgivningens styrende funktion er af helt afgørende betydning for et moderne samfund. Vort socialliberale samfund kendetegnes vel netop af, at samfundsmagten søger at styre og kontrollere de i princippet frie økonomiske kræfter til gavn for almenvellet. Dette gennemføres i høj grad ved, at skatte- og afgiftslovgivningen varetager en række ikke-fiskale formål, og der er ingen tvivl om, at »den vestlige verdens« økonomiske og sociale overlegenhed i høj grad skyldes denne omstændighed. En anden sag er så, om de ønskede ikke-fiskale formål opnås eller ikke opnås i de

---

12. Jf. Aa. Spang Hanssen i UfR 1987B.361 ff. med en vægtig kritik af skattelovens affattelse.

konkrete tilfælde. Navnlig i de senere år har beskatningen tillige søgt at opfylde såkaldt *allokeringspolitiske formål*. Herved forstås, at skattelovgivning søger at fordele de knappe ressourcer af materiel og immateriel karakter på mest hensigtsmæssig måde blandt forskellige områder i landet, blandt forskellige erhvervsgrupper, indkomstmodtagere etc. Foruden disse mere overordnede samfundsøkonomiske formål søger beskatningen også at opfylde en række *forskelligartede mere konkrete formål*. Her skal blot nævnes beskatningens indflydelse på boligområdet, uddannelsesområdet, ligestillingsområdet, kulturområdet, forskningsområdet etc. Ved særlige fradrag og øvrige gunstige regler søger skattesystemet således at påvirke skatteydernes adfærd til gavn for dem selv eller samfundet, f.eks. fradrag for indbetalinger på pensionsordninger, fradrag for donationer til almenvelgørende og almennyttige formål, adgang til afskrivning på kunst i erhvervsbygninger, fradrag for henlæggelser på etableringskonto, straksfradrag for anskaffelse af immaterielle aktiver etc.

I den nationaløkonomiske terminologi benyttes betegnelsen »skatteudgifter« til beskrivelse af sådanne lovmæssige afvigelser fra det generelle og normale skattesystem, der indebærer en gunstigere skattemæssig behandling af bestemte typer af aktiviteter eller særlige grupper af skatteydere.<sup>13</sup> En skatteudgift kan f.eks. indebære en skattefritagelse for nærmere angivne aktiviteter, særlige fradrag, reducerede skatteprocenter for visse skatteydere, visse aktiviteter etc. Skatteudgifter er således ofte et alternativ til en direkte offentlig støtte til de pågældende aktiviteter. AFL §§ 44 A-B om afskrivning på kunstværker i erhvervsvirksomheder, LL §§ 8 A-Y om fradrag for en række udgifter til almenvelgørende formål, kultur, forskning etc. er således et alternativ til en direkte offentlig støtte af de omfattede formål.<sup>14</sup>

---

13. Se hertil »Tax Expenditures« Yearbook for Nordic Tax Research 2012, Nordisk Skattevidenskabeligt Forskningsråd.

14. En samlet økonomisk oversigt over en lang række skatteudgifter fremgår af Skatteministeriets website ([www.SKM.dk](http://www.SKM.dk)) under tal og statistik/provenuoversigter.



## Kapitel 3

# Skattehistorie

### 3.1 Statsskattelevene

Strukturen i gældende skattelovgivning blev i hovedsagen grundlagt ved Lov nr. 104 af 15. maj 1903 om Indkomst- og Formueskat til staten, som suppleredes af Lov nr. 85 af 15. maj 1903 om kommuneskat.<sup>1</sup>

Lovene var udtryk for en epokegørende skattereform, som indførte en generel indkomst- og formuebeskatning gældende for alle skattepligtige uanset erhverv og uanset geografisk tilhørsforhold.<sup>2</sup> Ved reformen ophævedes den komplicerede beskatning, som havde udviklet sig i løbet af 1800-tallet. Denne beskatning rettede sig mod besiddelse af fast ejendom og formue i øvrigt, men var afhængig af, om den skattepligtige boede på landet eller i købstæderne. Endvidere ophævedes den såkaldte tiendeskat.<sup>3</sup> Ved reformen overgik beskatningen fra fast ejendoms- og formuebesiddelse til en beskatning med hovedvægten på indkomstbeskatning.<sup>4</sup> Samtidig ændredes de hidtil gældende afgiftsregler fuldstæn-

1. Se hertil SR-Skat: Statsskattelevens 100-års jubilæum (særnummer 2003) indeholdende en række artikler om indkomstbeskatningens etablering og udvikling frem til i dag.
2. Kortvarige indkomstskatter var dog forinden udskrevet ved de såkaldte krigsskatter fra 1848, 1864 og 1870. Disse havde til formål at finansiere den i disse år foretagne oprustning, men opfyldte ikke sine intentioner, jf. Zimmer: Inntektsbegreb og rettsutvikling, p. 20 f., og Helge Nielsen og Viktor Thalbitzer: Skatter og skatteforvaltning i ældre tid, p. 164-168.
3. Jf. Forordning af 1. oktober 1802 om Afgift af Besiddelse, Nytte og Brug af faste Ejendomme i Kongeriget Danmark med senere ændringer, især Forordning af 15. april 1818. Ifølge regelsættet svarede landbrugere en skat på landbrugsjord, en skat på bygninger og en tiendeskat. Andre besiddere af fast ejendom svarede en skat i forhold til bygningernes etageareal. Endvidere svarede en formue- og lejlighedsskat, der beregnedes ud fra en skønsmæssig opgørelse af den skattepligtiges økonomiske status, jf. Helge Nielsen og Viktor Thalbitzer: Skatter og skatteforvaltning i ældre tid, p. 132 ff., og Kofoed i Nationaløkonomisk Tidsskrift 1903, p. 337 ff.
4. Om skattereformen af 1903, jf. Poul Olsen i Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990 (Jubilæumsskrift), p. 19 ff.

digt. Disse havde indtil da en meget fremtrædende placering i provenu-mæssig henseende og havde haft et omfang og en intensitet, som endda overgår nutidens afgiftssystem.

Reformen må naturligvis ses i lyset af de betydelige samfundsmæssige og politiske omvæltninger, som fandt sted i slutningen af 1800-tallet. Den stigende industrialisering, udviklingen i byområderne og ikke mindst det politiske systemskifte i 1901 var afgørende forudsætninger for indkomstbeskatningens indførelse.<sup>5</sup> Ved reformen overgik beskatningen fra land til by og rettede sig i højere grad mod de indkomstfrembringelser, som fandt sted i bysamfundenes industri- og forretningsliv.<sup>6</sup> Samtidig var en forøgelse af skatteprovenuet nødvendig til finansiering af den opbygning af veje, jernbaner, offentlige myndigheder etc., som et industrisamfund behøver. Reformen var således et udtryk for en større overensstemmelse mellem indkomstskabelse og beskatning.

Indførelsen af indkomstbeskatningen foregik på dette tidspunkt over hele Europa. Den væsentligste inspirationskilde for den danske indkomstbeskatning var det beskatningssystem, som netop var udviklet i Prøjsen, og som prægede tilsvarende og samtidige lovgivninger i hele Europa. Karakteristisk for det prøjsiske system var især, at den skattepligtige indkomst blev opgjort som en nettoindkomst bestående af en række forskellige indtægts- og udgiftsformer.<sup>7</sup>

Grundet 1903-lovens epokegørende karakter var loven tidsbegrænset, hvorfor den afløstes af Lov nr. 144 af 8. juni 1912, som trods betydelige præciseringer var en videreudbygning af 1903-loven. 1912-loven afløstes af Lov nr. 149 af 10. april 1922 om Indkomst- og Formueskat til Staten (Statsskatteloven), som endeligt fastlagde de grundlæggende regler om indkomstbeskatning.

Statsskatteloven er endnu gældende og udgør fortsat ryggraden i gældende indkomstbeskatning. I forhold til sin oprindelige udformning er den gældende formulering af Statsskatteloven dog reduceret til ukendelighed. På trods heraf er det dog berettiget at betragte Statsskatteloven som den vigtigste enkeltlov i gældende skatteret.

Statsskatteloven bestod oprindeligt af 53 paragraffer, som udtømmende regulerede hele indkomstbeskatningen til staten. Den sideløbende kommunale indkomstskat blev opgjort ud fra det i Statsskatteloven regulerede beregningsgrundlag. En gennemlæsning af den oprindelige

---

5. Om baggrunden for 1903-loven og dens skattepolitiske hovedprincipper, jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, (1984) p. 51 ff.

6. Jf. Kjeld Phillip: Skattepolitik, p. 69.

7. Frederik Zimmer: Inntektsbegrep og rettsutvikling, Nordisk Skattevidenskabelig Forskningsråds Skriftserie nr. 11, 1982, p. 13 ff.

lov viser, at det på daværende tidspunkt var muligt at udforme en skattelovgivning, som på udtømmende og overskuelig måde formåede at give regler om alle væsentlige spørgsmål. Statsskattelovens kapitelinddeling viser, at loven indeholder udførlige regler om den materielle skatteret såvel i henseende til den objektive skatteret (dvs. hvilke indtægter, formuefordele etc. der undergives beskatning, og hvilke udgifter der kan fratrækkes), som i henseende til den subjektive skatteret (dvs. hvilke fysiske og juridiske personer som pålægges skattepligt). Endvidere reguleredes den formelle skatteret (dvs. reglerne om skatternes beregning, opkrævning m.v. samt skattemyndighedernes organisation, opgaver og kompetence).

Det er berettiget at hævde, at dette skattesystem var accepteret af en bred kreds af landets skattepligtige, ligesom det efter datidens opfattelse blev opfattet som velfungerende. Formentlig skyldtes dette dog ikke mindst, at skatteprocenterne i forhold til nutidens var såre beskedne.<sup>8</sup>

### 3.2 Velfærdssamfundet

Skattelovgivningens udvikling frem til slutningen af 1950'erne, hvor industrisamfundets endelige etablering på ny ændrede samfundet, må betegnes som stabil. Den i perioden gennemførte skattelovgivning var alene udtryk for præciseringer og justeringer i et endeligt indarbejdet og alment accepteret system. Navnlig Kontrolloven fra 1946 (Lov nr. 392 af 12. juli 1946), som forbedrede myndighedernes kontrol med selvangivelserne og hjemlede strengere straffe for overtrædelse af skattelovgivningen, var udtryk for, at bestræbelserne snarere gik i retning af en bedre udnyttelse af det eksisterende skattesystem end en nyordning.

Opkomsten af det såkaldte velfærdssamfund fra slutningen af 1950'erne havde betydelige indvirkninger på såvel samfunds- som privatøkonomien. Udbygningen af den offentlige sektor, den forbedrede infrastruktur og den stærkt moderniserede social- og sundhedslovgivning m.m. krævede forøgede offentlige indtægter. Grundet borgernes stigende indkomster var det muligt at forhøje beskatningen, uden at dette nedsatte den disponible indkomst. Samtidig erkendtes det i højere grad, at skattelovgivningen var et velegnet instrument til styring af samfundet gennem skattelovgivningens ikke-fiskale formål.

---

8. Den progressive skatteskala fremgik af SL § 1 og gik fra 0,4 % af skattepligtige indkomster under 500 kr. til 25 % af indkomster over 1 mio. kr. Beskatningen af middelindkomster androg mellem 5 og 10 %.

Ved Afskrivningsloven fra 1957 (Lov nr. 199 af 6. juli 1957) reformeredes afskrivningsområdet gennem indførelse af saldoafskrivningsmetoden for driftsmidler og ændrede regler for bygningsafskrivningerne. Afskrivningsloven gav mulighed for afskrivninger, der oversteg den løbende værdiforringelse af de afskrevne aktiver med det klare formål at styrke investeringer i produktionen.<sup>9</sup> Ved Lov om særlig indkomstskat fra 1958 (Lov nr. 148 af 28. maj 1958) blev hidtil skattefrie kapitalgevinster gjort skattepligtige. I første omgang var den særlige indkomstbeskatning begrænset til fortjeneste og tab på afskrevne maskiner, inventar, skibe og bygninger. I de følgende år udvidedes beskatningen til især aktier, fast ejendom og en række immaterielle værdier.<sup>10</sup> I 1960 samledes beskatningsreglerne for aktieselskaber og andre juridiske personer i Lov om beskatning af aktieselskaber m.v. (Selskabsskatteoven; Lov nr. 255 af 11. juni 1960). Loven gav udførlige bestemmelser om kredsen af skattepligtige juridiske personer, indkomstopgørelsen, skattepligtens indtræden og ophør m.v. Ved lovgivninger i midten af 1960'erne blev erhvervslivet yderligere styrket ved adgangen til fradrag for indskud på etableringskonto og investeringsfond (Lov nr. 222 og 223 af 4. juni 1965) og ved indførelse af en generel nedskrivningsadgang på varelagre (Varelagerloven; Lov nr. 200 af 3. juni 1967). Til trods for disse og andre lovgivninger, som i vid udstrækning tilbød skattemæssige fordele til især erhvervsdrivende, skete der dog i hele perioden en kraftig forhøjelse af skatteprocenten, samtidig med at hidtil skattefrie kapitalgevinster i stigende grad blev pålagt særlig indkomstskat.

Den væsentligste lovgivning frem til skattereformen i 1987 var Kildeskatteoven, som efter en omtumlet tilblivelse trådte i kraft i 1970. Det vigtigste element i loven var indførelse af samtidighed mellem indtjening og skattebetaling for alle lønindtægter, pensioner m.v., såkaldte A-indkomster (KSL § 41, jf. KSL § 43), således, at skatten blev indeholdt og indbetalt af arbejdsgiveren m.v. forinden udbetaling til indkomsterhververen. For øvrige indkomster, såkaldte B-indkomster, indførtes en tillempet samtidighed, idet skatten forfaldt i rater i det løbende indkomstår. Raterne blev opgjort på baggrund af en forskudsregistrering. Kildeskatteoven indeholdt andre nydannelser især vedrørende reglerne om subjektiv skattepligt. Området for begrænset skattepligt (dvs. skattepligten for udenlandske skattepligtiges indkomsterhvervel-

---

9. Jf. Poul Olsen: Lærebog om særlig indkomstskat (1984), p. 22 f.

10. Jf. Poul Olsen: Lærebog om særlig indkomstskat (1989), p. 26 ff., og Frederik Zimmer: Inntektsbegrep och rettsutvikling, Nordisk Skattevidenskabelig Forskningsråds skriftserie, nr. 11, 1982, p. 66 ff. og 93 f.

ser i Danmark) blev udvidet, dødsboer blev pålagt skattepligt, sambeskatningen mellem ægtefæller blev delvist ophævet, mens sambeskatningen mellem forældre og børn i princippet blev helt ophævet.

De ovennævnte lovgivninger er blot et beskedent udvalg af den hastigt voksende strøm af love, bekendtgørelser og cirkulærer, der især efter Kildeskattelovgivningens indførelse tog fart i 1970'erne. Skatte-lovsamlingernes vokseværk igennem årene giver et overbevisende udtryk herfor. Det er et kendetegn ved udviklingen af skatte lovgivningen frem til skattereformen i 1985, at skattesystemet tilpassede sig de ændrede samfundsforhold ved en øget detaljering af kendte principper og begreber uden en reel diskussion af, om disse var tidssvarende. Samtidig med, at nye komplekser af retsforskrifter så dagens lys på områder, som hidtil var reguleret af enkeltbestemmelser eller af praksis, blev eksisterende retsforskrifter år efter år udbygget ved vedtagelser af ændringslove m.v.

Udviklingen nåede et foreløbigt klimaks i slutningen af 1970'erne, hvor en forenkling blev et politisk krav. Det blev i stigende grad erkendt, at den meget detaljerede lovgivning, som tilsigtede en »millimeterfærdighed«, ikke garanterede, at beskatningen skete i forhold til den reelle skatteevne. Udviklingen frem til skattereformen af 1985 var præget af en politisk trang til opbremsning og overskueliggørelse, uden at det dog var muligt at gennemføre en samlet reformering af skattesystemet.<sup>11</sup> Bestræbelserne på at nedsætte skatterne og øge overskueligheden blev dog opfyldt i en vis grad ved maksimering af marginalskatteprocenten gennem et skatte loft på 73 %.<sup>12</sup> Samtidig ophævedes kapitalgevinstbeskatningen i ikke ubetydeligt omfang for aktier og fast ejendom gennem indførelse af Aktieavancebeskatningsloven og Ejendomsavancebeskatningsloven, ligesom reglerne for befodringsfradrag blev forenklet.

### 3.3 1987-skattereformen

I sommeren 1985 enedes et flertal i Folketinget om en skattereformaf-tale, der som primært formål skulle modvirke skattetækning, fremme den private opsparing, nedsætte skatteprocenterne og forbedre børne-

---

11. En større undersøgelse af skattelovgivningen i midten af 1970'erne førte ikke til nævneværdige resultater, jf. betænkningerne fra det såkaldte »Indkomstskatteudvalg«: Betænkning nr. 780.1976, Betænkning nr. 805.1977 og Betænkning nr. 824.1977.

12. Dagældende Udskrivningslov § 3, stk. 5.

familiernes vilkår.<sup>13</sup> Reformens hovedlove var Personskatteloven og Virksomhedsskatteloven. Personskatteloven indebar en opdeling af indkomsten i personlig og kapitalindkomst og medførte oprindeligt, at kapitalindkomsten blev beskattet lempeligere end den personlige indkomst. Som konsekvens heraf blev fradragsværdien for kapitaludgifter, f.eks. renteudgifter, nedsat. Virksomhedsskatteloven gav mulighed for en nedsat beskatning af overskud fra erhvervsvirksomhed i det omfang, overskuddet ikke blev anvendt til private formål. Reformen hjemlede tillige beskatning af hidtil skattefrie kursgevinster, pålagde visse fonde og foreninger skattepligt, ligesom den særlige »skatteflugtspakke« besværliggjorde emigration til udlandet.

Reformen med dens differentiering af personlig indkomst og kapitalindkomst er fortsat principskabende i gældende skatteret.

### 3.4 Den senere udvikling

Den senere udvikling på skatteområdet har navnlig bestået i en tilpasning af skattelovgivningen til det internationale samfund, der i stigende grad kendetegnes ved personlig og økonomisk mobilitet. Udviklingen har navnlig indebåret et betydeligt fald i marginalbeskatningen.<sup>14</sup> Dette har været tilfældet for såvel fysiske som juridiske personer.<sup>15</sup> Hertil kommer en række såkaldte »værnsbestemmelser« navnlig inden for erhvervs- og selskabsbeskatning, der søger at hindre international skattepekulation.

Disse betydelige nedsættelser af marginalskatteprocenten har ikke alene været resultatet af en ændret skattepolitik, men skyldes i høj grad, at Danmark har deltaget i den internationale skattekonkurrence. Det er således tilstræbt, at beskatningen i Danmark ikke skal være væsentlig mere byrdefuld end i sammenlignelige lande. De reducerede skattesatser er dog i væsentlig grad blevet imødegået med en udvidelse af bereg-

---

13. Reformaftalen er gengivet i TfS 1985, 423. Aftalen er i betydelig grad inspireret af et forslag udarbejdet af Dansk Sparekasseforening, »Et debatoplæg om en skattereform«, 1984.

14. Marginalskatteprocenten udgør den højeste skatteprocent, som er pålagt en given indkomst. Dette udtrykkes ofte som »skatten på den sidste krone«.

15. For fysiske personer opgøres marginalskatteprocenten som summen af statskatterne, jf. PSL § 5, med tillæg af kommuneskatten, jf. Lov om kommunal indkomstskat § 6, jf. § 5. Lovgivningen har dog stedse indeholdt en maksimal og marginal skatteprocent, det såkaldte »skatte loft« jf. nugældende PSL § 19. Fra 1983 til 1992 faldt den maksimale marginalskatteprocent fra 73 % til 68 % for yderligere at falde til 52,02 % i 2018. Også selskabsskatteprocenten er reduceret kraftigt fra at udgøre 50 % i 1992 til 22 % fra 2016.

ningsgrundlaget, dvs. den skattepligtige indkomst, som skatten beregnes af, den såkaldte skattebase. Flere typer af økonomiske fordele – herunder især kapitalgevinster, lønaccessorier etc. – er inddraget under beskatning samtidig med, at der er foretaget en sanering i fradragene.

Det har samtidig været kendetegnende, at lovgivningen er blevet mere omfattende og kompleks. Det tilløb til lovmæssig systematik, som bestod ved indførelse af Statsskatteloven og i mange årtier derefter, er gradvis udvisket. Det er fuldt betegnende at karakterisere skattelovgivningen som en »lovjungle« bestående af genstridige, vildtvoksende og vanskeligt gennemtrængelige gevækster. Det er dog væsentligt at have for øje, at »modertræet i lovjungen« fortsat er Statsskatteloven. Selvom Statsskatteloven i realiteten blot består af SL §§ 4-6, indeholder disse – så at sige – fortsat »skattesystemets DNA«. Skattelovgivningens udvikling i de seneste årtier har derfor bestået i en øget detaljering med en række særbestemmelser. Disse har ofte haft til formål at sikre erhvervsøkonomisk vækst og har derfor indeholdt skattebegunstigelser på nærmere afgrænsede områder.

### 3.5 En vurdering af indkomstbeskatningens udvikling

Navnlig fem hovedpunkter har karakteriseret udviklingen siden Statsskatteloven:

- 1) En meget kraftig stigning i skattetrykket, som foreløbigt kulminerede i begyndelsen af 1980'erne med maksimale skatteprocenter inkl. formuebeskatning på op til 78 %. Siden 1987 er skatteprocenterne nedsat. For 2015 udgør marginals-katten for statslige skatter 27,08 % med tillæg af en gennemsnitlig kommunal beskatning på 25,6 % (inkl. kirkeskat), hvorved marginals-katteprocenten kan opgøres til 52,14 %, dog således at der består et maksimalt »skatteloft« på 52,02 % (2018) jf. PSL § 19, stk. 1. Ved 2013-skattereformen er bundgrænsen for beregning af topskat forhøjet.
- 2) En udvidelse af beskatningsgrundlaget (den såkaldte skattebase) navnlig gennem lovgivning om beskatning af kapitalgevinster m.v.
- 3) En øget detaljering af skattelovgivningens materielle og formelle regelgrundlag.
- 4) En gradvis udhulning af skattelovgivningens overordnede systematik.
- 5) En øget differentiering og komplicering af skatteberegningsreglerne.

Til trods for udviklingen fra 1920'erne – hvor hele skatteretten var indeholdt i Statsskatteloven – til nutidens uoverskuelige og omfangsrige

skattelovgivning, er der en klar begrebs- og indholdsmæssig sammenhæng. Udviklingen mod nutidens skattelovjungle kan derfor betegnes som værende sket ved knopskydning med Statsskatteloven som modertræ. De skattepolitiske grundtanker og de skatteretlige grundbegreber, som er udviklet i fortidens samfund, benyttes således stadigvæk som basis i nutidens skattesystem. En relevant forklaring på gældende skattelovgivnings mangler såvel i skattepolitisk som i juridisk teknisk henseende må søges i disse forhold.

Statsskatteloven er udviklet i et samfund, som på alle væsentlige punkter var forskelligt fra nutidens. De private og offentlige forhold var dengang stabile og præget af ensartethed og overskuelighed. På det økonomiske område bestod der en homogenitet i arten og sammensætningen af indkomsterne hos de forskellige indkomstgrupper. Beskatningens overordnede formål var i al væsentlighed at skaffe indtægter på den mest retfærdige måde til dækning af det offentliges relativt beskedne udgifter. Det var således muligt at udvikle et funktionelt og alment accepteret skattesystem. Disse forhold er uægtelig ændret siden. Det økonomiske liv præges af større og mindre op- eller nedture, og inflation og deflation påvirker indkomsterne. Hos brede lag af skattepligtige sammensættes indkomsten af forskellige indtægter og udgifter, som skal kvalificeres som lønindkomst eller indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed, A- eller B-indkomst, personlig eller kapitalindkomst, aktieindkomst etc. Globalindkomstprincippet – hvorefter fuldt skattepligtige skal svare skat også af udenlandske indkomster – er ikke alene et teoretisk begreb, men praktisk virkelighed for mange. En ganske betydelig del af erhvervsvirksomheder drives i selskabsform, i interessentskaber m.v. Hertil kommer, at en række nyere skattelove – navnlig omfattende erhvervsbeskatningen – udgør såkaldte »værnsregler«, der har til formål at hindre omgåelser og udnyttelse af den eksisterende lovgivning ved mere eller mindre spekulative transaktioner og navnlig har til formål at sikre mod, at indkomster m.v. søges overført til beskatning i udenlandske selskaber, herunder især selskaber beliggende i skattely. Paradoksalt nok gælder, at jo mere omfattende og kompliceret skattelovgivningen er, desto større er behovet for værnslovgivning.

Til trods for disse afgørende ændringer i beskatningens forudsætninger har der ikke hidtil været politisk evne eller vilje til at lade beskatningens grundprincipper tage udgangspunkt i den faktiske virkelighed. På trods af mange forsøg og politiske proklamationer har lovgiverne alene formået at justere skattesystemet ved større eller mindre enkeltlovgivninger. Herved er Statsskattelovens oprindelige sammenhæng og indre logik gradvist blevet nedbrudt således, at gældende skatteret består af et flerstrengt højskattesystem med en mængde former for beskatning af



forskellige indtægter og økonomiske fordele. Den grundlæggende mangel ved dette pluralistiske system er dog, at det tager sit udgangspunkt i en singularer begrebsverden, som er udviklet i et i denne sammenhæng fremmed samfund. Forholdene i Danmark adskiller sig dog ikke fra sammenlignelige lande, hvorfor skattevidenskaben i de kommende år står foran den største udfordring siden århundredeskiftet. Den stillede opgave består i en grundlæggende nyordning af et skattesystem, som på adækvat måde afspejler de privatøkonomiske strømme, som er beskatningens egentlige grundlag.

### 3.6 National skattelovgivning og det internationale samfund

Et kernepunkt i nationalstaternes suverænitet over egne anliggender er beskatningskompetencen. Det er navnlig gennem skatte- og afgiftsopkrævningen, at staten skaffer sig indtægter til at løse de statslige opgaver, hvad enten disse består i militær styrke, infrastruktur, uddannelse, sociale ydelser etc.

Indkomstbeskatningen er således et rent internt og nationalt anliggende, der kun i forholdsvis ringe grad omfattes af internationalt samarbejde. Det er da også kendetegnende, at den direkte indkomstskat ikke i princippet er omfattet af samarbejdet i EU.

Uanset dette påvirkes dansk skattelovgivning og skatteret i stigende grad af internationale forhold. Den globaliserede verden med nærmest fri bevægelighed af varer, tjenesteydelser, investeringer etc. og herunder forekomsten af »skattelystater«, hvor skatteprocenterne er diminutive eller måske helt nul, giver dog anledning til en række problemer. Af væsentlig betydning er navnlig skatteflugtsproblemet, som omfatter skatteydernes mere eller mindre legitime forsøg på at frigøre sig beskatning i højskattelandene – herunder Danmark – ved at indkomsterne overføres eller forsøges overført til beskatning i skattelystater. Til værn mod sådanne udhulinger af skatteprovenuet er indført en række »værnsregler« i skattelovgivningen, hvor Danmark søger at forhindre indkomstoverførsel uden beskatning af indkomster, som hidrører fra Danmark. Som eksempel herpå kan nævnes ABL § 38 og KGL § 37, hvor aktieejere og fordringshavere, som fraflytter Danmark, pålægges en beskatning af de værdiforøgelser, som har fundet sted, mens skatteyderen var hjemmehørende i Danmark, såkaldt »exitbeskatning«.

I de senere år har problemstillingen om »international skatteflugt« haft en betydelig opmærksomhed, såvel nationalt som internationalt.<sup>16</sup>

---

16. Se hertil Jan Pedersen i RR 2017 nr. 6, p. 22 ff og RR 2017 nr. 7 p. 46 ff: »International skatteflugt I og II«.

Det erkendes i stigende grad, at indkomstgrundlaget eroderes i højskattestaterne ved overførsler af indkomstgrundlag og indkomster til selskaber i skattely. Navnlig globale koncerner foretager omfattende skattespekulation, og på internationalt plan er et større samarbejde om en lovmæssig imødegåelse heraf internsiveret. OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) har således i BEPS-projektet (Base Erosion and Profit Shifting) udarbejdet en liste med 15 konkrete forslag til tiltag, der nationalt og internationalt bør iværksættes. En række af disse er allerede etableret i Danmark. Ligeledes har EU iværksat initiativer til imødegåelse af international skatteflugt ikke mindst i form af EU's Anti Tax Avoidance Direktiv («ATAD»), EU-dir. 2016.1164 (ATAD I) og EU-dir. 2017.952 (ATAD II) (jf. nedenfor afsnit I, kap. 6).

Selvom den direkte indkomstbeskatning netop ikke er indeholdt i EU-traktaten, har EU-retten paradoksalt nok stigende betydning for indkomstbeskatningen. Dette skyldes den omstændighed, at den nationale skattelovgivning må være i overensstemmelse med de grundlæggende EU-frihedsrettigheder, herunder retten til varer og tjenesteydelsers fri bevægelighed, retten til at etablere virksomhed og udføre arbejdsydelser inden for EU, retten til kapitalens fri bevægelighed og navnlig forbuddet mod, at en stat diskriminerer andre EU-borgere eller EU-virksomheder. I de senere år har en meget stor del af udviklingen i dansk skattelovgivning bestået i en tilpasning til disse overordnede principper.

Kendetegnende for den lovgivning, som således må forholde sig til internationale og EU-retlige rammer, er, at lovgivningen er særdeles kompliceret og i endnu højere grad virker ødelæggende for skattelovgivningens oprindelige indre systematik og logik.