

SAMMENLIGNING MELLEML FEM FORMER FOR ALMINDELIG OMSÆTNINGSAFGIFT

Af KJELD PHILIP*

1. I det følgende skal forsøges givet en sammenligning mellem fem forskellige former for generelle omsætningsskatter: Producentafgifter, engrosafgifter, detailafgifter, kumulative afgifter og merværdiafgifter. Af disse er de to sidste at opfatte som kombinationer af de tre første. For at undgå misforståelser skal først nævnes nogle karakteristika ved disse afgifter.

For alle fem typer gælder det, at det drejer sig om værdiafgifter, der i princippet opkræves ved varens afsætning. For alle afgifter gælder det endvidere, at de omfatter alle varer, der ikke særligt er undtagne, og at opkrævningsprocenten i princippet er af samme højde for alle varer, jfr. dog hvad nedenfor er anført for den kumulative afgifts vedkommende.

Producentafgiften opkræves, når varen forlader fabrikanten, medmindre der af denne sælges til andre fabrikanter til videreproduktion; *engrosafgiften* erlægges, når varen forlader den handlende, der sælger til detaillisten; og endelig påhviler *detailafgiften* detailhandlerens salg til forbrugerne. Engrosafgiften påhviler således også fabrikanter, der måtte levere til detailhandlere, og behøver ikke at påhvile al omsætning i engrosleddet, idet der f.eks. findes grossister, der udelukkende eller delvis sælger til andre grossister. Ved *kumulative afgifter* forstås sådanne, der påhviler samtlige led; varen kan således ved denne form for beskatning nå at blive beskattet flere gange, inden den endelig sælges til forbrug. Endelig har vi *merværdiafgiften*, hvor den enkelte producent eller handlende alene beskattes af den merværdi, der tilføres varen i hans virksomhed. Det beskatningsbare beløb i den enkelte virksomhed findes da ved fra f.eks. månedens omsætning at trække samme måneds indkøb af varer og produktionsmidler. Resultatet kan blive såvel en positiv som en negativ størrelse; normalt må det første selvsagt blive tilfældet, men skulle det sidste blive tilfældet, må der ske udbetaling fra det offentlige, evt. gives adgang til modregning i senere skyldige beløb.

* Professor ved Københavns Universitet, dr. oecón.

SAMMENLIGNING MELLEML FEM FORMER FOR ALMINDELIG OMSÆTNINGSAFGIFT

Af KJELD PHILIP*

1. I det følgende skal forsøges givet en sammenligning mellem fem forskellige former for generelle omsætningsskatter: Producentafgifter, engrosafgifter, detailafgifter, kumulative afgifter og merværdiafgifter. Af disse er de to sidste at opfatte som kombinationer af de tre første. For at undgå misforståelser skal først nævnes nogle karakteristika ved disse afgifter.

For alle fem typer gælder det, at det drejer sig om værdiafgifter, der i princippet opkræves ved varens afsætning. For alle afgifter gælder det endvidere, at de omfatter alle varer, der ikke særligt er undtagne, og at opkrævningsprocenten i princippet er af samme højde for alle varer, jfr. dog hvad nedenfor er anført for den kumulative afgifts vedkommende.

Producentafgiften opkræves, når varen forlader fabrikanten, medmindre der af denne sælges til andre fabrikanter til videreproduktion; *engrosafgiften* erlægges, når varen forlader den handlende, der sælger til detaillisten; og endelig påhviler *detailafgiften* detailhandlerens salg til forbrugerne. Engrosafgiften påhviler således også fabrikanter, der måtte levere til detailhandlere, og behøver ikke at påhvile al omsætning i engrosleddet, idet der f.eks. findes grossister, der udelukkende eller delvis sælger til andre grossister. Ved *kumulative afgifter* forstås sådanne, der påhviler samtlige led; varen kan således ved denne form for beskatning nå at blive beskattet flere gange, inden den endelig sælges til forbrug. Endelig har vi *merværdiafgiften*, hvor den enkelte producent eller handlende alene beskattes af den merværdi, der tilføres varen i hans virksomhed. Det beskatningsbare beløb i den enkelte virksomhed findes da ved fra f.eks. månedens omsætning at trække samme måneds indkøb af varer og produktionsmidler. Resultatet kan blive såvel en positiv som en negativ størrelse; normalt må det første selvsagt blive tilfældet, men skulle det sidste blive tilfældet, må der ske udbetaling fra det offentlige, evt. gives adgang til modregning i senere skyldige beløb.

* Professor ved Københavns Universitet, dr. oecón.

2. Skal man vælge imellem forskellige former for omsætningsafgifter, må det være rimeligt at begynde med at se på, hvilke krav man med rimelighed må stille til sådanne afgifters virkninger. Det kan ikke være tilstrækkeligt alene at se på, om de giver staten indkomst.

Det kan selvsagt være meningen med et sæt indirekte skatter, at man vil påvirke prisrelationerne, f.eks. for at afholde folk fra visse former for skadelige nydelser, såsom spiritus og tobak, eller et valutarisk dyrt forbrug, f.eks. biler, måske chokolade. Hvor sådanne formål foreligger, løses de mest hensigtsmæssigt gennem punktskatter på de pågældende varer.

Ellers anses det i almindelighed for en fordel, at beskatningen i så ringe omfang som muligt påvirker prisrelationerne både mellem varerne indbyrdes og mellem samme vare på forskellige stadier i omsætningen. Kun herved sikrer man, at beskatningens påvirkning af produktionens sammensætning, af metoder for produktion og omsætning og forbrugets sammensætning bliver så lille som muligt. Når dette anses for et ideal, skyldes det forudsætningen om, at produktion og omsætning overladt til sig selv finder frem til de billigst tænkelige produktionsmetoder m.m., i alt fald til billigere end nogen af det offentlige influerede.

Som første mål sættes da, at omsætningsafgiften i så ringe omfang som muligt må påvirke prisrelationerne såvel mellem varerne indbyrdes som mellem de forskellige trin på varens vej gennem produktions- og omsætningsprocessen. Det er klart, at hvor omsætningsafgiften forhøjer alle priser med nøjagtigt samme procent, nås dette mål helt.

En omsætningsafgift skal kunne bruges som et aktivt middel i konjunkturpolitikken; for at dette skal kunne ske, må afgiften kunne sættes op eller ned så vidt gørligt på et hvilket som helst tidspunkt uden større administrative vanskeligheder, uden at kunne give anledning til omgåelse og helst således, at tidsafstanden fra forandringen gennemføres og til priserne ændres er så kort som muligt.

Man må endvidere sikre, at eksporterede varer kan udføres uden afgift, og at importerede varer ikke på ubillig måde kan konkurrere med de i indlandet producerede.

De handlende vil anse det for ønskeligt, at de varer, de har liggende på lager, kan ligge ubeskattede. Er dette ikke tilfældet, vil kravet til de handlendes kapital blive så meget større. Da der ikke ses fra anden side at foreligge noget vægtigere modgående hensyn, må det være rimeligt, at lovgivningsmagten søger dette ønske opfyldt.

Umiddelbart skulle man mene, at det måtte være i alles interesse, at antallet af skatteydere holdtes på et ringe niveau. Fra skattemyndighedernes side er det imidlertid blevet anført, at selve det at være pligtig til at indbetale oms har en sanerende virkning på indkomstopgørelserne. Da det må være i alle ærliges interesse, at andre også er ærlige, må denne sanerende virkning

tale for at få mange ind under beskatningen. Det bliver nok svært på dette område at komme frem til en målsætning, der kan samle enighed.

Det må endvidere anses for ønskeligt, at skatten giver anledning til så få snyderimuligheder og så få tvivlstilfælde som muligt. En forudsætning for, at dette nås, er i almindelighed, at der er så få tilfælde som muligt, hvor samme handlende fører varer, af hvilke han skal erlægge afgift, og af hvilke han ikke skal dette. Dette kan nås ved, at der er så få undtagelser som muligt, og ved, at de undtagelser, man finder at måtte gøre, koncentrerer på varer, der traditionelt sælges i specialbutikker.

Lovgivningsmagten har på den anden side normalt fundet det ønskeligt at gøre undtagelser. Man må derfor anse det for et gode ved et afgiftssystem, at der kan gøres undtagelser, uden at der herved åbnes for stærkt for snyderisluserne. Dette vil ved alle systemer kunne gøres ret let for ydelser som boliger eller lægers og tandlægers præstationer og for visse andre former for tjenesteydelser. Spørgsmålene dukker i særlig grad op, så snart det drejer sig om varer, der normalt sælges i detailhandelen.

Skatten må selvsagt have egenskaben, at den giver det offentlige indkomst. Et vist beløb kan nås enten ved en bred skattebasis ganget med en lav procent eller ved en smal skattebasis ganget med en høj procent. Det kan fra denne synsvinkel være ret ligegyldigt, om man vælger den ene metode eller den anden. At visse former skulle være i sig selv mere givende end andre er derimod ikke tilfældet.

3. Efter denne gennemgang af de vigtigste krav, man må stille til en sådan afgift, må det dernæst være rimeligt at sammenligne de fem forskellige former for afgifter. Dette er efter de bedste forbrugerbladsmetoder gjort i omstående skematiske opstilling, hvortil der her skal gøres nogle kommentarer.

Ændringerne i prisrelationerne skabes ad to veje, nemlig ved at ikke alle varer tillægges samme avance i de senere led, og ved at der i forskellig grad indgår beskattede varer i produktionen af varer.

Det er klart, at det første moment vil påvirke uheldigt ved producent- og engrosafgift samt ved den kumulative afgift, der jo rummer afgifter også i producent- og engrosleddet. Derimod sker der ad denne vej ingen prisforværgninger ved de to andre afgiftsformer, altså detail- og merværdiafgiften.

At beskattede varer, f.eks. maskiner, bygningsmateriel, brændsel, papir, indgår i produktionen af andre varer, vil derimod i en række tilfælde kunne påvirke prisrelationerne. Da producenter kun sjældent køber produktionsmidler i den egentlige detailhandel, vil en detailafgift være ret uskyldig i denne henseende. Omfatter detailafgiften imidlertid ethvert endeligt salg af en vare, hvadenten den skal anvendes på den ene eller den anden måde, vil mange detailsalg derimod ske til producenter, der anvender varen i deres

		Målsætning vedrørende:					
		Mål	Producent-afgift	Engros-afgift	Detail-afgift	Kommunalafgift	Merværdi-afgift
Påvirkning af prisrelationerne	Forskkel i forholdet mellem beskattingsværdi og detailpris	Ingen forskel	Forskul	Forskul	Ingen forskel	Forskul	Ingen forskel
	Beskattede varer indgår i produktionen?	nej	ja	(ja)	(ja)	ja	nej
	Påvirkning af antal omsætningsled	Upåvirk.	Upåvi.	Upåvi.	Upåvi.	Påvi.	Upåvi.
Egnethed til påvirkning af konjunkturerne	Egnethed til at sætte op	egnet	jævnt egnet	jævnt egnet	egnet	jævnt egnet	egnet
	Egnethed til at sætte ned	egnet	uegnet	uegnet	egnet	uegnet	egnet
	Gennemslagsperioden	ingen	4 mdr.	2 mdr.	Ingen	4 mdr.	Ingen
Regulering ved eksport, videreproduktion eller skattefrihed		ingen	skabe-løn	(ingen)	(ingen)	skabe-løn	ingen
Varelagre		ubeskattede	beskattede	beskattede	ubeskattede	beskattede	ubeskattede
Evne til at muliggøre undtagelser		?	stor	ret stor	ringe	ringe	ringe
Diverse egenskaber	Beskattingsgrundlagets bredde		65	70	102	200-250	100
	Eks. på skatteprocenter, %		7,7	7,2	4,9	2,5-2,0	5,0
	De beskattedes andel, %		40	45	70	100	100

videreproduktion. I hvilken grad producent- og engrosafgifter vil påvirke prisrelationerne må afhænge af, om virksomhedens afsætning til andre beskatningspligtige virksomheder beskattes. Er denne omsætning fritaget, påvirkes prisrelationerne ikke af denne grund. På den anden side må regler af denne art give anledning til tvivlstilfælde, og hvad deraf følger. Kun merværdiafgiften vil helt undgå at påvirke, idet en virksomheds indkøb af varer til produktion er fradragsberettigede.

Endelig skal nævnes, at hvor skatten pålægges påny for hver omsætning, vil der være en interesse i at undgå omsætningsled, f.eks. ved at detaillist eller eventuelt forbruger køber direkte fra fabrik. Dette moment findes kun ved den kumulative afgift.

Samtlige former for afgift har den egenskab, at de kan sættes op, uden at der skabes særlige problemer. Ganske vist vil mange måske finde, at ved systemer med beskatning i de tidligere led burde de beskattede varelagre i de senere led efterbeskattes med forhøjelsen. Dette vil man normalt undlade og overlade den mulige fortjeneste, der først og fremmest vil tilfalde handlende med store lagre, til de handlende. Derimod kan man vanskeligt gå den modsatte vej, idet man herved vil påføre de handlende tab. Da en efterbetaling forlanger lageropgørelser og sådanne er vanskelige at foretage og vanskelige at kontrollere, er nedsættelse af typer, der indeholder afgifter i de tidligere led, vanskelige at foretage.

Ved gennemslagsperiode forstås her tiden fra afgiftsforhøjelsen eller -nedsættelsen er trådt i kraft, indtil den er trængt igennem. Denne varierer selv sagt fra branche til branche og er forskellig under forskellige konjunkturer. De anførte tal tjener derfor alene til at angive problemets størrelsesorden. Anvendes der ved forhøjelsen efterbeskatning af allerede beskattede varelagre, vil dette reducere gennemslagsperioden til nul.

Hvor en beskattet vare skal anvendes til eksport, til videreeksport eller eventuelt til særlige former for konsum, kan der foreligge ønske om, at varen alligevel ikke skal være beskattet. Dette fører til regler om tilbagebetaling af skat, hvilket ofte må beregnes ved ret skabelonagtige midler, idet man ikke nøjagtigt kan vide, hvor megen skat der er i netop den vare. Dette moment spiller kun en ringe rolle ved en detailafgift, idet eksport og videreproduktion i ringe omfang sker ved varer fra detailhandelen, og problemet forsvinder helt, for så vidt eksporterede varer eller varer, der sælges til anvendelse i andre virksomheder, ikke skal medregnes i den omsætning, der belægges med afgift. Momentet spiller heller ingen rolle ved merværdiafgiften, idet varelagrene jo her altid og på alle trin henligger ubeskattede, og man da blot i den skattepligtige omsætning kan undlade at medregne de varer, der afsættes til eksport og de varer, der afsættes til videreproduktion, fradrages straks og automatisk hos køberen. For varer, der eksporteres fra samme led, som det beskattes i, kan problemet løses ved, at salg til udlandet ikke belægges

med oms, hvorved man introducerer endnu en undtagelse fra reglen, at al omsætning belægges med oms. For varer, der er beskattede i et tidligere led end i det, hvorfra de eksporteres, må der gives tilbagebetaling, der eventuelt må være skabelonagtig.

Som nævnt foran må man anse det for ønskeligt, at varelagre altid er ubeskattede. Denne betingelse er opfyldt for en detailoms (undtagen for så vidt angår producenters lagre af varer, købt i detailhandelen og i denne belagt med detailoms) og for en merværdiafgift.

I princippet giver en merværdibeskatning anledning til en lang række skiftevis ind- og tilbagebetalinger til og fra det offentlige. Når en vare forlader fabrikantens lager, beskattes den hos fabrikanten. Når den ankommer til grossisten, kan han fradrage købsprisen i den omsætning, hvoraf han skal svare omsætningsafgift. Varen ligger således skattefri på hans lager. Tilsvarende går det ved salg fra grossist til detaillist. Først når varen havner på forbrugers lager, er den beskattet, idet forbrugeren ikke kan fradrage sit køb i nogen omsætning. Hvad her er anført gælder alle varer, altså også de, der, som maskiner, råvarer o.l., normalt aldrig i deres oprindelige fysiske form kommer frem til nogen forbruger. De kan vel være blevet beskattede undervejs, men først ved deres salg til en forbruger, d.v.s. til en, der ikke har nogen omsætning, hvori disse varer kan fradrages, kommer der et nettobeløb i statskassen.

Metoden kan lyde kompliceret. I praksis er det ret simpelt. Ved månedsopgørelsen skal den erhvervsdrivende meddele sit samlede salg fratrukket sit samlede indkøb af varer m.m. til brug i virksomheden.

Det vil af det foregående forstås, at hele ideen i merværdiafgiften ville blive tilsidesat, dersom man ved en merværdiafgift ville tillade producenter og handlende at fradrage indkøbte varer og maskiner, først efterhånden som de i form af producerede varer forlod virksomhederne. I så fald ville maskiner og varelagre hos producenter og handlende være beskattede, og beskatningen ville ikke længere være neutral over for produktionsmetoder etc., f.eks. ville beskatningen af maskiner påvirke substitutionsforholdene.

Om en afgiftsform er velegnet til at tillade undtagelser beror først og fremmest på, om der i afgiftsleddet er mange »blandede« forretninger, altså sådanne som på en gang fører beskattede og ikke-beskattede varer. Det er klart, at der, hvis undtagelserne er nogenlunde fornuftigt formulerede, vil være langt flere »rene« tilfælde i produktionsleddet end i detailleddet.

Tallene, der er nævnt i oversigtens nederste afdeling, tjener alene til at illustrere sandsynlige størrelsesordener. Først vises beskatningsgrundlagets bredde, d.v.s. de beskattede værdier i forhold til forbrugernes udgifter til de beskattede varer. At man i de to første tilfælde har tal på under 100 er selvfølgelig, idet her jo mangler avance m.m. i de senere led. Når man for afgift i detailleddet sætter et tal lidt over 100, hænger det sammen med, at

ved denne form for beskatning er det meget vanskeligt helt at undgå dobbeltbeskatning, idet visse beskattede varer altid vil blive anvendt til produktionen af andre varer. Afgørende for, hvor meget tallet skal være over 100, er det bl.a., om detailoms'en også omfatter salg af varer, der vel er i deres endelige form, f.eks. maskiner, men som anvendes til videreproduktion. Når man ved den kumulative afgift sætter et tal så stort som 200-250, skyldes det, at næsten alle varer vil være blevet beskattet to gange, først af de (lavere) produktionsværdier, så af detailværdier, men desuden ofte af engrosværdier.

De anførte skatteprocenter er selvsagt også vilkårlige, idet niveauet naturligtvis kunne være et ganske andet, men forholdet mellem afgifterne er indrettet således, at de forskellige afgifter ved de forudsatte beskatningsgrundlag giver samme provenu. De tjener således til illustration af, hvor forskellige procenter der kan være nødvendige ved anvendelsen af de forskellige former for afgifter i samme finanspolitiske situation. De lave satser for de kumulative afgifter er formentlig den eneste årsag til, at man i enkelte lande har følt sig fristet til at anvende denne i øvrigt lidet hensigtsmæssige form.

Endelig er i skemaets sidste linje vist tal for, hvor stor en del af de næringsdrivende der yderst skønsomt må antages at komme ind under hvert af de fem systemer. Det må herved erindres, at mange producenter og grossister må erlægge detailoms, fordi de desuden driver handel direkte til forbrugere. Mange producenter må betale engrosoms, fordi de sælger direkte til detaillister eller forbrugere o.s.v. Det kan også tænkes, at enkelte grossister helt slipper for engrosoms, fordi de udelukkende sælger til grossister.

4. Endelig skal omtales et par andre spørgsmål.

Tjenesteydelser volder ofte visse vanskeligheder; dette kan skyldes, at lovgivningsmagten har undtaget dem fra beskatningen; men helt bortset herfra må selve deres karakter ofte give anledning til tvivl om, hvorvidt de skal beskattes eller ikke. Den skatteform, hvor problemet formentlig er mindst, er ved merværdiskatten. Som eksempel skal nævnes beskatningen af en selvstændig vognmands præstationer i form af transportydelser. Hos de næringsdrivende, der benytter vognmanden, må udgifter til transportydelserne være fradragsberettigede på linje med indkøb af varer. Hos vognmanden må omsætningen være beskatningspligtig, men han må fratrække sine indkøb af beskattede varer, f.eks. benzin, gummi og selve bilen.

Skulle lovgivningsmagten beslutte, at varer i samme led beskattes med forskellige procenter, sker der ikke alene fravigelse fra målet: så vidt muligt uændrede prisrelationer, men der åbnes for rige snyderimuligheder. Dette bør derfor undgås. I visse tilfælde må man dog også i enkeltledsbeskatninger

gøre procenterne forskellige, alt efter om salget finder sted f.eks. fra en engrosvirksomhed direkte til forbrug (7.2 %) eller til detaillist (9 %). Dette kan være en skabelonmæssig måde at gøre skatten ligelig på.

Ved kumulative systemer er der dog ikke meget, der taler for ensartede beskatningsprocenter. »Tilfældigheder« såsom om varen traditionelt omsættes en, to eller tre gange, inden den når forbruget, kan her øve en afgørende indflydelse på varens beskatningsniveau. Gør man her skatteprocenterne i de tidligere led lave og koncentrerer sig om detailledet, nærmer denne skat sig jo til at blive detailskat, hvad vel i næsten enhver henseende er en fordel.

Endelig bør det nævnes, at hele ideen i merværdiafgiften går tabt, dersom man her ville give sig til at differentiere afgifterne mellem de forskellige led. Herved ville skatteformens neutralitet over for produktion og omsætning gå tabt. I øvrigt ville noget sådant åbne for alskens spekulationer i omgåelse etc.

5. Et spørgsmål, der gang på gang bliver stillet i den diskussion, der foregår, er, om den ene eller den anden form kræver megen administration. Dette spørgsmål er ikke til at besvare. Administrationens omfang er ikke så meget afhængig af, hvilken type man vælger, som af om lovgivningsmagten vælger en ren type eller ønsker foretaget undtagelser. Det er ikke så meget det store antal ekspeditioner, der i vore dage tager tiden, som det er tvivlstilfældene, omgåelserne og snyderierne. Dette beror for en væsentlig del på, om der er mange undtagelser og dermed mange fortolkningsmuligheder.

Hvilken form man må anse for bedst beror selvsagt på, hvilken vægt man tillægger de forskellige momenter. Det forekommer mig dog, at forholdene er så klare, at man må kunne hævde, at merværdiafgiften er bedre end de andre, den kumulative afgift dårligere. Af de tre i midten er detailafgiften klart mere hensigtsmæssig end de to andre.