

6. Skatteudgifter

6.1 Indledning

Målrettet støtte til personer og erhverv kan udformes enten som *direkte* støtte i form af offentlige tilskud eller overførsler eller som *indirekte* støtte i form af målrettede begunstigelser via skatte- eller afgiftsreglerne – også kaldet *skatteudgifter*. Skatteudgifter er således et instrument, der – på lige fod med offentlige tilskud og overførsler – kan anvendes til at understøtte samfundsøkonomiske hensyn og politiske prioriteringer.

Skatteudgifterne bør derfor holdes op imod de øvrige udgifts- og skattepolitiske prioriteringer. Af den grund er det væsentligt med en samlet opgørelse over skatteudgifterne, hvorfor Skatteministeriet har gennemgået alle skatte- og afgiftslove og derigennem revurderet og genberegnet de samlede skatteudgifter i Danmark.

Skatteministeriet har identificeret 115 skatteudgifter i 2017. Skatteudgifterne skønnes samlet set at udgøre godt 50½ mia. kr. i umiddelbar provenuvirkning, hvilket svarer til knap 2½ pct. af BNP. Dermed er de samlede skatteudgifter (i pct. af BNP) på omtrent samme niveau som i 2006, der er det seneste år, hvor der blev foretaget en lignende opgørelse. De personrettede og erhvervsrettede skatteudgifter skønnes at udgøre henholdsvis 31½ mia. kr. og godt 19 mia. kr. i 2017, *jf. afsnit 6.2*.

De samlede skatteudgifter i Danmark vurderes at ligge i den lave ende i et internationalt perspektiv, om end de seneste landesammenligninger ligger flere år tilbage. Fx viste en fælles nordisk undersøgelse fra 2009, at Danmark på det tidspunkt havde det laveste niveau for skatteudgifter blandt de nordiske lande, *jf. afsnit 6.3*.

Skatteudgifter kan blandt andet anvendes til at understøtte samfundsøkonomiske hensyn. Om en skatteudgift eller et direkte tilskud er det bedste instrument, vil typisk afhænge af det konkrete formål. Det har dog betydning for skattetrykket, hvorvidt skatteudgifter eller direkte tilskud anvendes, *jf. afsnit 6.4*.

Skatteudgifterne er beregnet via den såkaldte mindreprovenumetode, der svarer til beregning af den umiddelbare provenuvirkning, dvs. hvor der *ikke* er korrigeret for automatisk tilbageløb eller adfærdseffekter. En afskaffelse af en skatteudgift vil – som øvrige skatteforhøjelser – medføre lavere indtægter fra moms- og afgiftspålagte varer. Endvidere vil en afskaffelse af en skatteudgift – som øvrige skatteforhøjelser – ofte være forbundet med en negativ adfærdsvirkning. For skatteudgifter, der adresserer et samfundsøkonomisk hensyn, vil den negative adfærdseffekt være større i form af et lavere arbejdsudbud, færre investeringer eller lignende. Derfor er skatteudgifternes samlede virkning på de offentlige finanser betydeligt mindre end de ovennævnte godt 50½ mia. kr., *jf. afsnit 6.5*.

6.2 Skatteudgifternes omfang

Skattelovgivningen omfatter en række særregler, som i større eller mindre omfang *begunstiger* særlige aktiviteter eller grupper af skatteydere. Begunstigelsen kan fx være udmøntet i form af en skattefritagelse, lavere skatte- eller afgiftssatser end generelt, særlige fradrag eller en uforrentet skatteudskydelse. Disse særregler betegnes som *skatteudgifter*. Modstykket til skatteudgifter er såkaldte *skattesanktioner* (dvs. negative skatteudgifter), hvor bestemte aktiviteter eller grupper af skatteydere beskattes *hårdere* end den generelle regel:

- En *skatteudgift* defineres som en *begunstigende afvigelse* fra de generelle skatte- og afgiftsregler, der medfører lavere umiddelbar skattebetaling fra bestemte typer af aktiviteter eller grupper af skatteydere.
- En *skattesanktion* defineres som en *skærpende afvigelse* fra de generelle skatte- og afgiftsregler, der medfører højere umiddelbar skattebetaling fra bestemte typer af aktiviteter eller grupper af skatteydere.

Et konkret eksempel på en skatteudgift er skattefritagelsen for børne- og ungeydelsen, hvilket afviger fra den generelle regel om, at overførselsindkomster er skattepligtige. Et andet eksempel er nulmomsten på trykte aviser, hvilket afviger fra den generelle regel om, at salg af varer og tjenester pålægges 25 pct. moms.

En skatteudgift kan være hensigtsmæssig i et samfundsøkonomisk perspektiv, såfremt skatteudgiften medfører et større samfundsøkonomisk afkast, end hvis mindreprovenuet ved skatteudgiften i stedet var blevet anvendt til en generel skattelempelse eller et direkte tilskud. En skatteudgift kan endvidere være motiveret ved, at det er det mest hensigtsmæssige instrument i forhold til at udmønte en bestemt politisk prioritering. Skatteudgifter kan således blandt andet være begrundet ved:

- *Samfundsøkonomiske hensyn*. Nogle skatteudgifter reducerer eller eliminerer eksisterende forvriddinger i skattesystemet. I så fald indebærer skatteudgiften typisk større positive afledte samfundsøkonomiske effekter end en generel skattelempelse. Sådanne skatteudgifter vil have en relativt høj selvfinansierungsgrad. Et eksempel herpå er forskerskatteordningen, *jf. afsnit 6.5*. Samtidig kan en skatteudgift i nogle situationer være det mest effektive instrument til at understøtte aktiviteter, der er forbundet med såkaldt positive eksternaliteter. En positiv eksternalitet betyder, at det omgivende samfund drager nytte af de aktiviteter, som den enkelte virksomhed udfører (og finansierer). Uden offentlig støtte vil omfanget af den private aktivitet i så fald kunne blive for lav i et samfundsøkonomisk perspektiv, hvorfor det kan være velbegrunderet med et skatteincitament. Et eksempel herpå er virksomhedernes forhøjede fradrag for udgifter til forskning og udvikling.
- *Skatteudgift mere hensigtsmæssig end tilskud*. En politisk prioritering af målrettet støtte til bestemte grupper eller aktiviteter kan imødekommes enten ved at indføre en tilskudsordning eller en skatteudgift. I nogle

situationer vil det samfundsøkonomisk set være mest hensigtsmæssigt at understøtte den politiske prioritering via en skatteudgift frem for via en tilskudsordning, herunder i forhold til administrativ enkelthed.

- *Begrænse administrative omkostninger ved en given politisk prioritering* Skematisk beskatning eller skattefritagelse anses normalt som skatteudgifter. Disse skatteudgifter vil typisk være indført for at mindske de administrative omkostninger for borgere, virksomheder og skatteforvaltning, da disse i nogle tilfælde kan være betydelige. Eksempelvis anses *afgiftsfritagelse for vedvarende energi fra biomasse* for at være en skatteudgift, hvor det ville medføre betydelige administrative omkostninger, hvis samme virkning skulle opnås med ensartede afgifter (afskaffelse af skatteudgiften) og herefter indførelse af målrettede tilskud¹.

I Danmark benyttes en veldefineret *referenceramme* til at identificere, om en ordning er en skatteudgift eller ej. Referencerammen indeholder således retningslinjer for identifikation og beregning af skatteudgifter, herunder hvornår en given ordning anses som en afgivelse i forhold til skattesystemets generelle regler, *jf. appendiks 6A*.

Skatteministeriet har på den baggrund identificeret og genberegnet samtlige skatteudgifter. Der er identificeret 115 skatteudgifter i 2017, hvor det årlige umiddelbare mindreprovenu (netto) samlet set beløber sig til godt 50½ mia. kr., hvilket svarer til knap 2½ pct. af BNP, *jf. tabel 6.1*. Heraf er et fåtal (11) negative skatteudgifter, dvs. skattesanktioner. Nogle af skatteudgifterne har midlertidig karakter eller vokser mindre end den generelle udvikling i samfundet, hvilket betyder, at den varige virkning skønnes at udgøre ca. 41,7 mia. kr.

Der henvises i øvrigt til *appendiks 6B*, som indeholder en tabel over samtlige 115 skatteudgifter.

Tabel 6.1. Samlede skatteudgifter fordelt på beskatningstype, umiddelbar provenuvirkning, 2017

	Antal	Mia. kr. (2017-niveau)	Pct. af BNP
Personbeskatning	55	27,0	1,3
Miljø-, energi- og bilafgifter mv.	16	12,1	0,6
Selskabsbeskatning mv.	27	8,6	0,4
Moms og afgifter	17	2,9	0,1
I alt	115	50,6	2,4
<i>Memopost: Varig virkning</i>	<i>115</i>	<i>41,7</i>	<i>1,9</i>

Anm.: Opgørelsen er inkl. skattesanktioner (negative skatteudgifter).

Kilde: Egne beregninger.

¹ Der betales ikke energifgift af biomasse, hvilket der normalt gør af fossile brændsler. Skatteudgiften støtter dermed vedvarende energi i forhold til energi fra fossile brændsler. Hvis støtten til biomasse i stedet skulle gives i form af et direkte tilskud, så skulle al biomasse opgøres og afgiftsbelægges og dernæst tildeles et direkte tilskud, således at den samme virkning som afgiftsfritagelsen opnås via kombinationen af afgift og tilskud. Dette ville indebære unødige administrative byrder sammenholdt med den eksisterende afgiftsfritagelse.

Beregning af skatteudgifterne sker efter den såkaldte *mindreprovenumetode*, hvilket svarer til den umiddelbare provenuvirkning i Skatteministeriets almindelige provenuberegninger². Dermed svarer summen af de opgjorte skatteudgifter *ikke* til skatteudgifternes samlede virkning på de offentlige finanser, idet der ikke er korrigeret for afgiftsmæssigt tilbageløb og adfærd. Hertil kommer, at de 115 skatteudgiftsberegninger er isolerede vurderinger af provenuvirkningen ved de enkelte skatteudgifter. Der er således *ikke* korrigeret for, at provenuvirkningerne for visse skatteudgifter er indbyrdes afhængige. Fx vil en afskaffelse af en skatteudgift i indkomstskattesystemet også påvirke grundlaget for moms og afgifter, hvilket kan påvirke provenuvurderingen af skatteudgifterne på disse områder.

Mindreprovenumetoden er blandt andet valgt, fordi provenuet dermed er sammenligneligt med de direkte tilskud på finansloven, der ligeledes opgøres i umiddelbar virkning. I forhold til udgiftslofterne, *jf. Budgetloven*, skal ændringer i skatteudgifterne (opgjort i umiddelbar virkning) ligeledes behandles på samme måde som ændringer i de offentlige driftsudgifter. Det betyder, at der som udgangspunkt skal være plads under udgiftslofterne, hvis en skatteudgift indføres eller forhøjes – ligesom det er tilfældet ved højere driftsudgifter – mens dette *ikke* er et krav ved almindelige skattelempelser³. Tilsvarende vil en reduktion af en skatteudgift skabe plads til øgede offentlige driftsudgifter under et uændret udgiftsloft.

På Skatteministeriets hjemmeside findes der en samlet oversigt samt dokumentation for de 115 genberegne skatteudgifter (inkl. skattesanktioner)⁴. Der findes ligeledes en oversigt over 45 bagatelmæssige skatteudgifter, der er identificeret udover de 115 skatteudgifter. Disse bagatelmæssige skatteudgifter har en begrænset provenuvirkning og/eller er så snævert målrettet, at det ikke umiddelbart er muligt at opføre et konkret provenuskøn.

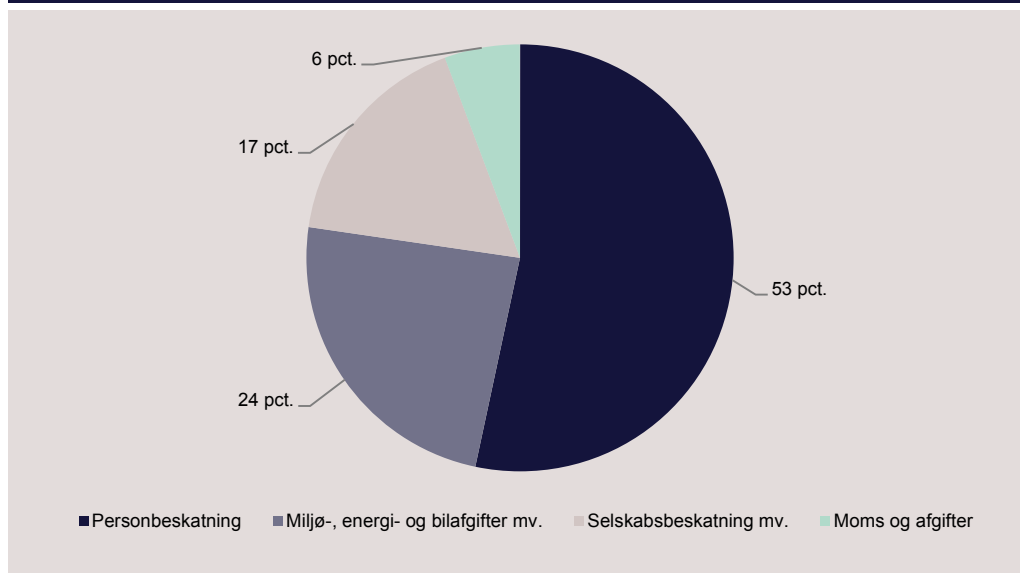
Skatteudgifterne fordelt på beskatningstyper

De 115 skatteudgifter kan fordeles på de fire overordnede beskatningstyper – *personbeskatning, miljø-, energi- og bilafgifter mv., selskabsbeskatning mv. og moms og afgifter*. Skatteudgifter indenfor personbeskatning udgør godt halvdelen af den umiddelbare provenuvirkning forbundet med de samlede skatteudgifter, mens skatteudgifter indenfor moms og afgifter udgør den mindste andel, *jf. figur 6.1*.

² Jf. fx Skatteministeriets notat *Provenu & Metode*, som kan findes på <http://www.skm.dk/skattetal/analyser-og-rapporter/rapporter/2013/juni/provenu-og-metode-regnemetoder-i-skatteministeriet>.

³ Almindelige skattelempelser skal dog opfylde Budgetlovens overordnede krav om, at det årlige strukturelle offentlige underskud højst må udgøre 0,5 pct. af BNP. Dette krav gælder for den samlede finanspolitik – herunder også omfanget af skatteudgifter.

⁴ På Skatteministeriets hjemmeside (www.skm.dk under fanen 'Skattetal') findes der en oversigt over samtlige 115 genberegne skatteudgifter samt en dybdegående beskrivelse af referencerammen og beregningsmetoden.

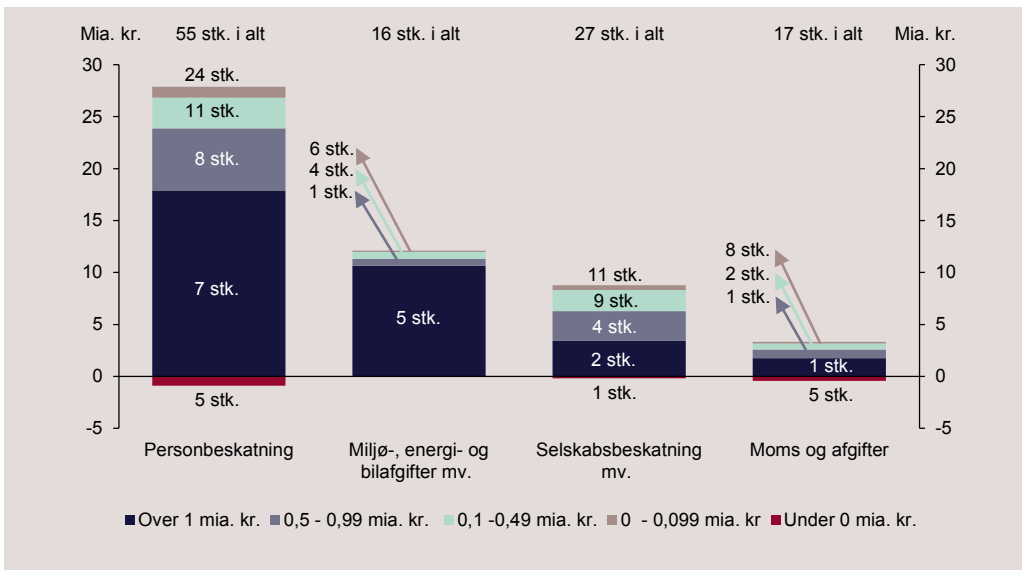
Figur 6.1. Skatteudgifter fordelt på beskatningstyper (andel af samlet mindreprovenu), 2017

Kilde: Egne beregninger.

På tværs af beskatningstyperne er der betydelig forskel på både antallet og størrelsen af skatteudgifterne. *Personbeskatning* omfatter flest – og flest store – skatteudgifter. Inden for personbeskatning er der således identificeret i alt 55 skatteudgifter, hvoraf syv er større end 1 mia. kr., jf. figur 6.2. De syv store skatteudgifter udgør tilsammen knap 18 mia. kr., svarende til knap 70 pct. af de samlede skatteudgifter på i alt 27 mia. kr. på personbeskatningsområdet.

Indenfor *miljø-, energi- og bilafgifter mv.* samt *moms og afgifter* er der identificeret henholdsvis 16 og 17 skatteudgifter. Provenuvirkningen af skatteudgifterne inden for miljø-, energi- og bilafgifter mv. er imidlertid godt fire gange større end inden for moms og afgifter. Det skyldes, at der inden for miljø-, energi- og bilafgifter mv. er fem store skatteudgifter, der hver er større end 1 mia. kr., og som samlet set udgør knap 11 mia. kr., hvilket svarer til knap 90 pct. af de samlede skatteudgifter på i alt ca. 12,1 mia. kr. på dette område. I modsætning hertil er der inden for moms og afgifter kun én ud af de 17 skatteudgifter, der overstiger 1 mia. kr. Denne ene skatteudgift udgør over halvdelen af de samlede opgjorte skatteudgifter på i alt ca. 2,9 mia. kr. inden for moms og afgifter.

Selskabsbeskatning mv. er det område, hvor antallet af skatteudgifter er næsthøjest. Her er identificeret 27 skatteudgifter. De tre største skatteudgifter har en provenuvirkning på i alt ca. 4,3 mia. kr., hvilket svarer til omfrent halvdelen af de samlede skatteudgifter inden for dette område.

Figur 6.2. Skatteudgifter fordelt på beskatningstyper (antal og størrelse), 2017


Anm.: Skatteudgifter med negativ provenuvirkning er skattesanktioner.

Kilde: Egne beregninger.

Den største enkeltstående skatteudgift findes inden for personbeskatning, hvor skatteudgiften ved *skattefritagelsen for børne- og ungedelse* umiddelbart skønnes at udgøre ca. 5,3 mia. kr. i 2017. Det svarer til ca. 11 pct. af de samlede skatteudgifter, jf. tabel 6.2. Skatteudgifterne ved *afgiftsfritagelse for vedvarende energi fra biomasse* og *skattefritagelse for boligstøtte, tilskud til byfornyelse mv.* skønnes umiddelbart at udgøre henholdsvis 4,3 mia. kr. og 4,2 mia. kr. i 2017. Det gør disse to skatteudgifter til de næst- og tredjestørste enkeltstående skatteudgifter.

Tabel 6.2. De største skatteudgifter fordelt på beskatningstyper, 2017

Hovedkategorier	Umiddelbar provenuvirkning Mio. kr. (2017-niveau)	Andel af samlede skatteudgifter Pct.
Personbeskatning (55 stk.)	27.000	53
<i>heraf de tre største:</i>		
Skattefritagelse for børne- og ungeydelse	5.330	11
Skattefritagelse for boligstøtte, tilskud til byfornyelse mv.	4.170	8
Nedslag i ejendomsværdibeskatning for folkepensionister og ejere af boliger anskaffet senest 1. juli 1998	2.475	5
Miljø-, energi- og bilafgifter mv. (16 stk.)	12.115	24
<i>heraf de tre største:</i>		
Afgiftsfritagelse for vedvarende energi fra biomasse	4.300	8
Fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr	2.750	5
Lavere dieselafgift for lastbiler og busser mv.	1.350	3
Selskabsbeskatning mv. (27 stk.)	8.590	17
<i>heraf de tre største:</i>		
Fradrag for fondes almennyttige uddelinger og hensættelser	2.000	4
Straksfradrag for udgifter til forskning og udvikling	1.425	3
Skattefritagelse for avancer på selskabers noterede porteføljeaktier	900	2
Moms og afgifter (17 stk.)	2.895	6
<i>heraf de tre største:</i>		
Momsfritagelse for personbefordring med kollektiv transport, taxi, fly mv.	1.750	3
Forlængede momskreditider for små og mellemstore virksomheder	850	2
Nulmoms på trykte aviser modregnet lønsumsafgift	425	1
Skatteudgifter i alt (115 stk.)	50.600	100

Kilde: Egne beregninger.

Personrettede og erhvervsrettede skatteudgifter

Fordelingen af skatteudgifter på beskatningstyper belyser imidlertid ikke, om den pågældende skatteudgift er rettet mod personer eller erhverv – dvs. hvorvidt den pågældende skatteudgift har til formål at gavne personer eller erhverv. Der vil endvidere være en række tilfælde, hvor både personer og erhverv har gavn af den konkrete skatteudgift. I forbindelse med vurderingen af, hvorvidt en skatteudgift er person- eller erhvervsrettet, er det således formålet eller hensigten med skatteudgiften, som er retningsgivende for grupperingen.

Fx indebærer forskerskatteordningen formelt en lempeligere personbeskatning til udenlandske forskere og nøglemedarbejdere, men formålet med ordningen er reelt rettet mod erhvervslivet, idet ordningen gør det lettere at tiltrække høj kvalificeret arbejdskraft til det danske arbejdsmarked. Således kan en skatteudgift, der medfører en lempeligere personbeskatning, godt være en erhvervsrettet skatteudgift. Omvendt betales den

reducerede afgiftssats for sukkerfri chokolade mv. formelt af erhvervene, men den lavere afgiftssats kommer forbrugerne til gode i form af lavere priser. Derfor er denne skatteudgift kategoriseret som personrettet.

Det skal dog bemærkes, at alle skatteudgifter i sidste ende kommer husholdningerne til gode, idet de erhvervsrettede skatteudgifter i vid udstrækning medfører enten højere aflønning eller lavere priser end ellers.

Blandt de 115 identificerede skatteudgifter vurderes 63 at være personrettede, 49 vurderes at være erhvervsrettede, og 3 skatteudgifter vurderes både at være både person- og erhvervsrettede, hvor der er grundlag for at foretage en konkret kvantitativ fordeling. Nogle af de 115 skatteudgifter vurderes at være både person- eller erhvervsrettede, uden at der er grundlag for at fastslå den konkrete kvantitative fordeling. I disse tilfælde er skatteudgiften fordelt efter, hvorvidt skatteudgiften i overvejende grad er person- eller erhvervsrettet⁵.

Samlet set skønnes de personrettede skatteudgifter at udgøre ca. 31,5 mia. kr. svarende til godt 62 pct. af de samlede skatteudgifter og ca. 1,5 pct. af BNP. De erhvervsrettede skatteudgifter skønnes at udgøre ca. 19,1 mia. kr. svarende til knap 38 pct. af de samlede skatteudgifter og ca. 0,9 pct. af BNP, *jf. tabel 6.3.*

Tabel 6.3. Skatteudgifter fordelt på person- og erhvervsretning, umiddelbar provenuvirkning, 2017

	Antal	Mia. kr. (2017-niveau)	Pct. af BNP
Personrettede skatteudgifter	66	31,5	1,5
Ordninger vedrørende personbeskatning	49	24,0	1,1
Ordninger vedrørende miljø-, energi- og bilafgifter mv.	5	5,2	0,2
Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv.	2	0,5	0,0
Ordninger vedrørende moms og afgifter	10	1,8	0,1
Erhvervsrettede skatteudgifter	52	19,1	0,9
Ordninger vedrørende personbeskatning	6	3,0	0,1
Ordninger vedrørende miljø-, energi- og bilafgifter mv.	14	6,9	0,3
Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv.	25	8,1	0,4
Ordninger vedrørende moms og afgifter	7	1,1	0,0
Skatteudgifter i alt	115¹⁾	50,6	2,4

Anm.: Nogle skatteudgifter er rettet mod både personer og erhverv. I disse tilfælde er der konkret taget stilling til, om skatteudgiften i overvejende grad kan betegnes som erhvervs- eller personrettet.

1) For tre skatteudgifter er der anvendt en konkret fordelingsnøgle til at beregne fordelingen mellem den person- og erhvervsrettede andel, *jf. tabel 6B1 i appendiks 6B.* Derfor udgør summen af person- og erhvervsrettede skatteudgifter i tabellen 118, selvom det samlede antal skatteudgifter udgør 115.

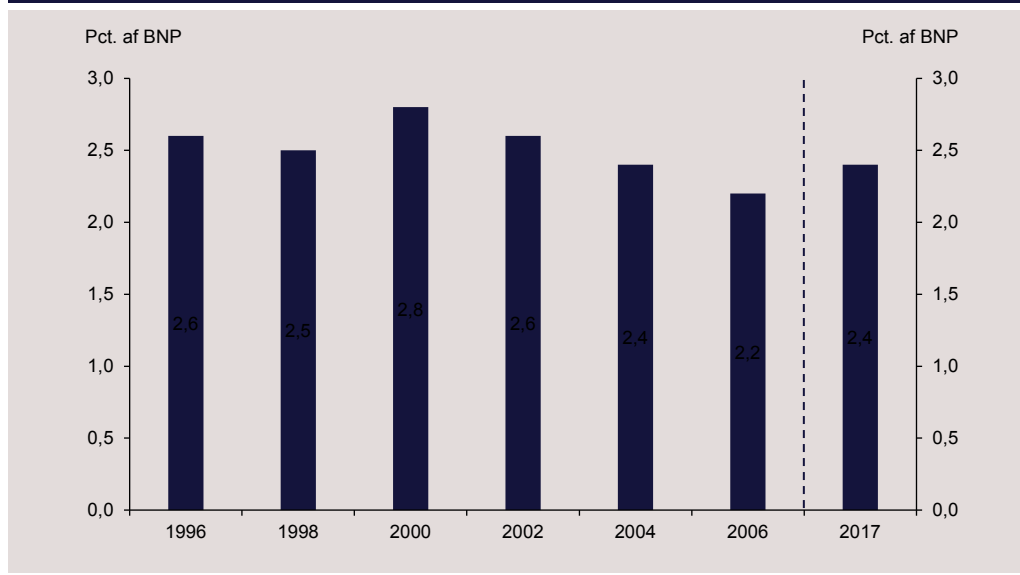
Kilde: Egne beregninger.

⁵ Eksempelvis er *afgiftsfritagelse for let øl og hvidtøl* i overvejende grad rettet mod de personer, som køber let øl og hvidtøl, mens erhvervene kun i beskedent omfang får gavn af skatteudgiften, idet deres indkøb af let øl og hvidtøl vurderes begrænset. Skatteudgiften anses ikke for at være branchestøtte til producenterne af øl med lavt alkoholindhold.

Tidligere opgørelser af skatteudgifterne

Som nævnt skønnes de samlede skatteudgifter i 2017 at udgøre 2,4 pct. af BNP. Den sidste forudgående samlede opgørelse af skatteudgifterne er fra 2006, hvor skatteudgifterne skønnes til ca. 2,2 pct. af BNP, *jf. figur 6.3*. Niveaue for skatteudgifterne i 2017 svarer således nogenlunde til niveauet i 2006 opgjort i forhold til økonomiens størrelse.

Figur 6.3. Skatteudgifter i Danmark, 1996-2006 og 2017



Kilde: Finanslovsforslagene i perioden 1998-2006 og egne beregninger.

Den første omfattende undersøgelse af skatteudgifter i Danmark blev foretaget i 1996⁶, hvor en tværministeriel arbejdsgruppe identificerede og beregnede omfanget af skatteudgifter i Danmark. I perioden fra 1998 til 2006 blev omfanget af skatteudgifter afrapporteret som bilag til det årlige finanslovsforslag.

Siden 2007 er skatteudgifterne blevet offentliggjort på Skatteministeriets hjemmeside. Listen af skatteudgifter er siden 2007 årligt blevet opdateret, når der er blevet indført nye skatteudgifter eller sket ændringer i eksisterende skatteudgifter i det forgangne folketingsår, men der er ikke sket en løbende, systematisk opdatering af skatteudgifterne⁷. Nye skatteudgifter og ændringer til eksisterende skatteudgifter er nærmere beskrevet i de

⁶ Arbejdet blev foretaget af en tværministeriel arbejdsgruppe bestående af Finansministeriet, Skatteministeriet, Økonomiministeriet og Erhvervsministeriet, *jf. rapporten Skatteudgifter i Danmark*, oktober 1996.

⁷ Siden 2006 er der blevet udarbejdet en række skøn over udvalgte skatteudgifter fx i forbindelse med politiske forhandlinger og besvarelse af folketingsspørgsmål mv., men der er ikke foretaget en systematisk, løbende gennemgang af samtlige skatteudgifter.

lovforslag, hvori de indgår. I lovforslagene beskrives, hvori skatteudgiften består, formålet samt hvilke grupper af skatteydere, der umiddelbart opnår en økonomisk fordel ved skatteudgiften.

6.3 Skatteudgifter i internationalt perspektiv

I internationalt regi har EU og OECD fokus på at øge gennemsigtigheden omkring opgørelsen af skatteudgifter, så skatteudgifterne bliver lige så synlige som de direkte udgifter i forbindelse med fastlæggelsen af de årlige budgetter. EU har i den forbindelse stillet krav om, at alle medlemslandene jævnligt foretager og offentliggør en opgørelse af deres skatteudgifter.

Behovet for synlighed om skatteudgifterne skal ifølge OECD blandt andet ses i lyset af, at nogle lande systematisk anvender skatteudgifter til at foretage målrettede skattelemper, hvilket kan føre til, at de generelle skatte- og afgiftssatser skal øges for at generere et tilstrækkeligt stort skatteprovenu. Dette er uhensigtsmæssigt i et samfundøkonomisk perspektiv, hvis de pågældende skatteudgifter ikke indebærer et større samfundøkonomisk afkast end en generel nedsættelse af skatte- og afgiftssatserne.

Manglende gennemsigtighed vedrørende omfanget af skatteudgifter kan endvidere føre til, at eksisterende skatteudgiftsordninger, der har stor samfundsgavnlig effekt, ikke forbedres, eller at samfundsgavnlige tilskudsordninger nedprioriteres til fordel for mindre samfundsgavnlige skatteudgifter.

Til trods for det internationale fokus findes der ingen kvantitative internationale opgørelser, der løbende sammenstiller udviklingen i landenes skatteudgifter. Dette skal ikke mindst ses i lyset af, at opgørelser af skatteudgifter er følsomme over for valget af både referenceramme og opgørelsesmetode. Derfor er internationale sammenligninger mere af kvalitativ end af kvantitativ karakter. Det afspejler, at de enkelte lande ofte har deres egne definitioner og fortolkninger af deres referenceramme, som afhænger af den konkrete indretning af landenes skattesystemer. Derfor kan det ofte være svært at afgøre, om forskelle i det opgjorte omfang af skatteudgifter på tværs af lande bunder i reelle forskelle eller er drevet af valg og fortolkning af referencerammen.

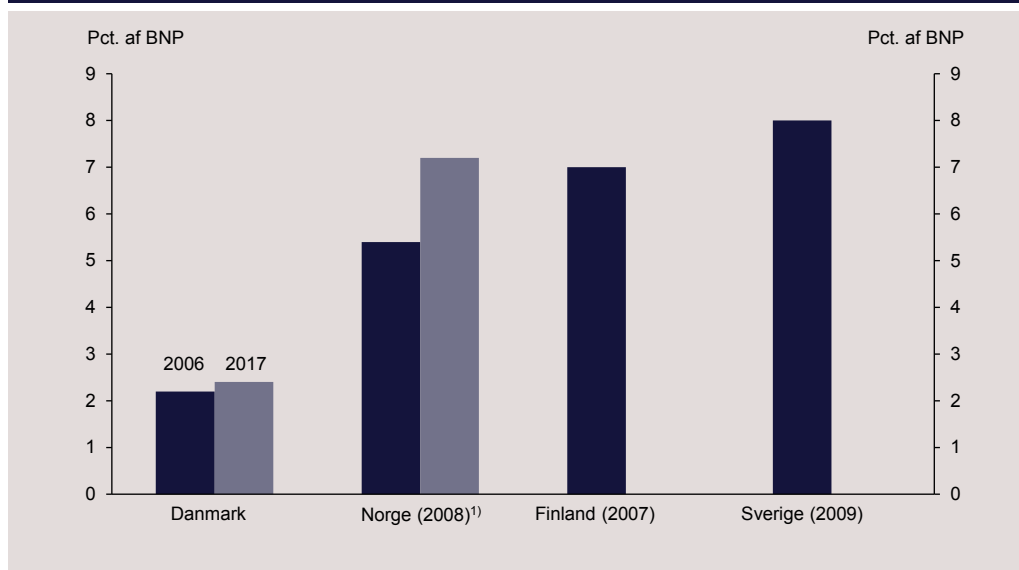
Til trods for de udfordringer, som internationale sammenligninger er forbundet med, er det vurderingen, at det opgjorte niveau for skatteudgifterne i Danmark er forholdsvis lavt i internationalt perspektiv.

I 2009 blev der nedsat en nordisk arbejdsgruppe⁸, som havde til formål at belyse problemstillinger knyttet til håndtering af skatteudgifter. Arbejdsgruppens rapport indeholdt blandt andet en detaljeret gennemgang af

⁸ *Tax Expenditures in the Nordic Countries – A report from a Nordic working group*, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009.

landenes metodevalg og skøn for skatteudgifter mv. Rapporten viste, at det danske niveau for skatteudgifterne på daværende tidspunkt var det laveste blandt de nordiske lande. Skatteudgifterne i Danmark blev således opgjort til ca. 2,2 pct. af BNP (2006-tal⁹), mens skatteudgifterne i Norge, Finland og Sverige vurderedes at være omtrent 2-3 gange større, *jf. figur 6.4.*

Figur 6.4. Skatteudgifter i nordiske lande i udvalgte år



Anm.: I rapporten fremgår det blandt andet, at de fire lande i større eller mindre grad anvender den såkaldte *lovgivningsmæssige tilgang*, som referenceramme, *jf. appendiks 6A*. Dermed er de opgjorte forskelle ikke påvirket af valget af referenceramme, men kun af forskellige fortolkninger af referencerammen.

1) I rapporten er skatteudgifterne opgjort som andel af Norges samlede BNP. I den grå søjle er skatteudgifterne opgjort som andel af Norge fastlands-BNP.

Kilde: Egne beregninger og *Tax Expenditures in the Nordic Countries – A report from a Nordic working group*, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009.

Det relativt høje niveau for skatteudgifterne i Sverige skyldes blandt andet, at Sverige har differentierede momssatser, hvilket svenskerne anser for at være skatteudgifter. Dermed betragtes forskellen mellem den generelle momssats og de reducerede momssatser på visse fødevarer, bøger, offentlig transport mv. som skatteudgifter. Desuden giver den svenske avancebeskatning af boligafkast mulighed for, at skattebetalingen under visse omstændigheder kan udskydes, indtil boligmarkedet helt forlades. Denne skatteudskydelse betragter svenskerne ligeledes som en skatteudgift.

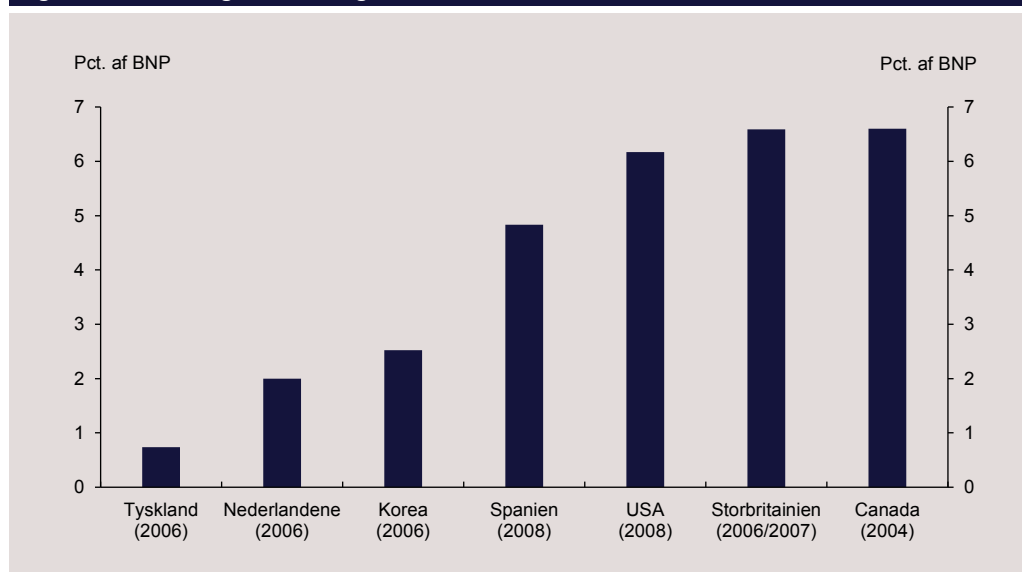
⁹ I rapporten angives opgørelsen for Danmark som et 2009-tal. Der er dog tale om en fremskrivning af det opgjorte niveau fra 2006. I beregningen forudsættes det opgjorte niveau fra 2006 at følge udviklingen i BNP, så skatteudgifterne både i 2006 og 2009 skønnes at udgøre 2,2 pct. af BNP.

Det høje niveau for skatteudgifterne i *Finland* skyldes blandt andet, at beskæftigelsesfradraget og fradraget for renteudgifter i Finland anses som skatteudgifter. Skatteudgiftsniveauet for *Norge* skal blandt andet ses i lyset af, at nordmændene – ligesom svenskerne – anser deres differentierede momsatsen som skatteudgifter.

I 2010 udgav OECD en rapport¹⁰, som primært havde til formål at belyse anvendelsen af skatteudgifter gennem undersøgelser af praksis i udvalgte medlemslande. Hensigten var blandt andet at opnå en bedre forståelse for de tekniske og politiske spørgsmål, der knytter sig til anvendelsen af skatteudgifter. OECD påpegede i den forbindelse, at sammenligninger af de opgjorte niveauer bør ansues som værende af kvalitativ karakter. Det skyldes, at selv tilsyneladende signifikante forskelle i de opgjorte skatteudgifter kan være drevet af ganske små forskelle i landenes fortolkning af referencerammen.

Med dette *in mente* indikerer resultaterne dog, at lande som Storbritannien, USA, Canada og Spanien i perioden 2004-2008 havde relativt høje niveauer for skatteudgifter, mens lande som Tyskland, Nederlandene og Korea umiddelbart havde væsentligt lavere skatteudgiftsniveauer, *jf. figur 6.5*.

Figur 6.5. Skatteudgifter i udvalgte OECD-lande



Anm.: I OECD rapporten angives to niveauer for skatteudgifter - landenes eget indberettede niveau og et revideret niveau, hvor OECD i nogle tilfælde har foretaget en reklassifikation af de angivne skatteudgifter. Figuren viser landenes indberettede niveau. Reklassifikationen har kun væsentlig betydning for Storbritannien. Her udgør forskellen godt 6 pct.-point. Denne forskel skyldes blandt andet, at Storbritannien i deres opgørelse *ikke* har indberettet skatteudgifter indenfor kapitalindkomstområdet, hvorimod OECD angiver, at skatteudgifterne på kapitalindkomstområdet skønnes at udgøre ca. 3 pct. af BNP.
Kilde: *Tax Expenditures in OECD Countries* (2010).

¹⁰ *Tax Expenditures in OECD Countries* (2010).

6.4 Skatteudgifter og offentlige direkte tilskud

Den økonomiske litteratur giver ingen entydige svar på, om en skatteudgift eller et direkte tilskud er det bedste instrument til at håndtere et givent politisk eller samfundsøkonomisk hensyn. Hvilket instrument, der er bedst, vil således afhænge af det konkrete formål. Fx er det i litteraturen inden for *forskning og udvikling (FoU)* ikke muligt at give et eksakt bud på den "optimale balance" i vægtningen mellem skatteincitamenter og direkte tilskud til private forsknings- og udviklingsaktiviteter, *jf. boks 6.1*.

Boks 6.1. Effekter af skatteincitamenter og direkte tilskud til privat forskning og udvikling

I et norsk studie af forskellige instrumenter til fremme af FoU-aktiviteter konkluderer *Hæge-land og Møen (2007)*, at skatteincitamenter (skatteudgifter) har større virkning på private FoU-aktiviteter og afkastet af virksomhedens projekter end tilskud fra den norske forskningskomité.

I modsætning hertil finder *DEA (2017)*, at skatteincitamenter generelt *ikke* har en signifikant større effekt end direkte tilskud. Det konkluderes mere præcist, at skatteincitamenter er mere effektive på kort sigt, mens direkte tilskud er mere effektive på lidt længere sigt.

Den relative effekt af skatteincitamenter og direkte tilskud afhænger blandt andet af virksomhedernes opbygning. Fx vil visse nye virksomheder ikke få fuldt udbytte af skatteincitamenter grundet begrænset likviditet i opstartsfasen. I sådanne tilfælde kan direkte offentlige tilskud være til større gavn (*Busom et al, 2011*).

I et studie af canadiske virksomheder finder *Bérubé og Mohnen (2009)*, at virksomheder, der både modtager støtte via skattesystemet og direkte tilskud, udvikler flere nye produkter og har mere succes med at kommercialisere deres produkter end virksomheder, der kun modtager indirekte tilskud via skattesystemet. Dette understøttes af *Falk et al. (2009)*, der ligeledes finder, at skatteincitamenter og direkte tilskud har komplementerende effekter. I modsætning til dette finder *Dumont (2013, 2015)* og *Montmartin og Herrera (2015)*, at direkte tilskud og skatteincitamenter i et vist omfang erstatter hinanden.

Kilde: OECD (2016), *R&D Tax Incentives: Evidence on design, incidence and impacts* og DEA (2017), *On the effects of research and development: A literature review*.

Direkte tilskud vil typisk være udformet som (ansøgningsbaserede) puljer, der er målrettet bestemte formål eller projekter. Der vil typisk være administrative omkostninger forbundet med ansøgning, udvælgelse og tilde-ling af midler fra disse puljer. Tildelingen af midlerne indebærer desuden risiko for at udvælge de "forkerte" projekter. Udmøntningen af direkte tilskud er således typisk styret fra centralt hold, og det samlede omfang af tilskuddet vil typisk være begrænset af det loft, der normalt vil være over puljen.

Skatteudgifter vil typisk indebære relativt lave administrative omkostninger sammenlignet med direkte tilskud. Samtidig vil omfanget (og den konkrete anvendelse) af skatteudgiften afhænge af de private husholdningers

og virksomheders benyttelse af de pågældende ordninger. I forbindelse med skatteudgifter er der derfor ikke de samme muligheder for løbende udgiftsstyring fra centralt hold som ved direkte offentlige tilskud. Det skyldes blandt andet, at den samlede benyttelse af de pågældende ordninger er uden loft og først kan måles bagudrettet, fx i forbindelse med årsopgørelser og regnskabsaflægning. Derudover vil skatteudgifter normalt være mindre målrettet specifikke formål end direkte tilskud.

Skatteudgifters virkning på skattetrykket

Finansiering af tilskudsordninger sker primært gennem skatter og afgifter. Denne skatteopkrævning kan undgås, såfremt tilskuddene i stedet gives som skatteudgifter. Eksempelvis vil bruttoficering af *børne- og ungdomsuddannelsen* isoleret set øge skattetrykket, da niveauet for både offentlige indtægter og udgifter øges, *jf. afsnit 1.1*. Dermed vil indførelse af en skatteudgift fremfor en tilskudsordning umiddelbart nedbringe statens finansieringsbehov, og således vil lande, som har en relativt høj anvendelse af direkte tilskudsordninger, alt andet lige have et højere skattetryk end lande, der i højere grad benytter sig af indirekte tilskud i form af skatteudgifter.

Omvendt kan målrettede skatteudgifter afbøde de samfundsøkonomiske omkostninger ved at have høje skatter (og dermed muliggøre et højere skattetryk end ellers). Fx hvis differentierede skatte- og afgiftssatser benyttes til at sætte en høj generel afgiftssats, men en lav afgiftssats (skatteudgift) for udvalgte grupper eller aktiviteter, der er særligt mobile eller påvirkelige af skatteincitamenter. Som eksempel kan nævnes forskerskatteordningen, der modvirker topskattens forvridende effekt på virksomhedernes muligheder for at tiltrække udenlandske højtlojnnede specialister.

6.5 Skatteudgifternes virkning på de offentlige finanser

Skatteudgifterne er som nævnt beregnet via den såkaldte *mindreprovenumetode*. Det svarer til det *umiddelbare* mindreprovenu forbundet med skatteudgifterne – og det umiddelbare merprovenu, det offentlige hypotetisk ville opnå, hvis skatteudgifterne blev afskaffet. Ønsker man derimod at beregne skatteudgifternes reelle virkning på de offentlige finanser, vil det kræve, at provenuberegningerne også omfatter provenuvirkningerne af det såkaldte automatiske tilbageløb af moms og afgifter samt de adfærdsmæssige konsekvenser i form af ændret arbejdsudbud og investeringsbeslutning mv.

Størrelsen af det automatiske tilbageløb via moms og afgifter (tilbageløbsprocenten) varierer mellem de forskellige skatteudgifter og afhænger blandt andet af, om skatteudgiften indebærer en skattelempe for husholdninger eller for erhverv. Tilbageløbsprocenten kan variere fra at være relativ beskedent til at være op mod 55 pct. i særlige tilfælde. Tilbageløbsprocenten er kun beregnet for en mindre del af skatteudgifterne, hvorfor det ikke umiddelbart er muligt at opgøre den gennemsnitlige tilbageløbsprocent for skatteudgifterne under ét.

Ligeledes er der stor forskel på, hvordan skatteudgifterne – eller en afskaffelse heraf – påvirker adfærden hos borgere og virksomheder. Typisk forvrider skatter og afgifter adfærden hos borgere og virksomheder. Derfor indebærer skatteudgifter, som svarer til en skattelempe, ofte en positiv afledt effekt på arbejdsudbud, investeringer mv.

Tilsvarende vil *afskaffelse* af en skatteudgift, hvilket svarer til en *skatteforhøjelse*, ofte indebære en negativ afledt adfærdsvirkning på arbejdsudbuddet mv. For en række skatteudgifter vurderes den samlede adfærdsvirkning ved en afskaffelse dog at være omtrent neutral, og for nogle skatteudgifter kan en afskaffelse ligefrem være forbundet med en positiv adfærdseffekt. En positiv adfærdseffekt kan fx opstå, når den såkaldte *indkomsteffekt* dominerende – dvs. hvor skatteudgiften i udgangspunktet reducerer arbejdsudbuddet mv. En positiv adfærdseffekt kan også opstå, hvis en skatteudgift ikke reducerer de eksisterende forvriddinger i skattesystemet, men i stedet har skabt nye forvriddinger. Graden af adfærdsvirkning (selvfinansieringsgraden) er kun vurderet for en mindre del af skatteudgifterne.

For skatteudgifter, der adresserer et samfundsøkonomisk hensyn – og hvor eksistensen af skatteudgiften derfor indebærer en særlig stor positiv adfærdseffekt – vil en hypotetisk afskaffelse også indebære en særlig stor negativ adfærdseffekt i form af et lavere arbejdsudbud, færre investeringer mv.

Der foreligger som nævnt ikke en opgørelse af skatteudgifternes samlede provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd, og det er således ikke på det foreliggende grundlag muligt at beregne virkningen på de offentlige finanser, såfremt alle skatteudgifter blev afskaffet. Det må dog forventes, at skatteudgifternes samlede virkning på de offentlige finanser (efter tilbageløb og adfærd) er betydeligt lavere end de godt 50^{1/2} mia. kr., der svarer til det umiddelbare mindreprovenu ved samtlige skatteudgifter. Hertil kommer, at afskaffelse af nogle skatteudgifter må forventes at påvirke velstand og beskæftigelse negativt, *jf. afsnit 6.2*.

Eksempler på provenuberegninger efter tilbageløb og adfærd for udvalgte skatteudgifter

Til illustration af skatteudgifternes samlede virkning på de offentlige finanser er der foretaget en beregning af provenuvirkningerne efter tilbageløb og adfærd for *tre* udvalgte skatteudgifter. De tre skatteudgifter har forskellig karakter og hører til blandt de største skatteudgifter inden for deres beskatningstyper eller er blandt de skatteudgifter, der traditionelt fokuseres meget på. Beregningerne illustrerer den isolerede provenuvirkning ved en hypotetisk *afskaffelse* af de tre skatteudgifter, dvs. svarende til provenuvirkningen ved tre skattestramninger¹¹.

Den enkelte skatteudgifts selvfinansieringsgrad kan give en indikation på, i hvilken grad skatteudgiften kan begrundes ud fra et samfundsøkonomisk hensyn, *jf. afsnit 6.2*. Eksempelvis vil en *høj selvfinansieringsgrad* være

¹¹ I beregningerne er der ikke taget stilling til anvendelsen af merprovenuet. De angivne adfærdsvirkninger er således et udtryk for den ukompenserede selvfinansieringsgrad.

udtryk for, at skatteudgiften indebærer en stor afledt (positiv) adfærdsvirkning og dermed ud fra et samfundsøkonomisk perspektiv er mere hensigtsmæssig end andre skattelempler (med lavere selvfinansieringsgrader).

En afskaffelse af en skatteudgift vil i nogle tilfælde have meget store fordelingsmæssige konsekvenser, som afviger fra skatteudgiftens oprindelige hensigt. Eksempelvis skønnes en hypotetisk afskaffelse af *skattefritagelsen for børne- og ungeydelsen* at medføre, at det årlige tilskud på knap 15 mia. kr. umiddelbart reduceres med ca. 5,3 mia. kr., *jf. søjle (1) i tabel 6.4*. Merprovenuet efter tilbageløb skønnes at udgøre godt 4,0 mia. kr., *jf. søjle (2) i tabel 6.4*. Det såkaldte *tilbageløb* på ca. 1,3 mia. kr. afspejler, at staten får færre indtægter, fordi afskaffelsen af *skattefritagelsen for børne- og ungeydelsen* reducerer borgernes disponible indkomster og dermed deres forbrug af moms- og afgiftspålagte varer.

Afskaffelsen af *skattefritagelsen for børne- og ungeydelsen* vil for størstedelen af modtagerne være forbundet med en såkaldt *negativ indkomsteffekt*. Det indebærer isoleret set en positiv virkning på arbejdsudbuddet, idet modtagerne vil skulle arbejde mere for at opnå den samme indkomst efter skat. Derudover vil den skattepligtige indkomst stige, hvilket for nogle modtagere fører til en stigende marginalsat, hvorved der også vil være en såkaldt *negativ timeeffekt*. Denne effekt vil isoleret set reducere arbejdsudbuddet, idet gevinsten ved sidst tjente krone falder. Samlet skønnes en afskaffelse af børne- og ungeydelsen at medføre et øget arbejdsudbud, svarende til en positiv adfærdseffekt på 235 mio. kr., *jf. søjle (3) i tabel 6.4*.

I beregningen af virkningerne en af hypotetisk afskaffelse af skatteudgiften er der som udgangspunkt ikke lagt op til at kompensere for, at overførselsindkomsten (børne- og ungeydelsen) bliver skattepligtig for børnefamilierne. Dermed afspejler provenuberegningen i *tabel 6.4* ikke den politiske hensigt, da det samlede tilskud på knap 15 mia. kr. umiddelbart reduceres med omtrent en tredjedel.

Det må derfor formodes, at en eventuel afskaffelse af *skattefritagelsen for børne- og ungeydelse* i praksis ville blive gennemført som en provenuneutral omlægning i form af en bruttoficering af ydelsen og indførelse af skattepligt. En hypotetisk bruttoficering ville samlet set indebære en beskedent negativ effekt på arbejdsudbuddet, da indkomsteffekten stort set vil blive elimineret, mens der vil være en negativ timeeffekt ved, at nogle skatteydere vil skulle betale topskat af børne- og ungeydelsen.

Den lempelige beskatning af *forskere og nøglemedarbejdere* (den såkaldte forskerskatteordning) medfører, at danske virksomheder har lettere ved at tiltrække højt kvalificeret udenlandsk arbejdskraft, idet ordningen gør det muligt at tilbyde en attraktiv indkomstbeskatning i et internationalt perspektiv. Det skal ses i lyset af, at den almindelige danske indkomstbeskatning for højtlønnede er forholdsvis høj i international sammenhæng. Derfor vil en hypotetisk afskaffelse af *forskerskatteordningen* betyde, at danske virksomheder får sværere ved at tiltrække udenlandske medarbejdere end i dag.

Tabel 6.4. Illustrative provenuskøn ved hypotetisk afskaffelse af udvalgte skatteudgifter

2017-niveau	Rettet mod	Umiddelbart merprovenu	Merprovenu efter tilbageløb	Adfærd	Merprovenu efter tilbageløb og adfærd	Selvfinansieringsgrad
		(1)	(2)	(3)	(4)=(2)+(3)	(5)=- (3)/(2)
		Mio kr.	Mio kr.	Mio kr.	Mio kr.	Pct.
Skattefritagelse for børne- og ungeydelsen ¹⁾	Personer	5.330	4.025	235	4.260	-6
Forskerskatteordningen ²⁾	Erhverv	800	680	-545	135	80
Nulmoms på trykte aviser ³⁾	Erhverv	400	325	-25	300	3½
<i>Memopost: Lavere bundskattesats, jf. appendiks 3C</i>	<i>Personer</i>	<i>1.000</i>	<i>760</i>	<i>-60</i>	<i>700</i>	<i>8</i>
<i>Memopost: Reduktion af topskattesatsen, jf. appendiks 3C</i>	<i>Personer</i>	<i>1.000</i>	<i>760</i>	<i>-260</i>	<i>500</i>	<i>34</i>

Anm.: Tilbageløbsfaktoren er forskellig og afhænger af om der er tale om personskatter, moms eller forskellige afgifter. For skatteudgifter, der vedrører personbeskatning, regnes der typisk med et tilbageløbssats på 24,5 pct.

1) Beregningen er foretaget på baggrund af Lovmodellen på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen.

2) Forskerskatteordningen omfatter primært udlændinge, som har et lavere afgiftspligtigt forbrug i Danmark end danskere. Derfor vil tilbageløbsfaktoren være lavere end 24,5 pct. Det er beregningsteknisk forudsat en tilbageløbsprocent på 15 pct. Der er betydelige usikkerheder om de afledte effekter ved ændringer i ordningen. Til illustration af provenuvirkningen ved en afskaffelse af forskerskatteordningen blev der i forbindelse med besvarelse af spørgsmål 195 af 27. januar 2017 fra Skatteudvalget anvendt en selvfinansieringsgrad på ca. 80 pct. Den anvendte selvfinansieringsgrad var baseret på en undersøgelse på danske data, der tyder på, at der ved marginale skatteændringer er relative store virkninger på medarbejdermobiliteten blandt højt kvalificeret arbejdskraft. Selvfinansieringsgraden ved en fuld afskaffelse af ordningen må derfor forventes at være lavere end de 80 pct.

3) Nulmoms for trykte aviser afviger fra den generelle regel og udgør dermed en skatteudgift i henhold til den fastlagte referenceramme. Til gengæld pålægges trykte aviser en lønsumsafgift på 3,54 pct. af værdien af avissalget, som isoleret set er en skattesanktion. Det er modregnet ved opgørelse af (netto)skatteudgiften. Det er forudsat, at den negative afledte virkning på momsprovenuet, som isoleret set følger af faldet i avisomsætningen, modsvares af en forøgelse af andet momspligtigt forbrug. Der er således set bort fra, at forbrugsadfærden medfører, at afgiftsindholdet i husholdningernes forbrug stiger marginalt, da det faldende avisforbrug medfører, at momspligtigt forbrug erstattes af moms- og afgiftspligtigt forbrug. Denne effekt ville i beskedent omfang reducere den negative adfærdseffekt.

Kilde: Egne beregninger.

I det lys skønnes de adfærdsmæssige konsekvenser knyttet til denne skatteudgift at være relativt høje (højere end ved en reduktion af topskattesatsen), da et lavere antal udenlandske medarbejdere vil resultere i, at det samlede arbejdsudbud og (ikke mindst) skattegrundlag i Danmark reduceres. Skatteudgiften kan derfor i høj grad begrundes med, at den hjælper virksomhederne med at rekruttere højt kvalificerede (og højt lønnede) medarbejdere, hvilket er gavnligt ud fra en samfundsøkonomisk betragtning. Den relativt lave skattesats kompenseres af, at de omfattede af ordningen har høje lønninger. Derfor er skattebetalingen i kroner relativt høj.

En hypotetisk afskaffelse af skatteudgiften knyttet til nulmoms for trykte aviser skønnes at have begrænsede samlede adfærdsmæssige konsekvenser og dermed en relativt lav selvfinansieringsgrad. Således må en afskaffelse af nulmomsen påregnes at medføre en nedgang i beskæftigelsen i avisbranchen, men de afskadede vil erfaringsmæssigt i vid udstrækning kunne opnå beskæftigelse i andre brancher.

Derfor vil det ud fra et samfundsøkonomisk synspunkt som udgangspunkt være mere hensigtsmæssigt at anvende provenuet på skattelempelser, der har et større samfundsøkonomisk afkast (højere selvfinansieringsgrad). Ordningen er således i overvejende grad udtryk for en politisk prioritering om at støtte avisbranchen, idet nulmomsen medfører, at priserne på aviser bliver lavere end ellers.

Den relativt lave selvfinansieringsgrad dækker over en beskedent negativ arbejdsudbudseffekt, som følge af at avisforbruget pålægges moms, hvilket svarer til en reduktion af nettolønnen og reducerer danskernes forbrugsmuligheder ved en given indkomst. Det mindsker filskyndelsen til at arbejde.

Appendiks 6A. Referenceramme og beregningsmetode

For at kunne identificere og beregne skatteudgifter skal der foretages to centrale valg. For det *første* er det nødvendigt at vælge en referenceramme for skatteudgifterne. Referencerammen er udtryk for, hvordan beskatningen ville være i fravær af skatteudgifter (den generelle skatteregel), og er bestemmende for, hvordan de enkelte skatteudgifter identificeres. For det *andetskal* der tages stilling til valg af beregningsmetode. Valg af beregningsmetode har betydning for, hvordan de provenumæssige konsekvenser knyttet til den enkelte skatteudgift opgøres. I praksis vil identifikationen af en skatteudgift dog i nogen grad være forbundet med skøn.

Referencerammen

Referencerammen for skatteudgifter bruges til at identificere, om en ordning er en skatteudgift eller ej. Der findes ikke en entydig referenceramme. Det indebærer, at der i international sammenhæng anvendes forskellige referencerammer til at identificere skatteudgifter, jf. *boks 6A.1*.

Boks 6A.1. Referencerammer for skatteudgifter

Typisk anvendes en af følgende tre typer af referencerammer:

Den konceptuelle tilgang (the conceptual approach), hvor en normativ skattestruktur benyttes som referenceramme. Her defineres skatteudgifter således som afvigelser i forhold til en normativ skattestruktur.

Den lovgivningsmæssige tilgang (the legal approach), hvor hovedreglerne i skattesystemet benyttes som referenceramme. Her defineres skatteudgifter således som afvigelser i forhold til hovedreglerne i skattesystemet.

Den tilsvarende tilskuds tilgang (the analogous subsidy approach), hvor referencerammen er direkte tilskud. Her bliver indirekte tilskud defineret som skatteudgifter, når det indirekte tilskud tydeligvis svarer til et direkte tilskud.

Skatteministeriet anvender *den lovgivningsmæssige tilgang*¹², hvor referencerammen for opgørelse af skatteudgifter er de generelle regler i den gældende skatte- og afgiftslovgivning¹³. Således baseres identifikation og opgørelse af skatteudgifter på afvigelser i forhold til skattesystemets generelle regler:

- En *skatteudgift* defineres som en *begunstigende afvigelse* fra de generelle skatte- og afgiftsregler, der medfører lavere umiddelbar skattebetaling fra bestemte typer af aktiviteter eller grupper af skatteydere.

¹² De øvrige nordiske lande benytter også denne tilgang, hvilket angives i rapporten *Tax Expenditures in the Nordic Countries – A report from a Nordic working group*, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009.

¹³ Se Skatteministeriets *Referenceramme for Skatteudgifter* på www.skm.dk under fanen 'Skattetal'.

- En *skattesanktion* defineres som en *skærpende afvigelse* fra de generelle skatte- og afgiftsregler, der medfører højere umiddelbar skattebetaling fra bestemte typer af aktiviteter eller grupper af skatteydere.

Med denne tilgang baseres identifikation og opgørelse af skatteudgifter således på afvigelser i forhold til det gældende skattesystems hovedregler og kan dermed ikke tages til indtægt for, om de identificerede afvigelser er "gode" eller "dårlige" i forhold til et normativt benchmark. De beregnede skatteudgifter kan således ikke tillægges en normativ fortolkning.

For hver enkelt skatteudgift bliver der foretaget en konkret vurdering af, om den pågældende regel/ordning kan defineres som en skatteudgift eller ej. For at sikre at opgørelsen af de enkelte skatteudgifter bliver foretaget efter en gennemgående retningslinje og kun i beskedent omfang påvirkes af individuelle skøn, er det vigtigt, at der findes en fælles referenceramme.

Det er væsentligt at være opmærksom på, at den direkte modtager af en skatteudgift ikke nødvendigvis er den, der i sidste ende har gavn af skatteudgiften. En skatteudgift, der fx er tilknyttet et forbrugsgode, kommer ikke nødvendigvis producenten til gode, men kan medføre, at borgerne får lavere forbrugerpriser mv.

Indretningen af skattelovgivningen indebærer, at der eksisterer særlige typer af regelsæt, hvor det i forbindelse med opgørelse af skatteudgifter kræves, at der tages særskilt stilling hertil. Fx anses EU-direktiver for at være en del af referencerammen, selvom de principielt afviger fra hovedreglerne i skatte- og afgiftslovgivningen, *jf. boks 6A.2*. Desuden er der behov for, at nogle skatteudgifter skal opgøres som nettoskatteudgifter. Det gælder fx beskatningen af finansielle virksomheder, hvor regelsættet både indeholder en skatteudgift (nulmoms) og en skattesanktion (lønsafgift).

Boks 6A.2. Præcisering af den lovgivningsmæssige tilgang

Det kræver en nærmere præcisering af referencerammen for at opgøre skatteudgifter for følgende typer af beskatning:

- **Skattefrie offentlige overførsler:** Skattefrie offentlige overførsler betragtes som skatteudgifter, selvom nettoydelsen for den enkelte er direkte bestemt af det offentlige. En afskaffelse af skattefriheden kan principielt neutraliseres gennem en modsvarende forhøjelse af bruttoydelsen. I så fald vil ydelsen efter skat principielt kunne være uændret.
- **Nettoskatteudgifter:** Enkelte skatteudgifter ledsages af en skattesanktion. I disse tilfælde, hvor der er en direkte forbindelse mellem skatteudgift og skattesanktion, opgøres den samlede skatteudgift som en nettoskatteudgift. Det er fx tilfældet for de fleste finansielle virksomheder. Deres aktiviteter er momsfristet, men er omfattet af lønsumsafgift. Lønsumsafgiften er isoleret set en skattesanktion, da denne kun gælder for udvalgte erhverv.

Hertil kommer, at følgende ordninger ikke karakteriseres som skatteudgifter:

- **EU's direktiver:** Ordninger, der er omfattet af et EU-direktiv, anses for at være en del af referencerammen, selvom de principielt afviger fra hovedreglerne i skatte- og afgiftslovgivningen. Det gør sig gældende for en række ordninger på momsområdet, som principielt afviger fra de overordnede regler i skatte- og afgiftslovgivningen, men som samtidig er fastsat af EU's momsdirektiv.
- **Mellemfolkelige overenskomster:** Visse regler i skatte- og afgiftssystemet, som indebærer lempelig (eller fravær af) beskatning, skyldes Danmarks forpligtelser som led i mellemfolkelige overenskomster. Regelsættet knyttet til disse forpligtelser anses *ikke* for at være skatteudgifter. Det gælder fx skattefrihed for diplomater og ansatte i internationale organisationer med kontor i Danmark.
- **Væsentlighedskriterium:** Skatte- og afgiftslovgivningen omfatter et stort antal regler, som kan have karakter af skatteudgifter. En betydelig del af skatteudgifterne er imidlertid så snævert målrettede, at der enten ikke kan udarbejdes et konkret provenuskøn, eller at provenuvirkningen er begrænset. Der er 45 sådanne bagatelmæssige skatteudgifter. Disse er opført på en særlig liste.

Kilde: Skatteministeriet

Beregningsmetoden

Der er forskellige metoder til at beregne skatteudgifter. De forskellige beregningsmetoder afspejler forskellige formål, jf. boks 6A.3. Skatteministeriet anvender mindreprovenumetoden (*revenue foregone*), hvorved skatteudgiften opgøres som de umiddelbare skatteindtægter, det offentlige ville have fået, såfremt skatteudgiften blev fjernet. Mindreprovenumetoden svarer dermed til den umiddelbare provenuvirkning i Skatteministeriets standard provenuberegninger, jf. *Skatteministeriets Provenu og Metode*.

Mindreprovenumetoden anvendes blandt andet, fordi formålet med at opgøre skatteudgifter *ikke erat* opgøre, hvad de samlede virkninger på de offentlige finanser ville have været ved en fjernelse af en regel, der medfører en skatteudgift. Formålet *eri* stedet at identificere og have fokus på udviklingen i de særlige afvigelser, som det gældende skattesystem indeholder. Desuden indebærer metoden, at det opgjorte mindreprovenu bliver sammenligneligt med et tilsvarende direkte tilskud på finansloven (der ligeledes opgøres i umiddelbar virkning).

Opgørelsen af skatteudgifter kan dermed ikke anvendes til at opgøre en skatteudgifts finansieringssevne, dvs. merprovenuet efter tilbageløb og adfærd, såfremt skatteudgiften fjernes. På samme måde gælder det for de udgiftsførte tilskud på finansloven. Her vil det udgiftsførte tilskud ikke nødvendigvis svare til tilskuddets finansieringssevne, da tilskud på samme måde som skatteudgifter kan have afledte effekter.

Boks 6A.3. Mulige beregningsmetoder ved opgørelse af skatteudgifter

Der findes tre mulige beregningsmetoder, når en skatteudgift skal beregnes:

- *Mindreprovenumetoden* (revenue foregone) opgør de umiddelbare skatteindtægter som det offentlige ville have fået, hvis skatteudgiften blev fjernet. Hverken automatisk tilbageløb eller adfærdseffekter indgår i beregningen.
- *Merprovenumetoden* (revenue gain) opgør skatteindtægterne på samme måde som mindreprovenumetoden, men inddrager automatisk tilbageløb (herunder påvirkning af øvrige konti) og eventuelle øvrige adfærdseffekter. Denne metode har fokus på at opgøre skatteudgifternes finansieringssevne.
- *Udgiftsækvivalensmetoden* (outlay equivalence) er ligesom mindreprovenumetoden baseret på uændret adfærd hos skatteyderne. Skatteudgifter opgjort efter udgiftsækvivalensmetoden svarer til at registrere skatteudgifter, som om de var offentlige udgifter. Dvs. beregningen sikrer fx, at skattefri tilskud eller overførsler bliver omregnet til skattepligtige ydelser, der giver modtageren samme nettoydelse.

Kilde: Skatteministeriet

Skatteudgifter beregnes typisk enkeltvis. Dermed er beregningerne foretaget uden hensyntagen til, at en ophævelse af en skatteudgift kan påvirke grundlagene for andre skatteudgifter/skatteindtægter. Som hovedregel beregnes en skatteudgift som det årlige umiddelbare mindreprovenu, *jf. beregningsprincipperne i boks 6A.4.*

Boks 6A.4. Beregningsprincipper for typiske skatteudgifter

Beregningsprincipperne har til formål at illustrere metoden via konkrete eksempler. Fælles for alle skatteudgiftsberegninger er, at der altid skal tages konkret stilling til, om det er den marginale eller gennemsnitlig skattesats, der er relevant at anvende. I eksemplerne er anvendt mindreprovenumetoden.

Boks 6A.4. Beregningsprincipper for typiske skatteudgifter (fortsat)

Dermed svarer de anførte skatteudgifter nedenfor ikke til finansieringsevnen ved ophævelse af skattefritagelsen, da eventuelle adfærdseffekter og afledte virkninger på andre skatter og afgifter (tilbageløb) ikke er indregnet.

- En **skattefritagelse** af en indkomst på 100 mio. kr. opgøres til en skatteudgift på 40 mio. kr., givet at det alternative beskatningsniveau (den gennemsnitlige marginalskat) for modtagerkredsen udgør 40 pct. Dermed ville det offentlige alt andet lige få 40 mio. kr. i umiddelbart provenu, hvis skattefritagelsen blev afskaffet. Skatteudgiften defineres som:

$$\text{Skatteudgift} = \text{skattefritaget beløb} * \text{relevant marginalskat}$$

- En **skattefri offentlig overførselsindkomst** på 100 mio. kr. vil ligeledes medføre en skatteudgift på 40 mio. kr. under samme forudsætninger som ovenfor. Skatteudgiften (uden kompensation) defineres som:

$$\text{Skatteudgift} = \text{Skattefritaget beløb} * \text{relevant marginalskat}$$

En fjernelse af ovennævnte skatteudgift vil have store fordelingsmæssige konsekvenser, hvilket strider mod skatteudgiftens hensigt. Der kan derfor argumenteres for, at der er tale om en skatteudgift, som ikke kan fjernes uden kompensation via en tilsvarende direkte udgift, hvorfor en afskaffelse i praksis vil blive gennemført som en provenuneutral omlægning.

- Et **særligt højt fradrag** på 100 mio. kr. kan opgøres til en skatteudgift på 40 mio. kr., såfremt skatteværdien af fradraget udgør 40 pct. Skatteudgiften defineres som:

$$\text{Skatteudgift} = \text{fradragets størrelse} * \text{skatteværdi af fradraget}$$

- Ved en **momsfritagelse** svarer grundlaget for skatteudgiften til værdien af salget af en given vare eller tjeneste fratrukket værdien af indkøb af varer og tjenester til produktionen. Skatteudgiften skal beregnes ved at gange momssatsen med det skattefritagne grundlag. Udgør værdien af indkøb fx 50 mio. kr. og værdien af salget fx 100 mio. kr., kan skatteudgiften med en momssats på 25 pct. opgøres til 12½ mio. kr. Skatteudgiften kan derfor defineres som:

$$\text{Skatteudgift} = \text{Momssats} * (\text{værdi af salg} - \text{værdi af indkøb})$$

- En skatteudgift vedrørende de **indirekte skatter** kan fx være en reduceret afgiftssats for særlige grupper. Er referencesatsen for en punktafgift fx 10 kr. pr. enhed, men 7 kr. ved en reduceret sats for et grundlag på 10 mio. stk., vil skatteudgiften udgøre 30 mio. kr. Skatteudgiften defineres som:

$$\text{Skatteudgift} = \text{Afgiftsforskel} * \text{grundlag}$$

Appendiks 6B. Oversigt over samtlige skatteudgifter

Der er identificeret 115 skatteudgifter i 2017. Heraf er 11 negative skatteudgifter, dvs. skattesanktioner (angivet med rødt i tabellen). Skatteudgifterne skønnes samlet set at udgøre godt 50½ mia. kr., hvilket svarer til knap 2½ pct. af BNP. Cirka 62 pct. af de identificerede skatteudgifter skønnes at være personrettede og udgør samlet set 31,5 mia. kr. (ca. 1,5 pct. af BNP), mens ca. 38 pct. af de identificerede skatteudgifter skønnes at være erhvervsrettede og udgør samlet set 19,1 mia. kr. (ca. 0,9 pct. af BNP), *jf. tabel 6B.1.*

Tabel 6B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter i 2017 opdelt på person- og erhvervsrettede

Mio. kr. (2017-niveau)	Umiddelbar provenuvirkning
1. Personrettede skatteudgifter (1.1+1.2+1.3+1.4)	31.500
1.1 Ordninger vedrørende personbeskatning	23.980
Skattefritagelse for invaliditetsbeløb og -ydelse mv.	1.885
Skattefritagelse for ydelser i henhold til diverse love på socialområdet	825
Skattefritagelse for børnetilskud mv.	890
Skattefritagelse for erstatninger til beboere, der udsættes for gener ved Cityringprojektet	25
Skattefritagelse for boligstøtte, tilskud til byfornyelse mv.	4.170
Lempelig beskatning for børnebidrag og underholdsbidrag til tidligere ægtefælle	50
Skattefritagelse for børne- og ungeydelse (børnecheck)	5.330
Skattefritagelse for grøn check	1.500
Lempelig pensionsordning for tidligere selvstændigt erhvervsdrivende over 55 år	30
Særligt opfyldningsfradrag for selvstændig erhvervsdrivende	90
Formueforvaltningsfradrag vedrørende pensionsafkastskat	465
Særlig pensionsordning for sportsudøvere	5
Skattenedslag til 64-årige i arbejde (seniornedslag)	1.415
Særlig skat på udbetalinger fra pensionsordninger (udligningsskat)	-165
Skattefritagelse for efterlønspræmie	900
Reduceret skattepligtig ejendomsavance ved salg af fast ejendom	25
Nedslag i ejendomsværdibeskatning for folkepensionister og ejere af boliger anskaffet senest 1. juli	2.475
Lavere beskatning af grundværdi (stuehusreglen)	460
Frdrag for værelsesudlejning	15
Frdrag for serviceydelser og håndværksydelser (Grøn BoligJobordning)	615
Skattefritagelse for omkostningstillæg til MF'ere mv.	5
Skattefritagelse for tillæg til udsendte af staten	250
Skattefritagelse for naturalydelser og kostpenge til soldater	70
Skattefritagelse for naturalydelser og kontantbeløb til indsatte	75
Loft over rejsefradrag	-435
Loft over fradrag for udgifter til fagforeninger	-175
Forhøjet beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere	435
Forhøjet befordringsfradrag til pendlere i visse yderkommuner	105
Forhøjet tillæg til befordringsfradrag for lavtlønnede	520

Table 6B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter i 2017 opdelt på person- og erhvervsrettede (fortsat)

Mio. kr. (2017-niveau)	Umiddelbar provenuvirkning
Bundfradrag for lønmodtagerudgifter	-60
Skattefritagelse for arbejdsrelaterede personalegoder under bagatelgrænsen	200
Skattefritagelse for mindre personalegoder	80
Skattefritagelse for fratrædelsesgodtgørelse og jubilæumsgratiale	160
Skattefritagelse for privat brug af arbejdsgiverbetalt pc	250
Skattefritagelse for diverse mindre personalegoder	85
Skattefritagelse for arbejdsgiverbetalt alkoholafvænnning mm.	80
Grønt miljøtillæg for firmabiler	-55
Skattefritagelse for hæderspriser	3
Lempelig beskætning af visse gaver, legater, indtægter ved opfinderarbejder mv.	2
Frdrag for gaver til almenvælgørende el. almenyttige foreninger mv.	340
Frdrag for løbende ydelser ensidigt påtaget overfor foreninger mv.	75
Skattefritagelse for studierejselegater	65
Skattefritagelse for medarbejderaktier	65
Lempelig beskætning af købe- og tegningsretter til ansatte	80
Skattefritagelse for værdien af eget arbejde på egne formuegoder til privat brug	60
Skattefritagelse for visse vederlag til børn og pensionister	45
Skattefritagelse for godtgørelse efter skatteforvaltningsloven mv.	115
Særligt frdrag til studerende fra rigsfællesskabet (rigsfællesskabsfradrag)	1
Lempelse af skat på udenlandsk indkomst	535
1.2 Ordninger vedrørende miljø-, energi og bilafgifter	5.185
Afgiftsfritagelse af elafgift for egetforbrug af el fra solceller mv.	365
Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse ¹⁾	3.225
Frdrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr ^{1,2)}	1.515
Indfasning af elbiler i registreringsafgiften ¹⁾	50
Fritagelse for privat anvendelsestillæg for ældre varebiler	30
1.3 Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv.	500
Frdrag for udgifter ved udlejning af fritidsboliger	320
Skattefritagelse for foreningers ikke-erhvervs mæssige indtægter	180
1.4 Ordninger vedrørende moms og afgifter	1.835
Momsfritagelse for varer leveret fra genbrugsbutikker	140
Momsfritagelse for personbefordring med kollektiv transport, taxi, fly mv.	1.750
Afgiftsfritagelse for let øl og hvidtøl	1
Reduceret afgiftssats for sukkerfri chokolade mv.	25
Reduceret afgiftssats for sukkerfri konsumis	2
Reduceret afgiftssats for vin med mellem 1,2 og 6 pct. alkohol	48
Afgiftsfritagelse for vin med under 1,2 pct. alkohol	5
Fast tinglysningsafgift ved ejerskifte eller pantsætning af fast ejendom mellem ægtefæller	-15
Afgiftsfritagelse for præmien for sø-, transport og luftfartøjsforsikringer modregnet lystfartøjsforsikringsafgift	-115
Fast tinglysningsafgift ved længstlevende ægtefælles overtagelse af rettigheder ved fast ejendom	-5

Tabel 6B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter i 2017 opdelt på person- og erhvervsrettede (fortsat)

Mio. kr. (2017-niveau)	Umiddelbar provenuvirkning
2. Erhvervsrettede skatteudgifter (2.1+2.2+2.3+2.4)	19.100
2.1 Ordninger vedrørende personbeskatning	3.020
Lavere ansættelse af grundværdi på produktionsjord (bondegårdsreglen)	1.125
Lempeligere beskatning af udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (forskerskatteordningen)	800
Fradrag ved påbegyndte havdage for erhvervsfiskere	15
Særligt fradrag for dagplejere (dagplejerfradrag)	175
Særligt fradrag for søfolk (sømandsfradrag)	5
Skattefritagelse for løn ved arbejde om bord på skibe registreret i DIS (DIS-ordningen)	900
2.2 Ordninger vedrørende miljø-, energi- og bilafgifter mv.	6.930
Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse ¹⁾	1.075
Afgiftsfritagelse for brændsler til skibe, færger og fiskere	1.050
Afgiftsfritagelse for brændsler til fly	110
Afgiftsfritagelse for brændsler og el til toge	650
Bundfradrag i CO ₂ -afgiften	65
Bundfradrag i svovlafgiften	10
Lempelse i spildevandsafgiften for virksomheder med store udledninger	10
Lavere elafgift for visse skibe ved kaj (landstrøm)	15
Lempelser og fritagelser for energiforbrug for jordbruget mv. og diverse processer	1.200
Loft over satser på visse industrielle drivhusgasser	5
Lavere dieselaftgift for lastbiler, busser mv.	1.350
Fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr ^{1,2)}	1.235
Indfasning af elbiler i registreringsafgiften	50
Indfasning af partikelfiltertillæg for gamle vebiler	105
2.3 Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv.	8.090
Afskrivninger på kunstøb	40
Skatteudskydelse gennem andelsselskaber	75
Straksafskrivning af udgifter til computersoftware og driftsmidler til forskning og forsøg	655
Fradrag for fondes almennyttige uddelinger og hensættelser ³⁾	2.000
Konsolideringsfradrag til fondes almennyttige uddelinger	50
Fondes bundfradrag	25
Fradrag for virksomheders pengegaver til kulturinstitutioner mv.	55
Investeringsvindue for kulbrinteindvindingsvirksomhed i perioden 2017-25	255
Straksafskrivning for udgifter til knowhow eller patentrettigheder	25
Udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skattekreditter)	380
Straksafskrivning af udgifter til små aktiver og aktiver med kort levetid	70
Straksfradrag for udgifter til forskning og udvikling	1.425
Særlige fradrag for fondsbeskattede foreninger	140
Tillægsselskabsskat for kulbrinteindvindingsvirksomhed	-200

Tabel 6B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter i 2017 opdelt på person- og erhvervsrettede (fortsat)

Mio. kr. (2017-niveau)	Umiddelbar provenuivirkning
Lempeligere beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatten)	760
Lempeligere beskatning ved genanbringelse af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom	115
Fremrykket fradrag for potentielle erhvervsdrivende (Etablerings- og iværksætterkontoordningen)	60
Fradrag for selvstændiges udgifter til syge- og arbejdsskadeforsikringer	220
Særligt fradrag for renter på hybrid kernekapital	540
Nedsat bo- og gaveafgift ved overdragelse af erhvervsvirksomhed	265
Nedskrivning af husdyrbesættning i skattepligtig indkomst	15
Nedslag i udbytteskatten af selskabers noterede porteføljeaktier	155
Skattefritagelse for avancer på selskabers noterede porteføljeaktier	900
Skattefritagelse af gratis betalingsrettigheder og kvoter	55
Straksfradrag for udgifter til formuegoder betalt ved visse tilskud	10
2.4 Ordninger vedrørende moms og afgifter	1.060
Nulmoms på trykte aviser modregnet lønsumsafgift	425
Momsfritagelse for bedemandsvirksomhed	70
Forlængede momskredittdider for små og mellemstore virksomheder	850
Momsfritagelse for finanssektoren modregnet lønsumsafgift	-130
Momsfritagelse for kunstneres førstegangssalg under 300.000 kr.	2
Afgiftslettelse for små ølproducenter (ølmoderation)	6
Afgiftsfritagelse for præmien for arbejdsskadeforsikring modregnet afgift vedrørende arbejdsskader	-165
Skatteudgifter i alt (1+2)	50.600
<i>Memopost: Skatteudgifter vedrørende udgifter til forskning og udvikling⁴⁾</i>	<i>1.965</i>

Anm.: De røde tal indikerer, at der er tale om skattesanktioner. Total- og delsummer er afrundet til nærmeste 5 mio. kr.

1) De tre skatteudgifter: *Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse, fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr og indfasning af elbiler i registreringsafgiften* er vurderet til at være både person- og erhvervsrettet, og der er benyttet en konkret fordelingsnøgle på henholdsvis 25/75 pct., 55/45 pct. og 50/50 pct. til at opdele størrelsen af skatteudgifterne på den personrettede og den erhvervsrettede del.

2) Skatteudgiften er beregnet før indgåelse af *Aftale om omlægning af bilafgifterne fra september 2017*. Med aftalen ændres fradragene i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr. Nogle fradrag bortfalder, mens andre øges. Samlet set vurderes skatteudgiften omtrunt at være uændret.

3) Skatteudgiften indeholder den tidligere selvstændige skatteudgift: *Overførelsesreglen for fonde*.

4) Skatteudgifter vedr. udgifter til forskning og udvikling indeholder følgende skatteudgifter: *Straksfradrag for udgifter til forskning og udvikling, udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skatte kreditter) og lempeligere beskatning af udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (forskertskatteordningen)*, hvor ca. 20 pct. af udgiften kan henføres til personer, der er registreret som forskere.

Kilde: Egne beregninger.