

9. Skatteudgifter

9.1 Indledning

Målrettet støtte til personer og erhverv kan udformes enten som *direkte* støtte i form af offentlige tilskud og overførsler eller som *indirekte* støtte i form af fokuserede begunstigelser via skatte- og afgiftsreglerne, der som udgangspunkt reducerer de offentlige indtægter. *Skatteudgifter* er en fællesbetegnelse for sådanne beskatningsmæssige særregler. Skatteudgifter er således et instrument, der – på lige fod med offentlige tilskud og indkomstoverførsler – kan anvendes til at understøtte samfundsøkonomiske hensyn og politiske prioriteringer. Skatteudgifterne bør derfor holdes op imod de øvrige udgifts- og skattepolitiske prioriteringer.

Skatteministeriet har identificeret 124 skatteudgifter i 2021. Skatteudgifterne skønnes samlet set at udgøre ca. 56½ mia. kr. i 2021 opgjort i umiddelbar provenuvirkning – svarende til 2,3 pct. af BNP, *jf. afsnit 9.2*. Målt i løbende priser er de samlede skatteudgifter i 2021 omtrent i samme størrelsesorden som i 2020. Skatteudgifterne er dermed forholdsvis høje både i 2020 og 2021, hvilket i vid udstrækning afspejler en række midlertidige tiltag, der er indført for at stimulere dansk økonomi i kølvandet på coronapandemien. Stimuli-tiltagene omfatter blandt andet en midlertidig forøgelse af merfradraget for udgifter til forskning og udvikling, højere beløbsgrænser og øget skatteværdi for fradrag knyttet til BoligJobordningen, en skattefri engangsydelse til ydelsesmodtagere i 2020 og et skattefrit, arbejdsgiverbetalt gavekort til oplevelser i 2021. Disse tiltag bidrager på den ene side til højere skatteudgifter, men medvirker på den anden side også at understøtte den økonomiske aktivitet.

Skatteudgifter kan også bruges til at understøtte samfundsøkonomiske hensyn. Om en skatteudgift eller alternativt et direkte tilskud er det bedste instrument i en given situation, vil normalt afhænge af de konkrete forhold. Vigtige faktorer i den forbindelse er fx mulighederne for at målrette den pågældende ordning, de administrative omkostninger og behovet for styring af den samlede virkning på de offentlige finanser. Samtidig har det betydning for det målte skattetryk, om der anvendes skatteudgifter eller direkte tilskud, *jf. afsnit 9.3*.

Skatteudgifterne er beregnet via den såkaldte *mindreprovenumetode*. Det er en opgørelse baseret på den umiddelbare provenuvirkning, hvor der *ikke* tages højde for effekterne af automatisk tilbageløb eller ændret adfærd. En afskaffelse af en skatteudgift vil imidlertid – ligesom øvrige skatteforhøjelser – automatisk medføre lavere indtægter fra moms og afgiftspålagte varer. Desuden kan en afskaffelse af en skatteudgift – ligesom øvrige skatteforhøjelser – være forbundet med negative adfærdsvirkninger fx i form af et lavere arbejdsudbud, færre investeringer eller lignende. I visse særlige situationer kan de afledte adfærdsvirkninger dog også være positive. Samlet set vurderes de danske skatteudgifters effekt på de offentlige finanser således at være mærkbart mindre end den umiddelbare provenuvirkning, *jf. afsnit 9.4*.

9.2 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 via en skattefritagelse, lavere skatte- eller afgiftssatser end generelt, særlige fradrag eller en ikke-forrentet skatteudskydelse. Med en fællesbetegnelse kaldes disse særregler for *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 merfradraget for udgifter til forskning og udvikling, der afviger fra de almindelige regler i afskrivningsloven. Et andet eksempel er nulmomsen på trykte aviser, som afviger fra den generelle regel om, at salg af varer og tjenester pålægges moms på 25 pct.

En skatteudgift kan være hensigtsmæssig ud fra et samfundsøkonomisk perspektiv, hvis skatteudgiften medfører et større samfundsøkonomisk afkast sammenlignet med en situation, hvor mindreprovenuet ved skatteudgiften i stedet var blevet anvendt til en generel skattenedsættelse eller et direkte tilskud. En skatteudgift kan også motiveres ved at være 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 – forvriddinger der fx kan være med til at hæmme beskæftigelsen og den økonomiske vækst. I så fald indebærer skatteudgiften typisk større positive afledte samfundsøkonomiske effekter end en generel skattenedsættelse. Sådanne skatteudgifter vil have en relativt høj selvfinansieringsgrad, hvorved den reelle belastning af de offentlige finanser kan være forholdsvis beskedne. Samtidig kan en skatteudgift i nogle situationer være det mest effektive instrument til at understøtte aktiviteter, der er forbundet med såkaldte positive eksternaliteter¹ – herunder forbedring af miljø mv. Uden offentlig støtte vil omfanget af den private aktivitet i så fald kunne blive for lav i et samfundsøkonomisk perspektiv, hvorfor det kan være velbegrundet med en skattemæssig tilskyndelse til at øge til pågældende aktivitet. Et eksempel på en sådan skatteudgift er den lavere elafgift for visse skibe, der ligger ved kaj. I medfør af skattesystemets generelle regler ville krydstogtskibe skulle betale almindelig elafgift (der er relativt høj). Skatteudgiften i form af en lavere

¹ En positiv eksternalitet er udtryk for, at det omgivende samfund drager nytte af de aktiviteter, som en virksomhed eller en person udfører. Omvendt er en negativ eksternalitet udtryk for, at det omgivende samfund påvirkes negativt af disse aktiviteter.

elafgift for visse skibe bidrager her til at forbedre miljøet, da den tilskynder krydstogskibene til at anvende forholdsvis ren landstrøm i stedet for at bruge afgiftsfritaget og mere forurenende olie til at producere deres elektricitet med, når de ligger ved kaj i danske havne.

- *Skatteudgift eller tilskud.* Et politisk ønske om målrettet støtte til bestemte grupper eller aktiviteter kan overordnet set 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 et direkte tilskud. Det kan fx være af administrative årsager.
- *Begrænse administrative omkostninger ved en given politisk prioritering.* Skematisk beskatning² eller skattefritagelse kan indebære skatteudgifter. Disse skatteudgifter vil som oftest være indført for at mindske de administrative omkostninger for borgere, virksomheder og skatteforvaltning, da disse omkostninger i nogle tilfælde kan være betydelige. Eksempelvis indebærer *afgiftsfritagelsen for vedvarende energi fra biomasse* en skatteudgift. Hvis den samme virkning skulle opnås ved ensartede afgifter (afskaffelse af skatteudgiften) i kombination med målrettede tilskud³, der neutraliserer afgiften, ville det medføre betydelige administrative omkostninger. En afskaffelse af denne skatteudgift vil desuden ikke være samfundsøkonomisk hensigtsmæssig, da anvendelse af biomasse bidrager til opfyldelse af klimamål og grøn omstilling.

I Danmark benyttes en *referenceramme* til at identificere, om en ordning er en skatteudgift eller ej. Referencerammen indeholder retningslinjer for både identifikation og beregning af skatteudgifter, herunder hvornår en given ordning anses for at være en afvigelse fra skattesystemets generelle regler, *jf. appendiks 9A*.

Skatteministeriet har på den baggrund identificeret 124 skatteudgifter i 2021. Det årlige umiddelbare mindreprovenu (netto) fra disse skatteudgifter skønnes samlet set at beløbe sig til ca. 56½ mia. kr., hvilket svarer til ca. 2,3 pct. af BNP, *jf. tabel 9.1*. Blandt de i alt 124 skatteudgifter er det et fåtal – nærmere bestemt otte – der er negative skatteudgifter, dvs. skattesanktioner. Nogle af skatteudgifterne er af midlertidig karakter eller vokser langsommere end den generelle makroøkonomiske vækst. Det indebærer, at den langsigtede varige virkning af skatteudgifterne skønnes at udgøre ca. 45 mia. kr. – dog fortsat opgjort via de umiddelbare provenuvirkninger, dvs. for automatisk tilbageløb af moms og afgifter samt ændret adfærd.

En oversigt over samtlige skatteudgifter kan findes i *appendiks 9B*. De 124 skatteudgifter kan overordnet inddeles i personrettede og erhvervsrettede skatteudgifter ud fra en vurdering af, om den enkelte skatteudgift overordnet har til formål at komme personer eller erhverv til gavn, *jf. nedenfor*.

² Skematisk beskatning indebærer en forenklet værdifastsættelse, hvor der anvendes et fast beløb i stedet for den konkrete markedsværdi. Det kan fx være værdien af visse personalegoder.

³ Der betales ikke energif afgift af biomasse, hvilket der normalt gøres af fossile brændsler. Skatteudgiften støtter dermed indirekte vedvarende energi frem for energi fra fossile brændsler. Hvis støtten til biomasse i stedet skulle gives via et direkte tilskud, så skulle al biomasse opgøres og afgiftsbelægges og dernæst tildeles et direkte tilskud, hvorved den samme virkning som afgiftsfritagelsen opnås via kombinationen af afgift og tilskud. Dette ville indebære unødige administrative byrder sammenholdt med den eksisterende afgiftsfritagelse.

Tabel 9.1. De samlede skatteudgifter i 2021

| | Antal | Mia. kr. (årets priser) | Pct. af BNP |
|---------------------------------|-------------------------|----------------------------|-------------|
| Personrettede skatteudgifter | 69 | 31,8 | 1,3 |
| Erhvervsrettede skatteudgifter | 57 | 24,7 | 1,0 |
| I alt | 124¹⁾ | 56,5 | 2,3 |
| <i>Memopost: Varig virkning</i> | <i>118</i> | <i>45,0</i> | <i>1,8</i> |

Anm.: Skatteudgifternes størrelse er opgjort efter mindreprovenumetoden, dvs. den umiddelbare provenuvirkning før automatisk tilbageberegning af moms og afgifter samt ændret adfærd.

1) Opgørelsen er inkl. skattesanktioner (negative skatteudgifter). To konkrete skatteudgifter anses for at være rettet mod både personer og erhverv. For disse to skatteudgifter er der forudsat en konkret fordelingsnøgle til at beregne henholdsvis de personrettede og de erhvervsrettede beløb, jf. tabel 9B.1 i appendiks 9B. I disse tilfælde tæller skatteudgifterne med som både person- og erhvervsrettet, men tæller kun med én gang i opgørelsen af de samlede skatteudgifter.

Kilde: Egne beregninger.

Beregningen af de forskellige skatteudgifternes størrelse sker efter den såkaldte *mindreprovenumetode*. Det svarer til den umiddelbare provenuvirkning i Skatteministeriets almindelige provenuberegninger. Det indebærer, at summen af de forskellige skatteudgifter *ikke* svarer til skatteudgifternes reelle samlede virkning på de offentlige finanser. Det hænger sammen med, at der *hverken* er taget højde for provenuet fra automatisk tilbageberegning af moms og afgifter eller det såkaldte dynamiske provenu via ændret adfærd. Samtidig er beregningerne af de forskellige skatteudgifter isolerede vurderinger af den umiddelbare provenuvirkning knyttet til hver enkelt skatteudgift. Der er således heller *ikke* taget højde for, at provenuvirkningerne for visse skatteudgifter kan være indbyrdes afhængige. Fx vil en afskaffelse af en skatteudgift i indkomstskattesystemet også påvirke grundlaget for moms og afgifter, hvilket kan påvirke provenuvurderingen af de forskellige skatteudgifter på disse områder.

Valget af mindreprovenumetoden som målestok for skatteudgifternes størrelse afspejler blandt andet, at denne opgørelsesform er sammenlignelig med de direkte tilskud på finansloven, der ligeledes opgøres via deres umiddelbare virkning på statens udgifter. Alternative beregningsmetoder fremgår af *Appendiks 9.A*.

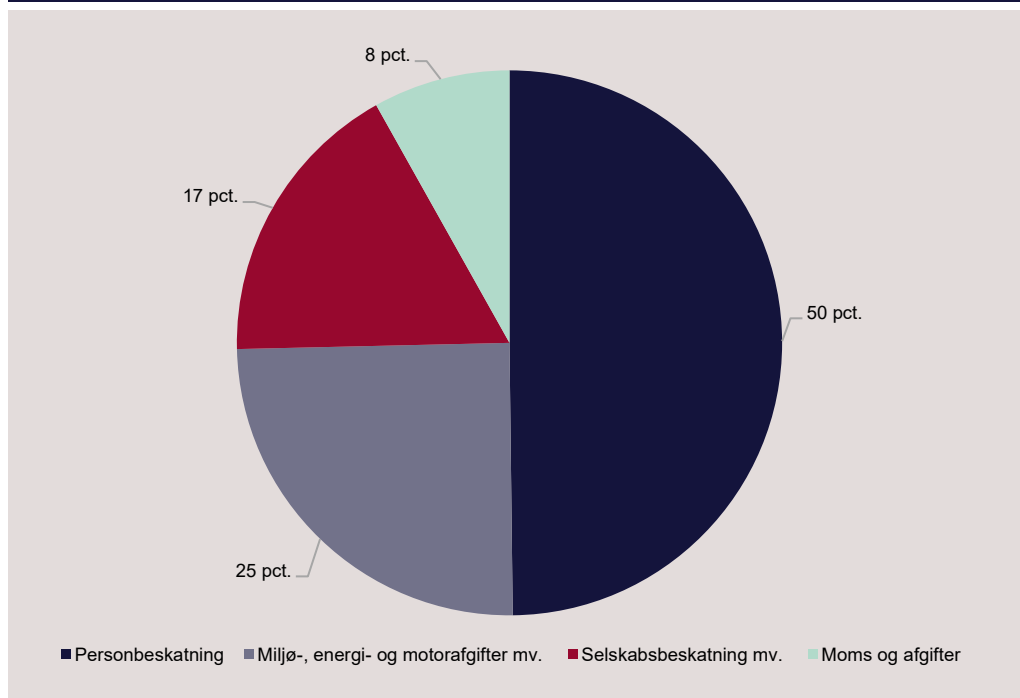
I forhold til de udgiftslofter, der blev indført i forbindelse med *budgetloven*, skal ændringer i skatteudgifterne (opgjort i umiddelbar virkning) ligeledes behandles på samme måde som ændringer i de offentlige driftsudgifter. Det betyder, at der som udgangspunkt skal være plads indenfor udgiftslofternes rammer, hvis en skatteudgift indføres eller forhøjes. Det samme gør sig gældende i tilfælde af højere driftsudgifter, mens det *ikke* er et krav ved skattnedsættelser i øvrigt⁴. Tilsvarende vil en reduktion af en skatteudgift skabe plads til øgede offentlige driftsudgifter under forudsætning af et uændret udgiftsloft.

⁴ Almindelige skattnedsættelser skal dog opfylde budgetlovens overordnede krav til de offentlige finanser, hvor 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.

Skatteudgifterne fordelt på beskatningstyper

Skatteudgifterne kan som nævnt opdeles i person- og erhvervsrettede ordninger. De kan imidlertid også fordeles på følgende fire beskatningstyper: *personbeskatning*, *miljø-, energi- og motorafgifter*, *selskabsbeskatning* samt *moms og øvrige afgifter*. Skatteudgifterne inden for kategorien personbeskatning udgør omtrent halvdelen af den samlede umiddelbare provenuvirkning for alle skatteudgifter, mens skatteudgifterne indenfor miljø-, energi- og motorafgifter udgør cirka en fjerdedel, jf. figur 9.1.

Figur 9.1. Skatteudgifter fordelt på fire beskatningstyper, 2021



Anm.: Figuren viser skatteudgifternes fordeling på fire overordnede beskatningstyper – målt ved andelen af det samlede umiddelbare mindreprovenu på ca. 56½ mia. kr. i 2021.

Kilde: Egne beregninger.

På tværs af de fire beskatningstyper er der betydelig forskel både i antallet og størrelsen af skatteudgifterne.

Personbeskatningen omfatter flest skatteudgifter – og tillige flest store skatteudgifter. Inden for personbeskatning er der således identificeret i alt 64 skatteudgifter – dvs. godt og vel halvdelen af samtlige skatteudgifter – hvoraf ni er større end 1 mia. kr.⁵ Disse ni store skatteudgifter udgør tilsammen ca. 19½ mia. kr., hvilket svarer

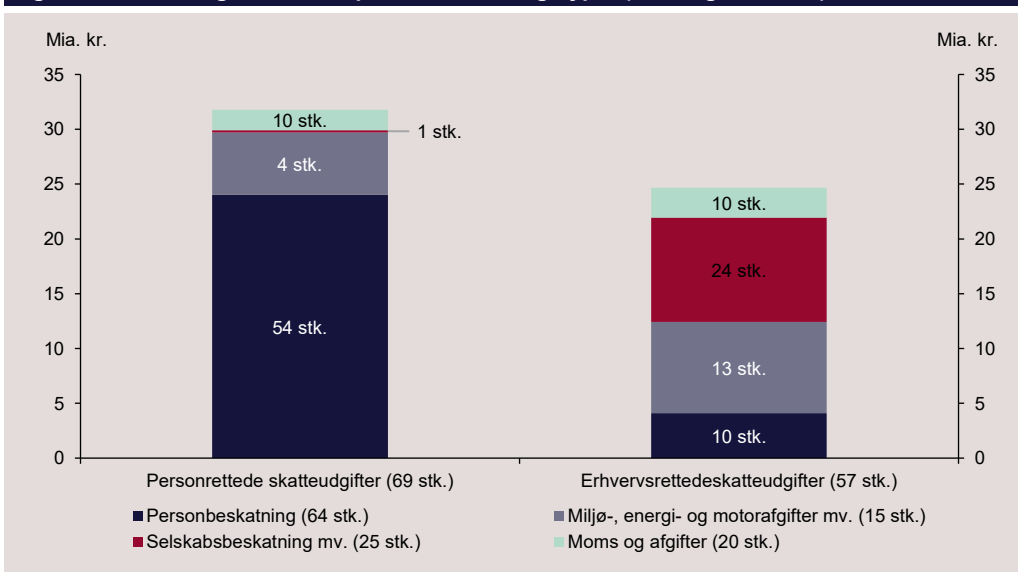
⁵ Denne "grænseværdi" på 1 mia. kr. bruges i det følgende til at afgrænse de store skatteudgifter, der findes for de forskellige beskatningstyper.

til godt og vel to tredjedele af de samlede skatteudgifter på ca. 28 mia. kr. inden for personbeskatningsområdet.

Hvad angår miljø-, energi- og motorafgifter mv. samt moms og øvrige afgifter er der identificeret henholdsvis 15 og 20 skatteudgifter på de to områder. Den umiddelbare provenuvirkning af skatteudgifterne inden for miljø-, energi- og motorafgifter mv. er imidlertid knap tre gange så stor som indenfor moms og øvrige afgifter. Det afspejler, at der inden for miljø-, energi- og motorafgifter mv. er fem forholdsvis store skatteudgifter på over 1 mia. kr., som samlet set har en umiddelbar provenuvirkning på knap 11 mia. kr., svarende til knap 80 pct. af de samlede skatteudgifter på dette område. Inden for moms og øvrige afgifter er der kun én stor skatteudgift ud af de i alt 20 skatteudgifter. Det drejer sig om *momsfritagelse for personbefordring med kollektiv transport, taxi, fly mv.* I 2021 udgør denne skatteudgift knap 40 pct. af de samlede opgjorte skatteudgifter på i alt godt 4½ mia. kr. for dette område.

Selskabsbeskatning mv. er det område, hvor antallet af skatteudgifter er næsthøjest. Her er identificeret 25 skatteudgifter. De tre største skatteudgifter har en umiddelbar provenuvirkning på i alt knap 6 mia. kr. i 2021, svarende til ca. tre femtedele af de samlede skatteudgifter på dette område.

Figur 9.2. Skatteudgifter fordelt på fire beskatningstyper (antal og størrelse), 2021



Kilde: Egne beregninger.

Den største enkeltstående skatteudgift findes inden for miljø- energi og motorafgifter, hvor skatteudgiften knyttet til *afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse som udgangspunkt* skønnes at udgøre ca. 5,9

mia. kr. i 2021, jf. tabel 9.2. Det svarer til knap 10 pct. af de samlede skatteudgifter. Skatteudgifterne vedrørende skattefritagelse for børne- og ungeydelse (børnecheck) og skattefritagelse for boligstøtte, tilskud til byfornyelse mv. skønnes at udgøre henholdsvis 5,3 mia. kr. og 4,3 mia. kr. i 2021. Det gør disse to skatteudgifter til henholdsvis den næst- og tredjestørste enkeltstående skatteudgift i indeværende år.

Tabel 9.2. De største skatteudgifter, 2021

| | Umiddelbar provenuvirkning <i>Mia. kr. (årets priser)</i> | Andel af samlede skatteudgifter <i>Pct.</i> |
|--|---|---|
| 1. Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse | 5,9 | 10,4 |
| 2. Skattefritagelse for børne- og ungeydelse (børnecheck) | 5,3 | 9,4 |
| 3. Skattefritagelse for boligstøtte, tilskud til byfornyelse mv. | 4,3 | 7,7 |
| Skatteudgifter i alt (124 stk.) | 56,5 | 100 |

Anm.: En detaljeret oversigt over samtlige skatteudgifter findes i *Appendiks 9B*.
Kilde: Egne beregninger.

Personrettede og erhvervsrettede skatteudgifter

Fordelingen af skatteudgifter på de fire beskatningstyper belyser imidlertid ikke, om den pågældende skatteudgift først og fremmest er rettet mod personer eller erhverv – dvs. hvorvidt den pågældende skatteudgift primært har til formål at gavne personer eller bestemte brancher. Der vil i øvrigt 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 med skatteudgiften, som er retningsgivende for grupperingen.

Fx indebærer forskerskatteordningen formelt set en lempeligere personbeskatning for udenlandske forskere og nøglemedarbejdere, men ordningen er i bund og grund rettet mod erhvervslivet, da formålet er at gøre det lettere for virksomhederne at tiltrække højt kvalificeret arbejdskraft til Danmark. I den optik kan en skatteudgift, der medfører lempeligere personbeskatning, i sidste ende godt være en erhvervsrettet skatteudgift. Omvendt medfører den reducerede afgiftssats for sukkerfri chokolade mv. formelt set lavere afgifter for erhvervene, men den lavere afgiftssats er personrettet, da formålet er at sænke forbrugerprisen på sukkerfri chokolade mv., så forbrugerne efterspørger dette produkt frem for sukkerholdig chokolade.

Det skal dog bemærkes, at alle skatteudgifter i sidste ende påvirker husholdningerne på linje med andre skatenedsættelser, idet de erhvervsrettede skatteudgifter fx medfører højere lønninger og/eller lavere priser. Disse afledte effekter af erhvervsrettede skatteudgifter kommer ultimativt husholdningerne til gode.

En del skatteudgifter er både person- og erhvervsrettede. Blandt de 124 identificerede skatteudgifter er der for to skatteudgifter grundlag for at foretage en konkret, kvantitativ fordeling. Flere skatteudgifter vurderes at være

både person- og erhvervsrettede, men uden at der er grundlag for at fastslå en konkret, kvantitativ fordeling. I disse tilfælde er skatteudgiften kategoriseret ud fra, om den pågældende ordning i overvejende grad er enten personrettet eller erhvervsrettet⁶.

Samlet set skønnes de personrettede skatteudgifter at udgøre ca. 31¾ mia. kr. Det svarer til ca. 56 pct. af de samlede skatteudgifter og godt 1¼ pct. af BNP. De erhvervsrettede skatteudgifter skønnes at udgøre knap 24¾ mia. kr., hvilket svarer til ca. 44 pct. af de samlede skatteudgifter og godt 1 pct. af BNP, *jf. tabel 9.3.*

Tabel 9.3. Skatteudgifter fordelt på person- og erhvervsrettede ordninger, 2021

| | Antal | Mia. kr. (årets priser) | Pct. af BNP |
|---|-------------------------|----------------------------|-------------|
| Personrettede skatteudgifter | 69 | 31,8 | 1,3 |
| Ordninger vedrørende personbeskatning | 54 | 24,0 | 1,0 |
| Ordninger vedrørende miljø-, energi- og motorafgifter mv. | 4 | 5,7 | 0,2 |
| Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv. | 1 | 0,2 | 0,0 |
| Ordninger vedrørende moms og øvrige afgifter | 10 | 1,9 | 0,1 |
| Erhvervsrettede skatteudgifter | 57 | 24,7 | 1,0 |
| Ordninger vedrørende personbeskatning | 10 | 4,1 | 0,2 |
| Ordninger vedrørende miljø-, energi- og motorafgifter mv. | 13 | 8,3 | 0,3 |
| Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv. | 24 | 9,5 | 0,4 |
| Ordninger vedrørende moms og øvrige afgifter | 10 | 2,7 | 0,1 |
| Skatteudgifter i alt | 124¹⁾ | 56,5 | 2,3 |

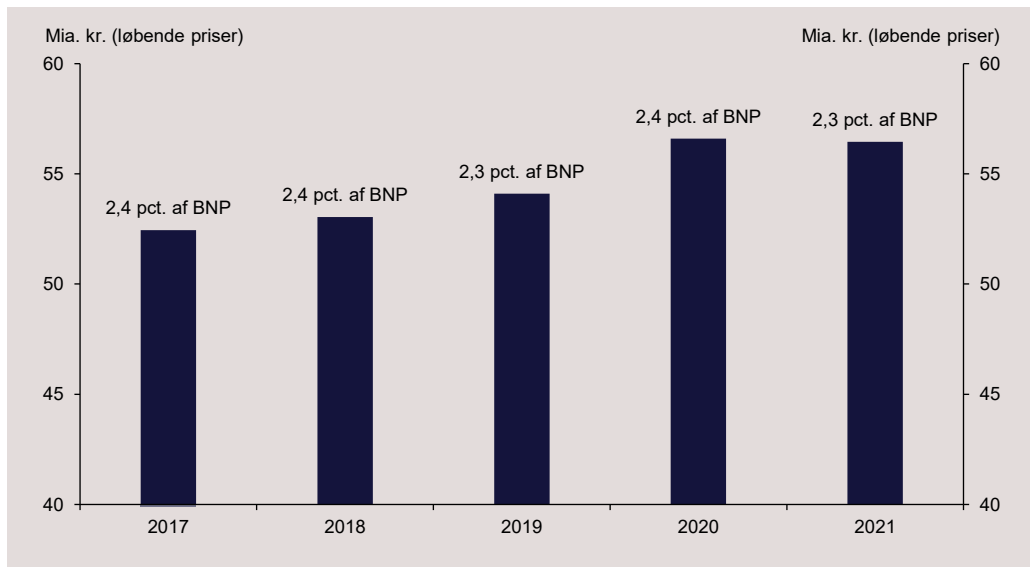
Anm.: En detaljeret oversigt over samtlige skatteudgifter findes i *Appendiks 9B*.

1) To konkrete skatteudgifter er rettet mod både personer og erhverv. For disse to skatteudgifter er der forudsat en konkret fordelingsnøgle til at beregne henholdsvis de personrettede og de erhvervsrettede beløb, *jf. tabel 9B.1 i appendiks 9B*. I disse tilfælde tæller skatteudgifterne med som både person- og erhvervsrettet, mens de pågældende skatteudgifter naturligvis kun tæller med én gang i opgørelsen af det samlede antal skatteudgifter.

Kilde: Egne beregninger.

De samlede skatteudgifter skønnes at udgøre ca. 2,3 pct. af BNP i 2021, *jf. tabel 9.3 ovenfor*. Målt i løbende priser er de samlede skatteudgifter på ca. 56½ mia. kr. i 2021 af nogenlunde samme størrelsesorden som i 2020, hvor skatteudgifternes andel af BNP udgør 2,4 pct., *jf. figur 9.3.*

⁶ 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 beskeden omfang får gavn af skatteudgiften, idet deres indkøb af let øl og hvidtøl vurderes begrænset. Den pågældende skatteudgift anses heller ikke for at være branchestøtte til producenterne af øl med lavt alkoholinhold.

Figur 9.3. Skatteudgifter i Danmark, 2017-2021

Kilde: Egne beregninger.

Den første omfattende undersøgelse af skatteudgifter i Danmark blev foretaget i 1996⁷. I perioden fra 1998 til 2006 blev omfanget af skatteudgifter afrapporteret i forbindelse med de årlige finanslovsforslag. Siden 2007 er listen over skatteudgifter blevet opdateret, når der er blevet indført nye skatteudgifter, eller når der er gennemført ændringer i eksisterende skatteudgifter.

Siden 2017 er der foretaget en løbende, systematisk opdatering af skatteudgifterne⁸. Nye skatteudgifter og ændringer af eksisterende skatteudgifter er nærmere beskrevet i de lovforslag, hvori de indgår. I lovforslagene beskrives, hvori skatteudgiften består, det specifikke formål og hvilke grupper af skatteydere, der umiddelbart opnår en økonomisk fordel ved skatteudgiften.

Skatteudgifter i internationalt perspektiv

I internationalt regi har både EU og OECD fokus på at øge gennemsigtigheden omkring opgørelsen af skatteudgifter. Et centralt mål for de internationale bestræbelser er med andre ord, at skatteudgifterne skal blive lige så synlige som de direkte offentlige udgifter i forbindelse med fastlæggelsen af de årlige budgetter.

⁷ Arbejdet blev foretaget af en tværministeriel arbejdsgruppe bestående af Finansministeriet, Skatteministeriet, Økonomiministeriet og Erhvervsministeriet, jf. rapporten *Skatteudgifter i Danmark*, oktober 1996.

⁸ I perioden 2006-2017 er der udarbejdet en række skøn over udvalgte skatteudgifter fx i forbindelse med politiske forhandlinger og besvarelse af folketingsspørgsmål mv. I denne periode er der dog ikke foretaget en systematisk, løbende gennemgang af samtlige skatteudgifter.

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

Til trods for det internationale fokus findes der aktuelt ingen løbende kvantitative internationale opgørelser, der på nogenlunde sammenlignelig vis sammenstiller udviklingen i de enkelte landes 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 af skatteudgifter som oftest mere af kvalitativ end af kvantitativ karakter. Det afspejler, at de enkelte lande – der systematisk opgør og offentliggør omfanget af skatteudgifter – typisk har deres egne definitioner og fortolkninger af den nationalt valgte referenceramme, som afhænger af den konkrete indretning af landenes skattesystemer. Derfor kan det være meget 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 samt forskelle i opgørelsesmetoden.

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 – fx blandt EU's medlemslande. Det afspejler blandt andet, at Danmark er det eneste land i EU, som ikke har differentieret moms – fx i form af en lavere momssats på fødevarer end den generelle sats.

Nye og ændrede skatteudgifter siden Skatteøkonomisk Redegørelse 2019

Skatteudgifter er instrumenter, der – på lige fod med offentlige tilskud og indkomstoverførsler – kan anvendes til at understøtte samfundsmæssige hensyn og politiske prioriteringer. Der indgår i den nuværende, opdaterede opgørelse en række nye, corona-relaterede skatteudgifter, der er opnået politisk enighed om siden den forrige opgørelse, der fremgik af *bilagstabel B8* i *Skatteøkonomisk Redegørelse 2019*. Det skønnes, at de nye skatteudgifter – der i øvrigt alle er af midlertidig karakter – udgør ca. 1,8 mia. kr. i 2020 og godt 1,1 mia. kr. i 2021, jf. *tabel 9.4*.

Skattefritagelsen af arbejdsgiverbetalte gavekort i 2021 er et eksempel på en helt ny skatteudgift. Hvis man som medarbejder modtager et gavekort fra sin arbejdsgiver, beskattes de normalt på samme måde som kontanter, da de har en relativ bred anvendelsesmulighed og derfor som udgangspunkt kan sidestilles med at modtage kontanter. De generelle regler for beskatning af personalegoder har til formål at beskaffe vederlag i form af kontanter og naturalier ens. Der er i forvejen undtagelser fra de generelle regler, idet mindre personalegoder, herunder julegaver, i form af naturalier kun beskattes, hvis den samlede værdi af disse personalegoder overstiger et samlet beløb på 1.200 kr. (2020-niveau).

I lyset af coronapandemien har beskatningen af gavekort fået kritik for at være uhensigtsmæssig og sætte begrænsninger for virksomheders muligheder for at støtte lokale butikker, restauranter mv. Regeringen og en

række af Folketingets partier⁹ er derfor blevet enige om at indføre en særskilt skattefritagelse af arbejdsgiverbetalte gavekort med en beløbsgrænse på 1.200 kr. i 2021, som kan bruges til hoteller, restauranter og forlystelser, herunder teater- og biografforestillinger mv. Skatteudgiften forbundet hermed skønnes at udgøre godt 0,3 mia. kr. i 2021. Indførelsen af denne særregel afspejler således et politisk ønske om at støtte oplevelsesøkonomien og er et eksempel på, hvordan særregler i skattesystemet kan bruges til at målrette støtte.

Tabel 9.4. Nye skatteudgifter i 2021-opgørelsen

| Nye skatteudgifter i 2021-opgørelsen | Umiddelbar provenuvirkning (mio. kr.) | |
|---|---------------------------------------|--------------|
| | 2020 | 2021 |
| Skattefritagelse af arbejdsgiverbetalte gavekort til oplevelser | - | 325 |
| Midlertidige udskydelser af betalingsfrister og rentefrie lån for A-skat og arbejdsmarkedsbidrag i forbindelse med COVID-19 | 150 | 200 |
| Midlertidige udskydelser af betalingsfrister og rentefrie lån for moms og lønsumsafgift i forbindelse med COVID-19 | 820 | 615 |
| Skattefritagelse for engangstilskud til modtagere af forsørgelsesydelse | 825 | - |
| Nye skatteudgifter i alt | 1.795 | 1.140 |

Kilde: Egne beregninger.

Et andet eksempel på en ny skatteudgift er det skattefrie engangstilskud på 1.000 kr. i 2020 til modtagere af forsørgelsesydelse, dvs. fx folkepensionister, dagpengemodtagere og personer på SU. Her skønnes skatteudgiften til godt 0,8 mia. kr. i 2020. Herudover er der nye skatteudgifter forbundet med de midlertidige udskydelser af betalingsfrister og lån for personskatter og moms mv., der samlet set udgør knap 1 mia. kr. i 2020 og godt 0,8 mia. kr. i 2021, *jf. tabel 9.4.*

I den nuværende opgørelse indgår der desuden en række skatteudgifter, som blandt andet i lyset af coronapandemien er blevet ændret via forskellige politiske aftaler – ikke mindst med henblik på at understøtte den økonomiske aktivitet, *jf. tabel 9.5.* De ændrede skatteudgifter udgør samlet set knap 1,7 mia. kr. i 2020 og 750 mio. kr. i 2021.

⁹ *Aftale om stimuli og grøn genopretning* (december 2020) er indgået mellem regeringen og Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti, Enhedslisten og Alternativet.

Tabel 9.5. Ændrede skatteudgifter i 2021-opgørelsen

| Ændrede skatteudgifter i 2021-opgørelsen | Politisk aftale | Umiddelbar provenuvirkning (mio. kr.) | |
|--|---|---------------------------------------|----------------------|
| | | 2020 | 2021 |
| Bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger | Aftale om sommerpakken (juni 2020) | 90 | - |
| Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling | Aftale om udfasning af hjælpepakker, stimuli-initiativer og eksportinitiativer (juni 2020) og Aftale om grøn Skattereform (december 2020) | 1.580 | 1.470 |
| Straksafskrivning af udgifter til små aktiver og aktiver med kort levetid | Aftale om grøn skattereform (december 2020) | 10 | 500 |
| Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse | Aftale om grøn skattereform (december 2020) | - | 500 |
| Bundfradrag i svovlafgiften | Aftale om grøn skattereform (december 2020) | - | 10 |
| Fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr | Aftale om grøn omstilling af vejtransporten (december 2020) | - | -2.950 ¹⁾ |
| Indfasning af nul- og lavemissionsbiler i registreringsafgiften | Aftale om grøn omstilling af vejtransporten (december 2020) | - | 800 |
| Fradrag for serviceydelser og håndværksydelser (Permanent BoligJobordning) | Aftale om stimuli og grøn genopretning (december 2020) | - | 420 |
| Ændrede skatteudgifter i alt | | 1.680 | 750 |

1) Skatteudgiften er afskaffet i medfør af *Aftale om grøn omstilling af vejtransporten* (december 2020).

Kilde: Egne beregninger.

9.3 Skatteudgifter versus 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 på den ene side indirekte skattemæssige incitamenter via målrettede skatteudgifter og på den anden side direkte tilskud til private forsknings- og udviklingsaktiviteter, *jf. boks 9.1.*

Boks 9.1. 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 direkte tilskud fra den norske forskningskomité.

Til gengæld 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 komplementerer hinanden. 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 normalt være administrative omkostninger forbundet med ansøgning, udvælgelse og tildeling af midler fra disse puljer. Tildelingen af midlerne indebærer desuden en risiko for at udvælge de "forkerte" projekter. Udmøntningen af direkte tilskud er således som oftest styret fra centralt hold, og det samlede omfang af tilskuddet vil typisk være begrænset af det loft over udgifterne, der normalt vil gælde for puljemidler.

Skatteudgifter vil ofte 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 skatteudgiftsordninger er uden et konkret loft, og at omfanget først kan måles bagudrettet, fx i forbindelse med årsopgørelser og regnskabsaflæggelse.

Skatteudgifters virkning på skattetrykket

I Danmark finansieres de offentlige udgifter – herunder indkomstoverførsler til husholdninger og tilskud til forskellige aktiviteter eller erhverv – primært via generelle skatter og afgifter. Som alternativ til skattefinansiering

kan beslutninger om at tilgodes bestemte formål gennemføres i form af passende målrettede skatte- eller afgiftsnedsættelser, dvs. via skatteudgifter. I det lys vil lande, som i relativt stort omfang gør brug af direkte tilskudsordninger, alt andet lige have et højere målt skattetryk (og udgiftstryk) end lande, der i højere grad benytter sig af indirekte tilskud i form af skatteudgifter.

Det skal dog understreges, at der som udgangspunkt er tale om en ren teknisk effekt på skattetrykket (og udgiftstrykket) i den forstand, at de samfundsøkonomiske konsekvenser af en given begunstiging – forstået som virkningen på indkomsterne, disses fordeling og de økonomiske incitamenter – vil være ens, uanset om begunstigelsen formelt er udformet som en skatteudgift eller som et tilskud.

Som eksempel kan nævnes DIS-ordningen, der indebærer, at søfolk ansat på skibe registreret i DIS (Dansk Internationalt Skibsregister) er fritaget for indkomstskat i Danmark. Søfolkene aflønnes i stedet med en lavere (netto)løn, hvorved den sparede skat reducerer arbejdsgiverens (rederiets) omkostninger. I visse andre lande – fx Norge – betaler søfolk indkomstskat, mens arbejdsgiveren (rederiet) efterfølgende kan modtage et tilskud svarende til den betalte skat. De to alternative udformninger af skattereglerne har overordnet samme fordelings- og incitamentsvirkninger. Men de offentlige udgifter og skatteindtægter er højere i sidstnævnte tilfælde.

De samfundsøkonomiske virkninger af skatteudgifter og skattefinansierede tilskud med samme målretning er således principielt identiske. Valget mellem de to instrumenter kan derfor ses i relation til de administrative omkostninger eller andre praktiske forhold. I nogle situationer er hel eller delvis skatte- eller afgiftsfritagelse således en administrativt enklere eller økonomisk mere hensigtsmæssig måde at gennemføre en bestemt begunstiging på.

Som eksempel kan nævnes energiafgiftsfritagelse for biomasse. Da emissioner af CO₂ fra biomasse ikke tæller med i opgørelsen af Danmarks udledning af klimagasser, vil en samfundsøkonomisk hensigtsmæssig regulering – der understøtter danske klimapolitiske mål – indebære, at der ikke skal være energiafgifter på biomasse. Dette er lettere at gennemføre ved en afgiftsfritagelse i stedet for, at afgiftspligt kombineres med et tilskud til biomasse, der netop neutraliserer afgiften.

Skatteudgifter til forskning og udvikling

Investeringer i forskning og udvikling (FoU) spiller en vigtig rolle i at skabe økonomisk vækst. I løbet af de seneste årtier er brugen af støtte til forskning og udvikling gennem skattesystemet steget. Gennem både indirekte og direkte støtte kan staten tilskynde virksomhederne til at investere i forskning og udvikling.

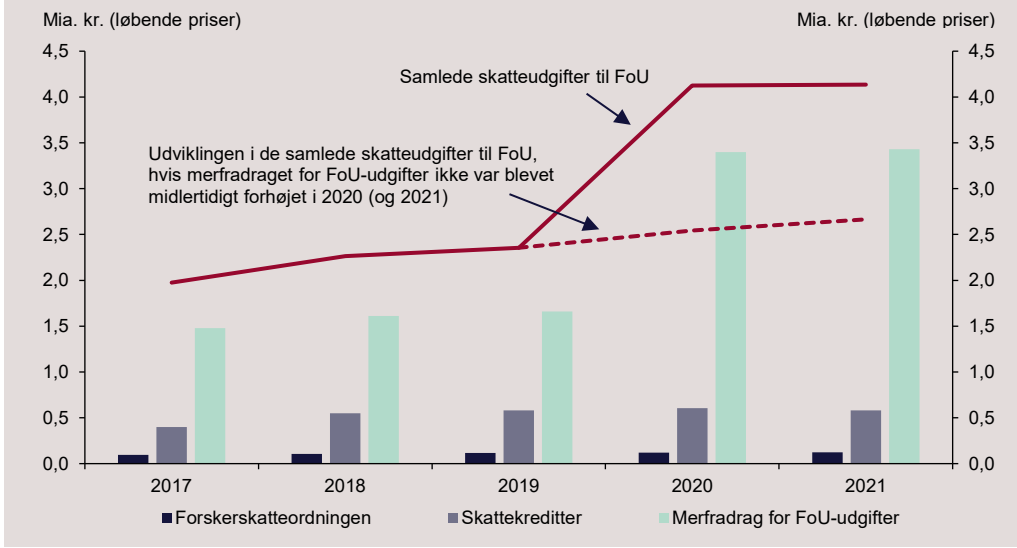
Der er særligt tre skatteudgifter, der kan knyttes til FoU i Danmark. Det drejer sig om merfradraget for udgifter til forskning og udvikling, udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skatte kreditter¹⁰) samt den lempeligere beskatning af udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (forskerskatteordningen).

Merfradraget for udgifter til FoU stiger gradvist fra 100 pct. i 2018 til 110 pct. i 2026 som led i *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017). Merfradraget er dog midlertidigt blevet forhøjet til 130 pct. i perioden 2020-2022 for at stimulere den økonomiske aktivitet i Danmark under coronakrisen¹¹. Dette tiltag medfører isoleret set en midlertidig forøgelse af skatteudgifterne vedrørende forskning og udvikling med omkring 1½ mia. kr. i 2020-2022, når der sammenlignes med den indfasning af merfradraget, der indgik i *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017).

De tre FoU-skatteudgifter skønnes samlet set at udgøre godt 4 mia. kr. i 2020 og 2021, *jf. figur 9.4*. Det er en stigning på omkring 75 pct. i forhold til niveauet i 2019, som især kan henføres til forøgelsen af merfradraget for udgifter til forskning og udvikling. Selv uden den midlertidige forhøjelse af merfradraget ville de samlede skatteudgifter til FoU dog være steget med knap 200 mio. kr. fra 2019 til 2020 og yderligere godt 100 mio. kr. i 2021, idet der i forvejen var planlagt en forhøjelse af merfradraget for udgifter til FoU fra 101,5 pct. i 2019 til 103 pct. i 2020 og dernæst til 105 pct. i 2021, *jf. den stiplede røde linje i figur 9.4*.

¹⁰ Der er gennemført en række hjælpepakker med henblik på at afbøde de negative økonomiske konsekvenser af coronakrisen. De skattemæssige dele af hjælpepakkerne bidrager primært til at styrke virksomhedernes likviditet, *jf. også kapitel 2* for en nærmere gennemgang af coronatiltagene på skatteområdet. Det er fx besluttet, at selskaber og personligt ejede virksomheder, der bruger virksomhedsordningen, og som har underskud i indkomståret 2019, kan søge om at få tidligere udbetaling end normalt af skatteværdien af den del af underskuddet, der stammer fra forsknings- og udviklingsudgifter (de såkaldte skatte kreditter). Fremrykningen betyder, at skatte kreditterne kan udbetales i juni 2020 i stedet for i november. Det forventes ikke at påvirke skatteudgiftens størrelse i 2020, da udbetalingen af skatte kreditterne blot fremrykkes til et tidligere tidspunkt i 2020.

¹¹ Med *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017) var det i forvejen planlagt, at merfradraget skulle øges fra 101,5 pct. i 2019 til 103 pct. i 2020 og dernæst til 105 pct. i 2021-22, 108 pct. i perioden 2023-2025 og endelig til 110 pct. fra og med 2026. Med *Aftale om udfasning af hjælpepakker, stimuli-initiativer og eksportinitiativer* af juni 2020 mellem regeringen, Venstre, Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti, Enhedslisten, Det Konservative Folkeparti og Alternativet, er det aftalt at øge merfradraget for udgifter til forskning og udvikling midlertidigt til 130 pct. i 2020-2021. Med *Aftale om grøn skattereform* af december 2020 mellem regeringen, Venstre, Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti og Det Konservative Folkeparti er det aftalt at forlænge den midlertidige lempelse af merfradraget til 2022. Som led i udspillet *Danmark kan mere I* (september 2021) har regeringen foreslået et permanent forhøjet fradrag for forskning og udvikling på 130 pct.

Figur 9.4. Skatteudgifter til forskning og udvikling, 2017-2021

Kilde: Egne beregninger.

9.4 Skatteudgifternes virkning på de offentlige finanser

Skatteministeriets opgørelse af skatteudgifterne er som nævnt beregnet via *mindreprovenumetoden*. Det svarer til det *umiddelbare* mindreprovenu forbundet med skatteudgifterne – men dermed også til det *umiddelbare* merprovenu, det offentlige hypotetisk ville opnå, hvis de enkelte skatteudgifter blev afskaffet. En beregning af skatteudgifternes reelle virkning på de offentlige finanser vil imidlertid kræve, at der også tages højde for det automatiske tilbageløb af moms og afgifter samt de adfærdsmæssige konsekvenser i form af ændret arbejdsudbud, forbrugssammensætning og investeringsbeslutninger mv., der indebærer et såkaldt dynamisk provenu¹².

Størrelsen af det automatiske tilbageløb via moms og afgifter (også kaldet tilbageløbsfaktoren¹³) varierer på tværs af de forskellige skatteudgifter. Tilbageløbsfaktoren afhænger blandt andet af, om skatteudgiften indebærer en skattelempe for husholdningerne eller for erhvervene. Tilbageløbsfaktoren for de forskellige skatteudgiftsordninger kan variere ganske meget og er kun beregnet for en begrænset del af skatteudgifterne. I det

¹² Det dynamiske provenu omfatter eventuelle provenuvirkninger foranlediget af ændret adfærd. Adfærdsvirkninger af personskatteændringer er blandt andet beskrevet i kapitel 3 i nærværende udgave af Skatteøkonomisk Redegørelse, mens adfærdsvirkninger af afgiftsændringer er beskrevet i kapitel 4. De forskellige skatteudgifter kan i visse tilfælde være mere eller mindre indbyrdes afhængige. I så fald skal der i princippet også tages højde for de eventuelle afledte provenuvirkninger, som kan være en konsekvens af denne indbyrdes afhængighed, jf. omtalen af dette umiddelbart efter tabel 9.1.

¹³ Der kan findes mere information om tilbageløbsfaktorer for skatter og afgifter i kapitel 2 i *Skatteøkonomisk Redegørelse 2019*.

lys er det på nuværende tidspunkt ikke muligt at opgøre en gennemsnitlig tilbageløbsfaktor for skatteudgifterne under ét.

Der er samtidig stor forskel på, hvordan de enkelte skatteudgifter påvirker adfærden blandt borgere og virksomheder. Skatter og afgifter forvrider i de fleste tilfælde adfærden hos borgere og virksomheder. I det perspektiv bidrager de forskellige skatteudgifter – som jo reelt indebærer en skattelempe – ofte til en positiv afledt effekt på arbejdsudbud, investeringer mv. og dermed også til et positivt dynamisk provenu.

Modsat vil afskaffelse af en skatteudgift – som reelt svarer til en skatteforhøjelse – ofte indebære en negativ afledt adfærdsvirkning på arbejdsudbuddet mv. og dermed bidrage til et negativt dynamisk provenu. For en række skatteudgifter vurderes den samlede adfærdsvirkning ved en afskaffelse dog at være omtrent neutral for de offentlige finanser. For visse skatteudgifter kan en afskaffelse dog godt være forbundet med en positiv adfærdseffekt og ditto dynamisk provenu. En positiv adfærdseffekt kan fx opstå, når den såkaldte *indkomstefekt* er dominerende – dvs. hvor skatteudgiften i udgangspunktet reducerer arbejdsudbuddet mv. En positiv afledt adfærdseffekt kan også opstå, hvis en skatteudgift ikke reducerer de eksisterende forvriddinger i skattesystemet, men i stedet bidrager til yderligere forvriddinger. Omfanget af mulige adfærdsvirkninger – og dermed den såkaldte selvfinansieringsgrad¹⁴ – er kun vurderet for en begrænset 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 af den pågældende ordning kunne 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 automatisk tilbageløb og ændret adfærd. På det foreliggende grundlag er det med andre ord ikke muligt at beregne den reelle virkning på de offentlige finanser, såfremt alle nuværende skatteudgifter blev afskaffet. Det må dog forventes, at skatteudgifternes samlede reelle virkning på de offentlige finanser (dvs. efter automatisk tilbageløb af moms og afgifter samt ændret adfærd) vil være betydeligt mindre end de ca. 56½ mia. kr. i 2021, der udelukkende omfatter det samlede umiddelbare mindreprovenu knyttet til de 124 identificerede skatteudgifter. Samtidig må afskaffelse af visse skatteudgifter isoleret set forventes at have en negativ effekt på den samlede velstand og beskæftigelsen.

¹⁴ I forbindelse med en skattenedsættelse angiver selvfinansieringsgraden det isolerede merprovenu via adfærdsendringer (svarende til det dynamiske merprovenu) målt i procent af mindreprovenuet efter automatisk tilbageløb af moms og afgifter.

Eksempel på provenuberegning efter tilbageløb og adfærd for forskerskatteordning

Til illustration af skatteudgifternes samlede reelle virkning på de offentlige finanser er der foretaget en beregning af provenuvirkningerne efter automatisk tilbageløb af moms og afgifter samt ændret adfærd for en udvalgt skatteudgift, forskerskatteordningen, jf. tabel 9.6. Beregningen illustrerer den isolerede provenuvirkning ved en hypotetisk *afskaffelse* af skatteudgiften, dvs. svarende til provenuvirkningen ved en skattestramning¹⁵. Den enkelte skatteudgifts selvfinansieringsgrad kan give en indikation af, i hvilken grad skatteudgiften kan begrundes ud fra et samfundsøkonomisk hensyn. En *høj selvfinansieringsgrad* vil fx være udtryk for, at den pågældende skatteudgift indebærer en stor positiv afledt adfærdsvirkning. En sådan skatteudgift vil ud fra et samfundsøkonomisk perspektiv være mere hensigtsmæssig end andre skattelempelser, der har lavere selvfinansieringsgrader.

Tabel 9.6. Illustrative provenuskøn ved hypotetiske afskaffelse af forskerskatteordning

| 2021-niveau | Umiddelbart merprovenu | Merprovenu efter automatisk tilbageløb | Adfærd ¹⁾ | Merprovenu efter tilbageløb og adfærd | Selvfinansieringsgrad |
|------------------------------------|------------------------|--|----------------------|---------------------------------------|-----------------------|
| | (1) | (2) | (3) | (4)=(2)+(3) | (5)=- (3)/(2) |
| | | | <i>Mio kr.</i> | | <i>Pct.</i> |
| Forskerskatteordning ²⁾ | 1.240 | 1.050 | -800 | 250 | 76 |

Anm.: Tilbageløbsfaktorens størrelse afhænger af, om der er tale om personskatter, moms eller forskellige afgifter. For skatteudgifter, som vedrører de personlige indkomstskatter, forudsættes der som udgangspunkt en tilbageløbsfaktor på 23 pct.

1) Ændret adfærd giver anledning til et dynamisk mindreprovenu.

2) Forskerskatteordningen omfatter primært udlændinge, som har et lavere afgiftspligtigt forbrug i Danmark end danskere. Derfor vil tilbageløbsfaktoren være lavere end den standardmæssige på 23 pct. Det er beregningsteknisk forudsat en tilbageløbsprocent på 15 pct. vedrørende forskerskatteordningen. Der er betydelige usikkerheder forbundet med de afledte effekter ved ændringer i forskerskatteordningen. Der anvendes samme selvfinansieringsgrad (76 pct.) som ved besvarelse af SAU alm. del. spørgsmål nr. 306 af 19. marts 2021. Den relativt høje selvfinansieringsgrad er baseret på en undersøgelse på danske data, der peger på, at skatteændringer har relative store virkninger på medarbejdermobiliteten blandt højt kvalificeret, udenlandsk arbejdskraft.

Kilde: Egne beregninger.

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

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) skattegrundlaget i Danmark reduceres. Denne skatteudgift kan derfor i høj grad begrundes med, at den hjælper virksomhederne med at rekruttere højt kvalificerede (og højt lønnede)

¹⁵ I beregningen er der ikke taget stilling til anvendelsen af merprovenuet. Den angivne adfærdsvirkning er således et udtryk for den ukompenserede selvfinansieringsgrad.

medarbejdere, hvilket er gavnligt ud fra en samfundsøkonomisk betragtning. Den relativt lave skattesats i forskerskatteordningen på 27 pct. modsvarer i vidt omfang af, at de omfattede har høje lønninger – og dermed betydelige skattepligtige indkomster. Derfor er de pågældende personers skattebetaling målt i kroner relativt høj, selvom skattesatsen er relativt lav.

Appendiks 9A. 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 et udtryk for, hvordan beskatningen ville være i fravær af skatteudgifter (dvs. i en situation med en generel skatteregel), og er bestemmende for, hvordan de enkelte skatteudgifter identificeres. For det *andet* skal der tages stilling til valg af beregningsmetode. Valg af beregningsmetode har betydning for, hvordan de provenumæssige konsekvenser knyttet til den enkelte skatteudgift skal opgøres. I praksis vil identifikationen af en skatteudgift dog i nogen grad være forbundet med skøn, hvilket i sig selv bidrager til en vis usikkerhed i opgørelsen af de samlede skatteudgifter.

Referencerammen

Referencerammen for skatteudgifter bruges til at identificere, om en ordning er en skatteudgift eller ej. Der findes ikke en entydig referenceramme, der er opnået enighed om i internationalt regi. Det indebærer, at der i international sammenhæng anvendes forskellige referencerammer til at identificere skatteudgifter i de enkelte lande, jf. boks 9A.1.

Boks 9A.1. Referencerammer for skatteudgifter

Der anvendes som oftest 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*¹⁶, hvor referencerammen for opgørelse af skatteudgifter er de generelle regler i den gældende skatte- og afgiftslovgivning. I det lys baseres identifikation og opgørelse af skatteudgifter på afvigelser i forhold til skattesystemets generelle regler:

¹⁶ De øvrige nordiske lande benytter som udgangspunkt også denne tilgang, hvilket fremgår af rapporten *Tax Expenditures in the Nordic Countries – A report from a Nordic working group*, 2009.

- 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.

Med denne tilgang baseres både identifikationen og opgørelsen af skatteudgifternes størrelse på afvigelser i forhold til det gældende skattesystems hovedregler. Identifikationen og opgørelsen af skatteudgifter reflekterer dermed ikke, om de identificerede afvigelser er "gode" eller "dårlige" i forhold til et normativt benchmark. De beregnede skatteudgifter kan med andre ord 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 – fx i form af en lempeligere beskatning end den generelle skattesats – 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 (afhængig af konkurrencesituationen på det marked, hvor forbrugsgødet handles) medføre, at borgerne opnår 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 her til. Fx anses EU-direktiver på skatteområdet for at være en del af referencerammen, selvom de principielt afviger fra hovedreglerne i den danske skatte- og afgiftslovgivning, jf. boks 9A.2. Desuden er der behov for, at nogle skatteudgifter skal opgøres som nettoskatteudgifter. Det gælder fx beskatningen af finansielle virksomheder, idet regelsættet både indeholder en skatteudgift (i form af momsfritagelse) og en skattesanktion (i form af lønsumsafgift).

Boks 9A.2. Præcisering af den lovgivningsmæssige tilgang

Det kræver en nærmere præcisering af referencerammen, når skatteudgifterne for følgende typer af beskatning skal opgøres:

- **Skattefrie offentlige overførselsindkomster:** Skattefrie offentlige overførselsindkomster – herunder fx børne- og ungedyden – betragtes som skatteudgifter, selvom nettoydelsen for den enkelte er direkte bestemt af det offentlige. En afskaffelse af skattefriheden – svarende til at ydelserne gøres skattepligtige – kan principielt neutraliseres gennem en modsvarende forhøjelse af bruttoydelsen (også kaldet bruttoficering). I så fald vil ydelsen efter skat (dvs. nettoydelsen) 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 som hovedregel momsfrataget, men er i stedet omfattet af lønsumsafgift. Lønsumsafgiften er isoleret set en skattesanktion, da denne kun gælder for udvalgte erhverv, mens momsfrigtagelsen isoleret set er en skatteudgift.

Hertil kommer, at følgende ordninger ikke karakteriseres som skatteudgifter:

- **EU-direktiver:** Ordninger, der er omfattet af et EU-direktiv, anses for at være en del af referencerammen, selvom de principielt afviger fra hovedreglerne i den danske skatte- og afgiftslovgivning. Det gør sig gældende for en række ordninger på momsområdet, som principielt afviger fra de overordnede, generelle regler i den danske momslov (lov om merværdiafgift), men som samtidig er fastsat af EU's momsdirektiv.
- **Mellemfolkelige overenskomster:** Visse regler i skatte- og afgiftssystemet, som indebærer lempelig (eller decideret fravær af) beskatning, er en konsekvens af 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 er imidlertid så snævert målrettede, at der ikke er udarbejdet et konkret skøn over størrelsen af skatteudgiften. Det skyldes, at prøvenvirkningen anses for at være meget beskeden, eller at der ikke umiddelbart findes et tilgængeligt datagrundlag, der kan understøtte et konkret og nogenlunde retvisende prøvenskøn.

Kilde: Skatteministeriet.

Beregningsmetoden

Der er forskellige metoder til at beregne skatteudgifternes størrelse. De forskellige beregningsmetoder afspejler forskellige formål, jf. boks 9A.3. Skatteministeriet anvender mindreprovenumetoden (*revenue foregone*), hvorved skatteudgiften opgøres som de umiddelbare skatteindtægter, det offentlige ville have fået, hvis skatteudgiften blev fjernet. Mindreprovenumetoden svarer dermed til den umiddelbare prøvenvirkning i Skatteministeriets provenuberegninger.

Boks 9A.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 eventuelle adfærdseffekter indgår i beregningen. Metoden svarer altså til den umiddelbare provenuvirkning.
- *Merprovenumetoden* (revenue gain) opgør skatteindtægterne på samme måde som mindreprovenumetoden, men inddrager automatisk tilbageløb og eventuelle 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 overførselsindkomster bliver omregnet til skattepligtige ydelser, der giver modtageren samme nettoydelse (efter skat).

Kilde: Skatteministeriet.

Mindreprovenumetoden anvendes blandt andet, fordi formålet med at opgøre skatteudgifter *ikke er* at opgøre, hvad de samlede virkninger på de offentlige finanser ville have været ved en fjernelse af en regel, der medfører en skatteudgift. Formålet *er i* stedet at identificere og have fokus på udviklingen i de særlige afvigelser fra de generelle skatteregler, 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.

I det lys kan beregningen af skatteudgifternes størrelse ikke direkte anvendes til at vurdere de forskellige skatteudgifternes finansieringssevne, dvs. merprovenuet efter automatisk tilbageløb og ændret adfærd, såfremt skatteudgiften blev fjernet. Det gælder også for de direkte tilskud, som udgiftsføres på finansloven. Her vil det udgiftsførte tilskud heller ikke nødvendigvis svare til tilskuddets finansieringssevne, da tilskud på samme måde som skatteudgifter kan have afledte effekter fx i form af ændret adfærd.

Skatteudgifter beregnes typisk enkeltvis, dvs. én særskilt beregning for hver enkelt ordning/særregel, der indebærer en skatteudgift. Dermed er beregningerne foretaget uden hensyntagen til, at en ophævelse af en skatteudgift kan påvirke beskatningsgrundlagene for andre skatteudgifter/skatteindtægter. Som hovedregel beregnes en skatteudgift som det årlige umiddelbare mindreprovenu, *jf. beregningsprincipperne i boks 9A.4.*

Boks 9A.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. Dermed svarer de anførte skatteudgifter i de hypotetiske eksempler nedenfor ikke til finansieringsevnen ved ophævelse af skattefritagelsen, da afledte virkninger på andre skatter og afgifter via automatisk tilbageløb og ændret adfærd ikke er indregnet.

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

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

- Et **særligt højt fradrag** på 100 mio. kr. kan opgøres til en skatteudgift på 40 mio. kr., hvis skatteværdien af fradraget udgør 40 pct. Skatteudgiften beregnes 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*, svarende til merværdien. Skatteudgiften skal beregnes ved at gange momssatsen med det skattefritagne grundlag. Udgør værdien af salget fx 100 mio. kr. og værdien af indkøbet fx 50 mio. kr., hvorved merværdien udgør 50 mio. kr., kan skatteudgiften med en momssats på 25 pct. opgøres til $0,25 * 50 = 12,5$ mio. kr. Skatteudgiften beregnes 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, mens den reducerede sats fx er 7 kr. for et afgiftsgrundlag på 10 mio. stk., så vil skatteudgiften udgøre $(10-7) * 10 = 30$ mio. kr. Skatteudgiften beregnes som:

$$\text{Skatteudgift} = (\text{referencesats} - \text{reduceret sats}) * \text{grundlag reduceret sats}$$

Appendiks 9B. Oversigt over samtlige skatteudgifter

Skatteministeriet har identificeret 124 skatteudgifter i 2021, hvoraf 8 er negative skatteudgifter, dvs. skatte-sanktioner (som er angivet med rødt i tabellen). Skatteudgifterne skønnes samlet set at udgøre knap 56½ mia. kr. i 2021, hvilket svarer til ca. 2,3 pct. af BNP. Godt 56 pct. af de identificerede skatteudgifter skønnes at være personrettede og udgør samlet set 31¼ mia. kr. (ca. 1,3 pct. af BNP), mens de resterende knap 44 pct. skønnes at være erhvervsrettede skatteudgifter og udgør samlet set 24,2 mia. kr. (ca. 1,0 pct. af BNP), *jf. tabel 9B.1.*

Tabel 9B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person og erhvervsrettede, 2018-2021

| Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., løbende priser | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 1. Personrettede skatteudgifter (1.1+1.2+1.3+1.4) | 31.190 | 31.590 | 32.720 | 31.790 |
| 1.1 Ordninger vedrørende personbeskatning | 23.315 | 22.860 | 23.925 | 24.030 |
| Skattefritagelse for invaliditetsbeløb og -ydelse mv. | 1.675 | 1.725 | 1.750 | 1.775 |
| Skattefritagelser for ydelse i henhold til div. love på socialområdet | 675 | 700 | 700 | 700 |
| Skattefritagelse for børnetilskud mv. | 800 | 850 | 850 | 875 |
| Skattefritagelse for erstatninger til beboere, der udsættes for gener ved Cityringprojektet | 5 | 2 | - | - |
| Skattefritagelse for boligstøtte, tilskud til byfornyelse mv. | 4.175 | 3.900 | 4.250 | 4.300 |
| Lempelig beskatning for børnebidrag og underholdsbidrag til tidligere ægtefælle | 45 | 45 | 45 | 45 |
| Skattefritagelse for børne- og ungeydelse (børnecheck) | 5.150 | 5.200 | 5.225 | 5.250 |
| Skattefritagelse for grøn check | 1.350 | 1.200 | 1.125 | 1.050 |
| Skattefritagelse for midlertidigt børnetilskud til visse forsørgere | - | 35 | 90 | 90 |
| Skattefritagelse for engangstilskud til modtagere af forsørgelsesydelse | - | - | 825 | - |
| Lempelig pensionsordning for tidligere selvstændigt erhvervsdrivende over 55 år | 40 | 40 | 40 | 40 |
| Særligt opfyldningsfradrag for selvstændigt erhvervsdrivende | 110 | 130 | 130 | 120 |
| Formueforvaltningsfradrag vedrørende pensionsafkastskat | 560 | 610 | 660 | 710 |
| Særlig pensionsordning for sportsudøvere | 5 | 5 | 5 | 5 |
| Skattefritagelse for efterlønspræmie | 910 | 480 | 485 | 475 |

Table 9B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2018-2021 (fortsat)

| Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., løbende priser | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|---|-------|-------|-------|-------|
| Skattefritagelse for afkast på børneopsparing ¹ | 2 | 2 | 1 | 1 |
| Reduceret skattepligtig ejendomsavance ved salg af fast ejendom | 35 | 35 | 35 | 35 |
| Nedslag i ejendomsværdibeskatning for folkepensionister og ejere af boliger anskaffet senest 1. juli 1998 | 2.700 | 2.625 | 2.575 | 2.350 |
| Lavere beskatning af grundværdi af stuehuse (stuehusreglen) | 470 | 490 | 500 | 520 |
| Bundfradrag ved udlejning af værelser eller hele boligen (helårsboliger) | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger | 395 | 415 | 310 | 310 |
| Fradrag for serviceydelser og visse håndværksydelser (BoligJobordningen; fra 2018 er BoligJobordningen gjort permanent) | 775 | 775 | 750 | 1.225 |
| Skattefritagelse for omkostningsstillæg til MF'ere mv. | 6 | 6 | 6 | 6 |
| Skattefritagelse for tillæg til udsendte af staten | 265 | 270 | 260 | 270 |
| Skattefritagelse for naturalydelser og kostpenge til soldater | 65 | 70 | 70 | 70 |
| Skattefritagelse for naturalydelser og kontantbeløb til indsatte | 85 | 90 | 85 | 90 |
| Loft over rejsefradrag | -435 | -420 | -435 | -445 |
| Loft over fradrag for udgifter til fagforeninger | -85 | -95 | -110 | -130 |
| Forhøjet beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere | 465 | 475 | 505 | 535 |
| Forhøjet befodringsfradrag til pendlere i visse yderkommuner | 110 | 110 | 90 | 100 |
| Forhøjet befodringsfradrag for lavtlønnede | 490 | 540 | 490 | 520 |
| Fradrag for udgifter til logi for beboere på visse øer | - | 15 | 10 | 10 |
| Bundfradrag for lønmodtagerudgifter | -75 | -80 | -80 | -80 |
| Skattefritagelse for arbejdsrelaterede personalegoder under bagatelgrænsen | 200 | 225 | 225 | 225 |
| Skattefritagelse for mindre personalegoder | 90 | 90 | 90 | 90 |
| Skattefritagelse for fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratualer | 155 | 170 | 170 | 170 |
| Skattefritagelse for privat brug af arbejdsgiverbetalt pc | 300 | 325 | 325 | 325 |
| Skattefritagelse for diverse mindre personalegoder | 90 | 90 | 90 | 90 |
| Skattefritagelse for arbejdsgiverbetalt alkoholafvænnning mm. | 90 | 90 | 95 | 100 |
| Grønt miljøstillæg for firmabiler | -70 | -80 | -95 | -75 |
| Skattefritagelse af arbejdsgiverbetalte gavekort til oplevelser | - | - | - | 325 |
| Skattefritagelse for hæderspriser | 3 | 4 | 3 | 3 |
| Lempelig beskatning af visse gaver, legater, indtægter ved opfinderarbejder mv. | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Fradrag for gaver til almenevelgørende el. almennyttige foreninger mv. | 390 | 390 | 410 | 420 |
| Fradrag for løbende ydelser ensidigt påtaget overfor foreninger mv. | 60 | 55 | 55 | 55 |

Tabel 9B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2018-2021 (fortsat)

| Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., løbende priser | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|--|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Skattefritagelse for studierejselegater | 70 | 65 | 70 | 70 |
| Skattefritagelse for medarbejderaktier | 280 | 290 | 285 | 295 |
| Skattefritagelse for medarbejderaktier i nye mindre virksomheder | 0 | 0 | 0 | 20 |
| Lempelig beskatning af købe- og tegningsretter til ansatte | 145 | 145 | 130 | 135 |
| Skattefritagelse for værdien af eget arbejde på egne formuegoder til privat brug | 45 | 45 | 45 | 45 |
| Skattefritagelse for visse vederlag til børn og pensionister | 45 | 45 | 45 | 50 |
| Skattefritagelse for godtgørelse efter skatteforvaltningsloven mv. | 75 | 55 | 55 | 65 |
| Særligt fradrag til studerende fra rigsfællesskabet (rigsfællesskabsfradrag) | 2 | 2 | 2 | 2 |
| Lempelse af skat på udenlandsk indkomst | 545 | 560 | 550 | 570 |
| Bundfradrag ved udlejning af biler, lystbåde og campingvogne m.fl. | 7 | 7 | 7 | 8 |
| Aktiesparekonto | 0 | 20 | 105 | 195 |
| 1.2 Ordninger vedrørende miljø-, energi og motorafgifter | 6.005 | 6.750 | 6.745 | 5.690 |
| Afgiftsfritagelse af elafgift for eget forbrug af el fra solceller mv. | 425 | 475 | 325 | 325 |
| Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse ²⁾ | 3.850 | 3.900 | 4.000 | 4.400 |
| Frdrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr ²⁾ | 1.550 | 1.600 | 1.600 | - |
| Indfasning af nul- og lavemissionsbiler i registreringsafgiften ²⁾ | 150 | 750 | 800 | 950 |
| Fritagelse for privatanvendelsestillæg for ældre varebiler | 30 | 25 | 20 | 15 |
| 1.3 Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv. | 185 | 190 | 200 | 200 |
| Skattefritagelse for foreningers ikke-erhvervsmæssige indtægter | 185 | 190 | 200 | 200 |
| 1.4 Ordninger vedrørende moms og øvrige afgifter | 1.685 | 1.790 | 1.845 | 1.870 |
| Momsfritagelse for varer leveret fra genbrugsbutikker | 140 | 150 | 150 | 150 |
| Momsfritagelse for personbefordring med kollektiv transport, taxi, fly mv. | 1.600 | 1.650 | 1.700 | 1.750 |
| Afgiftsfritagelse for let øl og hvidtøl | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Reduceret afgiftssats for sukkerfri chokolade mv. | 20 | 25 | 25 | 25 |
| Reduceret afgiftssats for sukkerfri konsumis | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Reduceret afgiftssats for vin med mellem 1,2 pct. og 6 pct. alkohol | 55 | 55 | 55 | 55 |
| Afgiftsfritagelse for vin med under 1,2 pct. alkohol | 2 | 2 | 2 | 2 |
| Fast tinglysningsafgift ved ejerskifte eller pantsætning af fast ejendom mellem ægtefæller | -15 | -15 | -15 | -15 |
| Afgiftsfritagelse for præmien for sø-, transport og luftfartøjsforsikringer modregnet lystfartøjsforsikringsafgift | -115 | -75 | -70 | -95 |
| Fast tinglysningsafgift ved længstlevende ægtefælles overtagelse af rettigheder ved fast ejendom | -5 | -5 | -5 | -5 |

Tabel 9B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2018-2021 (fortsat)

| Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., løbende priser | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 2. Erhvervsrettede skatteudgifter (2.1+2.2+2.3+2.4) | 21.850 | 22.400 | 23.880 | 24.665 |
| 2.1 Ordninger vedrørende personbeskatning | 3.320 | 3.585 | 3.880 | 4.090 |
| Lavere ansættelse af grundværdi på produktionsjord (bondegårdsreglen) | 1.150 | 1.200 | 1.225 | 1.275 |
| Lempeligere beskatning af udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (forskerkatteordningen) | 1.050 | 1.150 | 1.200 | 1.250 |
| Fradrag ved påbegyndte havdage for erhvervsfiskere | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Særligt fradrag for dagplejere (dagplejerfradrag) | 180 | 190 | 190 | 190 |
| Særligt fradrag for søfolk (sømandsfradrag) | 6 | 3 | 3 | 3 |
| Skattefritagelse for løn ved arbejde om bord på skibe registreret i DIS (DIS-ordning) | 850 | 950 | 950 | 1.000 |
| Refusionsordning for sandsugere | 65 | 65 | 45 | 45 |
| Midlertidige udskydelser af betalingsfrister og rentefrie lån for A-skat og AM-bidrag i forbindelse med COVID-19 | - | - | 150 | 200 |
| Investorfradrag | - | 5 | 5 | 25 |
| Sælgerpantebrevsmodel ved salg af erhvervsjendom | - | - | 90 | 80 |
| 2.2 Ordninger vedrørende miljø-, energi- og motorafgifter mv. | 8.115 | 7.835 | 8.015 | 8.325 |
| Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse ²⁾ | 1.300 | 1.300 | 1.350 | 1.450 |
| Afgiftsfritagelse for brændsler til skibe, færger og fiskere | 1.100 | 1.100 | 1.100 | 1.150 |
| Afgiftsfritagelse for brændsler til fly | 990 | 100 | 100 | 100 |
| Afgiftsfritagelse for brændsler og el til toge | 625 | 625 | 625 | 625 |
| Bundfradrag i CO ₂ -afgiften | 65 | 65 | 60 | 60 |
| Bundfradrag i svovlafgiften | 10 | 10 | 10 | 10 |
| Lempelse i spildevandsafgiften for virksomheder med store udledninger | 10 | 10 | 10 | 10 |
| Lavere elafgift for visse skibe ved kaj (landstrøm) | 0 | 0 | 15 | 15 |
| Lav afgift på el til erhvervsmæssig opladning af ældre køretøjer | 5 | 10 | 40 | 55 |
| Lempelser og fritagelser for energifgift for jordbruget mv. og diverse processer | 1.150 | 1.150 | 1.150 | 1.200 |
| Loft over satser på visse industrielle drivhusgasser | 3 | 3 | 3 | 2 |
| Lavere dieselafgift for lastbiler, busser mv. | 1.350 | 1.350 | 1.400 | 2.700 |
| Fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr ²⁾ | 1.250 | 1.300 | 1.350 | - |
| Indfasning af nul- og lavemissionsbiler i registreringsafgiften ¹⁾ | 150 | 750 | 800 | 950 |
| 2.3 Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv. | 8.175 | 8.875 | 9.075 | 9.530 |
| Afskrivninger på kunstkøb | 55 | 55 | 55 | 55 |
| Skatteudskydelse gennem andelsselskaber | 140 | 145 | 150 | 145 |

Tablet 9B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2018-2021 (fortsat)

| Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., løbende priser | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|---|-------|-------|-------|-------|
| Straksafskrivning af udgifter til software og driftsmidler til forskning og forsøg | 650 | 675 | 700 | 695 |
| Fradrag for fondes almennyttige uddelinger og hensættelser ³⁾ | 1.460 | 1.500 | 1.560 | 1.540 |
| Konsolideringsfradrag til fondes almennyttige uddelinger | 15 | 15 | 15 | 15 |
| Bundfradrag for fonde | 25 | 25 | 25 | 25 |
| Fradrag for virksomheders pengegaver til kulturinstitutioner mv. | 55 | 60 | 30 | 30 |
| Investeringsvindue for kulbrinteindvindingsvirksomhed i perioden 2017-2025 | 260 | 270 | 0 | 0 |
| Straksafskrivning for udgifter til knowhow eller patentrettigheder | 30 | 30 | 30 | 30 |
| Udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skattecreditter) | 550 | 580 | 605 | 580 |
| Straksafskrivning af udgifter til små aktiver og aktiver med kort levetid | 70 | 75 | 85 | 485 |
| Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling (F&U-fradrag) | 1.610 | 1.660 | 3.400 | 3.430 |
| Særlige fradrag for fondsbeskattede foreninger | 65 | 65 | 65 | 65 |
| Tillægsselskabsskat for kulbrinteindvindingsvirksomhed | -380 | -190 | -35 | 50 |
| Lempeligere beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatten) | 590 | 610 | 630 | 630 |
| Lempeligere beskatning ved genanbringelse af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom | 115 | 120 | 135 | 130 |
| Fremrykket fradrag for potentielle erhvervsdrivende (Etablerings- og iværksætterkontoordningen) | 55 | 55 | 55 | 55 |
| Fradrag for selvstændiges udgifter til syge- og arbejdsskadeforsikringer | 130 | 125 | 130 | 130 |
| Nedskrivning af husdyrbesætning i skattepligtig indkomst | 15 | 20 | 20 | 20 |
| Nedslag i udbytteskatten af selskabers noterede porteføljeaktier | 90 | 115 | 120 | 120 |
| Skattefritagelse for avancer på selskabers noterede porteføljeaktier | 730 | 975 | 1.005 | 1.005 |
| Skattefritagelse af visse selvejende institutioner | 25 | 30 | 30 | 30 |
| Skattefritagelse af gratis betalingsrettigheder og kvoter | 275 | 255 | 255 | 255 |
| Straksfradrag for udgifter til formuegoder betalt ved visse tilskud | 10 | 20 | 10 | 10 |

Tabel 9B.1. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2018-2021 (fortsat)

| Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., løbende priser | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|--|---------------|---------------|---------------|---------------|
| 2.4 Ordninger vedrørende moms og øvrige afgifter | 2.240 | 2.105 | 2.910 | 2.720 |
| Nulmoms på trykte aviser modregnet lønsumsafgift | 450 | 450 | 425 | 425 |
| Momsfritagelse for bedemandsvirksomhed | 75 | 75 | 80 | 80 |
| Forlængede momskredittider for små og mellemstore virksomheder | 750 | 775 | 800 | 825 |
| Momsfritagelse for finanssektoren fraregnet lønsumsafgift ⁴⁾ | 1.150 | 960 | 910 | 890 |
| Momsfritagelse for kunstneres førstegangssalg under 300.000 kr. | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Afgiftslettelse for små ølproducenter (ølmoderation) | 10 | 15 | 15 | 15 |
| Afgiftslettelse for små spiritusproducenter | 1 | 2 | 2 | 2 |
| Afgiftsfritagelse for præmien for arbejdsskadeforsikring fraregnet arbejdsskadeafgift | -215 | -220 | -230 | -235 |
| Midlertidige udskydelser af betalingsfrister og rentefrie lån for moms og lønsumsafgift i forbindelse med COVID-19 | - | - | 820 | 615 |
| Momsfritagelse på elektronisk leverede aviser | - | 30 | 70 | 85 |
| Skatteudgifter i alt (1+2), mio. kr.⁵⁾ | 53.040 | 53.990 | 56.595 | 56.455 |
| <i>Skatteudgifter i alt, pct. af BNP</i> | 2,4 pct. | 2,3 pct. | 2,4 pct. | 2,3 pct. |
| <i>Memopost: Skatteudgifter vedrørende udgifter til forskning og udvikling⁶⁾</i> | 2.265 | 2.355 | 4.125 | 4.135 |

Anm.: De røde tal indikerer, at der er tale om skattesanktioner (negative skatteudgifter). Total- og delsummer er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. Der er 2 skatteudgifter, der både er person- og erhvervsrettede, jf. nedenfor.

1) Beløbsgrænsen for børneopsparing blev forhøjet med FL18-aftalen. Der gjaldt også før 2018 særlige gunstige regler, men omfanget af skatteudgiften herved har været bagatelermæssig.

2) De tre skatteudgifter: *Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse, fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr og indfasning af nul- og lavemissionsbiler i registreringsafgiften* er vurderet til at være både person- og erhvervsrettede, og der er benyttet en konkret fordelingsnøgle på henholdsvis 75/25 pct., 55/45 pct. og 50/50 pct. til at fordele størrelsen af skatteudgifterne på den personrettede og den erhvervsrettede del. Disse 3 ordninger indgår således både i den person- og erhvervsrettede del. Skatteudgiften vedr. *fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr* er dog ikke talt med i de øvrige opgørelser i kapitlet, da den udgik i 2021 som følge af aftale om grøn omstilling af vejtransporten af december 2020.

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

4) Beregningsmetoden er blevet efterset siden opgørelsen i *Skatteøkonomisk Redegørelse 2019*. Det har medført, at Skatteministeriet nu vurderer, at momsfrigørelsen for finanssektoren fraregnet lønsumsafgiften samlet set udgør en skatteudgift, hvor det før var skønnet, at der var tale om en skattesanktion samlet set.

5) I de samlede opgørelser af skatteudgifter for 2018-2019 er der også nogle skatteudgifter medregnet, som er ophørt, og som derfor ikke figurerer på listen.

6) Skatteudgifter vedr. udgifter til forskning og udvikling indeholder følgende skatteudgifter: *Merfradrag for udgifter til forskning og udvikling, udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skatte kreditter) og lempeligere beskættning af udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (forskerveordningen)*. Vedr. forskerveordningen kan knap 10 pct. af udgiften henføres til personer, der er registreret som forskere. Det skyldes på den ene side, at ca. 40 pct. af de omfattede personer skønnes at være forskere, men da de omfattede forskere i gennemsnit har lavere lønninger end de omfattede nøglemedarbejdere, bliver skatteudgiften pr. omfattet forsker relativt lav, hvorefter den samlede skatteudgift for forskere i forskerveordningen udgør knap 10 pct. Kilde: Egne beregninger.

