



Skatteøkonomisk Redegørelse 2019



Skatteministeriet

**Skatteministeriet/
Ministry of Taxation**

Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 – København K

Telefon +45 3392 3392
Mail skm@skm.dk

www.skm.dk



Skatteministeriet

Skatteøkonomisk Redegørelse

2019

Skatteøkonomisk Redegørelse 2019

Redaktionen er afsluttet den 20. december 2019.

Publikationen er offentliggjort på www.skm.dk

I tabeller kan afrunding medføre, at tallene ikke summerer til totalen.

Henvendelse om publikationen kan i øvrigt ske til:

Skatteministeriet

Nicolai Eigtvæds Gade 28

1402 København K

T 33 92 33 92

Forord

Velfærdssamfundet er verdensrekordholder i frihed. Ingen anden samfundsmodel har skabt så meget frihed og så mange muligheder til så mange som velfærdssamfundet. Derfor skal vi passe på velfærdssamfundet og styrke det, så de, der har brug for fællesskabets styrke og en ekstra mulighed for at komme videre, får det.

Velfærdssamfundet er skabt på kompromisser. I generationer er kompromisser fundet i lokalsamfund, i landspolitik og i forhandlinger mellem lønmodtagere og arbejdsgivere. Det har gjort velfærdssamfundet stærkt og har samtidig vist, at tryk og fremgang ikke er hinandens modsætninger. Tværtimod. De er hinandens forudsætninger.



I et moderne velfærdssamfund som vores er skattepolitikken på mange måder central i forhold til at sikre både tryk og fremgang. Ændres betingelserne for betaling af skatter og afgifter, har det betydning for, hvor mange penge vi som fællesskab kan prioritere til børn, ældre, sundhed og uddannelse, lettelse af skatter og afgifter og støtte til erhvervslivets vækstvilkår.

Skattepolitikken er central for de politiske beslutninger, og det er vigtigt, at de træffes på et så oplyst grundlag som muligt.

Skatteøkonomisk Redegørelse giver dig fakta, og på den baggrund kan du danne dine egne holdninger til de prioriteringer, der ofte danner grundlaget for de forslag og beslutninger, der præger den politiske debat.

I Skatteøkonomisk Redegørelse er det muligt at få en dybere indsigt i samspillet mellem skat og samfundsøkonomi. Formålet er at kaste lys over de mange afvejninger og hensyn, der gemmer sig bag beslutninger om at ændre på skatter og afgifter.

Skatteøkonomisk Redegørelse er med andre ord skattefaglig oplysning om, hvordan forskellige skatter og afgifter påvirker provenuet, fordelingen og adfærden i samfundet.

God læselyst.

Med venlig hilsen

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Morten Bødskov'. The signature is stylized and written in a cursive-like font.

Morten Bødskov

Indhold

1. Sammenfatning	9
2. Hovedlinjer i skattepolitikken	19
2.1 Indledning.....	19
2.2 Udviklingen i skatteindtægterne og skattetrykket i Danmark.....	20
2.3 Strukturelle indtægter fra skatter og afgifter	28
2.4 Marginal- og gennemsnitsskatter i Danmark.....	41
2.5 Nye tilbageløbsfaktorer fra skatter og afgifter.....	46
2.6 Adfærdsvirkninger af personskatteændringer	48
Appendiks 2A. Reformen og justeringer af personbeskatningen siden 1994.....	56
Appendiks 2B. Nye tilbageløbsfaktorer	58
Appendiks 2C. Baggrund om opdatering af selvfinansieringsgrader.....	64
Appendiks 2D. Stilleskrueberegninger.....	67
3. Selskabsbeskatningen i Danmark	75
3.1 Indledning.....	75
3.2 Udviklingen i den danske selskabsbeskatning.....	76
3.3 Selskabsskatten i det danske skattesystem.....	87
3.4 Kvantitativ analyse af ændringer i selskabsskatten.....	94
Appendiks 3A. Beskrivelse af SIA-modellen.....	103
4. Grænsehandel	117
4.1 Indledning.....	117
4.2 Traditionel grænsehandel.....	118
4.3 Tobaksafgifter.....	126
4.4 E-grænsehandel.....	138
Appendiks 4A. Grænsehandel med andre varer mv.....	147
Appendiks 4B. Provenu og selvfinansieringsgrader ved mindre afgiftsændringer	149
Appendiks 4C. Stilleskruer for ændringer af tobaksafgifterne.....	151
Appendiks 4D. Beregningsforudsætninger for tobak.....	152
Appendiks 4E. Arbejdsudbudsvirkninger af forbrugs- og grænsehandelsgevinster ved afgiftsændringer	155
Appendiks 4F. Ny model for importmoms i EU	160

5. Energibeskatning	165
5.1 Indledning.....	165
5.2 Energibeskatning og energiforbrug i Danmark.....	166
5.3 Energibeskatning i et samfundsøkonomisk perspektiv.....	180
5.4 Virkninger på provenu, indkomstfordeling og arbejdsudbud af nedsættelser af el- og elvarmeafgiften.....	194
Appendiks 5A. Samlede energifgifter.....	204
Appendiks 5B. Danske husholdningers elforbrug.....	205
6. Bilagstabeller	211

1. Sammenfatning

Skatter og afgifter udgør den centrale grundpille i finansieringen af danske velfærdssamfund. Hver gang det offentlige har 10 kr. i indtægter, kommer omtrent 9 kr. fra skatter og afgifter. Opkrævningen af skatter og afgifter er på den måde med til at sikre sunde statsfinanser. Men indretningen af skatte- og afgiftssystemet har også en række andre effekter på samfundsøkonomien. Skatter og afgifter påvirker den økonomiske vækst og den samlede velstand i samfundet, men har samtidig også fordelingsmæssige konsekvenser.

Skatter og afgifter har betydning for danskernes adfærd via økonomiske incitamenter. Fx påvirker indkomstskatterne den økonomiske tilskyndelse til at arbejde, hvilket har betydning for beskæftigelsen og velstanden. Tilsvarende påvirker selskabsskatterne blandt andet virksomhedernes tilskyndelse til at investere, hvilket har betydning for produktiviteten, beskæftigelsen og dermed i sidste instans også velstanden.

Moms og afgifter reducerer købekraften af indkomsterne og påvirker derfor også arbejdsbuddet. Derudover påvirker afgifterne forbrugets sammensætning og kan derfor – hvilket også er et primært formål med mange afgifter – bruges til at regulere danskernes adfærd på forskellig vis, herunder fx begrænse forbruget af visse nydelsesmidler og opnå en række målsætninger i klima- og miljøpolitikken.

Samtidig har indretningen af skatter og afgifter væsentlig betydning for indkomstfordelingen. Progressionen i skattesystemet – fx i form af topskatten – har relativt stor betydning for indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten. Og den samlede skatteopkrævning indebærer en betydelig omfordeling af forbrugsmuligheder på tværs af befolkningsgrupper og set over livsforløbet, herunder via de offentlige serviceudgifter og indkomstoverskud, som skatterne finansierer. Politiske beslutninger om skatter og afgifter indebærer derfor også en afvejning i forhold til hensynet til forskelle i indkomster og forbrugsmuligheder.

Et fællestræk for analyserne i Skatteministeriets årlige publikation *Skatteøkonomisk Redegørelse* er en ambition om at tilvejebringe faglig indsigt i en række centrale skatteøkonomiske forhold. Fx: Hvordan har skattetrykket udviklet sig de seneste 20 år? Hvor høj er marginalskatten i Danmark sammenlignet med andre lande? Hvordan er energibeskatningen i Danmark i grunden indrettet? Analyserne har ikke et særskilt politisk formål, men skal alene ses som et økonomifagligt input til den skattepolitiske debat.

Det er samtidig en ambition at forklare, hvordan skatte- og afgiftspolitikken *virker*. Dvs. hvad er konsekvenserne for de offentlige finanser, for arbejdsudbuddet og for indkomstfordelingen mv. af ændringer i forskellige skatter og afgifter. For at kunne belyse dette tages der typisk udgangspunkt i nogle rent hypotetiske regneeksempler – fx en tænkt forhøjelse af beskæftigelsesfradraget eller en nedsættelse af momsen – men uden at dette skal tages som udtryk for en politisk anbefaling af en sådan hypotetisk ændring.

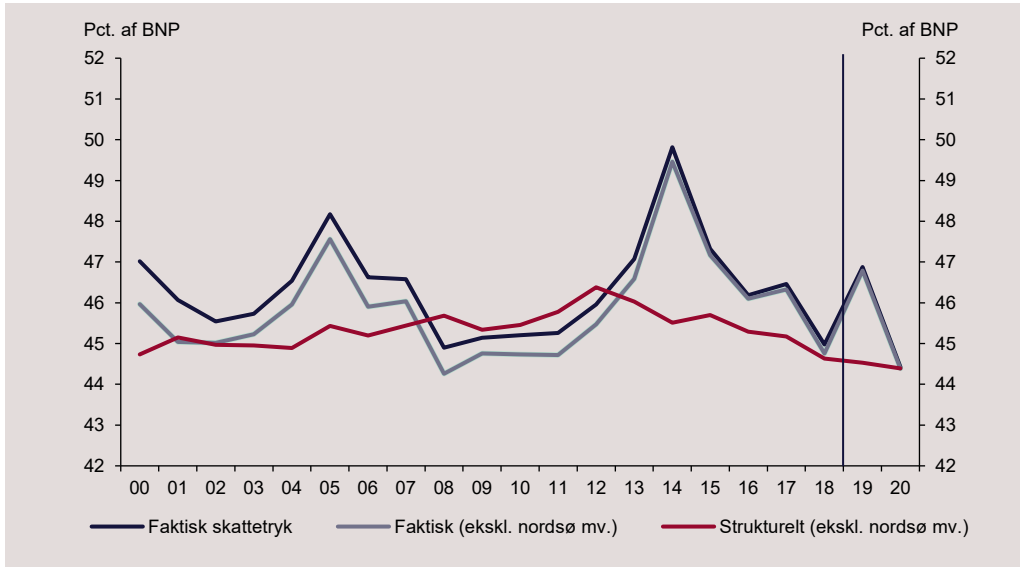
Tendens til faldende skattetryk i de senere år – både faktisk og strukturelt

Skattetrykket har i flere årtier været en central størrelse i den skattepolitiske debat i Danmark. Skattetrykket er grundlæggende en simpel brøk, hvor tælleren omfatter de samlede indtægter fra skatter og afgifter, mens nævneren udgøres af samfundskonomiens størrelse målt ved bruttonationalproduktet (BNP).

Danmarks *faktiske* skattetryk toppede i 2014, hvor det udgjorde knap 50 pct. af BNP, *jf. figur 1.1*. Det høje skattetryk i 2014 hænger i vid udstrækning sammen med ekstraordinære indtægter på ca. 3 pct. af BNP fra omlægning af kapitalpensionsordninger. Borfaldet af disse midlertidige indtægter er den primære årsag til det generelt faldende faktiske skattetryk i de efterfølgende år, *jf. kapitel 2*.

Det *strukturelle* skattetryk steg en anelse i 00'erne og de første år af 2010'erne, men er faldet igen i de senere år. Dette fald afspejler blandt andet 2012-skattereformen med fokus på lavere skat på arbejde, nedsættelsen af selskabsskattesatsen fra 25 til 22 pct. og lavere registreringsafgift. På den anden side har fx stigende strukturelle indtægter fra pensionsafkastskatten og aktieskat generelt trukket i retning af højere skattetryk siden årtusindskiftet. Samtidig har den generelle tendens til faldende renteniveau isoleret set ført til lavere fradrag for renteudgifter og dermed bidraget til højere indtægter fra de personlige indkomstskatter.

Figur 1.1. Både det faktiske og strukturelle skattetryk er faldet de senere år



Anm.: I beregningen af det strukturelle skattetryk tages der højde for konjunkturernes og andre midlertidige forholds virkning på indtægterne fra skatter og afgifter. Der findes ikke en officiel opgørelse af det strukturelle skattetryk. Finansministeriet opgør dog et tilnærmet strukturelt skattetryk (ekskl. statens samlede indtægter fra aktiviteter i Nordsøen, der ikke alle betragtes som skatter). Se i øvrigt anmærkning til figur 2.3 og omtalen af de strukturelle nordsøindtægter i afsnit 2.3. Tal for 2019 og 2020 er skøn.

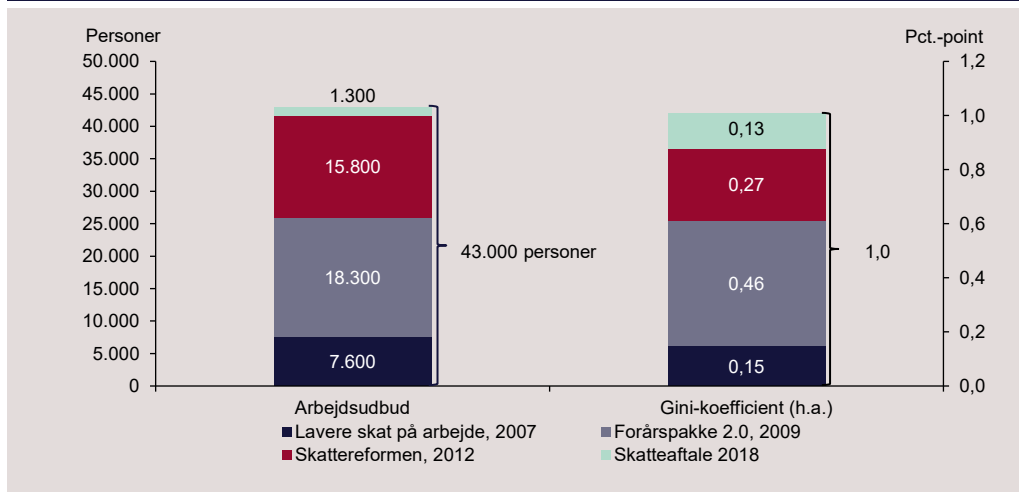
Kilde: Danmarks Statistik og Finansministeriet med afsæt i *Økonomisk Redegørelse*, december 2019.

De seneste fire skattereformer øger arbejdsudbuddet og indkomstforskellene

Indkomstskatternes primære formål er at bidrage til at finansiere de offentlige udgifter. Indretningen af skattesystemet har imidlertid også en række afledte virkninger på folks adfærd, herunder blandt andet beslutningen om, hvor meget man ønsker at arbejde. Siden 2007 er der gennemført fire større skattereformer, som har haft hovedfokus på at reducere personskatterne – herunder marginalskatterne. Samlet set skønnes de fire reformer at øge arbejdsudbuddet med ca. 43.000 personer i 2025, jf. figur 1.2. Det øgede arbejdsudbud skønnes isoleret set at øge strukturelt BNP med 2,4 pct. i 2025 – målt i forhold til en hypotetisk situation, hvor reformerne ikke var blevet gennemført.

På den anden side har de fire skattereformers fokus på at øge den økonomiske fordel ved at være i beskæftigelse frem for på offentlig forsørgelse isoleret set bidraget til en forøgelse af indkomstforskellene på ca. 1 pct.-point målt ved Gini-koefficienten.

Figur 1.2 Konsekvenser af fire skattereformer på arbejdsudbud og indkomstforskelle



Anm.: Se anmærkning til figur 2.19.

Kilde: *Reformer har styrket dansk økonomi*, november 2018, Finansministeriet.

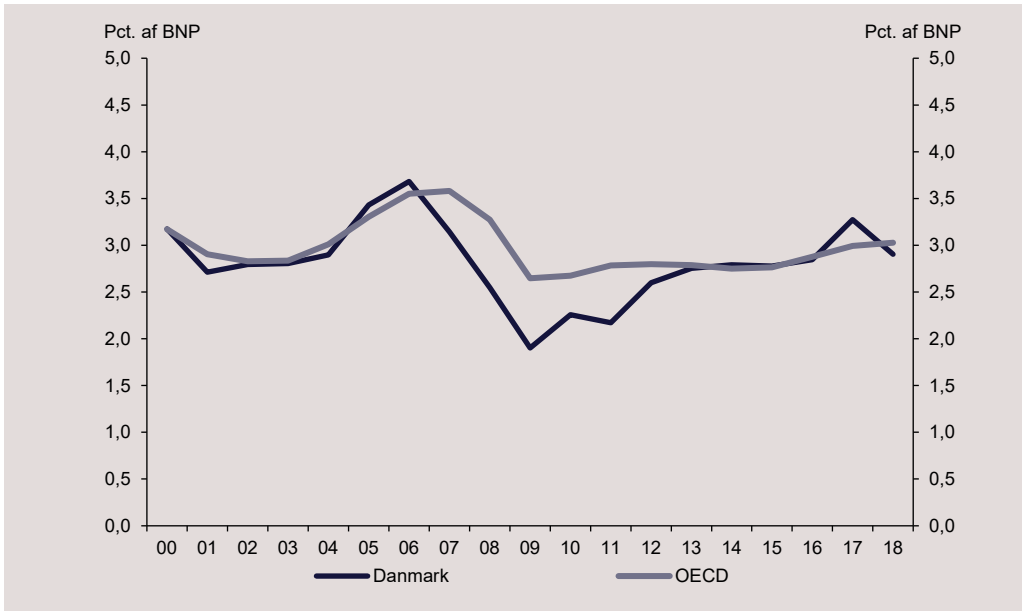
Der er teoretisk og empirisk belæg for, at ændringer i beskattningen af arbejdsindkomst påvirker arbejdsudbuddet. Indkomstskatterne har i den optik betydning for den samlede velstand via effekter på beskæftigelsen og produktionen. Samtidig reducerer indkomstskatterne også forskellene i befolkningens disponible indkomster, dvs. bidrager til en mere lige indkomstfordeling. Ændringer af de skatter, som er forbundet med relativt store virkninger på beskæftigelsen, har typisk også forholdsvis store virkninger på indkomstforskellene. I indretningen af beskattningen af arbejdsindkomst er der derfor typisk tale om et *trade-off* mellem hensynet til beskæftigelsen og den samlede velstand på den ene side og hensynet til indkomstfordelingen på den anden side, jf. kapitel 2.

Indtægterne fra selskabsskatten i Danmark følger det internationale niveau

Selskabsskatten er en væsentlig del af det samlede danske skattesystem. Selskabsskatten er overordnet en skat på selskabernes overskud, som sikrer, at virksomhederne bidrager til finansieringen af det samfund, som er udgangspunktet for deres indtjening – også når de ejes fra udlandet. Selskabsskatten reducerer imidlertid de økonomiske incitamenter til at investere og påtage sig en risiko og kan tilskynde virksomheder til at placere overskud i lande med en lavere beskatning end i Danmark, *jf. kapitel 3*.

Indtægterne fra selskabsskatten er meget konjunkturfølsomme og kan derfor svinge ganske meget fra år til år, *jf. figur 1.3*. Indtægterne i Danmark nåede et toppunkt på 3,7 pct. af BNP under højkonjunktoren omkring midten af 00'erne og faldt til 1,9 pct. af BNP i 2009 i forbindelse med finanskrisen. I 2017 udgjorde indtægterne fra selskabsskatten 72 mia. kr. i Danmark, svarende til 3,3 pct. af BNP, hvilket er det højeste niveau i en årrække.

Figur 1.3. Indtægter fra selskabsskatten, 2000-2018



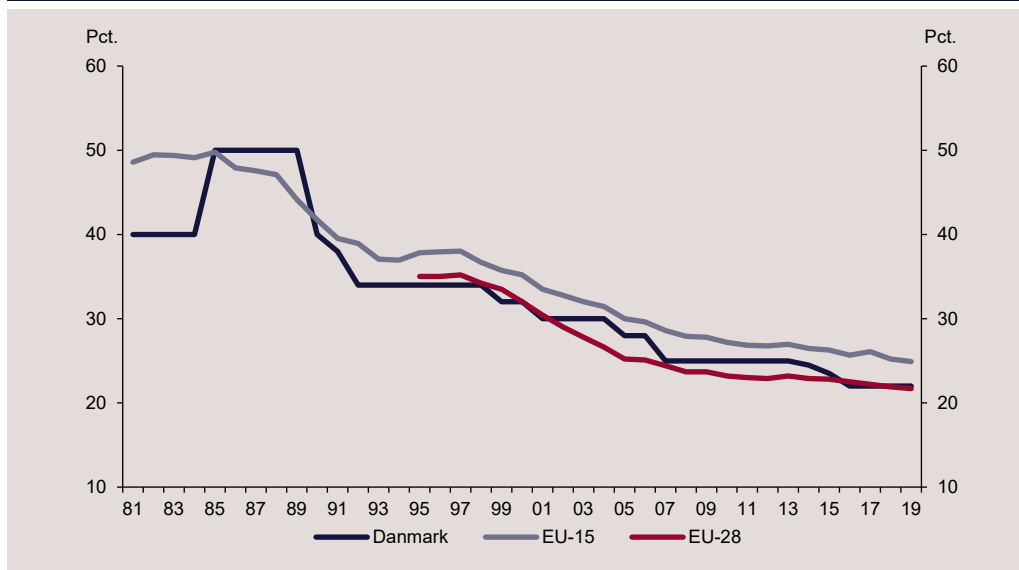
Anm.: For OECD er der tale om et uvægtet gennemsnit.
Kilde: OECD Revenue Statistics.

Siden 2000 har indtægterne fra selskabsskatten i Danmark (målt som andel af BNP) nogenlunde fulgt samme udvikling som gennemsnittet for OECD-landene, *jf. figur 1.3*. Det skal ses i lyset af, at landene i stort omfang har været påvirket af de samme konjunkturbevægelser, og at landene i stort omfang også har ændret selskabsbeskatningen nogenlunde parallelt, *jf. nedenfor*.

Tendens til lavere selskabsskattesatser både internationalt og i Danmark

Globaliseringen og digitaliseringen har sat selskabsskattebaserne under pres i mange lande. I Danmark og mange andre EU-lande er der i løbet af de seneste 30-35 år gennemført markante reduktioner af selskabsskattesatsen. I starten af 1980'erne var den formelle selskabsskattesats ca. 50 pct. i mange lande i Europa, mens gennemsnittet for de 28 EU-lande er reduceret til ca. 22 pct. i 2019, *jf. figur 1.4*. Noget tilsvarende gælder for Danmark, hvor den formelle selskabsskattesats gradvist er reduceret fra 50 pct. i 1989 til de nuværende 22 pct.

Figur 1.4 Den formelle selskabsskattesats i Danmark og EU, 1981-2019



Kilde: EU-Kommissionen, Taxation Trends in the European Union og OECD Tax Database.

Parallelt med nedsættelsen af den formelle skattesats i Danmark er skattebasen for selskabsskatten gradvist udvidet – fx via strammere afskrivningsregler og begrænsninger i fradrag for renteudgifter. Samtidig har en række tiltag gjort skattebasen mere robust over for skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning. Det bidrager til at forklare, at indtægterne fra selskabsskatten (som andel af BNP) aktuelt er på nogenlunde samme niveau som ved årtusindskiftet, *jf. figur 1.3 ovenfor*. I EU-regi drøftes indførelse af en fælles selskabsskattebase, mens mulighederne for at øge beskatningen af store digitale selskaber diskuteres i OECD.

Ændringer af selskabsskatten har meget komplekse effekter på både virksomheders og husholdningers adfærd. For bedre at kunne analysere de samfundsøkonomiske effekter har Skatteministeriet udviklet en ny generel ligevægtsmodel, *jf. kapitel 3*. Modellen vil blive brugt til at kvalificere Skatteministeriets vurderinger af de samfundsøkonomiske konsekvenser ved potentielle ændringer i selskabs- og kapitalbeskatningen, og bidrager dermed til et bedre beslutningsgrundlag.

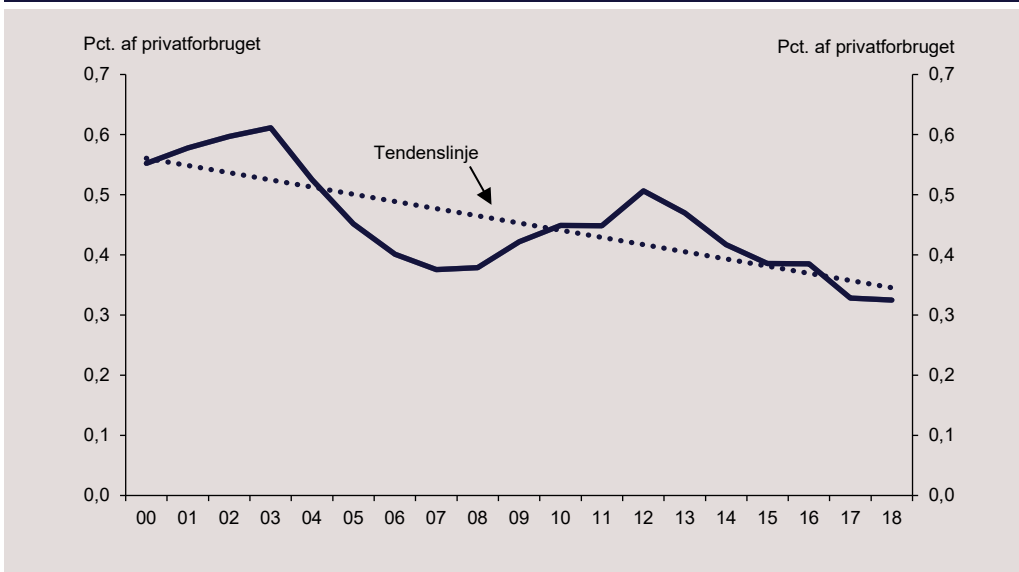
Danskerne grænsehandel med nydelsesmidler har vist en faldende tendens siden 2000

Danskerne kan handle i andre lande ved enten at tage varer med hjem over grænsen (traditionel grænsehandel) eller ved at handle i udenlandske internetbutikker (e-grænsehandel). Handel på tværs af grænserne giver mulighed for at købe varer, der ikke er tilgængelige på det danske hjemmemarked, og som måske kan købes billigere i udlandet. Det giver danskerne bedre forbrugsmuligheder.

De danske punktafgifter kan have betydning for især omfanget af den traditionelle grænsehandel med nydelsesmidler som fx øl, vin, tobak, slik og chokolade. Hvis grænsehandlen er stor eller vokser, kan det være et udtryk for, at de danske punktafgifter er stigende eller højere end i vores nabolande, *jf. kapitel 4*. Ændringer af punktafgifterne på grænsehandelsfølsomme varer skønnes generelt at have relativt høje selvfinansierungsgrader, idet selv små afgiftsforhøjelser eller -nedsættelser via ændret forbrug og grænsehandel ventes at påvirke det afgiftspligtige salg i Danmark forholdsvis meget.

I perioden siden 2000 har den samlede traditionelle grænsehandel med nydelsesmidler (målt som andel af privatforbruget) udvist en faldende tendens. De seneste to år har grænsehandlen med nydelsesmidler således udgjort godt 0,3 pct. af privatforbruget, mens det i starten af 00'erne udgjorde omtrent 0,6 pct., *jf. figur 1.5*.

Figur 1.5. Danskernes grænsehandel med nydelsesmidler i pct. af privatforbruget, 2000-2018



Anm.: Se anmærkning til figur 4.1.

Kilde: Gallup, Epinion og egne beregninger.

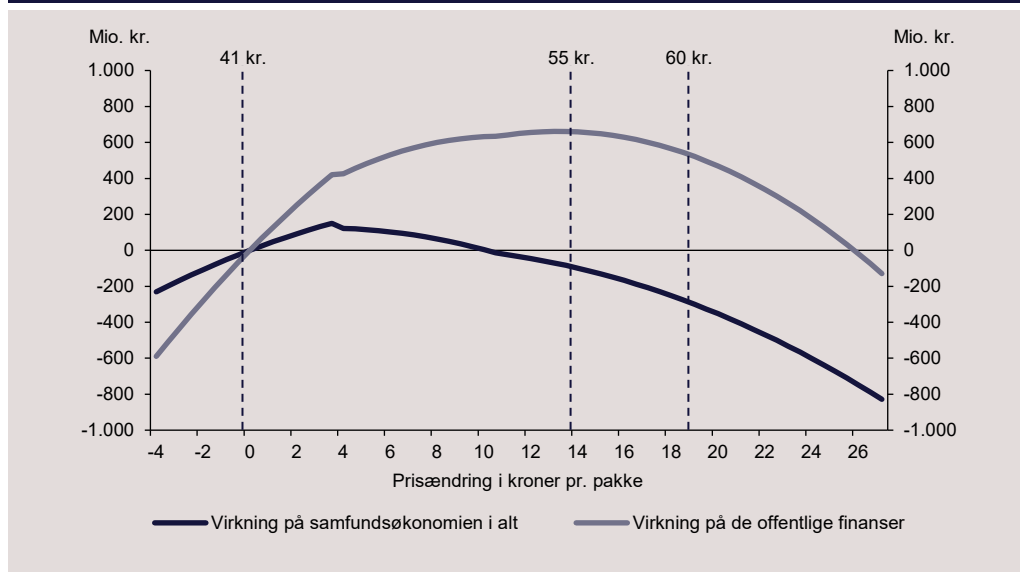
Aftalte forhøjelser af tobaksafgifter øger statens provenu, men også grænsehandlen

Afgifterne på cigaretter og tobak er eksempler på afgifter, der er indført for at regulere borgernes adfærd – mere specifikt med henblik på at begrænse tobaksforbruget. Når tobaksafgifterne skal fastlægges – fx i forbindelse med en forhøjelse af afgifterne – er der dog en række hensyn, som bør indgå i overvejelserne. Udover befolkningens sundhed gælder det blandt andet hensynet til grænsehandel og statens provenu, *jf. kapitel 4*.

Muligheden for grænsehandel (og tillige illegal handel) betyder således, at den reduktion af cigaretsalget i Danmark, der følger af en afgiftsforhøjelse, i en vis udstrækning bliver opvejet af større grænsehandel. Derfor bliver den samlede reduktion i cigaretforbruget – og dermed effekten på danskernes sundhed – som følge af en afgiftsforhøjelse lavere, end hvis det ikke var muligt at grænsehandle.

Med finansloven for 2020 er det besluttet at forhøje tobaksafgifterne, så gennemsnitsprisen for 20 stk. cigaretter stiger med ca. 14 kr. i 2020 og yderligere 5 kr. i 2022, dvs. fra p.t. ca. 41 kr. til 60 kr. Hensigten er at begrænse rygning – særligt blandt børn og unge. Afgiftsforhøjelsen forventes at medføre et mærkbart merprovener, der dog reduceres af de afledte virkninger på forbrug og grænsehandel, *jf. figur 1.6*. Ved endnu større afgiftsforhøjelser – hvor gennemsnitsprisen øges med mere end ca. 25 kr. – skønnes der (med betydelig usikkerhed) at ville være tale om et mindre provener for staten som følge af de afledte fald i det afgiftspligtige salg i Danmark.

Figur 1.6. Skønnede virkninger af afgiftsændringer for en pakke cigaretter med 20 stk.



Anm.: På x-aksen fremgår prisændringen på 20 stk. cigaretter i forhold til den nuværende gennemsnitspris på ca. 41 kr. Se anmærkning til figur 4.11.

Kilde: Skatteministeriet.

Energibeskatningen i Danmark er høj – også i et internationalt perspektiv

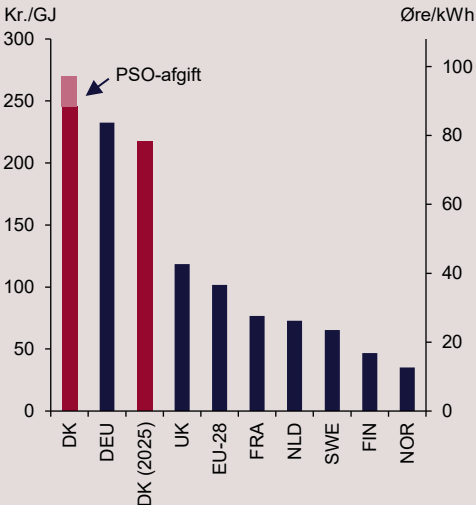
Den danske energibeskatning består overordnet set af klima- og miljøafgifter samt energifgifter på elforbrug og fossile brændsler, jf. kapitel 5. Klima- og miljøafgifterne skal reducere udledningerne af CO₂ og de luftforurenende stoffer SO₂ og NO_x, mens afgifterne på elforbrug og fossile brændsler (herunder kul, naturgas og olie) skal bidrage til at reducere det samlede energiforbrug. Det skal understøtte overholdelsen af Danmarks klima- og energipolitiske målsætninger og bidrage til en reduktion af klimabelastningen og miljøforureningen.

Set i et internationalt perspektiv er den danske energibeskatning forholdsvis høj. I 2017 udgjorde de samlede indtægter fra energifgifterne ca. 2 pct. af BNP i Danmark, mens gennemsnittet for de nuværende 28 EU-lande var på ca. 1,8 pct.

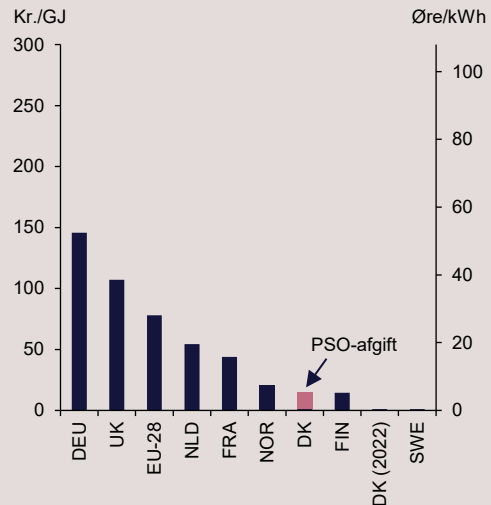
Særligt husholdningernes afgifter til elforbrug er høje i Danmark. Frem mod 2025 vil afgifterne på danske husholdningers elforbrug dog falde. Det skyldes både udfasningen af PSO-afgiften, der vil være fuld afskaffet i 2022, og de besluttede, gradvise nedsættelser af el- og elvarmeafgiften blandt andet som følge af *Energiaftale 2018*. I 2025 vil de samlede danske afgifter på elforbrug for husholdninger dog fortsat være mere end dobbelt så høje som det nuværende gennemsnitlige afgiftsniveau for EU-28, jf. figur 1.7. Samtidig er der en stor differentiering mellem afgiftssatserne for husholdninger og ikke-husholdninger i Danmark, jf. også figur 1.8.

Afgifter på elforbrug for udvalgte lande i 1. halvår af 2019

Figur 1.7. Afgifter på elforbrug for husholdninger



Figur 1.8. Afgifter på elforbrug for ikke-husholdninger



Anm.: Se anmærkning til figur 5.12 og 5.13.

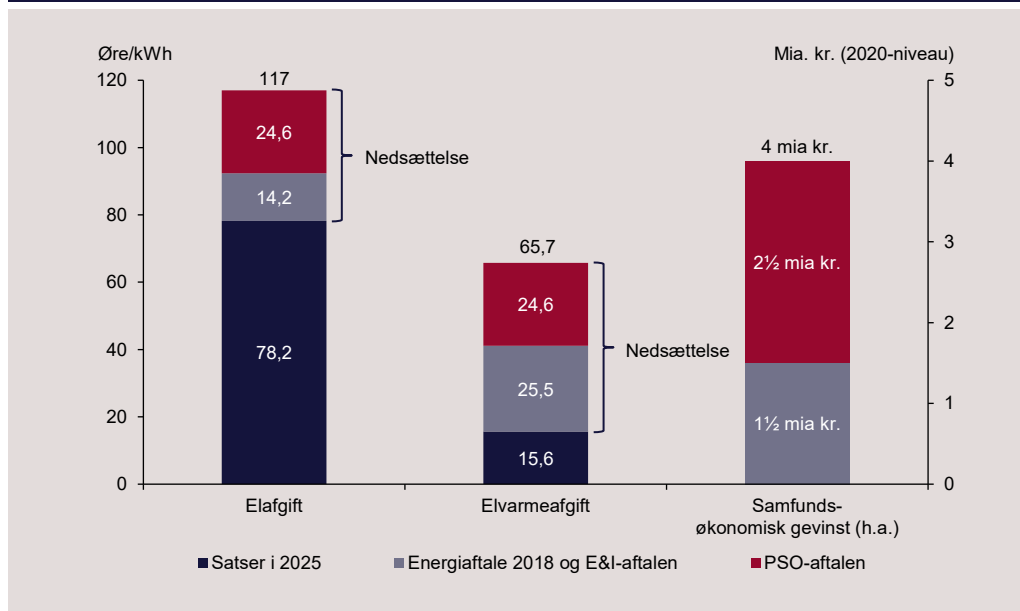
Kilde: Eurostat og egne beregninger.

Samfundsøkonomiske gevinster af lavere elafgifter

Fra et samfundsøkonomisk synspunkt bør der være afgifter på energiproduktion og energiforbrug i det omfang, dette indebærer *negative eksternaliteter* i form af klima- og sundhedsskadelig udledning mv. Reguleringen af danskernes energiforbrug bør dog ske under hensyntagen til at begrænse de samfundsøkonomiske omkostninger, som afgifterne medfører, mest muligt. Det opnås generelt ved at benytte *ens afgifter* på det, der ønskes mindre af. De danske energjafgifter på elforbrug og fossile brændsler er imidlertid kendetegnet ved en meget høj grad af differentiering, som afhænger af anvendelsesformålet. Blandt andet beskattes husholdningernes energiforbrug generelt hårdere end virksomhedernes, jf. ovenfor.

I de senere år har der været fokus på at reducere beskatningen af husholdningernes elforbrug. Som nævnt er PSO-afgiften under udfasning, mens den almindelige elafgift og elvarmeafgiften er sat ned i forbindelse med *Energiaftale 2018* og *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* fra 2017. Det har netop bidraget til at sikre mere ens afgifter end hidtil, hvilket er i tråd med generelle anbefalinger fra økonomisk teori, jf. *kapitel 5*. Afskaffelsen af PSO-afgiften og de besluttede nedsættelser af elafgifterne (givet den forudsatte finansiering) skønnes samlet set at medføre en samfundsøkonomisk gevinst på ca. 4 mia. kr., jf. *figur 1.9*.

Figur 1.9. Gennemførte nedsættelser af elafgifter og samfundsøkonomisk gevinst



Kilde: Skatteministeriet.

Nye beregninger viser, at en yderligere nedsættelse af den almindelige elafgift isoleret set vil indebære store samfundsøkonomiske gevinster og have en relativt høj selvfinansieringsgrad. Den høje selvfinansieringsgrad ved lavere almindelig elafgift skyldes især positive afledte virkninger via ændret forbrugssammensætning.

2. Hovedlinjer i skattepolitikken

2.1 Indledning

I 2017 rundede de samlede indtægter fra skatter og afgifter for første gang 1.000 mia. kr., dvs. 1 billion kr. I store træk har det faktiske skattetryk udgjort 45-46 pct. af BNP i de senere år. Det strukturelle skattetryk har generelt været ret stabilt siden årtusindskiftet – dog med en vis faldende tendens på det seneste. I et internationalt perspektiv har Danmark fortsat et højt skattetryk, *jf. afsnit 2.2.*

Den strukturelle saldo spiller en central rolle i planlægningen af finanspolitikken og opgørelsen af det finanspolitiske råderum. Derfor er der også et betydeligt fokus på de strukturelle indtægter fra skatter og afgifter. I forbindelse med *Danmarks Konvergensprogram 2019* (april 2019) blev de strukturelle niveauer for selskabsskat, registreringsafgift og aktieskat opdateret. Det indebærer isoleret set en forbedring af den strukturelle saldo med ca. ¼ pct. af BNP i 2025, *jf. afsnit 2.3.*

Igennem de seneste 20-25 år er der gennemført en lang række reformer og justeringer af personbeskatningen, der markant har reduceret skatten på arbejdsindkomst. For en bundskatteyder er marginals-katten reduceret fra ca. 44½ pct. i 1998 til ca. 39½ pct. i 2020, *jf. afsnit 2.4.* Hovedmålet med skattereformerne har været at øge beskæftigelsen og dermed den samlede velstand i Danmark. De seneste fire større skattereformer – herunder *Forårspakke 2.0* (marts 2009) og *2012-skattereformen* (juni 2012) – skønnes samlet set at øge arbejdsudbuddet med ca. 43.000 personer i 2025. Samtidig har de seneste skattereformer isoleret set øget indkomstforskellene i samfundet med ca. 1 pct.-point, målt ved den umiddelbare virkning på Gini-koefficienten.

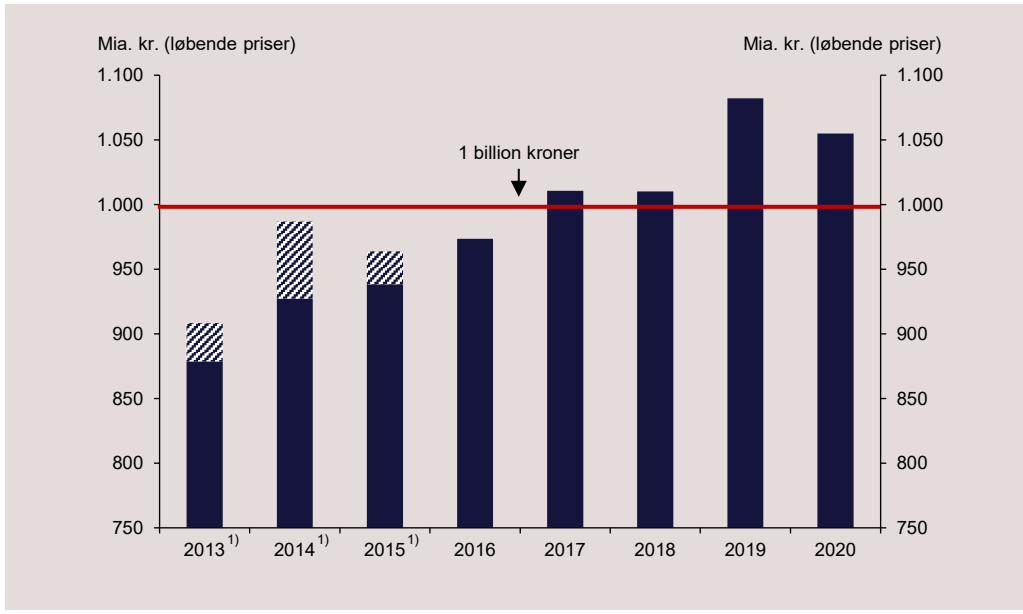
De provenumæssige konsekvenser af ændrede skatter og afgifter opgøres typisk i *tre* trin: Umiddelbar virkning, automatisk tilbageløb og dynamisk provenu via ændret adfærd. Tilbageløbet afspejler grundlæggende, at fx en indkomstskattenedsættelse øger danskernes disponible indkomster og dermed det private forbrug, hvilket – ved uændret adfærd – fører til højere indtægter fra moms og forbrugsafgifter. Det mindsker mindreprovenuet ved en skattenedsættelse. Men omvendt reduceres merprovenuet ved en skatteforhøjelse, der fører til lavere indtægter fra moms og afgifter. Nye beregninger giver lidt lavere tilbageløbsfaktorer end tidligere, *jf. afsnit 2.5.*

Den reelle belastning af de offentlige finanser af en given skattenedsættelse udgøres af mindreprovenuet efter tilbageløb og ændret adfærd. Ved indkomstskatteændringer omfatter adfærdsvirkningerne primært et ændret arbejdsudbud. Lavere bundskat og højere beskæftigelsesfradrag skønnes at give et større arbejdsudbud, mens et højere personfradrag reducerer arbejdsudbuddet, *jf. afsnit 2.6,* der indeholder opdaterede beregninger af en række hypotetiske ændringer af forskellige dele af personskattesystemet.

2.2 Udviklingen i skatteindtægterne og skattetrykket i Danmark

I 2017 rundede de samlede indtægter fra skatter og afgifter for første gang 1.000 mia. kr., dvs. 1 billion kr., jf. figur 2.1. Skatteindtægterne oversteg også 1.000 mia. kr. i 2018, og der er aktuelt udsigt til, at det samme vil gøre sig gældende i 2019 og 2020. Skatteindtægterne opgjort i løbende priser vil som udgangspunkt – ved uændret skattepolitik – vokse i takt med den almindelige pris- og indkomstudvikling, men kan dog svinge noget fra år til år som følge af konjunktursituationen og diverse særlige forhold blandt andet i form af engangsindtægter.

Figur 2.1. De samlede indtægter fra skatter og afgifter rundede 1 billion kroner i 2017



Anm.: Danmarks Statistiks tal for 2013-2016 er endelige, mens tallene for 2017-2018 er foreløbige. For 2019-2020 er der tale om skøn. De samlede skatteindtægter omfatter visse specifikke afgifter – primært i form af told – der opkræves på vegne af EU. Indtægterne fra disse EU-afgifter – som udgør 2¼-3½ mia. kr. om året i den betragtede periode – indgår ikke de offentlige indtægter i Danmark og dermed heller ikke i opgørelsen af den offentlige saldo. De indgår ikke desto mindre i de samlede skatteindtægter og dermed i skattetrykket.

1) De skraverede felter i årene 2013-2015 viser de ekstraordinære, midlertidige indtægter fra omlægningen af kapitalpensionsordninger (2013-2015) og midler i Lønmodtagernes Dyrtdisfond (2015). Engangsindtægterne herfra er skønnet til 29½ mia. kr. i 2013, 59¼ mia. kr. i 2014 og 25½ mia. kr. i 2015.

Kilde: Danmarks Statistik (nationalregnskabstal for 2013-2018) og *Økonomisk Redegørelse*, december 2019 (skøn for 2019-2020).

I 2019 skønnes de samlede skatteindtægter at blive på 1.082 mia. kr. De personlige indkomstskatter er med 572 mia. kr. i 2019 langt den største indtægtspost, jf. tabel 2.1. Personskatterne omfatter blandt andet statslig bund- og topskat, kommuneskat, arbejdsmarkedsbidrag og ejendomsværdiskat. Personskatterne ventes således at udgøre over halvdelen af de samlede skatteindtægter i 2019.

Momsen er den næststørste indtægtspost på 221 mia. kr. i 2019. Det svarer til, at omtrent hver femte skattekrone opkræves i form af moms. Den tredjestørste indtægtspost udgøres af de forskellige afgifter fx i form af registreringsafgift, tobaksafgift, elafgift og benzinafgift. Afgiftsindtægterne ventes at blive på ca. 117 mia. kr. i 2019.

Selskabsskatten er med et skønnet provenu på 64 mia. kr. i 2019 også en væsentlig indtægtskilde for det offentlige, og det samme gælder som udgangspunkt for den såkaldte pensionsafkastskat. Pensionsafkastskatten har imidlertid en tendens til at svinge ganske meget fra år til år, fordi indtægterne afhænger af udviklingen på de finansielle markeder – dvs. aktiekursernes op- og nedture samt renteutviklingen. I 2019 skønnes indtægterne fra pensionsafkastskatten at blive ret høje med 59 mia. kr., mens indtægterne i 2020 ventes at blive mærkbart mere beskedne på knap 15 mia. kr., jf. tabel 2.1. Endelig skønnes indtægterne fra en række øvrige skatter – heriblandt kommunal grundskyld – at blive på i alt ca. 48 mia. kr. i 2019.

Tabel 2.1. Skatteindtægternes sammensætning, 2016-2020

Mia. kr. (løbende priser)	2016	2017	2018	2019	2020
Personlige indkomstskatter ¹⁾	518	537	549	572	585
Moms	199	208	217	221	229
Afgifter ²⁾	118	118	119	117	118
Selskabsskatter	60	72	65	64	62
Pensionsafkastskat	34	32	14	59	15
Øvrige skatter ³⁾	44	43	46	48	47
Samlede indtægter fra skatter og afgifter	973	1.011	1.010	1.082	1.055
Bruttonationalprodukt (BNP)	2.108	2.175	2.246	2.309	2.375
Skattetryk (pct. af BNP)	46,2	46,5	45,0	46,9	44,4

1) Personlige indkomstskatter omfatter de statslige og kommunale indkomstskatter, ejendomsværdiskat, arbejdsmarkedsbidrag og andre personlige skatter (herunder afgift af kapitalpensionsordninger).

2) Afgifter omfatter blandt andet registreringsafgift, vægtafgift/grøn ejerafgift, diverse energiafgifter, afgifter på nydelsesmidler (fx øl, vin og tobak), tinglysningsafgift og lønsumsafgift.

3) Øvrige skatter omfatter blandt andet grundskyld mv., arbejdsgivernes AER/AUB-bidrag, bo- og gaveafgift, medicinelicens samt obligatoriske pensionsbidrag for tjenestemænd mv.

Kilde: Danmarks Statistik (nationalregnskabstal for 2016-2018) og *Økonomisk Redegørelse*, december 2019 (skøn for 2019-2020).

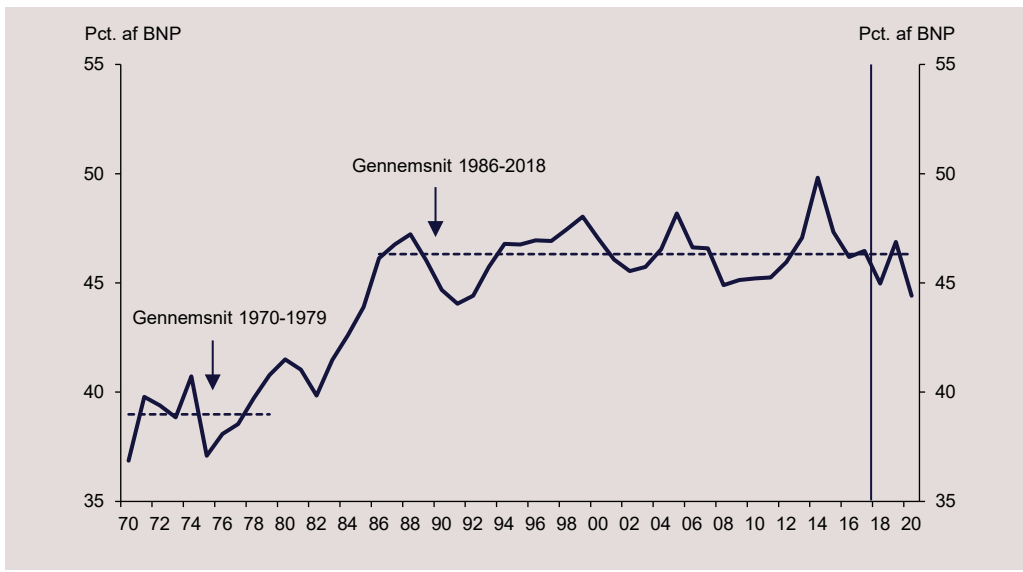
Skattetrykket har været på 45-46 pct. af BNP de seneste år

Skattetrykket har i flere årtier været en central størrelse i den skattepolitiske debat i Danmark. Skattetrykket er grundlæggende en simpel brøk, hvor tælleren omfatter de samlede indtægter fra skatter og afgifter, mens nævneren udgøres af samfundskonometriens størrelse målt ved bruttonationalproduktet (BNP). Med samlede skatteindtægter på godt 1.000 mia. kr. både i 2017 og 2018 og et bruttonationalprodukt på henholdsvis 2.175 mia. kr. og rundt regnet 2.250 mia. kr. udgjorde skattetrykket 46½ pct. af BNP i 2017 og 45 pct. i 2018, jf. tabel 2.1. For 2019 skønnes et skattetryk på knap 47 pct. af BNP blandt andet i lyset af de ovennævnte ret høje forventede indtægter fra pensionsafkastskatten. I 2020 er der aktuelt udsigt til et fald i skattetrykket til knap 44½

pct. af BNP. Det hænger primært sammen med, at der ventes mærkbart lavere indtægter fra pensionsafkastskatten i 2020 end i 2019.

Set over en længere årrække steg det danske skattetryk fra i gennemsnit lidt under 40 pct. af BNP i 1970'erne til omtrent 46 pct. af BNP i anden halvdel af 1980'erne, jf. figur 2.2. Forøgelsen af skattetrykket henover midten af 1980'erne skal blandt andet ses i lyset af behovet for at konsolidere de offentlige finanser efter nogle år med meget store underskud, der toppede med knap 10 pct. af BNP i 1982. Fra midten af 1980'erne og frem har det danske skattetryk i store træk svinget omkring et gennemsnit på godt 46 pct. af BNP.

Figur 2.2. Skattetrykket har svinget omkring et gennemsnit på godt 46 pct. af BNP siden midten af 1980'erne



Anm.: Figuren viser det målte skattetryk defineret som de samlede indtægter fra skatter og afgifter i pct. af bruttonationalproduktet, hvor både skatteindtægter og BNP er opgjort i løbende priser, dvs. nominelt. Det indebærer eksempelvis, at der ikke er taget højde for virkningen af mere skattetekniske forhold såsom den såkaldte bruttificering af sociale pensioner (folkepension og førtidspension) og kontanthjælp i 1994, der isoleret set øgede det målte skattetryk. Bruttificeringen indebærer i bund og grund, at de nævnte ydelser blev gjort skattepligtige. På den anden side er der heller ikke taget højde for nettificeringen af overførselsindkomsterne afledt af arbejdsmarkedsbidragets indførelse i 1994 og den efterfølgende indfasning af bidragets størrelse fra 5 til 8 pct. frem mod 1997, som isoleret set reducerede det målte skattetryk.

Kilde: Danmarks Statistik (nationalregnskabstal for 1970-2018) og *Økonomisk Redegørelse*, december 2019 (skøn for 2019-2020).

Det samlede skattetryk kan give en grov indikation af niveauet for skattebelastningen i samfundet. Det er dog vigtigt at holde sig for øje, at udsvingene i det faktiske skattetryk fra år til år ikke er et velegnet mål for den økonomiske politiks bidrag til ændringer i skattebelastningen. Det hænger sammen med, at skattetrykket sagtens kan stige eller falde, selvom skattereglerne – fx de forskellige skatte- og afgiftssatser – ikke ændrer sig.

Udviklingen i de økonomiske konjunkturer er en væsentlig årsag til, at skattetrykket godt kan variere noget over tid. I perioder med høj økonomisk aktivitet – som typisk er karakteriseret ved høj og stigende beskæftigelse og mærkbar fremgang i det private forbrug – vil indtægterne fra en række skatter og afgifter ofte vokse hurtigere end (nominelt) BNP. Det vil alt andet lige medvirke til en slags automatisk stigning i skattetrykket, mens det omvendte kan være tilfældet i forbindelse med lavkonjunkturer. Indkomstskatter, moms, registreringsafgift og selskabsskat er eksempler på konjunkturfølsomme indtægtsposter, *jf. afsnit 2.3 nedenfor*.

Skatteindtægterne påvirkes også af en række andre forhold, der kan siges at være af midlertidig karakter, og som dermed kan få skattetrykket til at svinge en del fra år til år. Det drejer sig ikke mindst om de stærkt fluktuerende indtægter fra pensionsafkastskatten, der er afhængige af udviklingen i renter og aktiekurser.

Desuden kan deciderede engangsforhold også påvirke skatterne i udvalgte år. Det gælder fx engangsindtægterne på ca. 1 pct. af BNP fra den særlige afgift på SP-udbetalingerne¹ i 2009 og de ekstraordinære indtægter i 2013-2015 fra omlægningen af kapitalpensionsordninger og midler i Lønmodtagernes Dyrtdsfond, der indbar en fremrykning af beskatningen – og midlertidigt øgede indtægterne med i størrelsesordenen 1½ pct. af BNP i 2013, 3 pct. af BNP i 2014 og 1¼ pct. af BNP i 2015, *jf. de skraverede felter i figur 2.1*.

Vis tendens til faldende skattetryk i de senere år – både faktisk og strukturelt

Det *faktiske* skattetryk toppede i 2014, hvor det udgjorde knap 50 pct. af BNP. Det høje faktiske skattetryk i dette år hænger i vid udstrækning sammen med, at de fornævnte ekstraordinære indtægter fra omlægningen af kapitalpensionsordninger skønsmæssigt udgjorde knap 60 mia. kr. i 2014 – svarende til 3 pct. af BNP. Primært som følge af bortfaldet af disse betydelige, midlertidige (og fremrykkede) indtægter har det faktiske skattetryk generelt været faldende i de senere år, *jf. figur 2.2*. Aktuelt skønnes det faktiske skattetryk dog at stige en del fra 2018 til 2019, hvilket afspejler forventningen om ret høje indtægter fra pensionsafkastskatten i 2019.

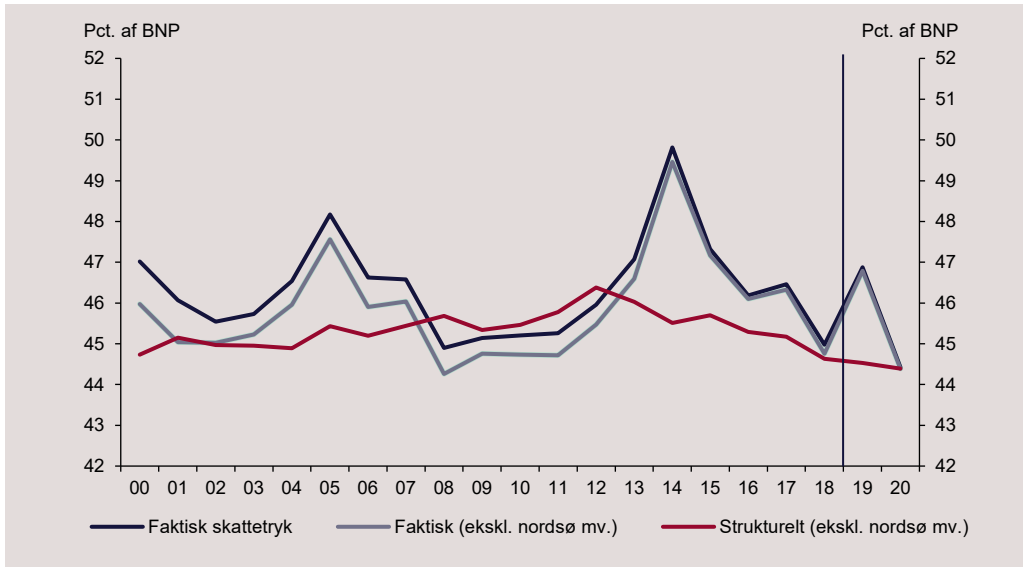
Det såkaldte *strukturelle* skattetryk har også udvist en vis faldende tendens i de senere år, *jf. figur 2.3*. Det strukturelle skattetryk forsøger grundlæggende at tage højde for både konjunkturerne og øvrige midlertidige forholds virkning på skatteindtægterne. Det strukturelle skattetryk er betydelig mere stabilt end det noget svingende faktiske skattetryk. Men det er samtidig vigtigt at understrege, at beregningerne af det strukturelle skattetryk er behæftet med betydelig usikkerhed, *jf. afsnit 2.3*.

Faldet i det strukturelle skattetryk siden toppunktet i 2012 afspejler blandt andet 2012-skattereformen med fokus på lavere skat på arbejdsindkomst og tillige lavere strukturelle selskabsskatteindtægter som led i ned-sættelsen af selskabsskattesatsen fra 25 pct. i 2013 til 22 pct. i 2016, der var et centralt element i *Aftaler om*

¹ SP er en forkortelse for Den Særlige Pensionsopsparing, der blev indført i 1998 under navnet Den Midlertidige Pensionsopsparing. Disse pensionsbidrag blev indbetalt i perioden 1998-2003, hvorefter SP-ordningen blev suspenderet i 2004 og efterfølgende ophævet i 2009, så indestående kunne blive udbetalt.

Vækstplan DK (april 2013). Skatte- og afgiftsned sættelserne i medfør af de forskellige aftaler på det skattepolitiske område i de senere år – heriblandt lavere registreringsafgift – har også trukket i retning af et lavere strukturelt skattetryk.

Figur 2.3. Både det faktiske og strukturelle skattetryk er faldet de senere år



Anm.: Der findes ikke en officiel opgørelse af det strukturelle skattetryk. Finansministeriet opgør dog et tilnærmet strukturelt skattetryk (ekskl. indtægter fra aktiviteter i Nordsøen, herunder selskabsskat af kulbrintevirksomhed). Finansministeriets opgørelse af det strukturelle skattetryk tager afsæt i de metoder, der bruges i beregningen af den strukturelle offentlige saldo, *jf. afsnit 2.3 nedenfor*. Det indebærer blandt andet, at der korrigeres for udsving afledt af konjunktursituationen, engangsindtægter fra omlægning af kapitalpensionsordninger mv. i 2013-2015 og midlertidige udsving i indtægterne fra pensionsafkastskatten mv. Det strukturelle skattetryk afspejler blandt andet de opdaterede strukturelle niveauer for (øvrig) selskabsskat, registreringsafgift og aktieskat, der indgik *Danmarks Konvergensprogram 2019*, april 2019. Det faktiske skattetryk er opgjort i pct. af faktisk BNP, men det strukturelle skattetryk er opgjort i pct. af strukturelt BNP. Tal for 2019 og 2020 er skøn.

Kilde: Danmarks Statistik og Finansministeriet med afsæt i *Økonomisk Redegørelse*, december 2019.

Selvom det strukturelle skattetryk er mere stabilt end det faktiske skattetryk, så er udviklingen i det strukturelle skattetryk ikke en perfekt indikator for skattepolitikken bidrag til ændringer i skattebelastningen. Således steg det beregnede strukturelle skattetryk svagt op gennem 00'erne på trods af det indførte skattestop i 2001/2002 og de øvrige skattepolitiske tiltag, som primært sigtede på at reducere skatten på arbejde.

Det svagt stigende strukturelle skattetryk i 00'erne afspejler blandt andet højere strukturelle indtægter fra pensionsafkastskatten, idet pensionsformuen er vokset mærkbart hurtigere end BNP. Det samme gør sig gældende for aktieskatten, der både omfatter aktieindkomstskatten for danske husholdninger og udbytteskatten for udenlandske investorer, *jf. afsnit 2.3*. Desuden har den generelle tendens til faldende renteniveau i løbet af 00'erne isoleret set ført til lavere fradrag for renteudgifter i de skattepligtige indkomster. Det har trukket i ret-

ning af højere indtægter fra de personlige indkomstskatter og dermed stigende strukturelt skattefyk. De fortsat faldende renter i løbet af 2010'erne har dog ikke forhindret et samlet fald i det strukturelle skattefyk siden 2012.

Danmarks skattefyk er højt efter international målestok

Set i et internationalt perspektiv er niveauet for de samlede skatter og afgifter forholdsvis højt i Danmark. Det fremgår blandt andet af skattefyket på tværs af OECD-lande. Ifølge *OECD's opgørelse* var det danske skattefyk i 2018 det næsthøjeste blandt de 36 medlemslande – kun overgået af Frankrig, jf. figur 2.4. Det samme var tilfældet i 2017. Ellers skal man helt tilbage til 2001 for at finde et år, hvor det danske skattefyk ikke var det højeste i OECD². Dengang var det Sverige, som havde et højere skattefyk end Danmark.

Figur 2.4. Danmarks skattefyk er det næsthøjeste blandt OECD-landene i 2018



Anm.: Der mangler data for Australien og Japan for 2018. For disse to lande fremgår skattefyket i 2017.
Kilde: OECD: Revenue Statistics 2019.

Sammenligninger af skattefyket på tværs af lande skal dog tolkes med betydelig forsigtighed. Det målte skattefyk påvirkes nemlig af en række tekniske og institutionelle forskelle mellem landene. To lande, der i realiteten er karakteriseret ved ens skattebelastning, kan således godt have ret forskellige skattefyk alene af skatte-tekniske og opgørelsesmæssige årsager.

² Der er her valgt at se bort fra, at Island havde et ekstraordinært højt skattefyk på 50,8 pct. af BNP i 2016. Det høje islandske skattefyk i 2016 hænger sammen med engangsindtægter fra såkaldte stabilitetsbidrag (Stability Contributions) på knap 15½ pct. af BNP. Korrigeret for denne engangsindtægt udgjorde det islandske skattefyk ca. 35½ pct. af BNP i 2016, hvilket er mærkbart lavere end det danske skattefyk i 2016.

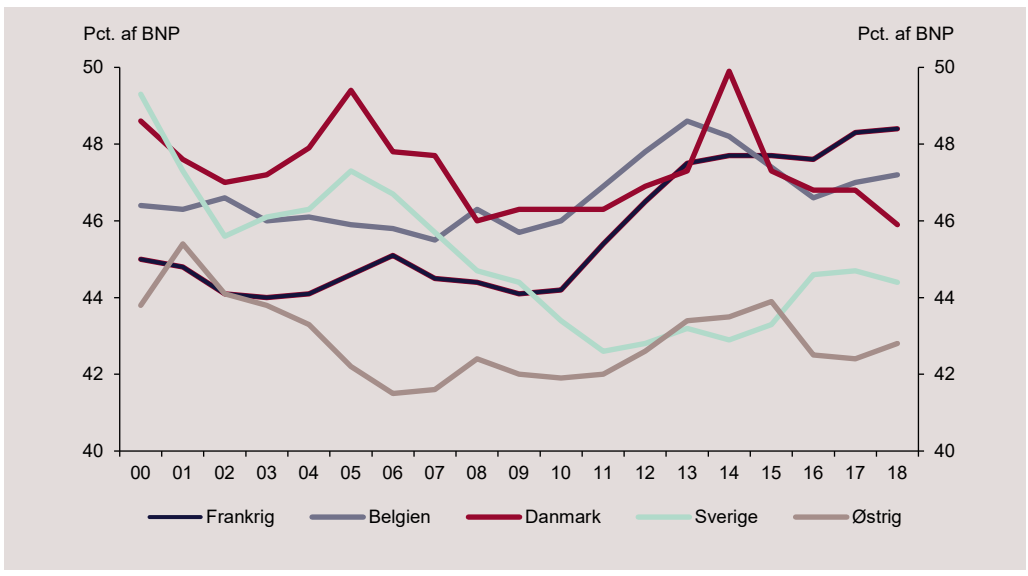
Forskellene kan fx opstå, hvis overførselsindkomsterne i overvejende grad er skattepligtige (bruttoficerede) i det ene land og primært skattefrie (nettoficerede) i det andet land. Her er Danmark et eksempel på et land, hvor overførselsindkomsterne i vidt omfang er skattepligtige. Det trækker isoleret set i retning af et forholdsvis højt beregnet skattetryk.

Forskelle i de beregnede skattetryk kan også afspejle, at det ene land i højere grad benytter sig af indirekte tilskud via skattemæssige fradragmuligheder (som reducerer det målte skattetryk), mens det andet land i stedet bruger direkte tilskud (som kategoriseres som offentlige udgifter og derfor øger det målte udgiftstryk). Den danske børne- og ungeydelse er et eksempel på et direkte tilskud, der i andre lande kan være udformet som et skattefradrag. Derudover vil to lande med ens skattebelastning, men som lægger forskellig vægt på henholdsvis direkte og indirekte skatter, også have forskellige målte skattetryk³.

Den internationale rangorden i forhold til skattetrykket afhænger desuden også af den konkrete opgørelsesmetode, som fx ikke er helt ens i OECD og EU (Eurostat). Ifølge *EU's opgørelse* havde Danmark i 2018 det tredje højeste skattetryk blandt de nuværende 28 medlemslande, jf. figur 2.5. I EU's opgørelse var skattetrykket således højere både i Frankrig og Belgien, mens Danmark som nævnt ifølge OECD's opgørelse havde det næsthøjeste skattetryk i 2018 – kun overgået af Frankrig (og ikke Belgien).

Samtidig skal man ifølge EU's opgørelse tilbage til 2014 for at finde et år, hvor skattetrykket var højest i Danmark. Og det var vel at mærke et år, hvor det danske skattetryk var påvirket af engangsindtægter på ca. 3 pct. af BNP forårsaget af engangsindtægter fra omlægning af kapitalpensionsordninger. Forskellene i det opgjorte skattetryk for Danmark ifølge henholdsvis OECD, EU og Danmarks Statistik er beskrevet nærmere både i den skatteøkonomiske analyse *Højt skattetryk i Danmark – men faldende tendens de senere år* (marts 2019) og i kapitel 1 i *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018* (juni 2018).

³ De direkte skatter omfatter fx personlige indkomstskatter, selskabsskatter og pensionsafkastskat. De indirekte skatter omfatter primært moms og diverse afgifter. Sidstnævnte indgår i bruttonationalproduktet (BNP), som opgøres til markedspriser. Det betyder, at moms og afgifter indgår både i nævneren og tælleren i skattetryksbrøken, hvilket ikke er tilfældet for de direkte skatter, som kun indgår i tælleren. Lande med høje indtægter fra moms og afgifter vil derfor alt andet lige have et lavere målt skattetryk end lande, hvor de indirekte skatters andel af de samlede skatteindtægter er mere begrænset.

Figur 2.5. Skattetrykket i udvalgte EU-lande med høje skattetryk, 2000-2018

Kilde: Eurostat.

På trods af udfordringerne knyttet til internationale sammenligninger af skattetrykket kan det under alle omstændigheder konstateres, at Danmark ligger i den høje ende med hensyn til skattebelastning. Det afspejler, at Danmark og de øvrige nordiske lande er udbyggede skattefinansierede velfærdsstater. I Danmark har man fx valgt at lade en betydelig del af det individuelle forbrug – herunder sundhed, ældrepleje og børnepasning – være overvejende organiseret i den offentlige sektor. Samtidig tilvejebringes finansieringen heraf primært via generelle skatter og afgifter, mens brugerbetaling – fx i form af daginstitutionsbetaling – spiller en væsentligt mindre rolle. I mange andre lande er disse ydelser ofte helt eller i større omfang privat finansieret og udgør derfor ofte en del af det private forbrug.

På grund af den usikkerhed, der er forbundet med internationale sammenligninger af skattetrykket, giver det i øvrigt som udgangspunkt ikke mening at opstille konkrete politiske målsætninger om at bringe det danske skattetryk ned på niveau med fx gennemsnittet for EU-landene eller niveauet i et enkelt andet land.

2.3 Strukturelle indtægter fra skatter og afgifter

Den strukturelle saldo har afgørende betydning for planlægningen af den årlige finanspolitik og er samtidig et vigtigt omdrejningspunkt for de såkaldte mellemfristede økonomisk-politiske planer og opgørelsen af det finanspolitiske råderum for de kommende år.

Den strukturelle saldo's vigtige rolle i den finanspolitiske planlægning blev formaliseret med indførelsen af Budgetloven, der blev vedtaget af et bredt flertal i Folketinget i 2012. Med virkning fra og med 2014 er der således indført en årlig grænse for det strukturelle offentlige underskud på 0,5 pct. af BNP, der skal være overholdt på tidspunktet for fremsættelsen af finanslovsforslaget for det kommende finansår. Med det opdaterede 2025-forløb, der i oktober 2019 blev udarbejdet i tilknytning til finanslovsforslaget for 2020, er der opstillet et sigtepunkt om et strukturelt underskud på 0,1 pct. af BNP i 2020, som er overholdt med aftalen om finansloven for 2020, jf. *Økonomisk Redegørelse*, december 2019. Samtidig er det et centralt mål for regeringens økonomiske politik, at der skal være strukturel balance på de offentlige finanser i 2025 og 2030, jf. *Retfærdig retning for Danmark* (juni 2019) – politisk forståelse mellem Socialdemokratiet, Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti og Enhedslisten.

Den strukturelle saldo's fremtrædende rolle i finanspolitikken indebærer i sagens natur betydeligt fokus på, hvordan de strukturelle indtægter fra de forskellige skatter og afgifter i praksis opgøres.

Kort om den strukturelle saldo

Finansministeriets beregning af den strukturelle saldo (SS) tager både højde for konjunkturernes og en række andre midlertidige forholds virkning på de offentlige finanser. Beregningen tager således afsæt i den faktiske saldo (FS), der både renses for konjunkturernes bidrag (KB) til de offentlige finanser og korrigeres for midlertidige udsving i en række særskilte budgetposter (også kaldet øvrige korrektioner – ØK):

$$SS = FS - KB - ØK$$

For en mere detaljeret beskrivelse af det samlede, ret omfattende beregningskompleks henvises til notatet *Finansministeriets metode til beregning af strukturel saldo*, der kan findes på Finansministeriets hjemmeside.

Konjunkturrensning af indtægter fra skatter og afgifter

Indtægterne fra de fleste skatter og afgifter er i større eller mindre omfang afhængige af konjunkturernes op- og nedture. Fx er indtægterne fra de personlige indkomstskatter (inkl. arbejdsmarkedsbidrag) normalt forholdsvis store, når beskæftigelsen er høj. Samtidig er indtægterne fra moms og diverse punktafgifter sædvanligvis relativt store, når privatforbruget og (bolig)investeringerne er høje.

I Finansministeriets opgørelse af den strukturelle saldo foregår konjunkturrensningen af de faktiske offentlige finanser på et aggregeret plan ud fra et skøn for konjunktursituationen og de offentlige indtægter og udgifters skønnede konjunkturfølsomhed.

Konkret beregner Finansministeriet dels et *konjunkturgab*⁴, som er et skøn for, hvor meget de aktuelle konjunkturer i et givet år afviger fra en normal situation, dels en samlet *budgetelasticitet*, der afspejler, hvor følsomme de offentlige finanser er over for udsving i konjunkturerne. Den samlede budgetelasticitet bygger på en sammenvejning af en række estimerede del-elasticiteter for de budgetposter, som kategoriseres som konjunkturfølsomme.

Konjunkturbidraget (KB) til den offentlige saldo – dvs. konjunkturrensningen – beregnes dernæst ved at gange konjunkturgabet med budgetelasticiteten. Hvis konjunkturgabet er positivt – dvs. den økonomiske aktivitet er højere end i en normal situation, hvilket karakteriserer en højkonjunktur – så vil konjunkturrensningen isoleret set trække i retning af, at den strukturelle saldo ligger lavere end den faktiske saldo. Det omvendte gælder, hvis konjunkturgabet er negativt, dvs. når den økonomiske aktivitet er lavere end i en normal situation, hvilket karakteriserer en lavkonjunktur.

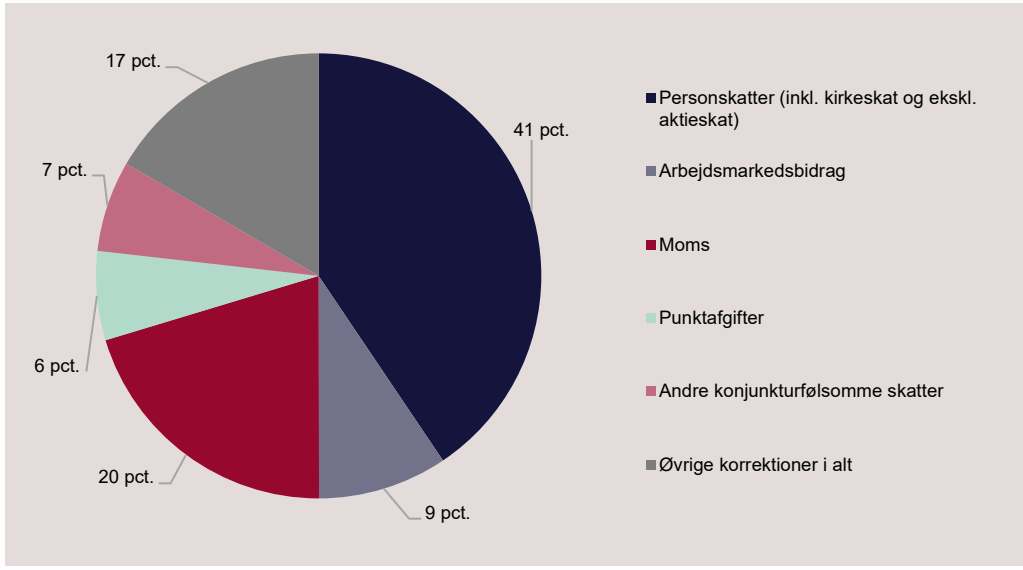
Følgende skatter og afgifter indgår i den samlede konjunkturrensning:

- Personlige indkomstskeer (dvs. statslige og kommunale indkomstskeer samt kirkeskat⁵, virksomheds-skat og ejendomsværdiskat, men ekskl. aktieskat) og arbejdsmarkedsbidrag
- Moms
- Afgifter mv. – herunder energifgifter (fx el, olie, kul, CO₂ og benzin), afgifter på nydelsesmidler (fx tobak, øl, vin og spiritus), grundskyld, vægtafgift/grøn ejerafgift, lønsumsafgift, tinglysningsafgift, medielicens mv.

Det indebærer, at langt hovedparten af de samlede skatter og afgifter er omfattet af den aggregerede konjunkturrensning. For 2019 gælder således, at godt 83 pct. af de samlede offentlige indtægter fra skatter og afgifter er omfattet af konjunkturrensningen (KB) af den faktiske saldo, mens de resterende knap 17 pct. indgår i de øvrige korrektioner (ØK), jf. figur 2.6. For de skatter og afgifter, der indgår i den overordnede konjunkturkorrektion – fx personlige indkomstskeer og moms – foreligger der ikke selvstændige, eksplicite skøn for de strukturelle indtægter.

⁴ Konjunkturgabet opgøres som et vægtet gennemsnit af henholdsvis beskæftigelsesgab (60 pct.) og outputgab (40 pct.). Denne sammenvejning afspejler, at visse budgetposter er ret tæt knyttet til beskæftigelsen (fx personskeer og arbejdsmarkedsbidrag), mens andre er tættere forbundet med efterspørgslen og produktionen (fx moms og afgifter). Beskæftigelsesgab er positivt, når den faktiske beskæftigelse er højere end den beregnede strukturelle beskæftigelse, hvor sidstnævnte er et skøn for det niveau for beskæftigelsen, der er foreneligt med en stabil pris- og lønudvikling. På tilsvarende vis er outputgab positivt, når den samlede faktiske produktion i samfundet er højere end det skønnede strukturelle niveau for produktionen.

⁵ Med hovedrevisionen af nationalregnskabet i 2014 indgår kirkeskatten ikke længere i Danmarks Statistiks opgørelse af de samlede skatter og afgifter. Kirkeskatten er dog fortsat en offentlig indtægt. I beregningen af den strukturelle saldo indgår kirkeskatten fortsat som en konjunkturfølsom indtægt på lige fod med de personlige indkomstskeer.

Figur 2.6. Skatteindtægter omfattet af hhv. konjunkturrensning og øvrige korrektioner, 2019

Anm.: Tallene i figuren er baseret på en opgørelse, der afviger lidt fra Danmarks Statistiks nationalregnskabsmæssige afgrænsning af de samlede skatter og afgifter, som indgår i beregningen af skattestrykket. På den ene side er der set bort fra diverse EU-skatter på 3,3 mia. kr., der er inkluderet i de samlede skatteindtægter, men som ikke indgår i opgørelsen af den offentlige saldo. På den anden side er indtægterne fra kirkeskat (6,7 mia. kr.), kulbrinteskate (1,5 mia. kr.) og udbytte fra Nordsøfonden (0,3 mia. kr.) medregnet, selvom de ikke er inkluderet i Danmarks Statistiks afgrænsning af de samlede skatteindtægter.

Kilde: Økonomisk Redegørelse, december 2019.

Strukturelle indtægter fra særskilte skatter og afgifter

Registreringsafgiften og selskabsskatten er eksempler på vigtige indtægtsposter, som *ikke* indgår i den aggregerede konjunkturrensning. Indtægterne fra disse to skatter er godt nok påvirket af konjunkturerne, men udsvingene i indtægterne er imidlertid ikke nødvendigvis tidsmæssigt helt tæt knyttet til udsvingene i konjunkturgabene.

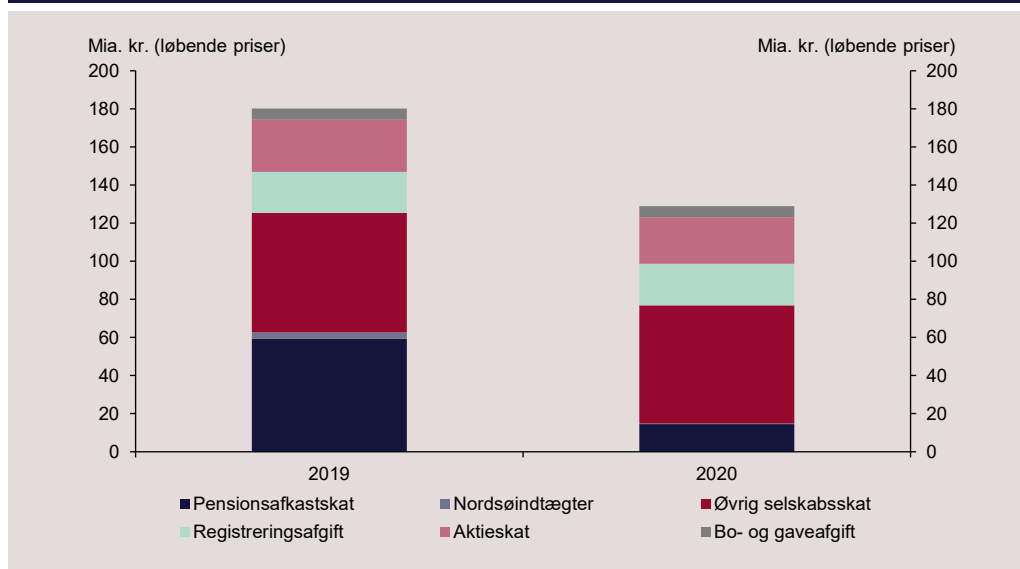
For disse – og en række andre – særskilte skatte- og afgiftsindtægter er det derfor i stedet valgt at beregne skønnede *strukturelle niveauer*. Der beregnes p.t. strukturelle niveauer for:

- Pensionsafkastskat
- Nordsøindtægter – herunder selskabsskat af kulbrintevirksomhed og kulbrinteskate
- (Øvrig) selskabsskat
- Registreringsafgift
- Aktieskat
- Bo- og gaveafgift

Disse indtægtsområder indgår i de ovennævnte øvrige korrektioner (ØK). Herudover omfatter de øvrige korrektioner også deciderede *engangsforhold*. Eksempler herpå er indtægterne knyttet til udbetalingen af midlerne fra den Særlige Pensionsopsparing i 2009 og omlægningen af kapitalpensioner (samt LD-midler) i 2013-15⁶.

Indtægterne fra de særlige skatter og afgifter, der indgår i de øvrige korrektioner, ventes at udgøre ca. 180 mia. kr. i 2019 – svarende til knap 17 pct. af de samlede indtægter fra skatter og afgifter, *jf. figur 2.6*. I 2020 skønnes indtægterne fra de samme skatter og afgifter dog "kun" at udgøre ca. 129 mia. kr. – svarende til godt 12 pct. af de samlede indtægter fra skatter og afgifter – primært fordi indtægterne fra pensionsafkastskatten forventes at blive mærkbart lavere i 2020 end i 2019, *jf. figur 2.7*.

Figur 2.7. Indtægter fra særlige skatter omfattet af øvrige korrektioner, 2019 og 2020



Anm.: Nordsøindtægter inkluderer selskabsskat af kulbrintevirksomhed, kulbrinteskate og udbytter fra Nordsøfonden, *jf. nedenfor*. I nationalregnskabet er det kun selskabsskat af kulbrintevirksomhed, der er kategoriseret som en skat.

Kilde: *Økonomisk Redegørelse*, december 2019.

I opgørelsen af den strukturelle saldo foretages korrektionen for udsvingene i de særskilte skatter ved at beregne forskellen mellem de faktiske indtægter i et givet år og de beregnede strukturelle indtægter for den pågældende skat. For pensionsafkastskatten indebærer det fx en korrektion på 1,5 pct. af BNP i 2019, fordi det skønnede provenu udgør 2,6 pct. af BNP, mens de strukturelle indtægter er beregnet til ca. 1,1 pct. af BNP, *jf.*

⁶ Korrektionerne for disse engangsforhold omtales ikke yderligere i det følgende. Der henvises i stedet til notatet *Finansministeriets metode til beregning af strukturel saldo*, som kan findes på Finansministeriets hjemmeside. Finansministeriet opgør løbende opdaterede oversigter over engangsforhold og de tilhørende korrektioner, som indgår i beregningen af den strukturelle saldo. Det sker i forbindelse med *Økonomisk Redegørelse* (som normalt offentliggøres tre gange om året) og de mellemfristede makroøkonomiske fremskrivninger af dansk økonomi.

nedenfor. I 2019 er den faktiske saldo med andre ord midlertidigt begunstiget af højere indtægter fra pensionsafkastskatten end normalt, hvilket der korrigeres for i opgørelsen af den strukturelle saldo.

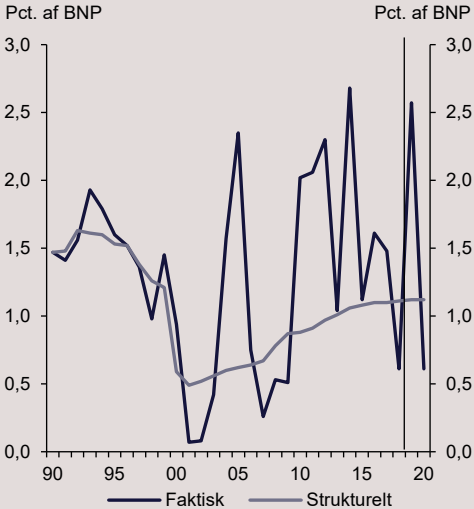
De beregnede strukturelle niveauer for de seks ovennævnte særskilte skatter gennemgås i det følgende.

Strukturelle indtægter fra pensionsafkastskat

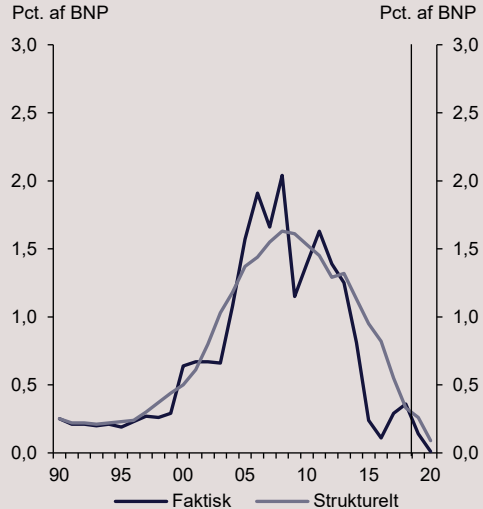
De faktiske indtægter fra pensionsafkastskatten udviser generelt meget store udsving fra år til år. Eksempelvis steg indtægterne fra ca. ½ pct. af BNP i 2009 til godt 2 pct. af BNP i 2010, jf. figur 2.8. De store udsving hænger sammen med, at beskatningsgrundlaget – afkastet af pensionsformuen opgjort efter et lagerprincip – er yderst følsomt over for udviklingen i aktiekurser og renter.

Faktiske og strukturelle indtægter fra pensionsafkastskat og Nordsøindtægter

Figur 2.8. Pensionsafkastskat



Figur 2.9. Nordsøindtægter



Anm.: I figur 2.8 er det indtægterne fra den såkaldte realrenteafgift, der er vist for perioden 1990-1999. Realrenteafgiften blev fra og med 2000 erstattet af pensionsafkastskatten.

Kilde: Økonomisk Redegørelse, december 2019.

De strukturelle indtægter for pensionsafkastskatten beregnes med afsæt i den skattepligtige del af pensionsformuen. Det antages herudover aktuelt, at normalafkastet på formuen udgør 4½ pct., hvilket svarer til det forudsatte langsigtede renteniveau i Finansministeriets makroøkonomiske fremskrivninger, jf. fx *Opdateret 2025-forløb: Grundlag for udgiftslofter 2023* (oktober 2019) og *Danmarks Konvergensprogram 2019* (april 2019). På

den måde opnås et skattepligtigt normalafkast af pensionsformuen – dvs. en slags strukturelt skattegrundlag for pensionsafkastskatten – der ganges med den relevante skattesats, der p.t. udgør 15,3 pct.⁷

På basis heraf skønnes de strukturelle indtægter fra pensionsafkastskatten at være steget fra ca. 0,5 pct. af BNP i starten af 00'erne til ca. 1,2 pct. af BNP i 2020, jf. figur 2.8. De gradvist stigende strukturelle indtægter skal ses i lyset af, at pensionsformuen i denne periode er vokset hurtigere end nominelt BNP. Det afspejler i et vist omfang stigende bidragssatser for arbejdsgiveradministrerede pensionsordninger i den pågældende periode, samt at pensionsformuerne stadig er under opbygning.

Strukturelle nordsøindtægter

De samlede nordsøindtægter toppede med godt 2 pct. af BNP i 2008, hvor oliepriserne var meget høje, mens et foreløbigt lavpunkt på ca. 0,2 pct. af BNP blev nået i 2016, jf. figur 2.9 ovenfor. I løbet af de seneste 15-20 år har der således været betydelige udsving i de faktiske nordsøindtægter. Ud over fluktuationer i oliepriserne skal det blandt andet ses i lyset af varierende produktion af olie og gas samt Nordsøaftalen fra efteråret 2003.

De samlede nordsøindtægter omfatter aktuelt udbyttet fra Nordsøfonden, selskabsskat af kulbrintevirksomhed og kulbrinteskat⁸. Af disse tre indtægtskilder er det kun selskabsskatten af kulbrintevirksomhed, der anses for at være en decideret skat i nationalregnskabet, idet indtægterne fra kulbrinteskatten kategoriseres som en såkaldt jordrente (dvs. afkast af en naturressource). De skønnede strukturelle indtægter beregnes for de samlede nordsøindtægter under ét, dvs. der udarbejdes ikke eksplicitte skøn for de strukturelle niveauer for de enkelte indtægtskilder.

De samlede strukturelle/trendmæssige nordsøindtægter opgøres som udgangspunkt med afsæt i et 7-års glidende, centreret gennemsnit af de faktiske/skønnede indtægter, jf. notatet *Metodejustering for strukturelle indtægter fra Nordsøen*, der kan findes på Finansministeriets hjemmeside. At der er tale om et centreret gennemsnit betyder, at det strukturelle niveau for fx 2017 beregnes som gennemsnittet af indtægterne for perioden 2014-2020, dvs. henholdsvis tre år før og tre år efter det pågældende år. I beregningen indgår således både faktiske regnskabsbaserede nordsøindtægter og skønnede indtægter baseret på tal fra de løbende konjunkturvurderinger og mellemfristede fremskrivninger af dansk økonomi.

Strukturelle indtægter fra (øvrige) selskabsskat

De faktiske indtægter fra *øvrige selskabsskat* – dvs. de samlede selskabsskatteindtægter ekskl. selskabsskat af kulbrintevirksomhed⁹ – udviser ret store udsving over årene. Fluktuationerne i provenuet fra (øvrige) selskabs-

⁷ Satsen for pensionsafkastskatten har været 15,3 pct. siden 2012. I perioden 2001-2011 var skattesatsen 15 pct. Pensionsafkastskatten blev indført i 2000 – som erstatning for realrenteafgiften – med en skattesats på 26 pct. for obligationsafkast og 5 pct. for aktieafkast.

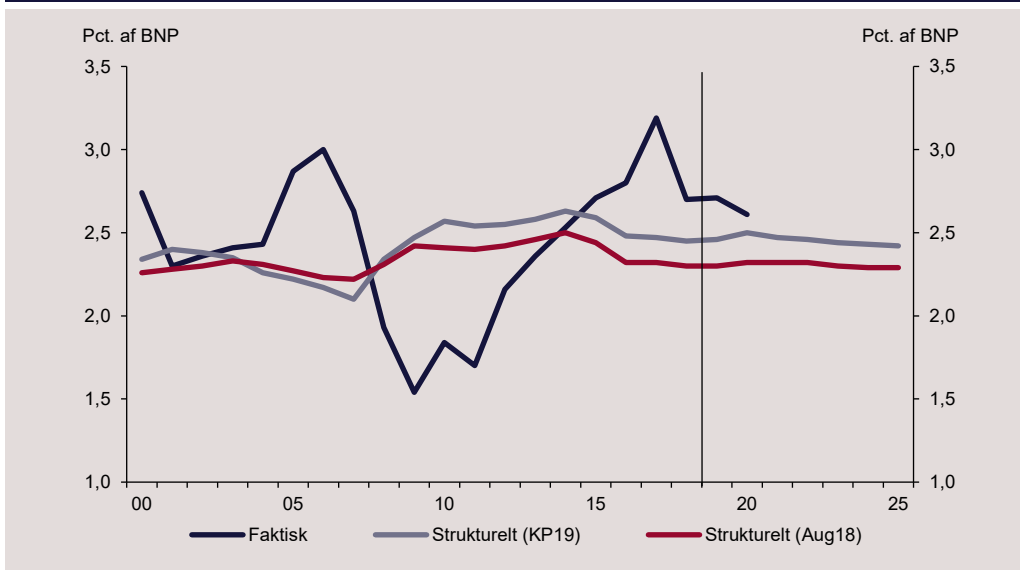
⁸ Set i et længere historisk perspektiv inkluderer nordsøindtægterne også olierørledningsafgiften (der eksisterede til og med 2013) og koncessionsafgift/overskudsdeling (til og med 2012).

⁹ Indtægterne fra selskabsskat af kulbrintevirksomhed indgår i de samlede nordsøindtægter, jf. ovenfor.

skat afspejler blandt andet konjunkturernes op- og nedture, men kan også være en konsekvens af andre midlertidige forhold. I perioden med markant økonomisk fremgang umiddelbart op til finanskrisen steg indtægterne væsentligt for derefter at falde markant i de efterfølgende år. Siden 2011 har indtægterne fra øvrig selskabsskat været stigende og nåede i 2017 et højere niveau end det tidligere rekordår 2006, når provenuet opgøres som andel af BNP¹⁰, jf. figur 2.10. En foreløbig opgørelse peger i retning af et noget lavere provenu i 2018, og der ventes også svagt faldende indtægter i 2019 og 2020 (målt som andel af BNP).

Selskabsskattens konjunkturfølsomhed omfatter ikke kun den økonomiske udvikling i Danmark, men også situationen på vigtige eksportmarkeder som fx Tyskland, USA og Storbritannien. Det danske selskabsskattegrundlag afhænger i øvrigt i betydeligt omfang af indtjeningen i nogle få store selskaber.

Figur 2.10. Faktiske og strukturelle indtægter fra øvrig selskabsskat, 2000-2025



Kilde: Faktiske indtægter er baseret på Danmarks Statistik (nationalregnskabstal for 1995-2018) og *Økonomisk Redegørelse*, december 2019 (skøn for 2019 og 2020). Strukturelle indtægter (Aug18) er baseret på *Opdateret 2025-forløb: Grundlag for udgiftslofter 2022*, august 2018, mens stukturelle indtægter (KP19) er baseret på *Danmarks Konvergensprogram 2019*, april 2019.

I forbindelse med *Danmarks Konvergensprogram 2019* (april 2019) blev de strukturelle indtægter fra (øvrig) selskabsskat genberegnet. For perioden 2010-2025 har det givet anledning til en opjustering af det skønnede strukturelle provenu med ca. 0,15 pct. af BNP, jf. figur 2.10.

¹⁰ De samlede indtægter fra selskabsskatten – øvrig selskabsskat plus selskabsskat af kulbrintevirksomhed – var dog højere i 2005 og 2006 end i 2017. Det hænger sammen med mærkbart højere indtægter fra selskabsskat af kulbrintevirksomhed i midten af 00'erne afledt af forholdsvis høje oliepriser. De samlede selskabsskatteindtægter udgjorde henholdsvis godt 3,4 pct. af BNP i 2005 og 3,7 pct. af BNP i 2006, mens de var på 3,3 pct. af BNP i 2017.

De tidligere beregninger af de strukturelle indtægter, som blev gennemført i midten af 2014, tog afsæt i de faktiske, regnskabsbaserede indtægter fra (øvrige) selskabsskat i årene 2000-2012. I forbindelse med den nylige opdatering af de strukturelle indtægter er der taget udgangspunkt i perioden 1996-2016. På den måde fokuseres der på en lidt længere periode, der samlet set fremstår konjunkturneutral¹¹. Valget af perioden beror også på en afvejning mellem at gøre brug af så meget information som muligt (dvs. mest mulig data), og at informationen i videst muligt omfang skal afspejle de nuværende, relevante strukturer i økonomien (dvs. de senest tilgængelige data).

Den grundlæggende metode bag beregningen af de strukturelle selskabsskatteindtægter er ikke ændret. Der tages således fortsat afsæt i, hvor meget indtægterne fra (øvrige) selskabsskat udgør som andel af bruttoværditilvæksten (BVT) i private selskaber (ekskl. kulbrinteudvinding). Årsagen til at benytte BVT i stedet for bruttonationalproduktet (BNP) er, at opgørelsen af BNP fx også omfatter den offentlige forvaltning og service og enkeltmandsvirksomheder, der beskattes som personlig indkomst via virksomhedsordningen. BVT i selskaber (ekskl. kulbrinteudvikling) vurderes med andre ord at være en bedre approksimation end BNP for værdiskabelsen i de virksomheder, som betaler selskabsskat.

Ved beregningen af de strukturelle indtægter fra (øvrige) selskabsskat skal der desuden korrigeres for diskretionære skattepolitiske tiltag, der har påvirket de faktiske indtægter i den betragtede periode. Det omfatter fx den gradvise nedsættelse af selskabsskattesatsen fra 25 pct. i 2013 til 22 pct. i 2016, som var et element i *Aftale om en vækstplan* (april 2013). Denne politikkorrektion er indregnet mere detaljeret i forbindelse med genberegningen.

Med afsæt i de opdaterede beregninger skønnes det fremadrettet, at de strukturelle indtægter fra (øvrige) selskabsskat vil udgøre 4,3-4,4 pct. af BVT i private selskaber (ekskl. råstofindvinding) for perioden 2019-2025. Det svarer til et strukturelt provenu på 2,4-2,5 pct. af BNP, hvilket er en opjustering på ca. 0,15 pct. af BNP.

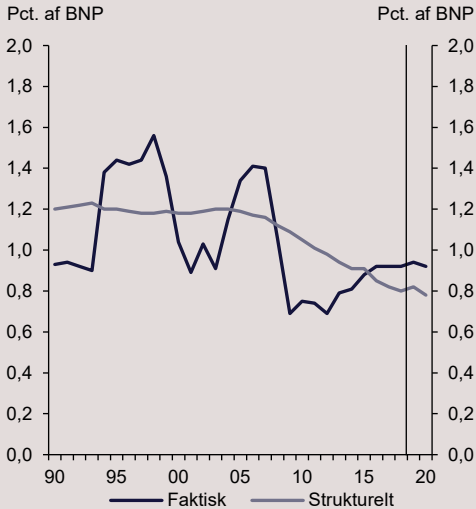
Strukturelle indtægter fra registreringsafgift

De faktiske indtægter fra registreringsafgiften kan svinge en del fra år til år. Det afspejler primært fluktuationer i salget af nye biler, som er meget konjunkturfølsomt, *jf. også Skatteøkonomisk Redegørelse 2018 (kapitel 3)*. Indtægterne toppede med knap 1,6 pct. af BNP i 1998 og godt 1,4 pct. af BNP i 2007, men faldt til knap 0,7 pct. af BNP i 2009 i forbindelse med finanskrisen, *jf. figur 2.11*.

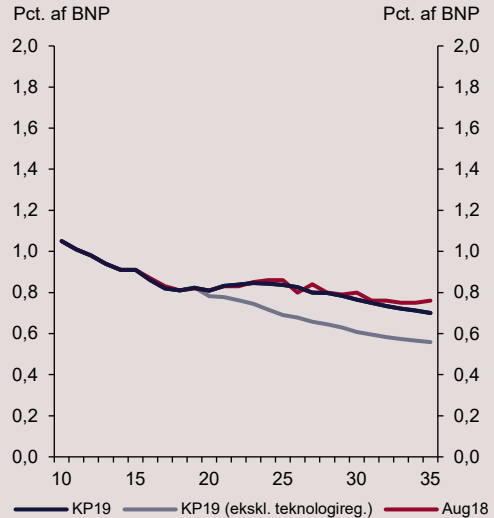
¹¹ En konjunkturneutral periode skal i denne forbindelse forstås som en sammenhængende årrække, der er karakteriseret ved, at det gennemsnitlige konjunkturgab er tæt på nul.

Faktiske og strukturelle indtægter fra registreringsafgift, 1990-2035

Figur 2.11. Faktiske og strukturelle indtægter, 1990-2020



Figur 2.12. Strukturelle indtægter, 2010-2035



Anm.: Skønnene for de strukturelle indtægter fra august 2018 rækker reelt frem til og med 2025, mens der for årene efter 2025 er tale om en beregningsteknisk fremskrivning.

Kilde: Økonomisk Redegørelse, december 2019 (figur 2.11). Opdateret 2025-forløb: Grundlag for udgiftslofter 2022, august 2018 og Danmarks Konvergensprogram 2019, april 2019 (figur 2.12).

Det strukturelle provenu fra registreringsafgiften var nogenlunde stabilt på omkring 1,2 pct. af BNP i perioden 1990-2007, hvorefter det skønnes at være faldet gradvist til omkring 0,8 pct. af BNP i 2018.

En medvirkende årsag til faldet i de strukturelle indtægter i løbet af de seneste godt og vel 10 år er omlægningen af registreringsafgiften i 2007, jf. *Aftale om omlægning af bilbeskatningen* (april 2007). Denne aftale indebærer blandt andet, at der blev indført nedslag i afgiften for god brændstoføkonomi (og tillæg for mindre god brændstoføkonomi), mens fradragene for sikkerhedsudstyr blev omlagt. Det bidrog til et (strukturelt) fald i den gennemsnitlige registreringsafgift pr. bil via en forbedret brændstoføkonomi som følge af den teknologiske udvikling, idet gradvist flere biler har fået nedslag i afgiftsbetalingen for god brændstoføkonomi, jf. *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018 (kapitel 3)*.

I de senere år er registreringsafgiften blevet sat ned ad tre omgange. I forbindelse med *Aftale om finansloven for 2016* (november 2015) blev den høje afgiftssats reduceret fra 180 til 150 pct., med *Aftale om finansloven for 2017* (november 2016) blev det såkaldte skalaknæk – hvor den høje afgiftssats sætter ind – forhøjet, og med *Aftale om omlægning af bilafgifterne* (september 2017) blev den lave afgiftssats reduceret fra 105 til 85

pct., og skalaknækket blev forhøjet igen¹². Disse afgiftsned sættelser har også bidraget til faldende strukturelle indtægter fra registreringsafgiften.

I forbindelse med *Danmarks Konvergensprogram 2019* (april 2019) blev der gennemført en opdatering af de strukturelle indtægter fra registreringsafgiften i perioden 2019-2035. Opdateringen er blandt andet aktualiseret af en fremtidig udbredelse af lav- og nulemissionsbiler (dvs. fx plug-in hybridbiler og elbiler) samt skærpede CO₂-krav til nye biler i EU-regi efter 2021.

Større udbredelse af lav- og nulemissionsbiler har betydning for provenuet fra registreringsafgiften. Det hænger både sammen med, at disse biler får et højere nedslag i registreringsafgiften for god brændstoføkonomi end benzin- og dieselmotorer, og at der gælder lempelige beskatningsregler for lav- og nulemissionsbiler frem til og med 2022. De skærpede krav til nye bilers CO₂-udledning i EU-regi efter 2021 må forventes at bidrage til en forbedring af nye benzin- og dieselmotorers brændstoffektivitet – og dermed til højere nedslag i registreringsafgiften for god brændstoføkonomi. Samtidig vil de skærpede krav formentlig øge udbredelsen af lav- og nulemissionsbiler, hvilket også vil trække i retning af lavere provenu fra registreringsafgiften.

De opdaterede skøn for de strukturelle indtægter fra registreringsafgiften tager afsæt i en række forudsætninger om fx udviklingen i antallet af nyregistreringer, bilernes pris, bilernes sammensætning på størrelse (segmenter) og drivmiddel (benzin, diesel, el mv.), udvikling i brændstoffektivitet mv. Set i lyset af de skærpede EU-krav er den forventede udvikling i fremtidige nye bilers brændstoffektivitet – ligesom udbredelsen af lav- og nulemissionsbiler – baseret på et foreløbigt forløb for *Basisfremskrivning 2019* fra Energistyrelsen. Samtidig er skønnet baseret på gældende regler og indgåede aftaler, men ikke på fx udmeldte mål om stop for salg af konventionelle biler.

På den baggrund skønnes det strukturelle provenu fra registreringsafgiften at stige en anelse fra 2019 til 2023, hvor det ventes at udgøre ca. 0,85 pct. af BNP. Denne stigning afspejler, at der forudsættes fuld indfasning af registreringsafgift for lav- og nulemissionsbiler. Herefter skønnes provenuet at falde gradvist frem mod 2035 til omtrent 0,7 pct. af BNP, hvilket hovedsageligt skyldes den øgede udbredelse af lav- og nulemissionsbiler, jf. figur 2.12. Sammenlignet med det tidligere skøn for de strukturelle indtægter fra registreringsafgiften er ændringerne små frem til omkring 2030, mens der er tale om en nedjustering på ca. 0,1 pct. af BNP i 2035.

Et element i *Aftale om omlægning af bilafgifterne* (september 2017) er, at registreringsafgiften skal gøres mere robust over for den teknologiske udvikling ved at regulere kilometergrænserne for god brændstoføkonomi i forhold til udviklingen i brændstofforbruget for nye biler. I forbindelse med opdateringen af de strukturelle indtægter er det lagt til grund, at der i tråd med aftalen vedtages en mekanisme, som modgår udhulingen af provenuet via højere nedslag i registreringsafgiften. Der er beregningsteknisk indarbejdet en sådan mekanisme i

¹² Samtidig blev tillægget for mindre god brændstoføkonomi – og brændstofgrænsen for opnåelse af nedslag – forhøjet. Endvidere blev fra drag for sikkerhedsudstyr omlagt. Samlet blev registreringsafgiften sat ned, mens afgiften på ejerskab (den grønne ejerafgift) blev forhøjet.

fremskrivningen i *Danmarks Konvergensprogram 2019*¹³. Effekten af denne beregningstekniske mekanisme stiger gradvist fra 2020 frem til 2025, så det skønnede strukturelle provenu fra registreringsafgiften fra 2025 og frem isoleret er ca. 0,15 pct. af BNP højere, end det ville have været uden denne mekanisme – det vil sige ved gældende regler¹⁴, jf. den grå kurve i figur 2.12.

Der er nedsat en *Kommission for grøn omstilling af personbiler i Danmark*. Kommissionen skal blandt andet levere en konkret strategi for, hvordan målsætningen om, at alle nyregistrerede personbiler senest fra 2030 er lavemissionsbiler og fra 2035 nulemissionsbiler, bedst muligt kan realiseres. Kommissionen har også til opgave at opstille konkrete forslag til finansiering, så de statslige indtægter, der forsvinder i takt med den grønne omstilling af personbiler, kan tilvejebringes på anden vis. Der er betydelig usikkerhed om tempoet i den teknologiske udvikling og udbredelsen af lav- og nulemissionsbiler. De indregnede konsekvenser for registreringsafgiften og de strukturelle indtægter herfra skal derfor ses som et foreløbigt grundlag, som vil blive udbygget og forbedret i forbindelse med arbejdet i kommissionen.

Strukturelle indtægter fra aktieskat

De samlede indtægter fra aktieskatten består overordnet set af to separate dele. Langt hovedparten af indtægterne stammer fra aktieindkomstskatten, mens det resterende provenu kommer fra den kildeskat, som udenlandske aktionærer betaler i Danmark af deres aktieudbytte fra danske selskaber. Aktieindkomstskatten, som udelukkende betales af de danske husholdninger, består af skatten på realiserede kursgevinster og modtagne udbytter fra aktier samt visse aktiebaserede investeringsbeviser. Kildeskatten fra udenlandske aktionærer kaldes ofte blot for udbytteskatten.

Beskatningsgrundlaget for aktieskatten afhænger dermed af en række forhold, der kan fluktuere ganske meget over tid. Det drejer sig blandt andet om kursudviklingen på aktiemarkederne, husholdningernes tilbøjelighed til at købe og sælge værdipapirer (og dermed realisere gevinster eller tab), virksomhedernes udbyttepolitik og i sidste ende tillige selskabernes overskud.

De faktiske indtægter fra aktieskatten udviser derfor betydelige udsving fra år til år. Indtægterne udgjorde fx knap 0,5 pct. af BNP i 2009, hvor finanskrisen medførte betydelige kurstab på aktier i hele verden og udbytterne var forholdsvis beskedne, mens indtægterne indtil videre nåede et toppunkt på godt 1,4 pct. af BNP i 2015, jf. figur 2.13.

¹³ Der er ved indarbejdelsen af den beregningstekniske mekanisme blandt andet ikke taget konkret stilling til, hvordan mekanismen påvirker salget af lav- og nulemissionsbiler. Sammensætningen af nybilsalget fordelt på drivmidler er med andre ord fastholdt uændret med og uden mekanismen.

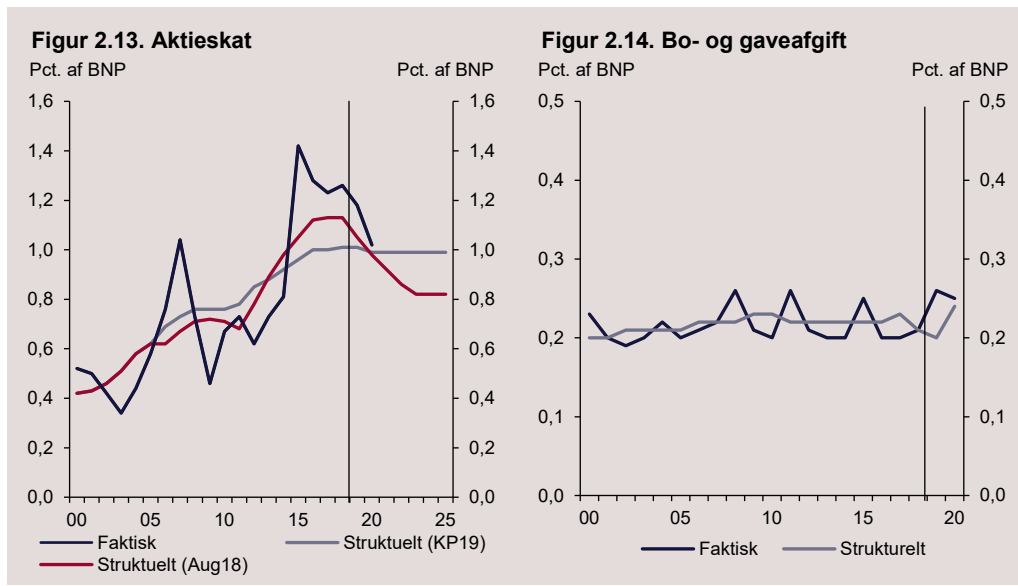
¹⁴ Idet der ikke er vedtaget en konkret model for teknologiregulering, som gennemfører de forudsatte ændringer, er der som en del af *Aftale om finansloven for 2020* afsat et beløb svarende til de skønnede manglende statslige indtægter i 2020. Det fremgår desuden af aftalen, at "Aftaleparterne er endvidere enige om, at finansieringsudstedendet fra 2021 og frem håndteres som led i den samlede finansiering af omstillingen af bilparken, der vil blive besluttet blandt andet med afsæt i anbefalingerne fra Kommissionen for grøn omstilling af personbiler i Danmark, der forventes at afrapportere medio 2020."

Udsvingene i indtægterne begrænses dog i et vist omfang af den del af aktieindkomsts-katten, der vedrører såkaldte unoterede aktier – dvs. aktier, som ikke handles frit på markedet. Indtægterne fra afkastet på disse aktier, som udgør knap 0,4 pct. af BNP, er således mere stabile end det øvrige provenu fra aktieindkomsts-katten.

Det skal ses i sammenhæng med, at langt størstedelen af aktieindkomsten vedrørende unoterede aktier er udbytter til såkaldte hovedaktionærer, som må formodes i nogen grad at afspejle afkast af arbejdsindsats snarere end et egentligt formueafkast. Hovedaktionærer sælger samtidig i mindre omfang deres aktier med henblik på at realisere en (skattepligtig) avance.

Denne ”stabiliserende” faktor kan samtidig bidrage til at forklare, hvorfor aktieskatten til trods for de store ud-sving på aktiemarkedet stadig er en lidt mere stabil indtægtskilde end pensionsafkastskatten.

Faktiske og strukturelle indtægter fra aktieskatten samt bo- og gaveafgiften



Anm.: Siden 2015 har de faktiske indtægter fra aktieskatten været positivt påvirket af berostillelsen af refusion vedrørende udbytte-skat. Refusionerne blev stillet i bero omkring midten af 2015. Det vurderes, at berostillelsen i et vist omfang har fået de udenlandske investorer til at udskyde deres refusionsansøgninger i de efterfølgende år. Dette fænomen er der søgt taget højde for i genberegningen af de strukturelle indtægter fra aktieskatten.

Kilde: I figur 2.13 er de faktiske indtægter baseret på *Økonomisk Redegørelse*, december 2019, mens de strukturelle indtægter er baseret på henholdsvis *Opdateret 2025-forløb: Grundlag for udgiftslofter 2022*, august 2018 og *Danmarks Konvergensprogram 2019*, april 2019. Figur 2.14 er baseret på *Økonomisk Redegørelse*, december 2019. Tal for 2019 og 2020 er skøn i begge figurer.

De strukturelle indtægter fra aktieskatten blev genberegnet i forbindelse med *Danmarks Konvergensprogram 2019* (april 2019). Genberegningen tager afsæt i en metodeændring og har givet anledning til en opjustering af det skønnede, fremadrettede strukturelle provenu fra aktieskatten fra godt 0,8 pct. af BNP til knap 1 pct. af BNP, *jf. figur 2.13*.

Genberegningen af det strukturelle provenu skal blandt andet ses i lyset af, at de faktiske indtægter fra aktieskatten i de seneste år har ligget markant over det hidtidige skønnede strukturelle niveau, *jf. figur 2.13*. Tidligere blev de strukturelle indtægter fra aktieskatten beregnet via et 7-års centreret gennemsnit af de (historiske og skønnede fremtidige) faktiske indtægter. Det indebærer, at midlertidige forhold såsom udsving i aktiekurser, ekstraordinære udbyttebetalinger og forskydninger i refusionsbetalinger til udenlandske investorer (hvis der er indeholdt for meget i udbyttekildeskatt) har haft relativt stor betydning for de beregnede strukturelle indtægter fra aktieskatten.

Den ny metode afspejler i større omfang udviklingen i de aktiver, der i sidste ende danner grundlaget for beskatningen af indkomster relateret til aktier. Metoden tager mere konkret udgangspunkt i en opsplitning af beskatningsgrundlaget for aktieskatten på tre komponenter, der er drevet af forskellige forhold:

- *Aktieindkomstskat fra udbytteudlodninger til hovedaktionærer*: Indtægterne herfra udgør en betydelig andel af den samlede aktieskat og er relativt stabile. Det skal ses i lyset af, at udbytteudlodninger til hovedaktionærer kan afspejle indkomst af arbejdsindsatsen i egen virksomhed.
- *Aktieindkomstskat af avancer og udbytteudlodninger til øvrige investorer*: Indtægterne fra de samlede aktieavancer¹⁵ og udbytteudlodninger til øvrige investorer udgør en væsentlig andel af den samlede aktieskat. Indtægterne er ret volatile, fordi de blandt andet afhænger af selskabernes udbyttepolitik og af husholdningernes køb og salg af værdipapirer.
- *Udbytteskat på udlodninger til udenlandske investorer*: Indtægterne herfra er mindre stabile, men udgør også en mærkbart mindre andel af de samlede indtægter. Indtægterne afhænger først og fremmest af størrelsen på de udbytter, som udloddes fra danske selskaber til udenlandske investorer.

Størstedelen af det genberegnete strukturelle provenu fra aktieskatten vedrører beskatningen af danske husholdningers aktieindkomster (dvs. de to første dots), hvor de fremadrettede indtægter samlet set vurderes at udgøre godt 0,85 pct. af BNP. Hertil kommer kildeskatten på udbytter til udenlandske investorer, som strukturelt vurderes at udgøre knap 0,15 pct. af BNP.

Strukturelle indtægter fra bo- og gaveafgift

De faktiske indtægter fra afgiften af dødsboer og gaver har de seneste 20 år udgjort omtrent 0,2 pct. af BNP, *jf. figur 2.14*. Fluktuationerne i indtægterne har som oftest været ret moderate, men der er trods alt eksempler på

¹⁵ Inkl. hovedaktionærernes aktieavancer.

visse udsving fra år til år. Fx steg provenuet fra bo- og gaveafgiften med 0,06 pct. af BNP fra 2014 til 2015, hvilket skal ses i sammenhæng med afgiftsbetalingen fra et ekstraordinært stort dødsbo. Bortfaldet af disse indtægter indebar efterfølgende et fald i bo- og gaveafgiften med 0,05 pct. af BNP fra 2015 til 2016.

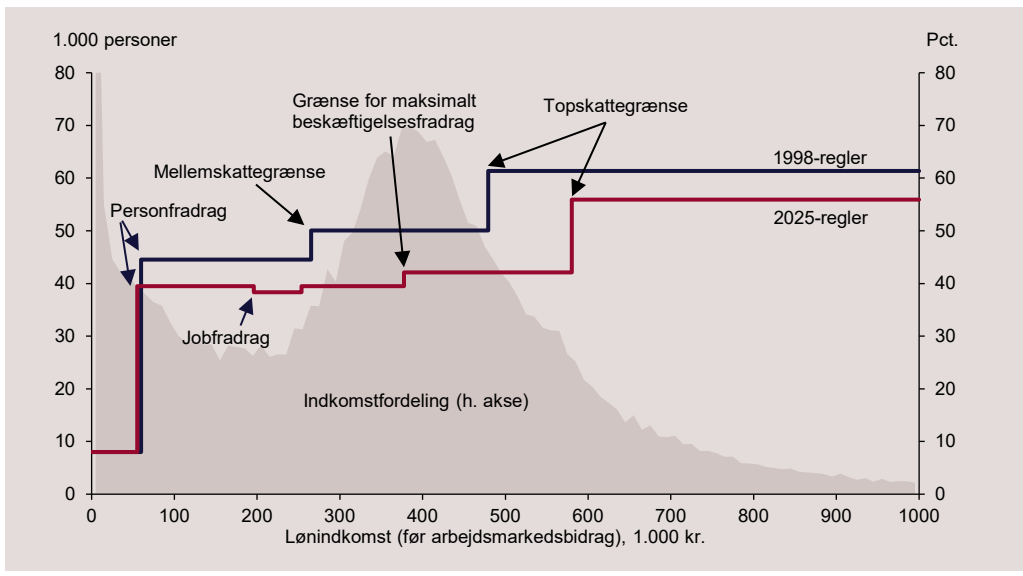
For at undgå, at sådanne ekstraordinære indtægter slår direkte ud i en forbedring eller forværring af den strukturelle saldo, bliver de strukturelle indtægter fra bo- og gaveafgiften beregnet via et 7-års glidende, centreret gennemsnit af de (historiske og skønnede fremtidige) faktiske provenuer. Dog indregnes virkningerne af eventuelle diskretionære politikændringer direkte i de strukturelle indtægter for de år, hvor der foreligger udgiftslofter.

De beregnede strukturelle indtægter fra bo- og gaveafgiften var svagt stigende i løbet af 00'erne, mens de i de senere år har været karakteriseret ved en faldende tendens. Det afspejler *Aftale om finansloven for 2016* (november 2015), som indeholdt en gradvis nedsættelse af afgiftssatsen vedrørende erhvervsvirksomheder, der overdrages til et nært familiemedlem, fra 15 pct. i 2015 til 5 pct. i 2020. Med *Aftale om Finansloven for 2020* (december 2019) er det besluttet at forhøje den pågældende afgiftssats til 15 pct. fra og med 2020. Det bidrager til en forøgelse af både de faktiske og strukturelle indtægter fra bo- og gaveafgiften – og er samtidig med til at sikre en ensartet beskatning af forskellige former for arv.

2.4 Marginal- og gennemsnitsskatter i Danmark

I løbet af de seneste omtrent 25 år er der gennemført en lang række reformer og justeringer af personbeskatningen, som markant har reduceret skatten på arbejdsindkomst. Et af hovedmålene med skattereformerne har været at øge beskæftigelsen og dermed den samlede velstand i Danmark. Det centrale virkemiddel har været at øge den økonomiske tilskyndelse dels til at være i beskæftigelse i stedet for at være på offentlig forsørgelse, dels til at de allerede beskæftigede øger deres arbejdsindsats, fx ved at øge antallet af arbejdstimer.

Reformerne har bidraget til, at *marginalskatten* – dvs. skatten af den sidst tjente krone – er blevet reduceret over hele indkomstkalaen siden 1998, jf. *figur 2.15*. Reduktionen af marginalskatten på tværs af indkomster afspejler primært lavere bundskat, indførelsen af beskæftigelsesfradraget, afskaffelsen af mellemskatten og forhøjelse af topskattegrænsen, jf. *appendiks 2A*, der indeholder en oversigt over reformer og justeringer af personbeskatningen siden 1994.

Figur 2.15. Marginalskatter for beskæftigede

Anm.: Figuren viser marginalskatten (ekskl. kirkeskat) for en ugift lønmodtager uden børn bosat i en kommune med gennemsnitlig kommuneskatteprocent under henholdsvis 1998-regler og 2025-regler. 1998-reglerne afspejler den fuldt indfasede 1994-skattereform. 2025-reglerne afspejler den fuldt indfasede 2012-skattereform, dog med en række efterfølgende ændringer og tilføjelser, herunder virkningerne af *Skatteaftale 2018* og de fuldt indfasede aftaler om afskaffelse af PSO-afgift og omlægning af medielicensen, jf. *appendiks 2A*. Aftrapningen af grøn check indgår ikke, idet denne i nationalregnskabet henregnes til overførselsindkomsterne. Alle indkomstgrænser er opgjort i 2020-niveau. Figuren viser desuden fordelingen af arbejdsindkomsten før arbejdsmarkedsbidrag for beskæftigede personer mellem 18 og 64 år i 2016 fremskrevet til 2020-niveau. Personer er defineret som beskæftigede, hvis de har betalt arbejdsmarkedsbidrag en del af eller hele året.

Kilde: Skatteministeriet.

Senest er marginalskatten i medfør af *Skatteaftale 2018* (februar 2018) reduceret for visse indkomster som følge af indførelsen af jobfradraget og forhøjelsen af det maksimale beskæftigelsesfradrag. Samtidig indebærer det ekstra skattefradrag for pensionsindbetalinger, som også var et element i *Skatteaftale 2018*, en reduktion af marginalskatten for mange af de personer, der indbetaler til pension, jf. *afsnit 2.6*.

For en bundskatteyder reduceres marginalskatten fra ca. 44½ pct. i 1998 til ca. 39½ pct. (inkl. beskæftigelsesfradrag) i 2025, når 2012- og 2018-skattereformerne mv. er fuldt indfaset. I samme periode nedbringes den højeste marginalskat for en topskatteyder fra ca. 61½ pct. til knap 56 pct. (opgjort ekskl. kirkeskat og med en gennemsnitlig kommuneskat), jf. *figur 2.15*.

Den største reduktion af marginalskatten på ca. 19 pct.-point omfatter personer med indkomster mellem ca. 480.000 og 580.000 kr. (opgjort i 2020-niveau). Det afspejler dels afskaffelsen af mellemskatten fra og med 2010 i medfør af *Forårspakke 2.0* (marts 2009), dels de forhøjelser af topskattegrænsen, der blev gennemført som en del af *Forårspakke 2.0* og *2012-skattereformen* (juni 2012).

For de fleste personer med indkomster mellem 265.000 og 480.000 kr. er marginals-katten nedbragt med 8-10½ pct.-point siden 1998. Det hænger sammen med forhøjelserne af mellemskattegrænsen og den efterfølgende afskaffelse heraf, indførelsen af beskæftigelsesfradraget og nedsættelserne af bundskatten både i forbindelse med *Pinsepakken* (juni 1998) og *Forårspakke 2.0* (marts 2009).

Mens marginals-katten som nævnt angiver skatten af den sidst tjente krone, så er *gennemsnitsskatten* et mål for, hvor stor en andel indkomstkatterne udgør af den samlede indkomst, *jf. boks 2.1*.

Boks 2.1. Marginalskatter og gennemsnitsskatter

Skatten af den sidst tjente krone kaldes også for *marginalskatten*. En marginalskat på 50 pct. betyder eksempelvis, at en forøgelse af arbejdsindkomsten med 1.000 kr. isoleret set fører til en ekstra indkomstskattebetaling på 500 kr. Marginalskatten vil typisk have betydning for, hvor mange arbejdstimer danskerne ønsker at arbejde. En reduktion af marginalskatten vil øge gevinsten ved at arbejde en time ekstra, hvilket isoleret set trækker i retning af et øget antal udførte arbejdstimer.

Gennemsnitsskatten er et mål for, hvor stor en andel af den samlede indkomst, der går til at betale de forskellige indkomstskatter, herunder fx arbejdsmarkedsbidrag, bundskat, kommuneskat og topskat. Eksempelvis indebærer en gennemsnitsskat på 35 pct. ved en indkomst på ca. 600.000 kr., at den samlede indkomstskattebetaling udgør ca. 210.000 kr., *jf. figur 2.16*.

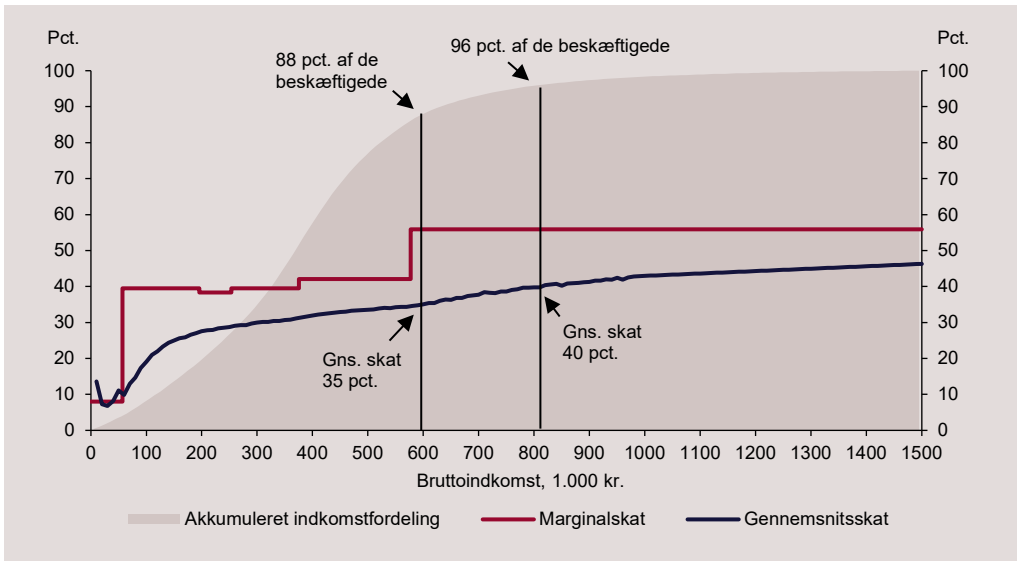
Som følge af progressionen i indkomstskattesystemet – fx i form af personfradraget og topskatten – vil gennemsnitsskatten normalt være lavere end marginalskatten.

Gennemsnitsskatten er overordnet set voksende med indkomstens størrelse, men afhænger også af den enkeltes skattefradrag, herunder fx rentefradrag og befodringsfradrag mv., *jf. figur 2.16*, som viser gennemsnitsskatten for de beskæftigede. Gennemsnitsskatten er generelt lavere end marginalskatten, hvilket er en følge af progressionen i skattesystemet, fx i form af personfradraget og topskatten.

For de lavere indkomster, der typisk omfatter mange personer med deltidsarbejde og studiejob, har personfradraget på ca. 50.500 kr. i 2020 (opgjort før arbejdsmarkedsbidrag) relativt stor betydning for gennemsnitsskatten¹⁶. For personer med en indkomst på fx 100.000 kr. udgør gennemsnitsskatten således ca. 19 pct., mens marginalskatten (med en gennemsnitlig kommuneskat) er på knap 40 pct.

¹⁶ Personfradraget for alle, som er fyldt 18 år, udgør 46.500 kr. i 2020. Personfradraget er i personskatteloven opgjort efter arbejdsmarkedsbidrag på 8 pct. Det svarer til, at personfradraget før arbejdsmarkedsbidrag udgør $46.500 / (1 - 0,08) = 50.500$ kr.

Figur 2.16. Marginal- og gennemsnitsskat for beskæftigede, 2020



Anm: Marginalskatten er opgjort med 2020-regler for en enlig i beskæftigelse ekskl. kirkeskat med en gennemsnitlig kommuneskat. Aftrapningen af grøn check indgår ikke, idet denne i nationalregnskabet henregnes til overførselsindkomsterne. Gennemsnitsskatten er beregnet som skattebetalingens andel af bruttoindkomsten (personlig indkomst tillagt arbejdsmarkedsbidrag og positiv kapitalindkomst) opgjort eksklusiv pension. Opgørelsen omfatter kun personer, der har et positivt arbejdsmarkedsbidrag.
 Kilde: Lovmodelberegninger baseret på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen. Der er tale om 2016-data fremskrevet til 2020-niveau. Beregningerne tager afsæt i 2020-regler inkl. de aftalte ændringer i *Skatteaftale 2018*, februar 2018.

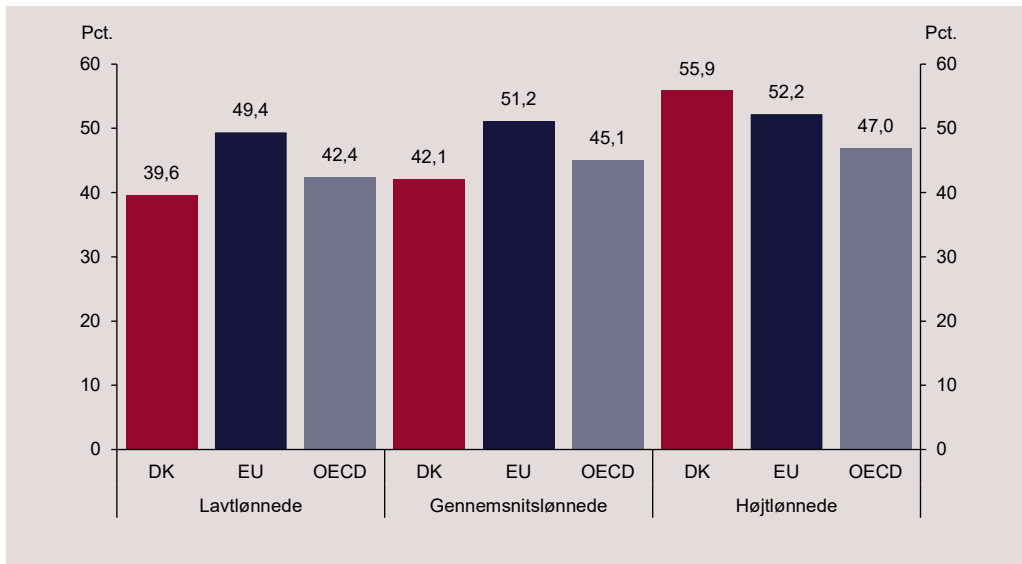
Mange beskæftigede danskere har indkomster i intervallet fra ca. 300.000 til ca. 400.000 kr. I dette indkomstinterval udgør gennemsnitsskatten ca. 30-32 pct., mens marginalskatten er på ca. 40-42 pct.

Topskatten på 15 pct. sætter ind ved en lønindkomst (før arbejdsmarkedsbidrag) på ca. 577.000 kr. i 2020¹⁷. Men selvom marginalskatten for topskatteydere som nævnt er på knap 56 pct., så betaler langt hovedparten af de beskæftigede danskere mærkbart mindre i gennemsnitsskat af deres indkomst. I 2020 forventes i alt ca. 88 pct. af de beskæftigede at have en gennemsnitsskat, der er lavere end 35 pct., og ca. 96 pct. at have en gennemsnitsskat, der er lavere end 40 pct. Samtidig er gennemsnitsskatten under 50 pct. selv for personer med indkomster omkring 1.500.000 kr., jf. figur 2.16.

¹⁷ Topskattegrænsen udgør 531.000 kr. i 2020. Topskattegrænsen er i personskatteloven opgjort efter arbejdsmarkedsbidrag på 8 pct. Det svarer til, at topskattegrænsen før arbejdsmarkedsbidrag udgør $531.000 / (1 - 0,08) = 577.000$ kr.

Selvom den højeste marginalskat er blevet reduceret med ca. 5½ pct.-point i løbet af de seneste ca. 20 år, så er marginalsatten på knap 56 pct. for de højtlønnede i Danmark fortsat relativt høj i et internationalt perspektiv. Til sammenligning er den gennemsnitlige marginalskat for de højtlønnede i OECD-landene ca. 47 pct., mens gennemsnittet for de EU-lande, som er med i OECD, ligger på godt 52 pct., *jf. figur 2.17.*

Figur 2.17. Marginalsatten på arbejdsindkomst i Danmark, EU og OECD, 2018



Anm.: Højtlønnede, gennemsnitslønnede og lavtlønnede er defineret som enlige uden børn med en løn på henholdsvis 67 pct., 100 pct. og 167 pct. af gennemsnitslønnen for en fuldtidsbeskæftiget i den private sektor. I Danmark er gennemsnitslønnen opgjort på baggrund af DA's årlige StrukturStatistik. Marginalsatten omfatter de personlige indkomstskatter, obligatoriske arbejdstager- og arbejdsgiverbetalte sociale bidrag samt andre lønskatter opgjort i pct. af de samlede lønomkostninger. "OECD" er et simpelt (uvægtet) gennemsnit af marginalsatterne for OECD-landene. "EU" er et simpelt (uvægtet) gennemsnit for de 23 EU-lande, der er medlem af OECD.

Kilde: OECD.Stat.

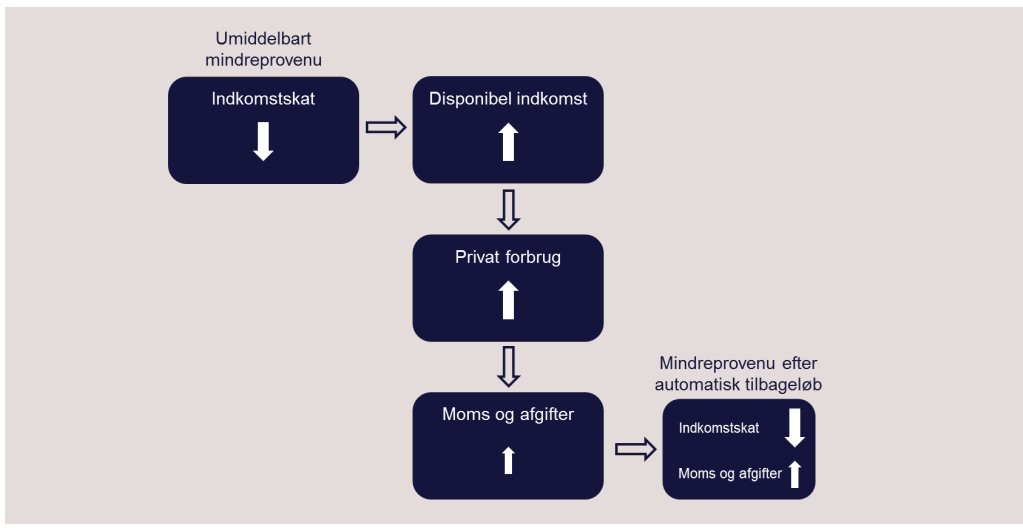
Marginalsatten for både lavt- og gennemsnitslønnede i Danmark er til gengæld lavere end for OECD som helhed og på EU-plan. Det indikerer, at progressionen i skatten på arbejdsindkomst – målt ved forskellen på marginalsatten for højt- og lavtlønnede – er forholdsvis høj i Danmark.

2.5 Nye tilbageløbsfaktorer for skatter og afgifter

Opgørelser af de provenumæssige konsekvenser ved højere eller lavere skatter og afgifter består typisk af *tre* beregningstrin: *Umiddelbar virkning*, *automatisk tilbageløb* og *dynamisk provenu via ændret adfærd*. Den reelle belastning af de offentlige finanser af en skattenedsættelse er givet ved mindreprovenuet opgjort efter tilbageløb og ændret adfærd – og vice versa i forbindelse med en skatteforhøjelse. Beregningen af de såkaldte *automatiske tilbageløbsfaktorer* udgør et centralt element i ministeriernes regnemetoder.

Automatisk tilbageløb afspejler, at en nedsættelse af fx de personlige indkomstskatter ved *uændret adfærd* helt automatisk vil medføre en forøgelse af danskernes disponible indkomster, hvilket alt andet lige vil øge det private forbrug, som så vil føre til højere indtægter fra moms og forbrugsafgifter mv. På den måde reduceres det mindreprovenu, som en skattenedsættelse umiddelbart vil give anledning til. Det automatiske tilbageløb knyttet til en nedsættelse af indkomstskatterne er søgt illustreret i *figur 2.18*. Det automatiske tilbageløb beregnes for eventuelle adfærdseffekter – fx i form af ændret arbejdsudbud og/eller ændret forbrugssammensætning – som ændrede skatter og afgifter kan give anledning til, jf. nedenfor¹⁸.

Figur 2.18. Illustration af automatisk tilbageløb ved lavere indkomstskatter



Der er også et automatisk tilbageløb forbundet med at nedsætte forbrugsafgifter. Afgiftsnedsettelser øger ikke direkte de (nominelle) disponible indkomster – forstået som indkomsterne fratrukket de personlige indkomstskatter. Men lavere afgifter øger købekraften af de disponible indkomster via lavere priser, dvs. bidrager

¹⁸ I det omfang en skatte- eller afgiftsændring giver anledning til adfærdsvirkninger, som har afledte dynamiske provenuvirkninger, indgår der også automatisk tilbageløb af virkningen på det private forbrug i det dynamiske provenu.

til højere reale disponible indkomster. Det vil øge det private forbrug, hvilket isoleret set fører til højere indtægter fra moms og forbrugsafgifter – ligesom i eksemplet med lavere indkomstskat. På basis af et opdateret datagrundlag og en videreudvikling af beregningsmetoden er den standardmæssige tilbageløbsfaktor for indkomstskatter opgjort til 23 pct., mens den skønnes at udgøre 21 pct. for forbrugsafgifter, *jf. tabel 2.2.*

Tabel 2.2. Oversigt over tilbageløbsfaktorer

	Opdaterede	Tidligere	Forskel
	<i>Pct.</i>		<i>Pct.-point</i>
Tilbageløb for indkomstskatter	23,0	24,5	-1,5
Tilbageløb for forbrugsafgifter	21,0	23,0	-2,0

Anm.: Der er tale om såkaldte standardtilbageløbsfaktorer. I konkrete tilfælde, hvor det vurderes mere retvisende, kan det være nødvendigt at beregne og anvende andre tilbageløbsfaktorer, *jf. også appendiks 2B.*
Kilde: Skatteministeriet og Finansministeriet.

De opdaterede tilbageløbsfaktorer er lidt mindre end de tidligere anvendte. Det er blandt andet en konsekvens af et opdateret datagrundlag, baseret på skatteprovenuier for perioden 2007-2016, *jf. appendiks 2B.*

Betydningen for de provenumæssige konsekvenser af ændrede skatter og afgifter kan fx illustreres med udgangspunkt i en hypotetisk nedsættelse af bundskattesatsen svarende til et umiddelbart mindre provenu på 5 mia. kr., *jf. tabel 2.3.* Nedjusteringen af tilbageløbsfaktoren for indkomstskatter fra 24,5 til 23 pct. indebærer i det konkrete eksempel en reduktion af det automatiske tilbageløb med ca. 75 mio. kr., hvilket øger det samlede mindre provenu efter tilbageløb fra knap 3,8 til ca. 3,85 mia. kr. (*jf. række C i tabel 2.3.*)

Tabel 2.3. Hypotetisk bundskattenedsættelse – betydning af opdateret tilbageløbsfaktor

Mio. kr. (2020-niveau)	Opdateret	Tidligere	Forskel
A. Umiddelbar provenuvirkning	-5.000	-5.000	0
B. Tilbageløb (tilbageløbsfaktor*A)	1.150	1.225	-75
C. Provenuvirkning efter tilbageløb (A+B)	-3.850	-3.775	-75
D. Dynamisk provenu ¹⁾	270	275	-5
E. Provenuvirkning efter tilbageløb og adfærd (C+D)	-3.580	-3.500	-80
	<i>Pct.</i>		<i>Pct.-point</i>
F. Selvfinansieringsgrad (-D/C)*100	7,06	7,31	-0,25

1) Det dynamiske provenu indeholder både øgede personskatteindtægter afledt af et større arbejdsudbud og automatisk tilbageløb via moms og afgifter fra den øgede disponible indkomst, som følger af det større arbejdsudbud. Sidstnævnte er årsagen til, at det dynamiske provenu reduceres lidt som følge af de opdaterede tilbageløbsfaktorer.

De beregnede afledte adfærdsvirkninger på *arbejdsudbuddet* af en ændring i bundskattesatsen (i det konkrete, hypotetiske eksempel) afhænger isoleret set ikke af størrelsen af tilbageløbsfaktoren – og påvirkes derfor heller ikke af nedsættelsen af tilbageløbsfaktoren fra 24,5 til 23 pct.

Det afledte *dynamiske provenu* for den offentlige sektor, som følger af ændringen i arbejdsudbuddet, omfatter imidlertid både den isolerede virkning af *øgede indkomstskatter* (som følge af større indkomstgrundlag) samt et automatisk tilbageløb af moms og afgifter (fra den afledte stigning i den disponible indkomst efter skat som følge af større arbejdsudbud). Derfor reduceres det beregnede dynamiske (mer)provenu marginalt som følge af den lavere tilbageløbsfaktor, *jf. række D i tabel 2.3*, selvom selve arbejdsudbudsvirkningen ikke er ændret.

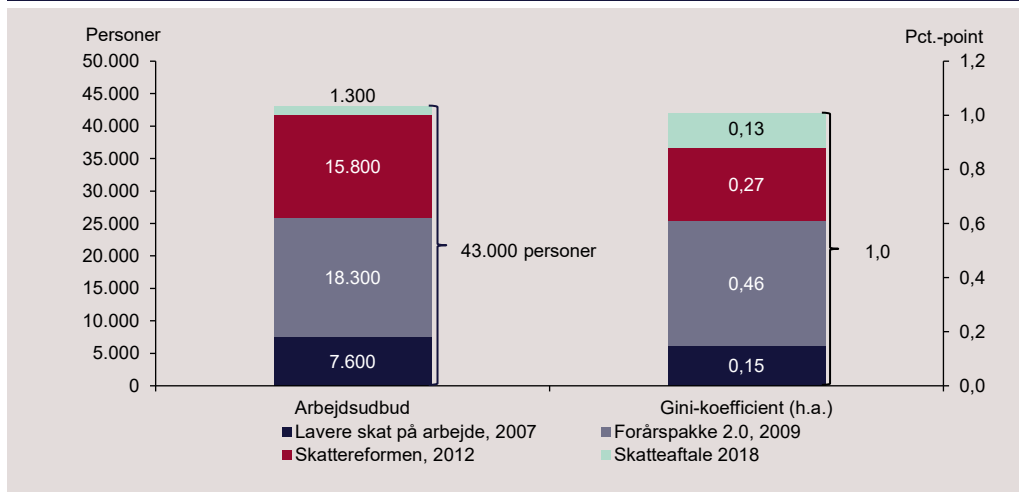
Samlet set øges mindreprovenuet efter tilbageløb og adfærd ved en bundskattenedsættelse med ca. 80 mio. kr. fra 3.500 til 3.580 mia. kr., *jf. række E i tabel 2.3*.

Den såkaldte *selvfinansieringsgrad*, der opgøres som det dynamiske provenu i procent af mindreprovenuet efter automatisk tilbageløb, reduceres i eksemplet med en bundskattenedsættelse *mekanisk* med ca. 0,25 pct.-point fra 7,3 pct. til knap 7,1 pct. som følge af nedsættelsen af tilbageløbsfaktoren, *jf. række F i tabel 2.3*. Det bemærkes, at der primært er tale om en *nævnereffekt* – idet mindreprovenuet efter tilbageløb er øget – men også en beskedent *tællereffekt*, idet den dynamiske provenuvirkning som nævnt reduceres marginalt, selvom virkningen på arbejdsudbuddet er uændret.

De opdaterede tilbageløbsfaktorer er dokumenteret i *Dokumentationsnotat om opgørelse af nettoafgiftsfaktoreren*, der kan findes på Finansministeriets hjemmeside. *Appendiks 2B* giver en mere kortfattet gennemgang af de grundlæggende forudsætninger og beregninger bag opgørelsen af tilbageløbsfaktorerne, herunder hvorfor tilbageløbsfaktoren for forbrugsafgifterne som udgangspunkt er lidt mindre end for indkomstskatterne.

2.6 Adfærdsvirkninger af personskatteændringer

Siden 2006 er der gennemført fire større skattereformer, som samlet set skønnes at øge arbejdsudbuddet med ca. 43.000 personer i 2025, *jf. figur 2.19*. Det øgede arbejdsudbud skønnes isoleret set at øge strukturelt BNP med 2,4 pct. i 2025, set i forhold til en hypotetisk situation, hvor reformerne ikke var gennemført. På den anden side har de fire skattereformer isoleret set bidraget til en forøgelse af indkomstforskellene på ca. 1 pct.-point målt ved Gini-koefficienten.

Figur 2.19. Konsekvenser af fire skattereformer på arbejdsudbud og indkomstforskelle

Anm.: *Skatteaftale 2018* (februar 2018) skønnes at øge arbejdsudbuddet med ca. 1.350 fuldtidspersoner, her afrundet til 1.300. Kilde: *Reformer har styrket dansk økonomi*, november 2018, Finansministeriet. Beregninger af effekten på Gini-koefficienten: *Reformpakke 2020*, Retsinformation (Skattereformen – forhøjelse af beskæftigelsesfradraget og topskattegrænsen, ekstra beskæftigelsesfradrag for enlige forsørgere, aftrapning af børne- og ungeydelsen for familier med høje indkomster m.v.) og svar på SAU 238 (2018).

Indkomstskatternes formål er at bidrage til at finansiere de offentlige udgifter. Indretningen af skattesystemet har imidlertid også en række afledte virkninger på folks adfærd, herunder blandt andet beslutningen om, hvor meget og hvor intensivt man ønsker at arbejde. Der er teoretisk og empirisk belæg for, at højere skat på arbejdsindkomst isoleret set reducerer arbejdsudbuddet og dermed beskæftigelsen. Indkomstskatterne indebærer med andre ord en række velstandsmæssige omkostninger i form af lavere beskæftigelse og produktion. Det kaldes også for efficienstab¹⁹.

Beskatningen af fx arbejdsindkomst bør derfor som udgangspunkt altid indrettes så *efficient* som muligt – dvs. på en måde, der begrænser omfanget af uønskede afledte adfærdsvirkninger mest muligt. Efficienstabet ved en skat eller skatteændring kan fx måles ved den afledte reduktion af beskæftigelsen – og dermed produktion og velstand – som den pågældende skat eller skatteændring giver anledning til. Indkomstskattenedsættelser, som indebærer en forholdsvis stor efficiensgevinst, er kendetegnet ved en relativt høj *selvfinansieringsgrad*. Selvfinansieringsgraden angiver, hvor stor en andel af mindreprovenuet fra en skattenedsættelse (opgjort efter automatisk tilbageløb), der skønnes at "komme tilbage til statskassen" via adfærdsvirkninger i form af øget arbejdsudbud mv. En høj selvfinansieringsgrad betyder med andre ord, at en skattenedsættelse i relativt stort omfang "finansierer sig selv" gennem afledte adfærdsvirkninger.

¹⁹ Efficiens betyder, at samfundets ressourcer anvendes på den mest effektive måde, og dermed giver det størst mulige udbytte/produktion.

Beskatningen af arbejdsindkomst indrettes imidlertid også under hensyntagen til virkningen på *indkomstfordelingen* i samfundet. Indkomstskatterne reducerer forskellene i befolkningens disponible indkomster og bidrager dermed til at udjævne forskellene i forbrugsmuligheder mellem højt- og lavtlønnede og mellem beskæftigede og ikke-beskæftigede²⁰. En nedsættelse af skatten på arbejdsindkomst vil derfor typisk øge indkomstforskellene, fx målt ved *Gini-koefficienten*²¹. Jo større stigning i Gini-koefficienten, en given skattenedsættelse giver anledning til, desto større forøgelse af indkomstforskellene.

I indretningen af beskatningen af arbejdsindkomst vil der typisk være et *trade-off* mellem efficiens og indkomstfordeling. Dvs. at en højere grad af skattemæssig efficiens alt andet lige kun kan opnås på bekostning af større forskelle i de disponible indkomster. Skattenedsættelser, som er forbundet med store efficiensgevinster (dvs. høje selvfinansieringsgrader), vil typisk øge indkomstforskellene forholdsvis meget, mens skattenedsættelser med lave selvfinansieringsgrader typisk vil påvirke indkomstforskellene i mere begrænset omfang.

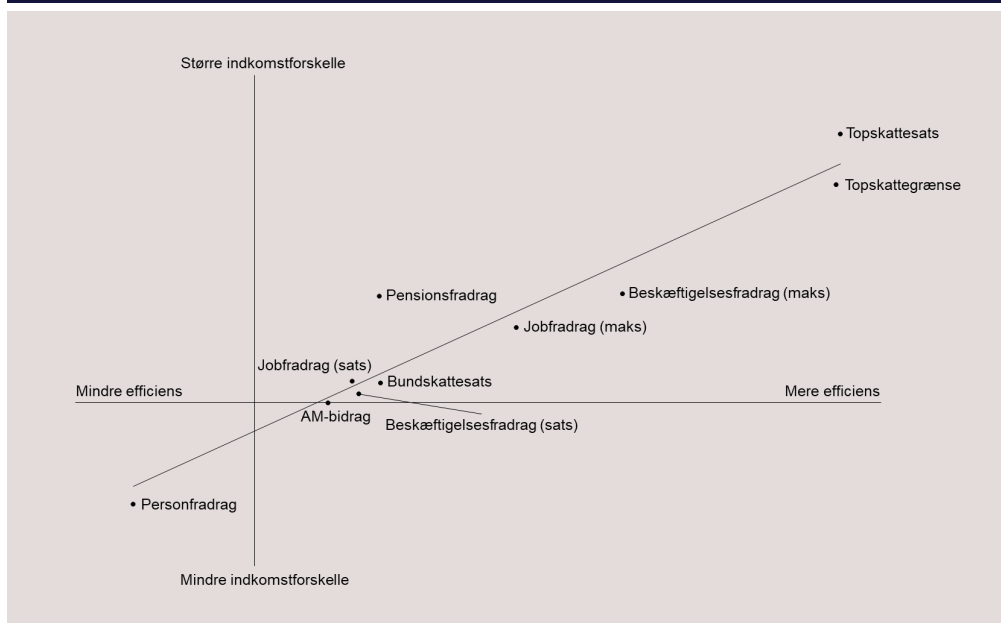
Sammenhængen mellem efficiens og indkomstfordeling for en række hypotetiske ændringer i indkomstbeskatningen er illustreret i *figur 2.20*, hvor den vandrette akse viser ændringer i efficiensen målt ved selvfinansieringsgraden, mens den lodrette akse viser ændringer i indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten. Det illustrerer, at der er et tydeligt *trade-off* mellem efficiens og fordeling.

Når man betragter en række forskellige hypotetiske skattelempler, der hver indebærer et umiddelbart mindreprovenu på 5 mia. kr., så vil de største efficiensgevinster kunne opnås via lavere skat for de højeste indkomster – enten gennem en lavere topskattesats eller en højere indkomstgrænse for topskatten. Disse ændringer vil imidlertid også indebære relativt store stigninger i indkomstforskellene. Omvendt vil mere generelle skattelempler – fx i form af en lavere bundskattesats – indebære mindre efficiensgevinster, men vil også have betydeligt mindre virkning på indkomstforskellene.

Topskatten på 15 pct.-point sætter først ind ved en forholdsvis høj indkomst og betales derfor kun af ca. 10 pct. af skatteyderne. Topskatten har derfor en relativt kraftig omfordelende virkning, og en nedsættelse af topskatten vil således øge indkomstforskellene forholdsvis meget. Topskatten indebærer imidlertid en høj marginal beskatning af ekstra indkomst for de berørte, hvilket giver anledning til en relativt kraftig adfærdsvirkning og dermed et forholdsvis stort efficiensstab i udgangspunktet. Samtidig kan der for et givet provenu opnås en forholdsvis stor marginalskatte-reduktion ved en nedsættelse af topskatten. En nedsættelse af topskatten vil derfor også være forbundet med en relativt høj selvfinansieringsgrad.

²⁰ Herudover bidrager indkomstskatterne i stort omfang til finansieringen af de offentlige indkomstoverførsler, der også udjævner forskellene i de disponible indkomster og forbrugsmulighederne.

²¹ Gini-koefficienten opsummerer indkomstforskellene i et enkelt tal. En Gini-koefficient på 0 angiver en helt lige fordeling af indkomsterne, mens en Gini-koefficient på 1 (=100 pct.) betyder, at én person modtager al indkomst i økonomien. Dvs. jo mindre Gini-koefficienten er, desto mindre er indkomstforskellene i økonomien.

Figur 2.20. Sammenhæng mellem efficiens og indkomstfordeling for personskatter

Anm.: Den vandrette akse viser selvfinansieringsgraden, mens den lodrette akse viser ændringen i Gini-koefficienten ved 10 hypotetiske skattenedsættelser på 5 mia. kr. i umiddelbart mindreprovenu. Der er tale om såkaldte ukompenserede selvfinansieringsgrader.

Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen. 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i *Økonomisk Redegørelse*, august 2019.

Beregning af selvfinansieringsgrad og indkomstforskelle

Der er betydelig usikkerhed knyttet til den konkrete størrelsesorden af de afledte adfærdsvirkninger af skatteændringer – og dermed om størrelsen af selvfinansieringsgraden. Der er dog mindre usikkerhed om den relative forskel mellem selvfinansieringsgraderne for de forskellige typer af skatteændringer²².

Med de regnemetoder, der anvendes af de økonomiske ministerier, skønnes en nedsættelse af topskattesatsen svarende til et umiddelbart mindreprovenu på 5 mia. kr. at medføre et dynamisk merprovenu på ca. 1,3 mia. kr. og en selvfinansieringsgrad på knap 33 pct., *jf. tabel 2.4*. Selvfinansieringsgraden måler konkret det isolerede merprovenu for det offentlige, der følger af de afledte adfærdsendringer ved en lavere skat, målt i procent af det umiddelbare mindreprovenu efter automatisk tilbageløb af moms og afgifter. Det dynamiske merprovenu afspejler en skønnet stigning i arbejdsudbuddet svarende til ca. 3.000 fuldtidspersoner. Stigningen i arbejdsudbuddet skønnes isoleret set at øge BNP med knap 4,4 mia. kr.

²² De beregnede selvfinansieringsgrader afhænger i nogen grad af størrelsen af de betragtede skatteændringer, *jf. appendiks 2D*. Navnlige ændringer i topskatten og maksimum for beskæftigelsesfradraget og jobfradraget kan selvfinansieringsgraden variere forholdsvis meget med størrelsen af skattelettelsen.

Tabel 2.4. Virkninger på offentligt provenu, arbejdsudbud, BNP og indkomstfordeling ved skattenedsættelser på ca. 5 mia. kr. i umiddelbart mindre provenu

Mio. kr. (2020-niveau)	Provenu efter tilbageløb	Dynamisk provenu			Selvfinansieringsgrad, pct.	Ændring i Gini-koeff., pct.-point	Arbejdsudbud, pers.	BNP-virkning ¹⁾
		Time-effekt	Delta-gelses-effekt	I alt				
Lavere arbejdsmarkedsbidrag	-3.850	160	0	160	4,1	0,00	800	600
Højere personfradrag	-3.850	-130	-130	-260	-6,8	-0,09	-1.100	-850
Lavere bundskattesats	-3.850	250	30	270	7,1	0,02	1.100	1.000
Jobfradrag (sats og maksbeløb)	-3.850	-100	310	210	5,5	0,02	1.100	600
Jobfradrag (maksbeløb)	-3.850	370	200	560	14,7	0,07	2.800	2.050
Beskæftigelsesfradrag (sats og maksbeløb)	-3.850	-50	270	220	5,8	0,01	1.200	650
Beskæftigelsesfradrag (maksbeløb)	-3.850	670	120	790	20,6	0,10	3.800	3.050
Lavere topskattesats	-3.850	1.250	10	1.260	32,8	0,25	3.000	4.350
Højere topskattegrænse	-3.850	1.230	30	1.250	32,5	0,20	4.200	4.950
Pensionsfradrag (satser)	-3.850	0	270	270	7,0	0,10	1.100	800

Anm.: Ændringen i indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten er opgjort uden adfærdsvirkninger, dvs. ekskl. de ændringer i arbejdsudbuddet, som de hypotetiske skattelempler giver anledning til. Beregningerne tager udgangspunkt i 2025-regler. Resultaterne er afrundet i forhold til den samlede oversigt i *appendiks 2D*. Provenuvirkningerne er afrundet til nærmeste 10 mio. kr., det skønnede arbejdsudbud er afrundet til nærmeste 100 fuldtidspersoner, mens BNP-virkningen er afrundet til nærmeste 50 mio. kr.

1) De opgjorte virkninger på BNP afspejler den isolerede BNP-virkning af de skønnede ændringer i arbejdsudbuddet. Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen. 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i *Økonomisk Redegørelse*, august 2019.

Der henvises i øvrigt til *appendiks 2D*, hvor der også er foretaget provenuberegninger for skattenedsættelser på henholdsvis 1 og 3 mia. kr. i umiddelbart mindre provenu samt for hypotetiske skatteforhøjelser på henholdsvis 1, 3 og 5 mia. kr. i umiddelbart merprovenu.

En reduktion af topskattesatsen svarende til et umiddelbart mindre provenu på 5 mia. kr. skønnes at indebære en forøgelse af indkomstforskellene på 0,25 pct.-point målt ved Gini-koefficienten, *jf. tabel 2.4*. Til sammenligning skønnes en tilsvarende nedsættelse af bundskattesatsen at øge Gini-koefficienten med 0,02 pct.-point. Størrelsen af fordelingsvirkningerne skal blandt andet ses i lyset af, at de samlede indkomstforskelle i Danmark er opgjort til 27,8 pct. i 2016 målt ved Gini-koefficienten, hvilket er et lavt niveau i en international sammenhæng²³. De beregnede virkninger på indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten omfatter alene de umiddelbare (statiske) fordelingsvirkninger, dvs. virkningerne af ændret adfærd på indkomstfordelingen er ikke medregnet (hvilket afspejler normal praksis)²⁴.

²³ *Jf. Fordeling og Incitament 2018*, september 2018, Økonomi- og Indenrigsministeriet.

²⁴ Der er flere grunde til, at der som hovedregel ikke indregnes fordelingsvirkninger af afledte adfærdsvirkninger på arbejdsudbud mv. For det første har den indkomstændring, der er resultatet af den ændrede adfærd, et modstykke i form af en ændret arbejdsindsats. I sådanne situationer afspejler indkomstændringen ikke den reelle velfærdændring for den enkelte, idet der er en pris i form af mere eller mindre fritid. For det

Nye elementer i personbeskatningen

I forbindelse med *Skatteaftale 2018* (februar 2018) blev der indført et nyt *jobfradrag*, som er målrettet personer med relativt lave arbejdsindkomster, samt et nyt *pensionsfradrag*, som øger den økonomiske tilskyndelse til at spare op til pension.

Jobfradraget kan – ligesom det eksisterende beskæftigelsesfradrag – fratrækkes i den skattepligtige indkomst. *Jobfradraget* gives dog kun for arbejdsindkomst, som ligger over en bundgrænse på 195.800 kr. (2020-niveau), mens der gives beskæftigelsesfradrag for al arbejdsindkomst. *Jobfradraget* udgør maksimalt 2.600 kr. (fuldt indfaset fra 2020), som opnås ved en indkomst på ca. 254.000 kr. Til sammenligning opnås det maksimale beskæftigelsesfradrag ved et indkomstniveau på ca. 375.000 kr. Ændringer i *jobfradraget* har derfor en relativt større deltagelseeffekt end beskæftigelsesfradraget, idet det maksimale fradrag kan opnås ved et lavere indkomstniveau. Til gengæld vil timeeffekten være lidt lavere, idet færre vil få reduceret marginals-katten. Selvfinsieringsgraden ved en proportional forøgelse af sats og maksimumbeløb for *jobfradraget* (svarende til et umiddelbart mindrevenu på 5 mia. kr.) kan opgøres til 5,5 pct., jf. tabel 2.4.

Selvfinansieringsgraden ved en tilsvarende proportional forøgelse af sats og maksimumbeløb for *beskæftigelsesfradraget* kan opgøres til 5,8 pct., hvilket altså er marginalt højere end for *jobfradraget*, men lidt lavere end selvfinansieringsgraden ved en reduktion af *bundskatten*, som kan opgøres til 7,1 pct. Der er dermed tale om en ny rangordning af resultaterne, idet selvfinansieringsgraden ved en forhøjelse af beskæftigelsesfradraget tidligere har været lidt højere end selvfinansieringsgraden ved en reduktion af *bundskatten*.

Det skyldes, at indkomstgrundlaget for beskæftigelsesfradraget med *Skatteaftale 2018* blev udvidet til også at omfatte pensionsindbetalinger, jf. *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018 (kapitel 2)*. Det medfører, at færre personer end tidligere befinder sig i indfasningsintervallet for beskæftigelsesfradraget, hvor marginals-katten isoleret set er reduceret med ca. 2,7 pct.-point²⁵. Tilsvarende modtager flere personer end tidligere det fulde beskæftigelsesfradrag. Udvidelsen af indkomstgrundlaget til at indeholde pensionsindbetalinger blev delvist modgået af en forhøjelse af det maksimale beskæftigelsesfradrag på 1.000 kr. (2018-niveau), men forhøjelsen øger ikke antallet af personer i indfasningsintervallet lige så meget som det modsatte fald. Det betyder, at en forhøjelse af satsen for beskæftigelsesfradraget vil reducere marginals-katten for færre personer end tidligere, hvilket isoleret set indebærer en lavere arbejdsudbudsvirkning og lavere selvfinansieringsgrad.

Det ny *pensionsfradrag* giver fradrag for indbetalinger på pensionsordninger, hvor der er fradrags- eller bortseelsesret, hvilket bidrager til at reducere *sampilsproblemet*. *Sampilsproblemet* er et udtryk for, at skatteværdien af pensionsindbetalinger for visse grupper er lavere end den efterfølgende sammensatte beskatning

andet vil det med ministeriernes nuværende regnemetoder kræve et betydeligt omfang af relativt grove supplerende antagelser, hvis den såkaldte deltagelseeffekt skulle fordeles direkte på personer, idet adfærdsvirkningen alene afspejler en samlet virkning på den strukturelle ledighedsprocent og således ikke indeholder information om, hvem der konkret ændrer adfærd.

²⁵ I en gennemsnitskommune vil reduktionen i marginals-katten (med regler gældende fra 2022) udgøre 10,65 pct * 24,95 pct. = 2,66 pct.

som pensionist, som omfatter indkomstskat tillagt indkomstaftapning af diverse offentlige ydelser, herunder navnlig pensionstillægget. Fradraget bidrager for nogle også til at reducere marginals-katten, *jf. boks 2.2.*

Pensionsfradraget bidrager desuden til at øge det økonomiske incitament til at være i beskæftigelse, idet pensionsindbetalingerne typisk er højere ved beskæftigelse end ved ledighed. En forøgelse af satserne for pensionsfradraget skønnes isoleret set at øge arbejdsudbuddet som følge af en positiv deltagelseeffekt, mens timeeffekten samlet set er omtrent neutral. Den uændrede timeeffekt skyldes, at en forøgelse af pensionsfradragssatserne kun reducerer marginals-katten i begrænset omfang, *jf. boks 2.2,* mens mange beskæftigede opnår en skattelempelse, som isoleret set indebærer en negativ indkomsteffekt på timearbejdsudbuddet.

En forøgelse af pensionsfradraget svarende til et umiddelbart mindreprovenu på 5 mia. kr. skønnes samlet set at indebære en selvfinansieringsgrad på 7,0 pct., *jf. tabel 2.4,* samt en forøgelse af indkomstforskellene på 0,10 pct.-point målt ved Gini-koefficienten. Den forholdsvis beskedne selvfinansieringsgrad skal ses i lyset af, at hovedformålet med pensionsfradraget ikke er at øge arbejdsudbuddet, men at styrke den økonomiske tilskyndelse til pensionsopsparing.

De aktuelle, opdaterede skattestilleskruer afviger en smule fra tidligere beregninger i *Skatteøkonomisk Redegørelse 2017, jf. appendiks 2C og 2D.*

Boks 2.2. Pensionsfradragets bidrag til marginalsatten

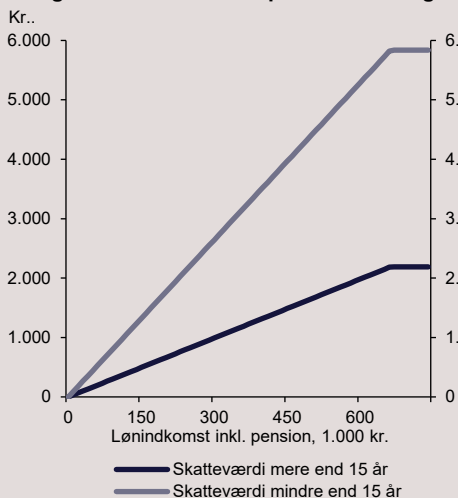
Pensionsfradraget omfatter alle fradragsberettigede pensionsindbetalinger, dvs. private og arbejdsgiveradministrerede indbetalinger med fradrags- og bortseelsesret samt ATP-bidrag, op til en samlet øvre grænse på 73.100 kr. (2020-niveau).

Det fuldt indfasede fradrag udgør 12 pct. af pensionsindbetalingerne efter arbejdsmarkedsbidrag (op til den øvre grænse) for personer med mere end 15 år til folkepensionsalderen og 32 pct. for personer, der er ældre. Forskellen i fradragsprocenten skal ses i sammenhæng med, at samspilsproblemet er størst for personer sidst i arbejdslivet.

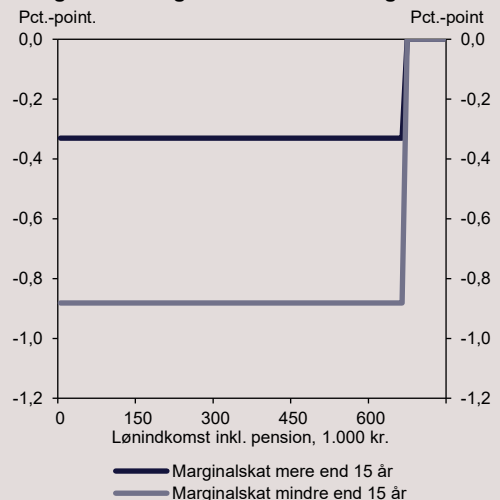
Pensionsfradraget er udformet som et ligningsmæssigt fradrag – ligesom beskæftigelsesfradraget og det ny jobfradrag – og skatteværdien er således givet ved fradraget ganget med kommune- og kirkeskatteprocenten i den pågældende kommune. Skatteværdien af pensionsfradraget – samt fradragets bidrag til reduktionen af marginalsatten – afhænger af den enkelte persons konkrete pensionsindbetalinger, herunder indbetalingsprocenten. I en gennemsnitskommune er den maksimale skatteværdi ca. 2.200 kr. for personer med mere end 15 år til folkepensionsalderen og op til ca. 5.800 kr. for personer, der er ældre, *jf. figur a*. For personer, hvor pensionsbidraget udgør 12 pct. af bruttolønindkomsten, opnås det maksimale fradrag ved en arbejdsindkomst (inkl. pension) på 662.100 kr.

Med en fast pensionsindbetalingsprocent på 12 pct., dvs. hvor pensionsindbetalingen vokser i takt med størrelsen af arbejdsindkomsten, vil pensionsfradraget bidrage til en reduktion af marginalsatten med henholdsvis ca. 0,3 og ca. 0,9 pct.-point i optjeningsintervallet op til det maksimale fradrag, *jf. figur b*.

Figur a. Skatteværdi af pensionsfradrag



Figur b. Bidrag til reduktion af marginalsat



Anm.: Der er forudsat pensionsindbetalinger på 12 pct. af bruttolønindkomsten og en gennemsnitlig kommuneskat på 24,95 pct. Marginalsat er opgjort ekskl. kirkeskat.

Kilde: Egne beregninger.

Appendiks 2A. Reformen og justeringer af personbeskatningen siden 1994

Dette appendiks giver en oversigt over de centrale reformer og justeringer af personbeskatningen de seneste 25 år, jf. boks 2A.1.

Boks 2A.1. Reformen og justeringer af personbeskatningen siden 1994

1994-skattereformen (Ny kurs mod bedre tider fra maj 1993)

- Indførelse af et arbejdsmarkedsbidrag på 5 pct. i 1994 gradvis stigende til 8 pct. i 1997. Arbejdsmarkedsbidragssatsen er fortsat 8 pct.
- Indførelse af en bundskat på 14,5 pct. i 1994 gradvis faldende til 8 pct. i 1998.
- Indførelse af en mellemskat på 4,5 pct. i 1994 gradvis stigende til 6 pct. i 1997.
- Indførelse af en topskat på 12,5 pct. i 1994 gradvis stigende til 15 pct. i 1996.
- Det skrå skatteloft sænkes gradvis fra 65 pct. i 1994 til 58 pct. i 1998.

Pinsepakken (aftale indgået i juni 1998)

- Bundskatten sænkes gradvist fra 8 pct. i 1998 til 5,5 pct. i 2002.
- Grænsen for mellemskatten forhøjes med 8.000 kr. (1999-niveau) om året i 1999-2002.
- Det skrå skatteloft hæves fra 58 til 59 pct. med virkning fra og med 1999.

Højere kommuneskatter frem til 2002

- Den gennemsnitlige kommuneskat (ekskl. kirkeskat) steg fra 29,5 pct. i 1994 til 32,6 pct. i 2002, dvs. med 3,1 pct.-point.

Lavere skat på arbejdsindkomst (aftale indgået i juni 2003)

- Grænsen for mellemskatten forhøjes med 12.000 kr. (2003-niveau) om året i 2004-2007.
- Indførelse af et beskæftigelsesfradrag på 2,5 pct. af lønindkomsten. Det maksimale beskæftigelsesfradrag øges gradvist fra 5.800 kr. i 2004 til 6.800 kr. i 2007 (2003-niveau).

Forårspakke 1.0 (Flere i beskæftigelse – lavere ledighed fra marts 2004)

- Fremrykning af "Lavere skat på arbejdsindkomst", der indføres fuldt ud i 2004

Lavere skat på arbejde (aftale indgået september 2007)

- Personfradraget forhøjes med 500 kr. om året i 2008 og 2009 (2008-niveau).
- Grænsen for mellemskatten forhøjes, så den fra og med 2009 svarer til topskattegrænsen.
- Beskæftigelsesfradraget forhøjes til 4,0 pct. i 2008 (maks. 12.300 kr., 2008-niveau) og yderligere til 4,25 pct. (maks. 13.100 kr., 2008-niveau) i 2009.

Skattestoppet og højere kommuneskatter frem til 2011

- Gradvise kommunale skattestigninger på samlet set 0,36 pct.-point frem til og med 2011 neutraliseres løbende ved tilsvarende nedsættelser af bundskatten.

Forårspakke 2.0 (aftale indgået i marts 2009)

- Bundskatten nedsættes med 1,5 pct.-point, så den udgør 3,64 pct. i 2011. Bundskatten forhøjes med 1 pct.-point årligt i 2012-19 i medfør af en tilsvarende gradvis udfasning af sundhedsbidraget på 8 pct. (indført ifm. kommunalreformen fra 2007).
- Mellemskatten afskaffes fra og med 2010.
- Topskattegrænsen forhøjes fra 347.200 kr. i 2009 til 389.900 kr. i 2010 og yderligere til 409.100 kr. (2010-niveau) i 2011.
- Beskæftigelsesfradraget forhøjes til 4,4 pct. i 2012 (maks. 14.100 kr. i 2010-niveau). I 2013-19 forhøjes beskæftigelsesfradraget yderligere til 5,6 pct. (maks. 17.900 kr. i 2010-niveau).
- Den automatiske regulering af beløbsgrænserne suspenderes i 2010.
- Det skrå skatteloft sænkes til 51,5 pct.

Boks 2A.1. Reformen og justeringer af personbeskatningen siden 1994 (fortsat)

Genopretningsaftalen (aftale indgået i juni 2010)

- Forhøjelsen af topskattegrænsen i 2011 i medfør af Forårspakke 2.0 udskydes til 2014.
- Den automatiske regulering af beløbsgrænserne suspenderes i 2011-13.

2012-skattereformen (aftale indgået i juni 2012)

- Forhøjelse af beskæftigelsesfradraget fra 5,6 pct. i 2016 (maks. 17.900 kr. i 2010-niveau) til 10,65 pct. i 2022 (maks. 34.100 kr. i 2010-niveau)
- Indførelse af et særligt beskæftigelsesfradrag for enlige forsørgere på 6,25 pct., dog højst 20.000 kr. (2010-niveau)
- Grænsen for topskat forhøjes med 57.900 kr. til 467.000 kr. (2010-niveau) i 2022.

Diverse justeringer af bundskatten (Finanslov for 2013 m.fl.)

- Med aftalen om finansloven for 2013 hæves personfradraget med 900 kr. (2013-niveau) og bundskatten forhøjes med 0,19 pct.-point, som finansiering af fedtafgiftens afskaffelse og skrinlægningsen af den planlagte sukkerafgift. Det skrå skatteloft hæves samtidig med 0,2 pct.-point.
- Tilbagerulningen af forsyningssikkerhedsafgiften i efteråret 2014 finansieres delvist ved en gradvis forhøjelse af bundskatten med 0,25 pct.-point i 2015 stigende til 0,28 pct.-point i 2020. Det skrå skatteloft hæves parallelt.
- Aftalen om den gradvise afskaffelse PSO-afgiften fra november 2016 finansieres delvist ved en forhøjelse af bundskatten med 0,05 pct.-point i 2018 stigende til 0,09 pct.-point i 2022. Det skrå skatteloft hæves parallelt.
- Samlet set indebærer det, at bundskatten vil udgøre 12,20 pct. i 2022, mens det skrå skatteloft vil være på 52,07 pct. samme år.

Fokus på håndtering af samspilsproblemet og øget arbejdsudbud (Skatteaftale 2018)

- Der indføres et nyt pensionsfradrag (ligningsmæssigt fradrag) for pensionsindbetalinger op til 70.000 kr. (opgjort i 2018-niveau) efter arbejdsmarkedsbidrag. Fuldt indfaset udgør fradraget 12 pct. af indbetalingerne indtil 15 år før egen folkepensionsalder og 32 pct. af pensionsindbetalingerne fra og med 15 år før og frem til folkepensionsalderen.
- Med aftalen udvides beregningsgrundlaget for beskæftigelsesfradraget til at omfatte pensionsindbetalinger. Således vil grundlaget for beskæftigelsesfradraget fremover være arbejdsindkomsten *inkl. pensionsindbetalinger*, herunder pensionsindbetalinger med fradrags- eller bortseelsesret.
- Der indføres et nyt jobfradrag (ligningsmæssigt fradrag), der fuldt indfaset udgør 4,5 pct. af arbejdsindkomsten over 187.500 kr. (2018-niveau), dog maksimalt 2.500 kr.
- Med aftalen forhøjes det maksimale beskæftigelsesfradrag med 1.000 kr. til 38.400 kr. i 2018-niveau, og det maksimale fradrag opnås herefter ved en arbejdsindkomst (inkl. pensionsindbetalinger) på 360.600 kr.
- Med aftalen reduceres bundskattesatsen fra 12,20 til 12,18 pct. i 2022 – dog uden en tilsvarende reduktion af det skrå skatteloft.

Fokusering af DR og afskaffelse af medielicensen (aftale indgået i marts 2018)

- Aftalen indebærer en gradvis afskaffelse af medielicensen frem mod 2022.
- Fuldt indfaset reduceres personfradraget for personer over 18 år med 2.900 kr. (2018-niveau).

Justeringer af bundskatten i 2019 og 2020

- I tilknytning til Finansloven for 2019 nedsættes bundskatten med 0,03 pct.-point som kompensation for forhøjelse af kommuneskatten og manglende udnyttelse af den pulje på 250 mio. kr., der var afsat til kommunale skattnedsættelser. I tilknytning til Finansloven for 2020 nedsættes bundskatten med 0,03 pct.-point som kompensation for højere kommuneskat. Bundskattesatsen i 2022 reduceres sideløbende til 12,12 pct., mens den som udgangspunkt udgør 12,11 pct. i 2020 og 2021.

Appendiks 2B. Nye tilbageløbsfaktorer

Som en del af de provenumæssige konsekvenser af ændringer i skatter og afgifter beregnes det såkaldte *automatiske tilbageløb*. Automatisk tilbageløb afspejler, at politikændringer, der har en umiddelbar (direkte) virkning på de disponible indkomster eller købekraften heraf, også vil påvirke de offentlige indtægter fra moms og afgifter (forbrugsafgifter) mv. gennem et større eller mindre forbrug, givet uændret forbrugsadfærd.

Beregningen af tilbageløbsfaktorerne er baseret på en lang række konkrete antagelser, men tager udgangspunkt i tre grundlæggende beregningstekniske forudsætninger:

- Det forudsættes *for det første*, at de betragtede skatte- og afgiftsændringer har virkning for alle befolkningsgrupper (dvs. ikke er målrettet særskilte befolkningsgrupper). I praksis kan tilbageløbet variere, afhængig af hvilke befolkningsgrupper, en konkret skatte/afgiftsændring berører, da forbrugsmønstre og forbrugskvote er forskellige på tværs af indkomst- og aldersgrupper.
- Det forudsættes *for det andet*, at forbrug og opsparing ændres proportionalt, så forbrugs- og opsparingskvoterne set over livet er uændrede.
- Det forudsættes *for det tredje*, at en stigning i dansk privat forbrug fører til en tilsvarende stigning i dansk produktion af forbrugsvarer til danskerne og investeringer i danske produktionsvirksomheder.

Tilbageløbsfaktor for personskatter

Tilbageløbsfaktoren for personskatter opgøres som et gennemsnit over 10 år. I den aktuelle opgørelse indgår data for perioden 2007-2016. Anvendelse af gennemsnit for en 10-årig periode afspejler to modsatrettede hensyn: *På den ene side* bør tilbageløbsfaktoren så vidt muligt afspejle det nuværende skatte- og afgiftssystem, hvilket isoleret set taler for at anvende de mest aktuelle tal. *På den anden side* er tilbageløbsfaktoren et strukturelt begreb, der skal renses for konjunkturbevægelser, hvilket taler for at anvende data for en længere periode.

Opgørelsen af tilbageløbsfaktoren kan overordnet opdeles i fem beregningstrin, *jf. tabel 2B.1*. Opgørelsen tager udgangspunkt i forbrugsafgiffernes andel i procent af danske husholdningers forbrug.

Tabel 2B.1. Opgørelse af tilbageløbsfaktoren for personskatter

Pct.		Andel af privat forbrug
Trin 1: Basisberegning		
A	Moms	20,8
B	Punktafgifter mv.	11,8
C	Produktsubsidier	-1,6
D=A+B+C	Forbrugsafgifter i alt	31,0
Trin 2: Korrektion for andre anvendelser end danske husholdningers privat forbrug		
E	Korrektion for offentligt forbrug	-4,7
F	Korrektion for eksport	-1,7
G	Korrektion for turister	-1,1
H=D+E+F+G	Danske husholdningers betalte forbrugsafgifter	23,4
Trin 3: Korrektion for marginalt forbrug		
I	Korrektion for indkomstelasticitet mindre end 1	-0,7
J=H+I	Marginale forbrugsafgifter	22,7
Trin 4: Korrektion for kapitalindkomstskatter, netto for subsidier		
K	Subsidier til forbrug af ejerbolig	-0,7
L	Subsidier til forbrug af lejebolig	-1,5
M	Subsidier til forbrug af finansielle tjenester	-1,3
N	Grundskyld	2,1
O	Kapitalindkomstskatter som følge af opsparing	2,2
P=J+K+L+M+N+O	Marginale forbrugsafgifter inklusive kapitalindkomstskatter	23,6
Trin 5: Korrektion for BNI/BNP-afhængige offentlige udgifter		
Q	Korrektion for BNI/BNP afhængige offentlige udgifter	-0,6
R=P+Q	Samlet tilbageløb ved indkomstskatter	23,0

Kilde: Dokumentationsnotat om opgørelse af nettoafgiftsfaktoren, april 2019, Finansministeriet.

Trin 1. Basisberegning

I den såkaldte basisberegning opgøres de relevante afgiftsprovenuer fratrukket subsidier i procent af danske husholdningers forbrug (med udgangspunkt i nationalregnskabstal). Til forbrugsafgifterne er der ud over moms og punktafgifter medregnet lønsumsafgift, spildevandsafgift og vægtafgift samt 20 pct. af de toldindtægter, som opkræves i Danmark (de resterende 80 pct. overføres til EU), mens PSO er trukket ud. I denne simple opgørelse udgør produkt- og produktionsskatterne (forbrugsafgifterne) i gennemsnit 31 pct. af danske husholdningers forbrug.

Trin 2. Korrektion for andre anvendelser end danske husholdningers privat forbrug

Basisberegningen korrigeres herefter for, at en del af forbrugsafgifterne ikke vedrører danske husholdningers forbrug. Fx udgør moms og afgifter af det offentlige forbrug en væsentlig andel af det samlede provenu. Herudover kan en del af afgiftsbetalingerne henføres til henholdsvis eksporten og turisters forbrug i Danmark, der ikke belaster danskernes forbrug. Med udgangspunkt i Danmarks Statistiks input-output-tabeller og regnskaber for det offentlige momsrefusion korrigeres forbrugsafgifterne for den del af moms- og afgiftsbetalingerne, der kan henføres til offentligt forbrug, fremstilling af eksportvarer samt turistforbrug på dansk jord. De afgifter, der vedrører danskernes privatforbrug, udgør herefter ca. 23,4 pct. af forbruget.

Trin 3. Korrektion for marginalt forbrug

Tilbageløbsfaktoren er som udgangspunkt opgjort i procent af det samlede privatforbrug og afspejler dermed det *gennemsnitlige* moms- og afgiftsindhold. Tilbageløbsfaktoren anvendes imidlertid ved *marginale* ændringer i husholdningernes disponible indkomster, dvs. moms- og afgiftsindholdet skal korrigeres, så det afspejler det marginale forbrug.

For *moms* gælder det, at der opkræves moms af næsten alle serviceydelser og varer. Moms har dermed tilnærmelsesvis en indkomstelasticitet på 1, og momsindholdet i det gennemsnitlige forbrug er dermed det samme som det marginale forbrug, *jf. også Skatteøkonomisk Redegørelse 2017 (kapitel 4)*. For varer, der er belagt med *punktafgifter*, er indkomstelasticiteten typisk mindre end 1, dvs. ved en marginal indkomstforøgelse på 1 pct. øges forbruget af varen med mindre end 1 pct. I beregningen foretages en korrektion for den faldende forbrugsandel af punktafgiftsbelagte og subsidierede varer, hvilket reducerer tilbageløbsfaktoren med 0,7 pct.-point til 22,7 pct. Hermed afspejler tilbageløbsfaktoren det marginale forbrug.

Trin 4. Korrektion for kapitalindkomstskatter, netto for subsidier

Når husholdningernes disponible indkomster øges som følge af lavere skatter, vil også boligforbruget og forbruget af finansielle ydelser stige. Herudover vil en forøgelse af de disponible indkomster også give anledning til en stigning i den fri opsparing, da forbrugs- og opsparingskvoter (som nævnt) forudsættes at være uændrede over livet.

Ændringer i de disponible indkomster har derfor også betydning for skatteprovenuet fra de såkaldte kapitalindkomstskatter, herunder aktieindkomstskatter, ejendomsværdiskatter og grundskyld. Omvendt gives der via rentefradraget også subsidier til forbrug af ejerboliger og finansielle tjenesteydelser, mens der via boligstøtte gives subsidier til forbrug af lejligheder.

I opgørelsen af tilbageløbsfaktoren for personskatter skelnes der mellem:

- 1) Den del af kapitalindkomstskatterne inklusive subsidier, der vedrører boligrelaterede skatter og subsidier samt subsidier til finansielle tjenester
- 2) Den del af kapitalindkomstskatterne, der kan henføres til egentlig opsparing

Subsidier til ejerboliger opgøres som forskellen mellem skatteværdien af rentefradraget og ejendomsværdi-skattesatsen (forskellen fungerer som et subsidie til ejerboliger). Nettovirkningen for statens finanser vedrørende forbrug af ejerboliger udgør ca. 0,7 pct. af det samlede private forbrug. Det bemærkes, at subsidier til ejerboliger er faldet markant i perioden 2007-16 som følge af et faldende renteniveau. Således har der i de senere år været tale om nettobeskatning.

Øgede disponible indkomster leder også til stigende *boligforbrug af lejeboliger*. Når husholdningerne øger deres udgifter til boligbenyttelse af lejeboliger, vil statens udgifter generelt stige gennem højere boligydelse (til pensionister) og boligsikring (til ikke-pensionister). Subsidier til lejebolig udgør 1,5 pct. af det samlede privatforbrug.

Rentefradraget indebærer også *subsidier til køb af finansielle tjenester*. Pengeinstitutterne opnår en del af indtægterne for finansielle formidlingstjenester mv. gennem forskellen mellem rentesatserne for henholdsvis udlån og indlån mv.

Grundskylden, der er en løbende skat på grundværdien, skal også indgå i tilbageløbsfaktoren, da øgede disponible indkomster fører til en stigning i grundværdierne. Der er imidlertid områder, hvor grundpriserne er relativt lave, og hvor grundpriserne kan være bestemt af andre faktorer end danske husholdningers disponible indkomster – herunder værdien af jordens alternative anvendelser – fx til landbrug. Provenuet fra grundskylden inkluderes derfor i beregningen af nettoafgiftsfaktoren eksklusiv et fradrag på 10 pct., der udgør den andel af grundskyldsprovenuet, der skønnes ikke at afhænge af husholdningernes disponible indkomster, men som varierer med prisen på landbrugsjord.

Den del af de øgede disponible indkomster, der omsættes til *højere opsparing*, vil over tid bidrage positivt til de offentlige finanser. Dels bidrager den ekstra opsparing og afkastet heraf med moms- og afgiftsindtægter, når opsparingen forbruges. Dels vil niveauet for den fri opsparing i obligationer, bankindsud og aktier mv. stige, hvorved beskatningen af personlig nettokapitalindkomst og aktieindkomst stiger. Efterladt formue og dermed indtægter fra bo- og gaveafgift vil også stige.

Provenueffekten af den øgede opsparing afhænger af tilpasningshastigheden for husholdningernes formuedannelse. I opgørelsen af tilbageløbsfaktoren for personskatter forudsættes det, at der er en vis tilpasningstid, før de øgede disponible indkomster fører til et øget niveau for formuerne og et dertilhørende nyt, varigt niveau for kapitalindkomster og aktieindkomster. Korrigeret for tilpasningshastighed leder kapitalindkomstskatter som følge af øget opsparing til en stigning i tilbageløbsfaktoren på ca. 2,2 pct.

Størstedelen af pensionsopsparing kan henføres til obligatoriske ordninger med et defineret bidrag. Således udgør pensionsindbetalinger en fast procent af bruttoindkomsten, og antages dermed ikke at variere med ændringer i skatter, der alene påvirker de disponible indkomster. Derfor indgår pensionsafkastbeskatningen (den såkaldte pensionsafkastskat) ikke i tilbageløbsfaktoren. Endvidere vil en skatteændring, der er symmetrisk for

ind- og udbetalings tidspunktet – fx en lavere bundskat – både øge forbrugsmulighederne som erhvervsaktiv og som pensionist. Det taler for, at pensionsopsparingen fortsat opfylder den ønskede fordeling af forbrugsmulighederne over tid, når forbrugsmulighederne opgøres som forbrugsandele.

Trin 5. Korrektion for BNI/BNP-afhængige offentlige udgifter

Den sidste korrektion af forbrugsafgifterne følger af, at størrelsen af en række offentlige udgifter er målsat som andel af BNP eller BNI. Udgifterne relateret til forskningsmålsætningen tilstræbes således at udgøre 1 pct. af BNP, mens ulandsbistand og EU-bidrag er fastsat i forhold til BNI.

Forudsat at en stigning i dansk privatforbrug fører til en tilsvarende stigning i den danske produktion, vil nominelt BNP og BNI stige. En stigning i BNP/BNI vil – forudsat fastholdte måltal som andel af BNP/BNI – belaste de offentlige finanser via øgede udgifter til forskning samt øgede bidrag til EU og ulandsbistand. Det reducerer tilbageløbsfaktoren med 0,6 pct.-point til 23,0 pct.

Tilbageløbsfaktor for forbrugsafgifter

Tilbageløbsfaktoren for personskatteændringer er, jf. ovenfor, beregnet til 23,0 pct., mens tilbageløbsfaktoren for afgifter opgøres til 21,0 pct., jf. tabel 2B.2.

Tabel 2B.2. Opgørelse af tilbageløbsfaktor for forbrugsafgifter

Pct.		Andel af privat forbrug
R	Tilbageløbsfaktor for personskatter	23,0
S (=O)	Kapitalindkomstskatter som følge af opsparing	-2,2
T	Effekt af at grundskyld fortrænger skat på andet kapitalafkast	-0,4
U (=Q)	Effekt af BNI- og BNP-afhængige offentlige udgifter	0,6
V= R+S+T+U	Tilbageløbsfaktor for forbrugsafgiftsændringer	21,0

Kilde: Dokumentationsnotat om opgørelse af nettoafgiftsfaktoren, april 2019, Finansministeriet.

Den lavere tilbageløbsfaktor for forbrugsafgifter skyldes især, at afgiftsnedsettelse ikke øger opsparingen og derved ikke indebærer øgede indtægter fra kapitalindkomstskatter. En afgiftsnedsettelse øger den reale værdi af formuen ved uændret opsparing lige så meget (med samme procentvise stigning) som forøgelsen af realværdien af den del af indkomsten, der forbruges med det samme. Såfremt den enkelte i forvejen har sammenlagt sit forbrug på tværs af livet optimalt, og givet den grundlæggende forudsætning om, at forbrugsmønstret er det samme på tværs af aldersgrupper mv., ændres denne fordeling ikke af en afgiftsændring. Der er derfor ikke grund til at øge den nominelle opsparing, da man så at sige får lempelsen samtidig med forbruget.

Stigende reale disponible indkomster som følge af en afgiftsnedsettelse vil øge efterspørgslen efter grunde. Det indebærer på samme vis som ved personskattenedsettelse øget tilbageløb via grundskylden som følge

af stigende grundpriser. De øgede grundværdier indebærer implicit, at formuerne er vokset, hvilket øger forbrugsmulighederne senere i livet. Forudsat en uændret forbrugskvote over livet, jf. også ovenfor, vil den ekstra grundværdi i formuen fortrænge anden formue, indtil den samlede formuestørrelse er uændret. Tilbageløbet gennem grundskyldsprovenuet fortrænger derfor provenu fra skat på andet formueafkast, hvilket reducerer tilbageløbsfaktoren for forbrugsafgifter med 0,4 pct.

En forbrugsafgifts-nedsættelse vil øge realindkomsterne på samme vis som en indkomstkattenedsættelse – men vil umiddelbart reducere nominelt BNP mv. opgjort i markedspriser. Forudsat at den ekstra reale indkomst anvendes til yderligere privatforbrug (svarende til en indkomstelasticitet på 1), vil nominelt privatforbrug imidlertid være uændret, ligesom de nominelle disponible indkomster er uændret. Dermed er nominelt BNI og BNP også uændret. Der skal derfor *ikke* indregnes en virkning på tilbageløbsfaktoren for forbrugsafgifter via BNI- og BNP-afhængige offentlige udgifter, hvilket isoleret set øger tilbageløbsfaktoren for forbrugsafgifter med 0,6 pct.

Anvendelse af de generelle tilbageløbsfaktorer

De generelle tilbageløbsfaktorer omfatter personskatter og forbrugsafgifter, der afhænger af danskeres forbrug, men omfatter ikke ændringer i erhvervs-katter mv. Tilbageløbsfaktorerne kan anvendes, når der er tale om generelle ændringer for hele befolkningen og ved små afgiftsændringer. Således vil der være en række tilfælde, hvor det er påkrævet at foretage modifikationer til standardtilbageløbsfaktorerne.

Ved en skattenedsættelse målrettet bestemte persongrupper – fx folkepensionister – bør der tages højde for, hvordan den lavere skat påvirker opsparingen og dermed provenuet fra kapitalindkomstskatter mv. Endvidere bør tilbageløbsfaktoren ved større ændringer i forholdsvis provenutunge afgifter (med betydelig vægt i de samlede nettoafgifter) korrigeres, fordi afgiftsindholdet i andre varer end de afgiftstunge varer er mindre end gennemsnittet for alle omfattede varer. Ellers medregnes for meget/lidt tilbageløb af den netop ændrede afgift.

Appendiks 2C. Baggrund om opdatering af selvfinansieringsgrader

Der udvikles løbende på metoderne til beregning af adfærdsvirkninger og selvfinansieringsgrader mv. af de forskellige skatter og afgifter. De aktuelle beregninger er derudover udvidet til at omfatte en række nye skatter, herunder jobfradrag og pensionsfradrag.

De aktuelle beregninger tager generelt udgangspunkt i indkomstdata for 2016, mens resultaterne i Skatteøkonomisk Redegørelse 2017 var baseret på data for 2014. Det kan isoleret set ændre de opgjorte selvfinansieringsgrader en smule, fordi indkomstfordelingen forandres lidt over tid som følge af ændret befolknings sammensætning, konjunkturer mv.

Derudover er tilbageløbsfaktoren for indkomstskatteændringer nedjusteret fra 24,5 til 23 pct., *jf. afsnit 2.5*. Det indebærer alt andet lige en numerisk reduktion af de opgjorte selvfinansieringsgrader, *jf. tabel 2.3*.

Virkning på pensionsopsparing af ændret arbejdsudbud

De opdaterede beregninger tager højde for, at et øget arbejdsudbud i et vist omfang også vil føre til en øget pensionsopsparing. En øget pensionsopsparing vil på kort sigt medføre større indtægter fra arbejdsmarkedsbidraget, idet dette betales med det samme, uanset opsparingsform. Derudover vil den øgede opsparing udløse en større løbende pensionsafkastbeskatning (pensionsafkastskat) samt indtægter fra øvrige indkomstskatter (bundskat mv.). De øvrige indkomstskatter forfalder på udbetalingstidspunktet (eller med det samme, hvis der indbetales til aldersopsparing).

I opgørelsen af selvfinansieringsgraderne indregnes alene virkningen af øgede indtægter fra arbejdsmarkedsbidraget, mens de øvrige skatter, som forventes materialiseret på lidt længere sigt, ikke indgår. Det indebærer isoleret set en vis undervurdering af det dynamiske provenu og selvfinansieringsgraden. Hvis den afledte virkning på det fremtidige skatteprovenu fra øvrige skatter (ekskl. pensionsafkastskat) af den øgede pensionsopsparing blev indregnet fuldt ud, ville det øge selvfinansieringsgraderne med op til ca 1½ pct.-point (ved hypotetiske nedsættelser af topskattesatsen).

Som nævnt er selvfinansieringsgraden ved nedsættelser af bundskatten i de aktuelle beregninger lidt højere end selvfinansieringsgraden ved forhøjelser af satsen for beskæftigelsesfradraget. Det er et nyt resultat, som skyldes, at indkomstgrundlaget for beskæftigelsesfradraget (såvel som for jobfradraget) med Skatteaftale 2018 (februar 2018) er udvidet til også at omfatte pensionsindbetalinger.

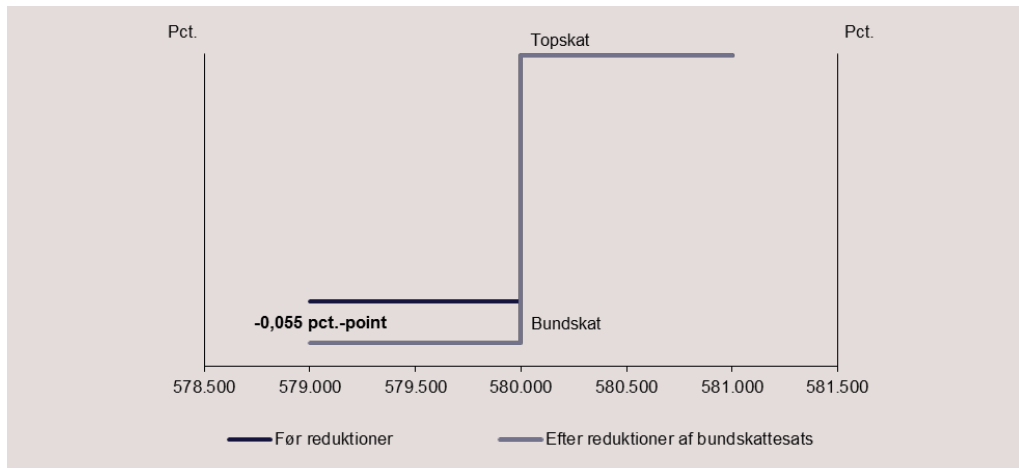
Mere om forskelle i selvfinansieringsgrader

Der er forskel på størrelsen af de dynamiske effekter, alt efter om skatten sættes op eller ned. Det skyldes, at virkningen på incitamentet til at øge arbejdsudbuddet afhænger af den relative ændring i lønnen efter skat. Ved et højere niveau for marginals-katten vil en reduktion af marginals-katten indebære en relativt større fremgang i arbejdsindkomsten efter skat, end ved et relativt lavere udgangspunkt for marginals-katten. Derfor vil størrelsen af selvfinansieringsgraden typisk være aftagende med størrelsen af den umiddelbare lempelse. Ved skatteforhøjelser vil selvfinansieringsgraden omvendt være stigende med størrelsen af den umiddelbare skatteforhøjelse.

Større progression i marginals-katten som følge af uændret skrå skatteloft

Det er besluttet at reducere bundskattesatsen med henholdsvis 0,03 pct.-point fra 2019 og 0,03 pct.-point fra 2020, dvs. med i alt 0,06 pct.-point. Det er sket for at kompensere for en manglende aftalt reduktion af kommuneskatterne i 2019 og for faktisk stigende kommuneskatter i 2020. I begge tilfælde er bundskatten sat ned uden en tilsvarende reduktion af det skrå skatteloft. Det skrå skatteloft betyder, at hvis kommuneskattesatsen, bundskattesatsen og topskattesatsen til sammen overstiger 52,07 pct. (når skattereglerne er fuldt indfasede), gives der et nedslag i topskattesatsen, svarende til de overskydende skatteprocenter. Reduktionerne i bundskattesatsen uden tilsvarende reduktioner i det skrå skatteloft har bidraget til at øge forskellen i marginals-katten for bundskatteydere og topskatteydere, der er bosat i kommuner, hvor det skrå skatteloft er bindende, jf. figur 2C.1.

Figur 2C.1 Forskel i marginals-kat som følge af lavere bundskatter



Marginalskatten som topskatteyder er uændret, mens den er lavere som bundskatteyder. Det betyder, at en forhøjelse af topskattegrænsen i disse kommuner indebærer en større reduktion i marginalskatten, svarende til 0,055 pct.-point ($0,06 \cdot 0,92$). Den større reduktion i marginalskatten slår også igennem i de skønnede selvfinansieringsgrader for ændringer i topskattegrænsen, idet ændringer af topskattegrænsen får marginalt større betydning for arbejdsbuddet.

Appendiks 2D. Stilleskrueberegninger

Tabel 2D.1 Virkninger på arbejdsudbud, dynamisk provenu og fordeling ved hypotetisk lempelser af personskatterne på ca. 1 mia. kr. i umiddelbar provenuvirkning

2020-niveau, 2025-regler	Ændring	Umiddelbart mindredrevne provenu	Efter tilbage- og adfærd		Dynamisk provenu			Arbejdsudbud			Ændring i Gini-koefficient	Selvfinansieringsgrad	Ændring i BNP (%)	
			Ændring i tilbage- og adfærd	Efter tilbage- og adfærd	I alt	Timeeffekt	Substitutions-effekt	Indkomst-effekt	I alt	Timeeffekt				Substitutions-effekt
Gld. regler	Pct.-point / kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Pct.	Pct.-point	Mio. kr.
Umiddelbart mindredrevne provenu på ca. 1 mia. kr.														
Eksperiment														
1. Lavere AM-bidrag	8 pct.	-1.000	30	65	-30	0	150	150	270	-130	0	4,2	0,00	120
2. Højere personfradrag	45.000 kr.	-1.030	-55	-25	-30	-25	-220	-120	30	-150	-100	-6,8	-0,02	-175
3. Lavere bundskattesats	12,15 pct.	-1.005	55	90	-35	5	240	220	370	-150	20	7,4	0,00	210
4. Højere sats for jobfradrag	4,5 pct.	-895	45	-20	-45	60	220	-20	180	-200	240	5,6	0,00	115
5. Højere maksimum for jobfradrag	2.600 kr.	-1.020	55	-5	-45	60	280	50	250	-200	230	6,9	0,01	160
6. Højere sats for beskæftigelsesfradrag	10,65 pct.	-1.025	50	-10	-45	55	250	30	240	-210	220	6,1	0,00	135
7. Højere maksimum for beskæftigelsesfradrag	40.200 kr.	-1.015	130	90	-45	40	690	540	710	-170	140	16,7	0,01	480
8. Lavere topskattesats	15 pct.	-1.010	260	260	-40	5	580	570	640	-70	10	33,7	0,04	870
9. Højere topskattegrænse	533.800 kr.	-990	290	285	-50	5	950	930	1.040	-110	20	38,1	0,04	1.050
10. Højere sats for pensionsfradrag	12 pct. / 32 pct.	-1.010	55	0	-45	55	210	10	190	-180	200	7,0	0,02	155
11. Højere beskæftigelsesfradrag for enlige forsørgere	6.25 pct.	-1.020	80	-20	-65	100	400	0	300	-300	400	9,9	-0,04	210

1) De opgjorte virkninger på BNP afspejler den isolerede BNP-virkning af de skønnede ændringer i arbejdsudbuddet.

Ann.: Ændringen i indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten er opgjort uden adfærdsvirkninger, dvs. ekskl. de ændringer i arbejdsudbuddet, som de hypotetiske skattelettelser giver anledning til. Beregningerne tager udgangspunkt i 2025-regler.

Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen, 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i Økonomisk Redegørelse, august 2019.

Table 2D.2 Virkninger på arbejdsudbud, dynamisk provenu og fordeling ved hypotetiske lempelser af personskatterne på ca. 3 mia. kr. i umiddelbar provenuvirkning

	2020-niveau, 2025-regler	Ændring	Umid- delbart mindre- provenu	Efter tilbage- løb og ad- førd	Dynamisk provenu		Arbejdsudbud			Selvfinan- sierungs- grad	Æn- dring i Gini- koefficient	Æn- dring i BNP ¹⁾				
					I alt	Timeeffekt Substi- tutions- effekt	Indkomst- effekt	Delta- gelses- effekt	I alt				Timeeffekt Substi- tutions- effekt	Indkomst- effekt	Delta- gelses- effekt	
2020-niveau	Gld. regler	Pct.-point / kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Fuldtidspersoner			Pct.	Pct.-point	Mio. kr.				
Umiddelbart mindre provenu på ca. 3 mia. kr.																
Eksperiment																
1. Lavere AM-bidrag	8 pct.	-0,27	-2.995	-2.305	-2.205	100	195	-95	0	460	840	-380	0	4,4	0,00	385
2. Højere personfradrag	45.000 kr.	+1.800	-2.995	-2.305	-2.460	-155	80	-85	-75	-650	80	-440	-290	-6,7	-0,06	-510
3. Lavere bundskattesats	12, 15 pct.	-0,24	-3.030	-2.335	-2.165	170	155	265	15	700	640	1.080	60	7,2	0,01	615
4. Højere sats for jobfradrag	4, 5 pct.	+9,4	-3.010	-2.320	-2.185	130	80	-140	190	670	-70	540	-600	5,7	0,01	360
5. Højere maksimum for job- fradrag	2.600 kr.	6,100	-2.980	-2.295	-2.070	220	65	200	-135	1.180	590	1.140	-550	9,7	0,03	740
6. Højere sats for beskæftigel- sesfradrag	10, 65 pct.	+1,33	-3.015	-2.320	-2.185	140	-25	115	-140	730	100	720	-620	5,9	0,00	395
7. Højere maksimum for be- skæftigelsesfradrag	40.200 kr.	+8.300	-3.005	-2.315	-1.885	430	335	475	-135	2.180	1.840	2.330	-490	18,6	0,05	1.625
8. Lavere topskattesats	15 pct.	-2,55	-3.010	-2.320	-1.535	785	775	895	-120	1.810	1.780	1.980	-210	33,8	0,14	2.680
9. Højere topskatgrænse	533.900 kr.	+52.200	-3.015	-2.320	-1.530	795	910	-135	20	2.710	2.650	2.970	-320	34,1	0,12	3.070
10. Højere sats for pensions- fradrag	12 pct. / 32 pct.	+8,4 / +22,4	-3.000	-2.310	-2.160	150	-15	125	-140	580	-20	520	600	6,5	0,06	415

1) De oplyste virkninger på BNP afspejler den isolerede BNP-virkning af de skønnede ændringer i arbejdsudbudet.

Årsm.: Ændringen i indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten er opgjort uden adfærsvirkninger, dvs. ekskl. de ændringer i arbejdsudbudet, som de hypotetiske skattelettelser giver anledning til. Beregningerne tager udgangspunkt i 2025-regler.

Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen, 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i Økonomisk Redegørelse, august 2019.

Tabel 2D.3 Virkninger på arbejdsudbud, dynamisk provenu og fordeling ved hypotetiske lempelser af personskatterne på ca. 5 mia. kr. i umiddelbar provenuvirkning

2020-niveau, 2025-regler	Ændring	Umid- delbart mindre- provenu	Efter tilbage- løb og ad- førd	Dynamisk provenu		Arbejdsudbud			Selvfinan- sierungs- grad	Ændring i Gini- koefficient	Æn- dring i BNP ¹⁾					
				Ændring Pct.-point / kr.	I alt	Timeeffekt Substi- tutions- effekt	Indkomst- effekt	Delta- gelses- effekt				I alt	Timeeffekt Substi- tutions- effekt	Indkomst- effekt	Delta- gelses- effekt	
Gld. regler	Pct.-point / kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Umiddelbart mindreprovenu på ca. 5 mia. kr.										
Eksperiment																
1. Lavere AM-bidrag	8 pct.	-5.025	-3.870	-3.710	160	160	315	-155	0	750	1.380	-630	0	4,1	0,00	615
2. Højere personfradrag	45.000 kr.	-5.005	-3.855	-4.115	-260	-130	15	-145	-130	-1.080	150	-740	-490	-6,8	-0,09	-850
3. Lavere bundskattesats	12, 15 pct.	-5.005	-3.855	-3.585	270	245	425	-180	25	1.110	1.740	-730	100	7,1	0,02	995
4. Højere sats for jobfradrag	4,5 pct.	-4.990	-3.845	-3.635	210	-105	125	-230	315	1.090	-120	880	-1.000	5,5	0,02	585
5. Højere maksimum for job- fradrag	2.600 kr.	-5.000	-3.850	-3.285	565	370	595	-225	195	2.770	2.040	2.890	-860	14,7	0,07	2.045
6. Højere sats for beskæfti- gelsesfradrag	10,65 pct.	-5.010	-3.855	-3.630	225	-50	180	-230	270	1.200	160	-1.030	1.040	5,8	0,01	645
7. Højere maksimum for be- skæftigelsesfradrag	40.200 kr.	-4.975	-3.830	-3.045	790	670	890	-220	120	3.800	3.370	-760	430	20,6	0,10	3.045
8. Lavere topskattesats	15 pct.	-5.000	-3.850	-2.590	1.260	1.245	1.435	-185	15	2.980	2.930	-340	50	32,8	0,25	4.360
9. Højere topskattegrænse	533.800 kr.	-5.010	-3.855	-2.605	1.255	1.225	1.440	-215	25	4.230	4.140	-490	90	32,5	0,20	4.925
10. Højere sats for pensions- fradrag	12 pct. / 32 pct.	-5.015	-3.860	-3.590	270	0	230	-230	270	1.120	1.010	-890	990	7,0	0,10	775

1) De opgjorte virkninger på BNP afspejler den isolerede BNP-virkning af de skønnede ændringer i arbejdsudbudet.

Ann.: Ændringen i indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten er opgjort uden adfærdsvirkninger, dvs. ekskl. de ændringer i arbejdsudbudet, som de hypotetiske skattelettelser giver anledning til. Beregningerne tager udgangspunkt i 2025-regler.

Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen, 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i Økonomisk Redegørelse, august 2019.

Table 2D.4 Virkninger på arbejdsudbud, dynamisk provenu og fordeling ved hypotetiske stramminger af personskatterne på ca. 1 mia. kr. i umiddelbar provenuvirkning

	2020-niveau, 2025-regler	Ændring Pct.-point/ kr.	Umiddelbart merprovenu	Efter tilbage- løb	Efter tilbage- løb og ad- færd	Dynamisk provenu			Arbejdsudbud			Selvfinansierings- grad	Ændring i Gini- koefficient	Ændring i BNP ¹⁾			
						I alt	Timeeffekt Substitutions- effekt	Delta- gølgelses- effekt	I alt	Timeeffekt Substitutions- effekt	Delta- gølgelses- effekt				Pct.		
																Mio. kr.	Mio. kr.
2020-niveau																	
Eksperiment																	
1. Højere AM-bidrag	8 pct.	+0,088	990	760	730	-30	-30	-65	30	0	-110	-240	130	0	4,2	0,00	-120
2. Lavere personfradrag	45.000 kr.	-600	985	760	815	55	25	0	30	25	220	-30	150	100	-7,1	0,02	215
3. Højere bundskattesats	12,15 pct.	+0,08	985	765	715	-50	-50	-90	35	-5	-230	-210	150	-20	6,8	0,00	-185
4. Lavere sats for jobfradrag	4,5 pct.	-3,10	985	760	710	-50	20	-30	45	-65	-230	20	200	-250	6,3	0,00	-130
5. Lavere maksimum for jobfradrag	2.600 kr.	-1,800	1.000	770	715	-50	15	-30	45	-70	-250	10	200	-260	6,8	0,00	-140
6. Lavere sats for beskæftigelsesfradrag	10,65 pct.	-0,45	1.015	780	735	-45	10	-35	45	-55	-240	-30	210	-210	5,9	0,00	-135
7. Lavere maksimum for beskæftigelsesfradrag	40.200 kr.	-2,300	1.005	775	660	-115	-70	-115	45	-45	-580	-410	180	-170	14,7	-0,01	-390
8. Højere topskattesats	15 pct.	+0,85	1.000	770	490	-285	-280	-325	45	-5	-630	-620	70	-10	36,8	-0,05	-930
9. Lavere topskatgrænse	533.800 kr.	-13.800	990	760	455	-305	-300	-345	50	-5	-1.040	-1.130	120	-20	40,1	-0,03	-1.120
10. Lavere sats for pensionsfradrag	12 pct. / 32 pct.	-2,8 / -7,5	1.000	770	685	-85	-30	-80	45	-55	-330	-130	180	-200	11,3	-0,04	-270
11. Lavere besk.fradrag for enlige forsørgere	6,25 pct.	Afskaffet	475	365	325	-40	10	-25	30	-50	-200	-150	140	-200	11,3	0,02	-110

1) De opgjorte virkninger på BNP afspejler den isolerede BNP-virkning af de skønnede ændringer i arbejdsudbuddet.

Anm.: Ændringen i indkomstkoefficienten er opgjort uden adfærdsvirkninger, dvs. ekskl. de ændringer i arbejdsudbuddet, som de hypotetiske skattelelser giver anledning til. Beregningerne tager udgangspunkt i 2025-regler.

Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen, 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i Økonomisk Redegørelse, august 2019.

Table 2D.5 Virkninger på arbejdsudbud, dynamisk provenu og fordeling ved hypotetiske stramminger af personskatterne på ca. 3 mia. kr. i umiddelbar provenuvirkning

2020-niveau, 2025-regler	Ændring	Umid- delbart pro- venu	Efter tilbage- løb og ad- færd	Dynamisk provenu		Arbejdsudbud			Selvfinans- nings- grad	Ændring i Gini- koefficient	Ændring i BNP ¹⁾				
				I alt	Timeeffekt Substit- utions- effekt	Delta- gelses- effekt	I alt	Timeeffekt Substit- utions- effekt				Delta- gelses- effekt	Pct.	Pct.-point	Mio. kr.
2020-niveau	Gld. regler														
Umiddelbart merprovenu på ca. 3 mia. kr.															
Eksperiment				Mio. kr.											
1. Højere AM-bidrag	8 pct.	2.990	2.300	2.210	-95	-185	95	0	-410	-790	380	0	4,0	0,00	-360
2. Lavere personfradrag	45.000 kr.	2.990	2.300	2.460	160	80	-5	80	650	-90	440	300	-6,9	0,06	510
3. Højere bundskattesats	12,15 pct.	3.025	2.325	2.155	-170	-155	-265	-15	-700	-1.080	440	-60	7,4	-0,01	-615
4. Afskaffelse af jobfradraget	4,5 pct.	1.435	1.105	1.035	-70	25	-40	65	-350	20	290	-370	6,5	-0,01	-190
5. Lavere sats for beskæfti- gelsesfradrag	10,65 pct.	3.010	2.315	2.180	-135	30	-110	140	-720	-90	620	-630	5,9	0,00	-390
6. Lavere maksimum for be- skæftigelsesfradrag	40.200 kr.	3.015	2.320	2.025	-295	-145	-290	140	-1.520	-960	550	-560	12,8	-0,03	-995
7. Højere topskattesats	15 pct.	3.005	2.315	1.415	-900	-890	-1.030	140	-1.980	-1.950	230	-30	38,9	-0,15	-2.900
8. Lavere topskatgrænse	533.800 kr.	3.005	2.315	1.360	-950	-930	-1.075	150	-3.130	-3.430	370	-80	41,2	-0,10	-3.295
9. Lavere sats for pensions- fradrag	12 pct. / 32 pct.	2.995	2.305	2.095	-210	-40	-180	140	-810	-740	540	-610	9,0	-0,08	-625

1) De opgjorte virkninger på BNP afspejler den isolerede BNP-virkning af de skønnede ændringer i arbejdsudbudet.

Anm.: Ændringen i indkomstforstørelse er opgjort uden adfærdsvirkninger, dvs. ekskl. de ændringer i arbejdsudbudet, som de hypotetiske skatlettelser giver anledning til. Beregningerne tager udgangspunkt i 2025-regler.

Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3 pct. af befolkningen. 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i Økonomisk Redegørelse, august 2019.

Tabel 2D.6 Virkninger på arbejdsudbud, dynamisk provenu og fordeling ved hypotetiske stramminger af personskatterne på ca. 5 mia. kr. i umiddelbar provenuvirkning

	2020-niveau, 2025-regler	Ændring Pct.-point/ kr.	Umiddelbart mer- pro- venu	Efter- tilbage- løb	Efter- tilbage- løb og ad- færd	Dynamisk provenu			Arbejdsudbud			Selvfinans- erings- grad	Ændring i Gini- koefficient	Ændring i BNP ¹⁾			
						I alt	Timeeffekt Substi- tutions- effekt	Delta- gælds- effekt	I alt	Timeeffekt Substi- tutions- effekt	Delta- gælds- effekt				Pct.	Pct.-point	Mio. kr.
2020-niveau	Gld. regler																
Umiddelbart merprovenu på ca. 5 mia. kr.																	
Ekspertiment																	
1. Højere AM-bidrag	8 pct.	+0,45	5.025	3.870	3.695	-170	-170	-330	160	0	-800	-1.440	640	0	4,4	0,00	-660
2. Lavere personfradrag	45.000 kr.	-2,900	5.010	3.855	4.120	265	135	-10	145	130	1.080	590	740	490	-6,8	0,09	850
3. Højere bundskattesats	12,15 pct.	+0,40	5.000	3.850	3.565	-285	-280	-445	185	-25	-1.160	-1.060	740	-100	7,4	-0,02	-1.040
4. Lavere sats for beskæftigelsesfradrag	10,65 pct.	-2,21	5.000	3.850	3.620	-230	50	-180	230	-280	-1.200	-150	1.040	-1.050	6,0	-0,01	-655
5. Lavere maksimum for beskæftigelsesfradrag	40.200 kr.	-10,300	4.975	3.830	3.395	-440	-165	-400	235	-275	-2.230	-1.210	930	-1.020	11,5	-0,05	-1.425
6. Højere topskattesats	15 pct.	+4,23	4.995	3.845	2.290	-1.555	-1.540	-1.785	245	-15	-3.370	-3.320	400	-50	40,5	-0,25	-4.950
7. Lavere topskattegrænse	533.800 kr.	-58,500	4.990	3.840	2.295	-1.545	-1.505	-1.755	250	-40	-5.070	-4.930	640	-140	40,2	-0,16	-5.270
8. Lavere sats for pensionsfradrag (afskaffelse)	12 pct. / 32 pct.	Afskaffet	4.280	3.295	3.015	-280	-40	-240	200	-240	-1.100	-220	770	-870	8,5	-0,10	-830

1) De opgjorte virkninger på BNP afspejler den isolerede BNP-virkning af de skønnede ændringer i arbejdsudbuddet.

Anm.: Ændringen i indkomstskattelelle målt ved Gini-koefficienten er opgjort uden adfærdsvirkninger, dvs. ekskl. de ændringer i arbejdsudbuddet, som de hypotetiske skatteletelser giver anledning til. Beregningerne tager udgangspunkt i 2025-regler.

Kilde: Lovmodelberegninger på en stikprøve på 3,3 pct. af befolkningen, 2016-data fremskrevet til 2020 med forudsætningerne i Økonomisk Redegørelse, august 2019.

3. Selskabsbeskatningen i Danmark

3.1 Indledning

Selskabsskatten er en væsentlig del af det danske skattesystem. Den sikrer, at virksomheder bidrager til finansieringen af det samfund, som er udgangspunktet for deres indtjening – også når de ejes fra udlandet. I Danmark er selskabsskattesatsen aktuelt 22 pct., og de samlede indtægter fra selskabsskatten udgjorde ca. 72 mia. kr. i 2017 svarende til 3,3 pct. af BNP, *jf. afsnit 3.2*. Danmark og mange andre EU-lande har i løbet af de sidste ca. 35 år gennemført markante reduktioner af selskabsskattesatsen. I Danmark er selskabsskattesatsen gradvist blevet nedsat fra 50 pct. i 1989 til 22 pct. i 2016. Det svarer omtrent til gennemsnittet blandt EU-landene. Parallelt hermed er skattegrundlaget for selskabsskatten gradvist øget og gjort mere robust i forhold til skatteunddragelse og skatteplanlægning.

Globaliseringen og digitaliseringen har sat landenes selskabsskattebase under pres og kan føre til øget skattekonkurrence mellem landene. I EU har disse udfordringer ført til overvejelser om at indføre en *fælles selskabsskattebase*. Hvis man skal undgå skattekonkurrence, er der dog også behov for, at der lægges en bund under landenes selskabsskattesatser. En anden udfordring er beskatningen af en række store, globale it-virksomheder. Samfundsøkonomisk kan det være fornuftigt at beskaffe en potentiel overnormal profit i digitale selskaber med særlig markedsmagt, særligt hvis den ikke i forvejen beskattes i hjemlandet. Forslag og forhandlinger i EU og OECD har dog peget på substantielle problemer med at afgrænse og håndhæve en beskatning, der alene omfatter digitale selskaber med særlig markedsmagt.

Selskabsskatten har betydning for det økonomiske incitament til at investere, starte egen virksomhed og foretage forskning og udvikling mv. Det indebærer samfundsøkonomiske omkostninger i form af lavere produktivitet, lønninger og velstand, *jf. afsnit 3.3*. Disse omkostninger kan begrænses gennem fx lavere selskabsskattesats. Derimod indebærer særordninger, der begunstiger specifikke typer af investeringer og brancher, risiko for, at arbejdskraft og kapital fastholdes i eller flyttes til lavproduktive brancher. Særordninger kan dog retfærdiggøres, hvis de ligesom forskning og udvikling er forbundet med positive eksternaliteter.

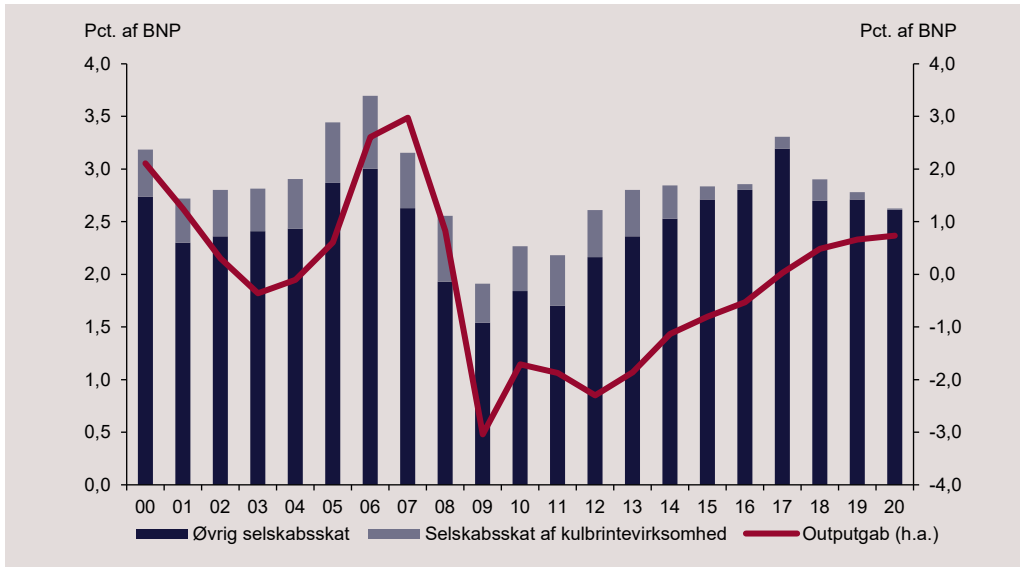
Selskabsskatten og den øvrige beskatning af kapitalafkast har komplekse virkninger på både husholdningernes og erhvervslivets adfærd. For bedre at kunne analysere disse sammenhænge har Skatteministeriet udviklet en ny generel ligevægtsmodel – Skatteministeriets model for InvesteringsAdfærd (SIA) – der har fokus på de langsigtede samfundsøkonomiske effekter af ændringer i fx selskabsskatten, *jf. afsnit 3.4*. Modellen kan kvalificere Skatteministeriets vurderinger af de samfundsøkonomiske konsekvenser ved potentielle ændringer i selskabs- og kapitalbeskatningen og bidrager dermed til et bedre beslutningsgrundlag.

3.2 Udviklingen i den danske selskabsbeskatning

Selskabsskat udgør en væsentlig del af det danske beskatningssystem og indebærer, at selskaber beskattes af deres overskud (værdiskabelse). Selskabsskatten er en kildeskat, der betales direkte af selskabet og ikke af dets ejere. Virksomhederne er således skattepligtige af hele deres værdiskabelse i Danmark, også selv om de ejes helt eller delvist fra udlandet. Herved opnås, at de virksomheder, hvis indtjening bygger på blandt andet infrastrukturen og den veluddannede arbejdsstyrke i det danske samfund, også bidrager til finansieringen heraf. Selskabsskatten sikrer også en beskatning af de ekstraordinære afkast, nogle virksomheder opnår ved at udnytte fælles samfundsressourcer, fx i form af kulbrinteindvinding i Nordsøen og fiskeri i danske farvande.

Både i Danmark og i andre lande har der igennem en årrække været en tendens til lavere formel selskabsskattesats. I Danmark er selskabsskattesatsen senest reduceret fra 25 pct. i 2013 til 22 pct. i 2016, hvilket også er den nuværende skatteprocent. I 2017 udgjorde indtægterne fra selskabsskatten ca. 72 mia. kr. Det svarer til 3,3 pct. af BNP eller ca. 7 pct. af de samlede indtægter fra skatter og afgifter, jf. figur 3.1. Provenuet fra selskabsskatten vurderes at have været ekstraordinært højt i 2017 og skønnes aktuelt at blive noget lavere i de efterfølgende år. Indtægterne fra selskabsskatten har tendens til at svinge en del fra år til år, hvilket blandt andet skal ses i lyset af konjunkturudviklingen, jf. også afsnit 2.3.

Figur 3.1. Indtægter fra selskabsskatten, 2000-2020



Anm.: Danmarks Statistiks nationalregnskabstal for 2000-2016 er endelige, mens tallene for 2017 og 2018 er foreløbige.

Kilde: Danmarks Statistik (tal for selskabsskatteindtægter i perioden 2000-2018) og *Økonomisk Redegørelse*, december 2019 (skøn for 2019 og 2020 samt tal for outputgab).

Af de samlede indtægter på 72 mia. kr. i 2017 vedrører de ca. 2½ mia. kr. kulbrinteindvinding i Nordsøen, mens de resterende ca. 69½ mia. kr. kommer fra øvrige selskaber. Set i et historisk perspektiv har selskabsskatteindtægterne af kulbrintevirksomhed været meget lave i 2015-2017. Det afspejler lave oliepriser, men også en forholdsvis begrænset produktion af olie og naturgas. Provenuet fra selskabsskatten deles mellem kommunerne og staten. Kommunerne får godt 15 pct. af de årlige indtægter, mens staten får knap 85 pct.

Grundlaget for selskabsskatten

Selskabernes indkomster beskattes som udgangspunkt i det land, hvor værdiskabelsen har fundet sted. Det indebærer, at den værdiskabelse, der er sket i Danmark, som udgangspunkt er underlagt dansk selskabsbeskatning. Tilsvarende er danske selskaber som udgangspunkt ikke skattepligtige i Danmark af den værdi, som de har skabt i *andre lande*. Denne værdiskabelse beskattes som udgangspunkt ligeledes i de lande, hvor den har fundet sted. Dette princip betyder eksempelvis, at overskud fra salg i udlandet af varer, der er produceret i Danmark på grundlag af dansk udviklede patenter og varemærker, vil være underlagt dansk beskatning. Omvendt vil overskud fra fx software, der er udviklet i USA, men som er solgt i Danmark, ikke skulle selskabsbeskattes i Danmark.

Ved opgørelsen af selskabernes skattepligtige indkomst (skattebasen) er der typisk fuld fradragsret for de omkostninger, der er forbundet med erhvervelsen af indkomsten, *jf. figur 3.2*. Det drejer sig fx om løbende driftsomkostninger, såsom aflønning af medarbejdere, husleje og lignende. Desuden er der fradrag for finansieringsudgifter i form af renteudgifter og kurstab på lån. Fradrag for finansieringsudgifter er dog pålagt visse begrænsninger, hvis disse udgifter er meget høje sammenlignet med blandt andet selskabets aktiver.

Figur 3.2. Opgørelse af selskabsskattebasen



Kilde: Skatteministeriet.

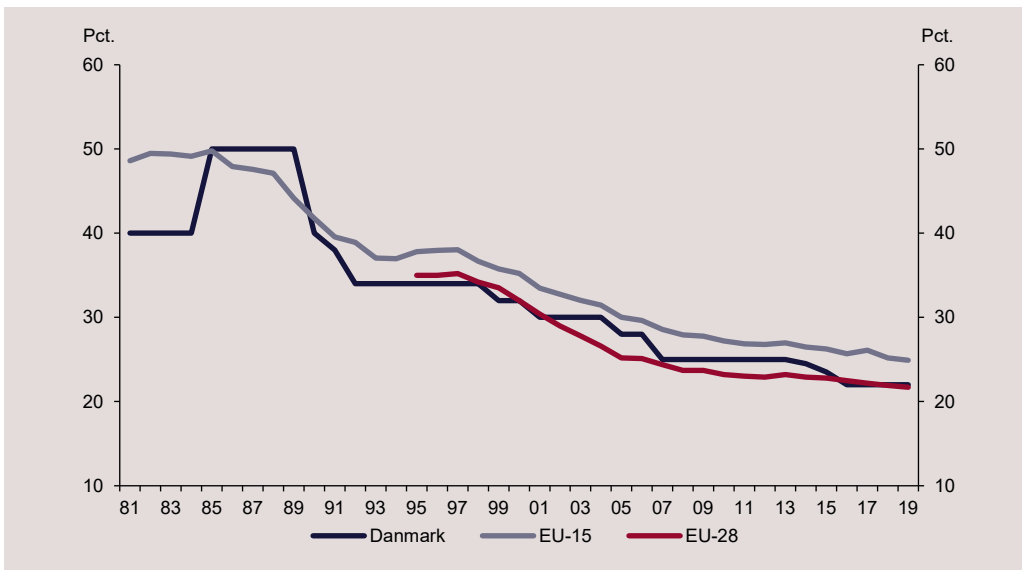
Med visse begrænsninger har selskaberne desuden mulighed for at modregne eventuelle underskud fra tidligere år i den skattepligtige indkomst for indeværende år. Investeringsudgifter knyttet til aktiver, som fx maskiner og bygninger, er typisk ikke fuldt ud fradragsberettigede i anskaffelsesåret, men kan i stedet fratrækkes i

opgørelsen af den skattepligtige indkomst i form af *afskrivninger* over en længere årrække. Det har til formål at sikre, at der kan fradrages omkostninger til aktiverne i takt med, at de anvendes i værdiskabelsen.

Tendens til lavere selskabsskattesatser både internationalt og i Danmark

I Europa har der siden slutningen af 1980'erne været en tendens til lavere formelle selskabsskattesatser. I starten af 1980'erne var den formelle selskabsskattesats i mange lande i Europa omkring 50 pct., mens gennemsnittet for EU-28 er reduceret til knap 22 pct. i 2019 (uvægtet). En tilsvarende udvikling ses i Danmark, hvor selskabsskattesatsen gradvist er blevet reduceret fra 50 pct. i 1989 til de nuværende 22 pct., *jf. figur 3.3*.

Figur 3.3. Den formelle selskabsskattesats i Danmark og EU, 1981-2019



Anm.: For EU-15 og EU-28 er der tale om uvægtede gennemsnit. EU-15 er opgjort ekskl. Luxembourg.
Kilde: EU-Kommissionen: *Taxation Trends in the European Union* og OECD Tax Database.

Tendensen til lavere formelle selskabsskattesatser har været drevet af både *interne* og *eksterne* faktorer. Mange lande har anvendt en lavere selskabsskat som et instrument til at skabe økonomisk vækst *internt*, idet en lavere selskabsskat (fx ved en reduktion af den formelle sats) øger investeringerne og styrker produktiviteten. Desuden er højere produktivitet en forudsætning for højere realløn, hvorved en lavere selskabsskat bidrager til at øge indkomstniveauet generelt, *jf. senere*.

Samtidig har mange lande oplevet et *eksternt* pres for at reducere selskabsskatten, fordi nabolande og handelspartnere har nedsat deres selskabsskattesatser. En forholdsvis høj skattesats i et givet land øger således selskabernes incitament til at flytte aktivitet eller overskud til andre lande med en lavere beskatning. På den

måde bliver "højskattelandets" investeringer sat under pres, når andre lande reducerer deres selskabsskattesats. Denne form for *skattekonkurrence* har især betydning for små lande. Det afspejler, at kapital fra udlandet ofte har større betydning for små, åbne økonomier som den danske end for store lande. Derfor er navnlig små lande i højere grad afhængige af at opretholde en stærk konkurrenceevne – også i skattemæssig henseende.

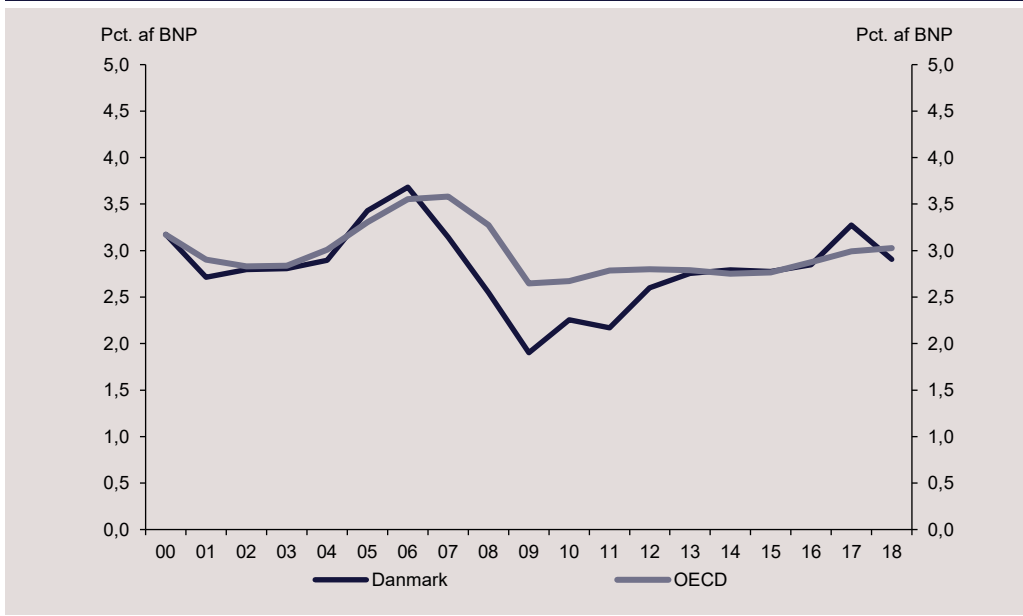
For store økonomier som fx USA, Japan og Tyskland har skattekonkurrencen med udlandet historisk haft mindre betydning. Øget globalisering og politiske ønsker om at stimulere økonomien har dog medført, at der også i de større lande er kommet mere fokus på selskabsskatten. Fx har USA nedsat den føderale selskabsskattesats fra 35 til 21 pct. fra og med 2018 – dog i kombination med en række udvidelser af skattebasen. Desuden har en række europæiske lande varslet, at de vil (eller overvejer at) nedsætte deres selskabsskattesats. Blandt andet har Frankrig i 2018 påbegyndt en gradvis reduktion af selskabsskattesatsen fra 33 til 25 pct. i 2022. Sverige har også valgt at nedsætte deres selskabsskattesats fra 22 pct. i 2018 til 20,6 pct. fra og med 2021 (finansieret ved en udvidelse af skattebasen).

Det er på det seneste primært store lande med relativt høje selskabsskattesatser, som fx USA og Frankrig, der har nedsat deres selskabsskat. I mindre lande, som i forvejen havde forholdsvis lave selskabsskattesatser, har der derimod i højere grad været tale om mere beskedne nedsættelser. Det har fået OECD til at kalde udviklingen i retning af lavere selskabsskattesatser for et "race to the average" snarere end et "race to the bottom". Det skal dog bemærkes, at de store landes tilnærmelse af deres skattesatser til det internationale gennemsnit kan tilskynde mindre lande til at nedsætte skatteprocenterne yderligere for at fastholde deres beskatningsgrundlag. Derfor er det fortsat uklart, hvilket gennemsnit landene samlet set bevæger sig imod.

Større og mere robust selskabsskattebase i Danmark

Parallelt med den gradvise nedsættelse af den danske selskabsskattesats henover de seneste 30 år har der været en generel tendens til, at grundlaget for selskabsskatten – dvs. skattebasen – er vokset. Denne udvikling kan i en vis udstrækning tilskrives, at man rent lovgivningsmæssigt har gjort skattebasen bredere og mere robust over for skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning, jf. nedenfor.

I Danmark har tendensen til forøget skattebase i kombination med nedsættelsen af den formelle selskabsskattesats medvirket til, at de samlede indtægter fra selskabsskatten (målt som andel af BNP) i de senere år har ligget på omtrent samme niveau som ved årtusindeskiftet. Noget tilsvarende har gjort sig gældende internationalt, idet indtægterne fra selskabsskatten i OECD-landene i store træk har været nogenlunde stabile omkring 2½-3½ pct. af BNP i perioden 2000-2018, jf. figur 3.4.

Figur 3.4. Indtægter fra selskabsskatten i Danmark og OECD, 2000-2018


Anm.: For Danmark er indtægterne opgjort inkl. selskabsskat af kulbrintevirksomhed. Det anførte gennemsnit for OECD-landene er uvægtet.

Kilde: OECD Revenue Statistics.

Udvidelsen af selskabsskattebasen i Danmark siden slutningen af 1980'erne har – udover at finansiere ned-sættelser af selskabsskattesatsen – også været drevet af et ønske om at reducere mulighederne for skatte-unddragelse og skatteplanlægning.

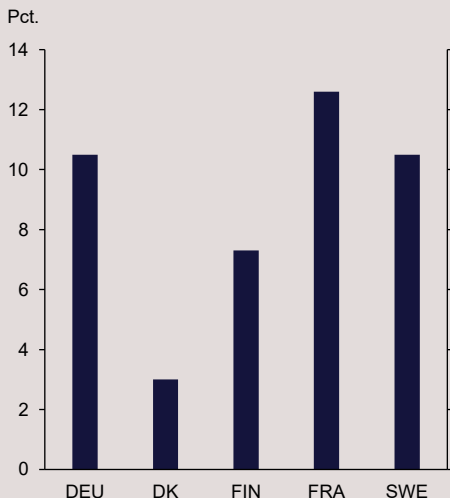
Bestræbelserne på dette område har primært haft sigte på at modvirke en (potentielt betydelig) erosion af selskabsskattebasen, men hensynet til at sikre fair og lige skattemæssige konkurrencevilkår har også indgået i de politiske overvejelser på selskabsskatteområdet. Specielt har der være fokus på at opstille såkaldte *værnsregler*, der skal reducere multinationale selskabers muligheder for at udnytte lavskattelande til at reducere deres danske beskatning.

Danmark har været et foregangsland i forhold til at indføre disse værnsregler. Det er vanskeligt at kvantificere de provenumæssige konsekvenser heraf. Effekterne af de danske værnsregler kan dog indirekte belyses ved at sammenligne den andel af de såkaldt *mobile aktiver* – i form af blandt andet finansielle aktiver og patentret-tigheder – som virksomheder med hovedsæde i Danmark har placeret i lavskattelande, med den tilsvarende andel for virksomheder, der har hovedsæde i andre lande.

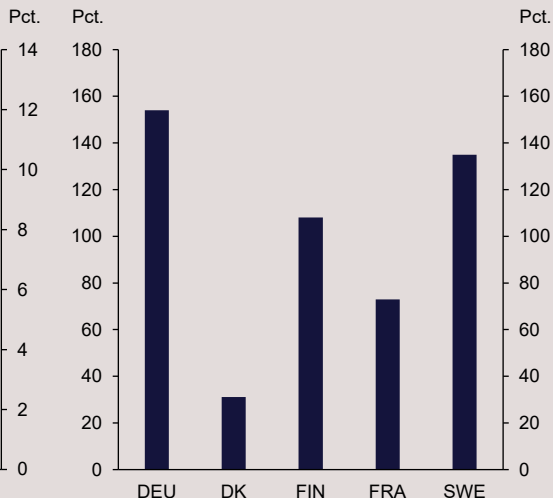
Baseret på europæiske regnskabsoplysninger kan det opgøres, at virksomheder med hovedsæde i Danmark har placeret ca. 3 pct. af deres mobile aktiver i udvalgte europæiske lavskattelande (Holland, Luxemburg, Irland, Malta, Cypern og Belgien). Til sammenligning har virksomheder med hovedsæde i Sverige og Tyskland over 10 pct. af deres mobile aktiver placeret i europæiske lavskattelande, mens andelen i Frankrig er over 12 pct., jf. figur 3.5. Virksomheder med hovedsæde i Danmark har således i mindre omfang placeret (den mest mobile del af) deres selskabsskattegrundlag i lavskattelande end selskaber med hovedsæde i andre sammenlignelige lande. Det er en indikation af, at de danske værnsregler i praksis har begrænset virksomhedernes incitament til at flytte deres aktiver og overskud til andre lande.

Danske og udenlandske selskabers mobile aktiver og overskud i europæiske lavskattelande

Figur 3.5. Andel af selskabers mobile aktiver placeret i europæiske lavskattelande i forhold til hovedsædeland



Figur 3.6. Overskud per lønkroner placeret i europæiske lavskattelande i forhold til hovedsædeland



Anm.: Lavskattelændene er afgrænset til Holland, Luxemburg, Irland, Malta, Cypern og Belgien. Disse lande er udvalgt, fordi deres effektive selskabsbeskatning for multinationale koncerner er markant lavere end i de fleste andre Vesteuropæiske lande. Schweiz har ikke kunne inkluderes, da data ikke indgår den europæiske version af Orbis-databasen. Mobile aktiver omfatter alle ikke-faste aktiver bogført i virksomhedernes regnskaber.

Kilde: Skatteministeriet på baggrund af Orbis-databasen.

Årsagen til de observerede forskelle på tværs af lande kunne principielt være, at danske virksomheder også har en relativt lille andel af deres reelle aktivitet og aktiver i europæiske lavskattelande sammenlignet med tyske, svenske og franske virksomheder. Imidlertid viser data, at for virksomheder med hovedsæde i Danmark udgør overskud pr. lønkroner i lavskattelande kun ca. 25 pct., mens tallet for virksomheder med hovedsæde i

Tyskland er oppe på 150 pct. og ligeledes er over 100 pct. for virksomheder med hovedsæde i Finland og Sverige, jf. figur 3.6.

Hvis en virksomhed har et meget højt overskud i forhold til lønomkostningerne, indikerer det, at overskuddet ikke skyldes reel aktivitet i lavskattelandet, hvilket kan være et tegn på, at overskuddet er flyttet til lavskattelandet med henblik på at reducere beskatningen. Fx ville man forvente at profitable patenter og andre immaterielle aktiver skabes i samme lande, hvor lønomkostningerne til forskning og udvikling foregår. Opgørelsen i figur 3.6 giver således også en indikation af, at de danske værneregler har været relativt effektive.

I de seneste år har der også været et stigende internationalt fokus på denne problemstilling i regi af OECD og EU, jf. boks 3.1.

Boks 3.1. Tiltag mod skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning

Siden midten af 1990'erne har der både i Danmark og internationalt været stigende fokus på tiltag, der modgår skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning, herunder især følgende:

CFC-beskatning: I 1995 blev der indført beskatning af kontrollerede udenlandske selskaber – Controlled Foreign Corporation. De såkaldte CFC-regler sigter efter, at selskaber ikke kan flytte indkomst fra finansielle og mobile aktiver til lavskattelande med henblik på skatteundgåelse eller -udskydelse.

Globalpuljeprincip: Før indførelsen af det såkaldte globalpuljeprincipet i 2005 kunne selskaber frit vælge, hvilke udenlandske dele af koncernen, der skulle indgå i den danske sambeskatningskreds (og derved beskattes samlet) – og hvilke som skulle stå udenfor. Før 2005 var det således muligt udelukkende at inddrage underskudsgivende selskaber i sambeskatningen, mens de overskudsgivende selskaber blev holdt udenfor dansk beskatning. Med indførelsen af globalpuljeprincipet blev *alle* koncernforbundne selskaber underlagt dansk beskatning ved selskabernes valg af international sambeskatning.

Indgreb mod kapitalfonde m.v.: I 2007 blev rentefradragsreglerne strammet blandt andet med indførelsen af et reteloft. Hensigten var at opstille et værn mod, at udenlandske investorer (fx kapitalfonde) opkøbte danske koncerner og placerede omkostningerne og renteudgifterne i Danmark, mens indtægterne blev beskattet i udlandet. Reglerne indebærer begrænsninger på, hvor store rentebetalinger der kan fradrages i den danske selskabsskattebase.

Boks 3.1. Tiltag mod skatteunddragelse og aggressiv skatteplanlægning (fortsat)

BEPS-projektet: I 2015 afsluttede OECD- og G20-landene et projekt om *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Projektet indeholder en række minimumsstandarder, som landene har forpligtet sig til at overholde. Minimumsstandarderne omfatter blandt andet informationsudveksling og dokumentationskrav i forhold til *transfer pricing* samt en række anbefalinger til *best practice* om fx rentefradragsbegrænsningsregler, såkaldt hybride arrangementer og CFC-regler.

I kølvandet på BEPS-projektet blev der i 2016 vedtaget et rammesættende skatteundgåelsesdirektiv i EU, som omfatter regler til bekæmpelse af skatteundgåelse. Det er op til de enkelte EU-lande at implementere indholdet på den måde, der passer bedst til de enkelte landes skattesystem. Danmark havde allerede inden vedtagelsen af direktivet udbyggede værnsregler. Derfor har de afledte ændringer foranlediget af direktivet overordnet set været relativt begrænsede i Danmark sammenlignet med mange andre EU-lande. I Danmark udestår stadig en fuld implementering af de dele af direktivet, der vedrører beskatning af CFC-indkomst.

Effektive selskabsskattesatser

Når man skal sammenligne skatteregler på tværs af landegrænser, er det ikke tilstrækkeligt blot at se på størrelsen af de formelle selskabsskattesatser. Det skyldes, at reglerne for opgørelse af skattebasen kan variere betydeligt fra land til land. Eksempelvis har nogle lande særligt lempelige regler for indkomst fra patentrettigheder, mens andre har særligt lempelige regler for rederivirksomhed. Tilsvarende har nogle lande meget gunstige afskrivningsregler eller mulighed for at fradrage udgifter til forskning og udvikling med mere end 100 pct.

En mere retvisende sammenligning på tværs af lande kræver således, at der fokuseres på den *effektive beskatning* af selskaberne. I den økonomiske faglitteratur er der gennem årene blevet anvendt mange forskellige metoder til at belyse selskabernes effektive beskatning – hver med deres styrker og svagheder.

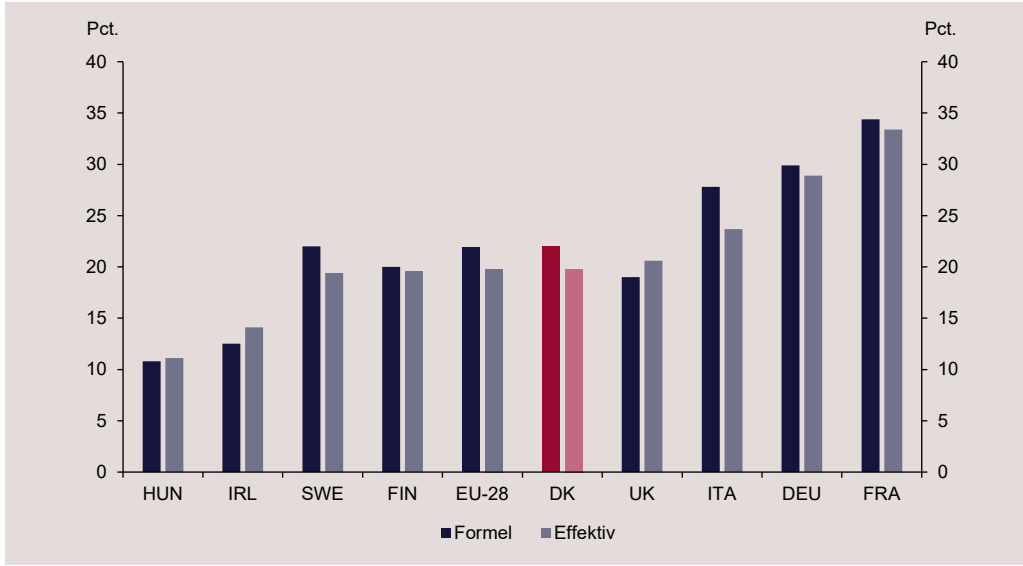
En måde at belyse den effektive selskabsbeskatning på tværs af lande er at tage udgangspunkt i selskabsskatteprovenuets andel af BNP. En svaghed ved denne metode er, at BNP (og andre lignende overordnede nationalregnskabsstørrelser) indeholder betydelige indkomster fra andre aktører end selskaber.

En anden måde at beregne den effektive beskatning på er at tage udgangspunkt i en hypotetisk virksomhed eller investering med udgangspunkt i de formelle selskabsskattesatser, afskrivningsregler mv. Denne metode anvendes i EU's løbende opgørelse af medlemslandenes effektive selskabsskattesatser.

De effektive satser er typisk et par pct.-point lavere end landenes formelle satser. Den effektive gennemsnitlige selskabsskattesats i Danmark er med denne metode beregnet til ca. 20 pct. i 2018, hvilket er 2 pct.-point under den formelle selskabsskattesats, *jf. figur 3.7*. Samtidig svarer den effektive selskabsskattesats i Danmark til gennemsnittet (uvægtet) for de nuværende 28 EU-lande.

En svaghed ved denne metode er, at der tages udgangspunkt i en fiktiv gennemsnitsvirksomhed. Metoden vil derfor kunne undervurdere eller helt se bort fra effekten af visse selektive skattebegunstigelser, fx den danske tonnageskatteordning for rederivirksomhed.

Figur 3.7. Formelle og effektive selskabsskatter i EU-landene, 2018



Anm.: De effektive gennemsnitlige selskabsskattesatser er beregnet ud fra den metode, som Devereux og Griffith har udviklet i *The Taxation of Discrete Investment Choices* (1999) og *Evaluating Tax Policy for Location Decisions* (2003), der baserer sig på skattebetalingen i en hypotetisk virksomhed i et givent land. For EU-28 er der tale om et uvægtet gennemsnit.

Kilde: EU-Kommissionen *Taxation trends in the European Union*.

Den aktuelle internationale dagsorden på selskabsskatteområdet

Danmark er langt fremme med implementeringen af værnregler og har derfor i dag en relativt robust selskabsskattebase sammenlignet med mange andre lande. Desuden understøtter reglerne om fradrag, afskrivninger mv. generelt en nogenlunde neutral sammensætning af investeringerne. Samtidig er Danmark med en effektiv selskabsskattesats på ca. 20 pct. omtrent på niveau med gennemsnittet i EU. Specielt en række større lande har dog de seneste år valgt at nedsætte selskabsskattesatsen, hvilket kan lægge et pres på mindre lande – fx Danmark – til også at nedsætte deres skattesatser yderligere.

Globaliseringen og digitaliseringen kan også medføre, at den danske selskabsbeskatning sættes under fornyet pres i de kommende år. Multinationale selskaber opererer i stigende omfang med komplekse værdikæder på tværs af landegrænser og kontinenter, mens produkter og distribution i stigende grad bliver digitale. Denne udvikling gør det i stigende omfang vanskeligt at opgøre, hvor stor en andel af værdiskabelsen der finder sted i de enkelte lande. Det besværliggør en retvisende fordeling af selskabsskattebasen på tværs af lande.

Fælles og konsolideret selskabsskattebase

I EU-regi har disse udfordringer ført til overvejelser om at indføre en *fælles selskabsskattebase* (Common Corporate Tax Base – CCTB), hvor reglerne for at opgøre selskabernes skattepligtige indkomst harmoniseres, fx ved at indføre ens regler i medlemslandene for fradrag for afskrivninger, driftsomkostninger, underskudsfræforelse mv. Derudover ses der på mulighederne for at indføre en *konsolideret selskabsskattebase* (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCTB). Her er det tanken, at den samlede skattepligtige indkomst skal fordeles ud fra en fordelingsnøgle baseret på en række parametre – herunder værdien af materielle aktiver, beskæftigelse, lønsum og omsætning i de enkelte medlemslande, *jf. boks 3.2*.

Et effektivt værn mod skattekonkurrence på selskabsskatteområdet internt i EU kræver både en harmonisering af *skattebasen* og en *bund under skattesatserne*. De enkelte lande vil fortsat kunne fastsætte deres egen individuelle selskabsskattesats, hvis der alene indføres en fælles selskabsskattebase i EU. En harmonisering af skattebasen vil således ikke i sig selv kunne forhindre, at landene konkurrerer om at tiltrække investeringer fra hinanden ved at nedsætte deres formelle selskabsskattesatser, og vil derfor ikke kunne forhindre et fremtidigt "race to the bottom", hvor landene konkurrerer deres formelle selskabsskattesatser ned.

Skal denne type skattekonkurrence forhindres, vil det kræve, at der parallelt med en harmonisering af basen også indføres en egentlig *bund under selskabsskattesatsen* i form af en minimumssats i EU. En europæisk bund under selskabsskatten vil dog ikke forhindre en potentiel skattekonkurrence med resten af verden. Samtidig vil det reducere landenes mulighed for at stimulere deres økonomi og modvirke konjunkturtilbageslag ved at justere deres selskabsbeskatning. Der er aktuelt ikke forslag om en sådan bund under selskabsskattesatserne i EU.

Boks 3.2. Konsekvenser af en fælles og en konsolideret selskabsskattebase

EU-Kommissionen begrundet en fælles og en konsolideret selskabsskattebase (CCCTB) med, at det vil indebære betydelige administrative lettelser for de multinationale selskaber, der kun vil skulle indgive selvangivelse i ét medlemsland. Det vil modvirke både dobbeltbeskatning og muligheden for, at skattepligtig indkomst helt undgår beskatning. Endelig vil en CCCTB medføre, at de nuværende problemstillinger omkring *transfer pricing* internt i EU forsvinder, idet de multinationale selskaber ikke længere vil kunne flytte overskud fra et EU-land til et andet ved at anvende interne afregningspriser, der afviger fra priserne på de almindelige frie markeder.

På den anden side vil der blive skabt et incitament til, at virksomhederne placerer en større del af beskæftigelsen, omsætningen og deres materielle aktiver i lande med en lav selskabsskattesats, hvorved der kan opstå nye typer af *transfer pricing* problemer. Det kan trække i retning af en øget konkurrence på selskabsskattesatsen mellem EU-landene.

Boks 3.2. Konsekvenser af en fælles og en konsolideret selskabsskattebase (fortsat)

Indførelsen af en CCTB og en CCCTB vil også medføre, at Danmark reelt mister indflydelse på selskabsskatteområdet. Det vil blandt andet påvirke mulighederne for at sammensætte den danske selskabsbeskatning ud fra nationale økonomisk-politiske overvejelser. Desuden kan selskabsskatten ikke ses fuldstændig isoleret fra det øvrige danske skattesystem, herunder blandt andet balancen mellem indkomstkatten og aktieindkomstkatten.

Beskatning af digitale selskaber

En anden udfordring, der aktuelt har stor politisk bevågenhed, er beskatningen af en række store globale *it-virksomheder*. Disse virksomheder har i en årrække betalt en meget begrænset selskabsskat af deres aktiviteter i det enkelte EU-land trods en betydelig omsætning herfra. I den forbindelse har blandt andet EU-Kommisionen argumenteret for, at det nuværende selskabsskattesystem ikke tager højde for, at brugerne af digitale ydelser i sig selv i stigende omfang bidrager til værdiskabelsen.

Samfundsøkonomisk kan det være fornuftigt at beskatte en potentiel overnormal profit i digitale selskaber med særlig markedsmagt (fx som følge af stærke netværkseffekter i kraft af mange brugere), særligt hvis den ikke i forvejen kommer til beskatning i hjemlandet. Forslag og forhandlinger i EU og OECD har dog peget på substantielle problemer med at afgrænse og håndhæve en beskatning, der alene omfatter digitale selskaber med særlig markedsmagt.

OECD har vedtaget et arbejdsprogram, der skal afdække området og komme med forslag til globale konsensusløsninger inden udgangen af 2020. Arbejdet i OECD behandler aktuelt en række forslagsskitser, der er opdelt i to søjler.

Den ene søjle indeholder forslag, som grundlæggende vil ændre på de nuværende internationalt accepterede beskatningsprincipper ved at justere regler for fast driftssted og beskatningsretten heraf, blandt andet baseret på brugerdreven værdiskabelse eller immaterielle aktiver forbundet med marketing. I forhold til i dag vil forslagene i denne søjle betyde en omfordeling af beskatningsgrundlag og vil overordnet bevirke, at selskabers overskud i højere grad vil blive beskattet der, hvor de har deres omsætning, fremfor hvor de traditionelle værdiskabende aktiviteter finder sted, som fx forskning og udvikling. Det vil være et brud med det hidtidige princip om, at beskatningsretten ligger i det land, hvor værdiskabelsen finder sted.

Som en åben og vidensbaseret økonomi med et begrænset marked vurderes Danmark samlet set ikke at have en statsfinansiell interesse i en hel eller delvis overgang til et omsætningsbaseret beskatningsprincip. Det skyldes, at der er store danske selskaber med væsentlige immaterielle rettigheder, som har betydelig omsætning

udenfor Danmark, men som betaler størstedelen af deres selskabsskat i Danmark, fordi overskuddet kan henføres til immaterielle rettigheder, der er skabt og fortsat befinder sig i Danmark.

Den anden søjle indeholder forslag, der bygger videre på OECD's BEPS-anbefalinger, som sigter mod at bekæmpe udhuling af selskabsskattebasen og kunstig flytning af overskud til lavskattelande, jf. boks 3.1. Forslagene i den anden søjle ændrer ikke på de gældende internationale principper for fordeling af beskatningsretten mellem lande, men introducerer en global standard for effektiv minimumsbeskatning. Herved sikres, at ingen virksomheder kan undgå at bidrage til fællesskaberne, heller ikke digitale virksomheder.

3.3 Selskabsskatten i det danske skattesystem

I en åben økonomi som den danske er investeringer (kapital) mobile på tværs af landegrænser. Investeringer vil derfor frit kunne allokere til de lande, hvor de kan opnå det højeste afkast, når der korrigeres for forhold som risiko, adgang til markeder og kvalificeret arbejdskraft, beskatningsforhold etc.

Selskabsskat er også en kildeskat på afkastet af investeringer, og skattebyrden bæres derfor umiddelbart af virksomhedsejerne (fx aktionærerne). Tilskyndelsen til at foretage investeringer i fx Danmark afhænger imidlertid af afkastet *efter* skat. En udenlandsk investor vil kræve samme (risikokorrigerede) afkast efter skat af investeringer i Danmark som i fx Irland, hvor selskabsskatten er lavere. *Før* skat vil investeringer i Danmark derfor skulle have et højere afkast i Danmark end i Irland. Det betyder med andre ord, at der vil være investeringer, der er rentable at foretage i Irland, som ikke er rentable at gennemføre i Danmark. Selskabsskatten indebærer altså, at størrelsen af kapitalapparatet i danske virksomheder er lavere, end det ellers ville have været.

Et lavere kapitalapparat betyder også, at arbejdsproduktiviteten reduceres. Hvis arbejdskraften har adgang til et stort og moderne kapitalapparat og den nyeste teknologi, vil det typisk også betyde, at arbejdsproduktiviteten er høj. Dermed vil den aflønning, som medarbejderne modtager for deres arbejdsindsats, også være høj, jf. figur 3.8. Derfor kan selskabsskatten i sidste ende siges at være en skat på både kapital og arbejdskraft. På denne baggrund vurderes det også, at fordelingsvirkningerne af selskabsskatten er omtrent neutrale, idet selskabsskatten dog sikrer en vis beskatning af udenlandske ejere af danske virksomheder, jf. afsnit 3.2.

Figur 3.8. Selskabsskattens betydning for investeringer og lønninger

Selskabsskatten har betydning for omfanget, sammensætningen og organiseringen af investeringer og påvirker investeringsbeslutningen gennem seks overordnede kanaler, jf. boks 3.3. Selskabsskatten påvirker blandt andet investorenes incitament til at investere og påtage sig en økonomisk risiko, og tilskynder virksomheder til at lokalisere overskud i lande med lav beskatning. Det fører til et samfundsøkonomisk tab i form af lavere produktivitet, lønninger og velstand.

Boks 3.3. Selskabsskattens påvirkning af investeringsbeslutninger mv.

(1) Lokalisering af investeringer

En række forhold har betydning for hvor i verden, virksomheder vælger at placere deres investeringer i produktion, udvikling, hovedkvarterfunktioner, distribution mv. I lokaliseringsbeslutningen indgår nærhed til markeder, adgang til kvalificeret arbejdskraft, politisk stabilitet, omkostningsniveauet i de enkelte lande mv. Niveauet for selskabsskatten kan derfor være udslagsgivende, når virksomheder skal vælge mellem geografisk forskellige lokaliteter, der ellers har nogenlunde ens strukturelle karakteristika.

(2) Størrelsen af investeringen

Selskabsskatten øger kravet til afkastet før skat af investeret egenkapital. Det betyder, at investeringerne reduceres, indtil kapitalapparatet er nedbragt til et niveau, hvor afkastet af investeringer i danske selskaber er tilstrækkeligt stort til at kompensere for selskabsskatten. Selskabsskatten har således ikke kun betydning for lokaliseringen af investeringer mellem lande, men også for, hvor meget virksomhederne vælger at investere i det enkelte land.

(3) Risikovillighed

Selskabsskatten har også betydning for investorenes risikovillighed. Det hænger sammen med, at den skattemæssige behandling af overskud og underskud ikke er symmetrisk. Fx beskattes overskud som udgangspunkt i det pågældende indkomstår, mens underskud typisk kun kan fremføres til modregning i senere års overskud – og dermed ikke udløser decideret negativ skat i det indkomstår, som underskuddet knytter sig til. Denne asymmetri trækker i retning af en lavere risikovillighed.

Boks 3.3. Selskabsskattens påvirkning af investeringsbeslutninger mv. (fortsat)

(4) Valg af finansieringsinstrument

Selskabsskattesatsen påvirker desuden den måde, virksomhederne indretter deres investeringer på. Fx vil afkast af investeringer finansieret via egenkapital blive beskattet fuldt ud, mens virksomhederne i forbindelse med lånefinansierede investeringer vil få fradrag i deres skattepligtige indkomst i form af de renteudgifter, som lånet giver anledning til. Selskabsskatten indebærer derfor et incitament til gældsætning i virksomhederne. I det lys vil en nedsættelse af selskabsskatten mindske selskabernes incitament til låntagning, hvilket vil gøre dem mere robuste overfor fx konjunkturtilbageslag.

(5) Lokalisering af overskud (indkomsttransformation)

Selskabsskatten tilskynder også multinationale virksomheder til at forsøge at kanalisere overskud til lavskattelande, mens udgifter kanaliseres til lande med en høj selskabsskat med henblik på at reducere skattebasen i disse lande. Denne form for "indkomsttransformation" kan blandt andet ske ved, at de interne afregningspriser og lån mellem concernernes forskellige datterselskaber ikke fastsættes på armslængdevilkår – altså hvad de ville være mellem uafhængige parter på et frit marked – men ud fra hvor i verden, selskaberne ønsker, at overskud skal bogføres og dermed beskattes.

(6) Valg af organisationsform

Endelig kan selskabsskatten have betydning for, om en erhvervsdrivende vælger at organisere virksomheden som et selskab eller som en personligt drevet virksomhed, der fx beskattes via den relativt favorable virksomhedsskatteordning.

Tiltag på selskabsskatteområdet med positiv effekt på samfundsøkonomien

Set fra et samfundsøkonomisk synspunkt er det mest hensigtsmæssigt, at der foretages investeringer på de områder, der giver det største (risikokorrigerede) afkast før skat. En række potentielle tiltag kan reducere eller helt fjerne nogle af de ulemper, der følger af selskabsbeskatningen – herunder reducerede investeringer, lavere risikovillighed og mindre provenu på grund af flytning af overskud til udlandet via indkomsttransformation.

I den politisk-økonomiske debat fremsættes til tider forslag, der selektivt søger at fremme investeringer i specifikke brancher eller specielle typer virksomheder, fx nye eller små virksomheder. Sådanne selektive skattebeholdninger vil medføre en uensartet beskatning af forskellige investeringer. Det kan medføre, at der foretages forholdsvis mange investeringer på områder, som har et relativt lavt afkast før skat, hvorved arbejdskraft og andre produktionsressourcer fastholdes i lavproduktive sektorer uden vækstmuligheder. Det vil hæmme produktiviteten i samfundet som helhed og dermed reducere den samlede velstand. Derfor bør særordninger og skattesubsidier, der støtter specifikke typer af investeringer, som udgangspunkt undgås, jf. boks 3.4

Det kan dog i nogle tilfælde være fordelagtigt at indføre sådanne særordninger, hvis aktiviteterne er forbundet med positive eksternaliteter. Disse opstår, når investeringer har en positiv effekt på andre end de virksomheder, der afholder investeringsomkostningerne. Det kan fx være investeringer i forskning og udvikling, som også kan komme andre virksomheder til gode i form af spillover effekter. Her vil virksomhederne have en tendens til

at underinvestere i forhold til det samfundsøkonomisk optimale, fordi de ikke indregner de positive effekter for andre virksomheder i deres investeringsbeslutning.

Positive eksternaliteter kan således begrunde en lempeligere selskabsbeskatning. Der er dog behov for en afvejning både i forhold til eksternaliteternes størrelse og omfanget af evt. andre direkte eller indirekte støtteordninger – ellers er der en risiko for oversubsidiering med et samfundsøkonomisk tab til følge.

Boks 3.4. Samfundsøkonomiske principper for indretning af selskabsbeskatningen

Når den samlede, sammensatte skattesats (selskabsskat plus avance- og udbytteskat hos ejeren) er ens på tværs af investeringsprojekter, siges skattesystemet at være *neutralt*. Den enkelte virksomhed vil her have incitament til at træffe de valg, der medfører størst mulig værdiskabelse, selvom afkastet beskattes.

Hvis skattesystemet ikke er neutralt, men favoriserer bestemte typer investeringsaktiviteter, produktionsmetoder mv., så tilskyndes virksomhederne til at træffe beslutninger, som kan indebære et samfundsøkonomisk tab. Det hænger sammen med, at skattefavoriserede aktiviteter i givet fald kan være attraktive, selvom deres (risikokorrigerede) afkast før skat ikke er de højeste. Muligheder for skatteunddragelse eller aggressiv skatteplanlægning kan i denne forbindelse have samme utilsigtede effekter som politisk besluttede skattesubsidier.

Det betyder, at det ud fra et skattefagligt synspunkt som udgangspunkt bør sikres, at der *ikke* gives mulighed for, at:

- (1) bestemte aktiviteter omfattes af særligt gunstige fradragsregler,
- (2) udvalgte aktiver afskrives hurtigere end den økonomiske værdiforringelse, eller at
- (3) særligt favorable skattevilkår indføres for virksomheder af en bestemt størrelse eller med en særlig organisationsform.

Set i et samfundsøkonomisk og skatteteoretisk perspektiv kan det dog alligevel i nogle tilfælde være fordelagtigt at indføre sådanne særordninger, hvis aktiviteterne er forbundet med positive eller negative eksternaliteter. Det gælder fx skattesubsidier til støtte for forskning og udvikling.

Lavere selskabsskat

Set fra et samfundsøkonomisk perspektiv kan der være gevinster forbundet med en nedsættelse af selskabsskatten – ikke kun for virksomhedsejerne, men også for den almindelige lønmodtager og for personer på overførselsindkomst. Det skyldes, at de lønftigninger, som en lavere selskabsskattesats giver anledning til, også vil bidrage til en højere satsregulering – og dermed højere dagpenge, folkepension mv. samt højere offentlige lønninger gennem den såkaldte reguleringsordning. Samtidig reduceres alle de seks ovennævnte påvirkninger af selskabsskatten, og både investeringerne og væksten øges.

Et skøn for de kvantitative effekter af en lavere selskabsskattesats er beskrevet nærmere i *afsnit 3.4*.

Fradrag for forrentning af egenkapital (ACE)

Investeringer kan finansieres enten via lånefinansiering eller ved, at ejerne stiller kapital til rådighed for selskabet i form af egenkapital (eller en kombination af låne- og egenkapitalfinansiering). Der er i dag typisk fuldt fradrag for renteudgifter, og marginale investeringer finansieret ved optagelse af gæld påvirkes dermed ikke af selskabsskatten. Der er imidlertid ikke fradrag for afkast af ejernes egenkapital.

En investor kan som udgangspunkt vælge mellem mange forskellige investeringsformer – herunder at købe danske statsobligationer eller andre aktiver med lav risiko og høj likviditet. Disse investeringer siges at give et normalafkast bestemt af udbud og efterspørgsel på de globale kapitalmarkeder. Selskabsskatten medfører, at en række ellers rentable investeringer i Danmark ikke foretages, fordi investeringerne som følge af selskabsskatten giver et afkast efter skat, der er lavere end normalforrentningen.

En måde at undgå denne negative effekt af selskabsskatten på investeringsniveauet er at friholde den del af afkastet fra investeringerne, der svarer til normalforrentningen. På den måde vil alle investeringer med et afkast *før* skat, som er på eller over normalforrentningen i økonomien, også være rentable *efter* skat.

Det kan gøres gennem et *fradrag for normalforrentningen* af egenkapitalfradrag i selskabsskatten – et såkaldt *allowance for corporate equity (ACE)*. Med et ACE-fradrag vil selskabsskattegrundlaget i princippet blive reduceret til at udgøre ren profit, mens normalafkastet skærmes for beskatning. Ideelt set bevirker det, at selskabsskattens effekt på lokaliseringen af investeringer mellem Danmark og udlandet reduceres, mens påvirkningen af investeringsomfanget helt forsvinder. På den måde sker der en markant reduktion i selskabsskattens negative effekter på investeringerne og dermed kapitalapparatet.

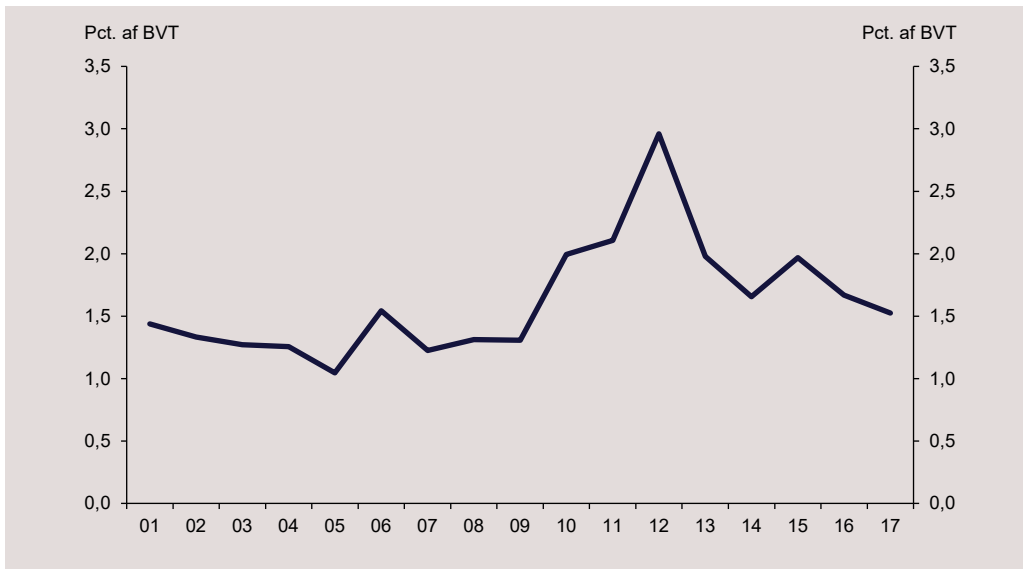
Ved at friholde normalforrentningen for selskabsbeskatning fjernes den problemstilling, der er knyttet til, at selskabsskatten hæmmer investeringerne. Det sker vel at mærke uden, at der samtidig åbnes for et potentielt hovedaktionærproblem. Desuden elimineres den nuværende skattemæssige begunstiggelse af (lånefinansieret) fremmedkapital fremfor egenkapital. Et ACE-fradrag reducerer dog ikke problemet med indkomsttransformation (dvs. flytning af overskud til udlandet). Endvidere kan indførelsen af fradraget være forbundet med potentielt væsentlige administrative byrder for såvel virksomhederne som for skattemyndighederne, som vil skulle opføre (og kontrollere) den skattemæssige egenkapital.

Virkninger af underskuds begrænsningsreglen

Selskabsskatteoven indeholder en regel, der begrænser mulighederne for at fremføre tidligere års underskud over en vis størrelse i forbindelse med opgørelsen af den skattepligtige indkomst for et givet indkomstår. Efter gældende regler kan fremførselsberettigede underskud op til ca. 8 mio. kr. fradrages fuldt ud i positiv selskabsskattepligtig indkomst, mens underskud herudover alene kan nedbringe det resterende overskud med 60 pct. i de år, hvor det fradrages. Uudnyttede underskud kan dog fremføres uden tidsbegrænsning til fradrag i senere års overskud. I 2017 fremførte virksomheder underskud for knap 30 mia. kr. i alt, hvilket svarer til ca. 1,5 pct. af

bruttoværditilvæksten (BVT), jf. figur 3.9. Dermed er omfanget af de fremførte underskud nogenlunde tilbage på samme niveau som i 00'erne, før eftervirkningerne af finanskrisen satte ind.

Figur 3.9. Anvendte underskud fra tidligere år, 2001-2017



Anm.: I 2012 blev reglerne om fremførelse af underskud strammet for indkomstår påbegyndt fra og med 1. juli 2012. Det relativt høje niveau for fremførte underskud i 2012 skal ses i sammenhæng hermed, idet stramningen af reglerne om underskudsfremførelse har givet selskaberne incitament til at fremskynde anvendelsen af underskud. Det kan fx ske ved at udskyde skattemæssige afskrivninger til efterfølgende indkomstår.

Kilde: Skatteministeriet.

Underskuds begrænsningen medfører en påvirkning af investeringsstrukturen væk fra investeringer med større risiko og dermed et højt forventet afkast, idet et givet selskab mister skatteværdien af fradraget for akkumulerede underskud, hvis selskabet ophører, eller hvis underskuddet på anden måde fortabes. Desuden påføres selskaberne et rentetab og en likviditetsbelastning, idet underskuddene først kan udnyttes senere.

Underskuds begrænsningsreglen hæmmer således selskabernes tilskyndelse til at foretage mere risikofyldte investeringer, fordi staten påtager sig en mindre del af risikoen, end hvad der ville have været tilfældet i fravær af denne begrænsning på de fremførte underskud. Det begrænser investorenes risikovillighed. Underskuds begrænsningen giver også et incitament til at samle underskudsgivende og overskudsgivende aktiviteter i samme selskab (eller sambeskatningskreds) for at sikre, at de kan udnyttes. Dette kan påvirke organiseringen af virksomhederne.

Skattesubsidier for forskning og udvikling

Ny viden i en virksomhed kan have en positiv afsmitning på produktiviteten i andre virksomheder. Det betyder, at én virksomheds udgifter til forskning og udvikling (FoU) kan have en positiv økonomisk effekt på andre virksomheders bundlinje. Denne *positive eksternalitet* medregnes ikke, når en virksomhed beslutter hvor mange ressourcer, der skal investeres i FoU. De positive "spillover"-effekter kan ud fra et samfundsøkonomisk perspektiv være med til at begrunde, at der i dag ydes betydelige tilskud til virksomhedernes forskningsindsats blandt andet i form af skatteincitamenter, *jf. boks 3.5*.

Boks 3.5. Skattesubsidier til forskning og udvikling

De danske selskabsskatte regler understøtter virksomhedernes incitamenter til at investere i forskning og udvikling via flere kanaler.

For det *første* er det muligt for virksomheder at straksafskrive udgifter til forskning og udvikling (FoU), selv om hensigten med forskningen mv. er at opbygge immaterielle aktiver, der giver et økonomisk afkast over en længere årrække. I det aktiver almindeligvis afskrives over deres økonomiske levetid, giver muligheden for straksafskrivning af FoU-udgifter de pågældende virksomheder en likviditetsfordel i form af fremrykkede afskrivninger, der giver en lavere skattebetaling nu og her. Fradragsværdien øges gradvist fra 100 pct. i 2017 til 110 pct. i 2026 i medfør af *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017).

For det *andet* har virksomhederne parallelt med muligheden for at straksafskrive egne udgifter til forskning og udvikling tillige mulighed for at straksafskrive udgifter til køb af knowhow og patentrettigheder fra andre (uafhængige) selskaber.

For det *tredje* har virksomhederne mulighed for at straksafskrive udgifter til maskiner, udstyr og andre anlægsaktiver med relation til FoU, der ellers almindeligvis afskrives over en længere årrække.

For det *fjerde* kan virksomheder via såkaldte skatte kreditter vælge at få udbetalt skatteværdien af den del af deres underskud, der stammer fra forsknings- og udviklingsaktiviteter. Efter gældende regler kan der maksimalt udbetales skatteværdien af 25 mio. kr. årligt. Ved en selskabsskattesats på 22 pct. svarer det til højst 5½ mio. kr.

Rent statistisk er det forbundet med stor usikkerhed og metodiske udfordringer at kvantificere omfanget af de positive eksternaliteter knyttet til FoU. Det er derfor også vanskeligt at vurdere, i hvilket omfang der er behov for yderligere skattebegunstigende tiltag, om ordningerne allerede i dag ligger på et fornuftigt niveau – eller om de ligefrem er for gunstige. Det er derfor også vanskeligt at vurdere, om øget støtte til FoU vil have en positiv effekt på samfundsøkonomien. Det kan i den forbindelse bemærkes, at der allerede i dag ydes en betydelig skattemæssig indirekte støtte til FoU. De samlede skattesubsidier til FoU – også kaldet *skatteudgifter* – skønnes således til ca. 2¼ mia. kr. i 2019, *jf. bilagstabel B8*.

3.4 Kvantitativ analyse af ændringer i selskabsskatten

Hidtil har de økonomiske ministerier benyttet sig af såkaldt partiel analyse, når de mange virkninger forbundet med selskabsskatten – og beskatning af kapitalafkast i øvrigt – skulle kvantificeres.

Partielle analyser er kendetegnet ved, at de kun betragter dele af økonomien, når der gennemføres ændringer af fx selskabsskatten. Samspillet mellem forskellige effekter belyses derfor ikke systematisk og typisk i relativt begrænset omfang. Beskatning af selskaber og kapitalafkast i øvrigt er imidlertid forbundet med en væsentlig kompleksitet, idet beskatningen griber ind i mange forskellige beslutninger i både husholdninger og erhverv på én gang.

Skatteministeriet har derfor gennem et større analysearbejde udviklet en model, der kan bidrage til at kvantificere de komplekse og tæt forbundne adfærdsvirkninger, der følger af ændringer i erhvervs- og kapitalafkastbeskatningen. Den ny model er en såkaldt generel ligevægtsmodel, som kaldes SIA (**S**katteministeriets model for **I**nvesterings**A**dfærd).

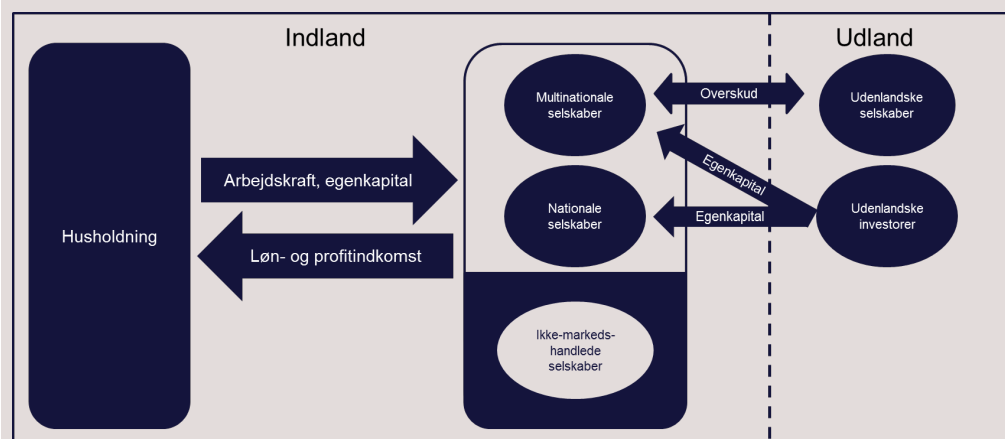
Det er hensigten, at modellen skal supplere de eksisterende regnemetoder for afkastbeskatningens virkninger på de offentlige finanser, arbejdsudbud mv. og yderligere kvalificere de skønnede effekter af ændringer i fx selskabsskatten. SIAs foreløbige resultater kan fx bidrage til at styrke kvantificeringen af effekterne på strukturelt BNP, produktion og velstand i forbindelse med ændringer i erhvervs- og kapitalafkastbeskatningen.

Modellen muliggør således analyser af virkningerne af ændringer i beskatningen af blandt andet selskabers overskud. Hermed bliver det muligt på en konsistent måde at illustrere virkningerne af fx en ændret allokering af kapital og arbejdskraft på tværs af virksomhedstyper.

Modellens overordnede struktur og opbygning

SIA er beregnet til at beskrive og vurdere de *langsigtede*, strukturelle virkninger på samfundsøkonomien af ændringer i selskabsskatte- og kapitalbeskatningsreglerne. Modellen er statisk. Det betyder, at den alene betragter skiftet fra én ligevægt i økonomien til en ny – men ikke tilpasningen af økonomien mellem de to ligevægte. Den tilpasning kan tage tid som følge af trægheder i tilpasningen af blandt andet priser, lønninger og størrelsen af kapitalapparatet. Modellen er derfor ikke velegnet til at foretage vurderinger på kort eller mellemlangt sigt. Modellen beskriver Danmark som en lille, åben økonomi, hvor forbrugerpriser, renter og afkastkrav til investeret egenkapital er fastsat på verdensmarkedet og betragtes som givne. I modellen består den danske økonomi (forsimplet) af én repræsentativ husholdning, tre forskellige typer af selskaber og en offentlig sektor, jf. figur 3.10.

Figur 3.10. SIA-modellens struktur



Kilde: Skatteministeriet.

Den første type selskaber betegnes *multinationale selskaber* og omfatter koncerner, der er placeret i flere lande. Disse selskaber er *markedshandlede*, dvs. deres aktier er tilgængelige for både danske og udenlandske investorer, fx på en børs. Samtidig har disse selskaber en vis mulighed for at kunne flytte dele af overskuddet til lande med lavere selskabsskattesats end den danske og dermed reducere deres samlede skattebetaling.

Den anden type selskaber betegnes *nationale selskaber* og omfatter koncerner, der ligeledes er *markedshandlede*, men som er kendetegnet ved alene at være lokaliseret og betale selskabsskat i Danmark. De nationale selskaber har derfor (til forskel fra de multinationale selskaber) ikke mulighed for at flytte overskud fra Danmark til andre lande med lavere selskabsskat.

Den tredje type selskaber betegnes *ikke-markedshandlede selskaber* og er kendetegnet ved at være rent danskejede. Det indebærer, at de ikke-markedshandlede selskaber (til forskel fra de markedshandlede selskaber) ikke har adgang til de internationale kapitalmarkeder, men kun kan hente egenkapital hos den repræsentative danske husholdning. Dermed afhænger de ikke-markedshandlede selskabers muligheder for at investere i nyt kapitalapparat af den danske husholdnings opsparingsbeslutning. De ikke-markedshandlede selskaber repræsenterer blandt andet de mange små og mellemstore ejerledede virksomheder inden for fx handel, service og byggeri, der primært betjener det danske lokalmarked.

Fælles for de tre typer af selskaber er, at de ønsker at maksimere deres afkast efter skat. På den baggrund beslutter selskaberne, hvor meget arbejdskraft og kapital de ønsker at anvende i deres produktion, samt om finansieringen skal ske via udstedelse af egenkapital eller optagelse af gæld. Selskabernes afkast repræsenterer en aflønning af den investerede egenkapital, som svarer til normalforrentningen fastsat på verdensmarkedet. I

modellen antages selskaberne dog også at generere *profit* ud over normalforrentningen, som deles mellem selskabernes ejere (hvilket i modellen er husholdningen og udlandet). Det bemærkes, at modellen ikke beskriver beskatningen af kulbrinteindvindingen i Nordsøen eller de særlige skatteregler, der gælder for den finansielle sektor. Årsagen hertil er at begrænse modellens kompleksitet.

Husholdningen ønsker at maksimere sin nytte og beslutter på den baggrund omfanget af arbejde (og dermed indkomst), privatforbrug, opsparing og porteføljesammensætning. Modellen kan således bruges til at analysere, hvordan skatterne på kapitalafkast påvirker husholdningens fordeling af opsparing mellem bolig, pension, obligationer og aktier, herunder aktier i ikke-markedshandlede selskaber.

Den *offentlige sektor* i modellen opkræver skatter og afholder udgifter til aflønning af offentligt ansatte, overførselsindkomster og offentligt varekøb. Eventuelle offentlige underskud forudsættes at blive dækket gennem en såkaldt *lump-sum* skat på husholdningen, idet en lump-sum skat indebærer den mindst mulige påvirkning af husholdningernes beslutninger.

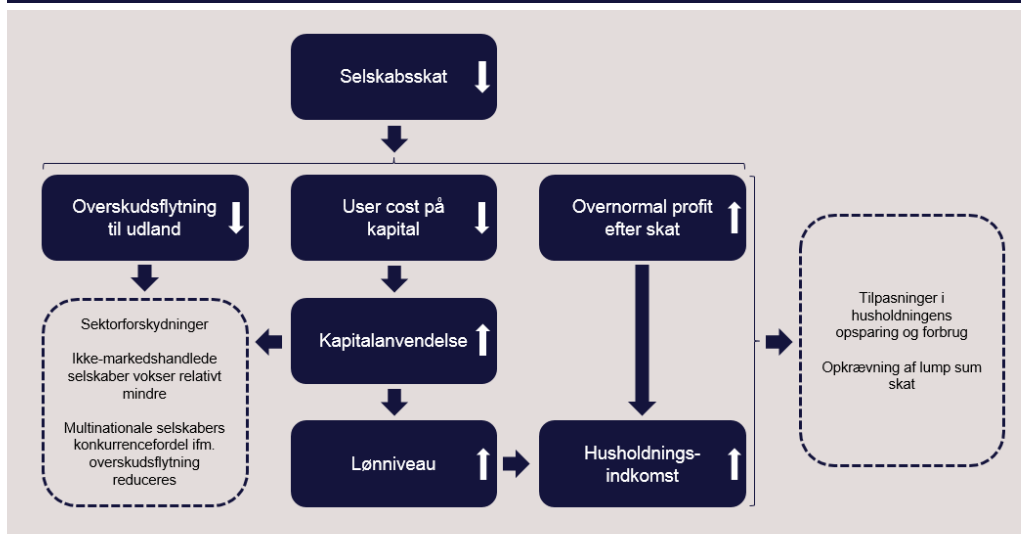
Modellen er kalibreret med 2016 som udgangsår baseret på data fra Danmarks Statistik (herunder nationalregnskabstal), *Danmarks Konvergensprogram*, Lovmodellen og relevant empirisk forskning. Modellen kan blandt andet beregne afledte virkninger af ændringer i selskabsskatter mv. på produktion, BNP, skatteprovenuier samt arbejdsudbud og opsparing.

Da modellen udgør en stiliseret og forsimplet version af virkeligheden, har den naturligvis også visse begrænsninger. En mere detaljeret gennemgang af modellens opbygning og kalibrering – og en beskrivelse af modellens begrænsninger – fremgår af *appendiks 3A*.

Selskabsskatten i SIA

Overordnet påvirker en ændring af selskabsskatten i SIA både selskaberne, husholdningen, den offentlige sektor og udlandet *jf. figur 3.11*. En nedsættelse af selskabsskattesatsen indebærer, at den såkaldte *user cost* på kapital – dvs. prisen for at anvende én ekstra enhed kapital i produktionen – falder, hvilket øger investeringerne og derigennem arbejdsproduktiviteten. Den repræsentative husholdning vil opnå en større indkomst, dels fordi husholdningen modtager (en del af) selskabernes øgede overskud, dels fordi lønnen stiger som følge af den øgede arbejdsproduktivitet. Endvidere vil den lavere selskabsskat i Danmark reducere de multinationale selskabers incitament til at flytte overskud til udlandet.

Figur 3.11. Kvalitative virkninger af en nedsættelse af selskabsskatten



Kilde: Skatteministeriet.

En central egenskab ved modellen er, at de tre selskabstyper vil blive påvirket forskelligt af ændringer i selskabsskatten, hvilket afspejler selskabstypernes særlige karakteristika, jf. ovenfor. Derfor kan ændringer i selskabsskatten føre til ændringer i den relative størrelse af de tre selskabstyper.

Modellen kan samlet set beskrive fire af de seks typer af forvriddinger, som selskabsskatten giver anledning til, jf. afsnit 3.3. Det drejer sig om:

- Lokalisering af investeringer (mellem Danmark og udland)
- Størrelsen af investeringer
- Valg af finansieringsinstrument (mellem egenkapital og lån)
- Lokalisering af overskud (mellem Danmark og udland)

Derimod kan modellen (af hensyn til begrænsning af modellens kompleksitet) ikke beskrive to øvrige grundlæggende typer af forvriddinger:

- Risikovillighed (som følge af asymmetrisk behandling af tab og gevinst i selskabsskattesystemet)
- Valg af organisationsform (mellem selskab og personligt drevet virksomhed)

Virkninger af en hypotetisk nedsættelse af selskabsskatten

For at illustrere effekterne i SIA er der foretaget en beregning af en hypotetisk nedsættelse af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point, dvs. fra de nuværende 22 pct. til 20 pct. Resultaterne af denne beregning på en række centrale variable er sammenfattet i *tabel 3.1*.

Tabel 3.1. Centrale økonomiske effekter af nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point

2020-niveau	Ændring
Nettonationalindkomst (NNI)	+1,4 mia. kr.
Bruttonationalprodukt (BNP)	+9,9 mia. kr.
- Heraf via mindre overskudsflytning	+4,7 mia. kr.
Produktion i selskaberne (i faktorpriser)	+4 mia. kr.
Beskæftigelse	+500 fuldtidspersoner
Timeløn	+0,2 pct.
Kapitalapparat	+1,0 pct.
Gæld i selskaberne	-11 mia. kr.

Anm.: Effekter ved en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point, som finansieres med lump-sum skat på husholdningen. Virkningen på NNI og BNP er opgjort ekskl. virkningen af, at offentlige lønninger stiger, således at det offentlige forbrug samlet set bliver dyrere (uden at den offentlige produktion dog er steget).

Kilde: Skatteministeriet. Beregninger på baggrund af SIA.

Ved en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point skønnes de samlede indkomster i Danmark målt ved nettonationalindkomsten (NNI) på baggrund af SIA at stige med ca. 1,4 mia. kr.¹, *jf. tabel 3.1*. NNI er et udtryk for BNP korrigeret for overskudsflytning og andre pengestrømme til udlandet samt for afskrivninger på kapitalapparatet, *jf. boks 3.6*. Derfor er NNI et bedre mål for velstanden end BNP.

¹ I dette kapitel er virkningen på NNI og BNP opgjort ekskl. virkningen af, at offentlige lønninger stiger, således at det offentlige forbrug samlet set bliver dyrere (uden at den offentlige produktion dog er steget).

Boks 3.6. Nationalregnskabet i SIA

Bruttonationalproduktet, BNP, udtrykker et samfunds samlede produktionsværdi opgjort i markedspriser, fratrukket værdien af forbrugte mellemvarer og -ydelser i produktionen. BNP måler således samfundets samlede værditilvækst.

Lægges renter, udbytter og lønninger fra udlandet (netto) til BNP, fås bruttonationalindkomsten, BNI. BNI måler samfundets samlede indtjening fra produktionen (i indland og i udland), og udtrykker derfor i højere grad samfundets forbrugsmuligheder. I SIA vil en ændring i de multinationale selskabers overskudflytning føre til en modsvarende ændring i kapitalstrømmen til udlandet. Multinationale selskabers hjemtagelse af skattepligtigt overskud vil derfor føre til en stigning i BNP, uden at der sker en tilsvarende stigning i BNI.

Trækkes den løbende værdiforringelse af kapitalapparatet fra BNI, fås nettonationalindkomsten, NNI, opgjort i markedspriser. Fratrækkes værdien af indirekte skatter og subsidier, fås nettonationalindkomsten i faktorpriser, som er et bedre mål for samfundets velstand.

Bruttoværditilvæksten, BVT, måler ligesom BNP den samlede værditilvækst i samfundet, men hvor BNP opgøres i markedspriser, opgøres BVT i faktorpriser, dvs. ekskl. moms og afgifter.

Den følgende tabel opsummerer sammenhængen mellem de forskellige nationalregnskabsbegreber og effekterne på disse af en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point i SIA.

Tabel a. Virkninger på forskellige nationalregnskabsbegreber af lavere selskabsskat

Mia. kr., (2020-niveau) – privat sektor	Ændring
(1) Bruttonationalprodukt, BNP	9,9
(2) Heraf renter og udbytter fra udlandet, netto	-5,5
(3) Bruttonationalindkomst, BNI (1+2)	4,3
(4) Heraf afskrivninger	2,9
(5) Nettonationalindkomst, NNI (3-4)	1,4
(6) Heraf indirekte skatter	0,3
(7) Nettonationalindkomst i faktorpriser (5-6)	1,1
(8) Bruttoværditilvækst, BVT (1-6)	9,5

Anm.: Effekter ved en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point, som finansieres med lump-sum skat på husholdningen. Virkningen på nationalregnskabsbegreberne er opgjort ekskl. virkningen af, at offentlige lønninger stiger, således at det offentlige forbrug samlet set bliver dyrere (uden at den offentlige produktion dog er steget).

Kilde: Skatteministeriet. Beregninger på baggrund af SIA.

Bruttonationalproduktet (BNP) skønnes at stige med i alt knap 10 mia. kr., jf. tabel 3.1 og boks 3.6. Godt halvdelen af den skønnede stigning i BNP kan henføres til en reel stigning i den økonomiske aktivitet, herunder primært produktionen i selskaberne. Dette er lidt lavere end tidligere skøn². Den øvrige del af den positive virkning på BNP skyldes hjemtagelse af skattepligtigt overskud i de multinationale selskaber (dvs. overskud som

² Finansministeriet har tidligere skønnet, at en nedsættelse af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point vil indebære en forøgelse af den private sektors BNP ekskl. overskudflytning med 5¾ mia. kr., jf. svar på Finansudvalgets spørgsmål nr. 269 (2016-17). Beregninger på SIA viser en forøgelse af den private sektors BNP ekskl. overskudflytning på 5,1 mia. kr.

tidligere blev overført til udlandet med henblik på at begrænse skattebetalingen). Hjemtagelsen af skattepligtigt overskud er dog blot et udtryk for en regnskabsmæssig omplacering af allerede eksisterende aktivitet – og afspejler dermed ikke en reel forøgelse af produktionen. Hjemtagelsen af skattepligtigt overskud øger dog isoleret set det danske selskabsskatteprovenu med ca. 1 mia. kr.

Niveauet for ændringen i overskudsflytning svarer omtrent til, hvad Skatteministeriet tidligere har regnet med. Der er imidlertid stor usikkerhed forbundet med at skønne over omfanget af hjemtagne overskud afledt af lavere selskabsskattesats. Det skyldes, at det ikke er muligt at måle omfanget af overskudsflytning direkte. I *appendiks 3A* er der derfor angivet en følsomhedsanalyse vedrørende omfanget af overskudsflytning.

Virkning på aktiviteten i selskaberne

Nedsættelsen af selskabsskattesatsen indebærer for alle tre selskabstyper et incitament til at øge kapitalapparatet. Samlet set skønnes kapitalapparatet øget med ca. 1 pct. ved en reduktion af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point, *jf. tabel 3.1*. Det større kapitalapparat øger arbejdskraftens marginale produktivitet og dermed lønniveauet. Samtidig stiger anvendelsen af arbejdskraft i selskaberne. Stigningen i kapitalapparatet og beskæftigelsen fører til en stigning i produktionen i den private sektor på samlet knap 4 mia. kr.

For alle selskaber gælder det desuden, at en lavere selskabsskat vil reducere den eksisterende skattefordel forbundet med gældsfinansiering fremfor finansiering gennem øget egenkapital, når der skal foretages investeringer. Ved en reduktion af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point skønnes selskaberne at reducere deres gældskvoter med i gennemsnit knap 0,5 pct.-point. Det svarer til, at gælden i de danske selskaber samlet set falder med knap 11 mia. kr.

Da de ikke-markedshandlede selskaber ikke har adgang til de internationale kapitalmarkeder, har de ikke lige så fleksible muligheder for at tilvejebringe kapital til at finansiere investeringer i kapitalapparatet som de markedshandlede selskaber. For at tiltrække mere egenkapital er de ikke-markedshandlede selskaber således nødt til at tilbyde deres aktionærer et højere afkast end det, der tilbydes på de internationale kapitalmarkeder.

Samtidig er lønniveauet steget på grund af den øgede aktivitet i de markedshandlede selskaber. Den højere løn medfører, at de ikke-markedshandlede selskaber må øge medarbejdernes produktivitet ved enten at øge kapitalapparatet eller reducere mængden af arbejdstimer. Da det er dyrt for de ikke-markedshandlede selskaber at øge deres kapitalapparat på grund af den begrænsede adgang til egenkapital, reducerer disse selskaber deres anvendelse af arbejdskraft. Det trækker i retning af, at i disse selskabers produktion bliver mindre.

Forskydningen af anvendelsen af arbejdskraft mellem de forskellige typer af selskaber indebærer, at de markedshandlede selskaber vil beskæftige en større andel af den samlede arbejdsstyrke.

I udgangspunktet har de multinationale selskaber desuden en skattemæssig fordel i forhold til de to nationale selskabstyper, fordi de multinationale selskaber har mulighed for at flytte dele af deres overskud til udlandet, hvor beskatningen er lempeligere. Denne skattemæssige fordel reduceres, når den danske selskabsskattesats reduceres. Det medfører, at anvendelsen af kapital og arbejdskraft i de multinationale selskaber vokser en anelse mindre end i de nationale markedshandlede selskaber. Nedsættelsen af selskabsskatten indebærer derfor en forskydning i produktionsfaktorerne til fordel for de nationale markedshandlede selskaber.

Det reducerede incitament til at flytte skattepligtigt overskud til udlandet indebærer også, at omfanget af skattepligtigt overskud, der flyttes til udlandet, skønnes at falde med knap 5 mia. kr., jf. de ovennævnte hjemtagne overskud.

De offentlige finanser

Den hypotetiske nedsættelse af selskabsskattesatsen fra 22 pct. til 20 pct. vil indebære et umiddelbart mindreprovenu, men vil også give anledning til et tilbageløb i form af højere skatter fra udbytter og avancer hos selskabernes ejere. Hertil kommer, at virksomhederne vil øge deres investeringer, ligesom husholdningerne vil øge arbejdsudbuddet som følge af nedsættelsen af selskabsskattesatsen. Begge dele har afledte positive virkninger på de offentlige finanser. Endelig vil mængden af overskudsflytning til udlandet reduceres, hvilket øger selskabsskattebasen i Danmark via hjemtagne skattepligtige overskud.

SIA beregner, at en nedsættelse af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point umiddelbart reducerer beskatningen af de danske selskaber med ca. 4,7 mia. kr. Samlet set medfører nedsættelsen af selskabsskatten et tilbageløb samt afledte virkninger på de offentlige finanser på i alt 1,8 mia. kr., hvoraf omkring 1 mia. kr. vedrører hjemtagne, skattepligtige overskud. Den hypotetiske nedsættelse af selskabsskattesatsen har dermed et endeligt finansieringsbehov på knap 2,9 mia. kr., jf. *tabel 3.2*. Dette mindreprovenu efter tilbageløb og ændret adfærd forudsættes i modellen at blive finansieret ved en lump-sum skat på husholdningen.

Nedsættelsen af selskabsskatten skønnes efter ministeriernes sædvanlige regneprincipper at indebære et umiddelbart mindreprovenu på 4,7 mia. kr. og et finansieringsbehov (svarende til mindreprovenuet efter tilbageløb og ændret adfærd) på 2,4 mia. kr., jf. *tabel 3.2*.

Tabel 3.2. Mindreprovenu ved en nedsættelse af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point

Mia. kr. (2020-niveau)	SIA	Sædvanlige regneprincipper
Umiddelbart mindreprovenu	4,7	4,7
Mindreprovenu efter tilbageløb	-	4,1
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærdsændringer	2,9	2,4

Anm.: Effekten på de offentlige finanser ved en nedsættelse af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point er beregnet med henholdsvis SIA (første kolonne) og Skatteministeriets sædvanlige regneprincipper (anden kolonne). Virkningerne af en evt. parallel nedsættelse af den foreløbige virksomhedsskat i virksomhedsskatteordningen er ikke medregnet. Det bemærkes, at SIA ikke eksplicit opgør et særskilt tilbageløb sådan som det normalt gøres på skatteområdet.

Kilde: Skatteministeriet. Beregninger på baggrund af SIA.

Det er ikke overraskende, at en ny generel ligevægtsmodel ikke kommer frem til præcis det samme finansieringsbehov, som kan beregnes ved hjælp af andre redskaber. En generel ligevægtsmodel betragter alle økonomiens sektorer samtidig. Det giver mulighed for systematisk at betragte samspillet mellem sektorerne. Det betyder imidlertid også, at der er væsentligt flere balancer, der skal gå op, end ved partielle analyser. Dette øger kompleksiteten af beregningerne betragteligt, og ofte vil det ikke være muligt at få alle balancer til at stemme på samme tid.

Tanken med SIA er at udvikle en model, der kan forbedre kvantificeringen af de samfundsøkonomiske effekter af ændringer af kapitalbeskatningen. Det er ikke hensigten, at modellen på nuværende tidspunkt vil skulle anvendes til egentlige provenuvurderinger. Skatteministeriet vil derfor fortsat anvende de sædvanlige principper ved vurderinger af effekterne på de offentlige finanser af en nedsættelse af selskabsskatten.

Appendiks 3A. Beskrivelse af SIA-modellen

Arbejdet med Skatteministeriets model for InvesteringsAdfærd (SIA) blev påbegyndt i 2015. Arbejdet blev igangsat for systematisk at kunne betragte adfærdsvirkningerne på opsparing, investeringer, overskudsflytning, arbejdsudbud mv., der følger af ændringer i beskatningen af erhvervsdrivendes indkomst og i beskatningen af kapitalafkast. Modellen er udviklet i Skatteministeriet med bistand fra DREAM-gruppen.

SIA er opbygget på baggrund af Peter Birch Sørensens model OECDTAX fra 2001, der beskriver en national skattepolitiske internationale spill over-effekter via kapitalmarkedet. SIA genbruger mange elementer fra OECDTAX, men det internationale element er reduceret kraftigt i SIA til fordel for en mere detaljeret beskrivelse af den danske økonomi og en mere datanær kalibrering.

SIA er desuden teoretisk nært beslægtet med Europa-Kommissionens model CORTAX, som bruges til at skønne over konsekvenserne ved mulige selskabsskattereformer på EU-plan. CORTAX nyder bred faglig anerkendelse og er beskrevet og anvendt i ledende *public finance* tidsskrifter.

SIA er kodet i GAMS, som er software til løsning af matematiske optimeringsproblemer. GAMS benyttes også til løsning af økonomiske modeller i blandt andet Finansministeriet og DREAM-gruppen.

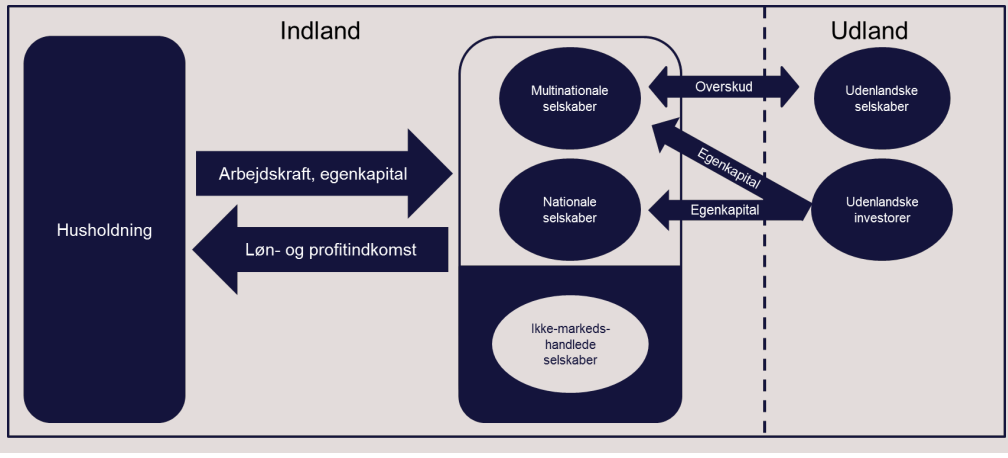
Det følgende indeholder en gennemgang af de væsentligste teoretiske og kalibreringsmæssige antagelser i SIA.

Overordnet modelstruktur

SIA er en anvendt generel ligevægtsmodel for en lille åben økonomi. Forbrugerpriser, renter og afkastkrav til investeret kapital antages fastsat på verdensmarkedet og betragtes som givne. Modellen er statisk og beskriver derfor ikke dynamiske tilpasningsforløb.

Modellen indeholder en række selskaber, en repræsentativ husholdning, en offentlig sektor og en simpel modellering af udenlandske selskaber og investorer, *jf. figur 3A.1*. Disse beskrives nærmere i det følgende. Herefter beskrives de forbehold, der nødvendigvis følger med en generel ligevægtsmodel som SIA, ligesom der foretages en følsomhedsanalyse for tre parametre i modellen, der er særligt væsentlige for modellens skøn for virkningerne af en ændring i selskabsskattesatsen.

Figur 3A.1. Modellens struktur



Kilde: Skatteministeriet.

Selskaberne

Modellen indeholder tre forskellige selskabstyper. Den *første* type selskaber betegnes *multinationale selskaber* og omfatter selskabskoncerner, der er placeret i flere lande. Disse selskaber er markedshandlede, således at deres aktier er tilgængelige for både danske og udenlandske investorer. Samtidig har disse selskaber en vis mulighed for at kunne flytte dele af deres overskud til lande med lavere selskabsskattesats end den danske, og dermed reducere deres samlede skattebetaling. Omfanget af overskudsflytning afhænger af niveauet af den formelle selskabsskattesats. Det antages, at selskaberne mødes af en stigende omkostning, des mere overskud der flyttes. Dette kan betragtes som administrative omkostninger forbundet med at undgå skattemyndighedernes kontrol.

Den *anden* type selskaber betegnes *nationale selskaber* og omfatter koncerner, der ligeledes er *markedshandlede*, men som er kendetegnet ved alene at være lokaliseret og betale selskabsskat i Danmark. De nationale selskaber har derfor (til forskel fra de multinationale selskaber) ikke mulighed for at flytte overskud.

Den *tredje* type selskaber betegnes *ikke-markedshandlede* selskaber og er kendetegnet ved at være rent danskejede. Dvs. at de ikke-markedshandlede selskaber (til forskel fra de markedshandlede) ikke har adgang til de internationale kapitalmarkeder og derfor kun kan hente egenkapital hos den repræsentative danske husholdning. Dermed afhænger de ikke-markedshandlede selskabers muligheder for at investere i nyt kapitalapparat af den danske husholdnings opsparingsbeslutning. De ikke-markedshandlede selskaber repræsenterer navnlig de mange små og mellemstore ejerledede virksomheder inden for handel, service og byggeri.

Modellens selskaber producerer en homogen vare, som handles på et internationalt integreret varemærket til en fast pris, der er normeret til 1. Det antages dermed, at selskaberne afsætter deres produktion til samme pris, uanset hvor meget selskaberne producerer, eller hvor store omkostninger produktionen er forbundet med.

Selskaberne i modellen maksimerer deres profit efter skat mht. deres produktionsfunktion, deres gældskvot, og (for de multinationale selskaber) deres overførsel af overskud til udlandet. I modellen er produktionsfunktionen et Cobb-Douglas aggregat over arbejdskraft (én type), kapital (én type) og en immateriel, selskabsspecifik faktor:

$$Y = X^{1-\alpha-\beta} L^\alpha K^\beta \quad (1)$$

hvor Y betegner selskabets produktion, L er selskabets arbejdskraftanvendelse, K er selskabets kapitalanvendelse, og X er den immaterielle faktor, som fx kan fortolkes som særlige *management skills* eller andre konkurrencefordele, som er bundet til et specifikt selskab. Tilstedeværelsen af den eksogene faktor indebærer, at selskaberne har aftagende skalaafkast i produktionsinput L og K . Det betyder, at selskaberne mødes med stigende enhedsomkostninger, når de øger deres produktion (aftagende skalaafkast). Derved er det ikke muligt for en enkelt selskabstype at udkonkurrere alle de øvrige og tiltrække hele arbejdsstyrken. Modelleringen med aftagende skalaafkast sikrer dermed, at de forskellige selskabstyper kan sameksistere i modellen. Dette kunne alternativt være opnået ved en modellering med heterogene goder og monopolistisk konkurrence.

Ud over at generere aftagende skalaafkast i arbejdskraft og kapital medfører modelleringen af den eksogene faktor, at der opstår overnormal profit i modellen, dvs. profit ud over normalforrentningen af egenkapitalen.

Modellen kalibreres således, at 50 pct. af selskabernes samlede skattepligtige overskud er udtryk for overnormal profit. Denne antagelse har en væsentlig betydning for modellens resultater, og indgår derfor i følsomhedsanalysen nedenfor. Den resterende andel af omsætningen bruges til at aflønne arbejdskraften og kapitalapparatet i forholdet 2:1. Dette forhold er standard i den videnskabelige litteratur, se fx Pedersen (2012). Det antages, at 62,1 pct. af den overnormale profit tilfalder den danske husholdning, mens resten tilfalder udenlandske ejere af danske selskaber.

Selskabernes optimeringsadfærd fører til, at arbejdskraften og kapitalapparatet aflønnes med deres respektive marginalprodukter. Dermed er timelønnen lig med den værdi, et selskab kan indtjene ved at lade en ansat arbejde en ekstra time. Kapitalens aflønning, den såkaldte *usercost for kapital*, er et udtryk for omkostningen forbundet med at anvende en kapitalenhed, og er givet ved

$$UCK = \delta + \psi + \tau \quad (2)$$

hvor δ er udtryk for værdiforringelsen af kapitalapparatet, og ψ er udtryk for finansieringsomkostningerne forbundet med anskaffelse af kapitalapparatet, eksklusiv skatter. Kapitalapparatet kan finansieres ved udstedelse af egenkapital eller optagelse af gæld. Finansieringsomkostningerne omfatter dermed aktionærernes krævede

investeringsafkast samt renteudgifter og øvrige omkostninger forbundet med gældsoptagelse. Det antages, at både afkastkravet og renten udgør 4,5 pct. Variablen τ er udtryk for den skattemæssige belastning af kapitalanvendelsen. Denne bestemmes af den formelle selskabsskattesats samt af reglerne for skattemæssige afskrivninger. Herudover er der summarisk taget hensyn til rentefradragsbegrænsningsreglerne.

Selskabernes gældskvotest bestemmes endogent i modellen. Dette gøres ved at antage, at selskaberne har tiltagende omkostninger, når deres gældskvotest overstiger et vist niveau. Selskabernes gældskvotest sættes i udgangspunktet til 30 pct. uanset selskabstype. Dette er et forholdsvist lavt niveau i forhold til, hvad der almindeligvis antages i andre modeller for den danske økonomi. Den valgte gældskvotest skal blandt andet ses i lyset af, at modellen ikke omfatter en finansiel sektor, hvorfor selskabernes konsoliderede egenkapital i dansk økonomi vil være større end egenkapitalen for ikke-finansielle selskaber, som er den eneste type af selskaber i modellen.

Det samlede kapitalapparat i økonomien antages at udgøre knap 4.000 mia. kr. Andelen af det samlede kapitalapparat, der er tilknyttet henholdsvis multinationale, ikke-markedshandlede og nationale markedshandlede selskaber antages at være henholdsvis 63 pct., 22 pct. og 15 pct. i udgangspunktet. Arbejdskraftanvendelsen i den private sektor antages i udgangspunktet at være 2,8 mia. timer per år og at være fordelt i samme forhold som kapitalen, da arbejdskraften modtager samme løn i alle selskaber.

Husholdningen

I SIA er husholdningen beskrevet ved en overlappende generationsmodel (OLG). Da SIA er en statisk model, betragtes dog alene OLG-modellens *steady state*. Det antages, at husholdningen består af et antal overlappende generationer, hvis adgang til arbejdsmarkedet er aldersbetinget. I den arbejdsdygtige alder udbyder generationerne homogen arbejdskraft til selskaberne til en timeløn, som er ens for alle generationer. Derefter går generationen på pension, indtil generationen til sidst går bort. Pensionsalderen og dødsalderen er fast, og hver generation kan derfor med sikkerhed planlægge hele deres livsforløb. Dermed dannes et motiv for generationerne til at spare op til alderdommen, og samlet set har modellen mulighed for at generere en realistisk opsparingsprofil for husholdningen.

Husholdningen antages at have nytte af forbrug og disnytte af arbejde. Nytten maksimeres under bibetingelse af at husholdningens budgetbetingelse er overholdt. Budgetbetingelsen består af indkomst fra lønindkomst, opsparingsafkast, afkast fra ejerskab af selskaberne i form af overnormal profit samt offentlige overførsler. Denne indtægt fordeles mellem opsparing, forbrug af ejerboliger og øvrigt forbrug.

Gennem husholdningens nyttemaksimerende adfærd bestemmes husholdningens valg af arbejdsudbud, forbrug, fordeling af forbruget mellem ejerboliger og øvrigt forbrug samt størrelsen af husholdningens opsparing. Desuden bestemmes hvor stor en andel af husholdningens ejerboliger, der finansieres ved optagelse af gæld.

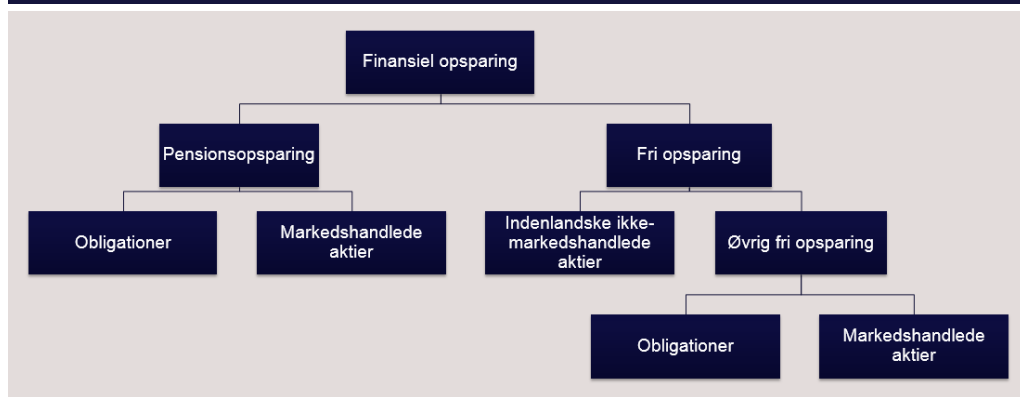
Husholdningens arbejdsudbud afhænger af lønnen efter skat, men er upåvirket af husholdningens samlede indkomstniveau. Således vil arbejdsudbudsvirkninger i modellen alene være udtryk for substitutionseffekten. Substitutionselasticiteten i arbejdsudbudsbeslutningen er antaget at være 0,1 i overensstemmelse med ministerielle regneregler. Lønnen beskattes med en marginalskat på 46,3 pct., men beskatningen korrigeres således, at den gennemsnitlige skattesats på lønindkomst er på 34,7 pct.

Husholdningen antages at bruge en fast andel af sin forbrugsudgift på forbrug af ejerbolig. Udgifterne til forbrug af ejerbolig omfatter omkostninger til finansiering af boligkøbet, værdiforringelse af boligen gennem slid, ejendomsværdiskat samt en implicit alternativomkostning svarende til det afkast, som friværdien ville have givet, hvis den alternativt var blevet investeret i finansielle aktiver.

Husholdningens opsparing afspejler en præference for at udjævne forbruget over husholdningens levetid. Opsparingsstørrelse afhænger derudover af husholdningens indkomst og reale opsparingsafkast efter skat. Husholdningens opsparing har i udgangspunktet en størrelse på ca. 5.800 mia. kr.

Fordelingen af husholdningens finansielle opsparing mellem forskellige aktiver fastlægges separat fra husholdningens øvrige beslutninger. Den finansielle opsparing fordeles via en nestet struktur, hvor husholdningen i hver forgrening bestemmer fordelingen mellem de to underliggende aktiver via et nyttemaksimeringsproblem, jf. figur 3A.2. Fordelingen af den finansielle opsparing på forskellige aktiver afhænger dels af aktivernes afkast efter skat, dels af en række præferenceparametre som sikrer, at porteføljen diversificeres, selvom aktiverne giver forskellige afkast efter skat.

Figur 3A.2. Husholdningens opsparingsportefølje



Kilde: Skatteministeriet.

Det antages, at husholdningen i relativt høj grad vil være villig til at substituere mellem markedshandlede aktier og obligationer, når det relative afkast efter skat på de to aktivtyper ændres. Omvendt antages det, at beslutningen om at investere i ikke-markedshandlede aktier i mindre grad afhænger af afkastet, ligesom valget mellem at placere opsparing i pensionsordninger og fri opsparing også kun i begrænset omfang bestemmes af forskelle i afkastet.

Den del af husholdningens opsparing, som placeres i ikke-markedshandlede aktier, bliver til egenkapital i de ikke-markedshandlede selskaber. Det betyder, at skatterne på opsparingsafkast påvirker de ikke-markedshandlede selskabers muligheder for egenkapitalfinansiering, idet de ikke-markedshandlede selskaber som nævnt ovenfor ikke har adgang til de internationale kapitalmarkeder.

Den offentlige sektor

Den offentlige sektor i modellen opkræver en række skatter og har udgifter til blandt andet aflønning af offentligt ansatte og til indkomstoverførsler. Modellens skattesatser fremgår af *tabel 3A.1*.

Tabel 3A.1. Skattesatser i SIA

Skat på:	Sats (pct.)	Type
Selskabers overskud	22,0	Formel sats
Aktieindkomst	39,1	Gennemsnitlig marginalskat
Positiv kapitalindkomst	39,5	Gennemsnitlig marginalskat
Negativ kapitalindkomst	31,1	Gennemsnitlig marginalskat
Pensionsopsparing	15,3	Formel sats
Lønindkomst	46,3	Gennemsnitlig marginalskat
Lønindkomst	34,7	Gennemsnitlig skat
Overførselsindkomst	38,7	Gennemsnitlig marginalskat
Overførselsindkomst	27,5	Gennemsnitlig skat
Ejendomsværdi	0,45	Formel sats
Ejerboligforbrug (moms)	25,0	Formel sats
Øvrigt forbrug (moms og punktafgifter)	32,45	Gennemsnitlig skat

Kilde: Skatteministeriet.

Den offentlige sektor afholder udgifter til aflønning af offentligt ansatte, indkomstoverførsler, rentebetalinger og offentligt varekøb. Udgifterne til løn og overførsler reguleres med lønudviklingen, men kalibreres til i udgangspunktet at udgøre henholdsvis ca. 350 mia. kr. og 390 mia. kr. Størrelsen af det offentlige varekøb kalibreres således, at der i udgangspunktet er balance på den offentlige saldo, men sættes herefter eksogent og ændrer sig derfor ikke ved modeleksperimenter. Husholdningen oplever ingen nyttevirkning af ændringer i det

offentlige forbrug. Modellen egner sig derfor ikke til at regne på effekterne af en ændring af de offentlige udgifter, herunder til at regne på effekterne af skattelettelser, som finansieres ved lavere offentligt forbrug.

Ved modeleksperimenter vil eventuelle over- eller underskud på det offentlige budget blive neutraliseret ved en såkaldt lump-sum skat (eller overførsel), som pålægges husholdningen. Størrelsen af den nødvendige lump-sum skat angives som eksperimentets finansieringsbehov (med negativt fortegn hvis der er tale om en lump-sum overførsel).

Provenuvirkning ved en nedsættelse af selskabsskatten

SIA beregner, at en nedsættelse af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point umiddelbart reducerer beskatningen af de danske selskaber med ca. 4,7 mia. kr. Samlet set medfører nedsættelsen af selskabsskatten et tilbageløb samt en adfærdsvirkning på de offentlige finanser på i alt 1,8 mia. kr., således at nedsættelsen af selskabsskatten har et endeligt finansieringsbehov på knap 2,9 mia. kr., *jf. tabel 3A.2*. Dette mindreprovenu forudsættes i modellen at blive finansieret ved en lump-sum skat på husholdningen.

Tabel 3A.2. Mindreprovenu ved en nedsættelse af selskabsskattesatsen med 2 pct.-point

Mia. kr. (2020-niveau)	
Umiddelbart mindreprovenu	4,7
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd ændringer	2,9

Anm.: Effekter ved en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point, finansieret med lump-sum skat på husholdningen.
Kilde: Skatteministeriet. Beregninger på baggrund af SIA.

Det bemærkes, at SIA ikke eksplicit opgør et særskilt tilbageløb, sådan som det normalt gøres på skatteområdet. Tilbageløbet i form af fx en ændring i provenuet fra aktieindkomsts-katten som følge af en ændring af selskabsskattesatsen er således en integreret del af husholdningens beslutningsproces og kan ikke betragtes isoleret fra de øvrige ændringer i husholdningens og selskabernes beslutninger.

Det kan desuden bemærkes, at det modelberegne- de finansieringsbehov ved en nedsættelse af selskabsskattesatsen til 20 pct. er lidt højere end de skøn, der foretages med Skatteministeriets sædvanlige regneprincipper, *jf. også afsnit 3.4*.

Det er ikke overraskende, at en ny generel ligevægtsmodel ikke beregner præcis det samme finansieringsbehov ved en ændring af selskabsskatten som der beregnes ved hjælp af andre redskaber. En generel ligevægtsmodel betragter alle økonomiens sektorer samtidig. Det giver mulighed for systematisk at betragte samspillet mellem sektorerne. Det betyder dog også, at der er væsentligt flere balancer, der skal gå op end ved partielle analyser. Dette øger kompleksiteten af beregningerne betragteligt, og ofte vil det ikke være muligt at få alle balancer til at stemme på samme tid.

Forbehold – modellens begrænsninger

Det er vigtigt at bemærke, at modellen udgør en stileret og forsimplet version af virkeligheden. Det er søgt at undgå unødigt kompleksitet ved at udelade detaljer, som er relativt uvæsentlige i forhold til de effekter, som modellen er udviklet til at betragte. Dette betyder i sagens natur, at modellen har visse begrænsninger.

Først og fremmest er modellen statisk, og dens resultater afspejler strukturelle ændringer i økonomien. Modellen er således langsigtet. Dette indebærer, at modellen eksempelvis ikke kan analysere konjunkturudsving eller tilpasningsdynamikker på kort eller mellemlangt sigt. Derudover kan modellen ikke beregne de fordelingsmæssige konsekvenser af en policy-ændring, da den kun indeholder én repræsentativ husholdning.

Nordsøens rolle i skattepolitikken behandles normalt særskilt, grundet dens størrelse og særregler forbundet herved, og er ikke inkluderet i modellen. Den finansielle sektor er heller ikke modelleret. Der er desuden ikke foretaget en modellering af beskatningen af personligt ejede virksomheder, herunder fx virksomhedsordningen. Ligeledes kan modellen ikke benyttes til at belyse konsekvenserne af hovedaktionærproblemet.

Modellen er kalibreret med 2016 som basisår, og alle værdier er fremskrevet til 2019-niveau. Værdien af en række variable fastlægges ikke, men indstiller sig automatisk på baggrund af modellens ligninger og en række andre værdier. Modellen har et begrænset antal frihedsgrader, og modsat fx en makroøkonometrisk model tillader modelstrukturen ikke, at man benytter sig af korrektionsled. Derfor er det ikke muligt at ramme et fuldkommen realistisk niveau for samtlige variabler i udgangspunktet.

I nogle tilfælde skyldes dette kalibreringsmæssige antagelser. Renten på obligationer og bankindsud forudsættes fx at udgøre 4,5 pct. i modellen, hvilket giver et niveau for positiv kapitalindkomst, som er væsentligt højere end den faktiske værdi. I andre tilfælde skyldes afvigelserne, at modellens opbygning ikke muliggør, at alle niveauer indtager deres faktiske værdi på samme tid, uanset hvordan modellen kalibreres. Det bemærkes i denne sammenhæng, at modellen primært vil blive benyttet til at betragte de marginale effekter ved ændringer i skattereglerne, og at udgangsniveauerne derfor er af sekundær betydning.

Modellen rammer i udgangspunktet realistiske niveauer for blandt andet BNP, lønniveau og provenu fra beskatning af selskaber, forbrug og lønindkomst. Til gengæld rammes blandt andet provenuerne fra beskatning af aktieindkomst og pensionsafkast med mindre nøjagtighed.

Adfærdsparametrene i SIA er i videst muligt omfang forsøgt kalibreret med afsæt i den økonomiske litteratur. I de tilfælde, hvor der ikke er fundet et solidt empirisk grundlag, er parameterværdierne fastsat skønmæssigt, med henblik på at give modellen adfærdsvirkninger, som vurderes at være plausible.

Den internationale overskudsflytnings følsomhed overfor ændringer i beskatningen på tværs af landegrænser er fx vanskelig at estimere. Dette skyldes, at overskudsflytning som regel foregår i det skjulte og ofte bevidst skjules for myndighederne. I modellen benyttes et estimat fra Huizinga og Laeven (2008), som også tidligere har været brugt af Skatteministeriet.

Opsparingsens følsomhed overfor ændringer i opsparingsens reale afkast efter skat er heller ikke empirisk velbelyst. I SIA skønnes, at en ændring i det reale afkast på 10 pct. efter skat vil føre til en ændring i husholdningens samlede finansielle opsparing på knap 250 mia. kr.

Graden af substitution mellem aktivtyper som følge af ændringer i de relative afkast er ligeledes ikke underbygget af empiriske studier. Det skønnes i SIA, at en reduktion af aktieindkomstskatten på 10 pct.-point vil føre til en ændring i husholdningernes frie aktieopsparing på omkring 100 mia. kr. Beholdningen af markedshandlede aktier og obligationer antages at være forholdsvis følsom overfor afkastet. Modsat antages pensionsopsparingen og beholdningen af ikke-markedshandlede aktier at være mindre følsom overfor afkastet.

Endelig er modellens estimat for, hvordan husholdningernes gældsstiftelse reagerer på økonomiske ændringer baseret på en omregning af to estimater i Gruber, Jensen og Kleven (2017) for følsomhederne af henholdsvis husholdningernes gæld og ejerboligværdi ift. renten på deres boliggyld efter skat. Estimatet er behæftet med betydelig usikkerhed.

Mange parameterværdiers størrelse har stor betydning for modellens niveauer og marginalegenskaber. Dette illustreres ved en følsomhedsanalyse i det følgende afsnit.

Følsomhedsanalyser

De beregnede effekter i SIA afhænger i høj grad af modellens kalibrering. I særdeleshed har størrelsen af overskudsflytningens følsomhed i forhold til skatterne, andelen af overnormal profit samt selskabernes initiale gældskvoter stor betydning for effekten af en ændring i selskabsskattesatsen. De følgende tre tabeller præsenterer derfor de modelberegnete effekter af en nedsættelse af selskabsskattesatsen fra 22 pct. til 20 pct. under forskellige forudsætninger om størrelsen af disse parametre og variable. Specifikt ses der på en ændring af hvert element med +/- 25 pct. i forhold til modellens standardkalibrering.

Det bemærkes, at sådanne ændringer i kalibreringen også vil ændre værdierne i modellens udgangspunkt. Blandt andet betyder ændringer i gældskvoterne eller graden af overnormal profit, at selskabsskatteprovenuet i udgangspunktet ændres markant. Derfor vil ændringer i disse elementer også medføre, at den umiddelbare provenuvirkning forbundet med en given satsændring i selskabsskatten vil ændres markant. De angivne ændringer er således ikke fuldkommen sammenlignelige.

Som det fremgår af tabel 3A.3, har følsomheden i overskudsflytningen væsentlig betydning for virkningen af selskabsskatten på både BNP og de offentlige finanser. Det skyldes, at en større følsomhed medfører en større ændring i overskudsflytningen, når selskabsskattesatsen ændres. Ved en større følsomhed vil de multinationale selskaber derfor reducere deres overskudsflytning til udlandet i højere grad ved en nedsættelse af selskabsskatten end ved modellens standardkalibrering. Den større reduktion af overskudsflytning har en positiv effekt på BNP, og medfører desuden et større skattepligtigt overskud for de multinationale selskaber, hvilket påvirker de offentlige finanser positivt.

Tabel 3A.3. Centrale økonomiske og provenue-mæssige effekter af en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point under forskellige værdier for overskudsflytningsfølsomheden

	Baseline niveau		
	1,0	1,3	1,6
Overskudsflytningens følsomhed	1,0	1,3	1,6
	<i>Ændring</i>		
NNI i den private sektor (mia. kr.)	0,9	1,4	1,9
BNP i den private sektor (mia. kr.)	8	10	12
Produktion i den private sektor (mia. kr.)	4,7	4,4	4,0
Beskæftigelse (fuldtidspersoner)	520	500	470
Timeløn (pct.-vis ændring)	0,3	0,2	0,2
Kapitalapparat (pct.-vis ændring)	0,9	0,9	0,9
Gæld i selskaberne (mia. kr.)	-11	-11	-11
Umiddelbart mindreprovenu (mia. kr.)	4,7	4,7	4,7
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærdsændringer	3,6	2,9	2,2

Anm.: Effekter ved en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point, finansieret med lump-sum skat på husholdningen. Den midterste kolonne i tabellen viser det centrale skøn, mens de øvrige kolonner angiver en ændring af overskudsflytningens følsomhed med +/- 25 pct.

Kilde: Skatteministeriet. Beregninger på baggrund af SIA.

Graden af overnormal profit har også stor betydning for virkningen af en nedsættelse af selskabsskatten på de offentlige finanser. En større grad af overnormal profit øger således det skattepligtige overskud i selskaberne i udgangspunktet og dermed også selskabsskatteprovenu. En given pct.-vis nedsættelse af selskabsskattesatsen vil derfor medføre et større mindreprovenu end ved modellens standardkalibrering.

Det bemærkes desuden, at den del af selskabsskatten, som pålægges overnormal profit, ikke har økonomiske forvriddningseffekter. En større grad af overnormal profit betyder derfor, at en relativt mindre andel af selskabsskatten har økonomiske forvriddningseffekter.

Tabel 3A.4. Centrale økonomiske og provenumæssige effekter af nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point med varierende andel af overnormal profit i kalibreringen

Graden af overnormal profit (pct.)	Baseline niveau		
	37,5	50,0	62,5
	<i>Ændring</i>		
NNI i den private sektor (mia. kr.)	2,0	1,4	0,5
BNP i den private sektor (mia. kr.)	10	10	10
Produktion i den private sektor (mia. kr.)	4,4	4,4	4,2
Beskæftigelse (fuldtidspersoner)	530	500	450
Timeløn (pct.-vis ændring)	0,3	0,2	0,2
Kapitalapparat (pct.-vis ændring)	0,9	0,9	0,9
Gæld i selskaberne (mia. kr.)	-11	-11	-11
Umiddelbart mindreprovenu (mia. kr.)	3,8	4,7	6,3
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærdsændringer	2,2	2,9	4,2

Anm.: Effekter ved en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point, finansieret med lump-sum skat på husholdningen. Den midterste kolonne i tabellen viser det centrale skøn, mens de øvrige kolonner angiver en ændring af graden af overnormal profit med +/- 25 pct.

Kilde: Skatteministeriet. Beregninger på baggrund af SIA.

Endelig har *selskabernes gældskvote* stor betydning for modellens resultater, jf. tabel 3A.5. En lavere gældskvote i udgangspunktet vil øge det skattepligtige overskud, fordi selskaberne vil have færre fradragsberettigede renteudgifter. En given satsændring i selskabsskatten vil derfor medføre en større umiddelbar provenuændring. Derudover betyder en højere gældskvote, at kapitalapparatet er mindre belastet af selskabsskatten i udgangspunktet. Dette skyldes, at gæld er skattemæssigt favoriseret over egenkapital. En lavere gældskvote i udgangspunktet betyder derfor, at en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct. point medfører en større *effektiv* nedsættelse af selskabsskatten end ved modellens standardkalibrering.

Tabel 3A.5. Centrale økonomiske og provenue-mæssige effekter af nedsættelse af selskabs-skatten med 2 pct.-point med varierende gældskvote i selskaberne i kalibreringen

Selskabernes gældskvote i baseline (pct.)	Baseline niveau		
	22,5	30,0	37,5
		<i>Ændring</i>	
NNI i den private sektor (mia. kr.)	1,4	1,4	1,4
BNP i den private sektor (mia. kr.)	11	10	9
Produktion i den private sektor (mia. kr.)	5,0	4,4	3,7
Beskæftigelse (fuldtidspersoner)	550	500	440
Timeløn (pct.-vis ændring)	0,3	0,2	0,2
Kapitalapparat (pct.-vis ændring)	1,0	0,9	0,8
Gæld i selskaberne (mia. kr.)	-12	-11	-10
Umiddelbart mindreprovenu (mia. kr.)	5,4	4,7	4,1
Mindreprovenu efter tilbageløb og adfærdsændringer	3,5	2,9	2,4

Anm.: Effekter ved en nedsættelse af selskabsskatten med 2 pct.-point, finansieret med lump-sum skat på husholdningen. Den midterste kolonne i tabellen viser det centrale skøn, mens de øvrige kolonner angiver en ændring af gældskvoten med +/- 25 pct.
Kilde: Skatteministeriet. Beregninger på baggrund af SIA.

Som det fremgår af følsomhedsanalysen, kan ændringer i enkelte parameterværdier have markant betydning for modellens beregninger af effekter på BNP, arbejdsudbud og mindreprovenu efter tilbageløb og adfærds-virkninger. De parameterværdier, der er valgt i standardkalibreringen af modellen, er fastsat ud fra det forelig-gende empiriske grundlag samt hensynet til, at modellens egenskaber skal være plausible. Modellen er som anført nyudviklet af Skatteministeriet, og yderligere anvendelse af modellen kan afdække behov for videreud-vikling.

Litteratur

Gruber, J., Jensen, A., & Kleven, H. (2017). *Do people respond to the mortgage interest deduction? Quasi-exper-imental evidence from Denmark* (No. w23600). National Bureau of Economic Research.

Huizinga, H., & Laeven, L. (2008). International profit shifting within multinationals: A multi-country perspective. *Journal of Public Economics*, 92(5-6), 1164-1182.

Pedersen, J. (2012). Fiscal policy in macroeconomic models. *Danmarks Nationalbank Monetary Review*, 3rd quarter, part, 2.

4. Grænsehandel

4.1 Indledning

Danskerne handler i andre lande – enten ved selv at tage varerne med hjem over grænsen eller ved at handle i udenlandske internetbutikker (e-grænsehandel). Handel på tværs af grænser giver danske forbrugere adgang til varer, som ikke er tilgængelige på det danske hjemmemarked, og som måske kan købes billigere i udlandet. Det giver danskerne bedre forbrugsmuligheder.

Afgifter kan have betydning for omfanget af grænsehandel. Grænsehandel er i sig selv ikke et samfundsøkonomisk problem. Men det kan blive en udfordring, hvis grænsehandlen udelukkende drives af forskelle i afgiftsniveauer. I det lys har afgifterne og priserne i udlandet en betydning, når konsekvenserne af danske afgiftsændringer skal vurderes. Grænsehandlen med nydelsesmidler – fx cigaretter, øl, vin, spiritus, chokolade og slik – omfatter varer, der typisk er afgiftsbelagte. Grænsehandlen med disse varer er derfor særlig interessant, fordi den påvirker afgiftsprovenuet i Danmark. Grænsehandlen med nydelsesmidler skønnes i 2018 at være omfrent uændret i forhold til 2017. Afgifternes påvirkning af grænsehandlen indebærer, at der er relativt høje selvfinansierungsgrader knyttet til mindre ændringer i afgifter på de grænsehandelsfølsomme varer, *jf. afsnit 4.2*.

En række af de danske afgifter er indført med henblik på at regulere borgernes adfærd. Det gælder ikke mindst afgifterne på cigaretter og tobak. Når tobaksafgifterne skal fastlægges, fx i forbindelse med en forhøjelse af afgifterne, er der dog en række hensyn, som bør indgå i overvejelserne. Udover befolkningens sundhed gælder det blandt andet hensynet til grænsehandel og statens provenu. I forbindelse med *Aftale om finansloven for 2020* er det besluttet at forhøje tobaksafgifterne, svarende til at gennemsnitsprisen for 20 stk. cigaretter stiger til 55 kr. i april 2020 og til 60 kr. i januar 2022. Hensigten bag afgiftsforhøjelsen er at begrænse rygning – særligt blandt børn og unge. Afgiftsforhøjelsen forventes at medføre et væsentligt merprovenu, der dog reduceres som følge af afledte forbrugs- og grænsehandelseffekter, *jf. afsnit 4.3*.

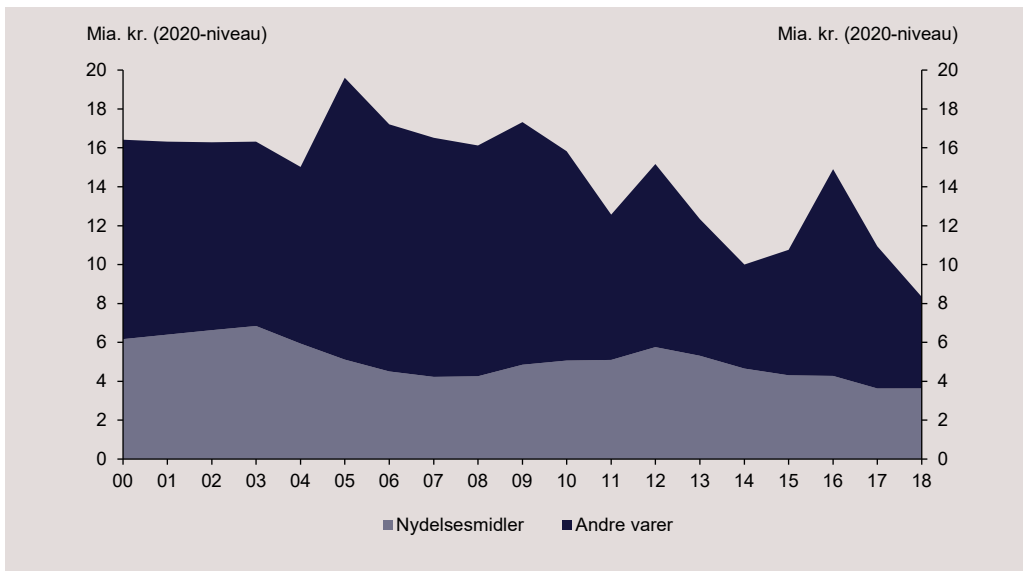
Danske forbrugere køber i stigende grad varer og ydelser i netbutikker i Danmark (e-handel) og i udlandet (e-grænsehandel). E-grænsehandel adskiller sig væsentligt fra den traditionelle, fysiske grænsehandel, hvor danskerne selv henter varerne i udlandet. Det er vigtigt at tilstræbe robuste regler for betaling af moms, når forbrugerne e-grænsehandler. I 2021 indføres en ny model for importmoms i EU, som indebærer, at de nationale fjernsalgsgrænser for betaling af moms *inden for* EU erstattes med en fælles lavere grænse, mens bagatelgrænsen for betaling af moms på småforsendelser fra lande *uden for* EU afskaffes. Begge ændringer indebærer, at der skal afregnes moms i Danmark i flere situationer end hidtil. Samtidig forbedres konkurrencesituationen for danske virksomheder. Reglerne betyder også, at der indføres skærpede regnskabsregler for salg via online-plattformer, hvilket forbedrer skattemyndighedernes kontrolmuligheder, *jf. afsnit 4.4*.

4.2 Traditionel grænsehandel

Danskernes traditionelle grænsehandel¹ skønnes samlet set at have udgjort godt 8 mia. kr. i 2018 (opgjort i 2020-niveau), jf. figur 4.1. Heraf bestod omtrent 45 pct. (svarende til 3½ mia. kr.) af handel med *nydelsesmidler* (fx øl, cigaretter samt chokolade og slik), mens de resterende 55 pct. (svarende til 4½ mia. kr.) bestod af handel med *andre varer* (fx tøj, madvarer og medicin mv.).

Set over en længere årrække har danskernes traditionelle grænsehandel udvist en faldende tendens, som både gælder for nydelsesmidler og andre varer. Gennemsnitligt udgjorde den skønnede årlige grænsehandel med nydelsesmidler 5½ mia. kr. i 00'erne, mens gennemsnittet for 2010'erne har været på godt 4½ mia. kr. og 3½ mia. kr. de seneste par år. På tilsvarende vis er den gennemsnitlige årlige grænsehandel med andre varer faldet fra ca. 11 mia. kr. i 00'erne til ca. 8 mia. kr. i 2010'erne. Den skønnede grænsehandel med andre varer kan i øvrigt svinge en del fra år til år.

Figur 4.1. Danskernes samlede traditionelle grænsehandel, 2000-2018



Anm.: Som følge af skift af dataleverandør fra Gallup til Epinion er tallene for 2016 og de efterfølgende år ikke direkte sammenlignelige med tidligere år. Grænsehandlen er opgjort i 2020-niveau med afsæt i udviklingen i BNP i løbende priser ifølge *Økonomisk Redegørelse*, august 2019.

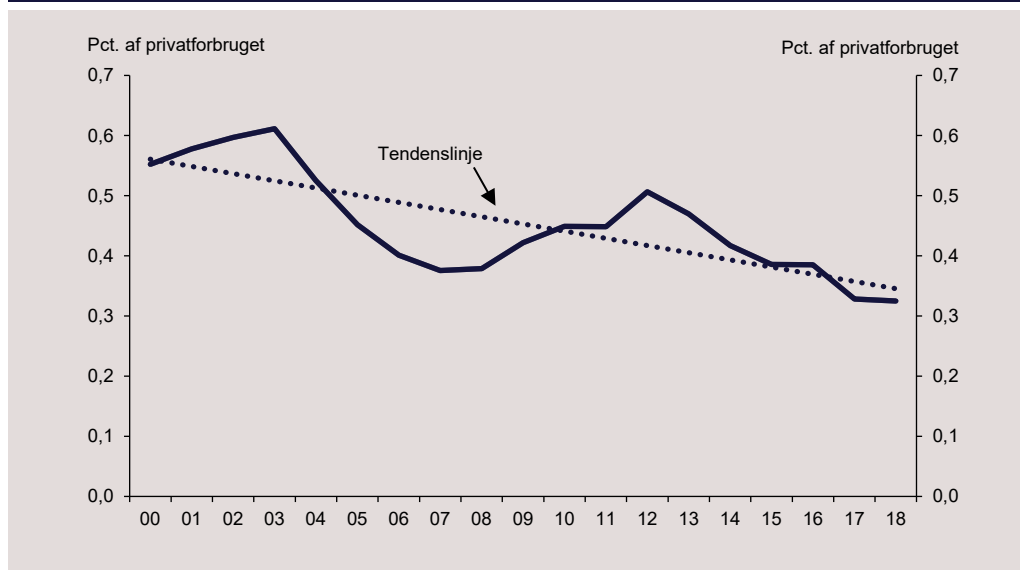
Kilde: Gallup, Epinion og egne beregninger.

¹ Den traditionelle grænsehandel er defineret som danske forbrugeres indkøb foretaget i udlandet med henblik på at bringe varer med hjem til Danmark. Det omfatter også køb foretaget på ferierejser, hvis det købte tages med hjem, men ikke forbrugt på selve rejsedestinationen (dvs. ikke turistudgifter). Køb af serviceydelser som fx tandlægebesøg og bilreparationer indregnes også i den samlede grænsehandel.

Den samlede grænsehandel på godt 8 mia. kr. i 2018 svarer til, at alle danskere i gennemsnit grænsehandlede for ca. 1.400 kr. Det er et fald på godt 600 kr. pr. person sammenlignet med de seneste fem års gennemsnit. Den samlede grænsehandel udgjorde dermed ca. 0,7 pct. af det samlede privatforbrug i 2018, hvilket svarer til en halvering sammenlignet med niveauet i 00'erne.

Set over de seneste 15-20 år er grænsehandlen med *nydelsesmidler* opgjort som andel af privatforbruget ligeledes omtrent halveret fra ca. 0,6 pct. i starten af 00'erne til omkring 0,3 pct. i 2018, jf. figur 4.2.

Figur 4.2. Danskernes grænsehandel med nydelsesmidler, 2000-2018



Anm.: Se anmærkning til figur 4.1.

Kilde: Gallup, Epinion og egne beregninger.

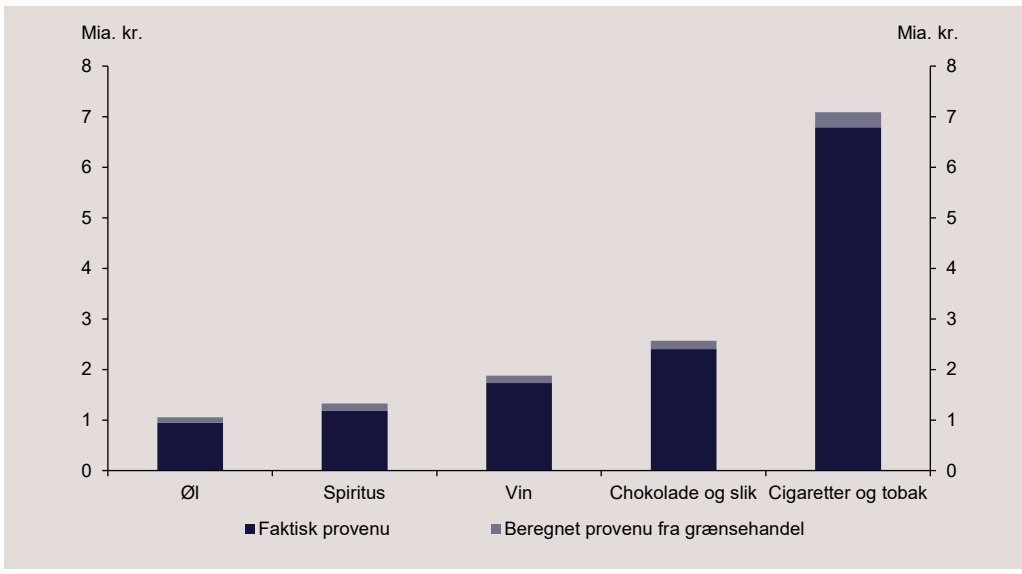
Grænsehandel med nydelsesmidler

De varer, der indgår under betegnelsen *nydelsesmidler*, er typisk pålagt afgifter med henblik på at begrænse forbruget af de pågældende produkter. Det skal blandt andet ses i lyset af, at fx forbrug af tobak og alkohol har negative helbredsreaktioner mv. Det samlede afgiftsprovenu knyttet til nydelsesmidler i Danmark udgjorde ca. 13 mia. kr. i 2018. Det svarer til godt 1¼ pct. af de samlede indtægter af skatter og afgifter.

Afgiftsprovenuet fra salget af nydelsesmidler i Danmark er i en vis udstrækning påvirket af omfanget af grænsehandlen, idet øget grænsehandel sker på bekostning af salg i Danmark og dermed reducerer afgiftsgrundlaget og statens indtægter. Hvis danskernes grænsehandel med nydelsesmidler i 2018 rent hypotetisk var ble-

vet brugt på de tilsvarende afgiftsbelagte varer i Danmark, ville afgiftsprovenuet herfra skønsmæssigt have udgjort knap 0,9 mia. kr. I så fald ville det samlede afgiftsprovenu knyttet til nydelsesmidler have udgjort ca. 14 mia. kr. Omtrent en tredjedel af de beregnede hypotetiske merindtægter ville kunne tilskrives cigaretter og tobak, mens de resterende to tredjedele ville være nogenlunde ligeligt fordelt på de øvrige varekategorier, jf. figur 4.3.

Figur 4.3. Faktiske indtægter fra afgifter på nydelsesmidler og beregnede hypotetiske merindtægter fra grænsehandel, 2018

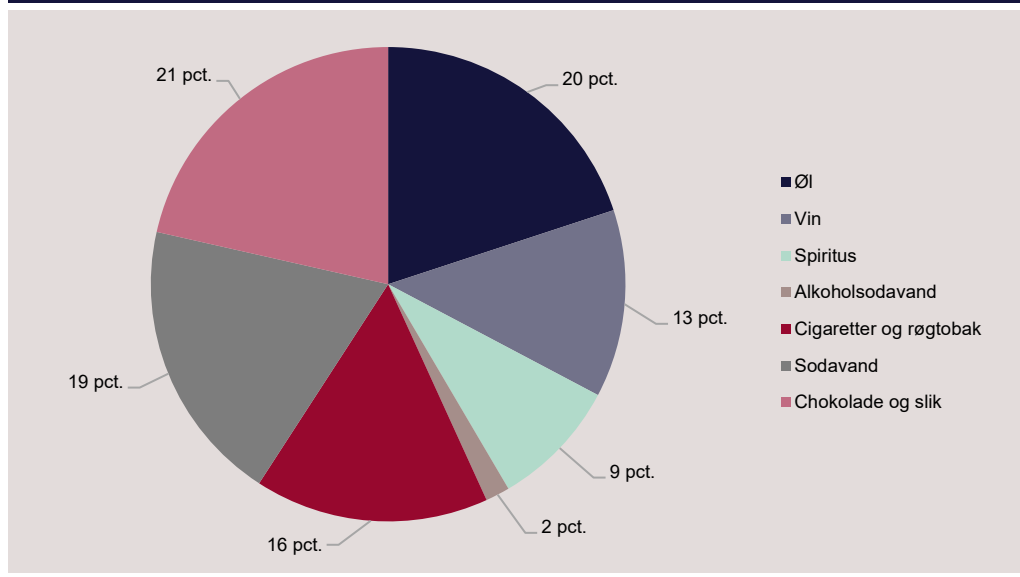


Anm.: Det beregnede provenu fra grænsehandlen er opgjort ekskl. moms. For vin er provenuet opgjort inkl. grænsehandlen med alkoholsodavand og cider.

Kilde: Danmarks Statistik og egne beregninger.

Samtidig skønnes grænsehandlen med nydelsesmidler at være ganske følsom over for forskelle i afgifts- og prisniveauet mellem Danmark og de omkringliggende lande. Derfor er det vigtigt at følge udviklingen i grænsehandlen med nydelsesmidler.

Grænsehandlen med nydelsesmidler udgjorde som nævnt ca. 3½ mia. kr. i 2018 (opgjort i 2020-niveau). Det er ligesom i 2017 de tre varekategorier *chokolade og slik* samt *øl og sodavand*, som står for de største andele af værdien af grænsehandlen med nydelsesmidler i 2018, jf. figur 4.4.

Figur 4.4. Fordelingen af grænsehandlen med nydelsesmidler på ca. 3½ mia. kr. i 2018

Kilde: Egne beregninger.

Den faldende tendens i grænsehandlen med nydelsesmidler synes at være bremset lidt op i 2018, idet værdien af grænsehandlen er nogenlunde uændret sammenlignet med 2017. Den stort set uændrede værdi af grænsehandlen med nydelsesmidler dækker dog over en noget forskelligartet udvikling for de enkelte varekategorier, jf. tabel 4.1. Det mest markante fald vedrører værdien af grænsehandlen med alkoholsodavand, som omtrent er halveret. Værdien af grænsehandlen med spiritus er også faldet en del, mens værdien af grænsehandlen med sodavand, slik og chokolade er steget.

Det store fald i grænsehandlen med alkoholsodavand og cider i 2018 skal ses i lyset af, at den såkaldte tillægsafgift på alkoholsodavand blev afskaffet med virkning fra den 1. januar 2018, hvilket var et element i *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017). Tillægsafgiften var en ekstra afgift, som blev lagt oven i henholdsvis øl-, vin- eller spiritusafgiften på alkoholsodavand og cider². Afskaffelsen af tillægsafgiften har fx betydet, at den samlede afgift på cider er mere end halveret fra 2017 til 2018.

² Tillægsafgiften på alkoholsodavand blev indført i medfør af *Aftale om finansloven for 2005* (november 2004). Cider blev inkluderet i afgiftsgrundlaget i 2010.

Tabel 4.1. Grænsehandlen med nydelsesmidler fordelt på varekategorier, 2011-2018

Mio. kr. (2020-niveau)	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	Ændring 17-18
Øl	1.260	1.440	1.145	1.025	795	845	725	725	-
Vin	610	755	620	505	600	575	480	465	-15
Spiritus	465	490	470	405	320	430	360	320	-40
Alkoholsodavand og cider	135	150	140	85	110	125	130	60	-70
Cigaretter	770	815	865	615	510	405	355	350	-5
Røgtobak	205	240	245	295	315	235	220	230	10
Sodavand	1.070	1.190	1.070	1.020	835	800	645	705	60
Chokolade og slik	580	685	755	715	825	870	720	780	60
Nydelsesmidler i alt	5.095	5.765	5.310	4.665	4.310	4.285	3.635	3.635	-

Anm.: Se anmærkning til figur 4.1. Tal er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. I *appendiks 4A* er vist udviklingen i grænsehandlen opgjort på mængder.

Kilde: Gallup, Epinion og egne beregninger.

Set over hele perioden 2011-2018 er værdien af grænsehandlen faldet for alle varekategorier på nær røgtobak, chokolade og slik³. Grænsehandlen med chokolade og slik steg forholdsvis meget i en årrække frem til 2016. Det hænger formentlig sammen med de markante afgiftsforhøjelser i forbindelse med finansloven for 2012 og den efterfølgende indeksering af chokolade- og sukkervareafgifterne⁴. Denne udvikling blev tilsyneladende brudt i 2017, hvor der var et fald i grænsehandlen med chokolade og slik, der dog er efterfulgt af en stigning i 2018.

Der er generelt ikke nogen enkel forklaring på tendensen til faldende grænsehandel med nydelsesmidler i perioden 2015 til 2018. Siden 2015 er der således – med undtagelse af afskaffelsen af tillægsafgiften på alkohol-sodavand pr. 1. januar 2018 – ikke gennemført diskretionære afgiftslettelser på de grænsehandelsfølsomme varer i Danmark, som kan forklare faldet i grænsehandlen med nydelsesmidler i perioden.

Der gælder dog, at realværdien af de afgifter, der er fastsat i kroner og øre – og som ikke har været omfattet af indekseringen – er faldet i takt med prisudviklingen. Det har isoleret set gjort det relativt billigere at købe disse varer i Danmark. En del af den manglende prisindeksering afspejler blandt andet, at det i forbindelse med *Aftale om Vækstplan DK* (april 2013) og *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017) blev aftalt at annullere en række planlagte indekseringer af fx ølafgiften samt chokolade- og sukkervareafgifterne. Med *Aftale om Vækstplan DK* blev ølafgiften herudover nedsat med 15 pct., mens sodavandsafgiften blev afskaffet, jf. tabel 4.2.

³ Denne tendens skal dog ses med forbehold for databrudet i 2016, der dog umiddelbart ser ud til at have begrænset betydning for opgørelsen af grænsehandlen med nydelsesmidler.

⁴ Som en del af *Aftale om skattereform* (juni 2012) blev en række afgifter – heriblandt chokolade- og sukkervareafgifterne – indekseret med den forventede årlige prisudvikling frem til 2020. Den årlige indeksering på 1,8 pct. blev aftalt implementeret ved en række diskretionære afgiftsforhøjelser i 2013, 2015 og 2018. Den planlagte afgiftsforhøjelse i 2018 er efterfølgende blevet annulleret, som en del af *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017).

Som en del af *Aftale om finanslov for 2019* (november 2018) blev ølafgiften nedsat med 13 pct. pr. 1. april 2019, mens vinafgiften blev reduceret med 3 pct. Disse afgiftsned sættelser forventes isoleret set at bidrage til mindre grænsehandel med øl og vin i 2019. Samtidig blev emballageafgiften på øl og sodavand (pantbelagt emballage) afskaffet pr. 1. juli 2019, hvilket ligeledes forventes at reducere grænsehandlen med disse varer.

Tabel 4.2. Nominelle afgiftssatser på nydelsesmidler, 2012-2020

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Øl, kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol ^{1, 3)}	63,6	65,9	56,0	56,0	56,0	56,0	56,0	48,7	48,7
Vin, kr. pr. liter (6-15 pct. alkohol) ^{2, 3)}	10,6	11,0	11,0	11,6	11,6	11,6	11,6	11,3	11,3
Spiritus, kr. pr. liter 100 pct. ren alkohol ²⁾	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0	150,0
Alkoholsodavand (cider), kr. pr. liter ⁴⁾	11,4	11,8	11,8	12,5	12,5	12,5	5,3	5,2	5,2
Cigaretter, kr. pr. 20 stk. ⁵⁾	23,2	23,7	24,1	24,1	24,1	24,0	24,1	24,1	35,3
Tobak (finskåret), kr. pr. kg ⁶⁾	772,5	772,5	788,5	788,5	788,5	788,5	788,5	788,5	1.350,9
Sodavand, kr. pr. liter ^{1,7)}	1,6	0,8	-	-	-	-	-	-	-
Chokolade og slik, kr. pr. kg ⁷⁾	23,8	24,6	24,6	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0	26,0

Anm.: Der er afrundet til én decimal.

1) Afgifterne på øl og sodavand blev forhøjet i januar 2013 som en del af indekseringen. Pr. 1. juli 2013 blev sodavandsafgiften halveret og ølafgiften nedsat med 15 pct. I tabellen fremgår de satser, som trådte i kraft 1. juli 2013. Sodavandsafgiften blev afskaffet pr. 1. januar 2014. Der er også emballageafgift på øl. Afgiftssatsen afhænger af volumen, men gennemsnitssatsen er 32 øre pr. liter.

Denne sats har ikke været ændret siden 2011. I forbindelse med *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* blev det besluttet at afskaffe emballageafgiften på øl og sodavand (pantbelagt emballage) fra den 1. juli 2019.

2) Der er også emballageafgift på vin og spiritus. Afgiftssatsen afhænger af volumen, men gennemsnitssatsen er 107 øre pr. liter for glas, metal og plast mv. Denne sats har ikke været ændret siden 2011.

3) Afgifterne på øl og vin blev nedsat pr. 1. april 2019. I tabellen fremgår afgifterne, som trådte i kraft pr. 1. april 2019.

4) Afgiften på alkoholsodavand var frem til 1. januar 2018 sammensat af afgiften på henholdsvis øl, vin eller spiritus samt en tillægsafgift. Der er her taget udgangspunkt i den samlede afgift på vinbaseret alkoholsodavand (cider). Tillægsafgiften på alkoholsodavand blev afskaffet pr. 1. januar 2018.

5) Afgiften på cigaretter består både af en stykafgift og en værdiafgift i pct. af detailprisen. I tabellen fremgår den samlede cigaretafgift baseret på gennemsnitsprisen det pågældende år. Tallet i 2019 og 2020 er baseret på 2018-priser. Tallet i 2020 er desuden baseret på den forventede afgiftsforhøjelse pr. 1. april 2020 som følge af finanslovsaftalen for 2020.

6) Afgifterne på cigaretter og tobak blev ændret i april 2012. I tabellen fremgår afgiften på finskåret røgtobak, som trådte i kraft pr. 1. april 2012. Tallet i 2020 er desuden baseret på den forventede afgiftsforhøjelse pr. 1. april 2020 som følge af finanslovsaftalen for 2020.

7) Afgifterne på sodavand og på chokolade og slik er differentierede, så der er en lavere sats for sukkerfri produkter. Der er her taget udgangspunkt i den høje sats for sukkerholdige produkter.

Kilde: Skatteministeriet.

Den faldende tendens i grænsehandlen med nydelsesmidler kan også være forårsaget af, at priser og/eller afgifter er steget i udlandet, og at den økonomiske fordel ved grænsehandel på den måde er blevet mindre. Det gælder fx for cigaretter, hvor afgifterne og dermed priserne særligt i de østeuropæiske lande er steget de senere år, fordi alle medlemslande har skullet leve op til EU's minimumssatser for afgifter på tobaksområdet. Herudover kan der også være andre årsager til ændringer i grænsehandlen end afgifts- og prisforskelle, herunder fx nye rejsemønstre mv.

Udover forskelle i afgiftsniveauerne, så vil forskelle i momsatserne på nydelsesmidler også have betydning for danskernes grænsehandel. For alkoholiske drikkevarer – dvs. øl, vin og spiritus – er afgifterne (inkl. moms) i

Danmark højere end i Tyskland, men mærkbart lavere end i de nordiske lande, *jf. tabel 4.3*. For cigaretter er afgifterne (inkl. moms) nogenlunde på samme niveau i Danmark, Tyskland og Sverige, mens de er højere i Norge. Den danske afgift på chokolade og slik er endvidere noget højere end i Norge, som er det eneste andet land med afgift på chokolade og slik.

Tabel 4.3. Moms- og afgiftssatser på nydelsesmidler i nogle nabolande i 2018

	Danmark	Tyskland	Sverige	Norge
<i>Varegrupper</i>				
		<i>DKK (inkl. moms)</i>		
Cigaretter (20 stk., afgift af gns. detailpris)	32,2	29,9	33,2	57,0
Øl (33 cl, 4,6 pct. alkohol)	1,1	0,3	3,0	7,1
Vin (75 cl, 6-15 pct. alkohol)	10,9	...	19,0	43,2 ¹⁾
Spiritus (70 cl, 40 pct. alkohol)	52,5	32,3	140,1	206,1
Chokolade og slik (100 g)	3,2	1,9 ²⁾
<i>Momssatser</i>			<i>Pct.</i>	
Normalsats	25	19	25	25
Nedsat sats	...	7	12	15

Anm.: Der er afrundet til én decimal. Afgiftssatserne er opgjort inkl. moms.

1) Beregnet ved et alkoholindhold på 12 pct.

2) Afgiften på chokolade og slik i Norge er angivet for 2019, hvor afgiften er tilbagerullet til niveauet før den ekstraordinære afgiftsstigning på 83 pct. i 2018. Afgiften var 3,3 kr. pr. 100 g i 2018.

Kilde: EU-Kommissionen, Finansdepartementet i Norge og egne beregninger.

Som en del af *Aftale om finanslov for 2020* er det aftalt at forhøje tobaksafgifterne i 2020 og 2022 med henblik på at begrænse rygning – særligt blandt børn og unge. Afgiftsforhøjelsen svarer til, at gennemsnitsprisen på cigaretter samlet stiger med 19 kr. pr. 20 stk. cigaretter. Det forventes at medføre en stigning i danskernes grænsehandel med tobaksprodukter, *jf. afsnit 4.3*. Samlet set skønnes tobaksforbruget dog at falde, hvilket vil have positive sundhedsmæssige konsekvenser.

De afledte provenuvirkninger for de offentlige finanser ved afgiftsændringer afhænger dels af det såkaldte automatiske tilbageløb, dels af de afledte adfærdsvirkninger, som omfatter ændringer i såvel arbejdsudbuddet som i forbrugssammensætningen samt – når der er tale om grænsehandelsfølsomme varer – også i omfanget af grænsehandlen.

Det skønnede automatiske tilbageløb fra afgiftsændringer er nedjusteret som følge af nedsættelsen af den forudsatte tilbageløbsfaktor for afgifter fra 23 til 21 pct., *jf. afsnit 2.5*. Nedsættelsen af tilbageløbsfaktoren indebærer isoleret set også en mekanisk reduktion af de beregnede selvfinansieringsgrader, der angiver, hvor stor en del af det umiddelbare mindreprovenu efter automatisk tilbageløb, der "kommer tilbage til statskassen" som følge af ændret adfærd. Det betyder, at selvfinansieringsgraderne ved (begrænsede) ændringer af afgifterne på grænsehandelsfølsomme varer er nedjusteret lidt i forhold til *kapitel 5 i Skatteøkonomisk Redegørelse*

2018. De lidt lavere selvfinansieringsgrader, som fremgår af tabel 4B.1 i appendiks 4B, afspejler (udover nedsættelsen af tilbageløbsfaktoren) blandt andet også, at afgiften for øl og vin blev nedsat i forbindelse med finanslovsaftalen for 2019.

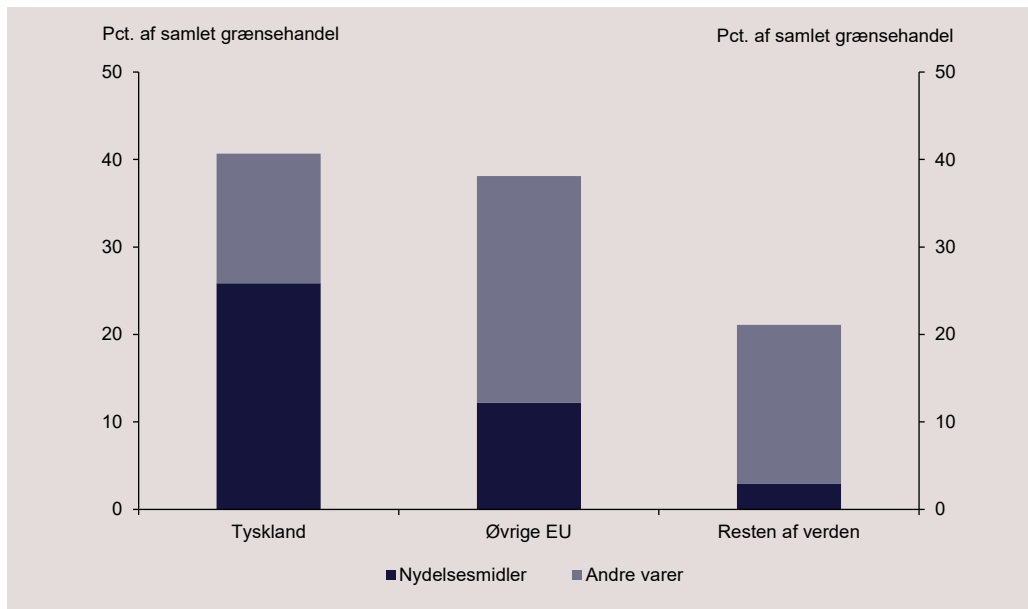
Danskerne grænsehandler mest i Tyskland

Hovedparten af danskernes traditionelle grænsehandel finder sted i Tyskland. I 2018 udgjorde grænsehandlen fra Tyskland således godt 40 pct. af den samlede traditionelle grænsehandel, hvilket er lidt mere end grænsehandlen i de øvrige EU-lande tilsammen og mere end dobbelt så meget som grænsehandlen i resten af verden, jf. figur 4.5.

Der er stor forskel på, hvilke varer der grænsehandles i de forskellige lande. I 2018 var ca. 65 pct. af grænsehandlen i Tyskland med nydelsesmidler i form af fx øl, vin, sodavand og slik.

Grænsehandlen afhænger generelt ikke kun af moms- og afgiftsforskelle, men er blandt andet også et udtryk for, at landene har forskellige varesortimenter, og at visse varer generelt kan købes billigere i udlandet, dvs. også i fravær af afgiftsforskelle. Det kan afspejle lavere avancer og omkostningsniveau end i Danmark.

Figur 4.5. Danskernes traditionelle grænsehandel i 2018



Anm.: Kategorien "Resten af verden" indeholder også grænsehandlen fra de lande, hvor landet ikke er angivet eller ikke kendes mv.
Kilde: Epinion.

4.3 Tobaksafgifter

En række af de danske afgifter er indført med henblik på at regulere borgernes adfærd, mens andre afgifter primært er indført ud fra fiskale og fordelingsmæssige hensyn. Afgifter på miljø-, klima- eller sundhedsskadelige varer – herunder ikke mindst afgifterne på cigaretter mv. – anvendes i høj grad som et instrument til at regulere borgernes adfærd.

Når tobaksafgifterne skal fastlægges, fx i forbindelse med en forhøjelse af afgifterne, er der en række hensyn, som bør indgå i overvejelserne. Det gælder især følgende *tre* hensyn, som nogle gange kan være modsatrettede:

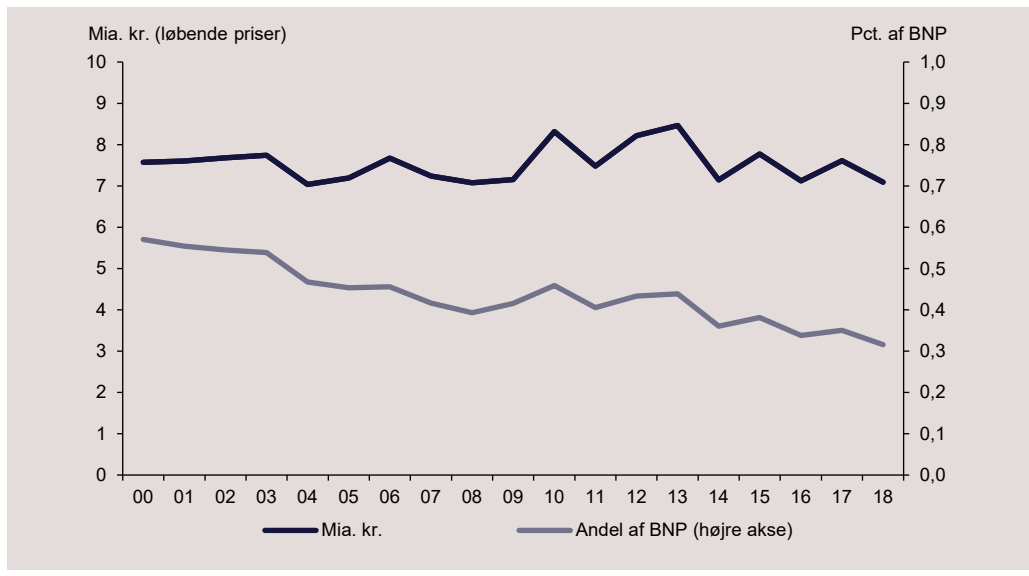
- Grænsehandel med cigaretter og tobak
- Statens provenu
- Befolkningens sundhed

Grænsehandel er ikke i sig selv et samfundsøkonomisk problem, men det kan blive en udfordring, hvis grænsehandlen udelukkende drives af forskelle i afgiftsniveauer. Rygerne opnår en besparelse ved at omlægge noget af forbruget til grænsehandel for at undgå en afgiftsstigning, men omvendt har de øgede omkostninger ved at grænsehandle og får et lavere forbrug, end hvad der var muligt før en eventuel afgiftsforhøjelse. Staten får umiddelbart et større provenu, når tobaksafgifterne forhøjes. Men jo større adfærdsvirkningerne er (i form af lavere forbrug og øget grænsehandel), desto større et afledt mindreprovnu vil der opstå som følge heraf. Meget store forhøjelser af tobaksafgifterne kan i sidste ende føre til, at den samlede provenuvirkning bliver negativ – det vil sige at staten kan miste indtægter ved at hæve tobaksafgifterne.

Det er dog ikke ensbetydende med, at der ikke kan være en samfundsøkonomisk gevinst forbundet med store forhøjelser af tobaksafgifterne. Hvis de samfundsøkonomiske omkostninger forbundet med afgiftsforhøjelsen i form af negative forbrugs- og grænsehandelsforvridninger opvejes af afledte positive effekter via sparede sundhedskostninger som følge af et lavere tobaksforbrug, kan en markant forhøjelse af tobaksafgifterne samlet set medføre en samfundsøkonomisk gevinst.

Udviklingen i indtægter fra tobaksafgifter

Statens indtægter fra tobaksafgifter udgjorde ca. 7 mia. kr. i 2018. Siden årtusindskiftet har indtægterne opgjort i løbende priser været ret stabile og svinget mellem ca. 7 og 8 mia. kr. I takt med den økonomiske velstandsfremgang har indtægterne fra tobaksafgifterne imidlertid udgjort en faldende andel af BNP, *jf. figur 4.6.*

Figur 4.6. Udviklingen i tobaksafgiftsprovenuet, 2000-2018

Kilde: Danmarks Statistik (nationalregnskabstal).

Cigaretter udgør langt størstedelen af tobaksforbruget i Danmark, mens fin- og groftskåret røgtobak, cigarer, cerutter og cigarillos kun udgør en meget begrænset del. Det afspejler sig også i sammensætningen af statens samlede indtægter fra tobaksafgifter, idet provenuet fra cigaretafgiften udgjorde 94 pct. af indtægterne i 2018, *jf. tabel 4.4*. I det lys er der i det følgende primært fokus på cigaretter⁵.

Afgiften på cigaretter skal ifølge EU's tobaksbeskatningsdirektiv⁶ bestå både af en stykafgift og en værdiafgift. I Danmark er der siden 2012 blevet lagt maksimal vægt på stykafgiften, der udgjorde 118,25 øre pr. cigaret i 2018, mens værdiafgiften var på 1 pct. af detailprisen, *jf. tabel 4.4*.

⁵ I forbindelse med beregninger af cigaretafgiftsændringer forudsættes det, at afgifterne på røgtobak ændres tilsvarende, så der ikke opstår et incitament til at skifte fra en type tobak til en anden.

⁶ Rådets direktiv 2011/64/EU.

Tabel 4.4. Afgiftssatser og -provenu i 2018

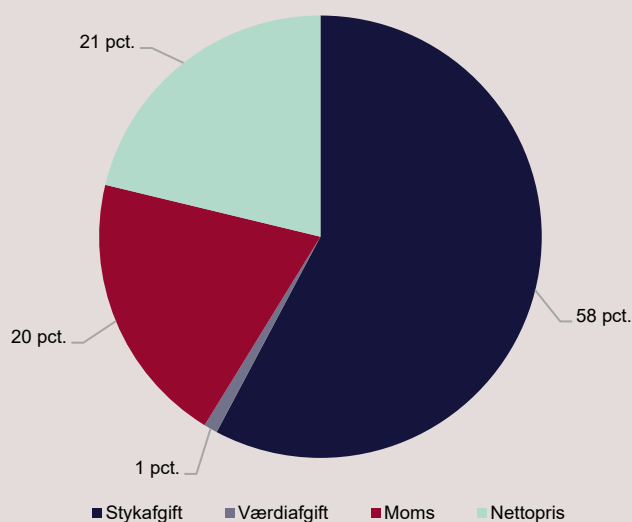
	Stykafgift	Værdiafgift	Minimumsafgift	Provenu ¹⁾	
				Mio. kr.	Pct. af samlet
Cigaretter	118,25 øre pr. stk.	Pct. af detailpris 1	Øre pr. stk. inkl. moms -	6.674	94
Finskåret røgtobak	788,50 kr. pr. kg	-	-	257	3
Groftskåret røgtobak	738,50 kr. pr. kg	-	-	110	2
Cigarer mv. ²⁾	51,8 øre pr. stk.	10	132,6	48	1
I alt				7.088	100

1) Afgiftsprovenu på statsregnskabet i 2018 fordelt på baggrund af PAS-regnskabet i 2018.

2) Styk- og minimumsafgiften på cigarer, cerutter og cigarillos mv. indekseres frem til 2020.

Kilde: Skatteministeriets Satser og beløbsgrænser, statsregnskabet og punktafgiftsstatistikken (PAS) for 2018.

Den samlede afgift udgør knap 60 pct. af gennemsnitsprisen på en pakke cigaretter med 20 stk., hvoraf værdiafgiften kun udgør en meget lille andel. Inklusive moms udgør statens indtægter næsten 80 pct. af detailprisen på en pakke cigaretter, jf. figur 4.7.

Figur 4.7. Elementer i prisen på en pakke cigaretter med 20 stk. (til gennemsnitspris) i 2018


Kilde: Egne beregninger på baggrund af oplysninger fra Skattestyrelsen på vegne af producenter og importører.

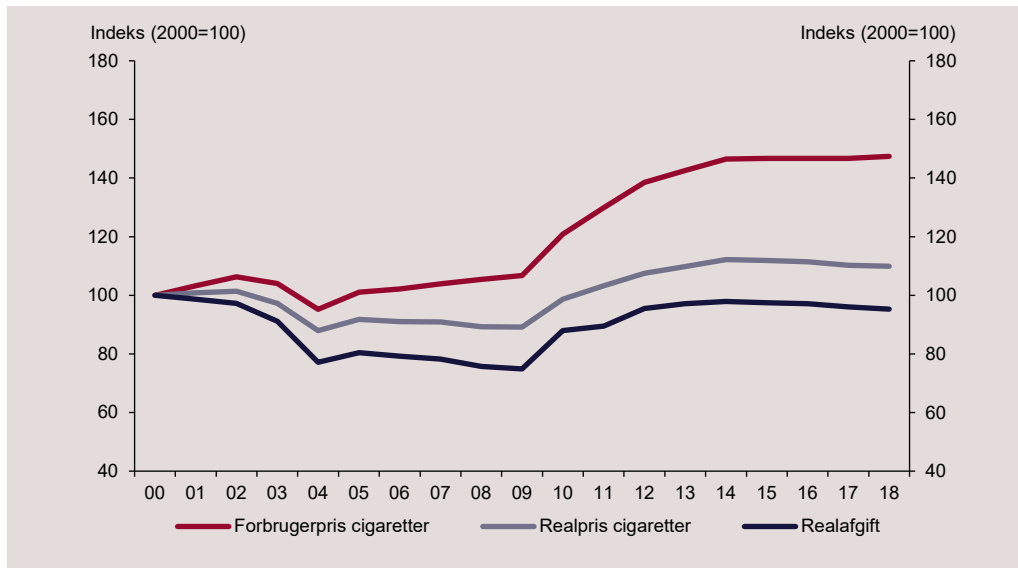
Udvikling i priser og afgifter på cigaretter i de senere år

I 2018 kostede en pakke med 20 stk. cigaretter i Danmark i gennemsnit knap 41 kr. Den mest efterspurgte pris-klasse var cigaretter til 44,50 kr. pr. pakke, som blandt andet omfatter Prince og Marlboro, mens de billigste ci-garetter typisk kostede 36 kr. pr. pakke. Siden 2013 har den årlige gennemsnitspris ligget mellem 40 og 41 kr.

Prisen på cigaretter er steget med knap 50 pct. i perioden 2000-2018, jf. figur 4.8. Korrigeret for den generelle forbrugerprisudvikling er stigningen i realprisen på cigaretter dog begrænset til ca. 10 pct. Realafgiften på ci-garetter – dvs. den nominelle afgift korrigeret for den generelle forbrugerprisudvikling – har i de seneste år ligget på næsten samme niveau som i starten af 00'erne.

Afgiften på cigaretter, herunder den nominelle stykafgift, har været uændret siden 2014, hvilket har bidraget til et beskedent fald i realværdien af afgiften og prisen. Ved et uændret afgiftsniveau forstærkes denne udvikling af, at kun en meget lille del af afgiften er værdibaseret.

Figur 4.8. Udvikling i priser og afgifter på cigaretter, 2000-2018



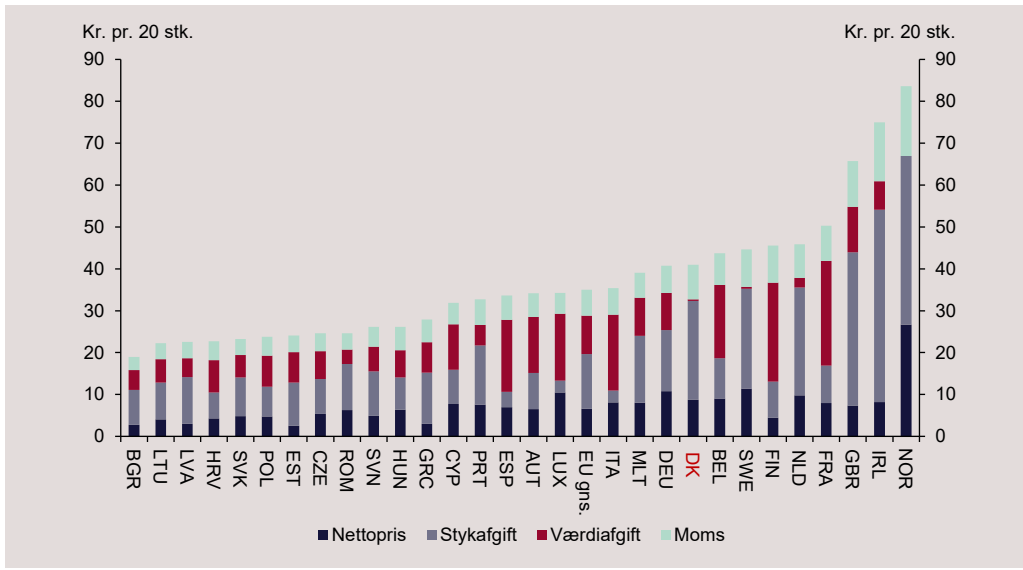
Anm.: Indeks for realpris og realafgift er opgjort som forbrugerprisen på cigaretter og den nominelle afgift på cigaretter korrigeret for den generelle forbrugerprisudvikling. Cigarettafgiften blev sat ned i oktober 2003. Efterfølgende har afgiftsforhøjelser ad flere omgange i starten af 2010'erne medvirket til en stigende realafgift. Siden 2014 har cigarettafgiften været uændret.

Kilde: Danmarks Statistik og egne beregninger.

Danskerne har forholdsvis gode muligheder for grænsehandel med eksempelvis cigaretter, idet EU-reglerne tilsiger, at man kan tage op til 800 stk. med hjem fra et andet EU-land. Derfor har de danske tobaksafgifter sammenholdt med afgiftsniveauet i de andre EU-lande stor betydning for størrelsen af grænsehandlen med ci-ga-

retter mv. Den gennemsnitlige pris på cigaretter i EU var på ca. 35 kr. i 2018 for en pakke med 20 stk., mens prisen som nævnt var knap 41 kr. i Danmark, jf. figur 4.9. Gennemsnitsprisen på cigaretter i Danmark ligger dermed næsten 6 kr. over gennemsnittet i EU. Der er dog væsentlige forskelle mellem cigaretpriserne i de forskellige EU-lande. Priserne er generelt forholdsvis lave i de syd- og østeuropæiske lande, hvor gennemsnitsprisen i 2018 udgjorde ca. 27 kr. for en pakke med 20 stk. I de nord- og vesteuropæiske lande var gennemsnitsprisen til sammenligning ca. 47 kr. – eller omtrent 6 kr. højere end i Danmark.

Figur 4.9. Priser på cigaretter i EU og Norge opdelt på nettopris og afgifter, 2018



Anm.: Prisen på cigaretter svarer for alle EU-lande ekskl. Danmark til gennemsnitsprisen ifølge Excise Duty Tables July 2018, For Norge fremgår prisen på den mest efterspurgte priskategori i januar 2018 ifølge KPMG, og for Danmark gennemsnitsprisen i 2018 ifølge Skattestyrelsen (SKTST).

Kilde: Egne beregninger på baggrund af Skattestyrelsen, EU-Kommissionens Excise Duty Tables July 2018, KPMG Project Sun 2018 og Danmarks Statistik.

Forhøjelsen af tobaksafgifterne, som er en del af *Aftale om finanslov for 2020*, forventes at medføre, at gennemsnitsprisen på cigaretter i 2022 stiger til 60 kr. pr. 20 stk., hvilket sammenlignet med 2018 vil bringe prisen i Danmark op blandt de højeste i EU.

Afgiftsstruktur

Selvom afgiften på cigaretter er harmoniseret i EU, og der blandt andet er fastsat minimumsafgifter på cigaretter og tobak, så er der meget store forskelle på afgifts- og prisniveauerne i de enkelte lande. Det skyldes blandt andet, at de enkelte EU-lande har ret forskellige afgiftsstrukturer. Flere højafgiftslande – heriblandt fx Sverige, Norge, Nederlandene og Irland – lægger ligesom Danmark størst vægt på stykafgiften og mindre vægt på værdiafgiften, jf. figur 4.9 ovenfor.

Det må i et vist omfang forventes, at lande med relativt lave værdiafgifter også vil have relativt høje nettopriser, *jf. boks 4.1*. Det hænger sammen med, at værdiafgiften stiger med stigende nettopriser. En forholdsvis høj værdiafgift skaber dermed et incitament for producenterne til at holde nettopriserne nede.

Boks 4.1. Valg af afgiftsstruktur – værdiafgifter versus stykafgifter

En høj værdiafgift skaber et incitament til øget priskonkurrence, fordi en værdiafgift også rammer avancerne, hvilket ikke er tilfældet for en stykafgift. Samtidig har værdiafgiften den egenskab, at den automatisk følger prisudviklingen, hvorved realværdien af en værdiafgift ikke udhules over tid. En værdiafgift påvirker som udgangspunkt heller ikke de relative priser mellem forskellige produkter.

Øget priskonkurrence og lavere priser til glæde for forbrugerne anses typisk for at være en god ting. Det er dog ikke altid tilfældet, når der er tale om en sundhedsskadelig vare som fx cigaretter, hvor man af hensyn til folkesundheden ønsker en cigaretpris over et vist niveau med henblik på at tilskynde til et mindre forbrug. Mindre intens priskonkurrence har samme effekt som en afgift – blot hvor provenuet tilfalder producenterne eller detailhandlen frem for staten.

Argumentet for en høj stykafgift er derfor, at alle cigaretter er lige skadelige, uanset hvad de koster. Derfor bør afgiften være den samme for alle cigaretter. Højere stykafgifter i kombination med lavere værdiafgifter medfører alt andet lige, at prisforskellen mellem billige og dyre cigaretter bliver mindre. Det sås fx tydeligt i forbindelse med den seneste ændring af afgiftsstrukturen på cigaretter i april 2012, hvor værdiafgiften blev nedsat fra knap 22 pct. til 1 pct. af detailprisen, mens stykafgiften blev forhøjet. I 2011 var der op til 36 forskellige priskategorier i Danmark, mens antallet af priskategorier faldt til 13 umiddelbart efter afgiftsændringen. Prisforskellen mellem de dyreste og de billigste cigaretter faldt samtidig fra omtrent 16 kr. til ca. 10 kr. pr. 20 stk. Ændringerne i 2012 er dermed en god illustration af, at afgiftsstrukturen kan påvirke prisdannelsen på cigaretter.

Ved fastsættelse af den optimale afgiftssats kan det med andre ord være en fordel også at se på afgiftsstrukturen. En øget værdiafgift kan presse nettopriserne og dermed sikre et højere afgiftsprovenu ved en given detailpris. I kombination hermed kan en tilpas høj stykafgift – eventuelt kombineret med en minimumsafgift – samtidig sikre et vist bundniveau for detailprisen.

Betydningen af afgiftsstrukturen i forbindelse med fastsættelse af nettoprisen – og dermed i hvor høj grad en nettoprisstigning slår igennem i detailprisen – er illustreret i *tabel 4.5*, der viser en sammenligning af to afgiftsmodeller med henholdsvis en lav værdiafgift (model A) og en høj værdiafgift (model B). Som udgangspunkt er detailprisen 2 kr., nettoprisen 40 øre og afgiften 1,2 kr. pr. cigaret i begge modeller, *jf. scenarie 1 i tabel 4.5*. Niveauet for forbrug og grænsehandel mv. vil være det samme, da detailprisen er ens.

Hvis producenten nu ønsker at øge sin avance op til et punkt, hvor detailprisen stiger til 2,5 kr. pr. cigaret, vil det ved uændrede afgiftssatser betyde, at producenten i model A kan fordoble nettoprisen (dvs. øge med 100 pct.) til 80 øre pr. cigaret, mens han i model B kun kan forhøje nettoprisen med ca. 38 pct. til 55 øre pr. cigaret, *jf.*

scenarie 2 i tabel 4.5. I model A vil afgiftsprovenuet stige med 1 øre pr. cigaret, mens det i model B vil stige med 25 øre pr. cigaret. Staten vil således i model B opnå en højere indtægt ved den samme detailpris, fordi forhøjelsen af nettoprisen vil slå igennem i værdiafgiften.

Hvis producenten i model B i stedet også havde fordoblet nettoprisen til 80 øre pr. cigaret, jf. scenarie 3 i tabel 4.5, ville det i højere grad slå igennem i detailprisen, som ville stige til 3,3 kr. pr. cigaret, med deraf større afledte konsekvenser i form af lavere forbrug og højere grænsehandel. En høj værdiafgift (model B) skaber således en tilskyndelse for producenten til at holde nettoprisen nede, når der sammenlignes med en afgiftsstruktur, hvor der lægges stor vægt på stykafgiften, og værdiafgiften er meget lav (model A).

Tabel 4.5. Illustration af konsekvenserne ved to forskellige afgiftsstrukturer

Afgiftsmodel	Detailpris	Nettopris Kr. pr. stk.	Afgiftsprovenu ekskl. moms
<i>Scenarie 1: Nettopris på 0,40 kr. svarende til detailpris på 2 kr.</i>			
Model A (lav værdiafgift, dansk model)	2,00	0,40	1,20
Model B (høj værdiafgift)	2,00	0,40	1,20
<i>Scenarie 2: Producenten forøger nettopris svarende til detailpris på 2,5 kr.</i>			
Model A (lav værdiafgift, dansk model)	2,50	0,80	1,21
Model B (høj værdiafgift)	2,50	0,55	1,45
<i>Scenarie 3: Producenten forøger nettopris til 0,80 kr.</i>			
Model B (høj værdiafgift)	3,33	0,80	1,87

Anm.: I model A er stykafgiften 118,25 øre pr. cigaret, og værdiafgiften er 1 pct. af detailprisen (svarende til den danske cigaretafgift). I model B er stykafgift 20,25 øre pr. cigaret, og værdiafgiften er 50 pct. af detailprisen. Begge afgiftsstrukturer vil ved en nettopris på 40 øre pr. cigaret medføre en detailpris på 2 kr. pr. cigaret og et afgiftsprovenu (ekskl. moms) på 1,2 kr. pr. cigaret.
Kilde: Egne beregninger.

Udvikling i salg, grænsehandel og forbrug

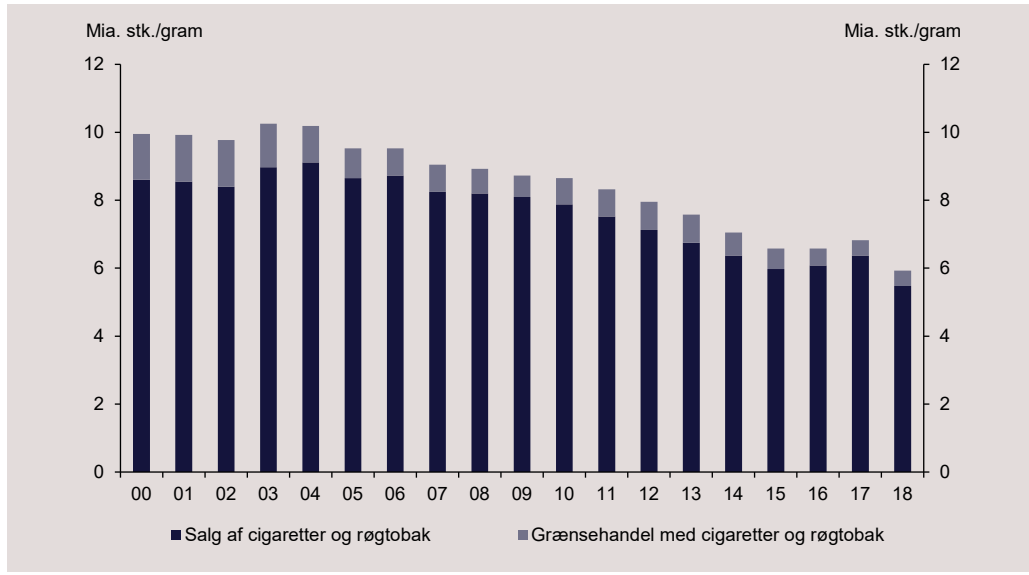
Det afgiftspligtige salg af cigaretter har udvist en faldende tendens siden midten af 00'erne og udgjorde i 2018 knap 5,3 mia. stk. Det er et fald på ca. 14 pct. sammenlignet med 2017, hvor der dog var en stigning i salget.

Det samlede cigaretforbrug i Danmark kan opgøres på baggrund af det afgiftspligtige salg i Danmark, skøn for danskernes grænsehandel og skøn for udlændinges køb af cigaretter i Danmark, jf. figur 4.10. Opgørelsen viser, at det samlede cigaretforbrug inkl. hjemmerullede cigaretter fysiske steg i 2017, men er faldet igen i

2018⁷. Der har overordnet set været en faldende tendens i forbruget af cigaretter og røgtobak siden starten af 00'erne. Grænsehandlen med cigaretter og røgtobak skønnes at have udgjort knap 8 pct. af det samlede cigaretforbrug i 2018.

Forhøjelsen af tobaksafgifterne, som er en del af *Aftale om finanslov for 2020*, forventes samlet at medføre et fald i forbruget på omkring 20 pct. Faldet i det afgiftspligtige salg vil dog være større end faldet i forbruget, idet en større andel vil være grænsehandlede cigaretter og røgtobak.

Figur 4.10. Cigaretforbruget i Danmark fordelt på salg og grænsehandel, 2000-2018



Anm. Salget i Danmark er opgjort ekskl. skønnet salg til udlændinge, dvs. fratrukket udlændinges grænsehandel i Danmark. Det antages at en hjemmerullet cigaret indeholder 1 gram tobak.

Kilde: Egne beregninger på baggrund af skøn for dansk og udenlandsk grænsehandel samt opgørelse af det afgiftspligtige salg.

Skatteministeriet skønner over grænsehandlen med cigaretter og røgtobak på baggrund af en række kilder, der i nogle tilfælde peger i hver sin retning⁸. Med udgangspunkt i den gennemsnitlige uvægtede vækstrate i de forskellige undersøgelser skønnes det, at grænsehandlen i 2018, ligesom i 2017, udgjorde ca. 250 mio. stk. ciga-

⁷ Salget af pipetobak samt cigarer og cigarillos mv. skønnes ligeledes at være faldet. Disse tal indgår ikke i figur 4.10, men skønnes i 2018 at have udgjort henholdsvis ca. 150 mio. gram og ca. 50 mio. stk.

⁸ I 2017 og 2018 peger Epinions undersøgelse og undersøgelsen fra GfK ConsumerScan på en faldende grænsehandel med cigaretter, mens KPMG Project Sun for 2017 og Empty Pack Survey for 2. kvartal 2018 peger på en stigning. Project Sun er en årlig opgørelse af cigaretforbruget, som KPMG foretager på vegne af flere af de største cigaretproducenter. I KPMGs rapport opgøres alle "inflows" og "outflows" af cigaretter i hvert af EU's medlemslande samt Norge og Schweiz. Rapporten omfatter primært opgørelser af det lovlige salg af cigaretter og undersøgelser baseret på indsamling af tomme cigaret pakker (Empty Pack Survey) i hvert land.

retter (svarende til 5 pct. af cigaretforbruget i Danmark). Danskerne skønnes primært at grænsehandle via tax-free-handel og i Syd- og Østeuropa, mens der aktuelt ikke skønnes at blive grænsehandlet cigaretter i Tyskland i nævneværdigt omfang.

Forhøjelsen af tobaksafgifterne, som er en del af *Aftale om finanslov for 2020*, forventes at medføre en betydelig stigning i grænsehandlen dels med cigaretter via taxfree-handel og i Syd- og Østeuropa, og dels fordi danskerne igen begynder at grænsehandle cigaretter i Tyskland.

På baggrund af Epinions spørgeundersøgelse og oplysninger fra brancheorganisationen Tobaksindustrien skønnes danskeres grænsehandel med røgtobak i 2018 at have udgjort ca. 200 mio. gram., hvilket er uændret i forhold til 2017. Grænsehandlen med røgtobak forventes dog at stige som følge af tobaksafgiftsforhøjelserne i *Aftale om finanslov for 2020*.

Der foreligger kun begrænsede oplysninger fra en enkelt datakilde (KPMG Project Sun) om *udlændinges* grænsehandel med cigaretter i Danmark. På baggrund af denne datakilde kan det med usikkerhed skønnes, at udlændinge grænsehandlede ca. 100 mio. stk. cigaretter i Danmark i 2018. Der foreligger ikke oplysninger om udlændinges grænsehandel med tobak i Danmark, som dog ikke skønnes at have et nævneværdigt omfang.

Sundhedsomkostninger ved rygning

Afgifter på visse varer som fx tobak begrundes ofte ud fra et sundhedshensyn. Det er velkendt og veldokumenteret, at rygning er meget skadeligt for helbredet, fordi det blandt andet øger risikoen for at blive ramt af lungekræft og hjertekarsygdomme.

De samfundsøkonomiske omkostninger ved rygning er svære at kvantificere, men består blandt andet af direkte omkostninger i form af ubehag eller sygdom ved passiv rygning og de offentligt finansierede omkostninger i forbindelse med behandling af rygere og rygerrelaterede lidelser i sundhedssystemet⁹. Hertil kommer de afledte effekter på skatter og overførselsindkomster som følge af øget sygdom, førtidspension mv. Det er også relevant at indregne de eventuelt sparede omkostninger i form af mindre udgifter til folkepension, plejehjemsudgifter og øvrigt offentligt forbrug i forbindelse med rygerens kortere levetid. Selvom det kan virke besynderligt at indregne en sådan besparelse, er det ikke desto mindre en del af nettoomkostningerne for samfundet knyttet til rygning.

⁹ I opgørelsen af de samfundsøkonomiske omkostninger er det alene de såkaldte eksterne omkostninger for samfundet, der bør medregnes, men derimod ikke de individuelle omkostninger knyttet til skader, der rammer den enkelte ryger, idet det forudsættes, at rygeren har truffet en velinformeret og rationel beslutning om at ryge.

Statens Institut for Folkesundhed har i *Sygdomsbyrden i Danmark 2016*¹⁰ opgjort den samlede nettoomkostning forbundet med rygning til 14,5 mia. kr. (opgjort i 2013-niveau)¹¹, jf. tabel 4.6. Opgjort i 2018-niveau skønnes den årlige nettoomkostning at udgøre 16,7 mia. kr. Den gennemsnitlige helbredsomkostning kan på baggrund heraf opgøres til 2,8 kr. pr. cigaret. Det vi sige, at for hver cigaret eller gram røgtobak, forbruget reduceres med, forudsættes samfundet at opnå en besparelse på 2,8 kr.¹²

Tabel 4.6. Omkostninger ved rygning

	2013-niveau	2018-niveau	Beregnet omkostning pr. cigaret i 2018
	<i>Mia. kr.</i>		<i>Kr. pr. stk.</i>
Omkostninger til behandling og pleje	10,4	11,9	2,0
Omkostninger ved produktionstab	34,4	39,5	6,7
Sparede fremtidige omkostninger ved kortere levetid	-30,2	-34,7	-5,9
Nettoomkostninger	14,5	16,7	2,8

Anm.: Der er opregnet til 2018-niveau med afsæt i udviklingen i BNP i løbende priser. Det er uklart, i hvilket omfang der er skelnet mellem private og eksterne omkostninger i Statens Institut for Folkesundheds opgørelse af omkostningerne forbundet med produktionsstab og det sparede fremtidige forbrug ved kortere levetid. I mangel af en mere præcis afgrænsning af de eksterne omkostninger, er den opgjorte nettoomkostning på 14,5 mia. kr. (2013-niveau) lagt til grund.

Kilde: Statens institut for Folkesundhed og egne beregninger på baggrund af skøn for tobaksforbruget i 2018 og Statens institut for Folkesundhed.

Det er vanskeligt at opgøre nettoomkostningen pr. cigaret og pr. gram røgtobak, idet langt de fleste omkostninger forbundet med rygning først indtræffer efter mange års forbrug. Det betyder, at de nuværende sundhedsomkostninger i vidt omfang vedrører et cigaretforbrug, som fandt sted for mange år siden. Det ligger dog ud over denne analyse at opgøre den præcise periodisering af omkostningerne sammenholdt med et konkret forbrug. Derfor er der taget udgangspunkt i det aktuelle forbrug i opgørelsen af omkostningen pr. cigaret på 2,8 kr.

Samfundsøkonomisk balanceret niveau for tobaksafgifterne

Med forbehold for de udfordringer, som er forbundet med at opgøre den samfundsøkonomisk balancerede afgiftssats – herunder opgørelsen af de ovennævnte eksterne helbredsomkostninger – vurderes det, at den største samfundsøkonomiske forbedring opnås ved en afgiftsforhøjelse på godt 10 pct., svarende til en prisstigning på ca. 3,5 kr. pr. pakke med 20 stk., jf. tabel 4.7. Forhøjelsen skønnes at indebære et statsligt merprovenu på ca. 425 mio. kr., mens selvfinansieringsgraden ved denne forhøjelse skønnes at udgøre knap 50 pct., jf. *appendiks 4C*. De eksterne helbredsomkostninger indgår ikke i beregningen af den opgjorte provenuvirkning på de offentlige finanser og dermed heller ikke i den skønnede selvfinansieringsgrad.

¹⁰ *Sygdomsbyrden i Danmark – risikofaktorer*. Sundhedsstyrelsen, 2016. Udarbejdet for Sundhedsstyrelsen Statens Institut for Folkesundhed, Syddansk Universitet.

¹¹ KORA har i en lignende undersøgelse opgjort de rygerrelaterede omkostninger til behandling og pleje til 12,4 mia. kr. (2013-niveau). KORA vurderer, at deres resultat er i rimelig overensstemmelse med resultaterne af undersøgelsen fra Statens Institut for Folkesundhed, jf. *Offentlige merudgifter ved rygning. En registeranalyse af offentlige merudgifter til rygere sammenlignet med aldrig rygere og tidligere rygere*, KORA, 2017.

¹² De 2,8 kr. pr. cigaret udgør en mindre opjustering af omkostningerne pr. cigaret, som i *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018 (kapitel 5)* blev skønnet til 2,4 kr. pr. cigaret baseret på en tidligere opgørelse.

Tabel 4.7. Skønnede effekter af den samfundsøkonomisk balancerede afgiftssats

Afgiftsforhøjelse svarende til prisstigning på 3,5 kr. pr. pakke	
Ændring, mio. kr.	
Virkning på samfundsøkonomien i alt	150
- heraf grænsehandelsforvridning	-150
- heraf forbrugsforvridning	-250
- heraf helbred (eksterne omkostninger)	550
<i>Memopost: Virkning på de offentlige finanser</i>	<i>425</i>

Anm.: Der er taget udgangspunkt i den nuværende gennemsnitspris på knap 41 kr. pr. pakke. *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018 (afsnit 5.3)* indeholder en nærmere beskrivelse af de samfundsøkonomiske effekter, herunder hvordan forbrugs- og grænsehandelsforvridningerne opgøres.

Kilde: Egne beregninger.

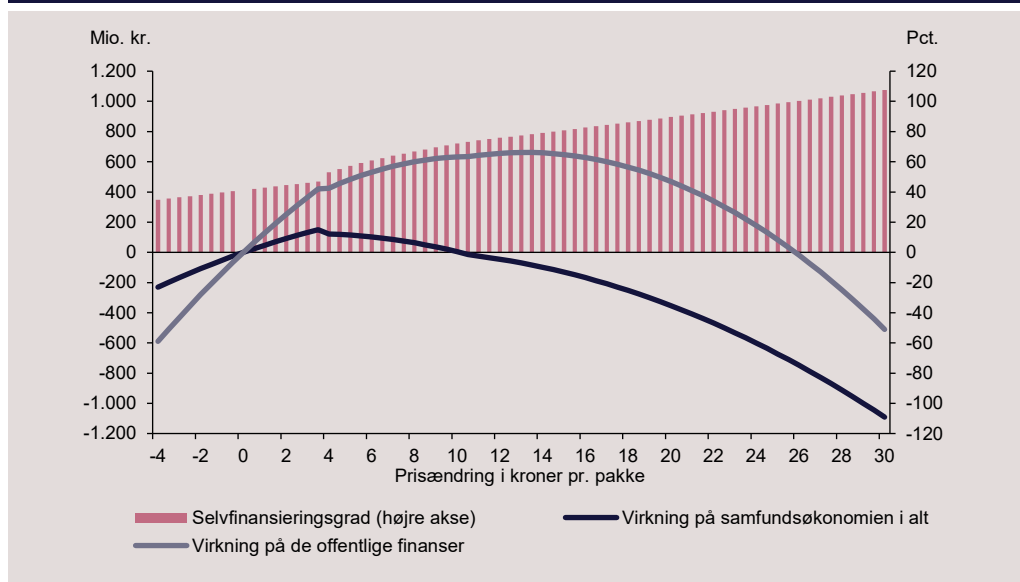
Afgifts*nedsættelser* fra det nuværende niveau – eller større afgiftsforhøjelser svarende til prisstigninger på over 10 kr. pr. pakke – skønnes at være forbundet med et samfundsøkonomisk tab, *jf. figur 4.11*. En afgiftsforhøjelse svarende til en prisstigning med omkring 10 kr. (fra ca. 41 til ca. 51 kr. pr. pakke med 20 stk.) vurderes ikke at forringe samfundsøkonomien sammenlignet med den nuværende situation.

En afgift på niveau med de opgjorte eksterne omkostninger på 2,8 kr. pr. cigaret – svarende til en prisstigning på knap 40 kr. pr. pakke – ligger langt over dette niveau og skønnes at være forbundet med et væsentligt samfundsøkonomisk tab. Det afspejler, at de sparede eksterne omkostninger er væsentligt lavere end de øgede forbrugs- og grænsehandelsforvridninger.

Afgiftsforhøjelser svarende til prisstigninger på op til omkring 14 kr. skønnes med usikkerhed at medføre det højeste merprovenu, mens afgiftsforhøjelser svarende til prisstigninger på op til godt 25 kr. vurderes at medføre et merprovenu sammenlignet med den nuværende situation. Afgiftsforhøjelser svarende til en prisstigning på over godt 25 kr. skønnes at medføre et mindreprovenu, idet selvfinansieringsgraden ved afgiftsforhøjelser af denne størrelsesorden skønnes at være over 100 pct., *jf. appendiks 4C*.

Der er væsentlig usikkerhed forbundet med vurderingen, som blandt andet afhænger af en antagelse om, at danskerne vil begynde at grænsehandle cigaretter i Tyskland, når prisforskellen mellem Danmark og Tyskland overstiger 10 pct. – svarende til 4 kr. pr. pakke, *jf. appendiks 4D*. Denne antagelse er baseret på, at det historisk har været observeret, at der skal en vis prisforskel til, før der grænsehandles.

Figur 4.11. Modelbaserede skøn for virkning af forskellige afgiftsforhøjelser og -nedsættelser svarende til prisændringer fra -4 til +30 kr. pr. 20 stk. cigaretter



Anm.: Beregningerne er baseret på 2018-tal. På x-aksen fremgår prisændringen på 20 stk. cigaretter i forhold til den nuværende gennemsnitspris på knap 41 kr. Et negativt tal indikerer en afgifts-nedsættelse, mens et positivt tal indikerer en afgiftsforhøjelse. Kilde: Skatteministeriet.

De skønnede effekter på grænsehandlen af ændrede tobaksafgifter bygger på modelbaserede skøn, som er forbundet med betydelig usikkerhed. Det gælder både virkningerne på statens provenu og samfundsøkonomien som helhed. Det gælder særligt i forbindelse med meget store afgiftsændringer, hvor der blandt andet kan opstå større uforudsete ændringer i grænsehandlen eller den illegale handel. Det er der ikke taget højde for i modelberegningerne, der således er mest velegnede i forbindelse med konsekvensberegninger af mere begrænsede afgiftsændringer¹³.

Der er på tilsvarende vis usikkerhed knyttet til de skønnede afledte arbejdsudbudseffekter. Skatteministeriet har hidtil lagt til grund, at det dynamiske provenu fra ændret arbejdsudbud ved en begrænset ændring i afgiften på cigaretter udgør -7 pct. af provenuvirkningen efter automatisk tilbageløb. Det afspejler, at arbejdsudbudet forventes at stige i forbindelse med en afgiftsforhøjelse, jf. *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018 (appendiks 5C)*.

I forbindelse med arbejdsudbudsvirkningerne af små (marginale) afgiftsændringer er der set bort fra, at danske forbrugere har mulighed for helt eller delvist at omgå en afgiftsstigning ved at ændre forbrugsadfærd og

¹³ Beregningerne er opdateret med de seneste skøn for priser, grænsehandel, salg, sundhedskostninger mv., som de fremgår af ovenstående, mens de bagvedliggende antagelser – som fremgår af *appendiks 4D* – stort set svarer til tidligere beregninger på området.

øge grænsehandlen. Adfærsændringerne betyder dog, at den endelige belastning af forbrugerne ved en afgiftsforhøjelse bliver mindre end den opgjorte umiddelbare provenuvirkning. Den relative betydning af denne effekt for provenuvurderingen er voksende med størrelsen af afgiftsforhøjelsen, *jf. appendiks 4E*. Der er i ovenstående beregning indregnet ændret forbrugs- og grænsehandelsadfærd i forbindelse med vurderingen af de afledte arbejdsudbudseffekter, *jf. appendiks 4C*.

Der er som beskrevet generelt stor usikkerhed forbundet med at skønne over effekter af især større forhøjelser af tobaksafgifterne. Priser og afgifter i andre lande, som har betydning for danskeres grænsehandel med tobak, kan derudover løbende ændre sig.

4.4 E-grænsehandel

Danske forbrugere køber i stigende grad varer og ydelser i danske og udenlandske netbutikker, hvilket samlet set benævnes e-handel. Køb i udenlandske netbutikker, som benævnes e-grænsehandel, adskiller sig væsentligt fra den traditionelle, fysiske grænsehandel, hvor danskerne selv henter varerne i udlandet.

Det er vigtigt at tilstræbe robuste regler for betaling af moms, når forbrugere køber varer og ydelser i netbutikker i andre lande. Med henblik på at skabe et mere robust momssystem vedtog EU i december 2017 et forslag, der indfører en ny model for betaling af moms ved import af varer fra lande uden for EU og i forbindelse med den grænseoverskridende handel inden for EU. De overordnede formål med den nye model, som træder i kraft i 2021, er at lette de administrative byrder for virksomheder inden for EU, mindske mulighederne for momssvig og sikre lige konkurrencevilkår.

De nye regler indebærer, at de nationale fjernsalgsgrænser for betaling af moms *inden for* EU erstattes med en fælles lavere grænse. Det medfører, at flere netbutikker med grænseoverskridende salg fremover skal momsregistreres og betale moms i forbrugslandet i stedet for hjemlandet. Derudover afskaffes bagatelgrænsen på 80 kr. for betaling af moms på småforsendelser fra lande *uden for* EU. Begge ændringer indebærer, at der skal afregnes moms i Danmark i flere situationer end tidligere. Samtidig forbedres konkurrencesituationen for danske virksomheder. De nye regler betyder også, at der indføres skærpede regnskabsregler for salg via onlineplatforme, hvilket forbedrer skattemyndighedernes kontrolmuligheder.

Fortsat stigning i internethandlen

Både danskernes samlede e-handel og e-grænsehandlen skønnes at være steget kraftigt de seneste år. Ifølge Foreningen for Dansk Internethandel (FDIH) udgjorde danskernes samlede e-handel ca. 129 mia. kr. i 2018, hvoraf e-grænsehandel udgjorde ca. 43 mia. kr., *jf. tabel 4.8*.

Tabel 4.8. Danskernes e-handel og e-grænsehandel samt andel af privatforbrug, 2012-2018

	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<i>Omsætning</i>				<i>Mia. kr. (løbende priser)</i>			
E-handel	55	62	74	87	101	115	129
E-grænsehandel	13	17	24	27	32	37	43
<i>Andel af privatforbrug</i>				<i>Pct.</i>			
E-handel	6,0	6,8	7,9	9,1	10,3	11,4	12,3
E-grænsehandel	1,4	1,9	2,5	2,8	3,3	3,7	4,1

Kilde: Foreningen for Dansk Internethandel (FDIH), Danmarks Statistik og egne beregninger.

I de seneste år er danskernes køb i netbutikker vokset relativt mere end det generelle privatforbrug, og dermed udgør e-handel og e-grænsehandel i dag en større andel af privatforbruget end tidligere. I 2018 skønnes den samlede e-handel at udgøre ca. 12 pct. af privatforbruget, mens e-grænsehandel skønnes at udgøre ca. 4 pct. Danskernes e-handel i udenlandske netbutikker (e-grænsehandel) udgør desuden en stigende andel af danskernes samlede e-handel. I 2018 udgjorde e-grænsehandel omtrent en tredjedel af den samlede e-handel.

Skattestyrelsen har fået adgang til betalingskortoplysninger om danskernes køb i udenlandske netbutikker. På baggrund af disse data kan e-grænsehandlen opgøres til ca. 29 mia. kr. i 2016, jf. tabel 4.9. Denne registerbaserede opgørelse ligger således forholdsvis tæt op ad skønnet på 32 mia. kr. i 2016 fra Foreningen for Dansk Internethandel (FDIH), som er baseret på spørgeskemaundersøgelser. Forskellen kan blandt andet skyldes, at Skattestyrelsens tal kun indeholder køb foretaget med betalingskort, og at der således ikke indgår fx bankoverførsler. På baggrund af betalingskortoplysningerne bestod e-grænsehandlen i 2016 af knap 30 pct. varekøb og godt 70 pct. køb af ydelser. Danske forbrugeres køb af fx rejser, herunder flybilletter og hotelophold, via udenlandske internetbutikker, indgår som ydelser i e-grænsehandlen.

Tabel 4.9. Danskernes e-grænsehandel i 2016 baseret på betalingskortoplysninger

<i>Mia. kr.</i>	<i>Varer</i>	<i>Ydelser</i>	<i>I alt</i>
Uden for EU	0,8	3,4	4,3
Inden for EU	7,4	17,4	24,8
I alt	8,3	20,8	29,1

Anm.: Data indeholder kun betalinger foretaget med betalingskort, der er udstedt til forbrugere.

Kilde: Skattestyrelsen.

Moms af e-grænsehandel

I dag gælder der forskellige regler for afregning af moms i forbindelse med e-grænsehandel afhængigt af, om der fx er tale om en vare eller en ydelse, og om sælger er etableret i et EU-land eller i et land uden for EU. Desuden skelnes der også mellem forskellige former for ydelser, jf. nedenfor.

Det er kun en del af danskernes e-grænsehandel, som er momspligtig i Danmark. Ved gældende regler afregnes der typisk moms af varer i Danmark, hvis den udenlandske netbutik inden for EU sælger for mere end 280.000 kr. årligt til danske forbrugere, eller hvis værdien af varen fra en netbutik uden for EU overstiger 80 kr.¹⁴ For ydelser vil der typisk kun blive afregnet moms i Danmark ved køb af elektroniske ydelser som fx streaming og download af film og musik.

Det samlede momsprovenu, der kan opgøres og henføres til danskernes køb i udenlandske netbutikker, skønnes at udgøre ca. 2,7 mia. kr. i 2018, jf. tabel 4.10. Provenuet i 2018 er ca. 0,4 mia. kr. højere end i 2017, hvilket svarer til en stigning på ca. 20 pct. Det er lidt mere end den skønnede vækst i den generelle e-grænsehandel.

Opgørelsen indeholder ikke momsprovenu for varer fra lande uden for EU, idet denne del af momsprovenuet ikke kan udskilles fra anden momsbetaling i Danmark. Opgørelsen er behæftet med en vis usikkerhed, og tallene giver derfor kun en indikation af niveauet for de danske momsindtægter knyttet til e-grænsehandel. Det skyldes blandt andet, at momsprovenuet fra e-grænsehandel via netbutikker i EU, som har mulighed for at foretage momsafregningen via en almindelig dansk momsregistrering, ikke indgår i opgørelsen.

Tabel 4.10. Momsprovenu fra e-grænsehandel, 2012-2018

Mio. kr. (løbende priser)	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Varer fra andre EU-lande ¹⁾	423	592	703	824	930	1.121	1.380
Ydelser fra andre EU-lande ²⁾	0	0	0	743	790	997	1.171
Ydelser fra lande uden for EU ³⁾	57	55	71	52	122	93	112
I alt⁴⁾	480	647	774	1.619	1.842	2.211	2.663
Antal registrerede fjernsalgsvirksomheder	313	363	429	562	682	790	881

1) Fjernsalg opdeles ikke på varer og ydelser. Tallene indeholder derfor eventuelt salg af ydelser knyttet til varesalg, hvilket formodes primært at være fragt. Omfanget af ydelser vurderes dog at være af begrænset. Ved opgørelsen af provenuet fra virksomheder med branchekoder for "handel via internettet" indgår virksomheders købsmoms, som kan fradrages.

2) Før 2015 var hovedreglen, at momsen på ydelser skulle betales i det land, hvor sælger er etableret. Derfor er der ikke angivet noget provenu for årene 2012-2014. Der er således tale om et databrud for 2014 til 2015, hvilket i tabellen er markeret med en lodret stiplede linje. Tallene angiver indbetalinger – og ikke provenu – af køb af elektroniske ydelser i andre EU-lande via "One-stop shop"-momsordningen. Som følge af en overgangsordning beholder de øvrige EU-lande en andel af indbetalingerne. For 2015-2016 er andelen 30 pct. og for 2017-2018 er den 15 pct. Provenuet for 2015 indeholder kun tre kvartaler (557 mio. kr.), og derfor er der mekanisk opregnet til fire kvartaler for at bedre at kunne sammenligne udviklingen.

3) Provenuet for 2012-2014 er opgjort på baggrund af regnskabstal for "VAT on eServices-ordningen". Provenuet for 2015-2017 er opgjort på baggrund af tal fra "One-stop shop"-momsordningen. Provenuet for 2015 indeholder kun tre kvartaler (39 mio. kr.), og derfor er der mekanisk opregnet til fire kvartaler for bedre at kunne sammenligne udviklingen.

4) For 2015 er der for ydelser mekanisk opregnet fra tre til fire kvartaler, jf. *anmærkning 2 og 3*.

Kilde: Skattestyrelsen og egne beregninger.

Fra 2015 indgår momsprovenuet fra køb af visse elektroniske ydelser fra andre EU-lande, idet reglerne tilsiger, at momsen skal betales i det land, hvor denne ydelse forbruges. Det skønnede momsprovenu fra e-grænsehandlen er steget med 65 pct. siden 2015, hvilket omtrent svarer til stigningen i den samlede e-grænsehandel,

¹⁴ En gaveforsendelse fra lande uden for EU er fritaget for importmomsbetaling op til en værdi på 360 kr.

som er på 59 pct. Momsprovenuet for varer fra tredjelande er ikke opgjort, idet disse indtægter indgår i det samlede momsprovenu og derfor ikke kan udskilles.

Den generelle kontrolindsats på e-grænsehandelsområdet

I takt med at danskernes internethandel stiger, er det vigtigt med en bred og målrettet indsats, som bidrager til, at der afregnes korrekt moms, told og afgifter. I 2018 har Toldstyrelsen i tillæg til den løbende toldkontrol gennemført fire kontrolaktioner målrettet privat indførte forsendelser fra Kina, mens Skattestyrelsen har gennemført løbende moms kontrol af udenlandske internetvirksomheder inden for EU, *jf. boks 4.2.*

Boks 4.2. Skatteforvaltningens fokusområder vedrørende internethandel

Fokusområde	Beskrivelse
<i>Fjernsalg – moms kontrol af udenlandske internetvirksomheder inden for EU</i>	<p>Internetvirksomheder i EU, som sælger varer for over 280.000 kr. til danske forbrugere, skal registreres samt opkræve og afregne dansk moms ved salget. Skattestyrelsen kontrollerer, om forpligtelsen er efterlevet, og vejleder om registreringen i forbindelse med kontrol.</p> <p>Skattestyrelsen har i 2017 fået tilladelser fra Skatterådet til at indhente betalingskortoplysninger til brug for moms kontrol af internetvirksomheder etableret i andre EU-lande, der sælger varer og/eller elektronisk leverede ydelser til danske forbrugere. Skattestyrelsen har fra 2018 anvendt oplysningerne til kontrol af, om momspligtige udenlandske virksomheder i EU er momsregistrerede i Danmark.</p>
<i>Fjernsalg – punktafgiftskontrol af udenlandske internetvirksomheder inden for EU</i>	<p>Skattestyrelsen foretager løbende målrettet kontrol af de internetvirksomheder, der sælger punktafgiftspligtige varer til danske forbrugere. Fokus har været, om virksomhederne skulle registreres i Danmark.</p> <p>Kontrollen af punktafgiftspligtige varer fortsætter i 2019. Skattestyrelsen overvåger og kontrollerer løbende udenlandske hjemmesider, der driver internethandel med henblik på at opgøre afgiftskrav.</p>
<i>Kontrolaktioner rettet mod privat indførte forsendelser fra tredjelande</i>	<p>Toldstyrelsen har i 2018 gennemført fire kontrolaktioner i Internationalt Postcenter målrettet private forsendelser fra Kina med henblik på at afdække omfanget af udfordringer med korrekt afregning af moms, afgifter og told samt indførsel af illegale varer. Kontrolaktionerne gennemføres i tillæg til Toldstyrelsens løbende toldkontrol.</p> <p>Toldstyrelsen har i løbet af 2019 gennemført seks lignende kontrolaktioner målrettet tredjelande generelt.</p>

Formålet med Toldstyrelsens kontrolaktioner har været at opnå et bedre grundlag for at vurdere omfanget af udfordringer med korrekt afregning af moms, afgifter og told samt indførsel af illegale varer i private post- og pakkeforsendelser fra Kina. Erfaringerne på baggrund af kontrolaktionerne i Internationalt Postcenter er, at der generelt var få fejl i forsendelserne, og at hovedparten af de forsendelser, som var fejlansvaret med en for lav

værdi eller som gave, ikke havde provenumæssig betydning, idet indholdet i forsendelserne havde en værdi under bagatelgrænsen for momsbetaling.

Skattestyrelsen har anvendt oplysninger om de danske forbrugeres kreditkortbetalinger i udenlandske internetbutikker for 2016 til kontrol af, om momspligtige udenlandske virksomheder i EU er momsregistrerede i Danmark. Det sker ved, at virksomhedernes salg, der ifølge betalingskortoplysningerne er gået til danske forbrugere, sammenholdes med, om de er momsregistreret. På den baggrund udtages virksomheder med salg over fjernsalgsgrænsen til kontrol, hvis de ikke er momsregistreret.

De foreløbige resultater indikerer, at størstedelen af de udenlandske internetvirksomheder fra EU, som er momspligtige til Danmark, er momsregistreret korrekt. Kontrolprojektet har ved udgangen af oktober 2019 foreløbigt identificeret ca. 720 udenlandske internetvirksomheder fra EU, hvoraf ca. 500 allerede er momsregistreret i Danmark. Af de resterende ca. 220 virksomheder er 167 indtil videre blevet kontrolleret, og i 94 tilfælde er der truffet afgørelse om, at virksomheden er momspligtig til Danmark.

Kontrolprojektet har foreløbig resulteret i, at der er sendt opkrævninger (reguleringer) for ca. 82 mio. kr. for indkomstårene 2014-2019. Det skyldes, at virksomhederne, der er udtaget til kontrol på baggrund af betalingskortoplysningerne for 2016, kontrolleres for alle relevante indkomstår. Opkrævningerne skal ses i lyset af, at danskerne i alt købte for ca. 7½ mia. kr. fra internetvirksomheder i andre EU-lande. I alt er der sendt opkrævninger for ca. 63 mio. kr. for indkomstårene 2014-2019.

De nuværende erfaringer viser, at betalingskortoplysningerne er et effektivt værktøj, som kan målrette kontrollen mod de virksomheder, der sælger varer til danske forbrugere uden at være registreret for momspligt i Danmark. Det sikrer en høj træfprocent, dvs. andelen af kontroller, der medfører regulering, er høj.

Erfaringen på baggrund af kontrollerne er desuden, at der ikke er nogen klare indikationer på væsentlige udfordringer med regelefterlevelsen. Reguleringerne skyldes i højere grad manglende viden og/eller evne til at angive korrekt frem for manglende vilje. De kontrollerede virksomheder har desuden som udgangspunkt været registreret i deres hjemland og afregnet moms her til, så der har ikke været tale om uregistrerede virksomheder.

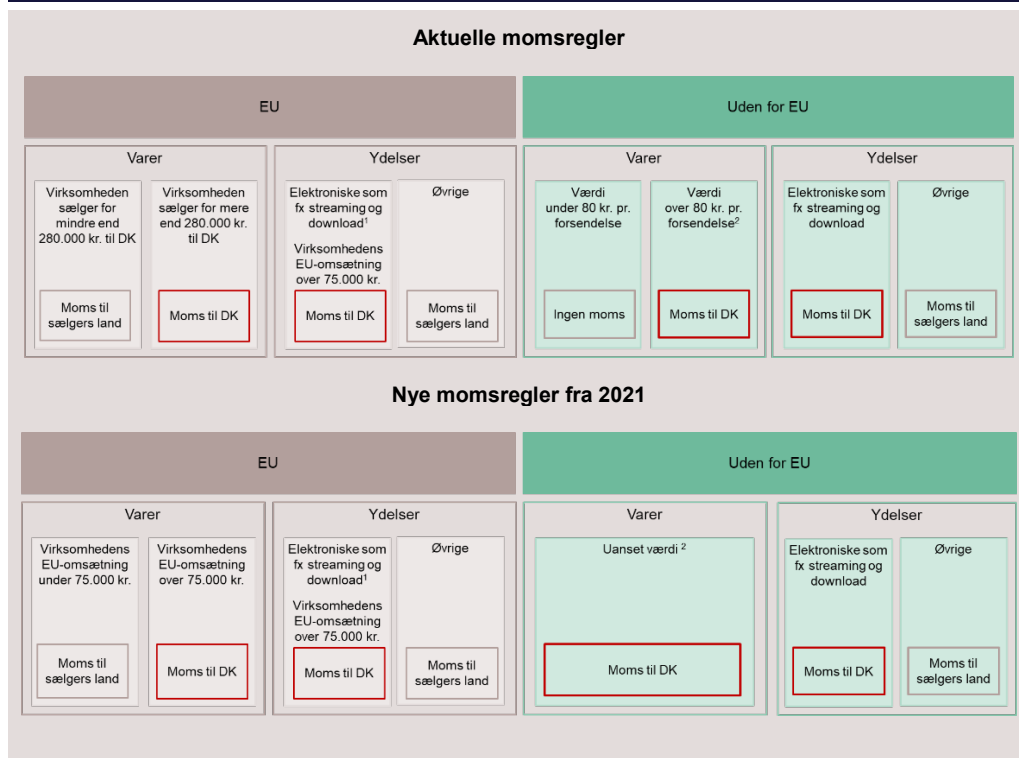
Indtil videre har projektet fokuseret på, om virksomhederne er momsregistreret korrekt. Fremover vil der også være kontrol af, om virksomheder, der allerede er momsregistreret, har angivet korrekt moms.

Ny model for importmoms i EU

EU vedtog i december 2017 et forslag om at modernisere momsreglerne for grænseoverskridende e-handel mellem virksomheder og forbrugere. De overordnede formål med den nye model for importmoms, som træder i kraft i 2021, er at lette de administrative byrder for virksomheder inden for EU, mindske mulighederne for

momssvig og sikre lige konkurrencevilkår. Konkret betyder den ny model blandt andet, at de nationale fjernsalgsgrænser erstattes med en fælles, lavere grænse inden for EU, mens den eksisterende momsfritagelse for såkaldte småforsendelser fra lande uden for EU fjernes, jf. figur 4.12.

Figur 4.12. Aktuelle og nye momsregler for danskeres køb i udenlandske netbutikker



Anm.: Figurerne giver en overordnet beskrivelse af momsreglerne.

- 1) Netbutikker inden for EU, der leverer elektroniske ydelser mv. for en samlet EU-omsætning under ca. 75.000 kr. årligt (10.000 €), er momspligtige i sælgers land.
- 2) En gaveforsendelse fra lande uden for EU er fritaget for importmomsbetaling op til en værdi på 360 kr.

Med den ny model kan virksomhederne angive og afregne moms på grænseoverskridende salg til forbrugere i EU via et centraliseret system – den såkaldte *One Stop-Shop (OSS)*, jf. boks 4.3. For en uddybende beskrivelse henvises desuden til *appendiks 4F*.

Boks 4.3. Oversigt over aktuelle momsregler og nye EU-tiltag fra 2021

Område	Aktuelle regler	Nye regler i 2021
<i>Virksomhedernes registrering for momsafregning</i>	I dag kan virksomheder, der sælger elektroniske ydelser mv. til forbrugere i EU-lande, anvende en såkaldt Mini One Stop-Shop (MOSS) til at angive og afregne moms af deres salg i EU. MOSS indebærer, at virksomheder kan nøjes med at angive og afregne moms et enkelt sted via et centraliseret system. I dag har virksomheder, der sælger varer eller ikke-elektroniske ydelser, ikke mulighed for at anvende MOSS.	MOSS bliver udvidet til en såkaldt One Stop-Shop (OSS), som vil omfatte al e-grænsehandel med både varer og alle ydelser inden for EU. For netbutikker uden for EU udvides den gældende MOSS til at omfatte alle ydelser. Derudover indføres en ny Import-One-Stop-Shop (IOSS) for varer.
<i>Fjernsalgsgrænse inden for EU</i>	I dag skal internetbutikker i andre EU-lande kun afregne moms til Danmark, hvis salget af ikke-afgiftspligtige varer til danske forbrugere overstiger 280.000 kr. årligt, eller hvis den samlede EU-omsætning af elektroniske ydelser mv. til forbrugere i andre EU-lande overstiger ca. 75.000 kr. (10.000 €) årligt. Hvis fjernsalgsgrænsen for varer overskrides i ét EU-land, har det ikke betydning for afregning af moms i de øvrige EU-lande.	Der indføres en fælles fjernsalgsgrænse på ca. 75.000 kr. (10.000 €) årligt for salg til forbrugere i andre EU-lande for varer og ydelser samlet. Hvis grænsen overskrides, skal der betales moms til Danmark efter danske momssatser.
<i>Bagatelgrænse for lande uden for EU</i>	I dag er der en bagatelgrænse for momsfri import til Danmark af varer (såkaldte småforsendelser) fra virksomheder i lande uden for EU. Bagatelgrænsen indebærer, at der først skal afregnes moms i Danmark, når varens værdi overstiger 80 kr.	Bagatelgrænsen på 80 kr. for momsfri import fra lande uden for EU ophæves. Fremover vil der således skulle betales moms i Danmark af <i>alle</i> varekøb fra lande uden for EU efter danske momssatser.
<i>Regler for online-platforme</i>	I dag kan skattemyndighederne have udfordringer med at få udenlandske online-platforme mv. til at oplyse, hvilke fysiske og juridiske personer der sælger varer og ydelser gennem platformen. Det kan derfor være vanskeligt for skattemyndighederne at kontrollere, om der opkræves korrekt moms af de varer og ydelser, der sælges eller formidles gennem platformen.	Online-platforme, hvorigennem der sælges varer fra lande uden for EU, gøres ansvarlige for angivelse og betaling af disse varer. Samtidig indføres regler for, hvilke oplysninger som alle online-platforme skal opbevare og stille til rådighed for skattemyndighedernes anmodninger.
<i>Administrativt samarbejde</i>	I dag kan virksomheder, der anvender MOSS til at angive og afregne moms, blive udsat for krav om udlevering af regnskabsmateriale og underlagt administrative undersøgelser både fra det ene land, hvor de er registreret samt alle forbrugslandene. Det er administrativt byrdefuldt at være i kontakt med flere landes skattemyndigheder.	Registreringslandets skattemyndighed bliver virksomhedens direkte kontakt og får ansvaret for at videreformidle oplysninger mellem virksomheden og skattemyndighederne i andre EU-lande. Der er endvidere fastsat regler om mere koordineret virksomhedskontrol.

Konsekvenser af nye EU-regler

De nye regler for især momsafregningssystemet, fjernsalgsgrænsen og bagatelgrænsen vurderes at have betydning for danske virksomheder, forbrugere og staten, *jf. tabel 4.11.*

Tabel 4.11. Skønnede konsekvenser for Danmark af nye momsregler fra 2021

Område	Danske virksomheder	Danske forbrugere	Staten
Momsafregningsystem	Byrder ↓	Pris ↓	Svig ↓
Fjernsalgsgrænse inden for EU	Salg ↑	Pris ↑	Momsprovenu ↑↓
Bagatelgrænse uden for EU	Salg ↑↓	Pris ↑↓	Momsprovenu ↑
Regler for online-plattorme	Byrder ↑	Pris ↑	Svig ↓
Administrativt samarbejde	Byrder ↓	Pris ↓	Svig ↓

Anm.: Pilene indikerer, om de nye momsregler skønnes at indebære en stigning eller et fald for henholdsvis byrder (virksomhedernes administrative omkostninger), salg (virksomhedernes omsætning), pris (varens detailpris), svig (momssvig) og momsprovenu. Hvis der skønnes at være modsatteffekte, er der både angivet pile, der peger op og ned.

Konsekvenser for danske virksomheder

De nye regler påvirker danske virksomheder, fordi de har betydning for, hvor og hvordan danske virksomheder og de danske virksomheders konkurrenter i andre lande afregner moms. Den nye, lavere fælles fjernsalgsgrænse vil indebære, at flere virksomheder inden for EU med salg til Danmark fremover skal afregne moms i Danmark i stedet for hjemlandet. Momssatsen i Danmark er blandt de højeste i EU, og derfor vurderes den nye og lavere fjernsalgsgrænse at forbedre danske virksomheders konkurrencevilkår.

Afskaffelsen af bagatelgrænsen for køb i lande uden for EU vurderes ligeledes at forbedre danske virksomheders konkurrencevilkår i forhold til de virksomheder, der i dag kan sælge småforsendelser under 80 kr. til danskere uden at afregne moms. Hvis det nye IOSS-system for varer anvendes, vil forbrugerne dog ikke skulle betale et gebyr, som i dag typisk udgør 160 kr., for importmomsbehandling af de pakker, der har en værdi over 80 kr. Det vil isoleret set gøre det mere attraktivt for danskere at handle varer af en vis værdi i lande uden for EU frem for i danske netbutikker. På den anden side vil forbrugerne for alle pakker – også dem under 80 kr. – skulle betale gebyret for importmomsbehandling, hvis sælgerne ikke anvender IOSS. Det vurderes dog, at det vil være fordelagtigt for langt de fleste virksomheder at anvende IOSS.

De nye regler vil indebære administrative lempelser for de netbutikker inden for EU, der anvender det centraliserede system (OSS), og som dermed kan nøjes med at angive og afregne moms et enkelt sted. Disse virksomheder undgår således at skulle momsregistreres i alle de EU-lande, hvortil der sælges, når salget overstiger den lavere nye fælles fjernsalgsgrænse. Det gælder særligt for netbutikker inden for EU, der sælger varer og ikke-elektroniske ydelser, hvor momsen skal betales i et andet EU-land end der, hvor virksomheden er etableret. Det øgede samarbejde mellem skattemyndighederne i EU vurderes også at indebære administrative lempelser for virksomhederne, mens de skærpede regler for online-plattorme omvendt vurderes at øge de administrative byrder, jf. *appendiks 4F*. Både de administrative lempelser og forøgede byrder forventes umiddelbart overvæltet i de priser, som forbrugerne skal betale.

Konsekvenser for danske forbrugere

De nye regler har betydning for de danske forbrugere. Det skyldes, at danskerne fremover i højere grad end i dag skal betale dansk moms af deres køb af varer i netbutikker i udlandet.

Det vurderes, at en stor del af danskernes e-grænsehandel i dag bliver foretaget i netbutikker, der har en samlet omsætning på over ca. 75.000 kr. til andre EU-lande. Derfor må de danske forbrugere også forvente højere priser på varer i de netbutikker, hvor den udenlandske netbutik i dag har et salg, der ligger under den nuværende fjernsalgsgrænse på 280.000 kr.

I forhold til e-grænsehandel fra netbutikker i lande uden for EU må forbrugerne ligeledes forvente højere priser for småforsendelser, mens danskerne fremover i de fleste tilfælde vil kunne spare gebyret for importmomsbehandling på deres køb af varer med en værdi over 80 kr., jf. ovenfor.

Der er således forhold, der trækker i retning af både højere og lavere priser for de danske forbrugere.

Konsekvenser for den danske stat

De nye regler vurderes samlet set at indebære et merprovenu til Danmark, idet der i flere situationer end tidligere vil blive afregnet moms i Danmark i forbindelse med danske forbrugeres køb i netbutikker i udlandet.

Merprovenuet afspejler, at fjernsalgsgrænsen i praksis ophæves, så virksomheder inden for EU skal afregne dansk moms af varesalget til danske forbrugere. Det kan dog isoleret set indebære et begrænset mindreprovenu, hvis der i dag er danske virksomheder, som sælger til forbrugere i andre EU-lande under fjernsalgsgrænsen, og som samtidig afregner dansk moms.

De nye regler vurderes også at medføre et merprovenu til Danmark fra danske forbrugeres køb af varer i netbutikker uden for EU. Det afspejler, at der fremover også skal afregnes dansk moms i Danmark af varer med en værdi under 80 kr.

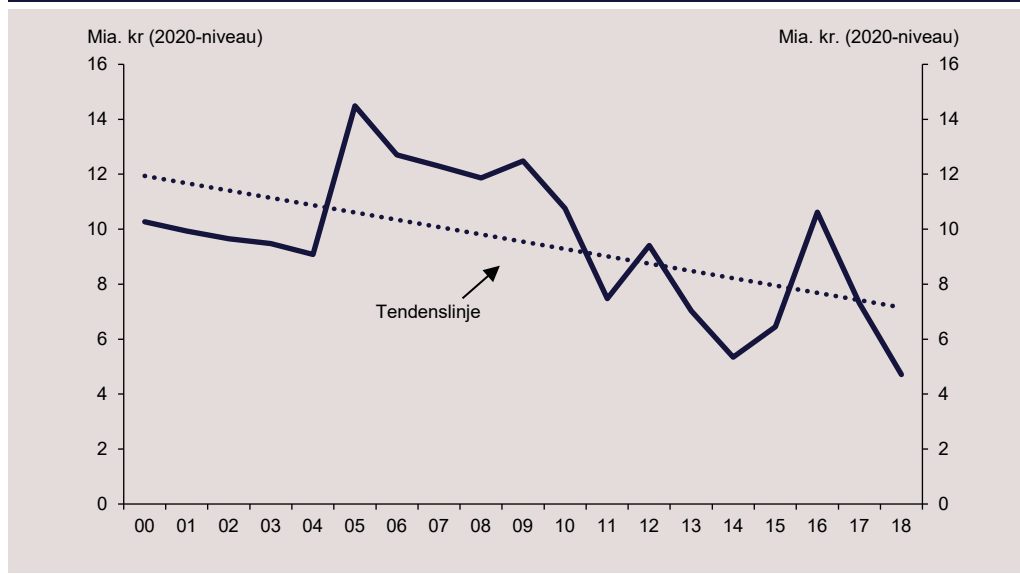
De skærpede regler for online-pladformer og det øgede administrative samarbejde mellem skattemyndighederne i EU vurderes at forbedre kontrollen af virksomhedernes momsafregning, hvilket vil øge statens provenu.

Appendiks 4A. Grænsehandel med andre varer mv.

Grænsehandel med andre varer

Værdien af danskeres grænsehandel med *andre varer* (end nydelsesmidler) skønnes at have udgjort godt 4½ mia. kr. i 2018 (opgjort i 2020-niveau), jf. figur 4A.1.

Figur 4A.1. Danskeres grænsehandel med andre varer, 2000-2018



Kilde: Gallup, Epinion og egne beregninger.

Overordnet set har grænsehandlen med andre varer udvist en faldende tendens set over en længere årrække. Den skønnede værdi har dog fluktueret meget over tid, og udviklingen for de forskellige varekategorier har været ret forskelligartet, jf. tabel 4A.1. I 2018 udgjorde tøj knap halvdelen af den samlede værdi af grænsehandlen med andre varer, mens madvarer udgjorde knap en femtedel.

Skønnene for den samlede værdi af grænsehandlen med andre varer og fordelingen på varekategorier er samtidig i væsentlig grad påvirket af databruddet i 2016 som følge af skift af dataleverandør fra Gallup til Epinion. Den markante stigning fra 2015 til 2016 og det efterfølgende betydelige fald i værdien af næsten alle de betragtede varekategorier i både 2017 og 2018 skal ses i dette perspektiv.

Tabel 4A.1. Grænsehandlen med andre varer fordelt på varekategorier, 2011-2018

Mia. kr. (2020-niveau)	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Madvarer	510	595	520	420	670	1.155	970	815
Medicin, kosmetik og parfume	835	720	830	720	440	1.185	895	695
Elektronik	515	565	430	300	115	1.060	330	230
Tøj	2.215	1.905	2.210	2.005	700	4.680	2.980	2.185
Bil-, bolig- og fritidsudstyr	865	1.160	1.230	660	470	1.455	1.560	360
Brændsler ¹⁾	-	30	60	30	30	150	70	35
Serviceydelse ²⁾	770	2.030	765	775	175	505	420	245
Øvrige indkøb	1.665	2.315	890	360	3.780	360	90	155
Andre varer i alt	7.375	9.320	6.935	5.270	6.380	10.550	7.315	4.720

Anm.: Se anmærkning til figur 4.1. Der er afrundet til nærmeste 5 mio. kr.

1) Ekskl. energikoks.

2) Serviceydelser omfatter fx tandlægebesøg eller bilreparationer indkøbt i udlandet.

Kilde: Gallup og Epinion.

Udviklingen i grænsehandel med nydelsesmidler opgjort i mængder

Tabel 4A.2. Grænsehandlen med nydelsesmidler fordelt på varekategorier, 2011-2018

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	<i>Mio. liter</i>							
Øl	140	160	130	120	115	115	100	90
Vin	20	25	20	20	20	22	20	20
Spiritus	3	4	3	3	3	4	3	3
Alkoholsodavand og cider	8	10	9	8	8	9	8	5
Sodavand	145	165	150	140	125	125	100	110
	<i>Mio. stk.</i>							
Cigaretter	600	600	600	425	350	275	250	250
	<i>Mio. gram</i>							
Røgtobak	200	225	225	250	250	225	200	200
	<i>Mio. kg</i>							
Chokolade	8,0	10,5	12,0	11,5	13,0	14,0	12,0	13,5

Kilde: Egne beregninger.

Appendiks 4B. Provenu og selvfinansieringsgrader ved mindre afgiftsændringer

De afledte provenuvirkninger for de offentlige finanser ved afgiftsændringer afhænger dels af det såkaldte automatiske tilbageløb, dels af de afledte adfærdsvirkninger, som omfatter både ændringer i arbejdsudbuddet og i forbrugssammensætningen samt – når der er tale om grænsehandelsfølsomme varer – også i omfanget af grænsehandlen.

Det skønnede automatiske tilbageløb fra afgiftsændringer er nedjusteret som følge af nedsættelsen af den forudsatte tilbageløbsfaktor for afgifter fra 23 til 21 pct., *jf. afsnit 2.5*. Nedsættelsen af tilbageløbsfaktoren indebærer isoleret set også en mekanisk reduktion af de beregnede selvfinansieringsgrader, der angiver den dynamiske provenuvirkning af afledte adfældsændringer målt i pct. af den umiddelbare provenuvirkning efter automatisk tilbageløb, *jf. søjle (7) i tabel 4B.1 og tabel 4B.2*. Det betyder, at selvfinansieringsgraderne ved (begrænsede) ændringer af afgifterne på grænsehandelsfølsomme varer er nedjusteret lidt i forhold til *kapitel 5 i Skat-teøkonomisk Redegørelse 2018*. De lidt lavere selvfinansieringsgrader afspejler (udover nedsættelsen af tilbageløbsfaktoren) blandt andet også, at afgiften for øl og vin blev nedsat i forbindelse med finanslovsaftalen for 2019.

Tabel 4B.1. Provenu og selvfinansieringsgrader ved mindre afgifts-nedsættelser

	Umiddelbart provenu inkl. moms	Provenu efter tilbageløb	Dynamisk provenu			Provenu efter tilba- geløb og adfærd	Selvfinan- sieringsgrad
			Forbrugs- og grænse- handels- adfærd	Arbejds- udbud	I alt		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)= (3)+(4)	(6)= (2)+(5)	(7)=- (5)/(2)
			Mio. kr.				Pct.
Spiritus	-100	-80	55	0	55	-25	67
Vin	-100	-80	20	5	25	-55	33
Øl	-100	-80	15	0	15	-60	21
Chokolade og slik	-100	-80	15	0	15	-60	22
Cigaretter og tobak	-100	-80	40	-5	35	-45	41

Anm.: Provenuet er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. Derfor kan der være afvigelser mellem de enkelte elementer og den viste sum. Der er taget udgangspunkt i afgifts-nedsættelser, som medfører et umiddelbart mindreprovenu (inkl. moms) på 100 mio. kr. I beregningerne er der indregnet ændret forbrugs- og grænsehandelsadfærd i forbindelse med vurderingen af de afledte arbejdsudbudseffekter. Metoden er beskrevet nærmere i *appendiks 4E*. Tilbageløbsfaktoren forudsættes at udgøre 21 pct.
Kilde: Egne beregninger.

Tabel 4B.2. Provenu og selvfinansieringsgrader ved mindre afgiftsforhøjelser

	Umiddelbart provenu inkl. moms	Provenu efter tilbageløb	Dynamisk provenu			Provenu efter tilba- geløb og adfærd	Selvfinan- sieringsgrad
			Forbrugs- og grænse- handels- adfærd	Arbejds- udbud	I alt		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)= (3)+(4)	(6)= (2)+(5)	(7)=- (5)/(2)
			Mio. kr.				Pct.
Spiritus	100	80	-60	0	-60	20	75
Vin	100	80	-20	-5	-25	50	34
Øl	100	80	-20	0	-20	60	25
Chokolade og slik	100	80	-20	0	-20	60	23
Cigaretter og tobak	100	80	-40	5	35	45	42

Anm.: Provenuet er afrundet til nærmeste 5 mio. kr. Derfor kan der være afvigelser mellem de enkelte elementer og den viste sum. Der er taget udgangspunkt i afgiftsned sættelser, som medfører et umiddelbart mindre provenu (inkl. moms) på 100 mio. kr. I beregningerne er der indregnet ændret forbrugs- og grænsehandelsadfærd i forbindelse med vurderingen af de afledte arbejdsudbudseffekter. Metoden er beskrevet nærmere i *appendiks 4E*. Tilbageløbsfaktoren forudsættes at udgøre 21 pct.
Kilde: Egne beregninger.

Appendiks 4C. Stilleskruer for ændringer af tobaksafgifterne

Tablet 4C.1. Modelbaserede skøn for provenu og selvfinansierungsgrader ved afgiftsforhøjelser og -nedsættelser svarende til prisændringer fra -4,5 til +40 kr. pr. 20 stk. cigaretter

Prisændring	Umiddelbart provenu inkl. moms	Provenu efter tilbageløb	Dynamisk provenu			Provenu efter tilbageløb og adfærd	Selvfinansierungsgrad
			Forbrugs- og grænsehandelsadfærd	Arbejdsudbud	I alt		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)= (3)+(4)	(6)= (2)+(5)	(7)=- (5)/(2)
<i>Kr. pr. 20 stk.</i>			<i>Mio. kr.</i>				<i>Pct.</i>
40,0	11.450	9.050	-11.675	325	-11.375	-2.325	126
27,0	7.725	6.100	-6.525	275	-6.225	-125	102
26,0	7.450	5.875	-6.175	275	-5.900	-25	100
25,0	7.150	5.650	-5.850	275	-5.575	75	99
24,0	6.875	5.425	-5.525	275	-5.250	175	97
22,0	6.300	4.975	-4.900	250	-4.625	350	93
20,0	5.725	4.525	-4.300	250	-4.050	475	90
18,0	5.150	4.075	-3.725	225	-3.500	575	86
15,0	4.300	3.400	-2.950	200	-2.750	650	81
12,0	3.425	2.725	-2.225	175	-2.050	650	76
10,0	2.875	2.250	-1.775	150	-1.625	625	72
7,0	2.000	1.575	-1.125	100	-1.025	575	64
5,0	1.425	1.125	-725	75	-650	475	57
3,5	1.000	800	-425	50	-375	425	47
2,5	725	575	-300	50	-250	300	45
1,0	275	225	-125	25	-100	125	43
0,0	-	-	-	-	-	0	0
-1,0	-275	-225	100	-25	100	-125	44
-2,5	-725	-575	250	-50	200	-350	35
-4,5	-1.300	-1.025	425	-75	350	-675	34

Anm.: Provenu er afrundet til nærmeste 25 mio. kr., mens selvfinansierungsgraden er beregnet på baggrund af uafrundede beløb. Tilbageløbsfaktoren forudsættes at udgøre 21 pct. Der henvises til appendiks 4E for en nærmere beskrivelse af beregningen af afledte arbejdsudbudsvirkninger.

Kilde: Egne beregninger.

Appendiks 4D. Beregningsforudsætninger for tobak

Forbrug, grænsehandel og priser

I beregninger af virkninger af afgiftsændringer på cigaretter og tobak er der forudsat en forbrugselasticitet på -0,4 for cigaretter og -0,1 for røgtobak. Det betyder, at når prisen på cigaretter stiger med 10 pct., falder forbruget af cigaretter med 4 pct.¹⁵

Danskere forudsættes at grænsehandle 250 mio. cigaretter i forbindelse med taxfree og i Syd- og Østeuropa. Denne grænsehandel skønnes at stige med 17 mio. stk. for hver krone, som prisen pr. pakke i Danmark stiger, svarende til grænsehandlen på 250 mio. stk. divideret med prisforskellen pr. pakke i 2018 (dvs. 250 mio. stk. / (40,9 kr.-26,2 kr.)≈17 mio. stk.), jf. tabel 4D.1.

Danskere skønnes på nuværende tidspunkt ikke at grænsehandle cigaretter i nævneværdigt omfang i Tyskland, men antages at ville gøre det, hvis prisforskellen overstiger 4 kr. pr. pakke, hvilket svarer til en prisforskel på ca. 10 pct., jf. nedenfor. Handlen i Tyskland skønnes at stige med ca. 23 mio. stk. for hver kroners prisstigning (udover de nævnte 4 kr.) i Danmark, svarende til tidligere opgjort handel relativt til forbruget i 2018, jf. nedenfor.

Danskere antages at grænsehandle 200 mio. gram røgtobak i Tyskland. Denne grænsehandel forventes at stige med 4 mio. gram, for hver krone prisen for en pakke cigaretter stiger, idet afgiften på røgtobak antages at blive justeret parallelt med afgiften på cigaretter (200 mio. gram/(158,3-107,8)≈4 mio. gram), jf. tabel 4D.1.

Udlændinge antages at grænsehandle ca. 100 mio. cigaretter i Danmark. Denne handel forventes at aftage med 9 mio. stk. pr. kroners dansk prisstigning (100 mio. stk./(51,6-40,9)≈9 mio. stk.), jf. tabel 4D.1.

Salget af cigaretter og tobak i Danmark beregnes residualt, dvs. som forskellen mellem grænsehandlen og det opgjorte forbrug. Grænsehandlen (og den illegale handel) udgør således en stigende andel af forbruget, når cigaretprisen i Danmark stiger.

Der er tale om en *alt andet lige*-betragtning. Det indebærer blandt andet, at priserne i udlandet antages at være uændrede, så der udelukkende ses på den isolerede effekt af at ændre cigaretafgiften i Danmark.

Det bemærkes, at der er væsentlige usikkerheder forbundet med ovenstående skøn og antagelser. Derfor er der også usikkerhed om de beregnede effekter på provenu og samfundsøkonomi i forbindelse med afgiftsændringer. Usikkerheden er stigende med størrelsen af afgiftsændringen.

¹⁵ Skatteministeriet har siden 2014 anvendt en elasticitet på -0,4, jf. *Status over grænsehandel 2014*. En elasticitet omkring -0,4, er på linje med internationale empiriske studier, se fx Gallet og List. (2003): Cigarette demand: a meta-analysis of elasticities. *Health Economics*, 12, 2003, s. 821-835.

Tabel 4D.1. Cigaret- og tobakspriser i 2018

Cigaretter	Kr. pr. 20 stk.
Gennemsnitspris i Danmark	40,9
Gennemsnitspris taxfree og Syd- og Østeuropa ¹⁾	26,2
Gennemsnitspris i Tyskland	40,7
Gennemsnitspris i lande som grænsehandler i Danmark ²⁾	51,6
Røgtobak	Øre pr. stk.
Røgtobak i Danmark	158,3
Røgtobak i Tyskland	107,8

1) Priserne i de forskellige lande ifølge Excise Duty Tables juli 2018 er vægtet med fordelingen af inflow-lande ifølge KPMG 2017. Prisen i Sverige indgår dog ikke i vægtningen, da prisen er højere end i Danmark. Der antages derfor ikke at blive grænsehandlet cigaretter fra Sverige til Danmark.

2) Priserne i de forskellige lande ifølge Excise Duty Tables juli 2018 er vægtet med fordelingen af outflow-lande ifølge KPMG 2017. Prisen i Tyskland indgår dog ikke i vægtningen, da prisen er en smule lavere end i Danmark. Der antages derfor ikke at blive grænsehandlet cigaretter fra Danmark til Tyskland.

Kilde: EU-Kommissionens Excise Duty Tables juli 2018, KPMG Project Sun 2017, prisen på røgbak ifølge nemlig.com og egne beregninger.

Grænsehandel i Tyskland

Priserne på cigaretter i Danmark og Tyskland har i de seneste år været på stort set samme niveau. Derfor har der ikke været en væsentlig økonomisk tilskyndelse for danskere til at grænsehandle cigaretter i Tyskland. Skatteministeriet har igennem mange år skønnet, at danskere ikke i nævneværdig grad grænsehandler cigaretter i Tyskland. Denne grænsehandel forudsættes dog at genopstå ved en vis prisforskel. Præcis ved hvilken prisforskel, det sker, er dog usikkert.

I 2013 var priserne på cigaretter ca. 7 pct. (svarende til en prisforskel på knap 3 kr. i 2018-priser) højere pr. pakke i Danmark end i Tyskland, uden at det førte til nævneværdig grænsehandel. Det blev i den forbindelse antaget, at grænsehandlen ville genopstå, når prisforskellen nåede ca. 10 pct. (svarende til en prisforskel på knap 4 kr. i 2018-priser). Da prisen i 2000 var ca. 50 pct. (svarende til en prisforskel på knap 15 kr. i 2018-priser) højere i Danmark, udgjorde grænsehandlen fra Tyskland ca. 450 mio. cigaretter. I 2000 var der væsentligt flere restriktioner på handel med tobak over grænser, hvilket givet den relativt store prisforskel må formodes at have bidraget til det forholdsvis beskedne grænsehandelsniveau.

Det vurderes på baggrund af ovenstående, at prisen i Danmark skal være mindst 3 kr. højere end i Tyskland (opgjort i 2018-priser), for danskere får et incitament til at grænsehandle i Tyskland. Givet grænsehandlen med cigaretter var betydelig ved en prisforskel på 15 kr., må det samtidig formodes, at grænsehandlen påbegyndes ved en mindre prisforskel end 15 kr. Grænsehandel med cigaretter i dag er desuden mere fri end i 2000, idet der blandt andet må medbringes væsentligt større mængder, og der ikke længere er et krav om, hvor lang tid man skal være bortrejst, før der kan bringes cigaretter med ind i landet. Derfor antages det, at grænsehandlen i Tyskland genoptages, når prisforskellen overstiger 10 pct., svarende til en prisforskel på 4 kr. i 2018.

I 2000, hvor der var grænsehandel i Tyskland, blev grænsehandelsfølsomheden fastsat til $450/11=41$ mio. stk. pr. krone i prisforskel. Hvis samme forhold lægges til grund og skaleres i forhold til det nuværende forbrug, kan grænsehandelsfølsomheden anslås til at være omkring 23 mio. stk. pr. krone i prisforskel ($5.425 \text{ mio. stk.}/9.800 \text{ mio. stk.} \cdot 41$) – vel at mærke når prisforskellen overstiger 4 kr.

Der er tale om en usikker antagelse, både hvad angår ved hvilken prisforskel, grænsehandlen i Tyskland indtræffer, og hvor følsom grænsehandlen er i forhold til prisstigninger i Danmark. Det er muligt, at grænsehandlen vil opstå ved en større eller mindre prisforskel, end det er forudsat her.

Appendiks 4E. Arbejdsudbudsvirkninger af forbrugs- og grænsehandelsgevinster ved afgiftsændringer

Afgifter, der pålægges forbruget, virker som en indirekte skat på arbejdsindkomst. Ligesom indkomstskatterne påvirker afgifterne derfor også arbejdsudbuddet. Virkningen på arbejdsudbuddet af en afgiftsændring forudsættes som hovedregel at svare til virkningen af en provenuækvivalent ændring af indkomstskatterne, som har samme incidens – forstået som samme virkning på fordelingen af de disponible indkomster.

Beregningen af de afledte arbejdsudbudsvirkninger tager udgangspunkt i den umiddelbare provenuvirkning af en afgiftsændring (inkl. moms), som er den byrde (eller gevinst), forbrugerne umiddelbart oplever ved uændret forbrugsadfærd. Imidlertid vil forbrugerne ofte ændre deres forbrugssammensætning som følge af en afgiftsændring samt – hvis der er tale om afgifter på grænsehandelsfølsomme varer – ændre omfanget af deres grænsehandel. Forbrugerne kan herved – hvis der er tale om en afgiftsstigning – reducere den umiddelbare byrde af afgiftsforhøjelsen, dels ved at reducere forbruget af den afgiftsbelagte vare til fordel for andre varer, dels ved at øge grænsehandlen af den pågældende vare.

Den *endelige byrde* på forbrugerne af en *afgiftsstigning* reduceres dermed som følge af tilpasningen i forbruget og grænsehandlen, og dermed reduceres også størrelsen af den ændring, som påvirker forbrugernes arbejdsudbud.

Det modsatte er tilfældet ved en *afgiftsnedsettelse*. Her vil den afledte adfærdsvirkning på forbrugssammensætningen og grænsehandlen trække i retning af, at den *endelige gevinst* ved afgiftsnedsettelsen overstiger den umiddelbare provenuvirkning. Dermed øges også størrelsen af den ændring, som påvirker forbrugernes arbejdsudbud.

Når der er tale om relativt små afgiftsændringer, er den isolerede virkning på arbejdsudbuddet som følge af de afledte virkninger på forbrugssammensætningen og grænsehandlen imidlertid beskeden. Derfor kan ændringen i arbejdsudbuddet (ved små afgiftsændringer) med god tilnærmelse beregnes alene med udgangspunkt i den umiddelbare provenuvirkning.

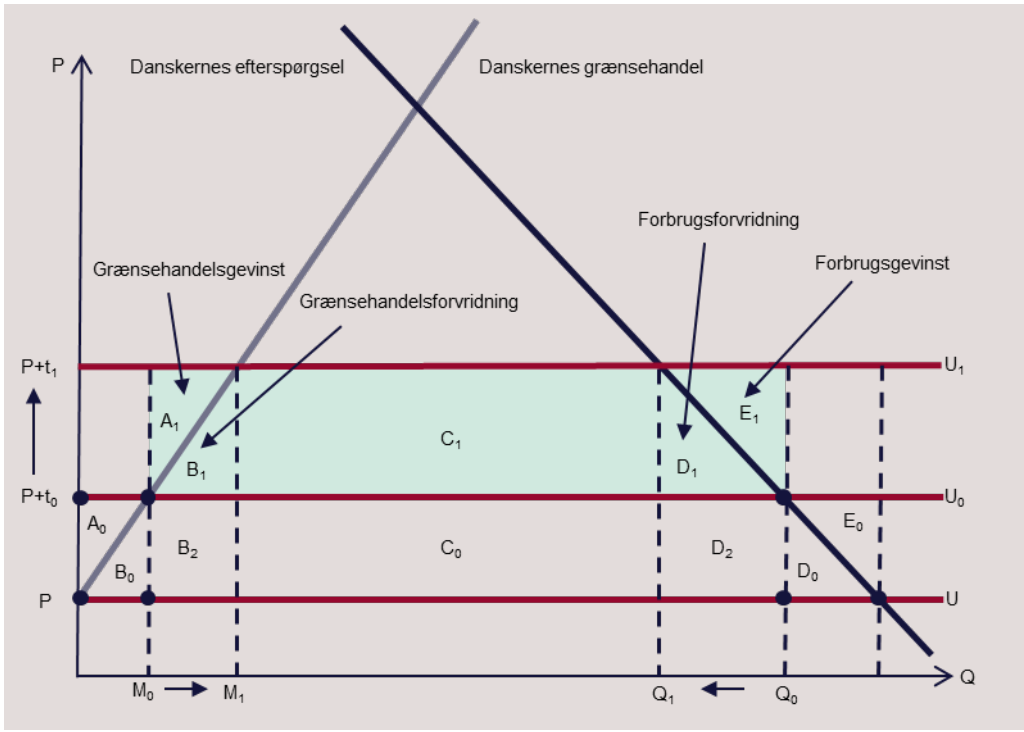
Ved større afgiftsændringer kan de afledte virkninger på forbrugssammensætningen og grænsehandlen imidlertid have en væsentlig betydning for størrelsen af den endelige byrde eller gevinst for forbrugerne. Det kan i større omfang påvirke de beregnede arbejdsudbudsvirkninger. Dette appendiks beskriver – med udgangspunkt i eksempler på hypotetiske forhøjelser af afgiften på cigaretter – hvordan medregning af disse såkaldte *forbrugs- og grænsehandelsgevinster* påvirker de beregnede arbejdsudbudsvirkninger.

Beregning af forbrugs- og grænsehandelsgevinster ved en afgiftsforhøjelse

Beregningseksemplet tager udgangspunkt i en situation, hvor der i forvejen eksisterer en afgift på en grænsehandelsfølsom vare, som fx cigaretter, vin eller spiritus, jf. figur 4E.1. Den eksisterende afgift udgør t_0 , mens det nuværende indenlandske forbrug er på Q_0 , hvor udbuddet er lig efterspørgslen. Samtidig er prisen i Danmark givet ved $P+t_0$. Afgiften giver anledning til en grænsehandel på M_0 , så det indenlandske afgiftspligtige salg udgør Q_0-M_0 . Afgiftsprovenuet for staten svarer til summen af arealerne B_2 , C_0 og D_2 .

Agiften på t_0 indebærer både en forbrugsforvridning (svarende til arealet D_0) og en grænsehandelsforvridning (svarende til arealet B_0), som afspejler et tab for forbrugerne i form lavere nytte forbundet med ændret forbrugssammensætning og omkostninger forbundet med grænsehandel i form af transportomkostninger og tidsforbrug mv. Imidlertid opnår forbrugerne samtidig en *forbrugsgevinst* (svarende til arealet E_0) og en *grænsehandelsgevinst* (svarende til arealet A_0), som afspejler fordelene for forbrugeren ved at ændre forbrugssammensætning og øge grænsehandlen (jf. ovenfor).

Figur 4E.1. Illustration af en afgiftsforhøjelse på en grænsehandelsfølsom vare



Kilde: Egen illustration.

En forøgelse af afgiften fra t_0 til t_1 vil føre til en reduktion af forbruget fra Q_0 til Q_1 og en forøgelse af grænsehandlen fra M_0 til M_1 . Herved øges forbrugsforvridningen svarende til arealet D_1 , mens grænsehandelsforvridningen øges svarende til arealet B_1 , jf. figur 4E.1. Samtidig øges forbrugsgevinsten svarende til arealet E_1 , mens grænsehandelsgevinsten øges svarende til arealet A_1 .

Det umiddelbare merprovenu for staten – dvs. provenuvirkningen af afgiftsforhøjelsen før ændret forbrugs-sammensætning og grænsehandel – svarer til det lysegrønne areal i figur 4E.1, dvs. summen af arealerne A_1 , B_1 , C_1 , D_1 og E_1 , jf. også tabel 5E.1. Dette svarer også til den umiddelbare byrde for forbrugerne.

Forbrugernes endelige byrde svarer til den umiddelbare provenuvirkning fratrukket de forbrugs- og grænsehandelsgevinster, der er forbundet med en ændret forbrugssammensætning (svarende til arealet E_1) og øget grænsehandel (svarende til arealet A_1). Den endelige byrde for forbrugerne kan således opgøres som summen af arealerne C_1 , B_1 og D_1 , jf. første søjle i tabel 4E.1.

Tabel 4E.1. Oversigt over de samfundsøkonomiske virkninger af en afgiftsforhøjelse

	Forbrugere	Stat	Samfundsøkonomi i alt
Umiddelbart provenu	$-A_1 - B_1 - C_1 - D_1 - E_1 < 0$	$A_1 + B_1 + C_1 + D_1 + E_1 > 0$	0
Forbrugs- og grænsehandelsadfærd	$A_1 + E_1 > 0$	$-A_1 - B_1 - B_2 - D_1 - D_2 - E_1 < 0$	$-B_1 - B_2 - D_1 - D_2 < 0$
Netto	$-C_1 - B_1 - D_1 < 0$	$C_1 - B_2 - D_2 > 0$	$-B_1 - B_2 - D_1 - D_2 < 0$

Anm.: Der er her set bort fra eventuelle sparede eksterne omkostninger ved et lavere tobaksforbrug.

Kilde: Egen illustration.

For staten indebærer det ændrede forbrug og den øgede grænsehandel isoleret set et mindre provenu svarende til summen af arealerne A_1 , B_1 , B_2 , D_1 , D_2 og E_1 , som skal fratrækkes det umiddelbare merprovenu ved afgiftsforhøjelsen. Provenuet for staten efter ændringer i forbrugernes forbrugs- og grænsehandelsadfærd kan således opgøres som arealet C_1 fratrukket B_2 og D_2 , jf. anden søjle i tabel 4E.1.

Forbrugernes endelige byrde ved afgiftsforhøjelsen bliver på grund af forbrugs- og grænsehandelsgevinsten mindre end deres umiddelbare tab, men stadig højere end det faktiske provenu for staten. Således vil en forøgelse af fx cigaretafgiften stadig medføre en samfundsmæssig omkostning (når der ses bort fra eventuelle eksternaliteter, fx sparede sundhedsomkostninger), som svarer til summen af arealerne B_1 , B_2 , D_1 og D_2 , jf. sidste søjle i tabel 4E.1.

Arbejdsudbudsvirkninger med og uden forbrugs- og grænsehandelsgevinster

I tabel 4E.2 nedenfor er vist eksempler på betydningen for arbejdsudbuddet af at medregne forbrugs- og grænsehandelsgevinster ved forskellige hypotetiske forhøjelser af cigaretafgiften.

Tabel 4E.2. Effekter af forbrugs- og grænsehandelsgevinster på arbejdsudbudsvirkning ved hypotetiske afgiftsforhøjelser på cigaretter svarende til stigning i prisen pr. pakke til henholdsvis 42 kr., 50 kr., 65 kr. og 80 kr.

Gennemsnitspris pr. 20 stk. cigaretter	42	50	65	80
Umiddelbart provenu (umiddelbar byrde for forbrugerne)				
(1) Umiddelbart provenu efter tilbageløb (mio. kr.)	230	2.150	5.540	8.930
(2) Arbejdsudbudsvirkning (mio. kr.)	20	150	390	630
(3) Selvfinansieringsgrad (pct.), $-(2)/(1)*100$	-7,0	-7,0	-7,0	-7,0
Forbrugerens forbrugs- og grænsehandelsgevinster				
(4) Samlet gevinst (mio. kr.)	0	230	1.640	4.330
(5) Arbejdsudbudsvirkning (mio. kr.)	0	-20	-120	-300
(6) Selvfinansieringsgrad (pct.), $-(5)/(1)*100$	0,1	0,8	2,1	3,4
Endelig byrde for forbrugerne				
(1)-(4) Endelig byrde (mio. kr.)	220	1.920	3.900	4.600
(2)+(5) Arbejdsudbudsvirkning (mio. kr.)	20	130	270	320
(3)+(6) Selvfinansieringsgrad (pct.)	-6,9	-6,2	-4,9	-3,6
Afvigelse mellem det umiddelbare provenu efter tilbageløb og den endelige byrde (pct.)	1	11	30	49

Anm.: Der er antaget en gennemsnitlig cigaretpriis på 41 kr. pr. pakke i udgangspunktet. Incidensen ved en ændring i afgiften på cigaretter svarer omtrent til incidensen af en provenuækvivalent ændring i personfradraget. Ved en ændring i personfradraget skønnes selvfinansieringsgraden fra den afledte ændring i arbejdsudbuddet at udgøre -7 pct., *jf. også afsnit 2.5*. Arbejdsudbudsvirkningen ved små afgiftsændringer på cigaretter og tobak vurderes tilsvarende i udgangspunktet at indebære en selvfinansieringsgrad på -7 pct., *jf. også kapitel 5 i Skatteøkonomisk Redegørelse 2018*. Tilbageløbsfaktoren forudsættes at udgøre 21 pct. Provenuvirkninger er afrundet til nærmeste 10 mio. kr., og der kan derfor være afvigelser mellem de enkelte elementer og summen heraf. Selvfinansieringsgraden og afvigelsen mellem det umiddelbare provenu og den endelige byrde er beregnet på baggrund af uafroundedede tal.
Kilde: Skatteministeriet.

Ved en lille afgiftsforhøjelse, svarende til en prisstigning på 1 kr. til i alt 42 kr. pr. pakke cigaretter, er forbrugs- og grænsehandelsgevinsterne meget små, og den beregnede arbejdsudbudsvirkning og selvfinansieringsgrad påvirkes derfor stort set ikke heraf, *jf. første søjle i tabel 4E.2*.

Ved en meget stor afgiftsforhøjelse, svarende til en prisstigning på ca. 40 kr. til i alt 80 kr. pr. pakke cigaretter, svarer forbrugs- og grænsehandelsgevinsterne til næsten halvdelen af den umiddelbare provenuvirkning. I dette tilfælde indebærer medregning af forbrugernes forbrugs- og grænsehandelsgevinster i grundlaget for husholdningernes arbejdsudbudsbeslutning omtrent en halvering af den beregnede forøgelse af arbejdsudbuddet og dermed af selvfinansieringsgraden, *jf. sidste søjle i tabel 4E.2*.

Årsagen til, at betydningen af forbrugs- og grænsehandelsgevinsterne på arbejdsudbudsvirkningen er stigende med størrelsen af den betragtede afgiftsændring, er, at gevinsterne beregnes som halvdelen af ændrin-

gen i afgiften ganget med ændringen i forbruget (og grænsehandlen) af varen, jf. ligning (1). Her er t_0 afgiftssatsen før ændring, t_1 er afgiftssatsen efter ændringen, ΔQ_{DK} er ændringen i forbruget i Danmark og $\Delta Q_{grænsehandel}$ er ændringen i grænsehandlen.

$$(1) \text{ forbrugs og grænsehandelsgevinst} = \frac{|t_1 - t_0|}{2} \cdot (\Delta Q_{DK} + \Delta Q_{grænsehandel})$$

Dette betyder, at så længe ændringen i afgiftssatsen er lille, uanset om satsen i udgangspunktet er høj eller lav, vil forbrugs- og grænsehandelsgevinsterne også være små. Derfor kan ændringen i arbejdsudbuddet ved små afgiftsændringer med god tilnærmelse beregnes alene med udgangspunkt i den umiddelbare provenuvirkning.

Appendiks 4F. Ny model for importmoms i EU

EU vedtog i december 2017 et forslag om modernisering af momsreglerne for grænseoverskridende e-handel mellem virksomheder og forbrugere. De overordnede formål med de nye regler er at lette de administrative byrder for virksomhederne inden for EU, at mindske mulighederne for momssvig og at sikre lige konkurrencevilkår. Reglerne træder i kraft pr. 1. januar 2021.

Med de nye regler skal virksomhederne *for det første* have mulighed for at angive og afregne moms på grænseoverskridende salg til forbrugere i EU via en såkaldt One Stop-Shop (OSS). Virksomhederne behøver derfor ikke længere momsregistreres i samtlige EU-lande, som de sælger til. *For det andet* erstattes de nationale fjernsalgsgrænser, under hvilke virksomheder i dag betaler moms i oprindelseslandet frem for forbrugslandet, med en fælles lavere grænse. *For det tredje* fjernes den momsfrigørelse, som der i dag er på såkaldte småforsendelser fra lande uden for EU. *For det fjerde* indføres skærpede regnskabsregler for salg via online-platforme. *For det femte* forbedres det administrative samarbejde mellem skattemyndighederne i EU og *for det sjette* indføres en længere række mindre, tekniske justeringer i momsreglerne, som har til formål at gøre det enklere for virksomhederne at sælge til andre EU-lande.

Udvidelse af det eksisterende og forenklede momsafregningssystem (fra MOSS til OSS)

I dag kan virksomheder, der sælger elektroniske ydelser mv. til forbrugere i EU-lande, anvende en såkaldt Mini One Stop-Shop (MOSS) til at angive og afregne moms af deres salg i EU. MOSS indebærer administrative lempelser for de virksomheder, der er omfattet af systemet, og som kan nøjes med at angive og afregne moms et enkelt sted via et centraliseret system. Disse virksomheder undgår dermed at skulle momsregistreres i alle de EU-lande, hvor salget overstiger landenes respektive fjernsalgsgrænser for grænseoverskridende salg til forbrugere. I dag er det ikke muligt for virksomheder, der sælger varer eller ikke-elektroniske ydelser, at anvende MOSS.

De nye EU-regler medfører, at MOSS i 2021 bliver udvidet til en såkaldt One Stop-Shop (OSS), som vil omfatte al e-grænsehandel med både varer og alle ydelser fra virksomheder til forbrugere. Det betyder, at alle netbutikker inden for EU vil kunne opnå de administrative lempelser, som OSS indebærer.

For netbutikker uden for EU udvides den gældende MOSS til at omfatte alle ydelser, og der indføres derudover en ny Import One Stop-Shop (IOSS) for varer. I forbindelse med salg af ydelser via OSS vil netbutikker uden for EU ikke længere behøve at blive momsregistreret i samtlige EU-lande, som de sælger til. I forbindelse med salg af varer via IOSS vil netbutikker uden for EU skulle opkræve momsen af forbrugeren ved salget i stedet for, at momsen opkræves af forbrugeren ved selve importen. IOSS vil dog kun kunne anvendes for forsendelser af varer med en værdi under den toldfrie importgrænse på 1.150 kr. (150 €).

I dag kan der være udfordringer for skattemyndighederne i EU i forbindelse med at sikre korrekt momsafregning samt inddrivelse af eventuelle udeståender fra netbutikker uden for EU. De nye regler fastsætter derfor, at netbutikker uden for EU, der ønsker at bruge IOSS i forbindelse med varesalg, skal anvende en mellemmand (fx en kurervirksomhed) etableret i EU til angivelse og afregning af momsen gennem IOSS.

Herudover betyder de nye regler, at online-plattforme mv., hvor varesalget foregår gennem deres platform, fremover anses for at være den afgiftspligtige person i relation til salget til forbrugeren. Det vil derfor være disse plattforme mv., der er ansvarlige for angivelse og betaling af momsen og kan anvende IOSS selv eller gennem en mellemmand, hvis platformen ikke er etableret i EU.

Lavere fjernsalgsgrænse inden for EU

I dag skal internetbutikker i andre EU-lande med salg af ikke-afgiftspligtige varer til danske forbrugere under 280.000 kr. årligt ikke afregne moms i Danmark. Hvis fjernsalgsgrænsen for varer overskrides i ét EU-land, har det dog ikke betydning for afregning af moms i de øvrige EU-lande. EU-landene kan selv fastsætte fjernsalgsgrænsen for varer, som skal ligge mellem 35.000 og 100.000 € svarende til mellem ca. 260.000 og 745.000 kr. For så vidt angår ydelser skal der i dag kun afregnes moms i forbrugslandet af elektroniske ydelser mv., hvis den årlige omsætning inden for EU overstiger ca. 75.000 kr. (10.000 €).

De nye EU-regler medfører, at de gældende regler om fjernsalg i 2021 erstattes med en ny fælles fjernsalgsgrænse på ca. 75.000 kr. (10.000 €) for grænseoverskridende handel inden for EU. Det betyder, at såfremt en virksomhed sælger varer og ydelser til forbrugere i andre EU-lande til et samlet beløb, som overstiger ca. 75.000 kr. årligt, skal der betales moms i forbrugslandet af varer og elektroniske ydelser mv. baseret på det pågældende lands momssats. Hvis den ny fælles fjernsalgsgrænse overskrides, gælder der således forbrugslandsbeskatning i alle EU-lande. Fjernsalgsgrænsen vil desuden gælde for både varer og alle ydelser, og ikke blot elektroniske ydelser mv.

Hensigten bag erstatningen af de eksisterende nationale fjernsalgsgrænser med en fælles, lavere grænse er blandt andet, at det medfører øget forbrugslandsbeskatning i EU, og derved mindskes fordelene ved at etablere virksomheder i EU-lande med lave momssatser. Der er i dag en del variation i niveauet for de forskellige EU-landes fjernsalgsgrænser, og fx er grænsen i Tyskland på ca. 750.000 kr. (100.000 €), hvilket er den højeste mulige grænse inden for de gældende regler.

Ophævelse af bagatelgrænse på varer uden for EU

I dag er der en bagatelgrænse for momsfri import til Danmark af varer (såkaldte småforsendelser) fra virksomheder i lande uden for EU. Bagatelgrænsen indebærer, at der først skal afregnes dansk moms i Danmark, når varens værdi overstiger 80 kr. EU-landene kan selv fastsætte bagatelgrænsen, som skal ligge mellem 10 og 22 € svarende til mellem ca. 75 og 165 kr.

De nye EU-regler medfører, at bagatelgrænsen på 80 kr. for momsfri import fra lande uden for EU ophæves. Fremover vil der således skulle betales moms i forbrugslandet og med forbrugslandets momsats af alle varer købt i lande uden for EU.

Hensynet bag den aktuelle momsfritagelse af småforsendelser har været, at det anses for at være en uforholdsmæssig stor og omkostningstung administrativ byrde at opkræve importmoms af forsendelser af lav værdi. Momsfritagelsen stiller dog blandt andet virksomheder inden for EU dårligere end deres konkurrenter, der er etableret uden for EU. Hensigten med de nye regler i 2021 er at sikre lige konkurrencevilkår vedrørende afregning af moms, hvilket er til gavn for virksomheder i EU.

Skærpede regnskabsregler for online-platforme mv.

I dag kan skattemyndighederne have udfordringer med at få udenlandske online-platforme mv. til at oplyse hvilke fysiske og juridiske personer, der sælger varer og ydelser gennem platformen. Det kan derfor være vanskeligt for skattemyndighederne at kontrollere, om fx udlejere opkræver korrekt moms for udlejning.

De nye EU-regler medfører, at online-platforme, hvorigennem der sælges varer fra lande uden for EU, gøres ansvarlige for angivelse og betaling af disse varer. Samtidig indføres regler for, hvilke oplysninger online-platforme skal opbevare og stille til rådighed på skattemyndighedernes anmodning. Det drejer sig om oplysninger om de bagvedliggende netbutikker uden for EU, de solgte varer, og hvor varerne skal beskattes.

For ligeledes at sikre oplysninger fra online-platforme inden for EU (fx Airbnb), der sælger eller formidler salg af ydelser og varer til forbrugere, vil disse også skulle opbevare en række oplysninger om varer og ydelser, herunder salgspriser, bagvedliggende sælgere og forbrugslande. Oplysningerne skal efter anmodning gøres tilgængelige for skattemyndighederne.

Hensigten med de skærpede regler er at give medlemslandes skattemyndigheder mulighed for at få oplyst, hvem der sælger varer og ydelser gennem sådanne online-platforme, og om der afregnes korrekt moms for disse salg. Tiltaget forventes generelt at kunne kvalificere kontrollen af, om fysiske og juridiske personer afregner korrekt moms, når disse sælger varer og ydelser gennem online-platforme. Det ventes således at kunne bidrage til at mindske omgåelsen af de danske momsregler i forbindelse med salg af varer og ydelser, der formidles via online-platforme.

Øget koordinering mellem EU-landenes skattemyndigheder

I dag kan virksomheder, der anvender MOSS til at angive og afregne moms, blive udsat for krav om udlevering af regnskabsmateriale og blive underlagt administrative undersøgelser både fra det ene land, hvor de er registreret samt alle forbrugslandene. Det er administrativt byrdefuldt for virksomhederne at være i kontakt med flere landes skattemyndigheder, herunder på grund af antallet af henvendelser og sproglige barrierer.

De nye EU-regler medfører, at registreringslandets skattemyndighed bliver virksomhedens direkte kontakt og får ansvaret for at videreformidle oplysninger mellem virksomheden og skattemyndighederne i andre EU-lande. Forbrugslandes anmodninger om regnskabsoplysninger mv. skal således ikke længere gå direkte til virksomheden, men gennem den hjemlige skattemyndighed. Der er endvidere fastsat regler om mere koordineret virksomhedskontrol, således at en undersøgelse/kontrol så vidt muligt omfatter kontrolønsker mv. fra alle interesserede EU-landes skattemyndigheder på én gang.

Hensigten med de nye regler er at forbedre EU-landenes skattemyndigheders samarbejde og koordinering, hvilket vil reducere virksomhedernes administrative byrder ved at overholde de forskellige landes krav.

Tekniske justeringer og mindre administrative lettelser for virksomheder

De nye EU-regler medfører blandt andet, at virksomheder i EU-lande kan nøjes med at anvende hjemlandets regler på områder som fx fakturering i stedet for at skulle overholde faktureringsreglerne i de potentielt mange forbrugslande. De nye regler medfører også en forenklet ordning for angivelse og betaling af moms ved import af varer med en værdi under 1.150 kr. (150 €) fra lande uden for EU i de tilfælde, hvor momsen ikke betales via IOSS. Det skal dog bemærkes, at den forenkede ordning allerede i dag er praksis i Danmark. Derudover forlænges fristen for indsendelse af momsangivelsen for salg gennem OSS fra 20 til 30 dage og proceduren for foretagelse af korrektioner af momsangivelser i OSS ændres, så det bliver mindre administrativt byrdefuldt for virksomhederne.

Nye EU-forslag om at reducere momssvig vedrørende e-grænsehandel

I december 2018 fremlagde EU-Kommissionen nye forslag på e-grænsehandelsområdet. Formålet er overordnet at reducere momssvig ved at forpligte betalingstjenesteudbydere (tredjeparter som fx Nets) til at føre et tilstrækkeligt detaljeret register over visse betalingsoplysninger om grænseoverskridende betalingstransaktioner. Samtidig pålægges landene i EU at samle disse registre og udveksle betalingsoplysningerne i registrene via et nyt centralt elektronisk system. EU-Kommissionens forslag vurderes at forbedre Skatteforvaltningens mulighed for at identificere og reducere momssvig gennem et styrket administrativt samarbejde og øget informationsdeling på tværs af medlemslandene.

5. Energibeskatning

5.1 Indledning

Energibeskatningen i Danmark anvendes som et middel til at begrænse forurening og udledning af drivhusgasser samt overholdelse af Danmarks energi- og klimapolitiske målsætninger, herunder internationale forpligtelser. Derudover er nogle af afgifterne begrundet ud fra fiskale hensyn. Samtidig er energibeskatningen indrettet efter politiske ønsker om fx at fremme bestemte teknologier og understøtte konkurrenceevnen.

Der er i dag store forskelle i energiafgifterne afhængig af anvendelsesformål, fx mellem brug af energi til opvarmning og proces i erhvervene, både for fossile brændsler og elforbrug. Energiafgiften på elforbrug for husholdninger er således meget høj og højere i Danmark end i andre sammenlignelige lande, jf. afsnit 5.2. Derudover er der i Danmark større forskel mellem husholdningernes og erhvervenes afgiftssatser end i andre lande.

Ud fra et nationalt samfundsøkonomisk perspektiv bør der lægges afgifter på energi, i det omfang produktionen og forbruget af energi giver anledning til eksterne afledte effekter for danskerne – såkaldte *negative eksternaliteter* – i form af klima- og sundhedsskadelig udledning. Afgifter, der er målrettet forureningsomkostninger, medfører en samfundsmæssig gevinst, så længe omkostningerne forbundet med at reducere forureningen er lavere end fordelene ved mindre forurening, jf. afsnit 5.3.

De laveste samfundsøkonomiske omkostninger opnås generelt ved at benytte *ens* afgifter på det, der ønskes mindre af. De seneste ændringer i afgiftspolitikken med afskaffelse af PSO-afgiften og nedsættelse af elafgifterne skønnes at give anledning til en samlet samfundsøkonomisk gevinst på ca. 4 mia. kr. Afskaffelse af PSO-afgiften skønnes isoleret set at styrke samfundsøkonomien med ca. 2½ mia. kr. (2020-niveau), mens reduktionerne af den almindelige elafgift og elvarmeafgiften i medfør af blandt andet *Energiaftale 2018* skønnes at forbedre samfundsøkonomien med ca. 1½ mia. kr. (2020-niveau).

Yderligere nedsættelser af den almindelige elafgift vil isoleret set fortsat være forbundet med relativt store samfundsøkonomiske gevinster og høje selvfinansieringsgrader, jf. afsnit 5.4. Det samme gælder ikke for elvarmeafgiften. De høje selvfinansieringsgrader for lavere elafgift skyldes især positive virkninger via ændret forbrug, mens det dynamiske provenu fra øget arbejdsudbud er begrænset. Det viser nye skøn for arbejdsudbudsvirkningerne af el- og elvarmeafgiften baseret på en ny incidensanalyse. Analysen viser også, at elafgiften målt som andel af den disponible indkomst er faldende med indkomsten, mens elvarmeafgiften udgør en omtrent konstant andel af indkomsten. En nedsættelse af elafgiften skønnes derfor at mindske de relative indkomstforskelle, mens lavere elvarmeafgift skønnes at være nogenlunde fordelingsmæssigt neutral.

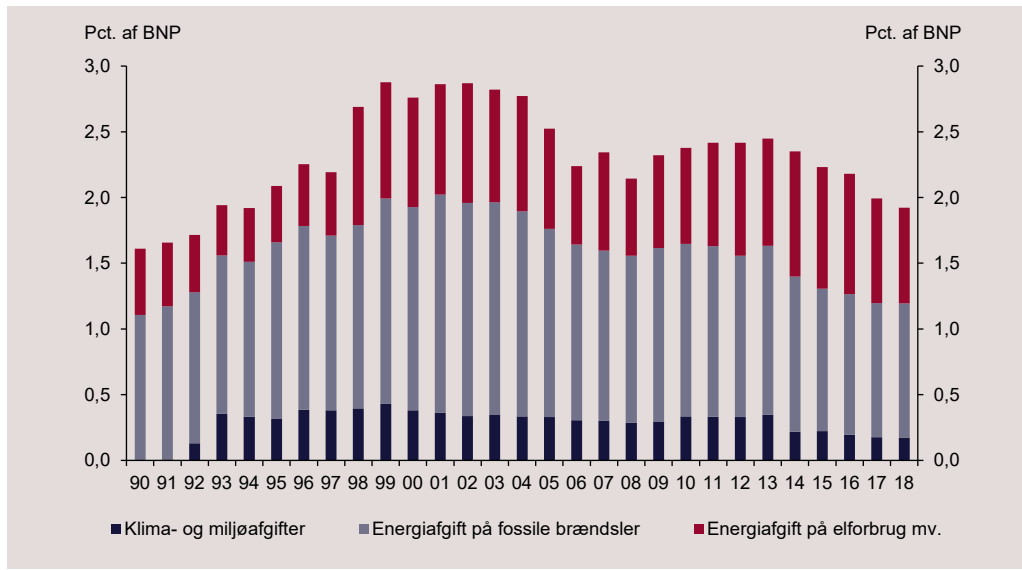
5.2 Energibeskatning og energiforbrug i Danmark

Den danske energibeskatning består overordnet af tre hovedgrupper af afgifter:

- Klima- og miljøafgifter på kuldioxid (CO₂), svovldioxid (SO₂) og kvælstofoxider (NO_x).
- Energiafgift på fossile brændsler (kul, naturgas, olie), herunder benzin, diesel og affald.
- Energiafgift på elforbrug (elafgift) samt PSO-afgift (til og med 2021).

I 2018 udgjorde de samlede indtægter fra energiafgifterne på fossile brændsler og elforbrug (herunder PSO-afgiften) samt klima- og miljøafgifterne (CO₂-, SO₂- og NO_x-afgiften) ca. 43 mia. kr., svarende til knap 2 pct. af BNP, jf. figur 5.1. Langt størstedelen af provenuet fra energibeskatningen stammer fra energiafgifterne på fossile brændsler og elforbrug (inkl. PSO-afgift), mens klima- og miljøafgifterne, herunder CO₂-afgiften, tegner sig for en mindre del.

Figur 5.1. Udviklingen i indtægter fra energibeskatningen, 1990-2018



Anm.: Klima- og miljøafgifter omfatter afgift på kuldioxid (CO₂), svovl (SO₂) og kvælstofoxider (NO_x). Energiafgift på fossile brændsler omfatter afgift på benzin, olieprodukter, kul, gas og affald (men ikke udligningsafgiften på dieselkøretøjer). Energiafgift på elforbrug mv. omfatter også PSO-afgift.

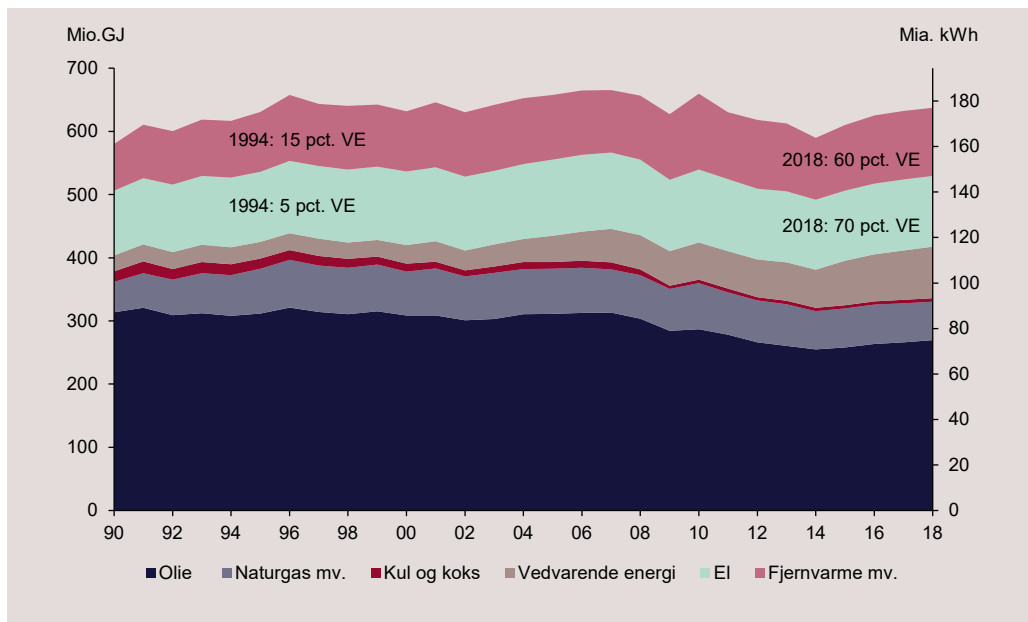
Kilde: Danmarks Statistik og egne beregninger.

Set over de seneste godt 25 år er indtægterne fra energibeskatningen i pct. af BNP steget frem til omkring 2000, hvorefter der har været en faldende tendens. Siden omkring 2000 er provenuet i pct. af BNP fra energiafgiften på fossile brændsler således reduceret med omkring en tredjedel, mens provenuet fra klima- og miljøafgifterne er omtrent halveret. Provenuet fra energiafgiften på elforbrug har derimod været nogenlunde uændret.

Udviklingen i indtægterne fra energibeskatningen afspejler blandt andet, at den stigende anvendelse af vedvarende energi (VE) isoleret set har reduceret afgiftsgrundlaget, uden at afgifterne er blevet øget med henblik på at opretholde et uændret provenu – hvilket er i tråd med generelle anbefalinger fra økonomisk teori, jf. afsnit 5.3.

I 2018 udgjorde det samlede endelige energiforbrug i Danmark knap 640 mio. GJ¹. Det endelige energiforbrug – som udgør den samlede mængde energi, der forbruges af slutbrugerne, herunder husholdninger og erhverv – har været nogenlunde konstant de seneste godt 25 år, jf. figur 5.2. De årlige udsving skyldes blandt andet forskelle i vejret, som giver anledning til varierende opvarmningsbehov mv.

Figur 5.2. Udvikling i endeligt energiforbrug, 1990-2018



Anm.: I forbruget af el og fjernvarme mv. er angivet den andel af energiproduktionen, der hidrører fra vedvarende energi (VE) i henholdsvis 1994 og 2018. Naturgas mv. omfatter også byggas, som dog udgør en meget begrænset del af det samlede forbrug. Fjernvarme mv. omfatter også ikke-bionedbrydeligt affald, som ligeledes udgør en meget begrænset del af det samlede forbrug. Kilde: Energistyrelsen, "Energistatistik 2018, Grunddata2018".

Mens det samlede energiforbrug har været nogenlunde konstant, er *sammensætningen* af energiforbruget imidlertid ændret markant i retning af mere vedvarende energi, hvilket modsvares af et fald i det samlede forbrug af fossile brændsler (olie, kul og naturgas). Størrelsesordenen af denne ændring fremgår ikke umiddelbart

¹ GJ er en forkortelse for gigajoule. 1 GJ er 1 milliard joule. Joule er en måleenhed for energi.

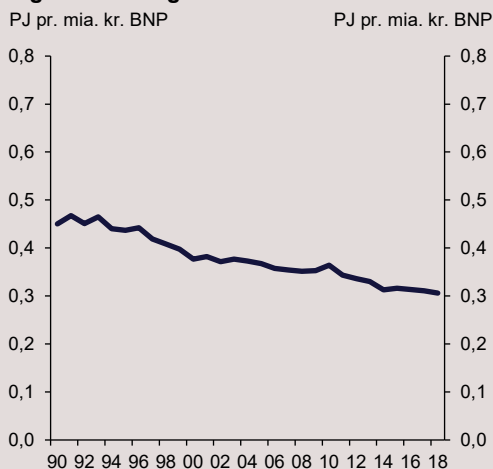
af ændringen i sammensætningen af det endelige energiforbrug i *figur 5.2*, hvilket skyldes, at en stor del af slutbrugernes energianvendelse består af el og fjernvarme (såkaldte konverterede energityper), som er baseret på input af både fossile brændsler og vedvarende energi.

Imidlertid er der sket et betydeligt skifte mod vedvarende energi og væk fra fossile brændsler i el- og fjernvarmeproduktionen. Således er andelen af vedvarende energi i elproduktionen øget fra knap 5 pct. i 1994 til knap 70 pct. i 2018, mens andelen af vedvarende energi i produktionen af fjernvarme er øget fra ca. 15 pct. i 1994 til knap 60 pct. i 2018². Størstedelen af VE-elproduktionen udgøres af vindkraft, mens VE-fjernvarmeproduktionen helt overvejende er baseret på biomasse (primært træ, halm og bionedbrydeligt affald). Når indtægterne af energibeskatningen er faldet som andel af BNP, skyldes det blandt andet netop ændringen i sammensætningen af energiforbruget i retning af færre fossile brændsler og mere vedvarende energi, som er afgiftsfritaget.

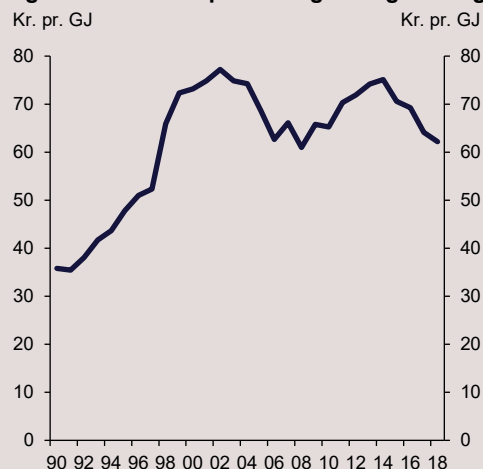
Samtidig med at energiforbruget har været næsten konstant, er BNP (opgjort i faste priser) steget med ca. 62 pct. siden 1990. Det afspejler, at *energiintensiteten* – dvs. den anvendte mængde energi i forhold til værdien af bruttonationalproduktet – i Danmark er reduceret markant i den betragtede periode, svarende til at der i 2018 anvendes omkring en tredjedel mindre energi pr. mia. kr. BNP end i 1990, *jf. figur 5.3*.

Udviklingen i energiintensitet og provenu pr. endeligt energiforbrug, 1990-2018

Figur 5.3. Energiintensitet



Figur 5.4. Provenu pr. endeligt energiforbrug



Anm.: Energiintensiteten er opgjort på baggrund af BNP i faste priser (2010-kædede værdier). PJ står for petajoule. 1 PJ er lig med 1 mio. GJ. Provenuet pr. endeligt energiforbrug er opgjort på baggrund af provenuet i faste priser i 2010-niveau.

Kilde: Danmarks Statistik, Energistyrelsen og egne beregninger.

² Kilde: Energistyrelsen, "Energistatistik 2018".

Udviklingen afspejler blandt andet, at der har været en effekt af afgifterne og anden regulering, herunder tilskud, med henblik på at reducere anvendelsen af fossile brændsler og begrænse stigningen i energiforbruget.

Ses der på provenuet fra energibeskatningen (i 2010-niveau) pr. endeligt energiforbrug, steg dette kraftigt fra starten af 1990'erne og frem mod starten af 00'erne, mens det fra midten af 00'erne har ligget mere stabilt omkring 60-75 kr./GJ årligt, jf. figur 5.4.

Klima- og miljøafgifter på CO₂, SO₂ og NO_x

Selvom energiintensiteten er faldende, medfører dansk energiproduktion og -forbrug stadig udledninger – også kaldet emissioner – af blandt andet drivhusgassen CO₂ og de luftforurenende stoffer SO₂ og NO_x. Udledningerne af disse stoffer påfører både danskerne og personer uden for landets grænser en række omkostninger, blandt andet af sundhedsskadelig karakter og i form af klimapåvirkninger. Udledningerne og de medfølgende omkostninger udgør en såkaldt *negativ eksternalitet*, hvor de, som forårsager skaderne, ikke betaler for omkostningerne via den almindelige markedspris (uden afgift).

Afgifter på CO₂, SO₂ og NO_x kan således være et instrument til at sikre, at producenterne og forbrugerne kommer til at betale for de omkostninger, som de påfører andre. Det svarer til et *forureneren betaler-princip*, hvis afgiftsniveauet svarer til de eksterne omkostninger. Danmark har desuden forpligtet sig til at begrænse udledningerne af CO₂, SO₂ og NO_x. Afgifterne bidrager til at opfylde disse internationale forpligtelser.

Afgiftssatserne er tilpasset efter kg udledning af CO₂, SO₂ og NO_x, jf. *øverste række i tabel 5.1*. Afgiften er således den samme, uanset om udledningen sker i forbindelse med afbrænding af fx kul eller naturgas. CO₂-udledningen forbundet med afbrænding af 1 GJ kul er højere end ved afbrænding af 1 GJ naturgas. Derfor er CO₂-afgiften på kul – opgjort i energienheden gigajoule (GJ) – også højere end CO₂-afgiften på naturgas, jf. *nederste del af tabel 5.1*. Generelt er energiproduktion via kul den produktionsform, der udleder mest CO₂, SO₂ og NO_x målt pr. GJ.

Der betales SO₂- og NO_x-afgift af både fossile brændsler (fyringsolie, naturgas og kul mv.) og brændsler fra vedvarende energi. Modsat omfatter CO₂-afgiften som udgangspunkt *kun* fossile brændsler, da vedvarende energi anses for at være CO₂-neutral.

CO₂-afgiften omfatter primært de udledninger af CO₂, der sker *uden for* EU's såkaldte kvotesektor³. Kvotesektoren omfatter de største udledere inden for el- og varmeproduktion, energiintensive industrisektorer, herunder olieraffinaderier, stålværker og produktion af fx jern, aluminium og cement samt kommerciel luftfart. Der

³ Ordningen sætter et loft for, hvor meget CO₂ der må udledes. Virksomheder, der er omfattet af kvotesystemet, skal købe CO₂-kvoter svarende til deres CO₂-udledning. Det er desuden muligt at sælge kvoterne igen, hvis virksomheden reducerer deres CO₂-udledning.

betales således som hovedregel ikke CO₂-afgift af de udledninger, der sker *inden for* EU's kvotesektor. Varmeproduktion er dog omfattet af CO₂-afgift, uanset om den sker inden for eller uden for kvotesektoren. Denne dobbeltregulering betyder, at en stor del af fjernvarmeproduktionen i dag er pålagt både CO₂-afgift og CO₂-kvoter.

Tabel 5.1. Klima- og miljøafgiftssatser i 2019

	CO ₂	SO ₂	NO _x
	<i>Afgiftssats i kr./kg udledning</i>		
Alle brændsler	0,1753	11,9	5,2
	<i>Afgiftssats omregnet til kr./GJ</i>		
Fyringsolie	13,0	0 ¹⁾	0,3
Naturgas	10,0	0 ¹⁾	0,2
Kul	16,6	2,6	0,5
VE (halm mv.)	0 ²⁾	1,8	0,5

1) SO₂-afgiften er 0 kr./GJ for blandt andet fyringsolie og naturgas på grund af et meget lavt svovlindhold i disse typer brændsler. Den konkrete udledning af SO₂ og NO_x fra de forskellige brændselstyper vil dog variere, og dermed vil den faktiske afgiftssats i kr./GJ variere. Det skyldes blandt andet, at den faktiske udledning afhænger af, om skorstenen indeholder et rensende filter eller ej, og af forbrændingstemperaturen. Fx vil højere afbrændingstemperaturer i et anlæg medføre flere NO_x-udledninger.

2) Der betales ikke CO₂-afgift af VE-brændsler, da de anses for at være CO₂-neutrale.

Kilde: Skatteministeriet.

Energiafgift på fossile brændsler

Energiafgiften på fossile brændsler (kul, naturgas og olie mv.) er ikke direkte målrettet klima- og miljøforurening. Energiafgiften reducerer dog energiforbruget og dermed indirekte også klimabelastningen og miljøforureningen. Endvidere understøtter energiafgiften på fossile brændsler overholdelse af Danmarks internationale forpligtelser, der blandt andet omfatter reduktioner i energiforbruget, samt nationale energi- og klimapolitiske målsætninger. Energiafgiften på fossile brændsler har samtidig et fiskalt sigte.

Der er som hovedregel ikke energiafgift på *VE-brændsler* som træ, halm og biogas⁴. Energiafgiften på fossile brændsler kan dermed opfattes som et *indirekte tilskud* til de vedvarende energiformer. Fossile brændsler anvendt i elproduktionen er fritaget for energiafgift, men til gengæld er der energiafgift på alt elforbrug – uanset om elektriciteten er baseret på fossile brændsler eller VE (jf. omtale af energiafgift på elforbrug nedenfor).

Energiafgiftssatserne på fossile brændsler er som udgangspunkt tilpasset ud fra en ensartet sats opgjort pr. energienhed. Det indebærer, at energiafgiften for kul, naturgas, olie og affald er ens – vel at mærke når satsen opgøres i kr./GJ – for samme anvendelse. Derudover afhænger størrelsen af energiafgiften af *anvendelsesfor-*

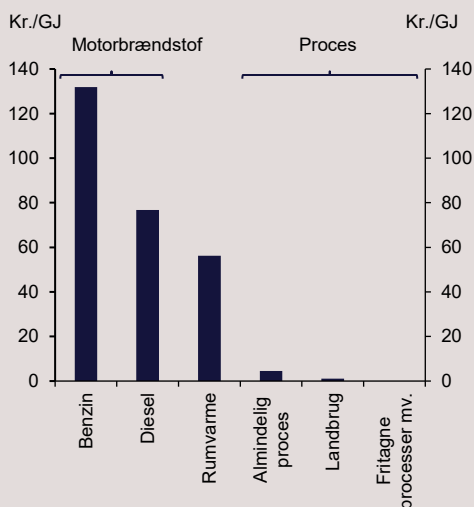
⁴ Biobrændstoffer til transport er fritaget CO₂-afgift, men omfattet af tilsvarende energiafgifter som fossile brændsler.

men, dvs. afgiftssatsen afhænger fx af, om energiforbruget sker i forbindelse bilkørsel, opvarmning eller produktion. Energiafgiften er højest på *motorbrændstoffer* i form af benzin og diesel, mens de er lavere på *rumvarme* og meget begrænsede på *erhvervenes processer*, jf. figur 5.5.

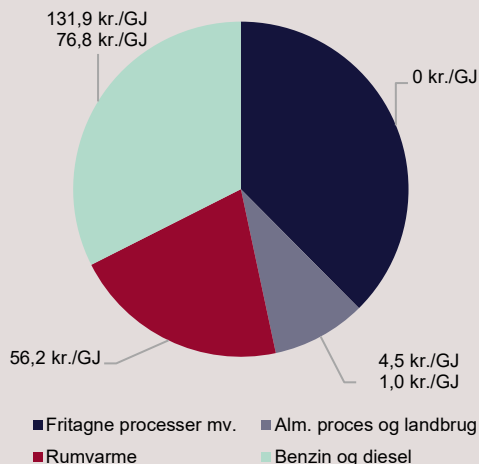
Afgiftssatsen for *rumvarme* omfatter dels husholdningernes energiforbrug til rumopvarmning, herunder til varmt brugsvand og komfortkøling (aircondition), dels erhvervenes energiforbrug til (de samme) husholdningslignende formål.

Satser og afgiftsgrundlag for fossile brændsler

Figur 5.5. Oversigt over satser i 2019



Figur 5.6. Afgiftsgrundlag fordelt på anvendelser i 2015



Anm.: Afgiftssatsen på diesel er lavere end afgiftssatsen på benzin. Det skal blandt andet ses i lyset af, at grænsehandlen med diesel er særdeles følsom over for prisforskelle i forhold til udlandet. Energiafgiftssatsen på diesel er derfor balanceret i forhold til afgiftssatserne i vores nabolande. Forskellen mellem afgiftssatsen på diesel og benzin udlignes imidlertid omtrent via den såkaldte udligningsafgift, som ejere af dieselbiler betaler i tilknytning til grøn ejeravgift/vægtafgift. Det er de aktuelle satser i 2019, der fremgår, mens afgiftsgrundlaget er fra 2015. Fritagne processer mv. omfatter indvinding af nordsøolie, luftfart, teknisk olie, fiskere, jernbaner, søfart, mineralogiske og metallurgiske processer samt fossile brændsler til elproduktion.

Kilde: Skatteministeriet.

Den danske energiafgiftssats på erhvervenes processer – kaldet *proces* – svarer til EU's minimumsafgifter, som nogle sektorer dog har lempelser og fritagelser fra. Fx har landbrug og væksthugartnerier en lavere procesafgift, mens olieraffinaderier, fiskeri, luft- og søfart samt mineralogiske og metallurgiske processer helt er fritaget for energiafgiften. Afgiftssatserne er fastsat inden for rammerne af EU's energibeskatningsdirektiv, der

fastlægger de overordnede rammer for energibeskatningen i EU-landene. Det omfatter blandt andet miniumsafgiftssatser på fossile brændsler og elektricitet og rammerne for medlemsstaternes anvendelse af afgiftsdifferentieringer og -fritagelser.

De lavere og differentierede afgiftssatser på erhververnes processer afspejler grundlæggende et ønske om at tage hensyn til erhvervene, herunder deres internationale konkurrenceevne.

I 2015 udgjorde det samlede energiforbrug af fossile brændsler ca. 330 mio. GJ⁵, hvilket svarer til ca. 53 pct. af Danmarks samlede energiforbrug. De meget store differentieringer af energiafgiften på fossile brændsler afspejler blandt andet, at knap 40 pct. af det fossile brændselsforbrug (*fritagne processer mv. herunder elproduktion*) helt er fritaget for afgift, mens knap 10 pct. af forbruget betaler en meget lav afgift (*almindelig proces og landbrug*), jf. figur 5.6. De resterende godt 50 pct. af forbruget er belagt med relativt høje afgiftssatser (*rumvarme og vejtransport*).

Energiafgift på elforbrug

Formålet med energiafgiften på elforbrug er (ligesom med energiafgiften på fossile brændsler) at reducere energiforbruget og understøtte Danmarks klima- og energipolitiske målsætninger. Samtidig har energiafgiften på elforbrug også et fiskalt sigte.

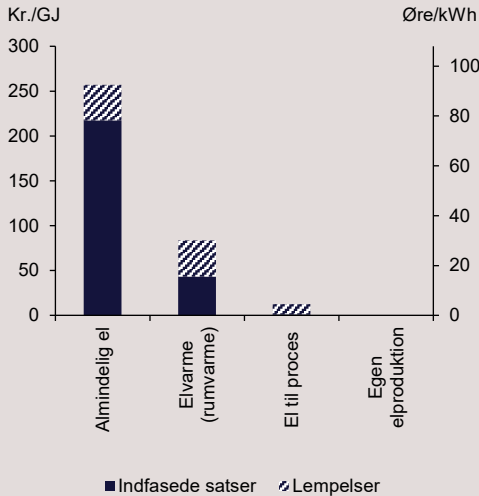
Energiafgiften på el (elafgiften) ligger på forbruget (*outputbeskatning*) frem for på brændslerne (*inputbeskatning*). Det hænger blandt andet sammen med hensynet til de danske elproducenters konkurrenceevne. Danmark har således en betydelig udenrigshandel med el. Outputbeskatningen betyder, at der kun opkræves afgift af den del af elproduktionen, der forbruges i Danmark, men ikke på den del der eksporteres til udlandet. Outputbeskatningen betyder samtidig, at dansk import af el fra udlandet pålægges afgifter, når den forbruges i Danmark. Outputbeskatningen sker inden for rammen af EU's energibeskatningsdirektiv, der dog ikke hindrer en inputbeskatning af de brændsler, der anvendes i elproduktionen.

Elafgiften er (ligesom energiafgiften på fossile brændsler) differentieret i forhold til anvendelsen. Der skelnes mellem tre anvendelsesområder: *almindeligt elforbrug*, el anvendt til *rumvarme* og el anvendt til *proces*. Afgiftssatsen er højest på det almindelige elforbrug, mærkbart lavere på elvarme og meget begrænset på proces, jf. figur 5.7. Energiafgiften på elforbrug er *ens* for alle processer. Egen elproduktion i form af fx solceller er dog fritaget for elafgift.

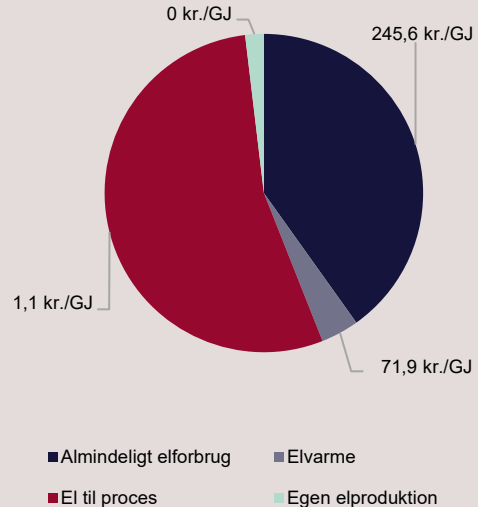
⁵ Vedvarende energi er som udgangspunkt fritaget for energiafgift på brændsler. Der gælder dog enkelte undtagelser herfra, idet biobrændsler til transport er afgiftsbelagt ligesom bionaturgas. Endvidere er bionedbrydeligt affald blandet med fossilt affald også afgiftsbelagt.

Satser og afgiftsgrundlag for elforbrug

Figur 5.7. Oversigt over satser i 2019 og aftalte nedsættelser (inkl. PSO-afgift)



Figur 5.8. Afgiftsgrundlag fordelt på anvendelser i 2015



Anm.: Afgiftssatsen på almindeligt elforbrug bliver gradvist reduceret som følge af *Energiaftale 2018* (juni 2018), og den fulde nedsættelse er implementeret i 2025. Afgiftssatsen på elvarme bliver reduceret gradvist som følge af både *Aftale om Erhvervs- og Iværksætterinitiativer* (november 2017) og *Energiaftale 2018* (juni 2018), og afgiftsnedsættelserne er fuldt implementeret i 2021. Endvidere udfases PSO-afgiften, så den er afskaffet fra og med 2022 som følge af *Aftale om afskaffelse af PSO-afgiften* (november 2016). De skraverede områder repræsenterer nedsættelserne i forhold til satserne i 2019. Det er de aktuelle satser i 2019, der fremgår, mens afgiftsgrundlaget er fra 2015. Egen elproduktion omfatter egen elproduktion via solceller mv. Værdierne i figur 5.7 kan læses fra både venstre og højre akse. Ved brug af venstre akse fås værdierne i kr./GJ, mens de på højre akse er omregnet til øre/kWh. Der er dog alene tale om to forskellige opgørelser af energiindhold, hvor 1 GJ svarer til 277,7778 kWh.
Kilde: Skatteministeriet.

Afgiftssatsen for det *almindelige elforbrug* gælder husholdningers forbrug generelt, mens helårsboliger og sommerhuse, der er registrerede som elopvarmede, har mulighed for at opnå den lavere *elvarmeafgiftssats* for den del af elforbruget, der overstiger 4.000 kWh⁶. El til *erhvervenes rumvarme* (herunder opvarmning af vand og komfortkøling) i momsregistrerede virksomheder er ligeledes omfattet af elvarmeafgiftssatsen. Frem mod 2021 nedsættes elvarmeafgiftssatsen til 43,4 kr./GJ (i 2019-priser)⁷.

Husholdningernes og erhvervenes energiafgiftsbetaling af elforbrug omfatter i 2019 fortsat den såkaldte *PSO-afgift*, der dog er under udfasning og vil være afskaffet i 2022. Herudover betales *tariiffer* af elforbruget, *jf. boks 5.1*.

⁶ Grænsen på 4.000 kWh er fastsat som en administrativ simpel måde at differentiere mellem el anvendt til henholdsvis varme og andre formål som fx lys og elektronik.

⁷ Svarende til 43,6 kr./GJ i 2020-priser.

I 2015 udgjorde det samlede elforbrug ca. 70 mio. GJ. Elforbruget er – ligesom energiforbruget af fossile brændsler – kendetegnet ved, at størstedelen af elforbruget er afgiftsfritaget eller belagt med en meget lav el-afgiftssats. Fx udgør *el til proces* ca. 55 pct. af det samlede elforbrug, hvor afgiftssatsen kun udgør 1,1 kr./GJ, mens der ved *almindeligt elforbrug* betales en sats, der er ca. 240 gange højere, *jf. figur 5.8*.

Boks 5.1. PSO-afgift og tariffer på elforbrug

Udover den statslige elafgift betales der for nuværende også *PSO-afgift* af elforbruget (PSO står for Public Service Obligations, dvs. offentlige serviceforpligtelser). PSO-afgiften blev indført i 1998, men har været under udfasning siden 2017 og er afskaffet fuldt ud fra og med 2022, *jf. Aftale om afskaffelse af PSO-afgiften* (november 2016).

PSO-afgiften er en øremærket afgift, der opkræves over elregningen, og som først og fremmest dækker støtteudgifterne til VE. PSO-satsen fastsættes kvartalsvist, så indtægterne modsvarer de relevante udgifter. De forventede markedspriser er den væsentligste faktor for fastsættelsen af PSO-afgiften, idet en stor del af VE-støtten gives som en garanteret afregningspris pr. produceret enhed. Det betyder, at når markedsprisen på el stiger, så falder støtteudgifterne og omvendt. En forventet høj markedspris medfører således en lav PSO-afgift og omvendt. PSO-afgiften udgør 7,6 øre/kWh i 4. kvartal 2019 svarende til 21,1 kr./GJ.

PSO-afgiften er kategoriseret som en skat i nationalregnskabet og indgår dermed i opgørelsen af skattetrykket. PSO-satsen kan dog stige og falde, uden at det kræver lovgivning i Folketinget.

Herudover betales såkaldte *tariffer*. Tarifferne skal dække eldistributørernes omkostninger, der primært omfatter transport af el fra producent til forbruger samt udbygning og vedligeholdelse af elnettet. Eldistributørerne udgøres af netselskaberne og Energinet. For en gennemsnitlig husholdning udgør den samlede tarif ca. 111 kr./GJ (40 øre/kWh).

Kilde: Dansk Energi, Energistyrelsen og Skatteministeriet.

Samlede effektive afgiftssatser og udvikling over tid

De samlede effektive afgiftssatser udgør summen af alle afgifter på et givet brændsel eller elforbrug – dvs. summen af CO₂-, SO₂-, NO_x-, energi- og PSO-afgifterne.

Energiafgifterne på fossile brændsler og elproduktion er som nævnt differentieret efter anvendelse – henholdsvis til motorbrændstof, rumvarme og proces, hvor de igen er differentieret afhængig af typen af proces. Det betyder, at den samlede energibeskatning varierer fra 2,3 kr./GJ på VE-brændsler til ca. 251,4 kr./GJ for husholdningernes elforbrug til lys, køleskab mv., *jf. boks 5.2*.

Boks 5.2. Energiafgifter fordelt på brændsler og elforbrug i 2019

Energibeskatningen i form af klima- og miljøafgifter samt energiafgifter på fossile brændsler og elforbrug (samt PSO-afgift indtil 2021) indebærer samlet set følgende:

- Fossile brændsler (bortset fra fossile brændsler til elproduktion) er pålagt CO₂-afgift – hvis brændslerne anvendes uden for EU's CO₂-kvotesektor eller anvendes til rumvarme inden for kvotesektoren – samt SO₂-, NO_x- og energiafgift.
- Fossile brændsler til elproduktion er pålagt CO₂-afgift – hvis elproduktionen sker uden for EU's CO₂-kvotesektor – samt SO₂- og NO_x-afgift.
- VE-brændsler er pålagt SO₂- og NO_x-afgift.
- Elforbrug pålægges energiafgift på elforbrug og PSO-afgift.

I *tabel a* fremgår udvalgte, samlede afgiftssatser for energi i 2019. PSO-afgiften er afskaffet fra og med 2022, mens satsen for den almindelige elafgift nedsættes gradvist frem mod 2025 og elvarmeafgiften nedsættes gradvist frem mod 2021. For fossile brændsler er der taget udgangspunkt i naturgas, der ikke anvendes til elproduktion, og som anvendes uden for EU's CO₂-kvotesektor. Der henvises til *appendiks 5A* for en mere detaljeret oversigt over afgiftssatserne.

Tabel a. Udvalgte energiafgiftssatser i 2019

Kr./GJ		CO ₂ -afgift	SO ₂ -afgift	NO _x -afgift	Energiafgift	PSO-afgift	I alt
Husholdningers almindelige elforbrug		0	0	0	245,6	5,8	251,4
	Fossilt brændsel (naturgas)	10	0	0,2	56,2	0	66,4
Rumvarme	VE-brændsler	0	1,8	0,5	0	0	2,3
	Elvarme	0	0	0	71,9	5,8	77,7
	Fossilt brændsel (naturgas)	10	0	0,2	4,5	0	14,7
Proces	VE-brændsler	0	1,8	0,5	0	0	2,3
	Elforbrug	0	0	0	1,1	5,8	6,9

Kilde: Skatteministeriet.

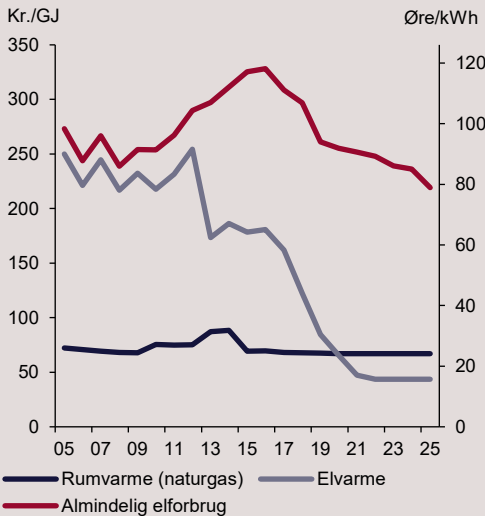
De samlede, effektive afgiftssatser varierer ikke alene meget på tværs af anvendelser, men har også varieret meget over tid. Udviklingen over tid afspejler blandt andet skiftende vægtning af klima- og miljøhensyn og forskellige ønsker omkring bidrag til finansiering af generelle offentlige udgifter.

Overordnet set har den effektive afgiftssats på *fossile brændsler til rumvarme*, herunder naturgas, været relativt konstant over tid, mens den effektive afgiftssats på *elvarme* er reduceret markant og fortsat nedsættes frem til 2021, jf. *figur 5.9*. Den samlede afgiftssats på det *almindelige elforbrug* er generelt øget frem til 2017, men er efterfølgende nedsat (så satsen i 2019 nogenlunde svarer til niveauet i 2005) og nedsættes yderligere frem mod 2025.

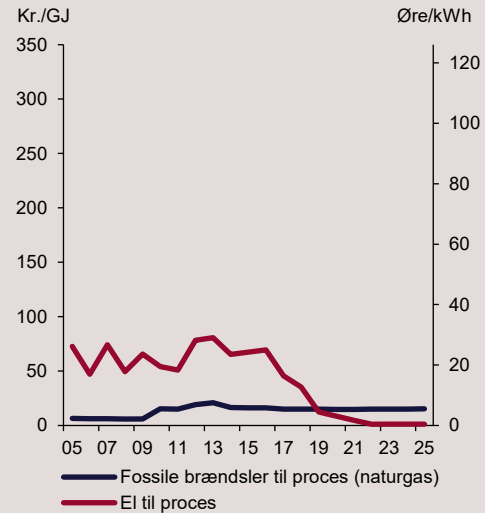
Tidligere har de meget høje afgiftssatser på almindeligt elforbrug og elvarme – relativt til afgiften på fossile brændsler – kunnet begrundes med, at der ved elproduktion blev anvendt 2-3 GJ kul for at producere 1 GJ el. Efterhånden, som der anvendes mere og mere VE i elproduktionen og færre fossile brændsler, er der ikke længere samme argument for de høje elafgiftssatser.

Samlede effektive afgifter, 2005-2025 (opgjort i 2020-priser)

Figur 5.9. Samlede effektive afgifter for rumvarme og almindeligt elforbrug



Figur 5.10. Samlede effektive afgifter for proces



Anm.: De effektive afgiftssatser omfatter energi-, CO₂-, SO₂-, NO_x- og PSO-afgift på naturgas og el. PSO-afgiften på naturgas var kun aktuel i 2013 og 2014 og var betydeligt lavere end PSO-afgiften på el. PSO-afgiften på el varierer meget fra kvartal til kvartal og kan også variere mellem Øst- og Vestdanmark. Der er brugt et årligt gennemsnit for hele Danmark af PSO-afgiftssatsen på elforbrug, der gælder for husholdninger og erhverv, der ikke er elintensive. Det årlige gennemsnit varierer mellem årene, hvorfor de effektive afgifter har udsving, som ikke skyldes politiske aftaler, men derimod variationen i PSO-afgiftssatsen på elforbrug. PSO-afgiftssatsen frem til og med 2021 fastsættes løbende af Energistyrelsen. Der er beregningsmæssigt antaget, at satsen aftager lineært frem til dens afskaffelse fra og med 2022. Satsen for rumvarme tager udgangspunkt i afgiftssatsen for naturgas, men varierer afhængig af det givne fossile brændsel, jf. boks 5.2. Afgiftssatserne for fossile brændsler og el til proces har tidligere været delt op mellem såkaldt tung og let proces, idet satserne for let proces var højere end satserne for tung proces. I figur 5.10 er alene vist satserne for let proces i de år, hvor satserne var differentierede (indtil 2000 for naturgas og indtil 2013 for el). Satsen for fossile brændsler til proces varierer afhængig af brændselstypen, idet der her er taget udgangspunkt i afgiftssatsen for naturgas.

Kilde: Skatteministeriet.

Elvarmesatsen blev med *Aftale om finansloven for 2013* (november 2012) nedsat med over 40 pct. og blev nedsat yderligere med *Aftale om Erhvervs- og Iværksætterinitiativer* (november 2017). Såvel den almindelige elafgift som elvarmeafgiften blev nedsat med *Energiaftale 2018* (juni 2018), jf. figur 5.9. På den måde har afgiftssatserne på elvarme og rumvarme fra fossile brændsler i 2019 nærmet sig hinanden, og fra 2021 vil afgiftssatserne på elvarme være lidt lavere end afgiftssatserne på rumvarme fra fossile brændsler.

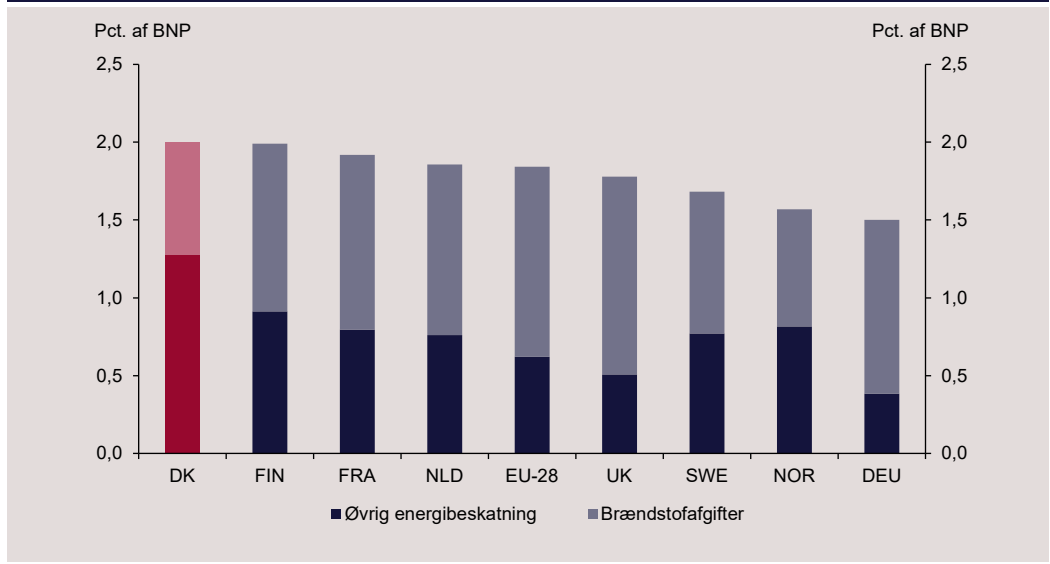
Afgiftssatserne for *procesenergi*, jf. figur 5.10, har generelt været væsentligt lavere end afgiftssatserne for rumvarme, jf. figur 5.9, i hele den betragtede periode. Siden 2005 har afgiftssatsen for fossile brændsler (naturgas) til proces været stigende (mere end fordoblet), mens satsen for elforbrug til proces har været markant faldende (fra godt 70 kr./GJ i 2005 til ca. 1 kr./GJ i 2025 i 2020-priser).

Den gennemsnitlige PSO-afgift varierer meget fra år til år, hvilket medfører de store udsving særligt i første del af perioden. Udfasningen af PSO-afgiften frem mod afskaffelsen fra og med 2022 er medvirkende til, at energif afgiftssatserne på elforbrug er faldende.

Energibeskatningen i et internationalt perspektiv

Indtægterne fra energibeskatningen i Danmark udgør en større andel af BNP end i andre sammenlignelige lande og set i forhold til gennemsnittet for de nuværende 28 EU-lande, jf. figur 5.11. I 2017 udgjorde provenuet 2,0 pct. af BNP i Danmark mod eksempelvis 1,5 pct. af BNP i Tyskland, mens gennemsnittet for EU-landene under ét var 1,8 pct. af BNP.

Figur 5.11. Indtægter fra energibeskatning i udvalgte lande, 2017



Anm.: For Norge er anvendt fastlands-BNP.

Kilde: EU-Kommissionen *Taxation Trends in the European Union – 2019 Edition* baseret på Eurostat data.

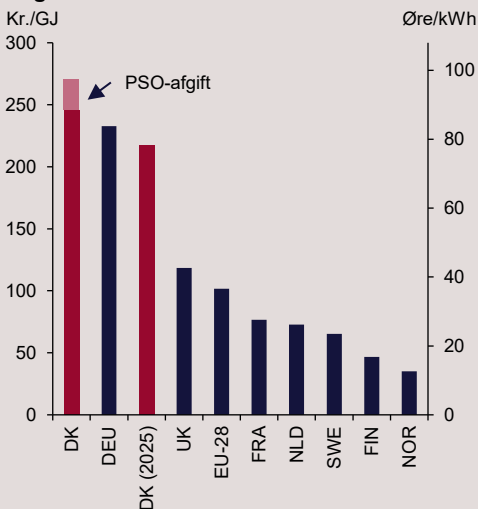
Det høje niveau for energif afgiftsindtægterne i Danmark kan især tilskrives, at provenuet fra den *øvrige energibeskatning* er betydeligt højere end i de andre lande. I Danmark udgør indtægterne fra den *øvrige energibeskatning* således ca. 1,3 pct. af BNP, mens den for EU-28 udgør omtrent det halve (0,6 pct. af BNP).

På den anden side er indtægterne fra brændstofafgifterne (målt som andel af BNP) generelt lavere i Danmark end i de øvrige EU-lande. Det lidt lavere niveau for indtægterne fra brændstofafgifter skal blandt andet ses i lyset af, at den øvrige bilbeskatning i Danmark (herunder registreringsafgiften) er meget høj – også i et internationalt perspektiv, jf. *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018 (kapitel 3)*.

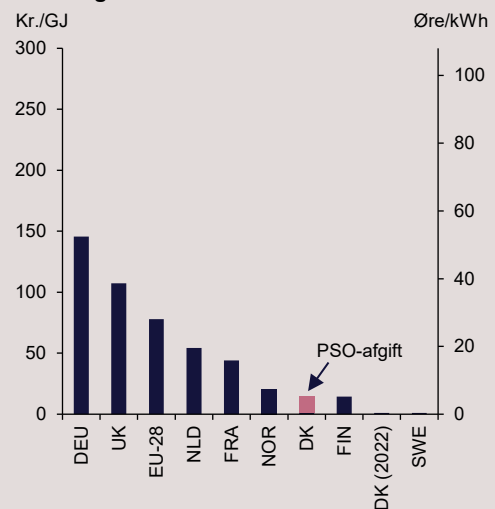
Danmark har i 2019 samlet set de højeste afgifter på husholdningers elforbrug i forhold til sammenlignelige lande, jf. figur 5.12. Imidlertid vil afgifterne på danske husholdningers elforbrug falde frem til 2025, hvor de aftalte nedsættelser af den almindelige elafgift er fuldt implementeret, og PSO-afgiften er afskaffet (fra og med 2022). Herefter – dvs. fra 2025 – vil afgifterne på de danske husholdningers elforbrug således som udgangspunkt være lavere end (det nuværende afgiftsniveau) i Tyskland, men de vil fortsat være mere end dobbelt så høje som det nuværende gennemsnitlige afgiftsniveau i EU-28.

Afgifter på elforbrug for udvalgte lande i 1. halvår af 2019

Figur 5.12. Afgifter på elforbrug for husholdninger



Figur 5.13. Afgifter på elforbrug for ikke-husholdninger



Anm.: Afgifterne er opgjort for 1. halvår 2019 for husholdninger med et årligt elforbrug på 2.500-5.000 kWh og for ikke-husholdninger med et årligt elforbrug på 500-2.000 MWh. Ved omregning fra euro til danske kroner er der anvendt en kurs på ca. 7,47 DKK/EUR. Det er markeret, hvor stor en del af den samlede danske afgift der knytter sig til PSO-afgiften. De samlede effektive afgifter for Danmark inkluderer energifgift på elforbrug samt CO₂-, NO_x- og PSO-afgift. De samlede afgifter for de andre lande kan indeholde andre typer afgifter på elforbrug, som ikke findes i den danske energibeskatning. DK (2025) i figur 5.12 og DK (2022) i figur 5.13 viser de samlede afgifter på elforbrug i henholdsvis 2025 og 2022 (i 2018-priser) ud fra de nuværende politiske aftaler på energiområdet, dvs. med fuldt indfasede lavere elafgifter for husholdninger i 2025 og afskaffet PSO-afgift i 2022.

Kilde: Eurostat og egne beregninger.

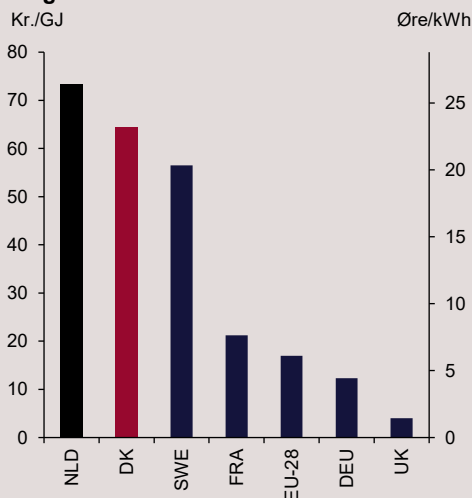
For afgifter på elforbrug for *ikke-husholdninger* – dvs. erhvervene og den offentlige sektor – er billedet anderledes. Her ligger det danske afgiftsniveau således under gennemsnittet for EU-28, *jf. figur 5.13*. Særligt når PSO-afgiften er afskaffet i 2022, vil Danmark som udgangspunkt have en af de laveste afgifter på elforbrug for ikke-husholdninger i forhold til sammenlignelige lande, idet kun Sverige aktuelt har lavere afgifter.

De effektive afgifter på *naturgas for husholdninger* er – ligesom det er tilfældet med afgifterne for elforbruget – højere i Danmark end i andre sammenlignelige lande med undtagelse af Nederlandene, *jf. figur 5.14*. For *ikke-husholdninger* er de samlede afgifter på naturgas over gennemsnittet for EU-28, men lavere end afgifterne i Nederlandene, *jf. figur 5.15*.

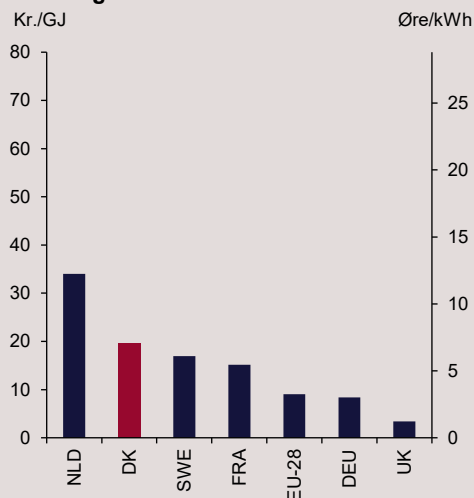
Samtidig er der generelt en større differentiering mellem afgiftssatserne for henholdsvis husholdninger og ikke-husholdninger i Danmark end i de gennemsnitlige afgiftssatser for EU-28.

Afgifter på naturgas for udvalgte lande i 1. halvår af 2019

Figur 5.14. Afgifter på naturgas for husholdninger



Figur 5.15. Afgifter på naturgas for ikke-husholdninger



Anm.: Afgifterne er opgjort for 1. halvår 2019 for husholdninger med et årligt naturgasforbrug på 20-200 GJ og for ikke-husholdninger med et årligt naturgasforbrug på 10.000-100.000 GJ. Ved omregning fra euro til danske kroner er der anvendt en kurs på ca. 7,47 DKK/EUR. De samlede effektive afgifter for Danmark inkluderer energi- på naturgas, CO₂- og NO_x-afgift. De samlede afgifter for de andre lande kan indeholde andre typer afgifter på naturgas, som ikke er til stede i den danske energibeskatning.

Kilde: Eurostat og egne beregninger.

5.3 Energibeskatning i et samfundsøkonomisk perspektiv

Set i et samfundsøkonomisk perspektiv er det hensigtsmæssigt at lægge afgifter på energiforbrug, hvis afgifterne giver en samfundsøkonomisk gevinst. Der vil være tale om en samfundsøkonomisk gevinst, hvis afgifterne prissætter skadevirkningerne korrekt og derigennem retter op på en markedsfejl. Afgifter kan ligeledes være et omkostningseffektivt instrument til at indfri Danmarks internationale og nationale målsætninger på energiområdet. Der er således gode samfundsøkonomiske begrundelser for at anvende afgifter på energiområdet, hvilket kan opsummeres til følgende tre forhold:

- Regulering af negative eksternaliteter forbundet med energiproduktion og -forbrug.
- Opfyldelse af internationale forpligtelser på energiområdet.
- Opfyldelse af nationale målsætninger på energiområdet.

Afsnittet er skrevet med udgangspunkt i et nationalt perspektiv. Der fokuseres således på, hvordan de samfundsøkonomiske omkostninger for Danmark kan minimeres. Der er dermed ikke taget højde for de globale skadesomkostninger, såsom de globale effekter af de danske energiafgifter. Derudover fokuseres der alene på afgifter, mens tilskud og andre former for regulering – som fx kvoter eller forbud – ikke berøres. Afsnittet er blandt andet baseret på *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet* (december 2018), som i detaljer analyserer, hvordan det samlede afgifts- og tilskudssystem på energiområdet indrettes mest omkostningseffektivt, jf. boks 5.3.

Boks 5.3. Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet

Som led i *Energiaftale 2012* (marts 2012) besluttede et bredt flertal i Folketinget at analysere indretningen af energiafgifter og tilskud til vedvarende energi. Formålet med analysen var at undersøge, om Danmark lever op til sine klima- og energipolitiske mål på den mest effektive måde og med færrest mulige omkostninger.

Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet (december 2018) udgøres af i alt seks delanalyser, som alle kan findes på Skatteministeriets hjemmeside:

- Delanalyse 1: Udviklingen i afgifts- og tilskudsgrundlag
- Delanalyse 2: Omkostninger til offentlige forpligtelser (PSO)
- Delanalyse 3: Omfanget af ikke-regulerede eksternaliteter ved energiforbrug
- Delanalyse 4: Afgifts- og tilskudssystemets virkninger på indpasning af grøn energi
- Delanalyse 5: Nyttiggørelse af overskudsvarme
- Delanalyse 6: Fremtidigt tilskud til landvind

I *Delanalyse 4: Afgifts- og tilskudssystemets virkninger på indpasning af grøn energi* indgår en detaljeret analyse af, hvordan det samlede afgifts- og tilskudssystem på energiområdet bør indrettes. Analysen har som præmis, at Danmarks internationale forpligtelser og nationale mål på klima- og miljøområdet skal opnås med mindst mulige omkostninger for samfundet, samtidig med at de skader, som dansk energiforbrug påfører danskerne, reguleres mest hensigtsmæssigt.

Regulering af negative eksternaliteter forbundet med energiproduktion og -forbrug

Afgifter vil typisk være det mest omkostningseffektive instrument til at regulere negative eksternaliteter – vel at mærke, hvis afgiftsgrundlaget kan identificeres, skadesomkostningen kendes, og de administrative omkostninger ved en afgift ikke overstiger de samfundsøkonomiske gevinster. Fx vil markedsprisen på kul og andre fossile brændsler typisk ikke afspejle samfundsomkostningen/lufforureningen ved NO_x -udledning, fx når de fossile brændsler anvendes til varme- og elproduktion. En afgift på NO_x -udledninger giver således forbrugerne et prissignal, som de reagerer på, og dermed vil reduktionerne af udledningerne ske der, hvor det er billigst.

En afgiftssats bør ud fra et samfundsøkonomisk perspektiv modsvare den marginale, nationale skadesomkostning – svarende til en såkaldt *Pigou-afgift*. Det indebærer, at alle former for udledninger bør være omfattet – herunder bør der ideelt set ikke tages særlige hensyn til fx erhvervslivet eller til at fremme bestemte teknologier og energityper, jf. boks 5.4.

Hvis en afgift overstiger den marginale, nationale skadesomkostning, dvs. fastsættes højere end Pigou-niveauet, vil de samfundsøkonomiske omkostninger forbundet med afgiften overstige de samfundsøkonomiske gevinster ved den yderligere nedbringelse af udledningen.

Opfyldelse af internationale forpligtelser og nationale målsætninger på energiområdet

Hvis Danmark har internationalt bindende forpligtelser for fx udledninger af forurenende stoffer, vil afgifter typisk være det mest omkostningseffektive instrument til at nå de internationale forpligtelser. Det skyldes, at den forurening, der er billigst at fjerne, bliver fjernet først.

Den samfundsøkonomisk balancerede afgiftssats vil i så fald være den, der netop sikrer, at Danmarks internationale forpligtelser opfyldes.

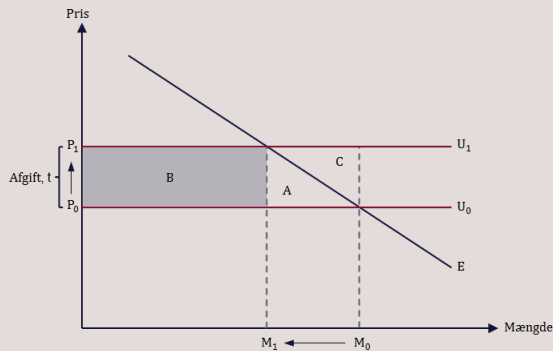
Hvis de internationale forpligtelser ikke kan nås via en Pigou-afgift, hvor afgiftssatsen svarer til de marginale, nationale skadesomkostninger, bør der oven på Pigou-afgiften lægges et ensartet tillæg til afgiften, indtil forpligtelsen netop opfyldes. Tillægget vil da overstige forureningsomkostningerne, men vil afspejle den samfundsøkonomiske omkostning, der kommer af, at de internationale forpligtelser overstiger de nationale skadesomkostninger. Det bemærkes dog, at hvis de internationale forpligtelser er fastsat i forhold til de marginale globale skadesomkostninger, vil der være en global nettogevinst svarende til den, der er beskrevet i boks 5.4. Den isolerede omkostning, som Danmark påføres, skal holdes op mod den globale gevinst.

Boks 5.4. Samfundsøkonomisk gevinst ved indførelse af en Pigou-afgift på forurening

Forureningsomkostninger medfører et tab for samfundet. De samfundsøkonomiske gevinster ved en afgift på forurening kan illustreres i markedet for energi.

Det kan meget forenklet forudsættes, at udbuddet af energi (U_0) er fuldstændig fleksibelt for en given pris, mens efterspørgslen efter energi (E) er faldende, når prisen stiger. Efterspørgselskurven viser med andre ord forbrugernes betalingsvillighed for energi. Ligevægtsmængden bestemmes af skæringen mellem de to kurver, for her er udbud lig efterspørgsel. I *figur a* er ligevægtsmængden M_0 og ligevægtsprisen P_0 , når der ikke er nogen afgift. Ligevægten vil i et konkurrencemarked være samfundsøkonomisk optimal, hvis der ikke er forureningsomkostninger (eller andre såkaldte negative eksternaliteter).

Figur a. Illustration af indførelse af Pigou-afgift



Hvis forbruget af energi marginalt skader miljøet med en omkostning svarende til t pr. forbrugt enhed, vil den umiddelbare markedslige vægt ikke være optimal. Hvis der indføres en afgift på t , vil det parallelforskyde udbudskurven opad med t , og der vil opstå en ny ligevægt. I den ny ligevægt er energiprisen steget fra P_0 til $P_1 = P_0 + t$, mens energiforbruget er faldet fra M_0 til M_1 .

Rektangler B angiver statens afgiftsprovener efter adfærsændringer, hvilket er en omfordeling mellem staten og borgerne (og dermed reelt mellem borgerne indbydes), hvorfor denne del ikke påvirker samfundsøkonomien. Området givet ved de to trekantede A og C er den samlede værdi af den lavere mængde forurening, som følger af afgiften. Der er imidlertid en omkostning forbundet med at ændre adfærd. Denne omkostning, der svarer til trekanten A, kaldes *forvriddningstab*. Alt i alt betyder det, at trekanten C er den samfundsøkonomiske gevinst ved at indføre en afgift, der svarer til forureningsomkostningerne fra forbruget af energi.

De nævnte samfundsøkonomiske omkostninger (forvriddningstab) som følge af indførelsen af afgiften afspejler, at den enkelte forbruger ændrer adfærd og afholder omkostninger for at reducere afgiftsbetalingen – omkostninger, der ikke ville være blevet afholdt, hvis der ikke var indført en afgift. Det kan fx være omkostninger til isolering, termovinduer, udskiftning af olie-fyr, mindre energiforbrugende produktionsanlæg eller øget tidsforbrug ved at grænsehandle energiprodukter, som er billigere i udlandet. Omkostningerne kan også bestå af dårligere komfort forbundet med en lavere stuetemperatur. Ved højere priser på fossilt brændsel vil det i visse tilfælde bedre kunne betale sig at skifte til fx VE.

En ambitiøs dansk klimapolitik kan inspirere og påvirke resten af verden ved, at Danmark fungerer som et foregangsland. Hvis Danmark kan virke som foregangsland og dermed få flere lande til at føre en mere ambitiøs klimapolitik, end de ellers ville have gjort, fx ved at indgå bindende internationale aftaler, vil det kunne give Danmark en gevinst på længere sigt via en global reduktion af CO₂.

Hvis en politik om at være foregangsland skal være et eksempel til efterfølgelse, er det afgørende, at den nationale politik indrettes omkostningseffektivt, dvs. "med stor effekt for få penge". For et lille land som Danmark vil det betyde, at selvstændige nationale mål, der udspringer af et ønske om at være foregangsland, så vidt muligt bør indrettes, så målene opfyldes med færrest mulige samfundsøkonomiske omkostninger til følge.

Den optimale indretning af energibeskatningen – udover Pigou-afgifter – afhænger af formuleringen af de politiske målsætninger. Hvis målsætningen fx er at reducere det samlede endelige energiforbrug, skal der være samme afgift på fossile brændsler, el og VE. Hvis målsætningen har fokus på at reducere det fossile energiforbrug, skal der alene være en ensartet afgift på fossile brændsler osv. Flere målsætninger gør det mere kompliceret at indrette afgifter og tilskud på en optimal måde. Selve afgiftsniveauet (dvs. størrelsen af afgiftssatserne) bestemmes af de energipolitiske målsætninger⁸.

Relevante energiafgifter i en dansk kontekst

De største forureningskilder som følge af dansk energiforbrug til andet end transport udgøres af NO_x, SO₂ og partikler. Udledninger heraf kan således begrunde brugen af (Pigou-)afgifter. Hertil kommer, at Danmark er underlagt reduktionsforpligtelser på miljøområdet via blandt andet Gøteborg-protokollen (november 1999) og EU's NEC-direktiv (oktober 2001).

Indtil for nylig har det overordnet været vurderingen, at afgifterne på NO_x og SO₂ havde det rette niveau, jf. *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet: Delanalyse 3 – Omfanget af ikke-regulerede eksternaliteter ved energiforbrug* (december 2018). NO_x-afgiften blev nedsat 1. juli 2016 fra 26,6 kr./kg NO_x (2016-priser) til 5,0 kr./kg NO_x (2016-priser). De seneste beregninger fra DCE⁹ peger imidlertid på, at den nuværende NO_x-afgift er lavere end de faktiske skadesomkostninger. DCE vurderer skadesomkostningerne for emissioner bl.a. på baggrund af modellering af de atmosfæriske forhold, eksterne omkostninger ved luftforurening og populationsdata.

Desuden er udledningen af partikler ikke afgiftsbelagt, men udgør en væsentlig negativ eksternalitet. Set ud fra en isoleret samfundsøkonomisk betragtning bør partikeludledning derfor afgiftsbelægges. Der er imidlertid betydelige udfordringer forbundet med at identificere afgiftsgrundlaget og begrænse de administrative omkostninger, der ville være knyttet til selve opkrævningen af en partikelafgift. Andre former for regulering kan i

⁸ Sammenhængen mellem formulering af mål og indretningen af afgifter og tilskud er yderligere belyst i *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet – delanalyse 4: Afgifts- og tilskudssystemets virkninger på indpasning af grøn energi* (december 2018).

⁹ DCE - Nationalt Center for Miljø og Energi, Aarhus Universitet.

stedet benyttes, fx i form af en skrotningspræmie ved udskiftning af ældre brændeovne, idet ældre brændeovne typisk udleder flere partikler end nye brændeovne.

De marginale, nationale skadevirkninger af de danske CO₂-udledninger kan isoleret set siges at være meget små i en global kontekst. Danmark har imidlertid med *Aftale om klimalov* (december 2019) et mål om 70 procent reduktion af drivhusgasudledningerne i 2030 i forhold til 1990, samtidig med at Danmark er bundet af EU-forpligtelser til at reducere drivhusgasudledningen uden for kvotesektoren. Disse mål opnås som udgangspunkt mest omkostningseffektivt ved, at CO₂-afgiften er ens for alle CO₂-udledninger, og at afgiften omfatter alle CO₂-udledninger uden for kvotesektoren, hvor det er muligt at fastlægge et afgiftsgrundlag.

Energiafgifterne på fossile brændsler og elforbrug er ikke direkte målrettet lokal og regional klimabelastning og miljøforurening og kan derfor ikke kategoriseres som Pigou-afgifter. Ud fra dette perspektiv burde energiafgifterne derfor være nul. Skiftende regeringer har imidlertid formuleret nationale mål i energipolitikken, som kan begrunde afgifter på energi ud over Pigou-niveauet. Samtidig er Danmark forpligtet af flere bindende klimapolitiske målsætninger i henholdsvis 2020 og 2030 fastsat i EU-regi, fx mål om energieffektiviseringer.

Selve afgiftsniveauet bør bestemmes på baggrund af de energipolitiske målsætninger. Energiafgifterne bidrager samtidig til at reducere den lokale og regionale klimabelastning og miljøforurening, og hvis energiafgiftssatserne reduceres, vil det øge udledningerne og fx blive vanskeligere at nå nærmere fastsatte forpligtelser. Da det af administrative hensyn endvidere ikke er hensigtsmæssigt at afgiftspålægge alle eksternaliteter via særskilte emissionsafgifter, kan en generel energiafgift inkludere flere eksternaliteter indirekte og derved mindske udledningerne.

Udover de ovennævnte argumenter for at anvende afgifter på energiområdet fremkommer der i debatten også en række andre argumenter, som ikke er velbegrundede set i et samlet samfundsøkonomisk perspektiv.

Fx argumenteres der i nogle situationer for, at der er en såkaldt "dobbelt dividende" ved energiafgifter. Argumentet for en "dobbelt dividende" ved energiafgifter er, at disse udover at have en positiv effekt på klima og miljø tillige indbringer et provenu, som kan anvendes til at reducere andre forvriddinger i skatte- og afgiftssystemet.

Et centralt problem med dette argument er imidlertid, at energiafgifter er mere forvridende end indkomstskatter med samme fordelingsprofil. Det skyldes, at afgifter påvirker både arbejdsudbuddet og sammensætningen af husholdningernes forbrug samt virksomhedernes produktionsinput, mens indkomstskatter alene påvirker arbejdsudbuddet.

Provenu- og fordelingsmæssige hensyn varetages derfor bedst, dvs. med færrest forvriddinger, af det generelle indkomstskatte- og overførselssystem – og ikke gennem punktafgifter (herunder energiafgifter).

Samfundsøkonomiske gevinster ved ens afgiftssatser (hypotetisk regneeksempel)

Uafhængig af den konkrete målsætning gælder det generelt, at de laveste samfundsøkonomiske omkostninger forbundet med at opfylde en given målsætning opnås ved ens afgifter på det, der ønskes mindre af, idet ensartede afgifter medfører færre samfundsøkonomiske omkostninger end differentierede afgifter.

Ensartede afgiftssatser vil reducere omkostningerne ved at opfylde stramme forpligtelser på energiområdet, fordi der ikke er enkelte delmarkeder, som pålægges en lavere afgift end andre – eller måske ligefrem helt fritages for afgift. På den måde undgås det, at opfyldelsen af forpligtelserne medfører et behov for særligt høje afgifter på udvalgte delmarkeder med deraf følgende store forvriddinger og samfundsøkonomiske tab. For at illustrere de samfundsøkonomiske virkninger af ens afgiftssatser ses i det følgende på en hypotetisk omlægning af energiafgiften på fossile brændsler til en ensartet afgiftssats på 30 kr./GJ, jf. tabel 5.2.

Tabel 5.2. Hypotetisk ændring af energiafgifter på fossile brændsler

Kr./GJ	Rumvarme	Proces			
		Fritaget	Landbrug mv.	Almindelig	I alt ¹⁾
Før	56,2	0	1,4	4,5	2,5
Efter	30	30	30	30	30
Ændring	-26,2	30	28,6	25,5	27,5

1) For det anvendte grundlag er energiafgiften på proces i gennemsnit ca. 2,5 kr./GJ.
Kilde: Skatteministeriet.

Det er forudsat, at de negative eksternaliteter allerede er reguleret ved Pigou-afgifter, og energiafgifterne alene skal anvendes for at opnå et givet forbrug af fossil energi, fx fordi der måtte være en målsætning om et givet niveau for det fossile energiforbrug¹⁰. Omlægningen til ens satser er indrettet således, at omlægningen er fossilneutral (dvs. ikke ændrer det samlede forbrug af fossile brændsler). Omlægningen kan fremstilles teoretisk som vist i boks 5.5.

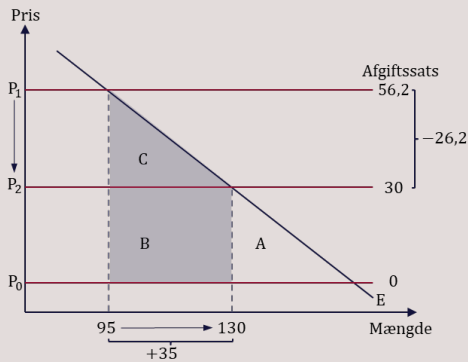
¹⁰ CO₂-afgift mv. indgår dermed ikke i den samfundsøkonomiske analyse, da CO₂-afgift mv. modsvarer øgede udledninger af CO₂.

Boks 5.5. Samfundsøkonomiske virkninger af ens afgiftssatser på fossile brændsler

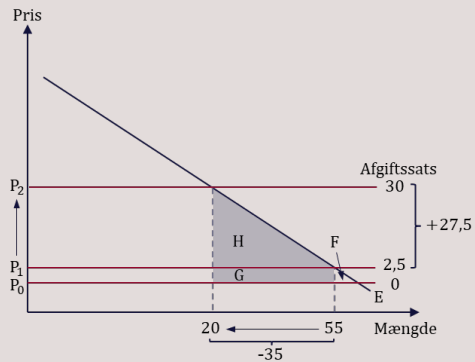
De samfundsøkonomiske virkninger er anskueliggjort i figurerne nedenfor. Udgangspunktet er en energiafgift på fossile brændsler til rumvarme på 56,2 kr./GJ, svarende til P_1 i figur a på næste side. Prisen uden afgift er P_0 . Forbrugerne har været villige til at afholde omkostninger op til 56,2 kr./GJ for at reducere energiforbruget og dermed reducere afgiftsbelastningen. Forvridningstabet ved P_1 svarer til arealet ABC. Forvridningstabet er et samfundsøkonomisk tab og er et mål for de omkostninger, der har været ved adfærdsændringerne, jf. boks 5.4.

Afgiften på fossile brændsler til proces er i udgangspunktet meget lavere, i gennemsnit ca. 2,5 kr./GJ, svarende til prisen P_1 i figur b. Afgiften fører også til en reduktion af energiforbruget med et relateret forvridningstab svarende til arealet F.

Figur a. Afgift på fossile brændsler til rumvarme



Figur b. Afgift på fossile brændsler til proces



Anm.: P_0 er prisen uden afgift. P_1 er prisen inkl. den nuværende afgift, mens P_2 er prisen inkl. den ændrede afgift. Pilene på y-aksen illustrerer, om afgiften sættes ned eller forøges, mens pilene på x-aksen viser den afledte ændring af mængden, dvs. om energiforbruget øges eller reduceres. Der er usikkerhed om adfærdseffekterne, men afgifterne vil kunne justeres over tid, så en eventuel målsætning om energiforbrug kan nås.

Hvis afgiften på fossile brændsler til rumvarme nedsættes til 30 kr./GJ, øges energiforbruget med ca. 35 mio. GJ. Det reducerer forvridningstabet svarende til arealet BC, hvormed forvridningstabet og det samfundsøkonomiske tab reduceres til arealet A, jf. figur a. Hvis afgiften for proces samtidig øges til 30 kr./GJ (dvs. samme niveau som for rumvarme), reduceres energiforbruget tilsvarende med ca. 35 mio. GJ, og forvridningstabet øges med arealet GH i figur b.

Samlet set er energiforbruget af fossile brændsler uændret i dette hypotetiske eksempel, men det samlede forvridningstab er reduceret. Det skyldes, at reduktionen af forvridningstabet ved nedsættelsen af afgiften for rumvarme (svarende til arealet BC i figur a) er større end forøgelsen af forvridningstabet ved forøgelse af afgiften for proces (svarende til arealet GH i figur b). Forskellen mellem de to arealer skønnes at indebære en samfundsøkonomisk gevinst ved omlægningen på ca. 1¼ mia. kr. (opgjort i forbrugerpriser).

En fossilneutral omlægning til ens afgiftssatser på fossile brændsler skønnes at indebære en samfundsøkonomisk gevinst på 1¼ mia. kr., jf. tabel 5.3. Det har således (ved uændret forbrug af fossile brændsler) en positiv effekt på samfundsøkonomien, at der inddrages hidtil ubeskattet eller lavt beskattet anvendelse af energi til proces, når provenuet bruges til at reducere de højeste satser på rumvarme. Den samfundsøkonomiske gevinst skyldes, at reduktionerne samlet set sker til de laveste omkostninger.

Tabel 5.3. Samfundsøkonomisk gevinst ved ens energiafgiftssatser på fossile brændsler

Mia. kr. (forbrugerpriser)	Rumvarme	Proces	I alt
Samfundsøkonomisk gevinst	1,9	-0,7	1,2

Anm.: "-" indikerer en øget samfundsøkonomisk forvridning. Der er anvendt samme adfærdseffekter som i *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet – delanalyse 4: Afgifts- og tilskudssystemets virkninger på indpasning af grøn energi* (december 2018). Det bemærkes, at der er tale om meget store afgiftsændringer, hvorfor der er usikkerhed om størrelsesordenen af de skønnede effekter. Kilde: Skatteministeriet.

Den hypotetiske afgiftsommelægning indebærer som udgangspunkt et mindreprovenu for det offentlige på ca. 0,6 mia. kr., svarende til en samlet afgiftslempelse, som isoleret set ville have afledte virkninger på arbejdsudbuddet mv. Hvis der imidlertid forudsættes en finansiering (via personskatter) med samme fordelingsprofil som ændringerne af energiafgiften, vil der samlet set ikke være nogen afledt virkning på arbejdsudbuddet og dermed ikke noget isoleret bidrag til den samfundsøkonomiske gevinst herfra.

Omlægningen reducerer husholdningernes energiafgift på fossile brændsler, mens den øger erhvervenes energiafgift. Afgifter på energiforbrug i erhverv belaster erhvervenes konkurrenceevne. Dette får, alt andet lige, produktionen og beskæftigelsen til at falde, hvis produktionen sælges i udenlandsk konkurrence. På længere sigt vil konkurrenceevnen dog blive genetableret, og beskæftigelsen vil vende tilbage til et normalt niveau. Det hænger sammen med, at de øgede afgifter på erhvervenes energiforbrug i sidste ende overvælttes til lavere lønninger (og eventuelt lavere jordpriser).

Sker indfasningen af afgifterne gradvist og i situationer med gode konjunkturer, kan afgiftsændringerne i princippet gennemføres uden større midlertidige negative effekter på beskæftigelsen. Afgifter på energi kan desuden have en permanent virkning på erhvervsstrukturen, hvor energiintensiv produktion på sigt reduceres. Dette er en afledt konsekvens af en målsætning om lavere energiforbrug.

De samfundsøkonomiske gevinster ved hypotetisk at omlægge samtlige energiafgifter og -tilskud til en omkostningseffektiv struktur med ens satser er illustreret i *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet – delanalyse 4: Afgifts- og tilskudssystemets virkninger på indpasning af grøn energi* (december 2018), jf. boks 5.6.

I delanalysen er det med betydelig usikkerhed opgjort, at en sådan omlægning vil medføre en samfundsøkonomisk gevinst på i størrelsesordenen 10 mia. kr. årligt (opgjort i forbrugerpriser og 2017-priser). Denne gevinst

er opgjort før ændringerne via *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017) og *Energiaftale 2018* (juni 2018). Gevinsten er – ligesom ved beregningen ovenfor – opgjort under forudsætning af, at omlægningen er fossilneutral, dvs. at brugen af fossile brændsler skønnes at være den samme før som efter en omlægning. En ensartet afgiftssats på alle fossile brændsler medfører i den beregning en afgiftssats på ca. 20 kr./GJ.

Boks 5.6. Hypotetisk omlægning af samtlige energiafgifter og -tilskud

En hypotetisk omlægning af samtlige energiafgifter og -tilskud til ens satser indebærer, at alle tilskud til VE afskaffes, ligesom energiselskabernes energispareindsats afskaffes. Elafgifterne på elforbrug nedsættes til EU's minimumsafgifter, og opkrævningen af tariffene på elforbrug omlægges til en omkostningsægte struktur. Endelig indføres en ensartet afgiftssats på alle fossile brændsler på ca. 20 kr./GJ.

De betydelige samfundsøkonomiske gevinster opstår først og fremmest ved dels at reducere de meget høje afgiftssatser på almindeligt elforbrug og elvarme (inkl. betydelige fiskale tariffere) samt de høje afgiftssatser på fossile brændsler til rumvarme, dels at reducere elproduktionsstilskud til havvind, biogas og egen elproduktion via solceller mv.

Der er tale om en meget omfattende omlægning, som medfører store ændringer af den nuværende indretning af afgifter og tilskud på energiområdet. Den hypotetiske omlægning skønnes at ville indebære en forværring af de offentlige finanser med ca. 3 mia. kr. efter tilbageløb og adfærd. Til gengæld ville husholdningerne få en stor gevinst, fordi det i høj grad er dem, der betaler de høje afgiftssatser i dag. Konsekvenserne for enkeltbrancher og -virksomheder vil variere betydeligt afhængig af energiforbrugets størrelse og sammensætning. Det er især de erhverv og virksomheder, som i dag er helt fritaget for afgift på deres brændsler til proces, og som har et højt energiforbrug til proces, der ville få et tab, mens de erhverv og virksomheder, hvor rumvarmeforbruget og forbruget af almindelig el dominerer, ville få en gevinst (det gælder fx for mange handels- og serviceerhverv). En betydelig del af erhvervenes tilpasning til de ændrede afgifter og tilskud må således forventes at være i form af en ændret erhvervsstruktur væk fra meget energieffektive virksomheder.

Samlet set skønnes omlægningen af samtlige energiafgifter og -tilskud at kunne give en samfundsøkonomisk gevinst på ca. 8 mia. kr. opgjort i såkaldte faktorpriser, hvilket svarer til ca. 10 mia. kr. opgjort i forbrugerpriser (målt i 2017-priser).

I delanalysen opgøres de samfundsøkonomiske gevinster under to forskellige forudsætninger om fossilneutralitet. Efter den ene definition opgøres fossilneutralitet som uændret brug af fossile brændsler, hvor der ikke tages højde for import og eksport af el. Efter den anden definition korrigeres for udenrigshandel med el, og dermed kan en målsætning om at udfase fossile brændsler ikke nås ved at erstatte egenproduktion af el med import, ligesom en stor eksport af el ikke vil belaste en sådan målsætning. De to definitioner kan dermed siges at afspejle to forskellige målsætninger om at udfase fossile brændsler. Der er her taget udgangspunkt i opgørelsen af gevinsterne efter den første definition.

Samfundsøkonomiske gevinster ved de seneste aftaler om lavere afgifter på elforbrug

Der er i løbet af de senere år indgået flere politiske aftaler, som indebærer lavere energifgifter på el, og hvor der er blevet taget skridt mod en højere ensartning og en mere omkostningseffektiv struktur. Det har forbedret samfundsøkonomien. Tre af de aftaler er *Aftale om afskaffelse af PSO-afgiften* (november 2016), *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* (november 2017) og *Energiaftale 2018* (juni 2018).

I medfør af de tre aftaler udfases PSO-afgiften gradvist frem mod fuld afskaffelse i 2022, mens afgiftssatsen for elvarme reduceres gradvist frem til 2021. Samtidig nedsættes den almindelige elafgift gradvist frem til 2025, jf. tabel 5.4. Nedsættelsen af afgiftssatsen for elvarme indebærer, at den er omtrent balanceret i forhold til energi-afgiftssatsen på fossile brændsler til rumvarme, mens den lavere afgiftssats for almindeligt elforbrug fortsat vil være relativt høj sammenlignet med de øvrige energifgiftssatser. PSO-afgiftens afskaffelse indebærer fjernelse af en fiskal afgift, som betales oven i de allerede meget høje elafgifter.

Tabel 5.4. Lempelser af almindelig elafgift, elvarmeafgift og PSO-afgift

(2020-priser)	2016	2017	2018 ¹⁾	2019	2020	2021	2022	2025
<i>Øre/kWh</i>								
Almindelig el	91,2	93,3	93,3	89,2	89,2	89,2	89,2	78,9
Elvarme	39,4	41,5	26,1	26,1	21,0	15,7	15,7	15,7
PSO	25,0	16,2	12,3	4,0	2,7	1,3	-	-
<i>Kr./GJ</i>								
Almindelig el	253,4	259,1	259,1	247,9	247,9	247,9	247,9	219,2
Elvarme	109,4	115,1	72,6	72,6	58,5	43,7	43,7	43,7
PSO	69,6	45,0	34,0	11,2	7,5	3,7	-	-

Anm.: PSO-afgiften i 2016-2019 er opgjort som et årgennemsnit af de kvartalsvise PSO-afgiftssatser, der gælder for husholdninger og erhverv, der ikke er elintensive. I 2020 og 2021 er PSO-afgiftssatsen beregningsteknisk reduceret lineært fra niveauet i 2019 til afgiftens afskaffelse i 2022. PSO-afgiftssatserne er opgjort i 2020-priser ved indeksering med 1,8 pct. årligt, mens indekseringen af el- og elvarmeafgiften følger den faktiske indeksering heraf.

1) Elvarmeafgiften udgjorde indtil ultimo april 2018 41,5 øre/kWh og blev reduceret pr. 1. maj 2018 til 26,1 øre/kWh (opgjort i 2020-priser).

Kilde: Skatteministeriet.

De høje elafgifter (inkl. PSO-afgiften) begrænser danskernes brug af el på trods af den stadigt grønnere elproduktion, der er væsentlig mere klima- og miljøvenlig end fx kul og gas. Produktion af el er omfattet af CO₂-kvoteordningen. En højere CO₂-udledning fra Danmark vil give sig udslag i en marginalt højere kvotepris, hvilket på sigt vil reducere CO₂-udledningen andre steder inden for EU's kvoteområde.

Nedsættelsen af afgiftssatsen for elvarme vil samtidig fremme den grønne omstilling ved at gøre opvarmning med el mere konkurrencedygtig med andre opvarmningsformer. Afgiftsnedsættelsen vil således øge det økonomiske incitament til at skifte fra individuel opvarmning med fx brænde og naturgas til i højere grad at anvende el til opvarmning – og ligeledes til i højere grad at anvende el til fremstilling af fjernvarme.

I det omfang et øget elvarmeforbrug fortrænger varme baseret på biomasse og fossile brændsler, vil det reducere de samlede danske CO₂-udledninger uden for det kvoteomfattede område og reducere partikeludledningen fra fx brændeovne.

Nedsættelserne af elafgifterne (inkl. PSO-afgiften) medfører store samfundsøkonomiske gevinster, fordi de markante forvriddinger af elforbruget reduceres, og provenuet herfra erstattes af mindre forvridende finansiering. Afgifter forvrider både arbejdsudbud og sammensætningen af husholdningernes forbrug samt virksomhedernes produktionsinput, mens anden finansiering end afgiftsfinansiering typisk alene påvirker arbejdsuddet og dermed er mindre forvridende. Det forhold, at den almindelige elafgift reduceres fra et meget højt niveau, er endvidere med til at gøre den samfundsøkonomiske gevinst endnu større, fordi der er særligt store positive samfundsøkonomiske konsekvenser af at nedsætte meget høje afgiftssatser. De store forvridningstab er også en af årsagerne til, at både *De Økonomiske Råd* og *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet* har anbefalet, at den meget høje almindelige elafgift nedsættes.

I en situation, hvor provenuet ønskes finansieret ved afgifter, kan det i stedet overvejes at forhøje den lave elafgift på proces. Dette vil fortsat give en samfundsøkonomisk gevinst samlet set, fordi der er små samfundsøkonomiske omkostninger ved at forhøje lave afgifter og store samfundsøkonomiske gevinster ved at lempe høje afgifter.

Provenuvirkninger og samfundsøkonomiske effekter af lavere afgifter på elforbrug

Med *Energiaftale 2018* nedsættes den almindelige elafgift med godt 14 øre/kWh, mens elvarmeafgiften reduceres med godt 15 øre/kWh. Aftalen omfatter en række andre elementer, herunder afsættes blandt andet midler til investeringer i VE og energibesparelser.

I det følgende vises et skøn for de isolerede, samfundsøkonomiske virkninger af nedsættelsen af elafgiften og elvarmeafgiften som følge af aftalen, men der er ikke tale om et skøn over de samlede virkninger af *Energiaftale 2018* og de samlede finansieringselementer.

En betydelig del af *Energiaftale 2018* er råderumsfinansieret fra 2025, og for at kunne opgøre de samfundsøkonomiske effekter af nedsættelsen af elafgifterne er det nødvendigt at tage stilling til, hvordan det finanspolitiske råderum alternativt ville være blevet anvendt. I det følgende er det beregningsteknisk forudsat, at råderummet alternativt var blevet anvendt til en ændring af personskatterne med samme fordelingsprofil som nedsættelsen af elafgifterne. Det indebærer, at arbejdsuddet stort set er upåvirket og derfor ikke påvirker den samfundsøkonomiske beregning.

Nedsættelserne af elafgiften og elvarmeafgiften skønnes samlet set at medføre et umiddelbart mindre provenu på ca. 2,6 mia. kr. i 2025 (opgjort i 2020-niveau), jf. tabel 5.5.

De lavere elafgifter medfører et automatisk tilbageløb på ca. 0,5 mia. kr. i form af øgede indtægter fra moms og forbrugsafgifter via øget privatforbrug. De lavere elafgifter indebærer imidlertid også en besparelse på det offentlige køb af el på ca. 0,4 mia. kr., hvilket forudsættes at reducere udgifterne til det offentlige forbrug tilsvarende. Dermed skønnes mindreprovenuet efter tilbageløb at udgøre ca. 1,7 mia. kr. i 2025.

Tabel 5.5. Provenuvirkning ved nedsættelse af elafgifterne i *Energiaftale 2018, 2025*

Mia. kr. (2020-niveau)	Umiddelbar virkning (forbruger- priser)	Provenu efter tilbageløb	Dynamisk provenu, æn- dret forbrugs- adfærd	Dynamisk provenu, ar- bejdsudbuds- adfærd	Provenu efter tilbageløb og adfærd
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=(2)-(3)-(4)
Nedsættelse af elafgifterne i alt	-2,6	-1,7 ¹⁾	0,5	+0,0	-1,2
- heraf elafgift	-2,1	-1,3 ¹⁾	0,5	+0,0	-0,8
- heraf elvarmeafgift	-0,6	-0,4 ¹⁾	+0,0	+0,0	-0,4
Alternativ anvendelse af råde- rum (personskatteændring med samme fordelingsprofil)	-1,6	-1,2	0	+0,0	-1,2
Forskel	-1,0	-0,5	0,5	+0,0	0

Anm.: På grund af afrundinger stemmer totalerne ikke nødvendigvis med summerne af de enkelte beløb. Der er taget udgangspunkt i provenuvirkningerne som opgjort ved indgåelse af *Energiaftale 2018* (juni 2018). Det indebærer, at der er anvendt en automatisk tilbageløbsfaktor på 23 pct. for nedsættelserne af elafgifterne og på 24,5 pct. for ændringen af personskatterne. Der er endvidere anvendt en selvfinansieringsgrad via arbejdsudbuddet på ca. 2 pct.

1) Mindreprovenuet efter automatisk tilbageløb ved nedsættelse af elafgifterne omfatter også det offentlige besparelser på udgifter til køb af el, idet de offentlige udgiftsbudgetter forudsættes reduceret tilsvarende.

Kilde: Skatteministeriet.

Nedsættelsen af elafgifterne medfører et dynamisk provenu, dels som følge af ændret forbrugsadfærd, dels som følge af øget arbejdsudbud. Det dynamiske merprovenu fra øget arbejdsudbud er yderst begrænset, mens det dynamiske provenu fra ændret forbrugsadfærd er mærkbart større.

De lavere elafgifter indebærer en forøgelse af elforbruget, som isoleret set giver staten merindtægter fra elafgifterne. De afledte merindtægter fra elafgifterne er forholdsvis store, fordi især den almindelige elafgift, men tillige elvarmeafgiften (også efter nedsættelserne), fortsat er forholdsvis høje. Selv en mindre stigning i elforbruget giver dermed et stort afledt merprovenu fra elafgifterne. Idet reduktionen af elvarmeafgiften medfører et skift væk fra varmeproduktion baseret på fossile brændsler, er der dog et afledt mindreprovenu fra afgifterne på fossile brændsler til rumvarme, som stort set modsvarer det afledte merprovenu fra elvarmeafgiften. Det dynamiske provenu afledt af ændret forbrugsadfærd skønnes samlet at udgøre ca. 0,5 mia. kr., primært fra ændringen i den almindelige elafgift, *jf. søjle (3) i tabel 5.5.*

De lavere elafgifter skønnes samlet set at indebære et mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd på 1,2 mia. kr., *jf. søjle (5) i tabel 5.5.*

Råderumsfinansieringen indebærer, at de 1,2 mia. kr. alternativt kunne have været anvendt til fx ændringer af personskatterne. Hvis der beregningsteknisk antages en hypotetisk ændring af personskatterne med en umiddelbar provenuvirkning på ca. 1,6 mia. kr. (2020-niveau), som har samme fordelingsprofil som elafgiftsnedsettelse og dermed samme afledte (meget beskedne) arbejdsudbudsvirkning, ville det indebære et mindreprovenu efter tilbageløb og adfærd på ca. 1,2 mia. kr., *jf. tabel 5.5.*

Forskellen mellem den umiddelbare provenuvirkning af nedsættelsen af elafgifterne (på 2,6 mia. kr.) og den umiddelbare provenuvirkning af den kompenserende ændring af personskatterne (på 1,6 mia. kr.) udgør ca. 1,0 mia. kr., *jf. den nederste række i tabel 5.5.* En del af denne forskel består af den ovennævnte besparelse på 0,4 mia. kr. på det offentlige udgifter til køb af el, mens de resterende 0,6 mia. kr. repræsenterer en nettogevinst for borgerne og dermed en velfærdsforbedring, *jf. søjle (1) i tabel 5.6.*

Tabel 5.6. Samfundsøkonomisk gevinst ved nedsættelse af elafgifterne i *Energiaftale 2018*

Mia. kr. i 2025 (2020-niveau)	Samfundsøkonomisk gevinst		Færre eksterne omkostninger	Samfundsøkonomisk gevinst i alt
	Gevinst via lavere umiddelbar provenuvirkning	Gevinst i øvrigt sfa. mindre forbrugsforvridning		
	(1)	(2)	(3)	(1)+(2)+(3)
Nedsættelser af elafgifterne	0,6	0,5	0,1	1,2

Anm.: De samfundsøkonomiske effekter er opgjort i forbrugerpriser. På grund af afrundinger stemmer totalerne ikke med summerne af de enkelte beløb.

Kilde: Skatteministeriet.

Gevinsten for borgerne på 0,6 mia. kr. afspejler, at de afledte adfærdsvirkninger af de mindre elafgifter er langt større end de afledte adfærdsvirkninger af ændrede personskatter med samme fordelingsprofil. Derfor kan en nedsættelse af elafgifterne finansieres af en ændring i personskatterne med en mindre umiddelbar provenuvirkning, hvor forskellen afspejler reduktionen af forvridningstab.

Hertil kommer, at der er en yderligere samfundsøkonomisk gevinst på ca. 0,5 mia. kr. knyttet til nedsættelsen af elafgifterne, idet nedsættelsen fører til en mindre forbrugsforvridning og dermed et øget elforbrug, *jf. søjle (2) i tabel 5.6.*

Endelig medfører nedsættelsen af elvarmeafgiften en reduktion i CO₂-udledningerne uden for kvotesektoren og en reduktion af partikeludledningen via fortrængning af anden varmeproduktion. Det indebærer en samfundsøkonomisk gevinst på ca. 0,1 mia. kr. som følge af reducerede eksterne omkostninger.

Samlet set skønnes nedsættelsen af elafgifterne i forbindelse med *Energiaftale 2018* dermed at indebære en samfundsøkonomisk gevinst på ca. 1,2 mia. kr., jf. tabel 5.6.

Den varige reduktion af elvarmeafgiften med godt 10 øre/kWh i medfør af *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* indebærer på samme vis en samfundsøkonomisk gevinst, der skønnes til ca. 0,4 mia. kr. (2020-niveau) – vel at mærke under forudsætning af finansiering via personskatter med samme fordelingsprofil som nedsættelsen af elvarmeafgiften. Den faktiske finansiering udgøres imidlertid af flere elementer, herunder forenkling af den økonomiske styring af beskæftigelsesindsatsen og råderumsfinansiering. Aftalen indeholder endvidere mange andre initiativer end nedsættelsen af elvarmeafgiften.

Nedsættelserne af elvarmeafgiften og elafgiften med *Energiaftale 2018* og *Aftale om erhvervs- og iværksætterinitiativer* skønnes således samlet set at have forbedret samfundsøkonomien med ca. 1½ mia. kr. (opgjort i 2020-niveau).

Afskaffelsen af PSO-afgiften medfører på tilsvarende vis en betydelig samfundsøkonomisk gevinst via reduktion af de store forvriddinger af elforbruget. Ifølge *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet – delanalyse 2: Omkostninger til offentlige forpligtelser* (december 2018) skønnes der at være en samfundsøkonomisk gevinst på ca. 2¼ mia. kr. årligt (opgjort i 2016-priser) – svarende til ca. 2½ mia. kr. i 2020-niveau – forbundet med at omlægge PSO-afgiften til personskatter med samme fordelingsprofil. Beregningen tager udgangspunkt i en afskaffelse af PSO-afgift på ca. 9 øre/kWh for de el-intensive erhverv og ca. 19 øre for andet elforbrug, svarende til et umiddelbart mindreprovenu på ca. 7½ mia. kr. (2016-priser)¹¹.

Med *Aftale om afskaffelse af PSO-afgiften* blev et umiddelbart mindreprovenu fra PSO-afgiften på ca. 5,4 mia. kr. (2017-niveau) omlagt frem mod 2022. I aftalen indgår flere elementer end blot afskaffelsen af PSO-afgiften. Desuden er den samlede PSO-aftale finansieret af flere elementer, som ikke har samme fordelingsprofil som PSO-afgiften. Den samfundsøkonomiske gevinst ved afskaffelsen af PSO-afgiften kan således ikke direkte sammenlignes med den beregnede gevinst i den ovenstående analyse. Uanset finansiering og øvrige elementer i PSO-aftalen er der tale om betydelige gevinster, fordi det er en forvridende fiskal afgift, der afskaffes.

¹¹ I beregningerne anvendes et regneeksempel, hvor PSO-udgifterne antages at udgøre 8 mia. kr. i 2020 (2016-priser), da en ny PSO-fremskrivning var under konsolidering på tidspunktet for udarbejdelsen af *Afgifts- og tilskudsanalysen på energiområdet – delanalyse 2: Omkostninger til offentlige forpligtelser*. Det blev endvidere skønnet, at ca. 2 mia. kr. af disse udgifter i 2020 skulle finansieres over finansloven. Dermed er det i delanalysen lagt til grund, at PSO-afgiften skulle indbringe knap 6 mia. kr. i faktorpriser, svarende til ca. 7,5 mia. kr. i forbrugerpriser i 2020.

Gevinster for husholdningerne af lavere afgifter på elforbrug

De samlede afgiftsned sættelser på elforbrug medfører besparelser for blandt andet husholdningerne. Hvis der fx tages udgangspunkt i et forbrug for et typisk hus på ca. 140 m² (dvs. et hus, der ikke er nyt eller betydeligt energirenoveret) med elradiatorer, så er besparelsen ca. 12.000 kr. inkl. moms i 2025, når der sammenlignes med en situation, hvor el- og elvarmesatserne ikke var blevet nedsat, og PSO-afgiften ikke blev afskaffet, jf. tabel 5.7. Besparelserne vil alt andet lige være mindre, hvis der tages udgangspunkt i et hus, der er bedre isoleret.

Tabel 5.7. Årlig besparelse for et typisk hus som følge af lavere afgifter på elforbrug

Kr. (2020-niveau)	Hus med elradiator	Hus med varmepumpe	Hus uden elvarme
Samlet besparelse i 2025	12.000	5.000	1.700

Anm.: Elforbrug til andet end varme er skønnet til 4.000 kWh, mens de skønnede varmeforbrug stammer fra Energistyrelsen. Husholdning uden elvarme opvarmes fx af fjernvarme. Husets størrelse er ca. 140 m². Besparelsen er opgjort inkl. moms.

Kilde: Energistyrelsen (<https://spareenergi.dk/forbruger/varme/dit-varmeforbrug>) og egne beregninger.

5.4 Virkninger på provenu, indkomstfordeling og arbejdsudbud af nedsættelser af el- og elvarmeafgiften

De seneste nedsættelser af afgifterne på elforbrug, jf. *Aftale om afskaffelse af PSO-afgiften* (november 2016), *Energiaftale 2018* (juni 2018) og *Aftale om Erhvervs- og Iværksætterinitiativer* (november 2017), har medført store samfundsøkonomiske gevinster og bidraget til mere ensartede afgiftssatser, jf. afsnit 5.3. Elafgiftssatsen vil imidlertid – også når de aftalte nedsættelser er fuldt indfaset – fortsat være relativt høj sammenlignet med de øvrige energiafgiftssatser. Yderligere nedsættelser af elafgiften vil kunne indebære yderligere samfundsøkonomiske gevinster på grund af den høje selvfinansieringsgrad¹².

De aftalte nedsættelser af elvarmesatsen indebærer derimod, at denne afgift nu er omtrent balanceret i forhold til energiafgiftssatsen på fossile brændsler til rumvarme, og selvfinansieringsgraden ved yderligere nedsættelser af elvarmeafgiften skønnes at være lav eller negativ.

I det følgende er provenuvirkninger og arbejdsudbuds- og fordelingsvirkningerne af yderligere, hypotetiske nedsættelser af elafgiften og elvarmeafgiften illustreret med udgangspunkt i en ny analyse af incidensen af el- og elvarmeafgiften. Den ny incidensanalyse af elforbruget er beregnet med udgangspunkt i data fra elmålere i 2013. Analysen viser blandt andet, at elafgiften målt som andel af den disponible indkomst er faldende med

¹² Der er i det følgende udelukkende fokus på økonomiske effekter, herunder virkninger på provenu, indkomstfordeling og arbejdsudbud, af ændringer i el- og elvarmeafgiften. De klimamæssige effekter vurderes ikke.

indkomsten, mens elvarmeafgiften udgør en omtrent konstant andel af indkomsten. En nedsættelse af elafgiften skønnes derfor at mindske de relative indkomstforskelle, mens lavere elvarmeafgift skønnes at være nogenlunde fordelingsmæssigt neutral.

En nedsættelse af den *almindelige elafgift* med knap 4,3 øre/kWh skønnes ligeledes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. ½ mia. kr., svarende til ca. 260 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd i 2025, *jf. øverste række i tabel 5.8*. Som følge af det fortsat relativt høje niveau for elafgiften, kan elafgiften nedsættes forholdsvis meget set i forhold til finansieringsbehovet, idet selv en mindre stigning i elforbruget giver et stort afledt merprovenu fra elafgifterne, hvilket indebærer en relativt høj selvfinansieringsgrad, som skønnes at udgøre godt 32 pct. i det konkrete eksempel. Selvfinansieringsgraden falder, når nedsættelserne stiger, i takt med at afgiften på det afledte højere elforbrug reduceres.

Tabel 5.8. Provenuvirkninger og selvfinansieringsgrader ved hypotetiske nedsættelser af elafgiften og elvarmeafgiften (2025-forbrug og -satser, 2020-niveau)

	Umiddelbar virkning ekskl. offentlig sektor inkl. moms	Provenu efter tilbageløb	Dynamisk provenu			Provenu efter tilba- geløb og adfærd	Selvfinan- sieringsgrad
			Forbrugs- adfærd	Arbejds- udbud	I alt		
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)= (3)+(4)	(6)= (2)+(5)	(7)=- (5)/(2)
			Mio. kr.				Pct.
<i>Elafgift</i>							
Lempelse på 4,3 øre/kWh	-500	-390	120	+0	130	-260	32,2
Lempelse på 8,5 øre/kWh	-1.000	-770	230	10	240	-540	30,5
<i>Elvarmeafgift</i>							
Lempelse på 5 øre/kWh	-250	-200	10	10	20	-180	10,8
Lempelse på 10 øre/kWh	-500	-390	-80	30	-50	-450	-12,6

Kilde: Skatteministeriet.

En nedsættelse af *elvarmeafgiften* med 10 øre/kWh skønnes ligeledes at medføre et umiddelbart mindreprovenu på ca. ½ mia. kr., svarende til ca. 450 mio. kr. efter tilbageløb og adfærd, *jf. den nederste række i tabel 5.8*. Idet elvarmeafgiften er reduceret til et relativt lavt niveau, vil der kun være et beskedent afledt merprovenu fra et øget elforbrug. Samtidig medfører nedsættelsen af elvarmeafgiften et skifte væk fra varmeproduktion baseret på fossile brændsler, hvorfor der er et afledt mindreprovenu fra afgifterne på fossile brændsler til rumvarme.

Ved betydelige nedsættelser af elvarmeafgiften vil der endvidere være et afledt mindreprovenu fra større udnyttelse af overskudsvarme, der fortrænger noget afgiftsbelagt varme i det tilfælde, at varmen er baseret på fossile brændsler. Det indebærer, at det dynamiske mindreprovenu fra ændret forbrugsadfærd bliver negativt ved en nedsættelse med ½ mia. kr. Selvom der er en lille positiv dynamisk provenuvirkning fra øget arbejdsudbud, skønnes den samlede selvfinansieringsgrad at være negativ (svarende til ca. -12½ pct. i det konkrete regneeksempel).

Ny analyse af fordelings- og arbejdsudbudsvirkningerne

Afgifter virker som en indirekte skat på arbejdsindkomst og påvirker derfor arbejdsudbuddet (ligesom indkomstskatterne). Det skyldes, at en afgifts-nedsættelse bidrager til at reducere forbrugerpriserne og dermed øger værdien af arbejdsindkomsten. En nedsættelse af afgiften på el og elvarme har derfor afledte provenumæssige konsekvenser for det offentlige som følge af et øget arbejdsudbud.

Afgiftsbetalinger indgår ikke i opgørelsen af de disponible indkomster, og en afgiftsændring påvirker derfor ikke indkomstforskellene målt ved Gini-koefficienten direkte. Afgifter reducerer dog som nævnt købekraften for de husholdninger, der køber afgiftsbelagte varer. I det omfang, der er forskel i husholdningernes forbrug (og dermed afgiftsbetalingen) i pct. af indkomsten, påvirker afgiften forskellene i husholdningernes købekraft. Fordelingsvirkningerne af ændrede afgifter kan dermed opgøres som virkningen af en ændring i husholdningernes disponible indkomst, der svarer til fordelingen af afgiftsændringen.

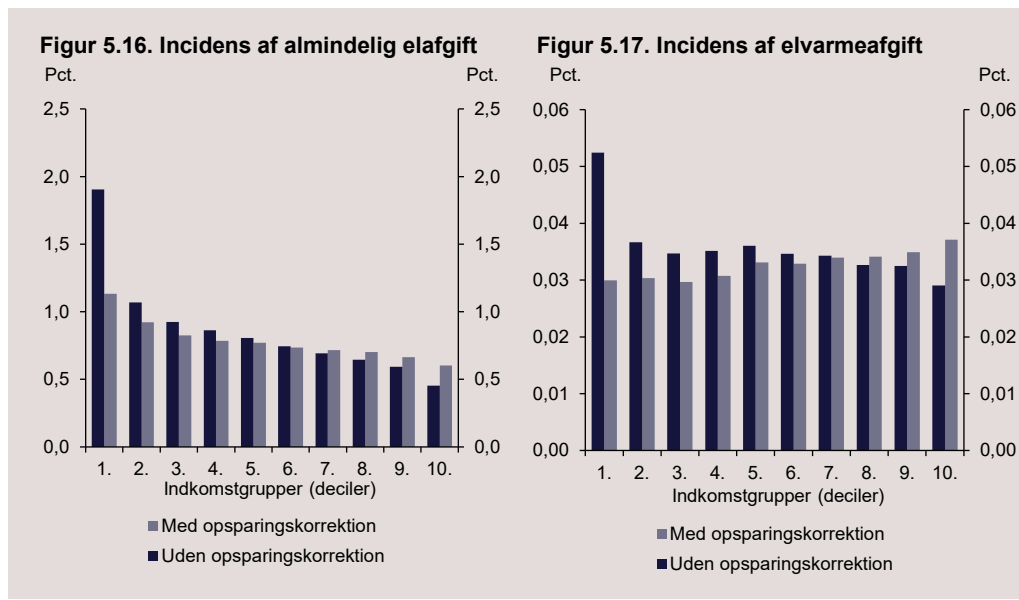
Den umiddelbare el- og elvarmeafgiftsbetaling opgjort i procent af de disponible indkomster fordeler sig som de mørke søjler i figur 5.16 (almindelig elafgift) og figur 5.17 (elvarmeafgift). Til arbejdsudbudsberegningerne korrigeres afgiftsbetalingen imidlertid for forskelle i forbrugskvoter på tværs af indkomstgrupper. Det svarer til en forudsætning om, at alle indkomstgrupper forbruger hele deres indkomst, dvs. har en forbrugskvotepå 1. Hermed tages der højde for, at afgifterne også belaster den del af arbejdsindkomsten, der spares op, og som først forbruges senere i livet. I 1. indkomstdecil er forbrugskvoten større end 1, dvs. forbruget overstiger den opgjorte indkomst (svarende til negativ opsparing). Herefter falder forbrugskvoten med indkomsten. Det afspejler, at personer med høje indkomster i gennemsnit sparer en større andel af deres indkomst op end personer med lave indkomster¹³.

Også med korrektion for forskelle i opsparing udgør den almindelige elafgiftsbetaling en mindre andel af den disponible indkomst, mens betalingen af elvarmeafgift udgør en svagt stigende andel af den disponible indkomst, jf. de lyse søjler i figur 5.16 og 5.17. Det er disse opsparringskorrigerede indkomstprofiler, der er udgangspunktet for arbejdsudbudsberegningerne.

¹³ Dette skal blandt andet ses i lyset af, hvor i livscyklusen personer med forskellige indkomster typisk befinder sig. Fx er der i 1. indkomstdecil forholdsvis mange studerende, som typisk efterfølgende opnår en højere indkomst.

De opgjorte skøn for virkningen på indkomstforskellene er foretaget med udgangspunkt i fordelingsvirkningerne uden opsparingskorrektion, som afspejler den umiddelbare fordelingsvirkning af afgiftsændringen.

Afgifter inkl. moms i pct. af disponible indkomster (med og uden opsparingskorrektion) ekskl. erhverv (2025-forbrug og -satser, 2020-niveau)



Anm.: Det er kun den del af afgiften på almindelig el og elvarme, som afholdes direkte af husholdningerne, der er medtaget i ovenstående figurer. Således adskiller profilerne sig fra figurerne 5.18 og 5.19. Afgiften er ækvivaleret og opgjort i forhold til familiens ækvivalerede disponible indkomst pr. person.

Kilde: Lovmodelberegninger på en fuldtælling af befolkningen og data for elmålere i 2013 kombineret med data fra forbrugsundersøgelsen i 2016 samt beregninger på baggrund af Energistatistikken 2017.

Med udgangspunkt i den beregnede incidens af el- og elvarmeafgiften kan bidraget til selvfinansieringsgraden fra ændret arbejdsudbud ved en hypotetisk (yderligere) nedsættelse af elafgiften med ½ mia. kr. opgøres til 1 pct., mens selvfinansieringsgraden fra ændret arbejdsudbud fra en tilsvarende nedsættelse af elvarmeafgiften er opgjort til 7 pct., jf. tabel 5.9. En nedsættelse af elafgiften (fra det nuværende niveau) skønnes således at have meget begrænsede virkninger på arbejdsudbuddet, mens en lavere elvarmeafgift skønnes at øge arbejdsudbuddet svarende til ca. 100 fuldtidspersoner i det konkrete regneeksempel.

En lempelse af elafgiften med ½ mia. kr. skønnes at indebære en ækvivalent reduktion i indkomstforskellene med 0,02 pct.-point målt ved Gini-koefficienten, mens en ændring af elvarmeafgiften skønnes at være fordelingsmæssig neutral.

Tabel 5.9. Dynamisk provenuvirkning af arbejdsudbudsadfærd ved hypotetiske nedsættelser af el- og elvarmeafgiften med ½ mia. kr.

	Umiddelbar virkning inkl. moms	Provenu efter tilbageløb	Arbejdsudbud	Dynamisk provenu	Arbejdsud- buddets selvfinansie- ringsgrad	Ændring i Gini- koefficienten
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)=- (4)/(2)	
	Mio. kr.	Mio. kr.	Fuldtidspersoner	Mio. kr.	Pct.	Pct.-point
Elafgift	-500	-390	+0	+0	1	-0,02
Elvarmeafgift	-500	-390	100	30	7 ¹⁾	0,00

1) Opgjort inkl. virkningen på arbejdsudbuddet af afledte forbrugsgevinster, *jf. appendiks 4E*. Ekskl. forbrugsgevinster er selvfinansieringsgraden 5 pct.

Kilde: Skatteministeriet.

Hidtil er anvendt et skøn for selvfinansieringsgraden via arbejdsudbuddet på ca. 2 pct. for såvel elafgiften som elvarmeafgiften, *jf. tabel 5.10*. Det ny skøn for selvfinansieringsgraden for den almindelige elafgift afviger således ikke væsentligt fra det hidtidige, mens selvfinansieringsgraden for elvarme er lidt større end hidtil skønnet¹⁴.

Tabel 5.10. Selvfinansieringsgrader fra ændret arbejdsudbud ved nedsættelse af el- og elvarmeafgift

	Nyt skøn	Hidtidigt skøn
Elafgift	1 pct.	2 pct.
Elvarme	7 pct.	2 pct.

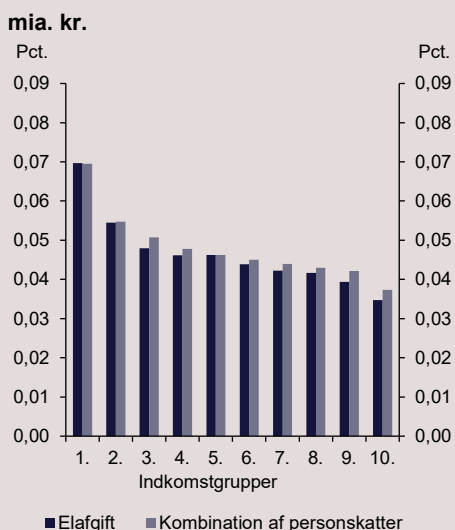
Kilde: Lovmodelberegninger på en fuldtælling af befolkningen og data for elmålere i 2013 kombineret med data fra forbrugsundersøgelsen i 2016 og arbejdsudbudsberegninger, *jf. afsnit 2.6* samt beregninger på baggrund af Energistatistikken 2017.

Virkningen på arbejdsudbuddet af en afgiftsændring forudsættes som hovedregel at svare til virkningen af en provenuækvivalent ændring af indkomstskatterne, som har samme *incidens* – forstået som samme virkning på fordelingen af de disponible indkomster. Således kan en nedsættelse af henholdsvis el- og elvarmeafgiften approksimeres ved en kombination af personskattenedsættelser, *jf. figur 5.18 og 5.19*. Incidensen af elafgiften målt som andel af den disponible indkomst er faldende i takt med indkomsten, mens incidensen af elvarmeafgiften er omtrent konstant med indkomsten. Dermed er også selvfinansieringsgraden via arbejdsudbuddet højere for elvarmeafgiften end for den almindelige elafgift.

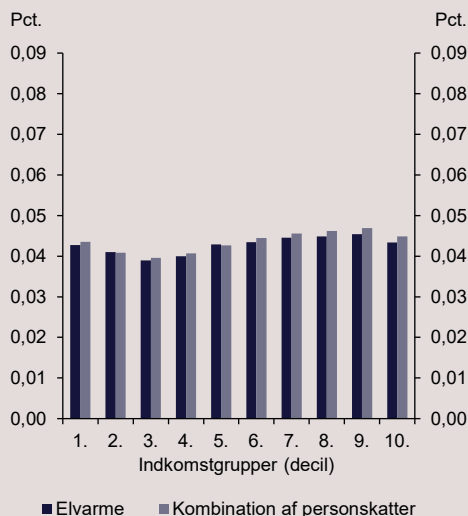
¹⁴ Det ændrer dog ikke på, at den samlede selvfinansieringsgrad inkl. de afledte virkninger af ændret forbrugsadfærd fortsat er meget beskedent og negativ ved større ændringer, *jf. tabel 5.8*.

Fordelingsvirkninger af hypotetiske nedsættelser af el- og elvarmeafgiften sammenlignet med en kombination af personskattenedsættelser (2025-forbrug og -satser, 2020-niveau)

Figur 5.18. Reduktion af elafgiften med ½ mia. kr.



Figur 5.19. Reduktion af elvarmeafgiften med ½ mia. kr.



Anm.: Fordelingsvirkningerne viser afgiftsreduktionen inkl. moms i pct. af de disponible indkomster pr. person i familien for de forskellige indkomstdeciler. Fordelingsvirkningerne er korrigeret for forskelle i forbrugskvoter på tværs af deciler på baggrund af Danmarks Statistiks forbrugsundersøgelse. I opgørelsen indgår også den del af afgiftsreduktionen, der umiddelbart tilgår erhvervene og fjernvarmeproduktionen, men som enten overvæltes i lavere forbrugerpriser, herunder i lavere fjernvarmepriser, eller nedvæltes i højere indkomster.

Kilde: Lovmodelberegninger på en fuldtælling af befolkningen og data for elmålere i 2013 kombineret med data fra forbrugsundersøgelsen i 2016 og arbejdsudbudsberegninger, jf. afsnit 2.6, samt beregninger på baggrund af Energistatistikken 2017.

For den almindelige elafgift kan hovedparten af afgiftsbetalingen henføres til husholdningernes forbrug af el. Fordelingsvirkningerne og selvfinansierungsgraden af en nedsættelse af elafgiften (efter opsparingskorrektion) kan sammenlignes med en nedsættelse af personfradraget kombineret med en nedsættelse af arbejdsmarkedsbidraget.

Kun godt halvdelen af provenuet fra elvarmeafgiften kan henføres til husholdningernes forbrug af elvarme, mens den resterende del af provenuet skønnes at kunne henføres til individuel elopvarmning i erhverv og til el til fjernvarmeproduktion. Den del af det umiddelbare provenu, der kan henføres til erhverv og fjernvarmeproduktion, er forudsat overvæltet i enten lavere forbrugerpriser, herunder på fjernvarme, eller nedvæltet i højere indkomster – svarende til virkningen af en generel skattenedsættelse i form af en reduktion af arbejdsmarkedsbidraget. Den del, der kan henføres direkte til husholdningernes forbrug af elvarme, kan ligeledes primært sammenlignes med en nedsættelse af arbejdsmarkedsbidraget.

Beregningerne af virkningen på arbejdsudbuddet er baseret på en ny metode til beregning af fordelingsvirkningerne af el- og elvarmeafgiften, *jf. boks 5.7.*

Boks 5.7. Ny metode til beregning af fordelings- og arbejdsudbudsregninger af ændringer i elafgifterne

Skatteministeriets incidensanalyser for el- og elvarmeafgifterne har hidtil været baseret på Danmarks Statistiks forbrugsundersøgelse, der omfatter et begrænset antal husstande. De opdaterede beregninger er imidlertid baseret på en ny incidensanalyse af fordelingen af elforbruget med udgangspunkt i data fra elmålere i 2013. Via oplysninger om elmålerens placering er det muligt at koble elforbruget til bopælsadresser og sommerhuse via oplysninger fra BBR og ejerregisteret.

Analysen er baseret på elforbruget blandt personer, der bor i parcel- og rækkehuse samt lejligheder, svarende til 84 pct. af befolkningen. For de øvrige 16 pct., der bor i anden boligform, eller hvor der ikke er registreret en måling, er elforbruget imputeret på baggrund af en statistisk regression. Hermed tildeles alle husstande i Danmark et elforbrug.

Der er små forskelle mellem det samlede forbrug opgjort i incidensanalysen og Skatteministeriets makroskøn for husholdningernes forbrug baseret på Energistatistikken i 2013, *jf. tabel a.* Af tabellen fremgår den del af makroforbruget, der skønnes at belaste husholdningerne direkte via elforbruget. Knap halvdelen af afgiftsgrundlaget for elvarme omfatter individuel elopvarmning i erhverv samt produktionen af fjernvarme ved brug af el.

Elvarmeforbruget forventes at stige frem mod 2025 som følge af langt større udbredelse af elvarme end i dag. I arbejdsudbudsregningerne er det lagt til grund, at de husstande, der i fremtiden vil overgå til elvarme, har de samme karakteristika i forhold til indkomst, boligform mv. som de husstande, der antages at være omfattet af elvarmeafgiften i 2013¹⁾. Der henvises til *appendiks 5B* for en nærmere beskrivelse af metoden.

Tabel a. SKM's skønnede makroforbrug og forbrug på baggrund af elmålerdata

	2013			2025
	Makroskøn <i>Mio. kWh</i>	Incidensanalyse	Afvigelse <i>Pct.</i>	Makroskøn <i>Mio. kWh</i>
Elforbrug i alt	10.300	10.200	-1,0	11.700
Almindeligt elforbrug	9.400	9.200	-2,2	9.500
Elvarme	900	900	0,0	2.200

1) For helårsboliger omfatter det boliger, der havde et forbrug på over 4.000 kWh, og som samtidig var registreret med elopvarmning i BBR-registeret. For sommerhuse omfatter det alle sommerhuse med et forbrug på mere end 4.000 kWh. På grund af afrundinger stemmer totalerne ikke nødvendigvis med summerne af de enkelte beløb. Makroforbruget i tabellen afspejler alene forbruget af almindelig el og elvarme, som afholdes direkte af husholdningerne.

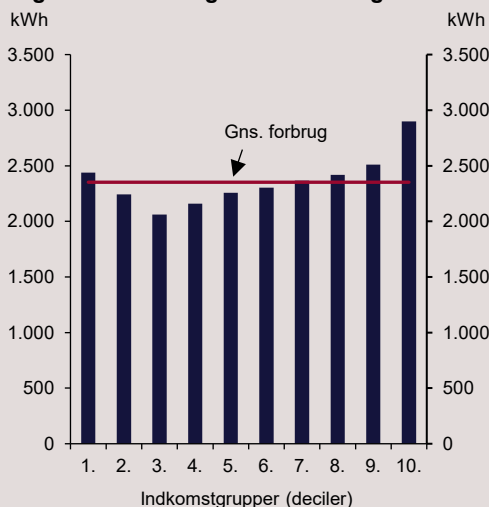
Kilde: Lovmodelberegninger på en fuldtælling af befolkningen og data for elmålere i 2013 samt beregninger på baggrund af Energi-statistikken 2017.

På baggrund af registerdata og data fra elmålere er husholdningernes elforbrug fordelt ud på husstands niveau. Forbruget er herefter skaleret til det skønnede makroprovenu i 2025, hvorved det er muligt at analysere fordelingsvirkningerne af el- og elvarmeafgiften på baggrund af fuldt indfasede satser og makroforbruget i 2025. Således forventes elforbruget at være højere i 2025 end i dag, hvilket blandt andet afspejler de gennemførte ned-sættelser af elafgifterne og afskaffelsen af PSO-afgiften.

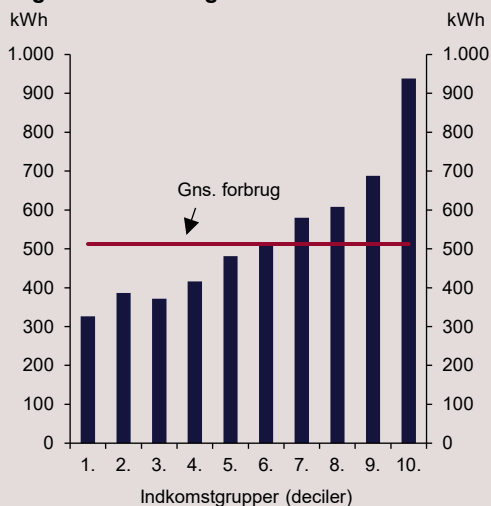
Det gennemsnitlige forbrug af almindelig el skønnes med fuldt indfasede 2025-regler at udgøre knap 2.400 kWh årligt pr. voksen, mens det gennemsnitlige forbrug af elvarme skønnes til godt 500 kWh årligt pr. voksen, jf. figur 5.20 og figur 5.21, der viser gennemsnitsforbruget fordelt på indkomstgrupper. Det almindelige elforbrug falder en smule frem til 3. indkomstdecil og stiger herefter, mens det gennemsnitlige elvarmeforbrug falder en smule fra 2. til 3. indkomstdecil og derefter er stigende. Faldet i det almindelige elforbrug fra 1. til 3. indkomstdecil er drevet af sammensætningseffekter, idet der er flere enlige voksne i de nederste indkomstdeciler. Husholdninger med kun én voksen har i gennemsnit et større forbrug pr. voksen end husholdninger med to voksne, da der ikke er samme muligheder for stordriftsfordele.

Gennemsnitligt almindeligt el- og elvarmeforbrug pr. voksen i husstanden fordelt efter indkomstdeciler (2025-forbrug og -satser, 2020-niveau)

Figur 5.20. Forbruget af almindelig el



Figur 5.21. Forbruget af elvarme



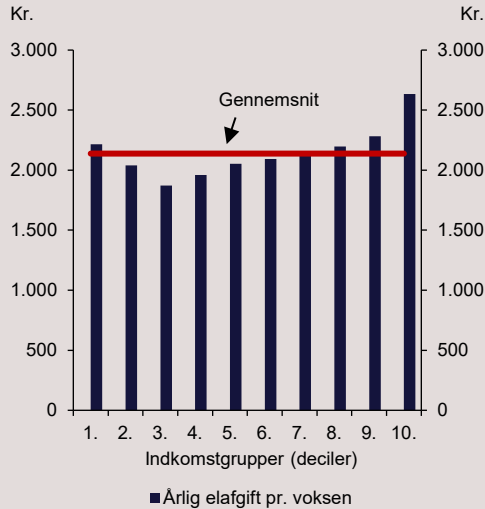
Anm.: Kun det forbrug af almindelig el og elvarme, som afholdes direkte af husholdningerne, er medtaget i ovenstående figurer.

Kilde: Lovmodelberegninger på en fuldtælling af befolkningen og data for elmålere i 2013 samt beregninger på baggrund af Energi-statistikken 2017.

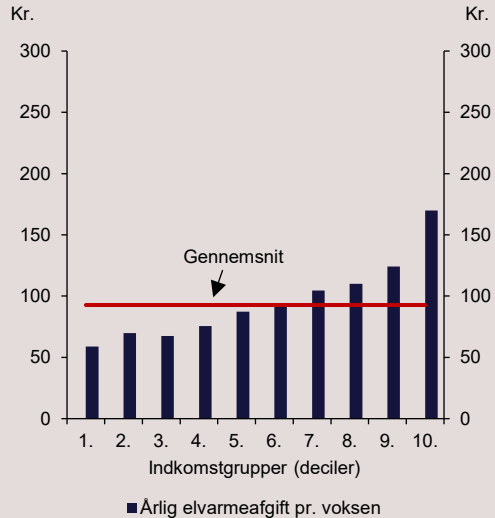
Den gennemsnitlige afgiftsbetaling udgør 2.130 kr. for elafgift og ca. 90 kr. for elvarme, jf. figur 5.22 og 5.23, der viser den gennemsnitlige afgiftsbetaling på tværs af indkomstgrupper. Det lavere gennemsnitlige forbrug af elvarme afspejler, at mange husholdninger ikke har et elvarmeforbrug.

Gennemsnitlige årlige afgiftsbetalinger inkl. moms af almindelig el- og elvarme pr. voksen i husstanden fordelt efter indkomstdeciler (2025-forbrug og -satser, 2020-niveau)

Figur 5.22. Gennemsnitlig afgift, almindelig el



Figur 5.23. Gennemsnitlig afgift, elvarme



Anm.: Afgift er opgjort inkl. moms. Kun den afgift på almindelig el og elvarme, som betales direkte af husholdningerne, er medtaget i ovenstående figurer.

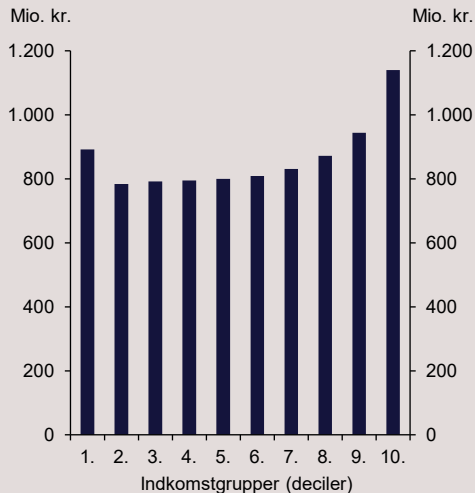
Kilde: Lovmodelberegninger på en fuldtælling af befolkningen og data for elmålere i 2013 samt beregninger på baggrund af Energi-statistikken 2017.

Det samlede provenu i mio. kr. af henholdsvis den almindelige elafgift og elvarmeafgiften fordeler sig mellem indkomstgrupperne som i figur 5.24 (almindelige elafgift) og figur 5.25 (elvarmeafgift). Provenuet af den almindelige elafgift fordeler sig nogenlunde ligeligt mellem indkomstgrupper, dog med større provenuer i både top og bund af indkomstfordelingen.

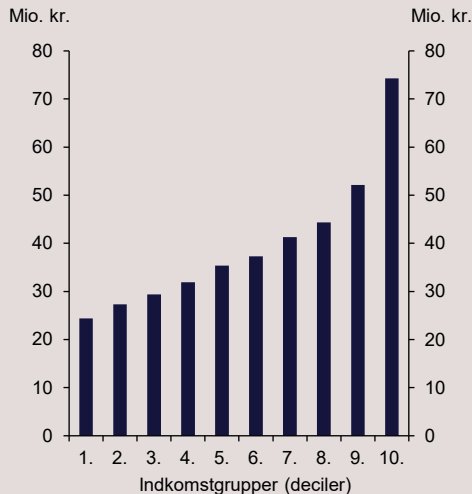
Provenuet af elvarmeafgiften stiger derimod tydeligt med indkomsten, hvilket især kan tilskrives forbrug i sommerhuse, da sommerhuse ofte opvarmes med elvarme, og sommerhuse i stor udstrækning ejes af husstande i de øvre indkomstgrupper.

Samlet provenu inkl. moms fra afgifter (2025-forbrug og -satser, 2020-niveau)

Figur 5.24. Provenu fra almindelig elafgift



Figur 5.25. Provenu fra elvarmeafgift



Anm.: Kun provenuet fra den almindelige elafgift og elvarmeafgiften, som betales direkte af husholdningerne, er medtaget i ovenstående figurer.

Kilde: Lovmodelberegninger på en fuldtælling af befolkningen og data for elmålere i 2013 samt beregninger på baggrund af Energi-statistikken 2017.

Appendiks 5A. Samlede energiafgifter

Tabel 5A.1. Effektive afgiftssatser for energi til forskellig anvendelse i 2019

		Enhed	Energi- afgift	CO ₂ - afgift	SO ₂ - afgift	NO _x - afgift	PSO- afgift ⁷⁾	I alt
Fossile brændsler								
Motorbrændstof	Fossil benzin	Kr./GJ	129,6	12,2	0	0,2	0	142,0
	Fossil diesel	Kr./GJ	76,4	12,1	0	0,3	0	88,7
	Fyringsolie	Kr./GJ	56,2	13,0	0	0,3	0	69,4
Rumvarme	Naturgas	Kr./GJ	56,2	10,0	0	0,2	0	66,4
	Kul	Kr./GJ	56,2	16,6	2,6 ⁶⁾	0,5	0	75,9
	Fyringsolie	Kr./GJ	4,5 ³⁾	13,0 ⁴⁾	0	0,3	0	17,7
Proces	Naturgas	Kr./GJ	4,5 ³⁾	10,0 ⁴⁾	0	0,2	0	14,7
	Kul	Kr./GJ	4,5 ³⁾	16,6 ⁴⁾	2,6 ⁶⁾	0,5	0	24,2
Brændsler til elproduktion	Inden for kvotesektoren	Kr./GJ	0	0	0-2,6 ⁶⁾	0-0,5	0	1,6 ¹⁰⁾
	Uden for kvotesektoren	Kr./GJ	0	10,0-16,6	0-2,6 ⁶⁾	0-0,5	0	14,9 ¹⁰⁾
VE-brændsler								
Alle typer anvendelse	VE (halm mv.)	Kr./GJ	0	0	1,8 ⁶⁾	0,5	0	2,3
Elforbrug¹⁾								
Almindeligt elforbrug	Elektricitet bortset fra elvarme	Øre/kWh	88,4	0 ⁵⁾	0	0	2,1 ⁸⁾	90,5
		Kr./GJ	245,6	0	0	0	5,8	251,4
Rumvarme	Elvarme ²⁾	Øre/kWh	25,9	0 ⁵⁾	0	0	2,1 ⁸⁾	28,0
		Kr./GJ	71,9	0	0	0	5,8	77,8
Proces	Elektricitet	Øre/kWh	0,4	0 ⁵⁾	0	0	2,1 ^{8), 9)}	2,5
		Kr./GJ	1,1	0	0	0	5,8	6,9

1) Elforbrug er indirekte belastet med NO_x- og SO₂-afgifter.

2) Af forbrug udover 4.000 kWh i helårsboliger og sommerhuse registreret som elopvarmede samt el til rumvarme, opvarmning af vand og komfortkøling i momsregistrerede erhverv.

3) Satsen er nul for mineralogiske og metallurgiske processer.

4) Gælder ikke for brændsel anvendt til proces samt elfremstilling inden for kvotesektoren, hvor satsen er nul.

5) Elforbrug belastes med CO₂-kvotepriisen i stedet for elafgift.

6) Varierer afhængig af svovlindhold og rensning.

7) PSO-afgiften er medtaget i tabellen på linje med de øvrige energiafgifter, da PSO-afgiften i forbindelse med nationalregnskabsrevisionen i september 2014 klassificeres som en afgift ifølge nationalregnskabet, og blandt andet indgår i opgørelsen af skattetryk.

8) Afgiften for 2. kvartal 2019. Afgiften fastsættes kvartalsvist.

9) Egenproducenter betaler en lavere PSO-afgift, som i 2. kvartal 2019 udgør 0 øre/kWh.

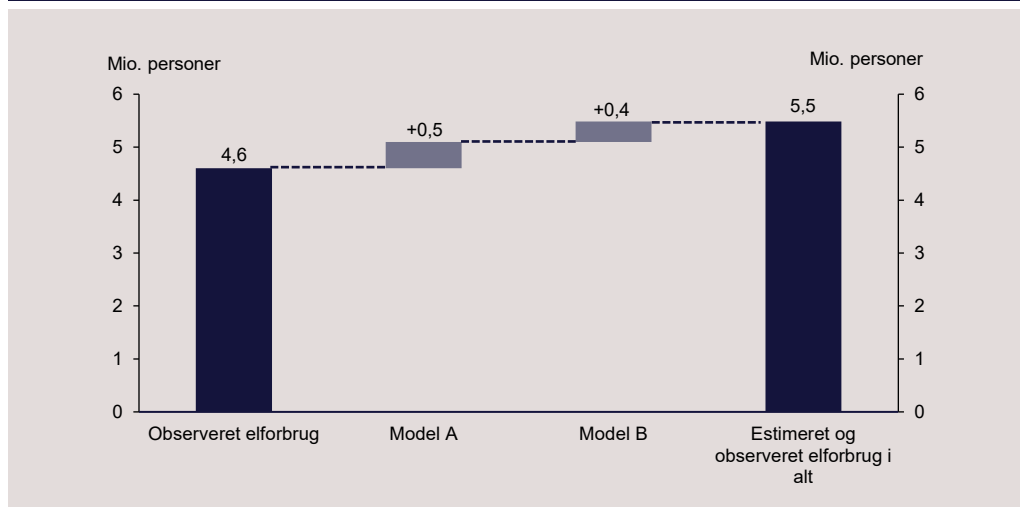
10) I gennemsnit.

Kilde: Skatteministeriet.

Appendiks 5B. Danske husholdningers elforbrug

Fordelings- og arbejdsudbudsvirkningerne af hypotetiske nedsættelser af el- og elvarmeafgiften, der fremgår af *afsnit 5.4*, er baseret på en ny incidensanalyse, dvs. en analyse af hvordan afgiftsbetalingen fordeler sig på tværs af indkomstfordelingen. Oplysningerne om husholdningernes elforbrug er baseret på data fra aflæsninger af elmålere i 2013. På baggrund af kommune- og ejendomsnumre er elmålerens placering blevet matchet med bopælsadresser og sommerhusadresser, *jf. boks 5B.1*¹⁵. I analysen indgår forbruget for adresser, som ifølge Bolig- og Bygningsregisteret (BBR) anvendes til beboelse, dvs. hvor der er tale om enten etageejendomme med beboelsesformål eller enfamiliehuse (parcel- og rækkehuse). Hermed er det muligt at tilknytte et elforbrug til ca. 2,3 mio. husholdninger og 4,6 mio. personer via bopælsadresser, *jf. første søjle i figur 5B.1*. Det svarer til ca. 84 pct. af befolkningen.

Figur 5B.1. Antal personer i incidensanalysen



Kilde: Skatteministeriet.

For de øvrige 16 pct. af befolkningen, svarende til ca. 0,9 mio. personer, er elforbruget estimeret ud fra en statistisk regressionsmodel på baggrund af en række forklarende variable. Der er reelt tale om to forskellige regressionsmodeller afhængig af, om der fra BBR kan tilknyttes relevante oplysninger om boligforhold eller ej.

Model A omfatter husholdninger, som har bopælsadresse på en adresse med entydig anvendelse til beboelse, dvs. hvor der er tale om en ejendom registreret som etageboligbebyggelse eller enfamiliehuse – svarende til

¹⁵ Matchet er foretaget med BBR og ejerregisteret, det såkaldte EjendomsSiamRegisteret (ESR).

afgrænsningen af de 4,6 mio. personer med et observeret elforbrug – men hvor det ikke er muligt at finde et match med en adresse i elmålerdatasættet. Det omfatter ca. 1/2 mio. personer eller 0,3 mio. husholdninger.

Model B omfatter husholdninger, der har bopælsadresse på en ejendom, der ifølge BBR's enhedsanvendelse ikke er registreret som etageboligbebyggelse eller enfamiliehuse. Det omfatter fx kollegier og plejehjem mv. For en række af disse ejendomme er der registreret et elforbrug på adressen, jf. elmålerdatasættet, men det er ikke entydigt, om hele elforbruget kan henføres til enkelte husholdninger, eller om forbruget er det samlede forbrug for hele ejendommen. Derfor er der i analysen valgt at se bort fra elforbruget for disse ejendomme. I stedet estimeres et elforbrug. Det omfatter ca. 0,4 mio. personer eller 0,2 mio. husholdninger.

En del af husholdningernes elforbrug afholdes i sommerhuse. Elforbruget henføres her til de personer, der står som ejere af sommerhuset. For de sommerhuse, hvor der ikke er en måling, beregnes elforbruget med udgangspunkt i det gennemsnitlige forbrug pr. kvadratmeter for sommerhuse.

Når det samlede elforbrug for husholdningerne på adressen er beregnet, opgøres grundlaget for henholdsvis el- og elvarmeafgiften.

For husholdninger med bopælsadresse, hvor ejendommen er registreret til at have el som opvarmningsmiddel, jf. BBR, opgøres grundlaget for den almindelige elafgift som elforbruget op til og med 4.000 kWh, mens grundlaget for elvarmeafgiften opgøres som den del af forbruget, der overstiger 4.000 kWh.

For husholdninger med bopælsadresse, hvor ejendommen ikke er registreret til at have el som opvarmningsmiddel, henføres hele elforbruget til grundlaget for elafgiften.

For sommerhuse udgør grundlaget for elvarmeafgiften den del af forbruget, der overstiger 4.000 kWh, mens forbruget op til og med 4.000 kWh henføres til grundlaget for den almindelige elafgift.

Boks 5B.1. Mere om elmålerdata

Det opgjorte elforbrug er baseret på data for 2013 fra Energinets DataHub. Der findes nyere data, som det dog ikke været muligt at få adgang til på mikroniveau til indværende analyse.

Data indeholder aflæsninger fra ca. 3 mio. elmålere fordelt over hele landet. Den samme elmåler kan indgå flere gange, idet der kan være tale om, at elforbruget aflæses flere gange årligt. Endvidere kan samme adresse have mere end én elmåler tilknyttet.

Data vurderes at indeholde en række dubletter i form af observationer for samme elmåler med samme aflæste forbrug og samme dato for aflæsning. I analysen er disse dubletter fjernet.

For de resterende 9,7 mio. observationer summeres elforbruget for hver bopælsadresse. Hermed opnås et årligt elforbrug for i alt 2,3 mio. bopælsadresser, hvortil 4,6 mio. personer kan henføres. Elforbruget tilknyttes herefter disse personer via bopælsadressen.

For sommerhuse matches elforbruget med adresser i ejerregistret. For sommerhuse ejet af mere end én husholdning fordeles forbruget efter ejerprocenten.

Mere om imputeret elforbrug

Det imputerede elforbrug er baseret på en statistik regression, jf. ligning (1):

$$(1) \quad \text{Elforbrug}_{i,j} = \beta_0 + \beta_i X$$

hvor X er en vektor, der indeholder oplysninger om antal voksne, antal børn, gennemsnitlig alder på børnene, disponibel indkomst og boligforhold, herunder boligtype og antal kvadratmeter. I estimationen opdeles befolkningen efter indkomstdeciler på baggrund af disponible indkomster, og modellen estimeres isoleret for hvert indkomstdecil.

Det elforbrug, som estimeres ved hjælp af model A, giver anledning til et lidt lavere gennemsnitligt elforbrug end det gennemsnitlige observerede forbrug, jf. kolonne 2 i tabel 5B.1. Det skyldes forskelle i de karakteristika, som generelt kendetegner henholdsvis de 4,6 mio. personer med et observeret elforbrug og de 0,5 mio. personer, som elforbruget estimeres for i model A.

Tilsvarende giver det elforbrug, som estimeres med model B, anledning til et lidt højere gennemsnitligt forbrug end det observerede, jf. kolonne 3 i tabel 5B.1. Dette skyldes også forskelle i karakteristika, ligesom forskellen mellem det estimerede elforbrug for henholdsvis model A og model B kan tilskrives, at personerne tilhørende model B i gennemsnit har flere børn. Da elforbruget estimeres pr. voksen betyder det et højere estimeret elforbrug i model B.

Tabel 5B.1. Sammenligning af gennemsnitligt estimeret forbrug pr. voksen, hvor elforbruget henholdsvis er observeret og ikke er observeret

Decil	Almindeligt elforbrug			Elvarmeforbrug		
	Observeret forbrug	Estimeret forbrug	Estimeret forbrug	Observeret forbrug	Estimeret forbrug	Estimeret forbrug
		<i>Model A</i>	<i>Model B</i>		<i>Model A</i>	<i>Model B</i>
	<i>kWh</i>			<i>kWh</i>		
1.	2.597	2.268	2.710	537	58	96
2.	2.362	2.172	2.705	566	39	432
3.	2.162	1.984	2.698	519	30	742
4.	2.268	2.035	2.768	583	36	736
5.	2.365	2.158	2.895	661	61	860
6.	2.404	2.259	2.927	706	78	815
7.	2.464	2.374	3.000	782	94	971
8.	2.518	2.485	3.026	815	138	992
9.	2.610	2.639	3.101	915	213	1.093
10.	3.014	3.125	3.489	1.237	431	1.574
Hele befolkningen	2.467	2.281	2.883	718	94	698
Antal personer	4,6 mio.	0,5 mio.	0,4 mio.	4,6 mio.	0,5 mio.	0,4 mio.

Kilde: Skatteministeriet.

Ovenstående regressionsmodel er også estimeret for hele befolkningen under ét, men modellen præsterer bedst (dvs. indebærer mindste kvadrerede afvigelser), når modellen estimeres opsplittet på indkomstdeciler. Estimationen er valideret ved hjælp af eksisterende data for observeret elforbrug for den samme type boliger gennem en såkaldt K-fold krydsvalidering, som er en out-of-sample krydsvalidering med K=4 forskellige opdelinger af test- og træningsdata.

6. Bilagstabeller

Oversigt over bilagstabeller

Tabel B1. Indkomstkattesatser, 2000-2020

Tabel B2. Beløbsgrænser for indkomstkatterne, 2000-2020

Tabel B3. Marginalskattesatser for indkomstkatterne, 2000-2020

Tabel B4. Satser og beløbsgrænser for kapitalafkast, 2000-2020

Tabel B5. Marginalskattesatser for kapitalafkast, 2000-2020

Tabel B6. Udvalgte forbrugsafgifter, 2000-2020

Tabel B7. Skattesatser og beløbsgrænser for pension, 2000-2020

Tabel B8. Oversigt over samtlige skatteudgifter, 2017-2020

Tabel B1. Indkomstkattesatser, 2000-2020

Pct.	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Arbejdsmarkedsbidragssats	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00
Bundskattesats	7,00	6,25	5,50	5,50	5,48	5,50	5,48	5,48	5,48	5,04	3,67	3,64	4,64	5,83	6,83	8,08	9,08	10,08	11,13	12,13	12,11
Sundhedsbidrag	-	-	-	-	-	-	-	8,00	8,00	8,00	8,00	8,00	7,00	6,00	5,00	4,00	3,00	2,00	1,00	-	-
Møllemskattesats	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	6,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Topskattesats	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00	15,00
Gennemsnitlig kommuneskattesats ¹⁾	32,00	32,50	32,60	32,60	32,60	32,60	32,60	24,58	24,81	24,82	24,90	24,92	24,92	24,91	24,90	24,90	24,91	24,91	24,91	24,91	24,954
Skrå skatteeft	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	51,50	51,50	51,50	51,70	51,70	51,95	51,95	51,95	52,02	52,05	52,06
Gennemsnitligt nedslag for skråt skatteeft	1,00	0,75	0,10	0,10	0,08	0,10	0,08	0,06	0,29	0,00	0,07	0,06	0,06	0,04	0,03	0,03	0,04	0,04	0,02	0,01	0,034
Gennemsnitlig kirkeskattesats ²⁾	0,70	0,74	0,74	0,74	0,73	0,73	0,74	0,74	0,73	0,73	0,74	0,74	0,73	0,72	0,72	0,71	0,70	0,69	0,68	0,68	0,674
Beskæftigelsesfradrag	-	-	-	-	2,50	2,50	2,50	2,50	4,00	4,25	4,25	4,25	4,40	6,95	7,65	8,05	8,30	8,75	9,50	10,10	10,50
Ekstra beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	5,40	5,40	5,60	5,75	6,00	6,25	6,25
Jobfradrag	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,50	3,75	4,50
Udligningskattesats	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6,00	6,00	6,00	6,00	5,00	4,00	3,00	0,00	0,00	-
Grøn check, aftrappingsprocent	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50	7,50
Børne- og ungedyelse, aftrappingsprocent	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0	2,0

1) Gennemsnit for alle kommuner er opgjort ekskl. kirkeskat. I årene 2000-2006 er tallene opgjort inkl. den daværende amtskat.

2) Gennemsnit for alle skatteydere. Satsen er højere for de kirkeskattepligtige.

Kilde: Skatteministeriet

Table B2. Beløbsgrænser for indkomstkatterne, 2000-2020

Kr.	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Udligningskattegrænse	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	362.800	362.800	362.800	369.400	374.800	379.900	388.200	397.000	405.700	414.700
Personfradrag for alle 18 årige	33.400	33.400	34.400	35.600	36.800	37.600	38.500	39.500	41.000	42.900	42.900	42.900	42.900	42.000	42.800	43.400	44.000	45.000	46.000	46.200	46.500
Bundfradrag mellemskat	164.300	177.900	191.200	198.000	254.000	259.500	65.500	272.600	279.800	347.200	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bundfradrag topskat	267.600	276.900	285.200	295.300	304.800	311.500	318.700	327.200	335.800	347.200	389.900	389.900	389.900	421.000	449.100	459.200	467.300	479.600	498.900	513.400	531.000
Beskæftigelsesfradrag, loft	-	-	-	-	7.000	7.200	7.300	7.500	12.300	13.600	13.600	13.600	14.100	22.300	25.000	26.800	28.000	30.000	34.300	37.200	39.400
Loft for ekstra beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	17.700	17.900	18.800	19.800	21.200	22.400	
Jobfradrag, bundfradrag	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	187.500	191.600	195.800
Jobfradrag, loft	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.400	2.100	2.600
Grøn check pr. voksen (ikke-pensionister)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	955	950	940	765	525	
Grøn check pr. voksen (pensionister)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.300	1.300	1.300	1.300	1.300	955	950	940	930	900	875
Tillæg til grøn check	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	280	280	280	280	280	280	280	
Grøn check, indkomstgrænse for aftrapning	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	362.800	362.800	362.800	369.400	374.800	379.900	388.200	397.000	405.700	414.700	
Indkomstgrænse, tillæg til grøn check	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	212.000	215.900	219.000	222.000	226.900	232.000	237.100	
Børne- og ungeydelse, indkomstgrænse for aftrapning	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	712.600	723.100	732.900	749.000	765.800	782.600	
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	800.100

Ann.: Beløbsgrænserne er opgjort i årets priser.

Kilde: Skatteministeriet.

Table B3 Mårejnalskattesatser for beskæftigede, 2000-2020

Pct.	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Laveste - enlige forsørgere ¹⁾	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	37,89	38,14	38,15	38,13	38,06	38,02	37,95
Laveste - enlig forsørgere, inkl. jobfradrag	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	37,42	37,08	36,82
Laveste	43,93	43,63	43,01	43,03	42,20	42,23	42,22	42,20	41,92	41,43	40,25	40,24	40,23	39,65	39,51	39,70	39,71	39,68	39,62	39,57	39,51
Laveste inkl. jobfradrag	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	38,97	38,64	38,38
Mellemste ²⁾	49,45	49,15	48,53	48,55	48,53	48,57	48,55	48,53	48,75	56,63	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Højeste	62,28	62,28	62,28	62,28	62,28	62,28	62,28	62,28	62,28	62,15	55,38	55,38	55,38	55,56	55,56	55,79	55,79	55,79	55,86	55,89	55,90

Ann.: Mårejnalskattesatserne er opgjort ekskl. kirkeskat og med en gennemsnitlig kommuneskattesats.

1) Den laveste mårejnalskat for enlige forsørgere er lavere pga. et særligt forhøjet beskæftigelsesfradrag.

2) Mellemkatten blev afskaffet med virkning fra 2010.

Kilde: Skatteministeriet.

Table B4. Sætses og beløbsgrænser for kapitalafkast, 2000-2020

Pct./kr.	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
	Skattesætses (pct.)																				
Lav aktieindkomst	25,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	28,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0	27,0
Høj aktieindkomst	40,0	43,0	43,0	43,0	43,0	43,0	43,0	43,0	43,0	43,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0	42,0
Særlig høj aktieindkomst	-	-	-	-	-	-	-	45,0	45,0	45,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Aktiesparekonto ¹⁾	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	17,0
Selskabsskattesætses	32,0	30,0	30,0	30,0	30,0	28,0	28,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	24,5	23,5	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0
	Beløbsgrænser (kr.)																				
Bundfradrag for positiv kapitalindkomst i topskat	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	40.000	40.000	40.000	40.000	40.800	41.400	41.900	42.800	43.800	44.800	45.800
Progressionsgrænse for aktieindkomst	37.200	38.500	39.700	41.100	42.400	43.300	44.300	45.500	46.700	48.300	48.300	48.300	48.300	48.300	49.200	49.900	50.600	51.700	52.900	54.000	55.300
Ekstra progressionsgrænse for aktieindkomst	-	-	-	-	-	-	-	100.000	102.600	106.100	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Bundgrænse for stort fradrag for negativ netto-kapitalindkomst	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Maksimal grænse for indskud på aktiesparekonto	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	50.000	51.100

Anm.: Beløbsgrænserne er opgjort i årets priser.

¹⁾ Værdiforøgelse på aktiesparekontoen beskattes efter lagerprincippet, mens den øvrige aktieindkomst beskattes efter realisationsprincippet.

Kilde: Skatteministeriet.

Table B5. Marginalskattesætses for kapitalafkast, 2000-2020

Pct.	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Laveste negativ kapitalindkomst (> 50.000 kr.)	35,55	32,48	32,55	32,58	32,58	32,60	32,60	32,58	32,81	32,82	32,90	32,92	31,92	30,91	29,90	28,90	27,91	26,91	25,91	24,93	24,95
Laveste negativ kapitalindkomst (< 50.000 kr.)	35,55	32,48	32,55	32,58	32,58	32,60	32,60	32,58	32,81	32,82	32,90	32,92	32,92	32,91	32,90	32,90	32,91	32,91	32,91	32,93	32,95
Laveste, positiv kapitalindkomst	39,05	38,73	38,05	38,08	38,06	38,10	38,08	38,06	38,29	37,88	36,57	36,56	36,56	36,74	36,73	36,98	36,99	36,99	37,04	37,06	37,09
Mellemste, positiv kapitalindkomst	45,05	44,73	44,05	44,08	44,06	44,10	44,08	44,06	44,29	52,86	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Højeste, positiv kapitalindkomst	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	59,00	58,86	49,50	47,50	45,50	43,50	42,00	42,00	42,00	42,00	42,00	42,00	42,00

Anm.: Marginalskattesætseserne er opgjort ekskl. kirkeskat og med en gennemsnitlig kommuneskattesætses. Grænserne for negativ nettokapitalindkomst på 50.000 kr. for enlige (og 100.000 kr. for par) reguleres ikke.

Kilde: Skatteministeriet.

Tabel B6. Udvalgte forbrugsafgifter, 2000-2020

Kr.	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
											Biler											
Skatgrænse for registreringsafgift på 105 pct./180 pct. ¹⁾	53.000	55.300	57.400	59.500	61.400	62.700	64.200	74.000	76.400	79.000	79.000	79.000	79.000	80.500	81.700	-	-	-	-	-	-	
Skatgrænse for registreringsafgift på 105 pct./150 pct. ^{1,2)}	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	82.800/ 104.300	-	-	-	-	-	
Skatgrænse for registreringsafgift på 85 pct./150 pct. ³⁾	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	185.100	189.200	193.400	197.700		
Blyfri benzol (blyindhold højst 0,013 g/l)	3,87	3,97	4,07	4,07	4,07	3,85	3,85	3,85	3,92	3,99	3,88	3,95	4,02/3,99 ⁶⁾	4,06	4,13	4,21	4,24	4,27	4,29	4,34	4,38	
											Punktafgifter											
Chokolade- og sukkenvarer, indhold af tilsat sukker op til 0,5 g pr. 100 g	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	20,20	20,93	20,93	22,08	22,08	22,08	22,08	22,08	22,08	
Chokolade- og sukkenvarer, indhold af tilsat sukker over 0,5 g pr. 100 g	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	14,20	17,75	17,75	23,75	24,61	24,61	25,97	25,97	25,97	25,97	25,97	25,97	
Cigaretter stykafgift, øre pr. styk	60,68	60,68	60,68	60,68/ 48,92 ⁴⁾	48,92	63,66	63,66	63,66	63,66	63,66	63,66	62,98/ 67,50 ⁵⁾	67,50/ 116,65 ⁶⁾	116,65	118,25	118,25	118,25	118,25	118,25	118,25	118,25	173,79
Værdiafgift, pct. af detalprisen for cigaretter ⁴⁾	21,22	21,22	21,22	21,22	21,22	13,61	13,61	13,61	13,61	13,61	20,80/ 21,65 ⁵⁾	21,65	21,65/ 1,00 ⁶⁾	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
Finskaret røgtobak, pr. kg	400,00	452,50	452,50	452,50	452,50	452,50	452,50	452,50	452,50	452,50	572,50/ 652,50 ⁵⁾	652,50	772,50 ⁶⁾	772,50	788,50	788,50	788,50	788,50	788,50	788,50	788,50	1.350,90
Spiritus, pr. liter å 100 pct. ren ethanol	275	275	275	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150
Vin, 6,1-15,0 pct. vol.	7,05	7,05	7,05	7,05	7,05	6,14	6,14	6,14	6,14	6,14	6,14	6,14	10,62	11,01	11,01	11,61	11,61	11,61	11,61	11,61	11,61	11,61/ 11,26 ⁶⁾
Øl, pr. liter å 100 pct. ren ethanol ⁷⁾	-	-	-	-	-	58,4	50,9	50,9	50,9	50,9	50,9	50,9	63,9	65,91	56,02	56,02	56,02	56,02	56,02	56,02	56,02	48,74 ⁸⁾

Anm.: Sættet i kroner og øre er opgjort i årets priser. Det gælder også for skatgrænsen for registreringsafgiften. Værdiafgiften for cigaretter er opgjort i pct.

1) Nedsættelse af registreringsafgiften fra 180 pct. til 150 pct. trådte i kraft den 20. november 2015.

2) Følgelsen af skatgrænsen trådte i kraft den 22. november 2016.

3) Lønløse af bilafgifterne trådte i kraft den 3. oktober 2017.

4) Afgiftsreduktionen trådte i kraft pr. 1. oktober 2003.

5) Afgiften udgjorde 62,98 øre pr. stk. og 20,80 pct. af detalprisen i perioden 1. januar 2010 til 30. juni 2010, dog mindst 91,65 øre pr. stk. Fra 1. juli 2010 udgjorde afgiften 67,50 øre pr. stk. og 21,65 pct. af detalprisen, dog mindst 103,65 øre pr. stk.

6) Afgiftsændringerne trådte i kraft 1. april 2012.

7) Fra 1. januar 1993 til 1. oktober 2004 blev afgiften beregnet som en afgift pr. hektoliter brygget øl.

8) Afgiftsændringerne trådte i kraft 1. april 2019.

Kilde: Skatteministeriet og Danmarks Statistik.

Bilagstabel B8. Oversigt over samtlige skatteudgifter, 2017-2020

Der er 121 skatteudgifter i 2019. Heraf er 10 negative skatteudgifter, dvs. skattesanktioner (angivet med rødt i tabellen). Skatteudgifterne skønnes samlet set at udgøre godt 53 mia. kr. i 2019, hvilket svarer til knap 2,3 pct. af BNP. Heraf skønnes de personrettede skatteudgifter at udgøre ca. 31 mia. kr. (ca. 58 pct. af de samlede skatteudgifter), mens de erhvervsrettede skatteudgifter skønnes at udgøre ca. 22 mia. kr. (ca. 42 pct. af de samlede skatteudgifter).

Tabel B8. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2017-2020

Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., årets niveau	2017	2018	2019	2020
1. Personrettede skatteudgifter (1.1+1.2+1.3+1.4)	31.115	31.070	30.880	31.555
1.1 Ordninger vedrørende personbeskatning	23.915	23.655	23.225	23.635
Skattefritagelse for invaliditetsbeløb og -ydelse mv.	1.925	1.950	2.025	2.100
Skattefritagelser for ydelser i henhold til div. love på socialområdet	775	900	800	800
Skattefritagelse for børnetilskud mv.	825	850	850	875
Skattefritagelse for erstatninger til beboere, der udsættes for gener ved Cityringprojektet	16	6	2	-
Skattefritagelse for boligstøtte, tilskud til byfornyelse mv.	4.150	4.325	4.325	4.325
Lempelig beskatning for børnebidrag og underholdsbidrag til tidligere ægtefælle	55	50	45	50
Skattefritagelse for børne- og ungeydelse (børnecheck)	5.325	5.350	5.400	5.450
Skattefritagelse for grøn check	1.525	1.350	1.100	1.025
Lempelig pensionsordning for tidligere selvstændigt erhvervsdrivende over 55 år	30	30	40	40
Særligt opfyldningsfradrag for selvstændigt erhvervsdrivende	140	160	180	210
Formueforvaltningsfradrag vedrørende pensionsafkastskat	540	590	650	710
Særlig pensionsordning for sportsudøvere	5	5	5	5
Skattnedslag til 64-årige i arbejde (seniornedslag) (ophørt)	745	-	-	-
Særlig skat på udbetalinger fra pensionsordninger (udligningskat) (ophørt)	-185	-	-	-
Skattefritagelse for efterlønspræmie	875	900	475	500

Table B8. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2017-2020 (fortsat)

Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., årets niveau	2017	2018	2019	2020
Skattefritagelse for afkast på børneopsparing ¹⁾ (ny)	-	4	6	9
Reduceret skattepligtig ejendomsavance ved salg af fast ejendom	25	25	25	25
Nedslag i ejendomsværdibeskatning for folkepensionister og ejere af boliger anskaffet senest 1. juli 1998	2.475	2.400	2.350	2.325
Lavere beskatning af grundværdi af stuehuse (stuehusreglen)	460	470	490	500
Bundfradrag ved udlejning af værelser eller hele boligen (helårsboliger)	20	20	20	20
Bundfradrag ved udlejning af fritidsboliger	395	400	415	430
Fradrag for serviceydelser og visse håndværksydelser (BoligJobordningen; fra 2018 er BoligJobordningen gjort permanent)	800	775	775	800
Skattefritagelse for omkostningstillæg til MF'ere mv.	6	6	6	6
Skattefritagelse for tillæg til udsendte af staten	255	275	285	285
Skattefritagelse for naturlydelser og kostpenge til soldater	75	75	80	80
Skattefritagelse for naturlydelser og kontantbeløb til indsatte	80	80	80	85
Loft over rejsefradrag	-450	-430	-425	-435
Loft over fradrag for udgifter til fagforeninger	-65	-80	-95	-115
Forhøjet beskæftigelsesfradrag til enlige forsørgere	435	465	475	475
Forhøjet befordringsfradrag til pendlere i visse yderkommuner	100	100	100	100
Forhøjet tillæg til befordringsfradrag for lavtlønnede	470	510	520	530
Fradrag for udgifter til logi for beboere på visse øer (ny)	-	-	15	15
Bundfradrag for lønmodtagerudgifter	-65	-60	-60	-65
Skattefritagelse for arbejdsrelaterede personalegoder under bagatelgrænsen	200	200	225	225
Skattefritagelse for mindre personalegoder	85	85	90	90
Skattefritagelse for fratrædelsesgodtgørelser og jubilæumsgratiale	175	165	165	165
Skattefritagelse for privat brug af arbejdsgiverbetalt pc	250	260	260	270
Skattefritagelse for diverse mindre personalegoder	85	85	90	95
Skattefritagelse for arbejdsgiverbetalt alkoholafvænnning mm.	80	80	85	90
Grønt miljøtillæg for firmabiler	-45	-90	-90	-90
Skattefritagelse for hæderspriser	3	3	4	4
Lempelig beskatning af visse gaver, legater, indtægter ved opfinderarbejder mv.	3	3	3	3
Fradrag for gaver til almenevelgørende el. almennyttige foreninger mv.	350	350	340	360
Fradrag for løbende ydelser ensidigt påtaget overfor foreninger mv.	75	75	75	75

Tabel B8. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2017-2020 (fortsat)

Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., årets niveau	2017	2018	2019	2020
Skattefritagelse for studierejselegater	60	65	70	75
Skattefritagelse for medarbejderaktier	65	105	110	110
Lempelig beskatning af købe- og tegningsretter til ansatte	80	80	85	85
Skattefritagelse for værdien af eget arbejde på egne formuegoder til privat brug	60	60	60	65
Skattefritagelse for visse vederlag til børn og pensionister	45	45	45	50
Skattefritagelse for godtgørelse efter skatteforvaltningsloven mv.	45	30	55	65
Særligt fradrag til studerende fra rigsfællesskabet (rigsfællesskabsfradrag)	1	1	1	1
Lempelse af skat på udenlandsk indkomst	535	545	565	585
Bundfradrag ved udlejning af biler, lystbåde og campingvogne m.fl. (ny)	-	7	7	7
Aktiesparekonto (ny)	-	-	20	145
1.2 Ordninger vedrørende miljø-, energi og bilafgifter	5.185	5.345	5.520	5.730
Afgiftsfritagelse af elafgift for eget forbrug af el fra solceller mv.	365	425	475	525
Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse ²⁾	3.225	3.300	3.415	3.525
Fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr ²⁾	1.515	1.540	1.570	1.570
Indfasning af elbiler i registreringsafgiften ²⁾	50	50	40	85
Fritagelse for privatanvendelsestillæg for ældre varebiler	30	30	25	25
1.3 Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv.	180	185	190	200
Skattefritagelse for foreningers ikke-erhvervsmæssige indtægter	180	185	190	200
1.4 Ordninger vedrørende moms og afgifter	1.835	1.885	1.945	1.990
Momsfritagelse for varer leveret fra genbrugsbutikker	140	140	150	150
Momsfritagelse for personbefordring med kollektiv transport, taxi, fly mv.	1.750	1.800	1.850	1.900
Afgiftsfritagelse for let og hvidtøl	1	1	1	1
Reduceret afgiftssats for sukkerfri chokolade mv.	25	25	25	25
Reduceret afgiftssats for sukkerfri konsumis	2	2	2	2
Reduceret afgiftssats for vin med mellem 1,2 pct. og 6 pct. alkohol	48	49	51	52
Afgiftsfritagelse for vin med under 1,2 pct. alkohol	5	5	5	5
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	-115	-120	-125
Fast tinglysningsafgift ved længstlevende ægtefælles overtagelse af rettigheder ved fast ejendom	-5	-5	-5	-5

Tabel B8. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2017-2020 (fortsat)

Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., årets niveau	2017	2018	2019	2020
2. Erhvervsrettede skatteudgifter (2.1+2.2+2.3+2.4)	19.760	21.105	21.970	21.215
2.1 Ordninger vedrørende personbeskatning	3.200	3.340	3.755	3.955
Lavere ansættelse af grundværdi på produktionsjord (bondegårdsreglen)	1.125	1.150	1.200	1.225
Lempeligere beskatning af udenlandske forskere og nøglemedarbejdere (forskertatteordningen)	950	1.050	1.150	1.175
Fradrag ved påbegyndte havdage for erhvervsfiskere	15	15	14	14
Særligt fradrag for dagplejere (dagplejerfradrag)	180	195	220	225
Særligt fradrag for søfolk (sømandsfradrag)	7	7	3	3
Skattefritagelse for løn ved arbejde om bord på skibe registreret i DIS (DIS-ordning)	925	925	1.050	1.100
Investorfradrag <i>(ny)</i>	-	-	120	125
Sælgerpantebrevsmodel ved salg af erhvervsjendom <i>(ny)</i>	-	-	-	90
2.2 Ordninger vedrørende miljø-, energi- og bilafgifter mv.	6.935	6.990	7.135	7.325
Afgiftsfritagelse af vedvarende energi fra biomasse ²⁾	1.075	1.100	1.140	1.175
Afgiftsfritagelse for brændsler til skibe, færger og fiskere	1.050	1.050	1.100	1.100
Afgiftsfritagelse for brændsler til fly	110	110	110	110
Afgiftsfritagelse for brændsler og el til toge	650	650	650	675
Bundfradrag i CO ₂ -afgiften	65	65	65	65
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)	15	15	15	15
Lav afgift på el til erhvervsmæssig opladning af ældre køretøjer <i>(ny)</i>	-	5	10	40
Lempelser og fritagelser for energiforbrug for jordbruget mv. og diverse processer	1.200	1.200	1.250	1.250
Loft over satser på visse industrielle drivhusgasser	5	5	5	5
Lavere dieselaftgift for lastbiler, busser mv.	1.350	1.400	1.450	1.500
Fradrag i registreringsafgiften for sikkerhedsudstyr ²⁾	1.240	1.260	1.285	1.285
Indfasning af elbiler i registreringsafgiften ²⁾	50	50	40	85
Indfasning af partikelfiltertilæg for gamle vebiler <i>(ophørt)</i>	105	60	-	-
2.3 Ordninger vedrørende selskabsbeskatning mv.	8.565	9.600	10.090	9.030
Afskrivninger på kunstkøb	40	40	45	45
Skatteudskydelse gennem andelselskaber	75	80	80	85

Tabel B8. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2017-2020 (fortsat)

Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., årets niveau	2017	2018	2019	2020
Straksafskrivning af udgifter til software og driftsmidler til forskning og forsøg	640	650	675	700
Fradrag for fondes almennyttige uddelinger og hensættelser ³⁾	2.530	2.580	2.670	2.760
Konsolideringsfradrag til fondes almennyttige uddelinger	85	90	90	95
Bundfradrag for fonde	25	25	25	25
Fradrag for virksomheders pengegaver til kulturinstitutioner mv.	55	55	60	60
Investeringsvindue for kulbrinteindvindingsvirksomhed i perioden 2017-2025	255	260	270	275
Straksafskrivning for udgifter til knowhow eller patentrettigheder	25	25	25	25
Udbetaling af skatteværdien af underskud fra forsøgs- og forskningsudgifter (skattecreditter)	400	410	425	440
Straksafskrivning af udgifter til små aktiver og aktiver med kort levetid	65	70	70	75
Straksfradrag for udgifter til forskning og udvikling (F&U-fradrag)	1.480	1.610	1.660	1.820
Særlige fradrag for fondsbeskattede foreninger	110	110	115	115
Tillægsselskabsskat for kulbrinteindvindingsvirksomhed	-280	-380	-190	-45
Lempeligere beskatning af rederivirksomhed (tonnageskatten)	850	880	900	930
Lempeligere beskatning ved genanbringelse af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom	115	115	120	125
Fremrykket fradrag for potentielle erhvervsdrivende (Etablerings- og iværksætterkontoordningen)	55	55	55	55
Fradrag for selvstændiges udgifter til syge- og arbejdsskadeforsikringer	220	220	215	215
Særligt fradrag for renter på hybrid kernekapital (<i>ophører i 2020</i>)	440	445	460	-
Nedsat bo- og gaveafgift ved overdragelse af erhvervsvirksomhed (<i>ophører i 2020</i>)	265	1.090	1.125	-
Nedskrivning af husdyrbesætning i skattepligtig indkomst	15	15	15	15
Nedslag i udbytteskatten af selskabers noterede porteføljeaktier	110	115	115	120
Skattefritagelse for avancer på selskabers noterede porteføljeaktier	925	950	975	1.000
Skattefritagelse af visse selvejende institutioner (<i>ny</i>)	-	25	25	25
Skattefritagelse af gratis betalingsrettigheder og kvoter	55	55	55	60
Straksfradrag for udgifter til formuegoder betalt ved visse tilskud	10	10	10	10

Tabel B8. Samlet oversigt over skatteudgifter opdelt på person- og erhvervsrettede, 2017-2020 (fortsat)

Umiddelbar provenuvirkning, mio. kr., årets niveau	2017	2018	2019	2020
2.4 Ordninger vedrørende moms og afgifter	1.060	1.175	985	905
Nulmoms på trykte aviser modregnet lønsumsafgift	425	475	475	450
Momsfritagelse for bedemandsvirksomhed	70	70	75	75
Forlængede momskredittider for små og mellemstore virksomheder	850	875	900	925
Momsfritagelse for finanssektoren modregnet lønsumsafgift ⁴⁾	-130	-90	-330	-440
Momsfritagelse for kunstneres førstegangssalg under 300.000 kr.	2	2	2	2
Afgiftslettelse for små ølproducenter (ølmoderation)	6	6	10	11
Afgiftslettelse for små spiritusproducenter (ny)	-	5	5	5
Afgiftsfritagelse for præmien for arbejdsskadeforsikring modregnet arbejdsskadeafgift	-165	-170	-175	-180
Momsfritagelse på elektronisk leverede aviser (ny)	-	-	25	55
Skatteudgifter i alt (1+2), mia. kr.	50.870	52.175	52.845	52.765
<i>Skatteudgifter i alt, pct. af BNP</i>	2,3	2,3	2,3	2,2
<i>Memopost: Skatteudgifter vedrørende udgifter til forskning og udvikling⁵⁾</i>	1.950	2.080	2.150	2.325

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 3 skatteudgifter, der både er person- og erhvervsrettede, jf. nedenfor. "Ny" indikerer at den pågældende skatteudgift er ny i nærværende opgørelse (2019-opgørelsen) forhold til opgørelsen i *Skatteøkonomisk Redegørelse 2018*, juni 2018. SR2018 indeholdt alene tal for 2017, hvorfor skatteudgifter, der var nye i 2018, er 'nye' i 2019-opgørelsen.

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

2) 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 erhvervsrettede, og der er benyttet en konkret fordelingsnøgle på henholdsvis 25/75 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.

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

4) Beregningsmetoden efteres i forbindelse med igangværende analyse af lønsumsafgiften for den finansielle sektor, hvilket kan medføre, at der for den finansielle sektor ikke længere er tale om en skattesanktion.

5) 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 (forskerneskatteordningen)*, hvor knap 10 pct. af udgiften kan 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 forskerne i forskerneskatteordningen udgør de nævnte knap 10 pct.

Kilde: Egne beregninger.

Skatteøkonomisk Redegørelse 2019

**Skatteministeriet/
Ministry of Taxation**

Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 – København K

Telefon +45 3392 3392
Mail skm@skm.dk

www.skm.dk

