



Effekten af skattekontrol



Marts 2022

Skatteministeriet

Indhold

1. Sammenfatning	3
1.1 Analysens hovedresultater.....	4
2. Resultater af skattekontrollen	6
2.1 Skattestyrelsens arbejde med skattekontrol	6
2.2 Direkte effekter af skattekontrol.....	8
2.3 Fremadrettede adfærdseffekter af skattekontrol	10
2.4 Effekten af andre indsatser for at øge regelefterlevelsen.....	12
3. Kontrolaktivitet og kontrolopkrævninger	15
3.1 Analysens antagelser	16
3.2 Datagrundlag	16
3.3 Virkning af skattekontrol på kontrolopkrævninger	17
3.4 Fra kontrolopkrævninger til offentlige finanser	20
4. Skatte- og afgifts kontrol i samfundsøkonomisk perspektiv	23
4.1 Samfundsøkonomiske virkninger af skattekontrol.....	24
4.2 Samfundsøkonomisk "lønsomhedskrav"	25
5. Appendiks. Ekstrapolering af kontrolresultater	29
5.1 Datagrundlag for ekstrapoleringen	29
5.2 Resultater af ekstrapoleringen.....	31
6. Bilag 1. Ordliste	34

1. Sammenfatning

De offentlige udgifter finansieres i Danmark hovedsageligt ved skatter og afgifter. De samlede indtægter herfra udgør over 1.000 mia. kr. om året.

Det er afgørende for danskernes tillid til Skatteforvaltningen, at skatter og afgifter bliver afregnet efter hensigten i lovgivningen. Borgere og virksomheder skal betale de skatter, de skal – hverken mere eller mindre. Snyd og fejl skal bekæmpes. Skatteforvaltningen skal derfor have tilstrækkelige ressourcer til at gennemføre en effektiv og synlig skattekontrol.

I disse år gennemføres en reform af skattekontrollen, hvor et historisk løft på 1.000 skatte medarbejdere og otte nye skattecentre står helt centralt. Reformen skal være med til at genoprette tilliden til skattevæsenet. Regeringen har med et flertal af Folketingets partier indgået tre aftaler om fordeling af 750 medarbejdere. Regeringen indkalder til forhandlinger om fordelingen af de resterende 250 medarbejdere i 2022.

Det fremgår af *Aftalen om finansloven for 2020*, at der er enighed om ”at styrke vidensgrundlaget i forhold til vurdering af effekten på offentlige finanser og samfundsøkonomien ved tilførsel af ekstra ressourcer, herunder skattekontrolmedarbejdere, til Skatteforvaltningen. Der igangsættes et arbejde, der skal undersøge effekterne vedrørende skatteforvaltningens kontrolaktiviteter på borgere og virksomheders regelefterlevelse, på de offentlige finanser og på samfundsøkonomien.”

Denne rapport giver for det *første* et overblik over den aktuelle viden om skattekontrollens resultater. For det *andet* præsenteres skøn for, hvor meget regelefterlevelsen kan forbedres i form af højere kontrolopkrævninger, hvis skattekontrollen udvides med flere årsværk. For det *tredje* redegøres der for betydningen af øget skattekontrol og øgede kontrolopkrævninger for de offentlige finanser. For det *fjerde* beskrives, hvordan skattekontrol kan analyseres i et samfundsøkonomisk perspektiv.

Skatteforvaltningen består af syv specialiserede styrelser. Rapporten fokuserer på den skattekontrol, som udføres af Skattestyrelsen.

1.1 Analysens hovedresultater

Skattestyrelsens kontroller førte til, at der i 2020 blev foretaget kontrolopkrævninger for ca. 18 mia. kr. (netto). Det svarer til ca. 14 mio. kr. pr. årsværk.

Kontrolopkrævningerne er især udtryk for, at borgere og virksomheder skal betale mere i skatter og afgifter, efter at Skattestyrelsen på eget initiativ har kontrolleret, om skatter og afgifter er afregnet korrekt. Det kan fx være sager om transfer pricing i store selskaber, kontrol af privatpersoners fradrag via BoligJobordningen og kontrol af moms og afgifter i butikker. En kontrol kan også medføre en udbetaling, hvis kontrollen viser, at borgere og virksomheder har betalt for meget i skat, *jf. kapitel 2*.

De knap 18 mia. kr. afspejler kun skattekontrollens direkte effekt, som kan måles i forbindelse med konkrete kontrolprojekter. Der er evidens for, at skattekontrol desuden kan medføre en indirekte effekt, fordi skatteyderne efter en kontrol ændrer adfærd og af sig selv efterfølgende betaler mere i skat.

I denne rapport anvendes begrebet "efterkontrol" om alle Skattestyrelsens aktiviteter, der kan give anledning til en kontrolopkrævning til skatteydere.

Skattestyrelsen gennemfører andre indsatser for at forbedre borgernes og virksomhedernes regel-efterlevelse, som ikke medfører kontrolopkrævninger. Det omfatter fx vejledninger og digitale værktøjer, der modvirker forkerte indtastninger i årsopgørelsen. Det er sværere at måle effekten af disse aktiviteter, fordi de ikke fører til kontrolopkrævninger. Der er dog opbygget god evidens for, at fx vejledning og digitale løsninger kan øge regelefterlevelsen. Samtidig er det ofte en omkostningseffektiv måde at forhindre fejl og snyd. De 1.000 ekstra årsværk fra kontrolreformen skal i udgangspunkt bruges til både kontrol og afledte opgaver i Skatteforvaltningen – fx til vejledning, klage- og straffesager samt administrationen af flere kontrolopkrævninger.

Skattestyrelsen har i de senere år opbygget en stor viden om skattekontrollens resultater. Denne viden bruges til at planlægge skattekontrollen ud fra risiko og væsentlighed. Der er ikke opbygget en tilsvarende viden om effekten af at tilføre flere skattekontrolmedarbejdere til Skatteforvaltningen.

De samlede kontrolopkrævninger forventes dog at stige, når der tilføres flere ressourcer til efterkontrol. Skattestyrelsens data indikerer samtidig, at effektiviteten aftager, efterhånden som kontrollen øges. Når der kommer flere medarbejdere, kan den enkelte altså ikke forventes at generere lige så store kontrolopkrævninger som gennemsnittet for de nuværende årsværk. Skattestyrelsen tilrettelægger skattekontrollen på baggrund af risiko og væsentlighed. Derfor er de "lavest hængende frugter" allerede høstet, *jf. kapitel 3*.

Med afsæt i en simpel model skønnes det at indebære potentielle kontrolopkrævninger på 1-7 mia. kr., hvis der i forhold til niveauet før reformen af skattekontrollen tilføres 1.000 flere årsværk øremærket til efterkontrol. Ved en forøgelse på 2.000 årsværk skønnes potentialet til 2-11 mia. kr.

Skønnene er forbundet med betydelig usikkerhed. Usikkerheden forstærkes af, at der er tale om store ændringer af ressourcerne til skattekontrol, som alene omhandler efterkontrol af borgere og virksomheder. Skønnene afspejler derfor ikke Skattestyrelsens øvrige indsatser for at øge regelefterlevelsen, ligesom skønnene ikke tager højde for de afledte opgaver efter en kontrol, som fx

opgaver ifm. opkrævning af kravet, klagesager mv. Der er således ikke tale om et skøn for effekten af den igangværende udvidelse med 1.000 ekstra kontrolmedarbejdere.

Korrigeret for ekstra udgifter til Skatteforvaltningens drift skønnes de mulige ekstra ”nettopkrævninger” at udgøre 10 mia. kr. Analysen indikerer, at en forøgelse med 1-2.000 årsværk til efterkontrol vil indebære, at de marginale forventede kontrolopkrævninger vil svare nogenlunde til resultatet ved kontrol af tilfældigt udvalgte skatteydere.

Øgede kontrolopkrævninger indebærer imidlertid ikke en tilsvarende forbedring af de offentlige finanser. Flere forhold skal tages i betragtning for at opgøre effekten på de offentlige finanser. På den ene side kan en række adfærdseffekter indebære, at skatteyderne – udover den direkte effekt i form af øgede kontrolopkrævninger – i et vist omfang betaler mere i skat i årene efter en kontrol. Det trækker i retning af en større positiv effekt på de offentlige finanser. På den anden side er der forhold, som vil trække i retning af en mindre effekt på de offentlige finanser, eksempelvis tilbageløb af skatter og afgifter, *jf. kapitel 3*.

I rapporten præsenteres en samfundsøkonomisk analyse, hvor skattekontrollen beskrives ved hjælp af den samme teoretiske model, som bruges til at beskrive virkningen af skattereglerne. I den samfundsøkonomiske analyse lægges der alene vægt på skattekontrollens konsekvenser for den økonomiske velstand og dens fordeling mellem borgere. Forskellen på at styrke skattekontrollen og stramme skattereglerne består i, at skattekontrol kan bringe skatte- og afgiftsbetalingen tættere på det tilsigtede i lovgivningen. Til gengæld vil skattekontrol lægge beslag på medarbejdere og andre ressourcer, som alternativt kan bruges på andre opgaver i den offentlige eller private sektor. Analysen sammenfattes i form af et ”lønsomhedskrav” – dvs. et skønnet krav til kontrolopkrævninger pr. årsværk anvendt til kontrolaktiviteter, *jf. kapitel 4*.¹

¹ Potentialeberegningen i kapitel 3 og den samfundsøkonomiske analyse er nærmere beskrevet i to tekniske baggrundspapirer, som kan rekvireres i Skatteministeriet.

2. Resultater af skattekontrollen

I dette kapitel redegøres der for Skattestyrelsens arbejde med skattekontrol, de direkte effekter af skattekontrollen og de fremadrettede adfærdseffekter hos skatteyderne. Kapitlet er opsummeret i *boks 1*.

Boks 1. Opsummering af skattekontrollens resultater

Skattestyrelsen har i de senere år opbygget en stor viden om skattekontrollens resultater:

- Skattekontrol førte i 2020 til kontroloprævninger for ca. 18 mia. kr. Det svarer til ca. 14 mio. kr. for hvert af de knap 1.300 årsværk på opgaven. Kontroloprævninger indebærer ikke en tilsvarende forbedring af de offentlige finanser (jf. kapitel 4).
- Der er evidens for, at kontrol påvirker skatteydernes adfærd og øger den fremadrettede regelefterlevelse. Denne adfærdseffekt er størst for skatteydere, som ønsker at efterleve reglerne, men laver ubevidste fejl.
- Nogle af Skattestyrelsens indsatser for at øge regelefterlevelsen kommer ikke til udtryk som kontroloprævninger. Det gælder fx aktiviteter, der skal forebygge fejl og snyd.

Der er evidens for, at fx vejledning og digitale løsninger øger regelefterlevelsen.

2.1 Skattestyrelsens arbejde med skattekontrol

Det er en central opgave for Skattestyrelsen at sikre en høj regelefterlevelse, så skatter og afgifter bliver afregnet korrekt. For at stoppe fejl og snyd så tidligt som muligt indgår kontrolaktiviteter i alle faser, når borgere og virksomheder betaler skatter og afgifter.

Skattestyrelsen kontrollerer allerede i registreringsfasen, om der fx er tegn på, at en skatteyder registrerer sig med henblik på svig. I angivelsesfasen laves tidlige kontroller af, om der er tegn på snyd eller fejl i skatteangivelsen. I betalingsfasen foretages fx ekstra kontrol af større overskydende skatter, inden de sendes til udbetaling. I efterprøvelsesfasen udvælger Skattestyrelsen fx borgere og virksomheder til nærmere (efter)kontrol.

Derudover laver Skattestyrelsen en række andre indsatser, som skal øge regelefterlevelsen. Digitale værktøjer kan fx modvirke forkerte indtastninger i årsopgørelsen. Vejledning og kommunikation kan

påvirke adfærden hos skatteyderne, så de betaler den korrekte skat. Skattestyrelsen laver både generelle vejledningskampagner (fx om kryptovaluta) og direkte kommunikation til særlige målgrupper (fx til unge som tidligere har haft store restskatter). Sådanne tidlige indsatser kan gøre det muligt at stoppe fejl og bevidst snyd, inden denne har fundet sted. Men de tidlige indsatser kan ikke stå alene. Der er også brug for efterkontrol.

Efterkontrol

Skattestyrelsen udvælger borgere og virksomheder til efterkontrol for at sikre, at de forudgående faser har resulteret i en korrekt skatteansættelse. Det fører til, at skatteyderen betaler den korrekte skat.

Efterkontrol kan fx være en kontrol af et skattefradrag, som en privatperson har angivet via Boli-gJobordningen. På selskabsområdet kan det fx være store sager om transfer pricing. På afgiftsområdet kan det fx være fysik kontrol af moms og afgifter i butikker.

Hvis der i efterkontrollen konstateres fejl, kaldes det for et træf. Et træf kan føre til en regulering af skatteansættelsen (fx den skattepligtige indkomst) – og evt. til at skatteyderen modtager en kontroloprævning (dvs. det beløb, der er betalt for lidt eller for meget i skat). Kontroloprævninger vil typisk være positive, men kan også være negative, hvis skatteyderen skal betale mindre i skat og afgifter.

I denne rapport anvendes begrebet "efterkontrol" om alle Skattestyrelsens aktiviteter, der kan give anledning til kontroloprævninger. Det omfatter fx også udbetalingskontroller, som er kontroller i en tidlig fase, inden skatter og afgifter udbetales.

Skattestyrelsens prioritering af kontrolaktiviteter

Skattestyrelsen har i en årrække undersøgt regelefterlevelsen for borgere og virksomheder. Undersøgelserne har et operationelt sigte på at forbedre og planlægge Skattestyrelsens opgaveløsning.

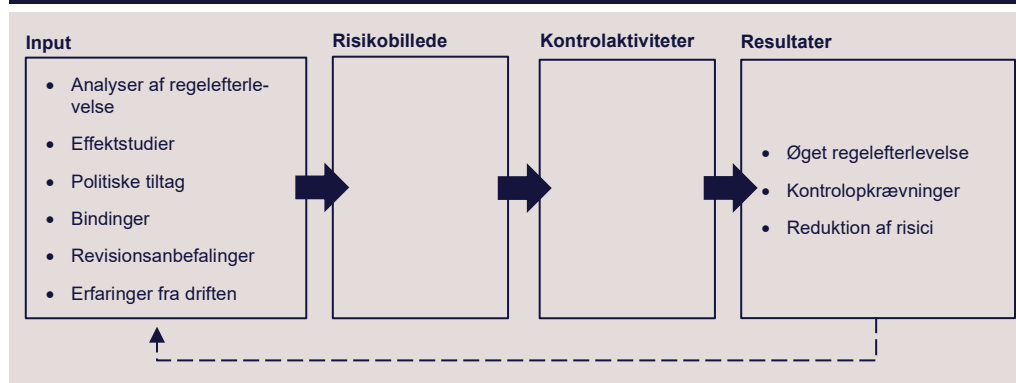
Skattestyrelsens prioritering af kontrolprojekter bygger blandt andet på analyser af risiko og væsentlighed inden for forskellige skatteydersegmenter. Det vurderes løbende, om de identificerede risici imødegås mest effektivt gennem kontrol eller andre tiltag såsom øget vejledning.

Prioriteringen af kontrolaktiviteter sker ud fra en helhedsvurdering, som inddrager flere forhold end den forventede direkte effekt på statens indtægter. Eksempelvis kan et kontrolprojekt bidrage til at generere ny viden, som kan forbedre Skattestyrelsens opgaveløsning og derved øge statens indtægter fremover. Desuden kan kontrol styrke Skatteforvaltningens legitimitet og synlighed i offentligheden. Synlig skattekontrol kan få borgerne og virksomhederne til at opleve en øget opdagelsesrisiko og derigennem øge tilskyndelsen til at efterleve reglerne. Herudover bidrager Skattestyrelsen til andre vigtige samfundsopgaver – fx bekæmpelse af menneskehandel.

Den direkte effekt i form af kontroloprævninger er altså kun ét af flere kriterier, der indgår i Skattestyrelsens planlægning og prioritering af kontrolaktiviteter. Da det kun er kriteriet om direkte effekt, som har direkte fokus på kontroloprævningerne, kan man ikke forvente lige så store kontroloprævninger for projekter, som har et andet fokus.

Sammenhængen mellem udvælgelseskriterier, analyser, risikobillede, kontrolaktiviteter og resultater er illustreret i *figur 1*.

Figur 1. Skattestyrelsens prioritering af kontrolaktiviteter



2.2 Direkte effekter af skattekontrol

Skattestyrelsen har på baggrund af gennemførte kontroller og erfaringerne herfra et godt vidensgrundlag om, hvor kontrolindsatserne kan prioriteres med den største forventede direkte effekt på kontrolopkrævningerne.

Skattestyrelsen registrerer løbende den direkte effekt af gennemførte kontrolaktiviteter. På projekt-niveau følges der månedligt op på de forventede og realiserede kontrolresultater. Skattestyrelsen opgør resultaterne af gennemførte kontrolaktiviteter i forhold til træf (konstaterede fejl) og kontrolopkrævninger (ændringer i skatter og afgifter).

I tabel 1 ses resultaterne for Skattestyrelsens kontrolresultater i 2020 fordelt på fagområder. Der blev afsluttet ca. 65.000 kontroller i 2020. Heraf førte ca. 70 pct. til et træf, hvor der blev konstateret fejl.

Skattestyrelsens skattekontroller medførte, at der i 2020 blev udskrevet kontrolopkrævninger for næsten 18 mia. kr. (netto). Det svarer til, at der for hvert af de ca. 1.300 årsværk til kontrolprojekter blev udskrevet kontrolopkrævninger for ca. 14 mio. kr.

Det skal understreges, at de opgjorte kontrolopkrævninger ikke fuldt ud indebærer en tilsvarende forbedring af de offentlige finanser, jf. kapitel 4.

Tabel 1. Skattestyrelsens kontrolresultater i 2020

	Kontroller (antal)	Træf (pct.)	Kontrolop- krævninger* (mio. kr.)	Arsværk** (antal)	Kontrolop- krævninger pr. årsværk (mio. kr.)
Person	11.304	85	1.007	168	6,0
Erhverv	26.234	68	2.245	375	6,0
Selskab***	18.530	59	12.693	483	26,3
Særlig kontrol	9.369	84	2.123	272	7,8
Samlet	65.437	71	18.069	1.297	13,9

Anm.: I data er kontroller uden områdetilknytning frasorteret. En kontrol er defineret som kontrol af en juridisk enhed, et indkomstår og en skatte- eller afgiftspligt. * Opgørelse af de samlede kontrolopkrævninger for selskabsskat er forbundet med usikkerhed som følge af udfordringer med opgørelsen for selskaber, der reguleres mere end én gang pr. indkomstår. Opgørelserne kan derfor blive justeret bagudrettet og har ikke betydning for korrekt skatteberegning for de pågældende selskaber. Derudover er der nogle typer af kontrolopkrævninger, der ikke indgår i datagrundlaget. ** Arsværk er 1440 effektive arbejdstimer (intet overhead). *** Resultatet af de "almindelige" udbyttekontroller indgår kun i opgørelsen af kontrolopkrævningerne

Selskabsområdet står for over to tredjedele (70 pct.) af de samlede kontrolopkrævninger og har de højeste kontrolopkrævninger pr årsværk ca. 26 mio. kr.

Fagområdet Særlig Kontrol står for godt en tiendedel (12 pct.) af kontrolopkrævningerne. Ca. 84 pct. af kontrollerne fører til træf. Særlig kontrol er bl.a. bekæmpelse af bandekriminalitet, momskarruseller, international skatteunddragelse og skattely.

De laveste kontrolopkrævninger i forhold til antal årsværk ses på personområdet og erhvervsområdet (personligt ejede virksomheder). Kontroller på personområdet fører dog relativt ofte til træf (85 pct.).

En række forhold skal tages i betragtning i forhold opgørelsen af kontrolopkrævningerne i tabel 1

- *Kontroller, som ikke indgår i opgørelsen.* Det er ikke alt Skattestyrelsens kontrolarbejde, som optræder i opgørelsen af kontrolresultater. Fx vil registrering af potentielle svigvirksomheder ikke medføre en kontrolopkrævning, men kan forebygge svindel og senere kontrolopkrævninger. Det gælder også kontroller af udbytter, som er modtaget efter den 2016, hvor der er en anden opgørelsesmetode, som ikke er sammenlignelig med den anvendte metode i denne analyse.
- *Ekstreme resultater.* Skattestyrelsen støder undertiden på ekstreme kontrolresultater. Det kan fx være meget store sager som den omfattede svig på udbytteområdet frem til 2016. I nogle tilfælde skyldes det ubevidste tastefejl, hvor en virksomhed fx har angivet et alt for stort beløb. De mest ekstreme resultater indgår ikke i planlægningen af Skattestyrelsens kontrolarbejde.
- *Periodisering.* Kontrolresultater registreres, når kontrollen afsluttes, og kontrolopkrævningen finder sted. Derfor indgår der i tabel 1 kontroller, som har fundet sted i 2019, men først er afsluttet i 2020, mens der ikke indgår kontroller, som har fundet sted i 2020, men først er afsluttet i 2021. Forbruget af årsværk opgøres løbende.

Hertil kommer, at de faktiske betalinger af flere grunde kan være mindre end kontrolopkrævningerne:

- *Betalingsprocenten er ikke 100.* I nogle tilfælde er skatteyderen ikke i stand til at betale en kontrolopkrævning. Ud fra mindre stikprøver skønnes betalingsprocenten for kontrolkrav generelt at være på ca. 90 pct. Det er dog behæftet med en vis usikkerhed. Betalingsprocenten på almindelige skattekrav skønnes til ca. 99 pct.
- *Skatteyderens øvrige skatteforhold.* Kontrolopkrævningerne er i tabel 1 opgjort med udgangspunkt i skatteyderens skatteforhold på det tidspunkt, hvor kontrollen afsluttes. Fx medregnes en skatteopkrævning ikke i tabel 1, hvis en virksomhed har underskud, når kontrollen afsluttes, selv om virksomheden senere får et positivt årsresultat og skal betale mere i skat som følge af kontrollen.
- *Anke- og genoptagelsessager.* I de opgjorte kontrolresultater er der ikke taget højde for, at Skattestyrelsens afgørelser kan omstødes, hvis skatteyderne får medhold i anke- eller genoptagelsessager. Afgørelser omstødes dog kun i et begrænset omfang.

2.3 Fremadrettede adfærdseffekter af skattekontrol

Det foregående afsnit 2.2 omhandler *de direkte effekter* af skattekontrol, dvs. ændringer i de pligtige skatte- og afgiftsbetalinger, som efterkontrol umiddelbart medfører.

Dette afsnit omhandler skattekontrollens *fremadrettede effekter* på regelefterlevelsen. Hvis skatteydere ændrer adfærd, efter de selv har været udsat for en skattekontrol, kaldes det for en *adfærdseffekt*. Hvis andre skatteydere end de kontrollerede ændrer adfærd, kaldes det for en *spredningseffekt*.

Skattestyrelsen har siden 2016 systematisk arbejdet med at dokumentere de fremadrettede adfærdseffekter af skattekontrol. For at få viden om adfærdseffekter er det nødvendigt med egentlige effektstudier. Det er ofte ressourcekrævende og stiller store krav til undersøgelsesernes metodiske design og fremgangsmåde.

Ikke desto mindre er netop denne viden central for at tilvejebringe et stadigt bedre grundlag for at prioritere Skattestyrelsens ressourcer. Effektstudier er et væsentligt bidrag til at vurdere, hvilke af Skattestyrelsens indsatser der forbedrer regelefterlevelsen mest, når man medregner både direkte og afledte effekter. Skattestyrelsen har indtil videre gennemført otte effektstudier om efterkontrol.

Overordnet er der evidens for, at efterkontrol påvirker skatteydernes adfærd og øger den fremadrettede regelefterlevelse. Det varierer dog, hvor solid evidensen er, og hvor store effekterne er på de forskellige områder.

Studierne giver relativt solid evidens for positive adfærdseffekter på personområdet og erhvervsområdet (personligt ejede virksomheder), mens vidensgrundlaget på selskabsområdet er mere begrænset.

I borgersegmentet findes de største procentuelle fremadrettede effekter på regelefterlevelsen. I *figur 2* er angivet, hvor meget skatteangivelsen skønnes at stige efter en skattekontrol. Merangivelsen er opgjort i procent af den kontroloprævning, som en tidligere kontrol gav anledning til. I borgersegmentet er denne andel 31- 60 pct. i op til to år efter kontrollen.

Figur 2. Studier af den fremadrettede adfærdseffekt af efterkontrol

Person	Erhverv	Selskab	Særlig kontrol
Borger 31-60% 61%	Mikro Erhvervsvirk. 8-16% 23-24%	Mikro Selskaber Ikke påvist effekt Begrænset data	Kompleks Svig Ikke undersøgt Ikke undersøgt
Borger-Udland Ikke undersøgt ikke undersøgt	Små og MLstore Erhvervsvirksomheder 6-11% 22-24%	Små og MLstore Selskaber Ikke påvist effekt 33-56%	Inf. Skatteunddragelse Ikke undersøgt ikke undersøgt
Tredjepartsdata Ikke undersøgt ikke undersøgt	Afgifter Ikke undersøgt ikke undersøgt	Store Selskaber Ikke undersøgt ikke undersøgt	
Virksomheder u. SE-nr. 7-13% Ikke undersøgt		Fonde og Foreninger Ikke påvist effekt Ikke undersøgt	
		Offentlige Virksomheder Ikke undersøgt ikke undersøgt	
		Udbytterefusion Ikke undersøgt ikke undersøgt	

Effektforklaring
 Estimeret merangivelse (% af oppkrævningen)
 Konstateret regelefterlevelse ved opfølgning

På erhvervsområdet er den tilsvarende effekt væsentligt lavere. Merangivelsen udgør i størrelsesordenen 10 pct., afhængigt af om man ser på mikrovirksomheder eller små og mellemstore erhvervsvirksomheder

På selskabsområdet er der ikke påvist en effekt på skatteangivelsen. Dette kan bl.a. skyldes at selskabsbeskatningen er mere komplekst opbygget (fx med mulighed for fremførsel af underskud), hvorfor det kræver flere og større undersøgelser at identificere en tydelig effekt.

Nogle segmenter er ikke eller kan ikke omfattes af effektstudier. Det gælder bl.a. Særlig Kontrol, fordi det er svært at opgøre omfanget af økonomisk kriminalitet og international skatteunddragelse.

Den fremadrettede adfærdseffekt kan alternativt opgøres som andelen af skatteydere, som tidligere har haft fejl i deres skatteangivelse, men ved en senere opfølgning ikke længere har fejl.

På borgerområdet er det 61 procent af skatteyderne, som ikke længere har fejl. På erhvervsområdet er det 22-24 pct., mens det for små og mellemstore selskaber er 33-56 pct.

De fundne effekter på erhvervs- og personområdet synes forholdsvis varige. Effekterne er således fundet op til tre år efter den gennemførte kontrol.

Den overordnede tendens er, at de fremadrettede effekter er størst – og i nogle tilfælde kun er til stede – blandt skatteydere med ubevidste fejl, *jf. boks 2*.

Boks 2. Skattekontrol har størst fremadrettet effekt på ubevidste fejl

Flere af Skattestyrelsens studier ser på, om den fremadrettede adfærdseffekt af skattekontrol er forskellig for skatteydere, som mere eller mindre bevidst omgår reglerne, og skatteyderne, som ønsker at betale den korrekte skat, men mangler forståelse for reglerne og derfor begår ubevidste fejl.

Den overordnede tendens er, at de fremadrettede adfærdseffekter er størst – og i nogle tilfælde kun er til stede – blandt skatteydere, der begår ubevidste fejl.

For at måle regelefterlevelsen gennemfører Skattestyrelsen løbende skattekontroller af tilfældigt udvalgte skatteydere. De udvalgte skatteyders skatteforhold gennemgås, og eventuelle fejl bliver registreret og rettet. Samtidig vurderes det, om skatteyderen har forsøgt at efterleve reglerne, eller om skatteyderen har forsøgt at omgå reglerne med vilje. Denne vurdering afhænger af fejlenes karakter og antal.

Skattekontrol kan som nævnt både have en adfærdseffekt og en spredningseffekt. Adfærdseffekten omhandler adfærden blandt skatteydere, der selv har været udsat for en kontrol, mens spredningseffekten måler, om adfærden ændrer sig blandt andre skatteydere, som ikke er direkte berørt af skattekontrol. Skattestyrelsen har ikke undersøgt spredningseffekten.

Der er også lavet en del internationale studier af effekten af skattekontrol. Det kan være svært at sammenligne effekter fra forskellige lande, da både lovgivningen og administrationen kan variere meget. De internationale studier bekræfter dog resultaterne fra de danske studier, om at nogle skatteydere forbedrer regelefterlevelsen i et tidsrum efter gennemførelse af kontrol.

2.4 Effekten af andre indsatser for at øge regelefterlevelsen

Der er også lavet effektstudier for vejledningsindsatser og digitale værktøjer.

2.4.1 Effekter af vejledning

Vidensgrundlaget for vejledning er mindre robust end for efterkontrol. Det er således en metodisk udfordring at følge adfærden efter en vejledning og dermed at sandsynliggøre, om vejledningen har effekt.

På vejledningsområdet er der gennemført danske og internationale effektstudier af aktiviteter, der falder inden for tre kategorier.

- *Proaktiv servicekommunikation* – borgere og virksomheder hjælpes til at gøre det rigtige og gøre det til tiden. Fx kampagner om kryptovaluta og deleøkonomi.
- *Kontrolkommunikation* – er typisk direkte kommunikation til særlige målgrupper, som erfaringsmæssigt begår fejl. Fx brancher præget af sort økonomi.
- *Forbedring af brugeroplevelsen på skat.dk* – fx guides, wizards og infografikker, så brugerne nemmere kan få den rette hjælp.

Ud over disse typer vejledning svarer Skattestyrelsen på henvendelser fra borgere via telefon og mail. Der er ikke gennemført effektstudier af disse aktiviteter.

Både danske og internationale studier finder i mange tilfælde en effekt af vejledningsindsatser, jf. eksemplerne i *boks 3*. Overordnet ses de mest robuste effekter ved kommunikation, der påvirker skatteyderens risikovurdering. Det vil sige kommunikation, der får skatteyderen til opleve en øget risiko for, at fejl og snyd bliver opdaget. Effektstudierne inden for vejledning omhandler typisk et relativt specifikt område. Effektstudierne gælder derfor ikke nødvendigvis på hele skatteområdet.

Boks 3. Eksempler på effekter af vejledning

Udsendelse af breve og rykkerbreve til personer om tab og gevinster på solgte værdipapirer, som er anskaffet før 2010, og hvor Skattestyrelsen ikke kender anskaffelsessummen. Blandt de personer, som modtog brev og rykkerbrev, oplyste 16 pct. flere et tab eller en gevinst sammenlignet med referencegruppen.

Direkte kommunikation til unge, som tidligere har haft store restskatter, har øget andelen, som logger ind på TastSelv for at tjekke deres forskudsopgørelse.

Udsendelse af brev til 1.455 ejere af udlejningsejendomme, som blev solgt, uden at der er oplyst en gevinst eller et tab. Næsten 60 pct. af brevmodtagerne oplyste gevinst eller tab efter 3 uger. Ca. 23 pct. oplyste gevinster på i alt 28 mio. kr., og ca. 36 pct. oplyste tab på i alt 154 mio. kr.

Udsendelse af brev til 3.368 virksomheder, der ikke havde oplyst den skyldige moms, som fremgik af deres årsregnskab. Ca. 58 pct. af brevmodtagerne oplyste i alt 84 mio. kr. i moms.

Kilde: Skattestyrelsen

2.4.2 Effekter af digitale værktøjer

Langt de fleste oplysninger om borgernes indkomster og fradrag kommer automatisk ind på forskuds- og årsopgørelsen. Det sker via indberetninger fra fx arbejdsgivere, fagforeninger og banker. Den stigende mængde af automatiske indberetninger gør det nemt for borgerne at betale korrekte skatter. En anden gevinst er, at Skattestyrelsen kan løse sine opgaver mere effektivt – blandt andet ved hjælp af digitale værktøjer i årsopgørelsen.

De digitale værktøjer findes i flere udgaver. Nogle aktiveres automatisk, når borgeren indtaster eller ændrer oplysninger i TastSelv, mens andre helt fjerner muligheden for, at borgerne selv kan ændre i forskuds- og årsopgørelsen.

Effekten af digitale værktøjer har en anden karakter end vejledning og kontrol. Digitale værktøjer ændrer rammerne for skattebetalingen, så det bliver sværere (og i nogle tilfælde umuligt) at angive forkert. Overordnet er der tre typer af digitale værktøjer:

- *Feltlåsning*– skatteyderen kan ikke selv angive eller ændre oplysninger om indkomster eller fradrag, men skal ved uenighed kontakte den tredjepart, som har indberettet oplysningerne (fx arbejdsgiver eller bank).
- *Digitale stopklodser*– er en samlebetegnelse for digitale kontroller, hvor skatteyderen skal ændre sin angivelse eller kontakte Skattestyrelsen, hvis de oplyser usandsynlige indkomster eller fradrag.
- *Kontroller i årsopgørelsen*– borgernes indtastninger kan ved mistanke om fejl eller snyd udtages til manuel sagsbehandling, inden årsopgørelsen dannes.

Flere studier af digitale værktøjer har vist en tydelig forbedring af regelefterlevelsen, jf. boks 4.

Boks 4. Eksempler på effekter af digitale værktøjer

Eksempel på effekt af feltlåsning

Med skattereformen i 2009 (Forårspakke 2.0) blev bankerne fra og med 2010 pålagt at indberette købskurser for køb af noterede aktier, investeringsbeviser mv. Hermed overgik indberetningen til tredjepart og danner nu grundlag for automatisk beregning af gevinst/tab og fortrykte beløb på årsopgørelsen. Dette skønnes at have medført et årligt merprovenu på 0,7 mia. kr. Effekten er alene beregnet for noterede aktier og aktiebaserede investeringsbeviser, da der ikke er datagrundlag til at beregne effekten for de øvrige værdipapirer.

Eksempel på effekt af digital løsning

For de skatteydere, der ønsker fradrag for underhaltsbidrag, har Skattestyrelsen bidraget til at undersøge effekten af at bede om personnummeret på modtageren af beløbet. Tiltaget har forøget provent med 80-110 mio. kr. årligt målt alene på fradragssiden. Her er en digital stopklods en omkostningseffektiv måde at forhindre snyd. På grund af beløbenes størrelse vil det ikke være omkostningseffektivt at lave individuelle kontroller.

Kilde: Skattestyrelsen og ROCKWOOL Fondens Forskningsenhed

Digitale værktøjer har den store fordel, at Skatteforvaltningen med begrænsede ressourcer kan skabe en forbedring af regelefterlevelsen.

Digitale værktøjer kræver dog også, at man afvejer fordelene mod de potentielle ulemper, det kan have for borgere. Når man fx overvejer feltlåsning, er det afgørende, at de låste indberetninger er præcise og dækkende nok til at sikre korrekte skatteangivelser. Når data ikke er korrekt eller dækkende for en skatteyder, gør feltlåsning det sværere for skatteyderen at lave en korrekt angivelse.

For langt størstedelen af skatteyderne på personområdet betyder den automatiske feltlåsning, at skatteoplysningerne angives korrekt. Et af de låste felter på årsopgørelsen er lønindkomst, som indberettes automatisk fra arbejdsgiverne. Skattestyrelsens stikprøveundersøgelser viser, at arbejdsgivere i 2016 angav 99,8 procent af de A-skatter og AM-bidrag, som de skulle ifølge reglerne. Det viser, at feltlåsning kan være en effektiv måde at sikre korrekte skatteangivelser på personområdet. I alt er omkring 1/3 af felterne på årsopgørelsen låste, men de låste felter udgør over 90 pct. af skatteprovent.

3. Kontrolaktivitet og kontroloprævninger

I dette kapitel redegøres der for sammenhængen mellem ressourcer anvendt til skatte- og afgifts-kontrol og omfanget af kontroloprævninger. Kapitlets hovedpointer er opsummeret i *boks 5*.

Det skal understreges, at de viste skøn *ikke* skal ses som prognoser for virkningerne af den besluttede og påbegyndte forøgelse af kontrolressourcerne, da disse delvist må forventes anvendt på andre indsatser end efterkontrol, hvis effekter på regelefterlevelse og offentlige finanser ikke har karakter af kontroloprævninger.

Desuden diskuteres en række andre forhold og virkninger, som skal tages i betragtning i forbindelse med skattekontrollens betydning for de offentlige finanser.

Boks 5. Opsummering af kapitlets hovedpointer

Data fra Skattestyrelsens kontrolaktiviteter bruges til at vurdere, hvor meget kontroloprævninger kan stige, når der ansættes flere kontrolmedarbejdere:

- Skattekontrollens effekt – målt på omfanget af kontroloprævninger – skønnes at falde, efterhånden som kontrolaktiviteterne øges. Det skal ses som udtryk for, at de "lavest hængende frugter" allerede er høstet.
- Ved en forøgelse af kontrolressourcerne med 1.000 årsværk skønnes potentialet for kontroloprævninger til 1-7 mia. kr., når der ses på efterkontrol. Ved en forøgelse på 2.000 årsværk skønnes potentialet til 2-11 mia. kr.
- Analysen tyder på, at en forøgelse med 1-2.000 årsværk til kontrol vil indebære, at de marginale forventede kontroloprævninger vil svare nogenlunde til resultatet ved kontrol af tilfældigt udvalgte skatteydere.
- Korrigeret for ekstra udgifter til skatteforvaltningens drift (løn m.v.) skønnes de maksimale, ekstra kontroloprævninger at udgøre 1/2-10 mia.kr.

3.1 Analysens antagelser

I de senere år har Skattestyrelsen anvendt ca. 1.300-1.400 årsværk til efterkontrol. Der er indgået politisk aftale om, at skattekontrollen i de kommende år skal udvides med 1.000 ekstra årsværk. Med udvidelsen af skattekontrollen kan Skattestyrelsen stoppe flere fejl og mere snyd.

De 1.000 ekstra årsværk skal som udgangspunkt styrke regelefterlevelsen gennem kontrol i alle faser af skattebetalingen. Det er dog ikke alle 1.000 årsværk, som vil vedrøre efterkontrol og dermed give anledning til flere kontrolopkrævninger fra skatteyderne. I det følgende fokuseres på virkningerne af styrket efterkontrol. Det forventes at føre til flere kontrolopkrævninger og større skattebetalinger.

Nye årsværk kan dog ikke forventes at medføre lige så store kontrolopkrævninger som gennemsnittet for de nuværende årsværk. Skattestyrelsens kontrol bliver planlagt på baggrund af risiko og væsentlighed. Derfor må det antages, at de lavest hængende frugter allerede er høstet. Dermed skal de nye ressourcer alt andet lige anvendes på mindre oplagte og mere ressourcekrævende sager.

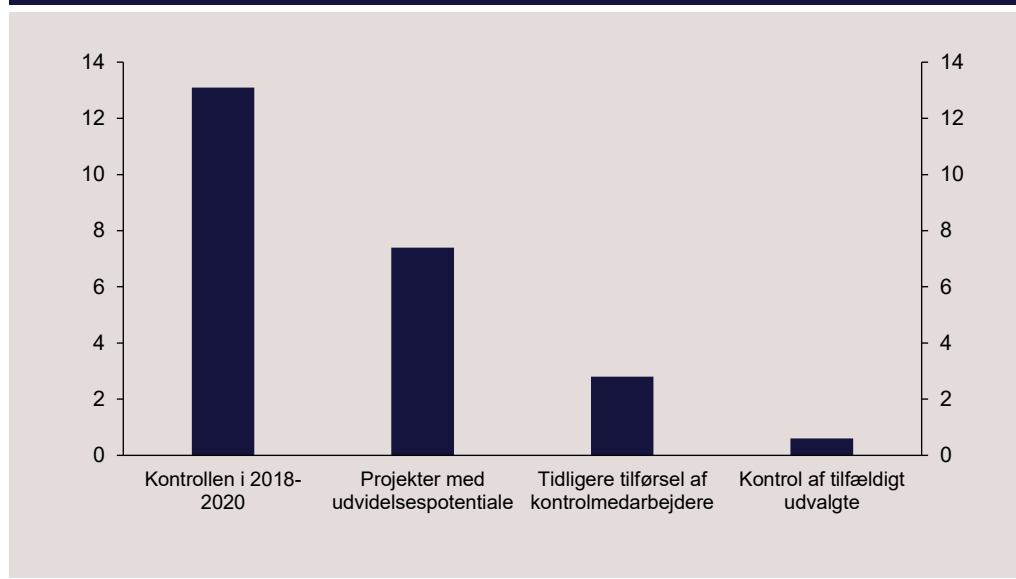
Den marginale effekt ved at ansætte én kontrolmedarbejder mere må således antages at falde, efterhånden som Skattestyrelsen ansætter flere medarbejdere til efterkontrol. I det følgende vises, hvordan data fra kontrolindsatsen kan anvendes til at skønne over potentialet for yderligere kontrolopkrævninger. Yderligere virkninger på skatte- og afgiftsindtægterne som følge af skatteydernes evt. ændrede adfærd afledt af øget kontrol indgår ikke i beregningen, men beskrives i kapitlets sidste afsnit.

3.2 Datagrundlag

Kontrolopkrævningerne udgjorde i perioden 2018 til 2020 i gennemsnit ca. 13 mio. kr. pr. årsværk, jf. figur 3. Det svarer til, at de ca. 1.250 årsværk i gennemsnit opkrævede i alt 16,5 mia. kr. om året. Skattestyrelsen har ikke en tilsvarende direkte viden om den marginale effekt af skattekontrol ved forskellige ressourceniveauer. Det må imidlertid forventes, at skattekontrollens effektivitet aftager, efterhånden som kontrolaktiviteternes samlede omfang øges.

I forbindelse med prioritering og planlægningen af kontrolaktiviteter indsamlede Skattestyrelsen for omkring en tredjedel af kontrolprojekterne i 2019 (effektprojekterne) oplysninger om det vurderede udvidelsespotentiale. Det vil sige projekter, som Skattestyrelsen skønnede kunne tilføres flere årsværk, uden at omfanget af kontrolopkrævninger pr. årsværk derved ville falde. Udvidelsespotentialet for disse projekter i form af kontrolopkrævninger er ca. 7½ mio. kr. pr. årsværk, hvilket er lavere end projekternes realiserede kontrolopkrævninger (ca. 10 mio. kr. pr. årsværk) og væsentligt lavere end den samlede projektporteføljes kontrolresultater (ca. 13 mio. kr. pr. årsværk). Effekten på ca. 7½ mio. kr. pr. årsværk er beregnet ud fra projekternes registrerede (samt i visse tilfælde forventede) kontrolopkrævninger og ressourceforbrug.

Denne opgørelse er umiddelbart konsistent med den nævnte forventning om, at den marginale effekt er lavere end den gennemsnitlige effekt af kontrol. Det skal imidlertid understreges, at resultaterne fra gennemførte kontrolprojekter bl.a. vil omfatte relativ få, meget store opkrævninger, som ikke kan forventes gentaget ved udvidet aktivitet. Derfor ses der i det følgende også på konsekvenserne af at korrigere data for "ekstreme" kontrolresultater.

Figur 3. Kontroloprævninger pr. årsværk

Endvidere undersøges konsekvenserne af at benytte data for en række projekter i forbindelse med, at Skattestyrelsen har fået tilført ekstra kontrolressourcer (dog på et tidspunkt, hvor den overordnede planlægning af skattekontrollen var afsluttet). Fx blev der med *Aftale om styrket kontrol og vejledning* fra november 2017 tilført ekstra ressourcer til skattekontrol i 2018-2021. Det gav i 2018-2019 anledning til 2,8 mio. kr. i kontroloprævninger pr. årsværk, dvs. væsentligt lavere end ved det skønnede udvidelsespotential, men fortsat mere end udgiften til et kontrolårsværk, som kan beregnes til cirka $\frac{3}{4}$ mio.kr.

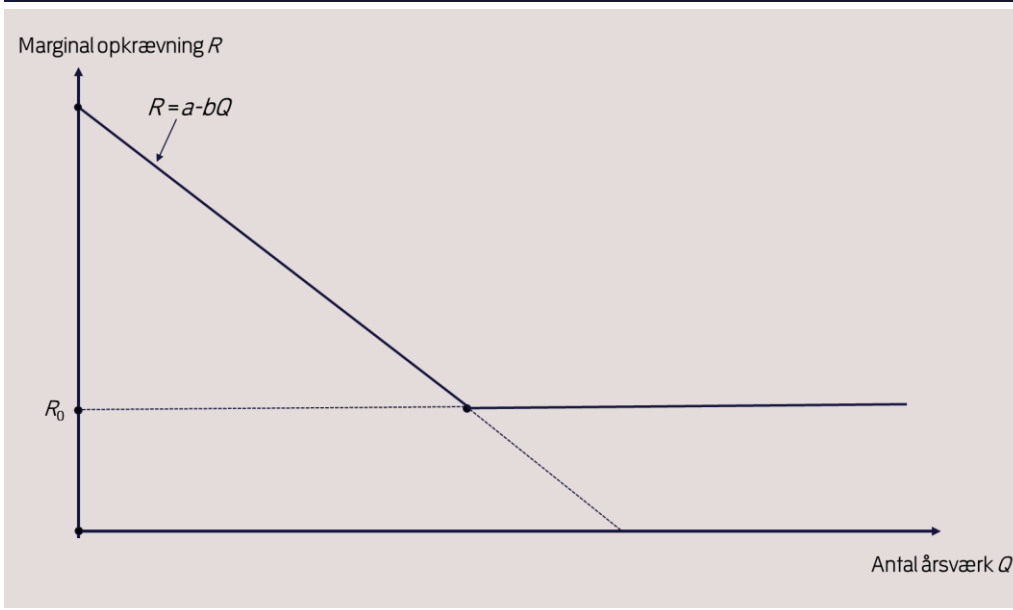
Disse to datasæt (projekter med udvidelsespotential og erfaringerne fra 2018-19) fortolkes i det følgende som repræsentative for de marginale effekter ved udvidelse af kontrolaktiviteterne.

Man kan også se på tilfældigt udvalgte kontroller, som Skattestyrelsen foretager med et analytisk sigte. For sådanne kontroller udgør kontroloprævningerne ca. 610.000 kr. pr. årsværk. Dette kan *ikke* fortolkes som en marginal effekt ved det nuværende omfang af skattekontrol. Det betragtes i stedet i det følgende som et minimumsniveau for kontroloprævningerne for et ekstra årsværk, der må forventes nået, når potentialet i marginalprojekter prioriteret ud fra risiko og væsentlighed er udtømt.

3.3 Virkning af skattekontrol på kontroloprævninger

Den anvendte metode til "ekstrapolering" af kontrolresultater er illustreret i *figur 4*. Den benyttes til i alt elleve alternative potentialeberegninger med henblik på at belyse usikkerheden vedrørende de opgjorte skøn.

Metoden består i at kombinere information fra faktisk gennemførte kontrolprojekter – kaldet baselineprojekter – med data for en portefølje af potentielle eller faktiske aktiviteter, som kaldes marginalprojekter. Sidstnævnte anvendes således som indikator for konsekvenserne ved en forøgelse af kontrolressourcerne. Data er beskrevet i *appendiks*.

Figur 4. Forudsat sammenhæng mellem årsværk og marginale kontroloprævninger

Metoden bygger på den forudsætning, at den marginale kontroloprævning pr. årsværk, i figuren kaldet R , er en lineært aftagende funktion af antallet af kontrolårsværk Q indtil et niveau for kontroloprævninger svarende til tilfældigt udvalgt af skatteydere nås. Dette niveau kaldes R_0 . Sidstnævnte udgør den vandrette del af kurven i figuren.

Data for de to "porteføljer" af kontrolaktiviteter anvendes til at beregne den rette linjes hældning og skæring med andenaksen. Når det er gjort, kan de skønnede kontroloprævninger i alt beregnes som det areal, der afgrænses af første- og andenakserne samt marginaloprævningskurven. Ved at variere det forudsatte antal årsværk kan der skønnes over virkningerne af forskellige niveauer for ressourceanvendelse i skatte- og afgiftskontrollen. Herved fremkommer de skønnede potentialer vist i tabellerne i det følgende.

Ekstrapolationsmetoden indebærer en forventet stigning i kontroloprævningerne svarende til mellem godt 1 og godt 7 mia. kr. under den beregningstekniske forudsætning, at ekstra 1.000 ÅV anvendes på efterkontrol, jf. tabel 2. De ekstrapolationer, som danner udgangspunkt for intervallet, er vist i et appendiks.

Tabel 2. Beregnede ekstra kontroloprævninger ved tilførsel af flere årsværk

Tilførsel af ÅV	Beregnete ekstra kontroloprævninger	Marginal kontroloprævning pr. årsværk
A. 1.000	Ca. 1-7 mia. kr.	Ca. 0,6-6 mio. kr.
B. 1.000 yderligere	Ca. ½-4 mia. kr.	-
C. 2.000 i alt (A+B)	Ca. 2-11 mia. kr.	Ca. 0,6-2,5 mio. kr.

På grund af den faldende marginaloprævningskurve bliver det skønnede potentiale væsentligt mindre ved yderligere ressourcetilførsel. Ved yderligere 2.000 årsværk udgør de skønnede ekstra kontroloprævninger cirka ½-4 mia. kr. udover de 1-7 mia. kr., der opnås ved tilførsel af 1.000 årsværk, således at yderligere 2.000 årsværk i alt indebærer skønnede ekstra kontroloprævninger på 2-11

mia. kr. De "første 1.000" årsværk øger således kontrolopkrævningerne med cirka 65-90 pct. af potentialet ved 2.000 ÅV.

I udgangssituationen svarer den marginale kontrolopkrævning til 3½-10½ mio.kr. pr. årsværk. Efter udvidelse med 1.000 årsværk indikerer den anvendte metode, at marginale kontrolopkrævninger vil udgøre godt ½ til knap 6 mio. kr., mens potentialet reduceres så meget ved 2.000 ekstra årsværk, at det i 9 af 11 alternativberegninger svarer til tilfældigt udvalg af skatteydere til kontrol. De skønnede marginale kontrolopkrævninger på cirka 610.000 kr. pr. årsværk ligger da under årsværksomkostningen på ¾ mio. kr.

Den anvendte metode indebærer et stort spænd for omfanget af kontrolopkrævninger, som kan forventes ved ændringer i kontrolressourceme. Det skyldes dels, at de tre alternative "marginalporteføljer" (skønnede virkninger ved opskalering af eksisterende projekter vs. resultater af faktisk gennemførte projekter) indebærer betydelig usikkerhed om, hvor stærkt marginalkontrolopkrævningsskurven hælder. Dels er der betydelige forskelle på de beregnede potentialer alt efter om baselineporteføljen korrigeres for ekstreme kontrolresultater eller ikke.

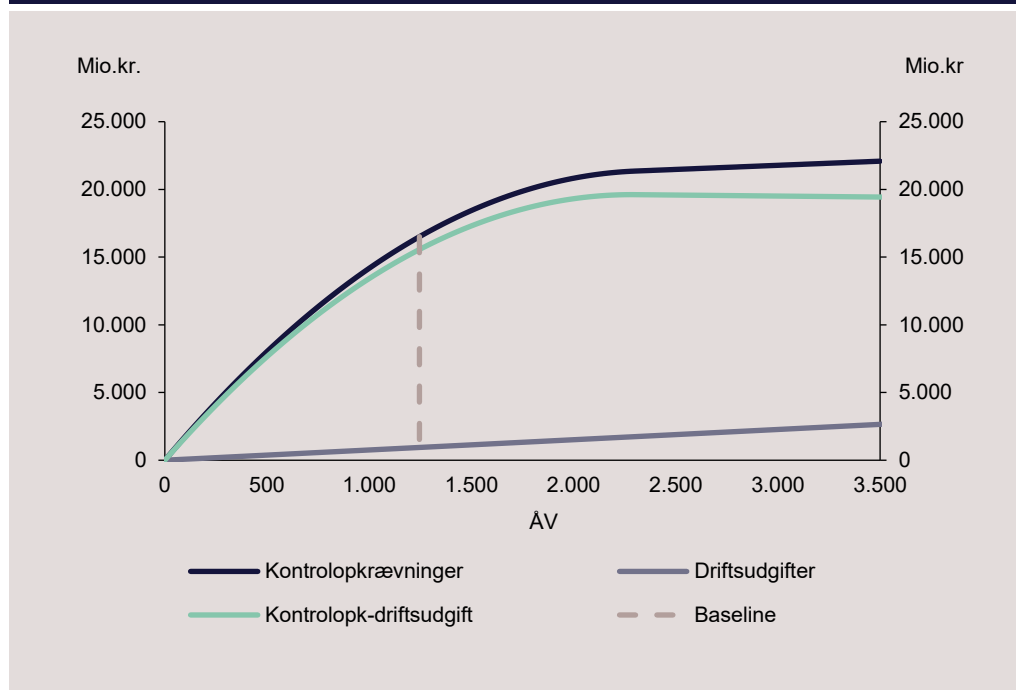
Denne usikkerhed er der ikke på det foreliggende grundlag mulighed for at indsnævre yderligere. I takt med, at den besluttede tilførsel af ekstra kontrolressourcer gennemføres i de kommende år, kan det blive muligt at vurdere effekterne nærmere, om end skatteforvaltningens "produktion" også påvirkes af andre forhold. Herunder ændringer i systemer og metoder i øvrigt samt skatteydernes underliggende adfærd. Hertil kommer som nævnt, at de ekstra ressourcer ikke nødvendigvis vil blive anvendt på efterkontrol men på andre indsatser, der kan styrke regelefterlevelsen uden at indebære kontrolopkrævninger.

3.3.1 Korrektion for udgifter til flere medarbejdere til efterkontrol

Den forudsatte lineære sammenhæng mellem marginal kontrolopkrævning og kontrolressourcer betyder, at de samlede kontrolopkrævninger som funktion af årsværksforbruget får form som en parabel op til cirka 2.300 årsværk og en ret linje herefter som vist i *figur 5*.

Den grå kurve viser udgifterne til kontrolaktiviteterne beregnet som antal årsværk gange de godt 750.000 kr. i gennemsnitlige udgifter til løn og overhead. Trækkes udgiften fra opkrævningerne, fremkommer den grønne kurve. Den er stigende indtil kontrolopkrævningerne pr marginalt årsværk svarer til årsværksprisen og derefter (svagt) faldende. Med de anvendte forudsætninger i dette eksempel kan kontrolopkrævninger fratrukket kontrolaktiviteternes driftsomkostninger således øges fra lige godt 15 mia. kr. i udgangspunktet til knap 20 mia. kr. eller med cirka 4 mia.kr. i alt.

Figur 5. Kontrolpotentiale illustreret med potentiale 1



Toppunktet for den grønne kurve i figur 5 kan bestemmes for hvert af de 11 scenarier. Dermed udgør det maksimale fiskale potentiale – dvs. skønnet for de højest mulige kontrolopkrævninger fratrukket driftsudgifter – i størrelsesordenen $\frac{1}{2}$ -10 mia.kr. *jf. appendiks.*

Det skal understreges, at toppunktet for den grønne kurve *ikke* skal tillægges nogen selvstændig økonomisk tolkning fx som udtryk for et samfundsøkonomisk hensigtsmæssigt kontrolomfang. De nærmere overvejelser, en vurdering heraf kræver, beskrives nærmere i kapitel 4.

3.4 Fra kontrolopkrævninger til offentlige finanser

Ovenfor er der redegjort for, hvordan der kan skønnes over den direkte virkning på de offentlige finanser i form af øgede kontrolopkrævninger. Kontrolopkrævninger foretaget som led i kontrolindsatsen udgør som tidligere nævnt kun en del af indsatsens samlede effekt på skatte- og afgiftsindtægterne. Hertil kommer – udover driftsomkostninger i form af løn og overhead – en række adfærdsændringer hos skatteyderne m.v., som set under ét kan forstærke eller svække virkningen på de offentlige finanser.

Nogle af disse virkninger vil have karakter af **positive effekter**, som trækker i retning af, at skatte- og afgiftsindtægterne stiger *mere* end de umiddelbare kontrolopkrævninger:

1. *Ændret adfærd blandt de kontrollerede.* De kontrollerede skatteydere kan som beskrevet i afsnit 2.3 vælge højere regelefterlevelse i årene efter kontrollen. En sådan adfærdsændring kan fx skyldes, at de kontrollerede bliver mere forsigtige, fordi de forventer at være "under observation", eller fordi selve kontrollen får dem til at opjustere den forventede sandsynlighed for at blive kontrolleret. En stor del af den manglende regelefterlevelse, der opdages af

skatteforvaltningen, har karakter af fejl snarere end bevidst unddragelse. For de skatteydere, der ønsker at overholde reglerne, kan efterkontrol øge opmærksomheden på at betale den korrekte skat.

2. *Spredningseffekt.* Skatteydernes generelle regelefterlevelse – dvs. også blandt de skatteydere, der ikke kontrolleres, men som må forventes at blive bekendt med øget risiko for at blive opdaget – vil forbedres. Det kaldes en spredningseffekt, fordi den hidrører fra ændret adfærd blandt andre end de, der kontrolleres. En sådan effekt vil være meget vanskelig at påvise i praksis, da den netop vedrører skatteydere, der faktisk overholder reglerne.

Heroverfor står en række mulige eller sandsynlige **negative effekter** på finanserne. Disse vil trække i retning af, at den samlede virkning bliver *mindre* end de umiddelbare kontroloprævninger. Nogle af de mulige virkninger er omtalt i den internationale faglitteratur, men vurderes ikke at være væsentlige for Danmark:

1. *Tilbageløb.* Når der foretages en kontroloprævning, som skatteyderne efterfølgende indbetaler, reduceres den disponible indkomst. Derved reduceres grundlaget for moms og afgifter m.v. Dette tilbageløb svarer typisk til 23 pct., som skal fraregnes, når virkningen på det finanspolitiske råderum opgøres. I nogle tilfælde vil tilbageløbet være højere, fx hvis en hovedaktionær får underkendt et fremført underskud i sit selskab. Den ekstra selskabsskat, der skal betales, reducerer da grundlaget for såvel aktieindkomstskatten som moms og afgifter m.v.
2. *Arbejdsudbud mv.* Oprævning af skatter og afgifter efter kontrol må som udgangspunkt forventes at føre til adfærdsændringer på linje med virkningerne af skatte- og afgiftsreglerne i øvrigt.
3. *Manglende betaling af kontroloprævninger.* Nogle af de kontrollerede skatteydere vil ikke kunne afregne den ekstra skat. Foreløbige data tyder på, at bidraget herfra er beskedent. Jf. kapitel 2 tyder tilgængelig viden fra Skattestyrelsen på, at cirka 90 pct. af kontroloprævningerne betales. Andre skatteydere kan få skatteforvaltningens afgørelser omstødt.
4. *Nogle kontroloprævninger flytter blot skat mellem år.* I nogle tilfælde fører skatte- og afgiftskontrollen til ændret periodisering. Fx hvis en virksomhed har udnyttet for meget af et fremført underskud, og den overskydende del kan udnyttes senere. Eller hvis afskrivning af et aktiv er påbegyndt for tidligt. Dermed flyttes fradrag mv. til senere år. Flytning af skattebetalinger mellem årene forbedrer ikke de offentlige finanser samlet set.
5. *Fejl der rettes af skatteyder.* Det er muligt, at skatteyderne – eller deres rådgivere – selv ville have opdaget den manglende regelefterlevelse og rettet angivelsen. De fleste kontroller vedrører dog allerede afsluttede indkomstår. Effekten må derfor formodes at begrænses til de tilfælde, hvor skatteyder eller rådgiver selv finder anledning til at genbesøge regnskab eller selvangivelse for tidligere år.
6. *Mindre skattegab reducerer fremtidige kontroloprævninger.* I det omfang skatteyderne frivilligt øger regelefterlevelsen, vil adfærds- og spredningseffekterne nævnt ovenfor i sig selv udhule de fremtidige kontroloprævninger, da disse netop må forventes at afspejle omfanget af skatteunddragelse.
7. *Negative adfærdseffekter.* Skatteydere, som kontrolleres, men hvor der *ikke* findes fejl eller unddragelse, kan evt. reducere deres regelefterlevelse i årene efter. Det kan skyldes, at

kontrollen giver skatteyderen (for vedkommende) nyttig information om, hvordan skatteforvaltningen arbejder. Der er en vis dokumentation for en sådan virkning i udenlandske data, men omvendt også undersøgelser, der ikke kan påvise den. I danske effektstudier er der ikke konstateret en sådan sammenhæng.

8. "*Substitution*" til andre former for unddragelse. Skatteydere, der afsløres i bevidst manglende regelefterlevelse, kan tænkes fremadrettet at "substituere" mellem forskellige former for unddragelse. Unddragelse begrænses for nogle skatteydere måske primært ved, at der er grænser for, hvor meget mulighederne kan udnyttes, før det opdages som led i kontroludvælgelse baseret på risiko og væsentlighed.

Det skal understreges, at der *ikke* er nogen grund til at formode, at de to anførte positive virkninger, som trækker i retning af, at nettovirkningen på finanserne er større end de kontrolopkrævninger, der gennemføres, samlet set er mindre end de otte nævnte, modsatrettede virkninger. Det er derfor heller ikke muligt at bestemme fortegnet for den samlede virkning af de ovenfor nævnte positive og negative bidrag.

4. Skatte- og afgifts kontrol i samfundsøkonomisk perspektiv

I dette kapitel redegøres der for de samfundsøkonomiske virkninger af skattekontrol. Analysens centrale resultat er en overordnet beregning af et "lønsomhedskrav", der udtrykker hvor store kontroloprævningerne pr. årsværk skal være ved en samfundsøkonomisk hensigtsmæssig skalering af kontrolressourcerne.

Det skal understreges, at analysen bygger på en række forsimplende antagelser samt en metode, der kendes fra andre samfundsøkonomiske analyser af bl.a. indkomstfordeling. Når der således henvises til, at en konkret anvendelse af økonomisk-politiske instrumenter er "hensigtsmæssig", omfatter de bagvedliggende mekanismer alene virkningen på den økonomiske *velstand* og dennes *fordeling*.

Boks 6. Opsummering af kapitlets hovedpointer

Analysen viser at:

- Skatteforvaltningens kontrolaktiviteter kan i samfundsøkonomisk sammenhæng analyseres på samme måde – og sammen med – indretningen af skattereglerne. De centrale virkninger er her skattekontrollens påvirkning af det samlede niveau for økonomisk velstand og dennes fordeling på tværs af borgere.
- Kontroloprævningerne bør ud fra et samfundsøkonomisk perspektiv overstige skatteforvaltningens udgifter, når disse er samfundsøkonomisk hensigtsmæssigt tilrettelagt. Det skyldes, at skatte- og afgifts kontrol bidrager til omfordeling af indkomst ved at forbedre skatter og afgifters målretning og derigennem indebærer gevinster og tab for skatteyderne.
- Resultaterne er følsomme overfor en række parametre, hvis størrelsesorden er forbundet med usikkerhed. Derfor foretages der en følsomhedsanalyse.
- Under en række forudsætninger skønnes det, at kontroloprævninger pr. årsværk bør være 5-9 gange større end driftsudgifterne i Skatteforvaltningen, hvis yderligere kontrol skal være samfundsøkonomisk lønsom ("lønsomhedskrav").
- I analysen er der – ligesom i forbindelse med fx indretningen af progressionen i indkomstbeskatningen – behov for at tage stilling til graden af "præference for omfordeling". Dette kan ikke ske på et værdifrit grundlag.

4.1 Samfundsøkonomiske virkninger af skattekontrol

I samfundsøkonomiske analyser af skatte- og afgiftspolitikken ses der som regel på, hvordan skatter og afgifter påvirker dels arbejdsudbud, forbrug, opsparing, investeringer mv. dels skatternes fordelingsvirkning. Herved fremkommer typisk en afvejning mellem efficiens (virkningen på velstanden) og indkomstfordelingen samt en beskrivelse af en hensigtsmæssig arbejdsdeling mellem forskellige instrumenter (fx afgifter og indkomstskatter).

For eksempel vil en højere indkomstskat mindske tilskyndelsen til at arbejde, spare op og investere. Jo mere progressiv skatten er, jo større er det afledte forvriddingstab som følge af skatteydernes reaktion på skatten i form af ændret adfærd. Samtidig påvirkes indkomstfordelingen: Mere progressive skatter giver større reduktion af indkomstforskellene. Hvorvidt en bestemt skattestruktur er samfundsøkonomisk hensigtsmæssig, beror på en vurdering af, om påvirkningen af indkomstfordelingen står mål med omkostningerne i form af større forvriddingstab.

I analysen i det følgende beskrives det krav til en sådan hensigtsmæssig indretning af beskattningen, som indebærer den bedst opnåelige afvejning mellem velstand og fordeling. Det viser sig – og gentages i analysen i det følgende – at det *ikke* er muligt at fastlægge denne afvejning entydigt. Det skyldes, at de forskellige faktorerers kvantitative størrelsesorden er forbundet med (undertiden betydelig) usikkerhed, ligesom indkomstfordeling skal "værdisættes", hvilket ikke kan gøres på en værdineutral måde.

Boks 7. Analysens grundlæggende mekanismer

Analysen bygger på følgende elementer:

- Indkomstbeskatningens rolle er på marginalen at omfordele indkomst. Samtidig medfører beskattningen tilskyndelse til at reducere arbejdsudbuddet. Kravet til en samfundsøkonomisk hensigtsmæssig indretning af skatten indebærer en afvejning mellem disse to effekter.
- Skattekontrol virker på indkomstfordelingen på samme måde som indkomstskatten. Dvs. samlet set medvirker kontrolaktiviteter til at nedbringe indkomstforskellene. Det forudsættes, at kontrolgenererede skatteændringer ("kontroloprævninger") ikke påvirker husholdningernes adfærd. Til gengæld indebærer kontrol behov for ressourcer i skatteforvaltningen og dermed isoleret set højere offentligt konsum.
- Begge de to instrumenter – indkomstskat og kontrol – kan således bidrage til at opfylde ønsker om indkomstfordeling, men de indebærer forskellige samfundsøkonomiske omkostninger. Det gør det muligt at beskrive en samfundsøkonomisk hensigtsmæssig arbejdsdeling mellem dem. Dvs. samtidige krav til indkomstskat og kontrolaktiviteter.
- Da skattepolitikens opgave i analysen vedrører fordelingsvirkninger, afhænger de beskrevne krav til såvel indkomstskat som kontrolaktiviteter bl.a. af værdisætningen af fordelingsvirkninger.
- Denne værdisætning er i udgangspunktet valgt således, at det fremkomne krav til indkomstskattens indretning kan sammenlignes med marginalbeskatningen i det danske skattesystem.

Men det er muligt at foretage en analyse, der beskriver de nævnte sammenhænge i lyset af usikkerhederne. I følgende gøres dette med henblik på at beskrive, hvorledes skatteforvaltningens

aktiviteter skal ses i sammenhæng med et andet vigtigt skatte- og fordelingspolitisk valg, nemlig beskatning af arbejdsindkomst.

Med udgangspunkt heri kan skattekontrol, der indebærer behov for at afholde offentlige udgifter med henblik på at forbedre beskatningens målretning, undersøges og beskrives i samme analyseramme som "traditionel" omfordeling af arbejdsindkomst. Analysen er af overskuelighedshensyn skåret til, så den kun omfatter de allermest nødvendige elementer. Men den er søgt foretaget på en måde, så den stiliserede beskrivelse af de relevante mekanismer kan tolkes om groft repræsentative for danske forhold.

4.2 Samfundsøkonomisk "lønsomhedskrav"

I dette afsnit gøres der rede for samspillet mellem skatteregler (satser og progressionstrin) og skatteadministrationen. I analysen tages der udgangspunkt i en forenklet beskrivelse af fordelingen af arbejdsindkomst ved brug af tre indkomstgrupper. De kan opfattes som lav-, mellem- og højindkomst.

På linje med andre økonomiske analyser af fordelingsproblemer forudsættes det, at indkomstbeskatningen tilrettelægges med henblik på at maksimere summen af de enkelte husholdningers individuelle økonomiske velfærd. Denne består dels af et positivt bidrag fra det forbrug, indkomsten finansierer, dels (på marginalen) et negativt bidrag fra arbejdsindsatsen.

Analysen antager, at skatteydere reagerer på beskatningen ved ændre deres ønskede arbejdsudbud og derigennem indkomsten. Denne reaktion er netop kilden til behovet for at afveje velstand og fordeling.

Analysens centrale parameterforudsætninger er vist i *tabel 6*. De centrale forudsætninger suppleres som nævnt med følsomhedsanalyser, hvor parametrene ændres. Herved kan det undersøges, hvordan og hvor meget kravene til indkomstbeskatningens og skattekontrollens indretning ændres, når analysens forudsætninger ændres.

Tabel 6. Centrale parameterforudsætninger

Arbejdsudbudselasticitet	0,1
Konstant uligheds-/risikoaversionskoefficient	3
Indkomst 1./2./3. tritil	75/100/175

Arbejdsudbudselasticiteten er sat 0,1. Den bestemmer, hvor kraftigt det individuelle arbejdsomfang reagerer på lønnen og svarer cirka til den størrelsesorden, der anvendes, når ministerierne regner på arbejdsudbudsvirkninger af bl.a. indkomstskatter.

I analysen indføres der en "præference for indkomstudjævning", som er med til at bestemme den samfundsøkonomiske værdi af omfordeling. Denne "relative ulighedsaversion" sættes til 3 i udgangspunktet, hvilket er et niveau, der også har været anvendt i litteraturen. Sammen med de øvrige parametre giver det anledning til et niveau for indkomstskattesystemets marginalskat, som omtrent svarer til danske forhold. Det skal dog understreges at denne parameter ikke kan observeres eller på anden måde fastlægges objektivt. Derfor indgår den (også) i følsomhedsanalysen.

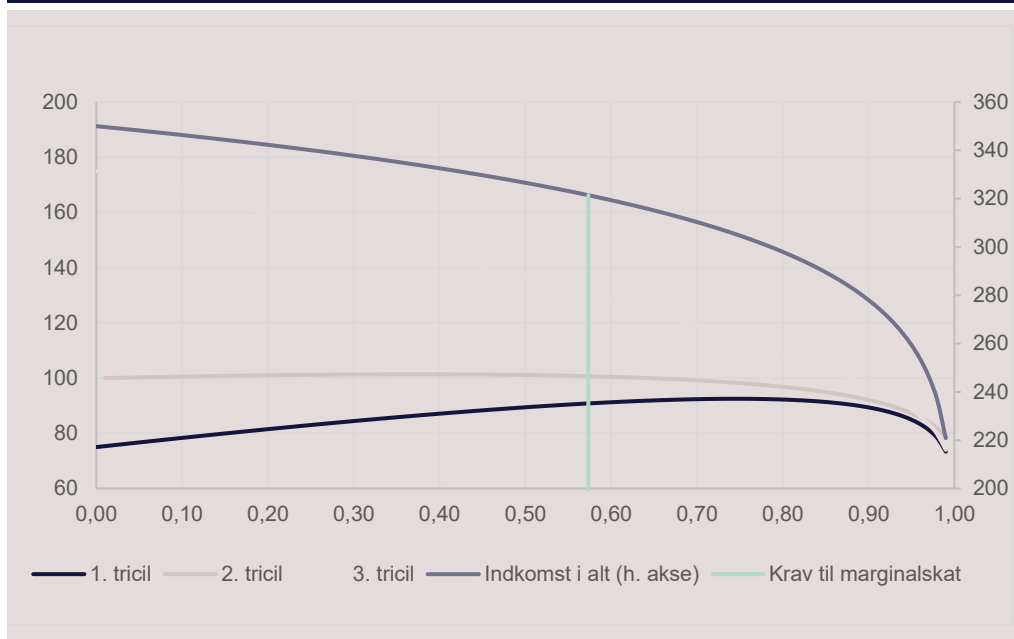
Modellens lønsatser for de tre indkomststyper er fastlagt, så arbejdsindkomsten før skat i midterste gruppe udgør 100 kr., mens den i nederste "tricial" er sat til 75 og i øverste 175 kr. Det svarer omtrent til spredningen i arbejdsindkomst i Danmark mellem de tre nederste, tre mellemste og tre øverste indkomstdeciler. Den samlede faktorindkomst udgør, i fravær af beskatning, dermed $75+100+175 = 350$ kr. svarende til lønsommen.

Figur 6 viser, hvorledes beskatning i form af en proportional indkomstskat plus en ensartet indkomstoverførsel til alle husholdninger (der tilsammen udgør et stiliseret progressivt skattesystem) påvirker samlet arbejdsindkomst (den sorte kurve) samt den disponible indkomst i hver indkomstgruppe.

Det viser sig, at kravet til marginalskaften udgør cirka 57 pct. med de parameterverdier, der er angivet ovenfor. Ved denne beskatning falder faktorindkomsten fra 350 til cirka 321 kr. eller med cirka 8 pct. Ikke overraskende taber de mest velstående husholdninger mere, når skatten stiger, og de mindst velstående opnår en betydelig fremgang i disponibel indkomst.

Beskatningen medfører således en reduktion i arbejdsudbud og dermed beskæftigelsen. Det er denne virkning, som er årsagen til at der ved indretningen af skattesystemet skal ske en afvejning mellem omkostning (i form af lavere velstand) og gevinst. Sidstnævnte består i, at fordelingen af disponibel indkomst bliver mere lige, når skatten hæves. Med de valgte parameterverdier skabes det bedst mulige kompromis mellem de to hensyn ved en skattesats på cirka 57 pct (der som nævnt nogenlunde svarer til den gennemsnitlige marginalskaft i Danmark). Det skal igen understreges, at dette kompromis er afhængig af de anvendte parametre i analysen.

Figur 6. Disponibel indkomst



Analysen ovenfor beskriver, hvordan *skattereglerne* kan anvendes med henblik på at udjævne indkomst. Prisen for omfordeling er en reduktion af arbejdsudbuddet og dermed den samlede velstand.

Indenfor samme analyseramme kan *skattekontrol* også beskrives: Skattekontrol indebærer ligeledes en omkostning for samfundet, nemlig de udgifter til offentligt konsum, som skatteforvaltningen afholder. Skatteforvaltningens "produktion" beskrives i denne sammenhæng som

kontroloprævninger, der er proportionale med indkomsten, men som antages ikke i sig selv at ændre på skatteydernes adfærd.

I denne stiliserede forstand indebærer skatteforvaltningens aktivitet dermed en forbedring af indkomstskattens målretning, som til gengæld koster noget i form af udgifter til personale, systemer mv. Forbedringen af skatternes målretning indebærer – ligesom virkningen af indkomstbeskatningen – en fordelingsgevinst, som skal afvejes mod de nævnte omkostninger til skatteforvaltningens drift.

Herved kan en samfundsøkonomisk hensigtsmæssig arbejdsdeling mellem de to instrumenter, der indgår i den stiliserede model, beskrives: Både skatteregler og -kontrol bidrager til omfordelingen, men medfører samtidig omkostninger, der skal tages hensyn til. Da virkningen af skattekontrol er en (ekstra) omfordeling af indkomst – og såvel tab som gevinster for de berørte skatteydere medregnes i en samfundsøkonomisk analyse – vil kontroloprævninger skulle overstige de marginale udgifter til skatteforvaltningen.

Som det fremgår af *tabel 7* nedenfor, viser analysen at resultaterne (dvs. kontroloprævningerne) af den sidst udførte skattekontrol bør svare til godt syv gange den marginale udgift til skatteforvaltningen, når såvel skattesystemets indretning såvel som kontrollen tilrettelægges hensigtsmæssigt og parametrene fra *tabel 6* benyttes. Tabellen viser også, at andre sammensætninger af parameter-værdier mv. indebærer, at kontroloprævningerne af den sidste udførte skattekontrol bør være 5-9 gange den marginale udgift til skatteforvaltningen.

Hvis der ansættes 1.000 yderligere kontrolmedarbejdere, bør disse således ud fra en samfundsøkonomisk betragtning sikre en samlet ekstra kontroloprævning for mellem ca. 4-7 mia. kr., når et årsværk anslås at koste $\frac{3}{4}$ mio. kr. årligt. Hvis der ansættes 2.000 yderligere kontrolmedarbejdere, bør de samlede kontroloprævninger være mellem $7\frac{1}{2}$ - $13\frac{1}{2}$ mia. kr.

Det skal understreges, at dette samfundsøkonomiske krav til skatteforvaltningens kontrolaktiviteter gælder "på marginalen". Dvs. det kan fx sammenlignes med de i kapitel 3 skønnede marginale kontroloprævninger og usikkerheden forbundet hermed. Det må lægges til grund, at der – uanset de skønnede krav vist i *tabel 7* – vil være behov for et grundlæggende kontroltryk med henblik på at understøtte skatteydernes regelefterlevelse.

Tabel 7. Krav til marginalskat og lønsomhedskrav til kontrolaktivitet

	Krav til marginalskat	Tab af velstand (pct.)	Disponibel indkomst top/bund		Krav til kontroloprævninger/udgift
			Uden skat	Med skat	
Ulighed-/risikoaversion					
Lav: Ulighedsaversion = 2	52	7	2,3	1,5	9,4
Central: Ulighedsaversion = 3	57	8	2,3	1,4	7,4
Høj: Ulighedsaversion = 4	61	9	2,3	1,4	6,4
Arbejdsudbudselasticitet					
Lav: Elasticitet = 0,05	68	6	2,3	1,3	9,3
Central: Elasticitet = 0,1	57	8	2,3	1,4	7,4
Høj: Elasticitet = 0,15	50	10	2,3	1,5	6,7
Indkomstforskelle					
Central: 75/100/175	57	8	2,3	1,4	7,4
Høj: 50/100/200	69	11	4,0	1,5	4,6

Jo større aversionen mod ulighed er, jo højere bør marginalsatten være og jo mindre er lønsomhedskravet til kontrolaktiviteterne. Det skyldes, at stærkere ønske om en jævn indkomstfordeling indebærer større samfundsmæssig betalingsvilje herfor i form af reduceret velstand. Den mest hensigtsmæssige måde at opnå dette på er gennem såvel højere marginalskat som reduceret lønsomhedskrav til skatteforvaltningens aktiviteter. Alt andet lige indebærer sidstnævnte øget kontrolaktivitet og afsatte kontrolressourcer samt større reduktion i den samlede velstand. Sidstnævnte virkning fremkommer netop fordi et øget ønske om indkomstudjævning indebærer større vilje til at "betale" herfor i form af lavere velstand.

Omvendt medfører mindre vægt på omfordeling lavere krav til marginalsatten og større krav til kontroloprævninger og derigennem alt andet lige mindre kontrolbudget. Til gengæld bliver den samlede velstand større, fordi arbejdsudbuddet hæmmes mindre af beskatningen.

Hvis arbejdsudbuddets følsomhed med hensyn til lønnen efter skat er lavere end de 0,1, da øges den marginalskat, der indebærer den bedst opnåelige afvejning mellem velstandens niveau og dennes fordeling. Til gengæld skærpes kravet til skattekontrolprojekternes "lønsomhed". Årsagen hertil er, at indkomstsatten er mindre forvridende og derfor bør benyttes mere. Det andet instrument – kontrol – bør da alt andet lige benyttes lidt mindre.

Modsat medfører øget arbejdsudbudsfølsomhed, at arbejdsdelingen forskydes i retning af lavere marginalskat og alt andet lige øget vægt på kontrol.

Endelig viser resultaterne i tabellen at øgede indkomstforskelle alt andet lige indebærer såvel højere marginalskat som mindre lønsomhedskrav til skattekontrollen. Det skyldes, at betalingsviljen for indkomstudjævning bliver større, hvorfor de to skattepolitiske instrumenter begge anvendes mere -også selvom de begge indebærer omkostninger for samfundet i form af lavere produktion og samlet forbrugsmulighed.

5. Appendiks. Ekstrapolering af kontrolresultater

5.1 Datagrundlag for ekstrapoleringen

Datagrundlaget for ekstrapoleringen består dels af data for gennemførte kontrolprojekter (kaldet baselineprojekter) og dels af data for gennemførte og potentielle projekter (der fortolkes som marginale projekter). Baselineprojekterne er kontrolprojekter i 2018-2020, *jf. tabel A1*. Beregningerne laves med udgangspunkt i forskellige baselineprojekter for at vise resultaternes følsomhed i forhold til forudsætningerne.

Ekstrapolationen laves bl.a. for forskellige perioder. De samlede kontrolopkrævninger udgjorde i gennemsnit 13,3 mio. kr. pr. årsværk i 2018-2020, hvilket dækker over et spænd fra 11,5 i mio. kr. 2019 til 14,3 mio. kr. i 2018. I 2018-2020 blev der i gennemsnit anvendt 1.246 årsværk til efterkontrol.

Desuden opgøres følsomheden over for ekstreme kontrolresultater. Blandt kontrolopkrævningerne er der nogle få meget store opkrævninger, som man ikke nødvendigvis kan forvente at få flere af, hvis skattekontrollen styrkes. Renses disse ekstreme observationer ud af datasættet, falder det gennemsnitlige kontrolresultat fra 13,3 til 10,7 mio.kr. for perioden 2018-2020. Renses yderligere for visse udbytteskattesager udgør kontrolopkrævningerne per ÅV 7,4 mio.kr. årligt i gennemsnit.

Tabel A1. Baselineprojekter

	Kontrolaktivitet i alt		Eksklusiv ekstreme reguleringer		Eksklusiv ekstreme reguleringer og "specielle udbyttesager" i Særlig Kontrol	
	ÅV	Kontrolopkrævninger pr. ÅV (mio.kr.)	ÅV	Kontrolopkrævninger pr. ÅV (mio.kr.)	ÅV	Kontrolopkrævninger pr. ÅV (mio.kr.)
2018	1.209	14,33	1.209	13,26	1.208	7,58
2019	1.232	11,47	1.232	11,87	1.229	7,25
2020	1.297	13,93	1.297	7,31	1.296	7,26
Gennemsnit	1.246	13,25	1.246	10,74	1.244	7,36

De anvendte data for marginalprojekter er vist i *tabel A2*. I det ene alternativ, A, benyttes oplysninger baseret på eksisterende projekters egne forventninger til yderligere potentiale ved anvendelse af ekstra ressourcer. I alternativ B forudsættes, at der kan opnås samme resultater pr. årsværk for den store del af kontrolprojektporteføljen (knap 2/3), hvor der ikke er indsamlet oplysninger om udvidelsespotentialet. Konkret antages den mulige årsværksudvidelse – med samme kontrolopkrævninger pr. årsværk – dermed at være knap tre gange så stor. I alternativ C tages der udgangspunkt i erfaringer fra 2018-2019 baseret på aftalen fra 2017 om øget kontrol.

Tabel A2. Marginalprojekter

	ÅV	Kontrolopkrævninger pr. ÅV (mio. kr.)
A: Forventning ved øget ÅV til eksisterende effektprojekter	301	7,43
B: Do. opregnet til samtlige eksisterende projekter	864	7,43
C: Aftale om styrket kontrol og vejledning fra nov. 2017	227	2,81

Data i *tabel A1* og *A2* anvendes i forskellige kombinationer til at beregne 11 forskellige potentialer, som udtrykker følsomheden ved at anvende forskellige kombinationer af baselineprojekter og marginalprojekter.

De anvendte data for de 11 beregnede potentialer er vist i *tabel A3*. Potentialerne kan overordnet inddeles i tre grupper.

1. Potentiale 1 til 4 bygger på de samlede kontrolopkrævninger i 2018, 2019 og gennemsnittet for 2018-20 med og uden korrektion for "ekstreme" reguleringer samt marginalportefølje A.
2. Potentiale 5 til 8 bruger samme baselinedata som potentiale 1-4 kombineret med marginalportefølje B, hvor det forudsættes, at der indenfor de samlede kontrolaktiviteter (og ikke alene aktiviteter, som der foreligger data for) findes projekter med udvidelsespotentiale svarende til marginalportefølje A.
3. Potentiale 9 til 11 bygger på gennemsnitlige kontrolopkrævninger for 2018-2020 med og uden korrektion for ekstreme reguleringer og projekter i forbindelse med kildeskattesvindl. Den afgørende forskel er imidlertid, at marginalprojekterne er alternativ C.

Tabel A3. Datagrundlag for de 11 beregnede potentialer

	Baselineprojekter	Marginalprojekter
Potentiale 1	2018-2020	A
Potentiale 2	2018	A
Potentiale 3	2019	A
Potentiale 4	2018-2020 (korrigeret)1)	A
Potentiale 5	2018-2020	B
Potentiale 6	2018	B
Potentiale 7	2019	B
Potentiale 8	2018-2020 (korrigeret) 1)	B
Potentiale 9	2018-2020	C
Potentiale 10	2018-2020 (korrigeret) 1)	C
Potentiale 11	2018-2020 (korrigeret) 2)	C

Anm. 1) Korrigeret for ekstreme reguleringer. 2) Korrigeret for ekstreme reguleringer og projekter i forbindelse med kildeskattesvindel.

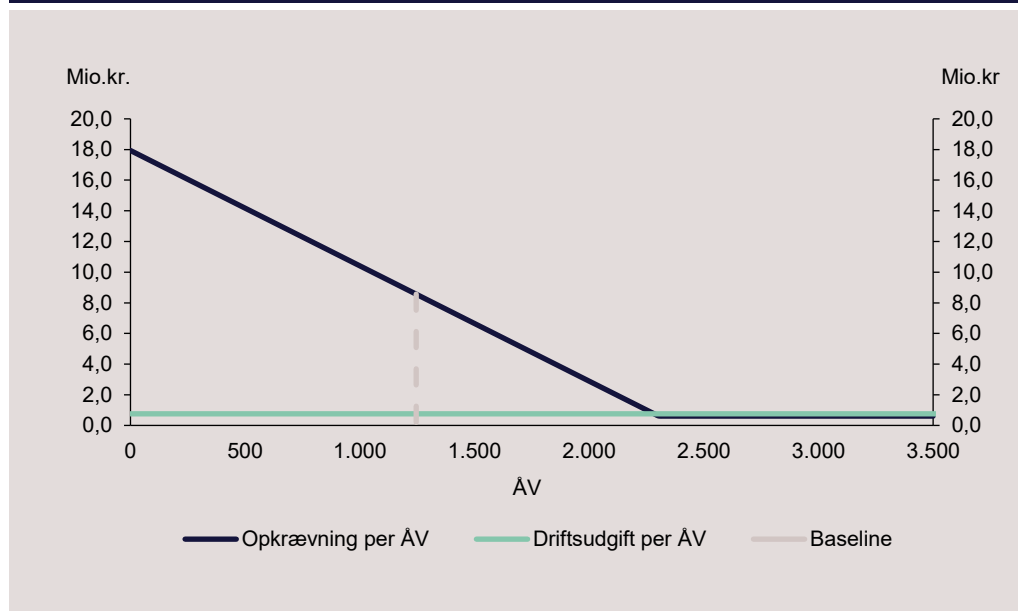
Sammenholdt med potentiale 1-4 belyser potentiale 5-8 konsekvensen af at forudsætte et større udvidelsespotentiale, end hvad der konkret er skønnet for omkring en tredjedel af effektprojekterne. Potentiale 9-11 belyser konsekvenserne af at benytte andre marginalprojekter.

Forskellene mellem resultaterne inden for de tre grupper af scenarier illustrerer følsomheden med hensyn til de anvendte baselineprojekter, dvs. hvilke år der anvendes, samt om og hvordan der er korrigeret for ekstreme kontrolresultater.

5.2 Resultater af ekstrapoleringen

Baseline- og marginalprojekterne anvendes til at bestemme den rette linje i *figur 4* i kapitel 3. De samlede kontrolopkrævninger svarer til arealet mellem første- og andenakserne samt den rette linje. På den baggrund kan man skønne kontrolopkrævningerne ved forskellige antal årsværk.

I *figur A1* nedenfor er vist den marginalopkrævningskurve, der fremkommer, når de gennemsnitlige data for årsværk og kontrolopkrævninger fra 2018-20 anvendes som baselineportefølje og forventede kontrolopkrævninger fra eksisterende projekter anvendes som marginalportefølje (dvs. potentiale 1).

Figur A1. Marginale kontroloprævninger pr. årsværk illustreret med potentiale 1

I *tabel A4* er vist de forventede ekstra kontroloprævninger ved at øge ressourcerne til efterkontrol med hhv. 1.000 og 2.000 årsværk. Skønnene vises for 11 forskellige potentialer (dvs. forskellige kombinationer af baseline- og marginalprojekter). Den skønnede stigning i kontroloprævningerne udgør mellem godt 1 og godt 7 mia. kr. ved 1.000 ekstra årsværk til efterkontrol.

Ved 2.000 ekstra årsværk skønnes kontroloprævningerne at stige med i alt 2-11 mia. kr. Det er ca. ½-4 mia. kr. mere end ved en udvidelse med 1.000 årsværk, hvilket afspejler den forudsatte faldende marginale effekt af efterkontrol.

Tabel A4. Forventede ekstra kontroloprævninger ved 1.000 og 2.000 flere årsværk

	Ændring i kontroloprævninger				Marginal kontroloprævning pr. AV (mio.kr.)		
	+1.000 AV (mio.kr.)	+2.000 AV (mio.kr.)	Fra +1.000 til +2.000 AV (mio.kr.)	Andel realiseret ved +1.000 AV (pct.)	Base-line	+1.000 AV	+2.000 AV
Potentiale 1	4.800	5.420	620	88,6	8,6	1,0	0,6
Potentiale 2	5.590	6.710	1.130	83,3	8,2	2,9	0,6
Potentiale 3	4.290	4.890	610	87,7	8,8	0,6	0,6
Potentiale 4	5.940	7.730	1.800	76,8	8,1	3,8	0,6
Potentiale 5	7.060	8.900	1.840	79,3	9,8	4,3	0,6
Potentiale 6	7.170	10.480	3.310	68,4	9,1	5,2	1,4
Potentiale 7	6.980	8.280	1.300	84,3	10,3	3,7	0,6
Potentiale 8	7.220	11.300	4.080	63,9	8,8	5,6	2,5
Potentiale 9	1.120	1.730	610	64,7	4,4	0,6	0,6
Potentiale 10	1.150	1.760	610	65,3	4,0	0,6	0,6
Potentiale 11	1.290	1.900	610	67,9	3,5	0,6	0,6

Som det fremgår af tabellen, er der betydelig variation i de beregnede potentialer på tværs af scenarierne. Potentialerne 1-4 udgør i gennemsnit godt 5 mia. kr. ved 1.000 ekstra årsværk, mens det større forudsatte udvidelsespotentialer 5-8 medfører skønnede ekstra kontroloprævninger på i snit godt 7 mia. kr. Benyttes i stedet marginalportefølje C – dvs. potentialerne 9-11 – udgør de skønnede ekstra kontroloprævninger godt 1 mia. kr. ved 1.000 ekstra kontrolårsværk.

Den marginale kontroloprævning pr årsværk skønnes til 3^{1/2}-10^{1/2} mio. kr. opgjort ved det nuværende antal årsværk til efterkontrol, *jf. den tredje søjle fra højre i tabel A4.*

Med en udvidelse på 1.000 årsværk skønnes de marginale kontroloprævninger at falde til 1/2-6 mio. kr. pr. årsværk.

En udvidelse med 2.000 årsværk skønnes – i 9 ud af de 11 alternative beregninger – at reducere de marginale kontroloprævninger til niveauet for kontroller af tilfældigt udvalgte skatteydere (ca. 610.000 kr. pr årsværk).

Den anvendte metode indebærer et stort spænd for de ekstra kontrolreguleringer, som forventes ved at øge antallet af kontrolmedarbejdere. Det skyldes bl.a., at de anvendte marginalprojekter indebærer forskellige marginale kontroloprævninger. Det skaber betydelig usikkerhed om hældningen på kurven i figur 4 i kapitel 3. Desuden påvirker valget af baselineprojekter resultaterne, alt efter hvilken periode der ses på, og om der korrigeres for ekstreme kontrolresultater eller ikke.

En udvidelse af skattekontrollen indebærer både øgede kontroloprævninger og større udgifter til kontrolmedarbejdere. *Tabel A5* viser de skønnede ekstra kontrolreguleringer fratrukket ekstra driftsudgifter for alle 11 potentialer. De udgør i størrelsesordenen 1/2-10 mia. kr.

Tabel A5. Stigning i kontroloprævninger fratrukket udgifter til flere kontrolmedarbejdere

	Ændring i AV (antal)	Ændring i kontroloprævninger (mio.kr.)	Ændring i udgift (mio.kr.)	Ændring i finanser netto (mio.kr.)
Potentiale 1	1.040	4.830	790	4.050
Potentiale 2	1.420	6.350	1.070	5.280
Potentiale 3	880	4.210	670	3.540
Potentiale 4	1.710	7.550	1.290	6.260
Potentiale 5	1.640	8.680	1.240	7.440
Potentiale 6	2.160	10.650	1.640	9.010
Potentiale 7	1.430	7.940	1.090	6.850
Potentiale 8	2.560	12.220	1.940	10.280
Potentiale 9	260	670	200	470
Potentiale 10	300	730	230	500
Potentiale 11	450	950	340	610

6. Bilag 1. Ordliste

Tabel 8 Ordliste

Ord	Forklaring
Træf	En efterkontrol siges at have træf, når der i kontrollen konstateres fejl, som medfører en regulering, fx af den skattepligtige indkomst.
Regulering	En regulering kan fx være en ændring af den skattepligtige indkomst. Et træf og en regulering fører ikke nødvendigvis til, at der skal betales mere eller mindre i skat og afgifter. Reguleringer er opgjort før skat.
Kontroloprævning	En kontroloprævning er en ændring i skattebetalingen som følge af en regulering. Kontroloprævninger er således opgjort efter skat.
Direkte effekt	Det konkrete resultat af en kontrol, som medfører, at der betales mere eller mindre i skatter og afgifter. Den direkte effekt måles ved størrelsen på kontroloprævningen
Adfærdseffekt	En afledt effekt af en kontrol, som opstår når adfærden ændrer sig blandt skatteydere, der har været udsat for en kontrol. Der kan også være en afledt spredningseffekt, hvis adfærden ændrer sig blandt andre skatteydere, der fx via netværk eller bekendte får kendskab til Skattestyrelsens skattekontroller.
Marginal effekt	Den ekstra effekt, som opstår når der tilføres flere ressourcer til kontrol.

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtvæds Gade 28
DK 1402 – København K

Telefon +45 3392 3392

Mail skm@skm.dk

www.skm.dk

Skatteministeriet udgiver løbende rapporter, som behandler større skatteøkonomiske temaer. Rapport-formatet har til formål at belyse større temaer, som kræver en grundig behandling med flere kapitler, underanalyser og delkonklusioner.

Rapporter henvender sig eksempelvis til journalister, undervisere, interesseorganisationer og andre med interesse for skattepolitik og skatteøkonomiske forhold.
