

Skattesystemer i utviklingsland

Konsekvenser av økt beskatning for bedrifter

Anna Skiaker Aschjem

Masteroppgave

Masteroppgaven er levert for å fullføre graden

Master i samfunnsøkonomi

Universitetet i Bergen, Institutt for økonomi

[Februar 2021]



UNIVERSITETET I BERGEN

Forord

Først og fremst vil jeg takke min veileder Rune Jansen Hagen for konstruktive tilbakemeldinger, faglig støtte og en stødig tilstedeværelse gjennom arbeidet med oppgaven.

Jeg vil takke Institutt for økonomi for en utfordrende og lærerik masterperiode, og for tilrettelegging i forbindelse med utveksling til Makerere University og praktikantopphold på den norske ambassaden i Kampala, Uganda.

Mange gode og innholdsrike år i et fantastisk studentmiljø i Bergen er ved veis ende. Studiekoret Sirenene har bidratt til en uforglemmelig studietid proppfull av vennskap, musikalitet og minner. Jeg ønsker å rekke en spesielt stor takk til min studiemakker, Ania. Min enestående familie fortjener en stor takk for kontinuerlig nærvær og endeløs støtte. I tillegg vil jeg takke min samboer Åsmund for ubetinget kjærlighet, kloke ord og tålmodighet.

Til slutt vil jeg takke Arild Angelsen for innspill og kommentarer til oppgaven. I tillegg til Elin, Ania og Åsmund for korrektur og gjennomlesing.

Sammendrag

Det overordnede temaet for oppgaven er skattesystemer i utviklingsland, med særlig fokus på Norads program *Skatt for utvikling*. Formålet er å undersøke effekten av å øke skatter i utviklingsland generelt, og på ulike typer bedrifter spesielt. Hvordan kan man øke skattegrunnlaget – og dermed sikre staten inntekter for å gjennomføre viktige offentlige oppgaver – hvis mange allerede opplever skattebyrden som betydelig og hemmende for økonomisk aktivitet? Hvilke konsekvenser får innsamlingen av økte skatter for enkeltmennesker og bedrifter?

Økonomien i utviklingsland kjennetegnes av en stor uformell sektor. For å øke skatteinntektene kan det være naturlig å tenke at disse bedriftene må skattlegges for å øke skatteinntektene. Denne oppgaven ser på effektene av skattlegging av uformell sektor, og hvordan bedrifter responderer ulikt ved innføringen av en profittskatt.

Oppgaven er en litteraturstudie, med en teoridel for å bygge opp under problemsstillingen. En utvidet versjon av modellen presentert i Kanbur (2017) utledes for å undersøke effekten økte skatter kan ha, og hvordan det skaper ulike typer bedrifter i samfunnet. Med dette som grunnlag utarbeides en analyse av Norad-programmet *Skatt for utvikling*, hvor ulike policyimplikasjoner vurderes.

Skatt er en viktig inntektskilde som blant annet kan bidra til finansiering av bærekraftsmålene, samt forsterke samfunnskontrakten i et land. Det fremkommer av litteraturanalsen at skattesystemer i utviklingsland og eventuelle konsekvenser ved økt beskatning, er både komplisert og omfattende. Formalisering av uformell sektor er viktig for å øke skatteinntektene, men vil kreve vanskelige avveininger. Med utgangspunkt i modellresultatene studeres effekten ved subsidiering av bedrifters formaliseringskostnader. Både direkte subsidiering via skattereform eller indirekte subsidiering ved effektivisering av skatteadministrasjon som følge av kapasitetsbygging og skatteteknisk bistand, kan bidra til økt forekomst av formelle bedrifter, og en reduksjon i bedrifter som bedriver skatteunndragelse og skatteunngåelse. Et bistandsprosjekt som *Skatt for utvikling* kan derfor gi viktige bidrag til å øke skatteinntektene under riktige forutsetninger.

Innholdsfortegnelse

1. INNLEDNING	1
1.1 Bakgrunn	1
1.2 Problemstilling.....	4
1.3 Uformell sektor	5
1.4 Forskningsdesign og metode	6
1.5 Struktur	7
2. LITTERATUR	8
2.1 Skattesystemer i utviklingsland	8
2.2 Finansiere egen utvikling – hva er et optimalt skattenivå?	9
2.3 Skatt og statsbygging	10
2.4 Skattlegge uformell sektor.....	11
2.5 <i>Small taxes</i> - en betydelig skattebyrde.....	13
2.6 Skattebistand – rollen til giverland	15
3. MODELL	17
3.1 Kanbur-modellen – utvidet versjon.....	17
3.2 Uproduktive bedrifter – kategori D.....	18
3.3 Profittskatt	19
3.4 Skatteunngåelse – kategori C.....	21
3.5 Formelle bedrifter – kategori A	22
3.6 Skatteunndragelse – kategori B	23
3.7 Valg av strategi.....	24
3.8 Tilfellet med lav skattesats	30

3.9 Tilfellet med høy skattesats	32
3.10 Mangler ved modellen.....	33
4. MODELLRESULTAT.....	35
4.1 Subsidiering av formaliseringskostnaden c	35
4.2 Effekten av formaliseringsreformer	36
4.3 Teknisk bistand	37
4.4 Gjennomføringsevne	37
4.5 Kategori C	37
5. DISKUSJON	39
5.1 Deskriptiv gjennomgang av programmet <i>Skatt for utvikling</i>	39
5.2 Skattlegge uformell sektor?	42
5.3 Økt beskatning gjennom selskapsskatt	42
5.4 Ineffektiviteter og vridninger ved økt beskatning.....	44
5.5 Misvisende tall, makromål og vurdering av måloppnåelse	45
5.6 Effektivisere skatteadministrasjon	46
5.7 Skatteunngåelse og skatteunndragelse	48
5.8 Skatt, statsbygging og samfunnskontrakten.....	50
6. KONKLUSJON	51
LITTERATURLISTE.....	54

Liste over tabeller

Tabell 1 Totale skatteinntekter som prosent av BNP	2
----------------------------------------------------------	---

Liste over figurer

Figur 1: Totale skatteinntekter som andel av BNP i lavinntektsland fra 1980 til 2017	4
Figur 2 Profittfunksjonen	19
Figur 3 Lav skattesats og lave kostnader.....	28
Figur 4 Lav skattesats og høye kostnader	29
Figur 5 Høy skattesats	31
Figur 6 Skatteinntekter og ODA for afrikanske land som andel av BNP	41

1. Innledning

1.1 Bakgrunn

Uformelle bedrifter står for nærmere halvparten av all økonomisk aktivitet i utviklingsland og skaper inntektsmuligheter for milliarder av mennesker. Selv om dette kan fremstå som et positivt aspekt ved det økonomiske systemet, byr uformell sektor også på negative konsekvenser som følge av sin størrelse og karakter. Bedrifter i uformell sektor betaler ikke formelle skatter og avgifter, noe som fører til reduserte skatteinntekter og smalere skattebase. Dette får direkte påvirkning på mulighetene myndigheter har til å tilby offentlige goder og begrenser muligheten til å drive omfordelingspolitikk (Johnson, Kaufmann og Shleifer, 1997; La Porta og Shleifer, 2014).

Det er bred konsensus om at skattlegging er nødvendig, også i utviklingsland. Offentlige oppgaver som infrastruktur, utdanning og helse koster penger, og stater er avhengige av inntekter for å kunne tilby dette til sine innbyggere (Lundstøl, 2018). Ser vi spesielt på utviklingsland er det vanlig å motta bistand, som også er en betydelig inntektskilde for staten. Bistand er derfor en faktor som kan svekke incentivet til å jobbe for å øke skatteinntektene og kan føre til lavere nivåer av skatteinntekter (Besley og Pearson, 2014). Den negative sammenhengen mellom bistand og skatteinntekter er spesielt sterk i lavinntektsland og i land med svake institusjoner. Likevel er denne sammenhengen mindre enn tidligere studier har indikert, noe som kan reflektere den økte innsatsen for å styrke skattesystemene i mange land (Benedek mfl., 2014).

Skatteinntekter har en positiv sammenheng med statsbygging, økonomisk vekst og utvikling over tid (Moore, 2007). Derfor blir økte skatteinntekter fra personer og bedrifter sett på som avgjørende for å skape et moderne samfunn. Det er både behov og potensiale for forbedring av skattesystemer i mange lavinntektsland (Lundstøl, 2018). Det er flere grunner for dette. Én årsak er komplisert og kompleks skattelovgivning som er et kjennetegn ved skattesystemer i utviklingsland (Dube og Casale, 2017). Videre har skatteadministrasjonen ofte lav eller begrenset kapasitet, som både er en årsak til og et symptom på, en underutviklet stat (Long og Miller, 2017). Det er ofte lite politisk vilje til å gjennomføre reformer som moderniserer skattesystemet og få tiltak som skaper incentiver til å formalisere (Besley og Persson, 2014).

Skattebistand har blitt et tema som interesserer bredt, både for mange giverland og multilaterale selskaper. Skatt som virkemiddel for å øke de finansielle ressursene i et land blir sett på som avgjørende for å gjøre land i stand til å nå bærekraftsmålene (Norad, 2020a), som er verdenssamfunnets felles mål for å utrydde fattigdom, bekjempe ulikhet og stoppe klimaendringene innen 2030 (UN, 2020).

For å skape et moderne og bærekraftig samfunn må altså land være i stand til å generere mer inntekt gjennom skatter. Samtidig er det viktig at det må skje på en effektiv, rettferdig og forutsigbar måte. En høyere skattebyrde kan være kontraproduktiv fordi økte skatteinntekter kan hindre private investeringer og virke regressivt heller enn progressivt (Long og Miller, 2017). Økte skattesatser kan i seg selv gi økte insentiver til skatteunndragelser og korrupsjon. På denne måten kan man si at de positive og negative virkningene av økte skatter utgjør en dualitet for modernisering og bærekraft.

Samtidig som utviklede land har skatteinntekter på nærmere 40 prosent av BNP, ligger lavinntektsland ofte kun på mellom 10 og 20 prosent (Besley og Persson, 2014). Tabell 1 viser skatteinntekter som prosent av BNP fra et utvalg lavinntektsland. Datagrunnlaget er hentet fra International Center for Tax and Development/UNU-WIDER og gir blant annet mulighet til å sammenligne skatteinntekter på tvers and land. De fleste tallene er fra 2016 og 2017, med noen unntak. Det er stor variasjon mellom landene. Skatteinntektene som andel av BNP i Somalia og Sudan er så lave som 1,6 og 5,5 prosent, men Nepal og Honduras ligger på henholdsvis 21 og 22 prosent.

Tabell 1 Totale skatteinntekter som prosent av BNP

Land	% av BNP	År	Land	% av BNP	År
Afghanistan	9,5	2017	Mali	15,2	2017
Bangladesh	8,4	2017	Mauritania	17,4	2017
Benin	15,9	2013	Mosambik	20,9	2017
Burkina Faso	17,4	2017	Myanmar	6,7	2017
Den sentralafrikanske republikk	9,7	2012	Nepal	21,0	2017
Chad	6,5	2017	Niger	13,1	2017
Komorene	11,2	2015	Nigeria	7,2	2007
Congo	17,5	2016	Pakistan	10,0	2014
Elfenbenskysten	16,5	2017	Papua Ny-Guinea	13,9	2017

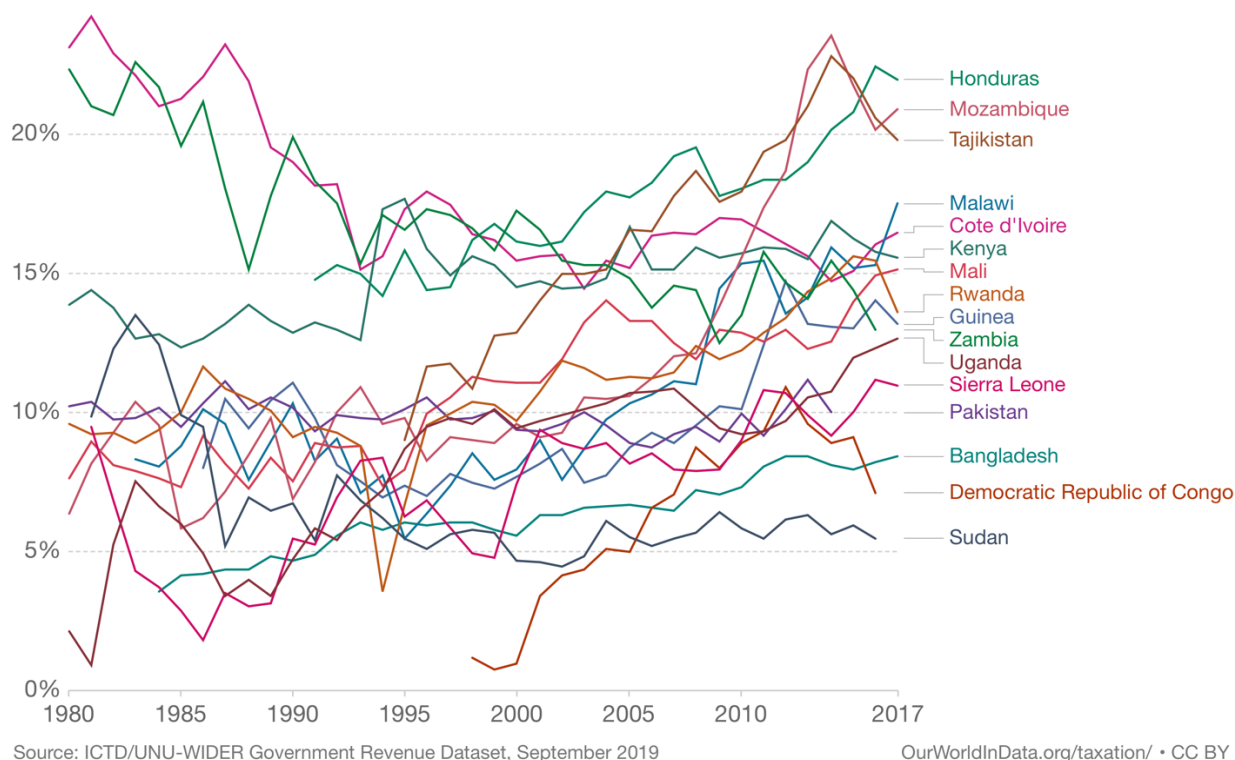
Kongo	7,1	2016	Rwanda	13,6	2017
Eritrea	15,1	2002	Senegal	15,9	2016
Gambia	10,2	2017	Sierra Leone	11,0	2017
Ghana	12,5	2017	Somalia	1,6	2017
Guinea	13,2	2017	Sudan	5,5	2016
Guinea-Bissau	10,4	2017	Tadsjikistan	19,8	2017
Haiti	13,7	2016	Tanzania	11,8	2017
Honduras	22,0	2017	Togo	17,4	2017
Kenya	15,6	2017	Uganda	12,7	2017
Lesotho	28,2	2017	Yemen	7,0	2012
Madagaskar	11,5	2017	Zambia	13,0	2016
Malawi	17,5	2017			

Kilde: ICTD/UNU-WIDER, *Government Revenue Dataset*, (2019)

Det er flere grunner til de lave skatteinntektene som andel av BNP. Det er typisk for lavinntektsland å ha en stor uformell sektor med mange små bedrifter. Ofte får utviklingsland inntekter fra naturressurser, i tillegg til å motta bistandsmidler fra ulike donorer. Tilgang på andre inntektskilder minsker incentivet til å innhente ulike typer skatteinntekter. Skatter som krever mindre administrasjon, som skatt på import og eksport er mer vanlig. Disse faktorene spiller inn, og bidrar til lave skatteinntektsnivåer og en smal skattebase (Besley og Persson, 2014).

Figur 1 viser utviklingen i totale skatteinntekter i et utvalg lavinntektsland mellom 1980 og 2017. Figuren viser stor variasjon over tid, både mellom de ulike lavinntektslandene, og internt i de enkelte landene. Figuren illustrerer også en generell trend i retning av økte totale skatteinntekter som andel av BNP.

Figur 1: Totale skatteinntekter som andel av BNP i lavinntektsland fra 1980 til 2017



Kompleksiteten ved uformell sektor og implikasjonene det har for samfunnskontrakten er interessant. Uformell sektor er viktig fordi den er av politisk og økonomisk betydning, og er i så måte relevant i diskusjonen om skattebistand. Hvordan skal man øke skattegrunnet når en så stor andel arbeidere og bedrifter befinner seg utenfor formell sektor? På den ene siden er det mange i den uformelle sektoren som allerede opplever skattebyrden som stor (Moore, Prichard og Fjeldstad, 2018). En årsak til dette kan være omfanget av ulike former for skatter, såkalte *small taxes*. På den andre siden trekkes produktivetsnivået til uformelle bedrifter frem som et hinder, ved at majoriteten av bedrifter i uformell sektor ikke vil kunne dra nytte av formalisering (La Porta og Shleifer, 2014).

1.2 Problemstilling

Formålet med denne oppgaven er å se nærmere på effekten av å øke skatter i utviklingsland generelt, og på ulike typer bedrifter spesielt. Det overordnede temaet for oppgaven er skattesystemer i utviklingsland, med særlig fokus på Norads program *Skatt for utvikling* (Norad, 2020a). Å se på skattesystemer i utviklingsland, med sine økonomiske strukturer, samfunnskontrakten mellom innbyggere og stat, samt en stor uformell sektor byr på

interessante og unike problemstillinger. Skatt og utvikling er derfor et spennende og komplekst tema.

Jeg synes også det er interessant å studere dette temaet fra et giverperspektiv ved å se på Norge som skatteaktør og hvilke konsekvenser skattebistand kan ha for et mottakerland. Norad-programmet *Skatt for Utvikling* fokuserer bistanden gjennom teknisk assistanse og kapasitetsbygging med mål om å øke skattegrunnlaget i utviklingsland. I 2018 ble fase to av *Skatt for Utvikling* lansert (Norad, 2020b). Hvis giverland som tilbyr skattebistand har som mål å gjøre mottakerland i stand til å innkreve mer skatt for å øke skattegrunnlaget, og det eksisterer en betydelig andel bedrifter i uformell sektor, kan det være naturlig å tenke at disse bedriftene må skattlegges dersom inntektene skal kunne øke. Denne oppgaven ser på effektene av skattlegging av uformell sektor og hvordan bedrifter responderer ulikt på skatt.

Oppgavens tematikk kan knyttes opp mot det overordnede målet til *Skatt for utvikling*: “to enable development countries to improve financing for national development priorities and the SDGs through increased tax revenue and strengthened social contract,” ved å se nærmere på underkomponentene: “Within this goal there are two mutually reinforcing components needed to have meaningful results i) increased revenue and ii) strengthened social contract” (Norad, 2020a, s. 9). Hovedfokuset vil ligge på underkomponenten som omhandler økte skatteinntekter. Hvordan kan man øke skattegrunnlaget hvis mange allerede opplever skattebyrden som betydelig og hvilke konsekvenser får innsamlingen av økte skatter for bedrifter? Spørsmålet er spesielt interessant sett i lys av at en stor andel av befolkningen opererer i uformell sektor.

1.3 Uformell sektor

Dube og Casale (2016) understreker en gjennomgående problematikk i diskusjonen om uformell sektor og skatt, nemlig forvirringen rundt avgrensninger og definisjon av hva uformell sektor faktisk omfatter. Uformell sektor er debattert i seg selv og kan anses som en omstridt tematikk. Samtidig kan beskatning, da spesielt beskatning knyttet til uformell sektor, bety flere ting. Det er derfor viktig med presise definisjoner og avgrensninger, da bruken av betegnelsen ikke har vært konsekvent.

I denne oppgaven benyttes en bred definisjon av uformell sektor. Uformell sektor refererer til det motsatte av formell sektor, og stilles opp mot regulering, og lov, samt det skatterelaterte aspektet. Denne tilnærmingen er kjent som *the enterprise approach*, og klassifiserer bedrifter og personer som uformelle når de ikke er registrert under gjeldene nasjonale reguleringer som skatte- eller trygdelovgivning (Hussmans, 2004; ILO, 2002). Det institusjonelle og rettslige rammeverket varierer mellom land, som bidrar til variasjoner i definisjonen av formell og uformell sektor (Kanbur, 2017).

Under den vide definisjonen av uformell sektor finnes et mangfold av bedrifter og personer som av ulike årsaker opererer i sektoren. Illegale bedrifter kommer også innunder definisjonen. Som jeg kommer tilbake til i kapittel 3, benyttes tre underkategorier av uformell sektor, noe som viser mangfoldet av forskjellige bedrifter. Dette omfatter (i) små bedrifter med lav produktivitet, (ii) bedrifter som regulerer driften for å unngå formaliseringer og skattekrav, og (iii) ulovlige bedrifter som unndrar skatt. Den siste kategorien som benyttes i modellkapittelet betegner formell sektor og er de formelle bedriftene som betaler skatt.

1.4 Forskningsdesign og metode

Oppgaven vil gjennom en litteraturstudie og en teoridel belyse relevante aspekter ved skattesystemer i utviklingsland, for å forsøke å besvare problemstillingen. Tematikken vil bli belyst fra ulike perspektiver i litteraturoversikten, hvor jeg har benyttet eksisterende litteratur som er relevant for problemstillingen. I tillegg vil deler av problematikken bli studert nærmere ved hjelp av en utvidet versjon av modellen presentert i Kanbur (2017). Kanbur (2017) ser på en størrelsesavhengig regulering som tar utgangspunkt i antall arbeidere i bedriften, hvor reguleringen innebærer en fast kostnad. I denne oppgaven utvides modellen til å se på profittskatt for bedrifter med profitt over en gitt terskel. For bedriftene som omfattes av beskatningen innebærer en størrelsesavhengig kostnad. Modellen benyttes for å studere hvilke effekter økte skatter kan ha i utviklingsland, og hvordan beskatning skaper ulike typer bedrifter i samfunnet. Med utgangspunkt i litteraturen og modellresultantene vil jeg utarbeide en analyse av Norad-programmet *Skatt for utvikling*, og vurdere hvilke policyimplikasjoner dette kan ha. Analysen gjøres med grunnlag i tilgjengelig informasjon om *Skatt for utvikling*, og utfordringer tilknyttet beskatning som blir gjort gjeldende i oppgaven.

1.5 Struktur

Oppgaven er delt inn i seks kapitler. Etter introduksjonen følger litteraturoversikten, som tar sikte på å gjøre rede for et bredt, teoretisk og empirisk grunnlag om ulike perspektiver tilknyttet skattesystemer i utviklingsland. Det tredje kapitlet bygger videre på det teoretiske grunnlaget og inneholder utledningen av den teoretiske modellen. Formålet med utvidelsen av Kanburs modell (2017) er å utlede et teoretisk rammeverk som i større grad kan belyse faktorer som påvirker ulike bedrifters strategivalg som følge av beskatning. Videre vil jeg i kapittel fire foreta en analyse av modellen, hvor formålet er å vurdere modellens aktualitet og anvendelse i forbindelse med økte skatteinntekter og skattebistand. Det femte kapitlet inneholder en diskusjon av bistandsprogrammet *Skatt for utvikling* basert på resultatene fra litteraturoversikten og den utledede modellen. Avslutningsvis kommer et konkluderende kapittel som tar sikte på å besvare problemstillingen.

2. Litteratur

Dette kapitlet tar for seg empiri og litteratur om skattesystemer i utviklingsland og faktorer som påvirker dette i stor grad. Innledningsvis kartlegges ulike perspektiver på skattesystemer i utviklingsland og utgjør seksjon 2.1. Videre vurderes hva som anses som et optimalt skattenivå og eventuelle utfordringer knyttet til dette (seksjon 2.2). Forholdet mellom skatt og statsbygging redegjøres for i seksjon 2.3. Deretter rettes det fokus på potensielle positive og negative konsekvenser av å skattlegge uformell sektor (seksjon 2.4). Seksjon 2.5 tar for seg *small taxes* og årsaker til at skattebyrden oppleves høy for mange. Avslutningsvis belyses rollen til giverland gjennom skattebistand.

2.1 Skattesystemer i utviklingsland

Fordelingen av arbeidskraft mellom formell og uformell sektor preger hvor effektive skattesystemer i utviklingsland er, hvor den største andelen av befolkningen typisk jobber i uformell sektor. Næringsliv og bedrifter i denne sektoren er vanskelig å skattlegge. Skatt på inntekt står for kun 10 prosent av de totale skatteinntektene i de fleste lavinntektsland og det er vanlig at kun 5 prosent av befolkningen betaler inntektsskatt. Til sammenligning ligger tallet på omtrent 25 prosent av skatteinntektene fra inntektsskatt, betalt av nærmere 50 prosent befolkningen i OECD land (Fjeldstad, 2014). Derimot er selskapsskatt en viktig inntektskilde i utviklingsland. I gjennomsnitt utgjør selskapsskatt 18,6 prosent av totale skatteinntekter i Afrika og 15,5 prosent i Latin-Amerika og Karibia. Dette er betydelig høyere enn i OECD land som ligger på 9,3 prosent i gjennomsnitt (OECD, 2020). Antall skattebetalere er få, og skatteinntektene blir i stor grad betalt av store og mellomstore bedrifter i formell sektor. I Etiopia finner Mascagni og Mengistu (2018) at i gjennomsnitt 90 prosent av de totale skatteinntektene fra selskapsskatt ble betalt av de 10 prosent største bedriftene mellom 2012 og 2014, som vitner om at skatteinntektene er konsentrert rundt et fåtall store bedrifter.

En rapport utført av the McKinsey Global Institute (Farrell, 2004) tegner et svært negativt bilde av uformell sektor i utviklingsland. Rapporten beskriver de store ulempene formelle bedrifter har, i et marked hvor uformelle bedrifter får en betydelig kostandsfordel ved å unngå skatter og avgifter. Dette fører til en forvrengt konkurranse hvor uformelle bedrifter opptar markedsandeler fra produktive og formelle bedrifter. Derfor argumenteres det for at bedrifter i uformell sektor burde undertrykkes. Begrunnelsen for dette er ifølge rapporten at uformelle bedrifter hindrer økonomisk vekst og jobbskaping på lang sikt, noe forfatterne mener ikke veier opp for de kortsiktige fordelene i form av de arbeidsplassene uformelle bedrifter skaper.

La Porta og Shleifer (2014) beskriver bedrifter i uformell sektor fra et dualistisk perspektiv, og mener denne beskrivelsen passer best med datagrunnlaget som benyttes i artikkelen. De mener det er fundamentale forskjeller som skiller formelle og uformelle bedrifter, der hovedskillet fremkommer ved bedriftenes produktivitet. Uformelle bedrifter er ofte mindre produktive enn formelle bedrifter, på tross av få ulikheter i humankapitalen til arbeiderne. Ofte drives uformelle bedrifter av ikke-utdannende entreprenører. Formelle bedrifter drives av entreprenører med utdanning, som finner det lønnsomt å drive store bedrifter som bærer kostnadene ved å være formelle. Av denne grunn mener La Porta og Shleifer (2014) at uformelle bedrifter ikke er en trussel mot formelle bedrifter, ettersom de ikke er produktive nok til å kunne bære kostnadene og høste fordelene ved formalisering. Utviklingen i økonomien må komme fra formelle bedrifter, som etter hvert vil bety slutten for majoriteten av uformelle bedrifter.

Albers, Jerven og Suesse (2020) presenterer deskriptiv statistikk som viser sterk vekst i realskatteinnkreving blant mange afrikanske styresmakter. Publikasjonen gir nytt perspektiv til debatten om en stats skatteinnkreving på lang sikt, og gir et mer positivt bilde på situasjonen i mange afrikanske land. Ved hjelp av et nytt datasett viser forfatterne at demokratiske institusjoner og interstatlig krigføring kan øke skatteinnkreving på lang sikt. Regjeringsskifter kan på den andre siden redusere skatteinnkreving på lang sikt. Ettersom tilgjengeligheten på gjeldsfinansiering og bistand i seg selv kan redusere insentivene til å investere i skatteinnkreving på lang sikt, er effektene betinget på disse.

2.2 Finansiere egen utvikling – hva er et optimalt skattenivå?

Et høyt skattenivå som andel av BNP er sterkt knyttet til høyt BNP per innbygger. Et høyere skattenivå er forbundet med fordeler som går langt utover inntektene det samler inn, som ansvarlige og effektive institusjoner, i tillegg til mer penger til sosiale utgifter. Long og Miller (2017) påpeker at denne koblingen ikke er automatisk, og hevder at fokuset bør være å støtte bedre skattesystemer, og ikke nødvendigvis øke skatteinntektene. Flere utviklingsland har i dag allerede et høyere skattenivå som andel av BNP enn utviklede land på et lignende stadium i utviklingen. Myndighetene sin rolle er ifølge Long og Miller (2017) nøkkelen, fordi kvaliteten og tilbudet av offentlige goder påvirker skattebetalernes holdninger til å betale

skatt. Økte skatteinntekter kan være kontraproduktivt, og mange bedrifter står allerede overfor en høy skattebyrde i flere utviklingsland.

Samtidig har hvilke typer skatter som pålegges også betydning. Historisk sett har skatt på import og eksport vært viktig for fattige land, og benyttes fordi de er enkle å innkreve (Fjeldstad og Moore, 2008). Denne formen for skatt gir ofte lavere velferd, og fører til samfunnsøkonomisk effektivitetstap.

Ideen om et minimumsnivå av skatteinntekter tilsvarende 15 prosent av BNP for å opprettholde en minimumsvelferdsstat er mye sitert (Moore og Prichard, 2017). Opprinnelsen for dette anslaget er noe uklart, men i et *IMF Working Paper* undersøker Gaspar, Jaramillo og Wingender (2016) om det finnes en slik terskel. Utfra estimater innhentet i forbindelse med studien konkluderer forfatterne at det er rimelig å anta en terskel på omtrent 12,75 prosent, men stiller seg bak målet om 15 prosent for lavinntektsland ettersom estimatet kan være volatil, som referer til svingninger og variasjon.

Moore og Prichard (2017) påpeker at estimatet på 15 prosent kan fremstå presist, men at det er åpent for tolkning. En oversikt over hvilke land som faktisk faller under denne terskelen er avhengig av hvordan skatt som andel av BNP beregnes. Anslaget vil variere, blant annet avhengig av om inntekter fra lokale myndigheter også inkluderes, om det er de totale inntektene som medregnes eller bare skatteinntekter, og hvorvidt social security contributions (trygdeavgifter) samlet inn av myndighetene er tatt med.

I tillegg kan det stilles spørsmål ved nøyaktigheten til BNP-estimatet i seg selv, spesielt i utviklingsland. Jerven (2013) konkluderer med at BNP-estimer ofte er upålitelige, blant annet fordi verdiskapningen i uformell sektor er vanskelig å anslå.

2.3 Skatt og statsbygging

Argumentet om at en utvidelse av skattenivået i et land fører til statsbygging og ansvarliggjøring av myndigheter, har blitt mer vanlig de senere årene. Skatt kan være med på å motivere et til godt styresett fordi skattebetalere blir motivert til å gjøre statsledere

ansvarlige. Etterhvert som regjeringer krever mer fra sine borgere gjennom skattebetalinger, krever innbyggerne mer fra sine regjeringer i retur. Dette danner en ny og sterkere økonomisk sosial kontrakt, som igjen kan bidra til å bygge en mer effektiv offentlig sektor. Denne kontrakten mellom stat og samfunn kalles samfunnskontrakten. En positiv sammenheng mellom økte skatteinntekter og statsbygging trekkes også frem når det er snakk om skattlegging av uformell sektor (Joshi og Ayee, 2008; Joshi, Prichard, og Heady, 2014).

På generelt grunnlag vil kvaliteten på myndighetenes statsstyring være bedre i stater hvor skatteinntektene utgjør en større del av de totale inntektene. Dette vil variere avhengig av hvordan skatten samles inn. Hvis skattesystemet belager seg på tvang i for stor grad, kan det få motsatt effekt (Moore, 2007).

2.4 Skattlegge uformell sektor

Uformell sektor består av et stort mangfold av både personer og bedrifter som av ulike årsaker ikke opererer formelt. På den ene siden har man bedrifter og personer som ikke har andre muligheter enn å sysselsette seg i uformell sektor. Dette kan blant annet være som følge av ingen eller lav utdanning, eller mangel på formelle jobber (Carroll, 2011). På denne måten skaper den uformelle sektoren inntektsmuligheter for fattige, samt tilgang til varer og tjenester som ellers ville vært utilgjengelig for dem dersom de var en del den formelle sektoren. Ved å tilby billigere alternativer til mat og tjenester bidrar dette til å holde levekostnader nede (Chaudhari and Banerjee, 2007). På den andre siden er ikke menneskene i uformell sektor alltid fattige, og mange *velger* å jobbe i uformell sektor. En undersøkelse av 1518 uformelle arbeidere i India viser at ikke alle sysselsetter seg i uformell sektor av økonomisk nødvendighet eller i fravær av andre alternativer (Gurtoo og Williams, 2009).

Den uformelle sektoren er vanligvis lite prioritert av skatteetater i utviklingsland fordi de potensielle gevinstene blir sett på som lite givende. Skatteinnkrevingen vil være tidkrevende, vanskelig og muligens ubehagelig. De politiske belønningene ved en utvidelse av skattegrunnlaget kan være verdt det, selv om det vil få administrative konsekvenser (Fjeldstad, 2014). Vanskeligheten ved å skattlegge den uformelle sektoren er blant annet omtalt i Tendler (2002) og Bird og Wallace (2003). Tendler (2002) argumenterer for hvordan det blir mer attraktivt å operere uformelt gjennom politiske kontakter, med det han omtaler

som "djevelens avtale". I en slik avtale blir skattefritak byttet inn for stemmer. Dette forekommer gjerne mellom små bedrifter og lokale myndigheter. Bird og Wallace (2003) viser til «de som anses som vanskelig å skattlegge» og hevder at dette i større grad skyldes politiske årsaker enn rent økonomisk eller tekniske årsaker. Bird og Wallace (2003) trekker også frem dårlig fungerende skatteetater som et hinder.

Skatteinntekten fra uformell sektor er lav i de fleste afrikanske land (Araujo-Bonjean og Chambas, 2003; Mwila mfl., 2011). Det kan være ulik motivasjon bak ønsket om å beskatte uformell sektor. Ved å innføre skattepolitikk som omfatter uformell sektor kan kvalifiserte bedrifter registreres og inngå i det formelle skattegrunnlaget, og føre til økte skatteinntekter (Dube og Casale, 2016). Hvis fokuset ligger på å øke skattegrunnlaget alene er det en risiko for at det kun bidrar til å øke forskjellene som allerede ligger til grunn (Moore og Prichard, 2017).

Det debatteres i litteraturen hvor vidt det er mulig å formelt beskatte den uformelle sektoren. Både skattegrunnlaget og graden av formalitet har en tendens til å øke med økt utvikling. Besley og Persson (2014) mener at med en stor uformell sektor vil en økning i formelle skatter skape insentiver for å flytte selskaper fra den formelle til den uformelle sektoren. Selv om den økonomiske veksten bidrar til en reduksjon i størrelsen på den uformelle sektoren, relativt sett, er ikke dette en automatisk prosess, og styresmaktens valg og atferd vil naturligvis spille en avgjørende rolle.

Argumenter for å skattlegge uformell sektor kan også handle om synet på rettferdighet fordi skattebetalere ser det som urettferdig at personer med tilnærmet likt inntektsnivå fra uformell sektor ikke betaler skatt (Fjeldstad & Heggstad, 2011). Det kan forekomme negative eksternaliteter knyttet til problematikken og kostnader utover de faktiske tapene av skatteunndragelse. For eksempel oppstår det en negativ ekstern effekt blant formelle bedrifter som faktisk betaler sin del fordi de opplever det som urettferdig at andre slipper unna (Alm, Martinez-Vazquez, og Schneider, 2004). Det kan også føre til at flere velger å bedrive skatteunndragelse. Dette kan derfor være et argument for å skattlegge uformell sektor i seg selv, fordi det vil skade skattemoralen blant skattebetalere å ikke gjøre det (Terkper, 2003).

Ved å la være å skattlegge bedrifter i uformell sektor, kan det oppstå ulikhet og utilfredshet blant skattebetalere i den formelle sektoren.

De politiske argumentene for et bredere skattegrunnlag som inkluderer den uformelle sektoren har ikke vært prioritert på den globale skattereformagendaen. Dagens fordeling av skattebyrden er dermed ikke ideell (Fjeldstad og Moore, 2008). Joshi og Ayee (2008) undersøker offentlige politiske argumenter for å gi mer oppmerksomhet til beskatning av den uformelle sektoren. Positive effekter er blant annet den åpenbare utvidelsen av skattegrunnlaget, som er en aktuell problemstilling blant styresmaktene i utviklingsland. Ukonvensjonelle tiltak vil være nødvendig for å finne nye måter å beskatte sektoren mer effektivt.

Det er mange fordeler knyttet til et bredere skattegrunnlag. Både for å skape et mer effektivt og rettferdig skattesystem, samt for å skape en mer robust samfunnskontrakt og skattekultur. I den forbindelse er involvering av uformell sektor og reduksjon i skattefritak å foretrekke. Beskatning av den uformelle sektoren er således kompleks, og byr på mange utfordringer, men det er som nevnt fordeler ved å øke den skattepliktige andelen av befolkningen (Fjeldstad, 2014).

2.5 *Small taxes* - en betydelig skattebyrde

Flertallet av de som betaler skatt i afrikanske land blir ikke regnet med i den nasjonale statistikken, og data fra aggregerte tall på skatteinntekter i utviklingsland kan derfor gi et misvisende bilde. Deres skattebetalinger går til lokale myndigheter eller andre organisasjoner som krever uformelle skatter på vegne av ikke-statlige aktører. Skattesystemet som de fleste utviklede land kjenner til, fraviker opplevelsene den gjennomsnittlige afrikanske statsborger har. Å betale personlig inntektsskatt er ikke vanlig for de fleste innbyggere i utviklingsland og bare en liten andel av befolkningen bidrar direkte til den offisielle skatteinntektsinnkrevingen. De fleste mennesker er imidlertid vant til *small taxes*. Begrepet blir introdusert i *Taxing Africa: Coercion, Reform and Development* (Moore, Prichard og Fjeldstad, 2018). *Small taxes* karakteriseres som en mangfoldig, og ofte komplisert blanding av lokale, uformelle og småskala avgifter.

Et eksempel på slike skatter kan være skatteopplevelsene til båtoperatører og marinepersonell langs Kongoelven. Baaz, Olsson og Verweijen (2018) undersøker faktorer som påvirker opplevelsen av ulike typer lovlige og ikke-lovlige skatter som innkreves langs elven. Selv etter en presidentordre som gjorde 38 skatter og avgifter langs elven ulovlige, utgjorde forskjellige typer uformelle skatter likevel 14 prosent av de totale kostnadene ved båtturen. Opplevelsen av legitimiteten til de ulike skatteinnkreverne varierte, og hvorvidt skatten opplevdes «formell» var formet av en rekke kriterier som ofte varierte avhengig av situasjon og autoritet.

Ideen om at å betale skatt ikke er en rutinemessig praksis for borgere i lavinntektsland kan være en motivasjon bak presset for å utvide skattegrunnet i et mange land (Moore og Prichard, 2017). Realiteten er imidlertid at mens noen skattebetalere unnslipper å betale skatt, betaler andre mer enn sin andel. Dette viser både undersøkelser i Sierra Leone og Den demokratiske republikken Kongo (Jibao, Prichard, og van den Boogaard, 2017; Paler mfl., 2017). For mange kan skattebyrden oppleves som høy. Dette gjelder både formelle og uformelle skatter. Skattene kan ofte avvike vesentlig fra lovbestemt politikk, og blir oversett eller ikke medregnet i statistikk over de totale skatteinntektene i et land. Det er særlig fattige borgere som bærer tunge skattebyrder, samtidig som rikere inntektsgrupper unnslipper lovfestede skatter på inntekt og eiendom.

Av den grunn er tanken om at flertallet av innbyggerne i afrikanske land «ikke betaler skatt» bare delvis sant, da de fleste fortsatt bærer en del av skattebyrden. På den ene siden bidrar mange gjennom innkreving av moms, toll og avgifter på tobakk, brennevin og drivstoff. På den andre siden betaler både enkeltpersoner og små bedrifter *small taxes*. Vanligvis er skatten enten liten eller usynlig i offisiell statistikk, men representerer den dominerende skattebetalingsopplevelsen, spesielt for kvinner i afrikanske land. For å få en nærmere forståelse av hva *small taxes* kan inkludere er det delt inn i tre underkategorier (Moore, Prichard og Fjeldstad, 2018):

- Formelle subnasjonale skatter og avgifter betalt av vanlige innbyggere
- Formelle skatter og betalinger pålagt små og mikro-bedrifter
- Uformelle skatter, som både inkluderer ulovlige formelle skatter og inntekter som innkreves av et bredt spekter av ikke-statlige aktører og organisasjoner.

Innbetalinger av *small taxes* kan skje uten å vite om personen som mottar betalingene er lovlig autorisert til å innkreve pengene, grunnlaget for hvordan summene beregnes, eller hvor mye av pengene innkreveren vil beholde for seg selv (Moore, Prichard og Fjeldstad, 2018). Skatteinntekter fra uformell sektor vil utgjøre en relativt liten del av de totale skatteinntektene (i absolutte termer) i et land, samtidig som skattebyrden vil utgjøre en betydelig del for bedrifter og arbeidere som utgjør grunnlaget for den uformelle sektoren (Moore og Prichard, 2017).

Olken og Singhal (2011) undersøker omfanget, formen og fordelingsimplikasjonene av *uformell beskatning* ved hjelp av mikrodata fra ti utviklingsland. De definerer uformelle beskatninger som mekanismer for å finansiere lokale offentlige goder. Olken og Singhal uformelle beskatning kan inngå i Moore, Prichard og Fjeldstad (2018) sin karakteristikk av *small taxes*, men ikke nødvendigvis omvendt. Den uformelle beskatningen referert til i artikkelen kan være både direkte betalinger og andre hjelpebidrag koordinert av offentlige tjenestemenn. Bidrag håndheves sosialt, utenfor det formelle systemet.

Med dataene viser Olken og Singhal (2011) at uformell beskatning er utbredt, spesielt i rurale områder. Disse bidragene utgjør en betydelig størrelse av lokale inntekter. *In-kind* arbeidsbetalinger blir sett på som betydelig. Denne formen for beskatning er mer regressiv enn de formelle skattene betalt av de mer velstående. Dette vitner om at skattebyrdene for mange innbyggere undervurderes når uformell beskatning ikke telles med.

2.6 Skattebistand – rollen til giverland

Det har den siste tiden vært en økende interesse for skattebistand blant giverland. Tanken om at utviklingsland selv skal kunne finansiere offentlige varer og tjenester blir sett på som viktig. Ideen om skatt som et virkemiddel for vekst og omfordeling står også sentralt (Fjeldstad, 2014).

Det er flere anbefalinger som ligger til grunn for giverlands rolle i skattebistand. En anbefaling som ofte gjentas er kapasitetsbygging av skatteetaten. Dette anses som et virkemiddel for å forbedre produktiviteten, og utvikle enkle og gjennomførbare

skattesystemer. Når det gjelder konkrete skattepolitiske endringer, identifiserer Fjeldstad (2014) fem konkrete eksempler:

- 1) Forenkling av skattestrukturer og prosedyrer
- 2) Eliminering av eksportavgifter
- 3) Redusere importtoll og mindre avhengighet av handelsavgifter
- 4) Et dobbelt inntektsskattesystem med forenklet progressiv skatt på arbeidskraft og en enkel, ofte flat og ganske lav selskapsskatt
- 5) Utvidet avhengighet av vare- og tjenesteavgifter, spesielt mva.

Når man arbeider for å øke skatteinntektene er det viktig å tenke på markedseffekten det vil ha å pålegge beskatning. I tillegg bør man vurdere hvilke insentiver det skaper for bedrifter og industri (Fjeldstad, 2014). Fra et økonomisk standpunkt er det vanlig å fokusere på de indirekte kostnadene ved å øke skatteinntekter. Ved å skattlegge en vare eller tjeneste er reduksjon i etterspørselen og effektivitetstap nesten uunngåelig. Moore (2007) viser dette med et eksempel på kaffeeksport. Hvis myndigheter ønsker en enkel måte å øke skatteinntektene på, og øker skatt på kaffe som eksporteres, kan det føre til vridninger i hele økonomien, som er negativt for kaffeproduksjonen. Dette er en årsak til at det er mer effektivt å fordele skattebyrden slik at den favner bredt.

3. Modell

I dette kapitlet utledes en modell som studerer effekten av å innføre skatt på profitt for bedrifter. Kapitlet innledes med en introduksjonsdel med utgangspunktet for modellen. Videre utledes optimalt nivå på arbeidskraft og forventet optimal profitt for fire ulike typer bedrifter, samt fordeler og ulemper ved profittskatt i utviklingsland. Etter å ha funnet uttrykk for optimalt nivå av arbeidskraft og forventet optimal profitt utledes den optimale strategien for de ulike bedriftene. Både tilfellet med lav og høy skattesats studeres og illustreres. Avslutningsvis redegjøres det for mangler ved modellen.

3.1 Kanbur-modellen – utvidet versjon

For å bygge et teoretisk fundament vil jeg utlede en utvidet versjon av modellen presentert i Kanbur (2017). Den utvidede modellen som blir utledet i denne oppgaven vil fungere som et teoretisk grunnlag for videre diskusjon og analyse om hvordan bedrifter reagerer på regulering, og de ulike konsekvensene av beskatning ved et forsøk på å utvide skattebasen i et land. Utgangspunktet for modellen er presentasjonen gitt av Kanbur (2017), samt forelesningsnotatet presentert av Hagen (2019).

I Kanbur (2017) presenteres et enkelt rammeverk for å vise hvordan bedrifter responderer på en størrelsesavhengig regulering som medfører en størrelsesuavhengig kostnad, og hvordan dette kan skape fire kategorier av bedrifter i økonomien. Utledningen i denne oppgaven skiller seg fra Kanbur (2017) ved at det er snakk om en skatt på profitt, i tillegg til en størrelsesavhengig kostnad ved formalisering. I modellen er dette vist ved et profittnivå som er større enn en gitt terskel. Bedrifter med profitt høyere enn den gitte terskelen må registrere seg og skal i teorien oppføre seg som formelle bedrifter med implikasjonene dette innebærer. Disse bedriftene utgjør kategori A, de formelle bedriftene, og består av bedrifter som omfattes av regulering og overholder den. Bedrifter i kategori B er skatteunndragere. Bedrifter i kategori C bedriver skatteunngåelse, og består av bedrifter som justerer driften for å unngå beskatning. Den siste kategorien, kategori D, er bedriftene som ikke omfattes av reguleringen, da de naturlig befinner seg under den gitte terskelen. Kategori B, C og D utgjør den uformelle sektoren.

En størrelsesavhengig terskel kan argumenteres for slik eksempelvis McKenzie og Woodruff (2006) gjør; de viser at mange bedrifter er for små til å høste fordelene ved formalisering. Små bedrifter som opererer utenfor det formelle markedet, utgjør en betydelig andel av bedriftene i utviklingsland. Det kan derfor argumenteres for at det gjør det enklere og mer lønnsomt for skatteadministrasjonen i et land å følge opp skattepliktige bedrifter ved å benytte en terskel, selv om dette kan føre til at skatteadministrasjonen er mer avhengig av skatteinntektene fra få store bedrifter. Hvis det ikke foreligger noen terskel kan kostnadene ved å innkreve skatter fra små bedrifter ikke gjøre opp for de potensielle skatteinntektene (Abbas og Klemm, 2013).

3.2 Uproduktive bedrifter – kategori D

Produksjonen til en bedrift er gitt ved:

$$(1) y = al - 0.5l^2$$

Bedrifter produserer y ved bruk av innsatsfaktoren arbeidskraft, l . a er en produktivetsparameter, $a > 0$. Ved å normalisere prisen til 1 kan profitten skrives som:

$$(2) \pi = al - 0.5l^2 - wl$$

Parameteren w er lønn bedriftene betaler. Produktivetsnivået antas høyere enn lønnen, $a > w$, som betyr at det kun vil være lønnsomt å øke nivået av arbeidskraft når antakelsen er møtt. Bedrifter med $\pi \leq \bar{\pi}$ skal ikke betale skatt og vil operere utenfor det formelle markedet.

Det antas at bedriftene ønsker å maksimere profitt. For å finne optimal l maksimeres (2) med hensyn på arbeidskraft.

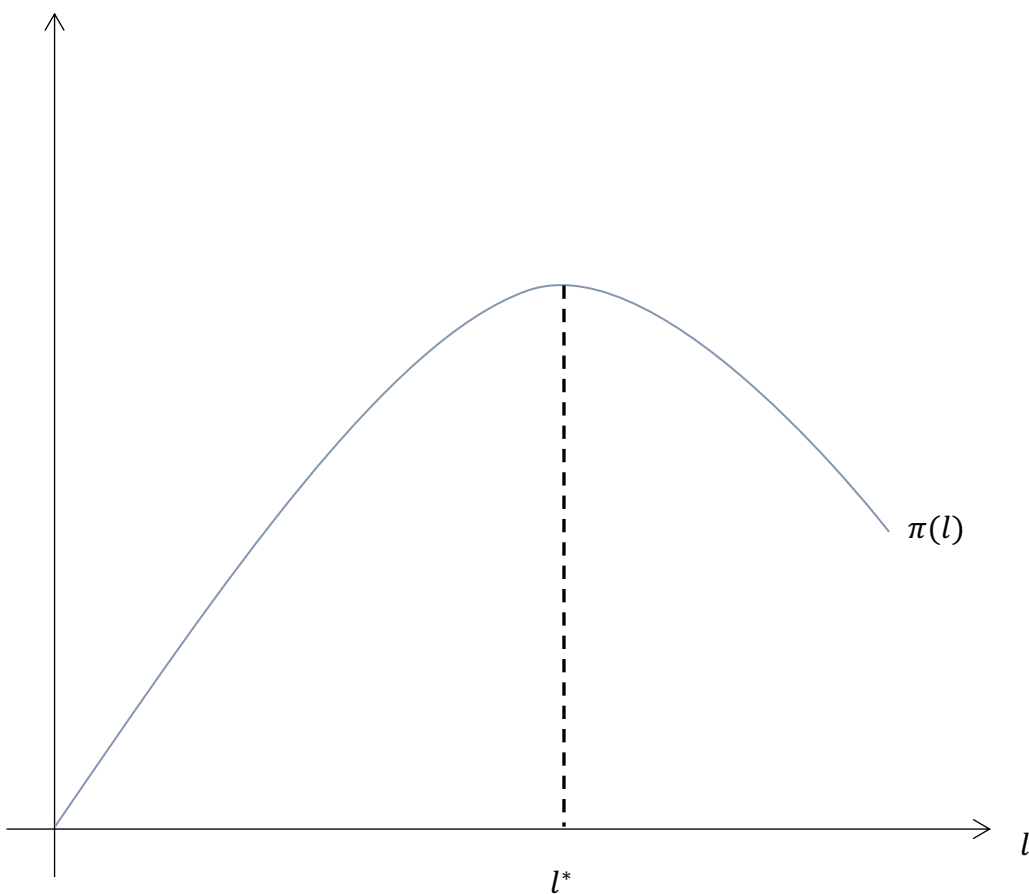
$$(3) \frac{\partial \pi}{\partial l} = a - l - w = 0 \leftrightarrow l_D = a - w$$

Ubeskranket maksimal profitt er gitt ved:

$$(4) \pi_D = \frac{(a-w)^2}{2}$$

$\frac{\partial^2 \pi}{\partial l^2} = -1 < 0$ viser et unikt optimum. Profittfunksjonen (2) er konkav og er illustrert i figuren under.

Figur 2 Profittfunksjonen



3.3 Profittskatt

I et forsøk på å øke skattebasen innføres skatt på profitt for bedrifter over en gitt terskel. Det er i mange land vanlig å sette en terskel for formalisering/registering utfra størrelse og/eller aktivitet (Demenet, Razafindrakoto og Roubaud, 2015). Skattesystemet består av ulike parametere $\{\bar{\pi}, t, p, f\}$. Hvis bedrifter har $\pi > \bar{\pi}$, skal skatteraten $t \in (0,1)$ betales.

Formaliseringsprosessen innebærer en kostnad, $c > 0$. Denne kan bedriften trekke fra skatten. Hvis bedriften ikke betaler er det en sannsynlighet p for at det oppdages. Da ilegges bedriften en straffeskattesats f . Bedrifter med $\pi > \bar{\pi}$ står overfor tre potensielle strategivalg: betale skatt og formalisere, skatteunndragelse eller skatteunngåelse.

Det er flere utfordringer knyttet til profittskatt, spesielt i utviklingsland. Skatteadministrasjon og skattehåndheving er ofte mer begrenset, og det er sannsynlig at mange har en relativt svak skatteadministrasjon og utfordringer med å håndheve skattelovgivningen i landet. Dette forekommer på tross av et økende fokus på å styrke skatteadministrasjon i utviklingsland. Skatting av selskapers overskudd er komplisert, vanskelig å administrere og gir rom for mulige smutthull og unntak. Det er ofte snakk om få, men store innbetalinger (Abbas og Klemm, 2013; Abramovsky, Klemm og Phillips, 2014). Som redegjort for i innledningen utgjør selskapsskatt en større andel av de totale skatteinntektene i utviklingsland, sammenlignet med utviklede land (Keen og Mansour, 2009; OECD, 2020).

Fra et samfunnsøkonomisk perspektiv er skatt på profitt mer effektivt enn for eksempel skatt på salg eller inntekter (turnover). Sistnevnte vil sannsynligvis redusere de totale investeringene og økonomisk aktivitet. Ved et skattesystem basert på profittskatt, skatter bedrifter lite eller ingenting ved lav profitt eller tap, i motsetning til skatt på inntekter hvor bedrifter må betale skatt selv under dårlige tider (Moore og Prichard, 2017).

På den ene siden gir selskapsskatt potensiale for større inntektsmulighet sammenlignet med for eksempel inntektsskatt for personer, da dette kan være vanskeligere å administrere. På den andre siden kan det være stort press på å holde skattesatsen lav for å tiltrekke seg multinasjonale selskaper, i et ellers utfordrende investeringsklima (Abramovsky, Klemm og Phillips, 2014). Skattekonkurransen mellom land kan begrense spillerommet land har i forbindelse med selskapsskatt. Trenden de senere årene har vært at skattesatsen er synkende. Skattekonkurransen trenger ikke kun å handle om skattesatser, men kan inkludere fordeler som *tax holidays* for ulike typer investeringer (Keen og Mansour, 2009). Selv om motivasjonen bak denne modellen er å utvide bedriftsbeskatningen til å gjelde for flere, og potensielt mindre innenlandske selskaper, som med liten sannsynlighet er mobile over landegrensene, kan det

likevel være relevant å nevne at skattekonkurransen mellom land kan ha påvirkning på skattesatsen.

3.4 Skatteunngåelse – kategori C

En mulig strategi for bedrifter er skatteunngåelse, en situasjon hvor bedriften justerer driften for å unngå beskatning lovlig. $\bar{\pi}$ vil være optimalt fordi alle nivå under den gitte terskelen vil redusere driften mer enn nødvendig.

Bedriftene velger l slik at $\pi = \bar{\pi}$.

$$(5) (a - w)l_c - 0.5l_c^2 = \bar{\pi}$$

Optimal arbeidskraft vil derfor være $l_c = (a - w) \pm \sqrt{(a - w)^2 - 2\hat{\pi}}, \in (0, 2(a - w))$.

Det er altså to ulike løsninger for l_c , og det antas derfor at bedriftene velger det minste nivået, det vil si:

$$(6) l_c = (a - w) - \sqrt{(a - w)^2 - 2\hat{\pi}}$$

Dette gir følgende profittnivå:

$$(7) \pi_c = \bar{\pi}$$

Videre er

$$(8) \pi_D(\hat{a}_{CD}) \equiv \bar{\pi} \Leftrightarrow \hat{a}_{CD} = w + \sqrt{2\bar{\pi}}$$

Det vil si at bedrifter med $a > \hat{a}_{CD}$ i utgangspunktet skal betale skatt. Ettersom bedrifter pådrar seg kostnader ved å formalisere, vil det opplagt lønne seg for noen av disse å skalere ned virksomheten slik at profitten blir $\bar{\pi}$, som vist over.

Ettersom skatteunngåelse dominerer i regionen $a > \hat{a}_{CD}$ gjøres det en forenkling som ikke vil ha påvirkning på selve analysen. Som vi vil se senere i modellfremstillingen kan $\frac{\partial \pi_A}{\partial a}$ og $\frac{\partial \pi_B}{\partial a}$ være negative i \hat{a}_{CD} på grunn av c for gitte verdier av $\bar{\pi}$. For enkelthets skyld velger vi derfor å se bort fra at π_A og π_B potensielt sett kan ha en fallende del for $a > \hat{a}_{CD}$ i den grafiske fremstillingen.

3.5 Formelle bedrifter – kategori A

Velger bedriften å være lovlydig innebærer det en formaliseringskostnad gitt ved parameteren c , samt skatteraten t . Det er naturlig å tenke seg at kostnadene stiger som følge av vekst i bedriften. I modellen indikeres dette ved antall arbeidere. De totale lønns- og formaliseringskostnadene avhenger altså av l , men trekkes fra profitten før beskatning. Dette gir en profittfunksjon lik:

$$(9) \quad \pi = (1 - t)[y - (w + c)l]$$

Optimal arbeidskraft er lik:

$$(10) \quad \frac{\partial \pi}{\partial l} = a - l - w - c = 0 \Leftrightarrow l_A = a - (w + c)$$

Med unntak av formaliseringskostnaden, er optimal arbeidskraft lik både med og uten skatt som følge av $\frac{\partial l}{\partial t} = 0$. Ved å sette inn uttrykket for optimal arbeidskraft i profittfunksjonen er optimal forventet profitt for formelle bedrifter lik:

$$(11) \quad \pi_A = (1 - t) \left[\frac{[a - (c + w)]^2}{2} \right]$$

Ettersom $\pi_D = \frac{(a - w)^2}{2} > \pi_A = (1 - t) \left[\frac{[a - (c + w)]^2}{2} \right]$ vil ikke bedrifter ønske å bli formelle og betale skatt, hvis de kostnadsfritt og uten risiko kan slippe unna med det.

3.6 Skatteunndragelse – kategori B

En annen strategi for bedrifter med $\pi > \bar{\pi}$ er skatteunndragelse. p er sannsynligheten for å bli tatt, mens $(1 - p)$ er sannsynligheten for å ikke bli tatt. For bedrifter som blir oppdaget ilegges det en straffeskatt f til skatten t . Formaliseringskostnaden c kommer i tillegg. Unngår bedriftene skatteadministrasjonen betaler de ingen skatt. Skatteunndragelse lønner seg aldri for $p = 1$ og alltid for $p = 0$ så vi forutsetter $p \in (0,1)$. Hvis $f > 1 - t$ gir dette negativ profitt om bedriften blir tatt, så vi forutsetter $f \leq 1 - t$. Dette betyr implisitt at vi ser bort fra at skattemyndighetene kan slå bedrifter konkurs hvis de blir tatt for skatteunndragelse.

Forventet profitt for bedriftene i kategori B er derfor:

$$(12) \quad \pi = p(1 - t - f)[y - lw - cl] + (1 - p)(y - wl)$$

Å maksimere profitten med hensyn på arbeidskraft gir:

$$\frac{\partial \pi}{\partial l} = p(1 - t - f)[a - (c + w) - l] + (1 - p)[a - w - l] = 0$$

$$l = a - w - \left[\frac{p(1 - t - f)}{p(1 - t - f) + (1 - p)} \right] c$$

Setter $\varphi = \left[\frac{p(1 - t - f)}{p(1 - t - f) + (1 - p)} \right], \in (0,1)$ som gir følgende uttrykk for optimal arbeidskraft:

$$(13) \quad l_B = a - (w + \varphi c)$$

Å derivere profitt og arbeidskraft i de ulike situasjonene med hensyn på ulike variabler gir intuitive svar, med ett unntak:

$$(14) \quad \frac{\partial l}{\partial t} = \frac{\partial l}{\partial f} = \frac{p(1-p)c}{[p(1-t-f)+(1-p)]^2} > 0$$

Ligning (14) viser at det skjer en økning i optimal arbeidskraft for bedrifter i kategori B ved en økning i t/f . Forklaringen bak dette kan være det faktum at bedriftene i kategori B står overfor to mulige situasjoner: å bli oppdaget eller ikke å bli oppdaget.

I situasjonen hvor bedriften blir oppdaget vil arbeidskraften være dyrere som følge av kostnadene ved formalisering, enn hvis bedriften ikke ble oppdaget. I tillegg vil profitt etter skatt naturligvis være lavere enn profitt før skatt. En høyere skattesats gjør denne situasjonen mindre betydningsfull. Jo høyere skattesats, jo mindre vil det ha av betydning om bedriften hadde overskudd før skatt.

Ettersom det finnes et alternativt utfall, en situasjon hvor bedriften ikke blir tatt og hvor arbeidskraften er billigere, fører dette til at bedriften vil ansette flere for å få mest ut av denne situasjonen. Dette er tydeligere hvis forventet profitt skrives om. For $c = 0$ blir $l_B = l_D$. Altså vil etterspørselen etter arbeidskraft ikke være påvirket av skattesatsen.

Uttrykket for optimal arbeidskraft kan settes inn i profittuttrykket for å finne forventet optimal profitt.

$$(15) \quad \pi_B = \frac{1}{2} [1 - p(t + f)] (a - w - \varphi c)^2$$

3.7 Valg av strategi

Etter å ha funnet uttrykk for optimalt nivå av arbeidskraft og forventet optimal profitt kan den optimale strategien for de ulike bedriftene utledes. Bedriftene vil velge strategi utfra hva som skaper høyest profitt.

Optimal arbeidskraft for de ulike bedriftene viser tydelig at $l_A < l_B < l_D$ for samme a . Spørsmålet er om noen «tilstrekkelig» store bedrifter vil velge å betale eller unndra skatt, ettersom det opplagt vil lønne seg for noen bedrifter å skalere ned virksomheten slik at

profitten blir $\bar{\pi}$. For å se på de ulike optimale strategiene benyttes profittfunksjonene til

$$\pi_A, \pi_C \text{ og } \pi_B.$$

Vi trenger $a \geq w$ for at bedrifter skal eksistere selv uten skatt. Så vi antar at fordelingen av a starter i w . Dermed er $\frac{\partial \pi_D}{\partial a} \geq 0$ med streng ulikhet for $a > w$. Valg av strategi vil gjelde for bedrifter med $a > \hat{a}_{CD}$, som markerer skillet mellom bedriftene som er uformelle som følge av deres produktivitetsnivå, og bedriftene som i utgangspunktet skal formalisere og betale skatt. Bedriftene med $a > \hat{a}_{CD}$ sammenligner profitten ved de ulike strategiene og velger strategi deretter.

For bedrifter med $a < \hat{a}_{CD}$ vil produktivitetsnivået være for lavt til at profitten vil nå profittterskelen for beskatning. Profitten vil vokse med produktivitetsnivået opp til \hat{a}_{CD} . Bedrifter som velger skatteunngåelse vil justere driften for å slippe skatt. Profitten vil da holdes konstant på et nivå lik $\bar{\pi}$. $\pi_D(a)$ er strengt konveks ettersom $\frac{\partial \pi_D}{\partial a} = a - w$; $\frac{\partial^2 \pi_D}{\partial a^2} = 1 > 0$. π_C er en horisontal fortsettelse av π_D .

Videre er:

$$\frac{\partial \pi_A}{\partial a} = (1 - t)[a - (w + c)]; \quad \frac{\partial^2 \pi_A(a)}{\partial a^2} = (1 - t) > 0$$

$$\frac{\partial \pi_B}{\partial a} = [1 - p(t + f)][a - (w + \varphi c)]; \quad \frac{\partial^2 \pi_B(a)}{\partial a^2} = [1 - p(t + f)] > 0$$

π_A og π_B er stigende i produktivitetsparameteren, for $\hat{a}_{CD} > w + c$.

Funksjonene er strengt økende og strengt konvekse i a . Det er lett å se at:

$$(16) \quad \pi_A(\hat{a}_{CD}) = (1 - t) \frac{[\sqrt{2\bar{\pi}} - c]^2}{2} < \pi_C(\hat{a}_{CD}) = \bar{\pi}$$

$$(17) \quad \pi_B(\hat{a}_{CD}) = \frac{1}{2} [1 - p(t + f)] (\sqrt{2\bar{\pi}} - \varphi c)^2 < \pi_C(\hat{a}_{CD}) = \bar{\pi}$$

Siden π_A og π_B er lavere enn $\bar{\pi}$ i \hat{a}_{CD} , trenger vi at disse er strengt stigende i a derfra, ellers vil ingen bedrifter velge disse strategiene. For stor nok a vil lovlydighet og skatteunndragelse kunne foretrekkes fremfor skatteunngåelse¹.

For å fullføre utledningen av modellen trenger vi verdier for produktivitetsnivået når π_A og π_B krysser $\bar{\pi}$, og når π_A og π_B krysser hverandre. Disse verdiene skal så rangeres. Det vil eksistere produktivitetsnivåer som er høyere enn \hat{a}_{CD} hvor profittnivået til bedrifter i kategori A og B er lik som bedrifter i kategori C:

$$\pi_A(\hat{a}_{AC}) \equiv \bar{\pi} \Leftrightarrow \hat{a}_{AC} = w + c + \sqrt{\frac{2\bar{\pi}}{(1-t)}}$$

$$\pi_B(\hat{a}_{BC}) \equiv \bar{\pi} \Leftrightarrow \hat{a}_{BC} = w + \varphi c + \sqrt{\frac{2\bar{\pi}}{1-p(t+f)}}$$

Både $\hat{a}_{AC} > \hat{a}_{CD}$ og $\hat{a}_{BC} > \hat{a}_{CD}$.

Ved å sammenligne \hat{a}_{AC} og \hat{a}_{BC} ser vi at:

$$\hat{a}_{AC} \gtrless \hat{a}_{BC} \Leftrightarrow c \gtrless \hat{c} = \left(\frac{1-\theta}{1-\varphi}\right) \sqrt{\frac{2\bar{\pi}}{1-p(t+f)}}$$

hvor $\theta = \sqrt{\frac{1-p(t+f)}{(1-t)}}$.

¹Som nevnt tidligere ser vi at på grunn av c kan $\frac{\partial \pi_A}{\partial a}$ og $\frac{\partial \pi_B}{\partial a}$ være negative i \hat{a}_{CD} . Ettersom skatteunngåelse dominerer i denne regionen og ikke påvirker analysen, velger vi å se bort fra at π_A og π_B potensielt sett kan ha en fallende del for $a > \hat{a}_{CD}$ i den grafiske fremstillingen.

Videre ser vi at:

$$\theta \geq 1 \Leftrightarrow t \geq \hat{t} = \left(\frac{p}{1-p}\right)f$$

Det betyr at rangeringen av \hat{a}_{AC} og \hat{a}_{BC} vil avhenge av c , men bare for $\theta < 1$. Så for *høy skatt*, $t \geq \hat{t}$ ($\theta \geq 1$), er ikke c bindende, $\hat{c} \leq 0$, og skatteunndragelse vil være den dominerende strategien. I tilfellet med *lav skatt*, $t < \hat{t}$ ($\theta < 1$), vil rangeringen avhenge av c , ettersom $\hat{c} > 0$.

Hvilken strategi som lønner seg, vil derfor variere med skattesatsen t gjennom θ , og formaliseringskostnaden c for $\theta < 1$.

Til slutt ser vi på krysningpunktet mellom π_A og π_B :

$$\pi_A \geq \pi_B \Leftrightarrow a \geq w + c + \theta[a - (w + \varphi c)]$$

Dette vil også avhenge av skattesatsen, og gir tre muligheter:

- i) $\theta < 1$: $\pi_A \geq \pi_B \Leftrightarrow a \geq w + \left(\frac{1-\theta\varphi}{1-\theta}\right)c \equiv \underline{a}_{AB}$
- ii) $\theta = 1$: $\pi_A < \pi_B$
- iii) $\theta > 1$: $\pi_A \geq \pi_B \Leftrightarrow \bar{a}_{AB} \equiv w + \left(\frac{\theta\varphi-1}{\theta-1}\right)c \geq a$

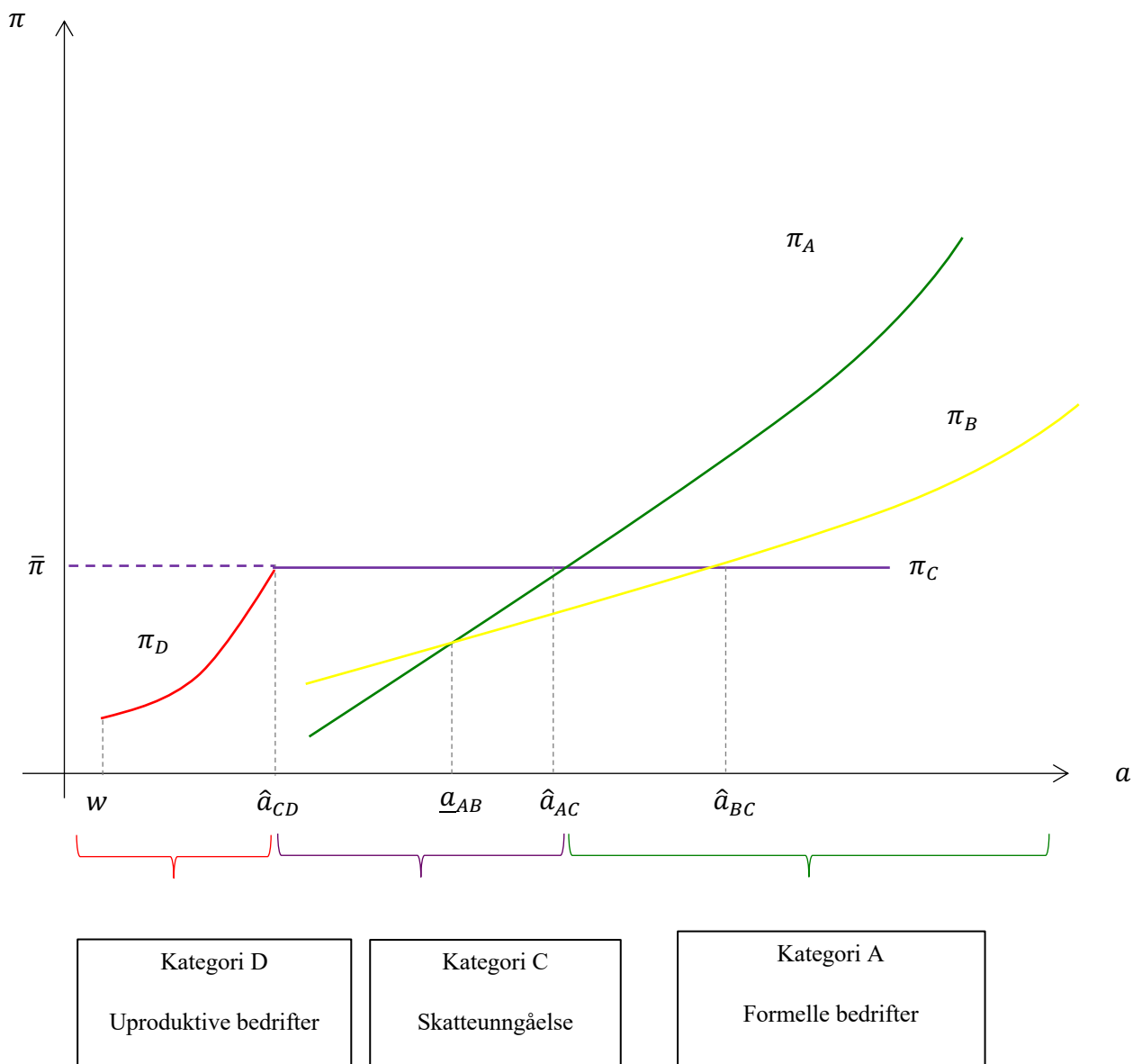
$\theta < 1$ representerer et skattesystem med lave skatter, mens $\theta > 1$ representerer et skattesystem med høye skatter. I tilfellet i), betaler store selskaper heller skatt enn å unndra skatt, men i tilfellet iii) er det omvendt.

Med utledningen kan vi se nærmere på strategivalg i de ulike situasjonene og konsekvensene dette kan ha. Resultatene kan illustreres i en grafisk fremstilling av de ulike situasjonene.

Ettersom rangeringen av de ulike produktivitetsnivåene vil avhenge av både skattesatsen t , og formaliseringskostnaden c . Skattesatsen gir mulighet for tre løsninger gjennom θ . i) $\theta < 1$, ii) $\theta = 1$, iii) $\theta > 1$. Vi kan uproblematisk se bort fra særtilfellet ii) hvor skattesatsen er lik kritisk nivå. For i) $\theta < 1$ er lav skatt tilfellet, $t < \hat{t}$, og dermed er $\hat{c} > 0$. Derfor forekommer det to ulike løsninger avhengig av c . a) $c \leq \hat{c}$ og b) $c > \hat{c}$ illustrert i figurene under.

Figur 3 Lav skattesats og lave kostnader

i) a) $c \leq \hat{c}$. ($t < \hat{t}, \theta < 1$)

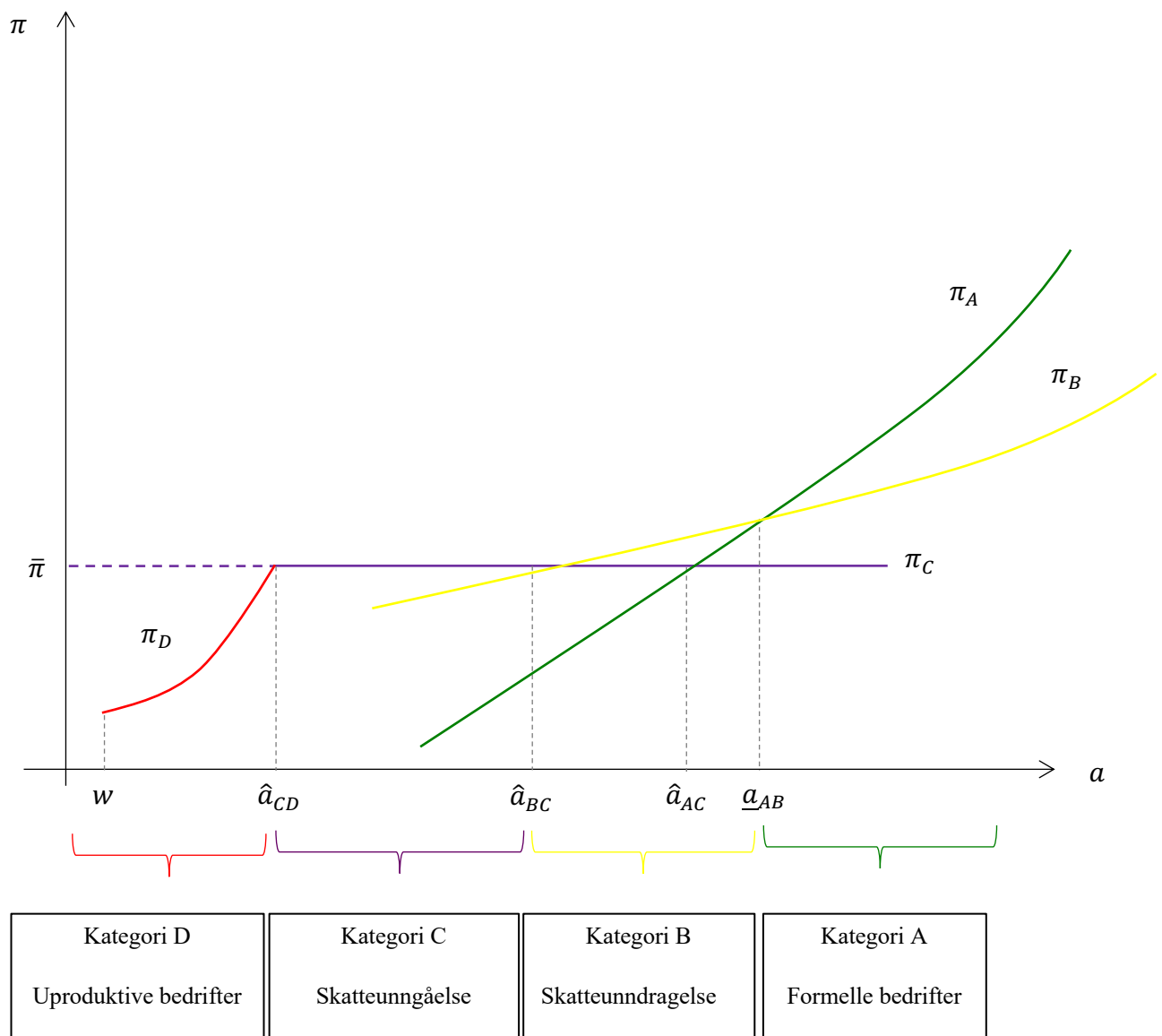


Under dette skatteregimet opererer landet med en lav skattesats og lave kostnader. Dette resulterer i at det er ingen bedrifter som velger skatteunndragelse, fordi det kun vil lønne seg å unngå skatt for $a \in (\hat{a}_{CD}, \hat{a}_{AC})$ og betale skatt for $a > \hat{a}_{AC}$.

Rangeringen blir som følger: $\underline{a}_{AB} < \hat{a}_{AC} < \hat{a}_{BC} \cdot \hat{a}_{CD} \geq \underline{a}_{AB}$ vil ikke påvirke konklusjonene.

Figur 4 Lav skattesats og høye kostnader

b) $c > \hat{c}, t < \hat{t}, \theta < 1$



I situasjonen tegnet under i) b) blir resultatet likt som i Kanbur (2017). Dette er det eneste utfallet som er likt. Bedrifter med $a \in (\hat{a}_{CD}, \hat{a}_{BC})$ velger skatteunngåelse. Videre vil bedrifter med $a \in (\hat{a}_{BC}, \hat{a}_{AC})$ unndra skatt. De største og mest produktive, $a \geq \underline{a}_{AB}$ vil betale skatt. Dette gjelder kun for lav t , og høy c , $c > \hat{c}$.

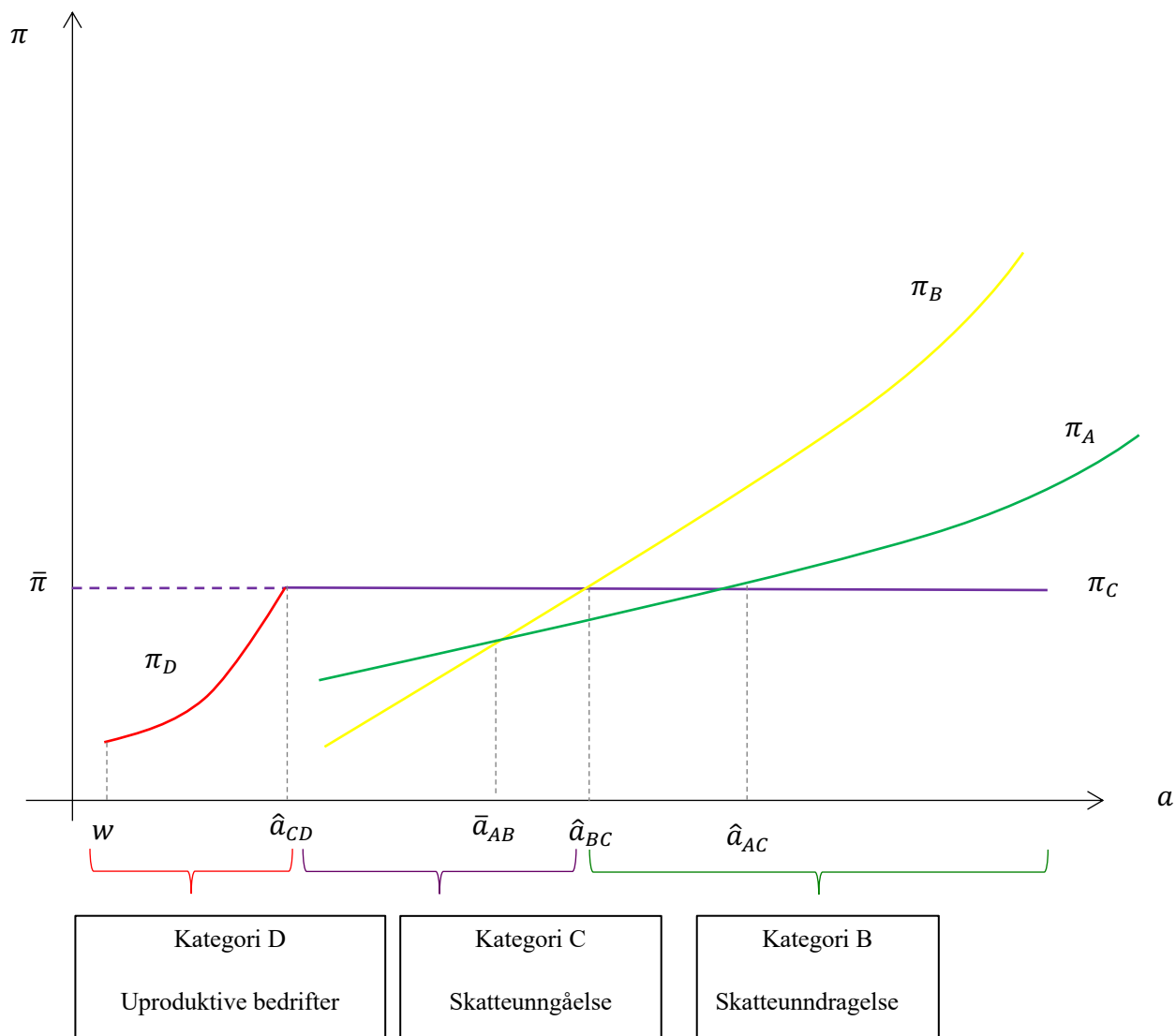
Rangeringen bli som følger: $\hat{a}_{CD} < \hat{a}_{BC} < \hat{a}_{AC} < \underline{a}_{AB}$.

3.8 Tilfellet med lav skattesats

Under et skatteregime med lave skatter vil optimale strategivalg avhenge av formaliseringskostnaden. Ved lav formaliseringskostnad vil ingen bedrifter velge skatteunndragelse. Ved høy formaliseringskostnad vil kun store og produktive bedrifter velge å være lovlydige, over skatteunndragelse. Dette gjelder kun for $\theta < 1$. Dette er tilfellet i mange utviklingsland. Formaliseringskostanden er ofte høy og kan skape barrierer for at flere bedrifter blir formelle. Auriol og Warlters (2004) argumenterer for at dette er en bevisst strategi ettersom skatteinntektene konsentreres rundt et fåtall store bedrifter. Dette gjør jobben lettere for skatteadministrasjonen. Ved å etablere høye barrierer for å ta del i det formelle markedet skapes det markedsrett blant de største bedriftene som kan sette priser over marginalkostnad. Selv om dette kan være positivt for myndighetene på kort sikt ved å gi enkel tilgang på skatteinntekter med liten innsats, vil det føre til ineffektiviteter i økonomien.

Figur 5 Høy skattesats

iii) $\theta > 1$ ($t > \hat{t} \Leftrightarrow \hat{c} < 0$)



I denne situasjonen vil skatteunndragelse dominere lovlydighet og ingen betaler skatt frivillig.

Rangeringen blir $\bar{a}_{AB} < \hat{a}_{BC} < \hat{a}_{AC} \cdot \bar{a}_{AB} \gtrsim \hat{a}_{CD}$ vil ikke påvirke konklusjonene.

3.9 Tilfellet med høy skattesats

I tilfellet hvor skattesatsen er høy, $\theta \geq 1$, vil ikke formaliseringskostnaden ha noen påvirkning for hvilken strategi som er best. Da vil alltid $\hat{a}_{AC} > \hat{a}_{BC}$ og skatteunndragelse være den dominerende strategien for $a > \hat{a}_{CD}$. Ved et skatteregime som innebærer høye skatter, vil derfor ingen betale skatt frivillig, uavhengig av formaliseringskostnaden.

Skatteadministrasjonens strafferamme, $f < (1 - t)$, er begrenset, og bedrifter kan av den grunn ikke slås konkurs av skatteadministrasjonen. Siden $p < 1$ legges det til grunn at kontrollsystemet som skal oppdage skatteunndragere ikke vil være perfekt. Ettersom bedriften kun vil velge mellom å unngå skatt og unndra skatt, vil dette bare gi skatteadministrasjonen inntekter når skatteunndragere blir oppdaget. Ytterpunktet, som er $p = 1$, hvor alle som bedriver skatteunndragelse vil bli oppdaget, er sannsynligvis ikke optimalt fordi det kan tenkes at et slikt kontrollorgan vil være svært kostbart.

Et annet problem som gjør høye skatter til et dårlig skatteregime er korrupsjon. Korrupsjon vil forsterke problemet med skatteunndragelse, ettersom bedrifter som oppdages kan velge å betale seg ut av situasjonen og ikke ta innover seg den faktiske kostnaden ved å bli oppdaget. Ettersom det dreier seg om skatteregimer i utviklingsland vet vi at korrupsjon er et relevant problem i flere stater. Jahnke og Weisser (2019) undersøker sammenhengen mellom *petty corruption* og skattemoral. *Petty corruption* definerer hverdagsmisbruk i samspillet mellom offentlige tjenestemenn, på lav- og mellomnivå, og innbyggere i tilgang på grunnleggende varer og tjenester. Med data fra Afrobarometer fra 29 land i Afrika sør for Sahara finner Jahnke og Weisser at *petty corruption* fører til en signifikant redusert skattemoral.

Det er ofte små, uproduktive bedrifter som omtales når det er snakk om bedrifter i uformell sektor. Et poeng som ofte trekkes frem i diskusjonen er produktivitetsnivået og hvordan det er en distinktiv forskjell mellom formelle og uformelle bedrifter (La Porta og Shleifer, 2014). Benjamin og Mbaye (2012) finner også denne sammenhengen, men kun for små, uformelle bedrifter. I artikkelen studerer forfatterne uformelle bedrifter uavhengig av størrelse, og ser at produktivitetsgapet er mye mindre mellom store uformelle bedrifter og formelle bedrifter. De

konkluderer derfor med at store, uformelle bedrifter har forutsetningene for å kunne bli formelle bedrifter, men velger å unndra skatt i stedet.

Tilstedeværeselen av store, uformelle bedrifter er ofte gjort mulig via politiske kontakter, ugunstig forretningsklima og svak regulering, og belager seg på bestikkelser, korrupsjon og svindel (Benjamin og Mbaye, 2012). Under tilfellene med høyt skatteregime, samt tilfellet med lave skatter og høye formaliseringskostander i modellen, er det fremkomst av store og produktive bedrifter i uformell sektor gjennom strategivalget skatteunndragelse. Resultatene her står derfor i stil med resultatene presentert av Benjamin og Mbaye (2012) om at det ikke bare er små og uproduktive bedrifter i uformell sektor.

3.10 Mangler ved modellen

Modellen presentert i oppgaven har åpenbart mange forutsetninger og forenklinger. Dermed vil det være faktorer som kan påvirke resultatet som det ikke tas hensyn til i fremstillingen.

Én faktor som kan spille inn er de sosiale forpliktelsene man som bedrift kan føle på. Dette er ikke tatt hensyn til i modellen. Hvis vi ser på funn relatert til skatteoverholdelse i vestlige land, er effekten av folks oppfatning av naboers skatteoverholdelse av vesentlig betydning. Individuer som jukser med skatten har en tendens til å tro at andre gjør det samme, og på samme måte tror mennesker som overholder skattereglene at deres naboer også betaler skatt (Andreoni, Erard, og Feinstein, 1998). I land med en stor uformell sektor velger innbyggere i mindre grad å opptre lovlydig og betale skatt (Torgler and Schneider 2007), som kan indikere at funnene til Andreoni, Erard, og Feinstein (1998) er overførbare også for utviklingsland.

Tilgang på kreditt, markedstilgang, opplæring eller støtteprogrammer kan være insentiv bedrifter har til å formalisere. Dette tas det ikke hensyn til i modellen. Fravær av formell status kan hindre bedriftens vekstpotensial, som kan resultere i at bedrifter opererer på et sub-optimalt nivå (Dube og Casale, 2016).

Samtidig som skatteunndragelse bidrar til å slippe å betale skatt, kan det føre med seg andre ineffektiviteter. Det kan kreve uortodokse metoder for å unngå oppmerksomhet fra

skattemyndighetene. I tillegg kan korruperte betalinger være høyere enn de opprinnelige skatteutgiftene ved å være lovlydig (Joshi og Ayee, 2008).

Selv om modellen ikke tar hensyn til påvirkning fra skattesatser i andre land, vil dette naturligvis spille en rolle for en åpen økonomi. Abbas og Klemm (2013) studerer utviklingen i skatteregimer for bedrifters inntektsskatt i 50 fremvoksende økonomier og utviklingsland fra 1996 – 2007. Det eksisterer et press som har ført til reduksjon av skattesatsene. Denne trenden gjelder også utviklede land. Effekten isolert sett er reduserte skatteinntekter, i hvert fall på kort sikt. Likevel har skatteinntektene vært stabile i perioden som ble studert, noe som tyder på andre forklaringer, eksempelvis vekst i antall bedrifter eller profitt. En annen forklaring kan være at reduserte skatter kan gjøre det mer attraktivt å investere. Trenden presentert over vil redusere spillerommet for hvor høy skattesats et land kan velge.

4. Modellresultat

Dette kapitlet tar for seg implikasjoner av modellen, og ser på tiltak for økt formalisering. Først studeres subsidiering av formaliseringskostanden i seksjon 4.1. Videre rettes det fokus på effekten av formaliseringsreformer gjennom tidligere formaliseringsforsøk i seksjon 4.2. Seksjon 4.3 og 4.4 ser på teknisk bistand og gjennomføringsevne, før kapitlet avsluttes med en kort redegjørelse av problemer knyttet til kategori C og skatteunngåelse.

4.1 Subsidiering av formaliseringskostnaden c

Dersom formålet med en skattereform er å øke skattebasen og få flere formelle bedrifter, er det relevant å diskutere subsidiering av formaliseringskostnaden, c . Ved å holde skatteparameterne $\bar{\pi}$, p , t , og f fast, ønsker jeg å studere regulering/subsidiering av c , og hvordan dette påvirker optimal strategi for de ulike bedriftene.

Som diskutert i 3.7 *Valg av strategi* er ikke c bindende for en høy skattesats ($t > \hat{t}$).

Regulering eller subsidiering av formaliseringskostnaden vil derfor ikke ha noen effekt på strategivalg. I diskusjonen av en eventuell subsidiering forutsettes en lav skattesats, ettersom skatteunndragelse dominerer ved høy skatt.

Vi tar derfor utgangspunkt i en situasjon med lav skattesats og høy formaliseringskostnad. Dette er situasjonen som er skissert i figur 5. Under dette tilfellet vil bedrifter velge skatteunngåelse i intervallet $a \in (\hat{a}_{CD}, \hat{a}_{BC})$. Bedrifter med $a \in (\hat{a}_{BC}, \hat{a}_{AC})$ unndrar skatt. Bedriftene i kategori A, de største og mest produktive, $a \geq \underline{a}_{AB}$, vil være lovlydige og betale skatt. Denne situasjonen gir samme rangering av strategivalg som den presentert i Kanbur (2017), hvor de minst produktive bedriftene omgår en regulering, etterfulgt av de som unndrar, og hvor de mest produktive bedriftene velger å være lovlydige.

Vi kan starte med å se på de marginale effektene ved subsidiering av c . Det fremkommer av modellen at en reduksjon i c vil innskrenke intervallet for både bedrifter i kategori C som unngår skatt, og bedrifter i kategori B, som unndrar skatt. Det innebærer at intervallet for de lovlydige bedriftene blir større. Altså vil flere bedrifter velge å formalisere ved en reduksjon i formaliseringskostnaden, og færre bedrifter vil unndra og unngå skatt.

Hvis subsidieringen av c er stor, slik at det fører til en reduksjon hvor formaliseringskostnaden skifter fra $c > \hat{c}$ til $c \leq \hat{c}$, vil dette kunne eliminere skatteunndragelse som optimal strategi. Da vil strategifordelingen gå fra å være lik situasjonen illustrert i figur 4, til situasjonen illustrert i figur 3. En reduksjon av formaliseringskostanden $c \leq \hat{c}$ resulterer i at ingen bedrifter vil finne det optimalt å velge skatteunndragelse, fordi det kun vil lønne seg å unngå skatt for $a \in (\hat{a}_{CD}, \hat{a}_{AC})$ og betale skatt for $a > \hat{a}_{AC}$.

4.2 Effekten av formaliseringsreformer

Det har blitt utført mange forsøk på å gjøre det lettere og billigere for bedrifter å formalisere, i håp om å få flere formelle bedrifter. Det er derimot mindre vanlig å innføre tiltak som gjør det dyrere å operere som uformell, ved for eksempel sterkere håndheving av eksisterende lovverk, som et forsøk på å redusere antall uformelle bedrifter. Med data hentet fra et felteksperiment i Brazil undersøker de Andrade, Bruhn og McKenzi (2013) hva slags tiltak, fra myndighetens side, som fører til flere registrerte bedrifter. Forsøket bestod av fire ulike tiltak hvor bedriftene ble tilfeldig tildelt ett av tiltakene. Det første tiltaket bestod av informasjon om formaliseringsprosessen. Det andre tiltaket var, i tillegg til informasjon, gratis registrering, samt tilgang på en regnskapsfører i ett år. Tiltak tre innebar et ufrivillig besøk av en kommunal inspektør. Det siste tiltaket var et ufrivillig besøk av en kommunal inspektør hos en nabobedrift for å studere om slike kontrollbesøk har *spillover* effekt. Resultatet av forsøket viste at formalisering økte fra 21 til 27 prosent i tilfellene hvor bedriften hadde fått utført en inspeksjon. De andre tiltakene viste seg å ikke påvirke bedriftenes valg om å formalisere eller ikke.

I følge de Andrade, Bruhn og McKenzi (2013) er det kun i tilfeller hvor bedriftene er tvunget til å formaliseres at de faktisk gjør det. Dette strider i så fall med prediksjonen gjort i denne oppgaven hvor reduserte formaliseringskostnader ser ut til å øke forekomsten av formelle bedrifter. Unntaket kan være hvis tilfellet studert av de Andrade, Bruhn og McKenzi (2013) har vært under et høyt skatteregime.

Det har blitt gjennomført mange forsøk på å øke formalisering verden over. For å undersøke effekten av formaliseringsreformer undersøker Jessen og Kluve (2021) effektiviteten gjennom 170 effekt-estimer fra 38 studier fra totalt 15 land. Fra resultatene trekker forfatterne blant annet frem at i land med få formelle bedrifter, burde dette være en prioritet hos myndighetene. Et annet poeng som fremkommer av studien, er tidsaspektet ved reformer, og at det kan ta tid før resultatene realiseres. Dette vil kreve tålmodighet fra myndighetene.

4.3 Teknisk bistand

Det kan tenkes at en høy c skyldes et tungrodd byråkrati med lite fokus på hvorvidt skatteadministrasjonen er effektiv eller ikke. I den forbindelse kan teknisk bistand, gjennom for eksempel *Skatt for utvikling*, bidra til å redusere c indirekte. Eksempler på dette kan være hvis skattebistand og kapasitetsbygging bidrar til å kutte ut unødvendig dokumentasjon, bidra til strømlinjeformede prosedyrer, eller andre tiltak som gjør formaliseringsprosessen enklere eller effektiviserer skatteadministrasjonen. Diskusjonen om hvorvidt skattebistand kan bidra til å indirekte redusere c studeres nærmere i kapittel 5.

4.4 Gjennomføringsevne

Bistandsaktører kan ha et ønske om lave formaliseringskostnader, mens deler av myndighetene, som for eksempel skattemyndighetene, vil ha høye formaliseringskostnader fordi det gir lite arbeidspress. På den andre siden kan en styresmakt ha ønske om reform og lavere formaliseringskostnader. Ulike aktører kan således ha ulike målsetninger. Hvis høye formaliseringskostnader er en bevisst handling fra myndighetene (Auriol og Warlters, 2004) vil dette naturligvis være et hinder for gjennomføringen av en eventuell subsidiering. Hvis subsidieringstiltak blir gjennomført vil det føre til flere formelle bedrifter, som igjen vil skape økt press på skatteadministrasjonen. Det kan derfor tenkes at en subsidiering av c bør komme sammen med økt innsats/investering rettet mot skatteadministrasjonen.

4.5 Kategori C

Fra et effektivitetsstandpunkt kan det argumenteres for at bedrifter reduserer produksjonen sin i et forsøk på å unngå skattelovgivningen. I modellen presentert i oppgaven antar vi at bedriftene vet hvor terskelen for formalisering ligger, og at bedriftene som bedriver

skatteunngåelse justerer driften akkurat nok til å unngå skatt. Demenet, Razafindrakoto og Roubaud (2015) problematiserer hvorvidt terskelen for formalisering er kjent. Mange kan derfor tro de opererer ulovlig, og skalere ned virksomheten og dermed begrense vekst og utvikling, selv om dette ikke nødvendigvis er tilfellet. Både utfallet for bedrifter i kategori C som forekommer i modellen, samt nedskaleringen som vises til i Demenet, Razafindrakoto og Roubaud (2015), fører til effektivitetstap. Effektivitetstapet oppstår ettersom bedriftene opererer under begrensede forhold, enten om det er som følge av mangel på kunnskap og informasjon, eller om det er for å unngå formalisering og krav om beskatning, eller begge deler.

5. Diskusjon

Den gjennomgåtte litteraturen og modellresultatene presentert i denne oppgaven kan benyttes til å belyse relevante og interessante poenger i lys av den offentlig tilgjengelige informasjonen om *Skatt for utvikling*. Min analyse av Norad-programmet *Skatt for utvikling* er derfor gjort med grunnlag i litteraturen som fremkommer av litteraturoversikten og modellresultatene, samt tilgjengelige dokumenter fra Norad på deres nettsider.

I dette kapittelet diskuteres policyimplikasjoner som følge av modellen og den gjennomgåtte litteraturen. Seksjon 5.1 er en kort, deskriptiv gjennomgang av programmet *Skatt for utvikling*. Videre rettes det fokus på å skattlegge uformell sektor, selskapsskatt og ineffektiviteter og vridninger av økt beskatning i seksjon 5.2 til 5.4. Seksjon 5.5 forsøker å kartlegge utfordringer knyttet til misvisende tall, makromål og vurdering av måloppnåelse. Deretter diskuteres tiltak for å effektivisere skatteadministrasjon i seksjon 5.6 og viktigheten av samfunnskontrakten i 5.7. Kapittelet rundes av med en diskusjon om skatteunngåelse og skatteunndragelse.

5.1 Deskriptiv gjennomgang av programmet *Skatt for utvikling*

Etter å ha støttet arbeid med skatt i flere år etablerte Norge programmet *Skatt for utvikling* i 2011. Programmet har som mål å styrke utviklingslands evne til å finansiere egen utvikling. Det er primært gjennom tre land, Zambia, Tanzania og Mosambik, at programmet har hatt sitt virke gjennom bilaterale samarbeid. Felles for landene er store mengder naturressurser, samt et ønske om rådgiving innenfor skattepolitikk og administrasjon (Norad, 2017). I 2018 ble fase to av programmet lansert (Norad, 2020b).

Norads program *Skatt for utvikling* er Norges respons på *The Addis Tax Initiative* om å doble skatterelatert bistand innen 2020 (ATI, 2020) og en del av *Addis Abeba Action Agenda for Financing for Development*. Norge har med det forpliktet seg til å øke skatterelatert bistand fra 134 millioner NOK i 2015 til 268 millioner NOK i 2020. Det overordnede målet for programmet er “to enable development countries to improve financing for national development priorities and the SDGs through increased tax revenue and a strengthened social contract” (Norad, 2020a, s. 9).

Programmet har totalt fire innsatsområder, hvor (i) kapasitetsbygging blir sett på som kjernen i programmet. Videre jobber programmet med (ii) multilateralt samarbeid, (iii) forskning og formidling av kunnskap om skatt, samt (iv) støtte til sivilsamfunn. *Skatt for utvikling* er i hovedsak kategorisert som teknisk skattebistand. Et eksempel på dette er at medarbeidere fra Skatteetaten i Norge reiser til afrikanske skattemyndigheter med formål om kunnskapsoverføring og kapasitetsøkning (Norad, 2012).

Under en debatt i Stortinget i 2018 fikk *Skatt for utvikling* bred støtte fra de ulike politiske partiene, og den norske regjeringen forpliktet seg til å styrke programmet (Interpellasjonsdebatt, 2018).

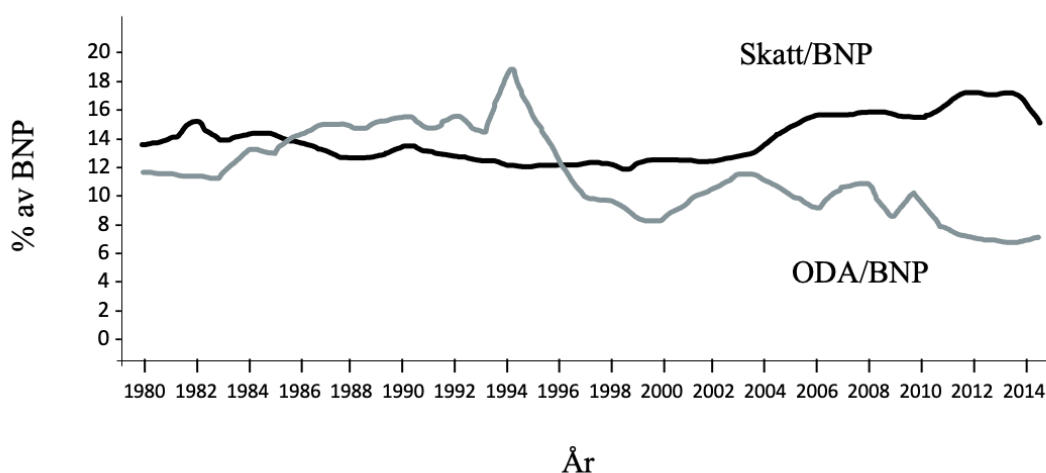
Skatt for utvikling er ifølge *Portfolio Strategy 2020-2025*, en portefølje som kombinerer avtaler, intervensjoner og initiativer. *Portfolio Strategy 2020-2025* er et dokument som tar sikte på å beskrive design og strategisk retning for *Skatt for utvikling* innenfor den angitte tidsrammen. Ifølge Norad er det flere aspekter som anses viktige og blir sett på som sentrale deler av porteføljen. Kapasitetsbygging for en sterkere skatteforvaltning anses som nøkkelen. I tillegg ønsker programmet å styrke det skatterelaterte arbeidet til sivilsamfunn. Den overordnede agendaen i porteføljen er at partnerland skal kunne øke sine samlede skatteinntekter for å oppnå et høyere utviklingsnivå (Norad, 2020a).

Andre viktige deler av programmet som fremgår av porteføljen er både forskningsbasert kunnskap for å skape et bedre grunnlag for evidensbasert politikk, samt representasjon av utviklingsland på internasjonale debatter og møter. Norads argumentasjon for økt representasjon av utviklingsland i internasjonale debatter fremkommer av styringsdokumentene til *Skatt for utvikling*. De mener dette kan føre til at det globale skattesystemet utvikler seg for å bedre kunne møte behovene til alle land, og at utviklingen av internasjonale skattesystemer i stor grad belager seg på forhandlinger hvor utviklingsland er dårlig representert (Norad, 2020a).

Fra 2000-2015 jobbet FN-landene mot åtte felles mål for å bekjempe verdens fattigdom. Disse målene ble kalt FNs tusenårsmål. En betydelig andel av finansieringen for å prøve å nå disse målene var det landene selv som måtte stå for. På lik linje med at landene selv måtte stå for en betydelig andel av finansieringen for tusenårsmålene, mener Norad dette også vil gjelde for bærekraftsmålene. Det er i dag en betydelig underprestasjon når det kommer til finansiering av bærekraftsmålene. Det poengteres i porteføljen at det vil være avgjørende å øke ressursmobiliseringen i et land for å kunne finansiere landets utvikling. Ifølge Norad kan økte skatter i den forbindelse spille en viktig rolle, da de mener mange lav- og mellominntektsland har potensiale til forbedring hva gjelder skatteinnkreving (Norad, 2020a).

Figur 6 viser hvordan skatteinntekter får en større betydning, mens betydningen av bistand er synkende. Figuren er hentet fra *Taxing Africa: Coercion, Reform and Development* (Moore, Prichard, og Fjeldstad, 2018) og viser skatteinntekter som andel av BNP og offisiell bistand (*official development assistance*) som andel av BNP. Det er brukt gjennomsnitt for alle land i Afrika sør for Sahara fra 1980 til 2014. Figuren viser tydelige trender hvor skatteinntekter øker som andel av BNP, mens den offisielle bistanden reduseres. Fra 1980 og frem til 1986 var det vekst i bistand, hvor det i en periode utgjorde en større andel av BNP enn de totale skatteinntektene. Fra 1996, hvor linjene igjen krysser, har de totale skatteinntektene økt gradvis. I 2014 står andelen av totale skatteinntekter for mer enn det dobbelte av bistand i prosent av BNP.

Figur 6 Skatteinntekter og ODA for afrikanske land som andel av BNP



Kidler: Verdensbanken, (2015); ICTD/UNU-WIDER, (2017)

5.2 Skattlegge uformell sektor?

I litteraturgjennomgangen fremkommer det at uformell sektor, med sin enorme størrelse og omfang, spesielt i lavinntektsland, skaper både muligheter og problemer, som også vil ha innvirkning på skattebistand. På den ene siden skaper det arbeid og levebrød til milliarder av mennesker (La Porta og Shleifer, 2014) som på grunn av lav eller ingen utdanning ikke har mulighet til å få formelle jobber (Carroll, 2011). I tillegg til inntektsmuligheter for fattige, gir det billigere alternativer til mat og tjenester som er med på å holde levekostnader nede. Dette kan være varer og tjenester som ellers ville vært utilgjengelig for de i den formelle sektoren (Chaudhari and Banerjee, 2007). Samtidig velger mange å sysselsette seg i uformell sektor av egen vilje, og ikke av økonomisk nødvendighet eller fravær av andre alternativer (Gurtoo og Williams, 2009). Uformelle bedrifter får en betydelig kostandsfordel ved å unngå skatter og avgifter som kan føre til en forvrengt konkurranse (Farrell, 2004).

På den andre siden skaper uformell sektor problemer blant annet ved å være vanskelig å skattlegge (Tendler, 2002; Bird og Wallace, 2003), som fører til reduserte skatteinntekter og smalere skattebase (Johnson, Kaufmann og Shleifer, 1997; La Porta og Shleifer, 2014). Dårlig fungerende skatteetater er et hinder, selv om Bird and Wallace (2003) hevder at utfordringer knyttet til skattlegging av uformell sektor i større grad skyldes politiske årsaker enn rent økonomiske eller tekniske årsaker.

Det er flere aspekter et program som *Skatt for utvikling* må vurdere i forbindelse med uformell sektor. Å skattlegge uformell sektor kan handle om å evaluere og balansere mellom økte skatter og legitimitet, i tillegg til å være et spørsmål om politisk vilje og administrativ kapasitet. Siden skatt er av en slik karakter at det vil ha negative konsekvenser, må skattlegging evalueres opp mot markedseffekter og samfunnsøkonomisk effektivitet.

5.3 Økt beskatning gjennom selskapsskatt

Fokuset på selskapsskatt nevnes sjeldent i strategidokumentene (Norad 2012; 2018; 2020a; Lundstøl, 2018) selv om det er en viktig del i et moderne skattesystem (Prichard og Moore, 2017). Selskapsskatt er en direkte skatt som er mer administrativt krevende enn mye av den indirekte beskatningen som forekommer i utviklingsland (Besley og Persson, 2014).

Selskapsskatt står for en betydelig andel av de totale skatteinntektene i utviklingsland (OECD,

2020) og det er derfor viktig å studere effektene av denne typen skatt. Det er sannsynligvis et spørsmål om tid og kapasitet før det forekommer selskapsskatt i et større omfang.

Fokuset i strategidokumentene fremstår som å være rettet mot å oppnå så store resultater som mulig med så liten innsats som mulig. Det refereres til betegnelsen *low hanging fruits* (Lundstøl 2018; Prichard og Moore, 2017). Ettersom selskapsskatt (skatt på profitt) er administrativt krevende, vil ikke dette være *low hanging fruits*.

I forbindelse med *Skatt for utvikling* poengteres det at målet om økte skatteinntekter ikke må oppnås for enhver pris. I rapporten fra 2012 beskriver Norad to måter å øke de totale skatteinntektene: gjennom endrede skatteregler (skattegrunnlag og satser) og ved å øke myndighetenes kapasitet. Hovedvekten ligger på sistnevnte hvor den tekniske bistanden er sentral (Norad, 2012). Med den utvidede Kanbur-modellen kan man se på effekten av innsats gjennom begge fremgangsmåtene skissert over. Modellen ser på effekten av å innføre en skatt på profitt, og kan analysere effekten ved høye og lave skattesatser for bedrifter og deres strategivalg. I tillegg kan vi anta at kapasitetsbygging indirekte vil redusere formaliseringskostnaden, med effektivisering av skatteadministrasjonen som resultat. Modellen kan derfor være relevant for å studere mulige indirekte og direkte effekter av programmet.

Det er primært gjennom en bistandsteknisk tilnærming via skatteetatens kapasitetsbygging at endringer i skattepolitikk, prosessforbedringer i skatteforvaltningen og andre tiltak ønskes gjennomført, i tillegg til multilaterale partnere, forskningsinstitusjoner og sivilsamfunn. Et av resultatene i resultatrammeverket til porteføljen til *Skatt for utvikling* er rettet mot at skattesystemer i mottakerland skal være mer effektivt og rettferdig. Her nevnes blant annet sektorspesifikke skatteinntekter som selskapsskatt fra bedrifter knyttet til gruvedrift, metaller, olje og gass, da disse kan være viktige i mange utviklingsland (Norad, 2020a). Modellen benyttet i denne oppgaven er ikke sektorspesifikk, og resultatene kan overføres til ulike sektorer.

5.4 Ineffektiviteter og vridninger ved økt beskatning

Når man arbeider for å øke skatteinntektene er det viktig å tenke på markedseffekten det vil ha å pålegge beskatning. I tillegg bør man vurdere hvilke insentiver det skaper for bedrifter og industri (Fjeldstad, 2014). Ved å skattlegge en vare eller tjeneste er reduksjon i etterspørselen og effektivitetstap nesten uunngåelig. Da er det sannsynligvis mer effektivt å fordele skattebyrden til å favne bredt (Moore, 2007). Selv om det i Norads programnotater for *Skatt for utvikling* ikke er et utelukkende fokus på økte skatter, er det lite fokus på hvilke skatter som er mer eller mindre vridende. Det er selvfølgelig ikke gitt at økonomiske prinsipper skal veie tyngst, men det at ulike skatter kan være mer eller mindre vridende og skape ineffektiviteter i ulik grad, vil være viktig.

Ineffektiviteter og vridninger som følge av tiltak bør knyttes opp mot ”Do no harm” som er viktig i ethvert bistandsprosjekt. Samtidig må man merke seg at alle skatter vil ha noen negative konsekvenser. Målet bør være at det forekommer en forbedring totalt sett. Ifølge optimal beskatningsteori bør vridninger minimeres. ”Do no harm” vil være vanskelig når man jobber med skattesystemer, men eventuell *harm* bør altså begrenses i størst mulig grad. Det må derfor en avveining til.

Eirik Feiring skriver i Norad-rapporten *Skatt i sårbare stater* (2018) at på kort sikt kan behovet for økte skatter være viktigere enn andre hensyn. Altså argumenteres det for at selv om skatter som toll og særavgifter kan belaste de fattigste mest og ha andre negative effekter, vil det kunne være aktuelt i en overgangsfase fordi de er enkle å samle inn. I den forbindelse legges det også til en anbefaling om bruttoskatter for bedrifter som et alternativ til skatt på profitt, for land med svake institusjoner. Da skattlegges bedrifter med grunnlag i omsetning heller enn overskudd. En slik skatt vil kunne være veksthemmende og skape negative insentiver, som må vurderes opp mot enklere fastsetting og innsamling for skatteadministrasjoner.

Bruttoskatter (skatt på omsetning) er enklere å gjennomføre for en skatteadministrasjon enn den foretrukne skatt på profitt. Bruttoskatter anbefales derfor i gitte situasjoner som en midlertidig måte å øke skatteinntekter på. Selv om skatt på profitt er mer attraktivt for bedrifter, og mer økonomisk effektivt sett opp mot skatt på omsetning, argumenterer flere

likevel for sistnevnte i tilfeller hvor land har svak skatteadministrasjon, og ikke har kompetansen eller mulighet til å skatte på en tilfredsstillende måte (IMF, 2017; Feiring, 2018; Moore og Prichard, 2017). Dube og Casale (2017) ser på *presumptive skatter*. En forenklet type skatt som baserer seg på antatt inntekt, omsetning, indikatorer for inntektskapasitet eller engangsbeløp. De konkluderer med at et presumtivt skattesystem som regel er regressivt fordi de med lavere inntekt beskattes forholdsmessig mer. Så selv om denne typen skatt er lettere å gjennomføre, kan den anses som svært urettferdig.

Bistand trekkes frem som en faktor som har negativ påvirkning på skatteinnkrevingen i lavinntektsland (Benedek mfl., 2014), selv om andre mener disse resultatene stammer fra et dårlig og problematisk datagrunnlag (Clist, 2016). Ved å benytte økonomiske strategier mener Clist (2016) å kunne overkomme problemene relatert til datakvaliteten, og finner en liten, men positiv sammenheng mellom bistand og skatteinntekter. Videre argumenter Marineau (2020) for at bistand undergraver skatteoverholdelse. Mer bistand fører til at stater reduserer skattehåndhevelsen, som gjør det lettere å ikke betale skatt og øker omfanget av dette. Det kan altså anses som paradoksalt å ha bistandsprogrammer rettet mot skatteøkning, når det argumenteres for at bistand i seg selv reduserer incentivet til å innkreve skatter. Likevel trekker Marineau (2020) frem at programmer som jobber med teknisk bistand og kapasitetsbygging for å forbedre skatteinnkreving kan være gode alternativer til å motvirke den negative effekten bistand kan ha. Dette kan anses som et argument for programmer som *Skatt for utvikling*.

5.5 Misvisende tall, makromål og vurdering av måloppnåelse

Andre aspekter som kompliserer diskusjonen om skatt og utviklingsland, er tallgrunnlaget. På den ene siden kan makromålet, skatt som andel av BNP, i seg selv være problematisk (Jerven, 2013; Moore og Prichard, 2017). De offisielle tallene kan være misvisende for den faktiske skattebyrden som oppleves av innbyggerne. Skatt som andel av BNP er derfor ikke nødvendigvis en god eller representativ måleenhet (Jerven, 2013; Moore, Prichard og Fjeldstad, 2018). Dette vil ha direkte påvirkning på programmets utgangspunkt, programutforming og vurdering av resultater og måloppnåelse, som naturligvis også baserer seg på de offisielle tallene (Norad, 2020a). Dette er noe Norad burde være oppmerksom på.

Programmets første målindikator for å vurdere det overordnede målet: ”Developing countries have improved financing for national development priorities and the SDGs through increased tax revenue and strengthened social contract” er ”Unweighted average increase in tax/GDP ratio for: i) target countries; ii) low and lower middle-income countries” (Norad, 2020a, s.22). Dette kan være problematisk av årsakene diskutert over. Skatt som andel av BNP kan både øke og reduseres av mange årsaker som ikke er assosiert med programmet. Dette gjelder både skattenivået og BNP som kan variere med forhold som er helt urelatert til programmet.

Et alternativ ville vært å benytte en tidshorisont for å ta høyde for endringer over tid, for eksempel økning i snittet målt over for eksempel en femårsperiode, eller ved å benytte glidende gjennomsnitt. Utfra grafene i figur 2, som viser totale skatteinntekter som andel av BNP i lavinntektsland fra 1980 til 2017, er det tydelig at det, på tross av stor variasjon, er en økende trend (ICTD/ UNU-WIDER Government Revenue Dataset, 2019).

Å benytte skatt som andel av BNP som måleenhet for suksess, er forståelig, men kan gjøre det vanskelig å måle effekt av ulike tiltak. Samtidig gir dette rom for å beregne programmet som mislykket eller vellykket, uavhengig av om tiltakene fra *Skatt for utvikling* faktisk har hatt effekt, og motsatt. At et bistandsprosjekt må belage seg på offentlig tilgjengelige statistikker er naturlig. Likevel bør det stilles spørsmål ved datagrunnlaget, samt foreligge en tydelig bevissthet om at skattebyrden allerede kan oppleves høy, og hvilke implikasjoner dette medfører.

I porteføljen poengteres viktigheten av å inkludere lokale skatteinntekter og lokale myndigheter, da gjerne gjennom multilaterale initiativ (Norad, 2020a). Lokale skatter berører en større andel av befolkningen (Moore, Prichard og Fjeldstad, 2018) og kan derfor være med på å redusere avstanden mellom offentlig skattestatistikk og den faktiske skattebyrden innbyggerne opplever.

5.6 Effektivisere skatteadministrasjon

Selv om det poengteres at det er reform i skattepolitikk og ikke skatteadministrasjon som er mest effektivt (Bird and Wallace, 2003), er det bred enighet om at en mer effektiv skatteadministrasjon vil ha positive effekter. Innsats rettet mot kapasitetsbygging av skatteetaten er en anbefaling som går igjen når det kommer til skattebistand, og sees på som et

middel for å forbedre produktiviteten og utvikle enkle og gjennomførbare skattesystemer (Fjeldstad, 2014). Det er i hovedsak gjennom teknisk assistanse og kapasitetsbygging med mål om å øke skattegrunnet i land at *Skatt for utvikling* fokuserer skattebistanden (Norad, 2020b).

Hvis kapasitetsbygging av skatteetaten bidrar til å forbedre produktiviteten og utvikle enkle og gjennomførbare skattesystemer vil resultatet kunne være en mer effektiv skatteadministrasjon, som vil forenkle prosedyrer og kompliserte lovverk som pålegges bedriftene. Tunge byråkratiske prosesser og kompliserte prosedyrer har negativ påvirkning for bedrifters effektivitet. Det er vanlig for utviklingsland å operere med mange forskjellige typer skatter og avgifter med kompliserte regler og mange unntak. Dette kan reduseres ved å effektivisere skatteadministrasjoner. På den måten kan kapasitetsbygging sees på som innsats for å indirekte redusere formaliseringskostnader.

Hvis det legges til grunn at økt kapasitetsbygging gjennom *Skatt for utvikling* fører til en mer effektiv skatteadministrasjon, kan det resultere i lettere og mindre kostbare byråkratiske prosesser. Dette vil kunne gjøre lovlidighet til optimal strategi i større grad som diskutert i kapittel 4. Samtidig er det viktig å merke seg at ifølge modellen vil dette kun være tilfellet hvis skattesatsen ikke er *for* høy. Hvis fokuset blir å øke skatter til et nivå som fører til høyt skatteregime vil skatteunndragelse og skatteunngåelse være dominerende strategier. Med modellen som grunnlag er det derfor viktig å merke seg denne risikoen. Dette burde derfor presiseres i større grad, ikke bare som et eksisterende problem i uforholdsmessig stor grad i utviklingsland (Norad, 2020a), men som en konsekvens ved økt beskatning.

Som diskutert kan subsidiering av c føre til økt forekomst av bedrifter som velger den lovlidige strategien. Dette forutsetter et lavt skatteregime, og vil ifølge modellen kun ha effekt hvis skatteregimet ikke er for høyt. Et høyt skatteregime *kan* ha vært tilfellet under forsøket til de Andrade, Bruhn og McKenzi (2013), som viste at reduserte formaliseringskostnader ikke hadde noen effekt på formalisering. Det betyr ikke nødvendigvis at det er et dårlig tiltak, men at ikke de riktige forutsetninger har ligget til grunn. Det vil også være vanskelig å gjennomføre tiltak som gjør formalisering lettere om utgangspunktet er at myndighetene ønsker formaliseringsbarrierer (Auriol og Warlters, 2004). Både dette

eksempelet samt forsøket til de Andrade, Bruhn og McKenzi (2013) viser at et tiltak som kan fungere på papiret, krever mange forutsetninger for at suksessen skal nå ut i praksis. Det understreker viktigheten av kontekstuell forståelse og kunnskap om forholdene hvor tiltak ønskes gjennomført. Samtidig viser også Jessen og Kluve (2021) at det ofte tar tid før resultatene av tiltak synes. Dette tyder på at reformer krever tid. Derfor er det positivt at *Skatt for utvikling* forplikter seg til tiltak over tid.

5.7 Skatteunngåelse og skatteunndragelse

Uformell sektor og dens relevans vil sannsynligvis spille en viktig rolle i utviklingsdebatten fremover. I den anledning mener Kanbur (2017) man burde dele inn uformell sektor i politikkrelevante kategorier, og ikke bare se på det i sin helhet, og måle suksess av politikk deretter. Skatteunndragelse og skatteunngåelse er to ulike strategier i den uformelle sektoren, som vil kreve ulike tiltak for få bukt med fenomenene.

Ut fra modellen vil forekomsten av skatteunndragelse blant annet kunne justeres med skattesatsen. En høy skattesats gjør skatteunndragelse til optimal strategi, og ingen vil av egen vilje velge å være lovlydige. Løsningen og de eventuelle inntektsmulighetene for skatteinntekter til myndighetene vil da være fra bedriftene som unndrar skatt og blir oppdaget av et kontrollorgan.

Ser vi på skatteunngåelse er dette et helt annet problem, som vil kreve andre tiltak.

Skatteunngåelse kan også sees på ulike måter, og deles inn i ulike underkategorier. Fokuset i modellen presentert i denne oppgaven er at bedrifter justerer driften for å unngå å falle under skattelovgivningens mandat. Dette skiller seg fra fokuset i *Skatt for utvikling* som baserer seg på en underkategori av skatteunngåelse som omhandler å finne smutthull ved skattelovgivningen. I praksis vil begge aspektene ved skatteunngåelse være relevante å ta høyde for.

Mascagni og Mengistu (2018) ser på hvordan det å finne smutthull ved skattelovgivningen relateres til størrelser på bedrifter, og hvorvidt store bedrifter har lettere for å utnytte skattelovgivningen enn mindre bedrifter. Resultatet bekrefter hypotesen, men viser en ikke-lineær sammenheng. De minste bedriftene står overfor den største skattebyrden, relativt sett,

men de største bedriftene betaler fortsatt mer enn de mellomstore. De mellomstore bedriftene går seirende ut som følge av en blanding av lavere kostnader knyttet til å operere lovlydig sammenlignet med de minste bedriftene, samt mindre synlighet sammenlignet med de største bedriftene. De minste bedriftene klarer ikke å høste fordelene ved å utnytte lovgivingen, både på grunn av kompliserte skattesystemer eller mangel på profesjonelle og dyktige regnskapsførere, eller evne til å drive god skatteplanlegging. Store bedrifter begrenses fordi de er svært synlige for skatteadministrasjoner og kommer ikke nødvendigvis unna med like aggressiv skatteplanlegging som de mellomstore bedriftene. Bedriftene foretar valg for å eventuelt minimere skattebyrden hvis de kan. Skattegrunnlaget avhenger av bedriftenes valg og er derfor endogent.

Resultatrammeverket til *Skatt for utvikling* inneholder en ambisjon om å redusere inntektstap fra skatteunngåelse. "Revenue loss from corporate tax avoidance for: i) target countries; ii) low and lower middle-income countries" er en indikator for målet "Developing countries have improved financing for national development priorities and the SDGs through increased tax revenue and strengthened social contract" (Norad, 2020a).

Reformer og tiltak kan føre til økte problemer med skatteunngåelse og skatteunndragelse. Derfor bør perspektivet i programmet utvides noe. Selv om modellen ikke ser på skatteunngåelse som et resultat av skatteplanlegging, men som nedskalering av virksomheten, kan reduserte formaliseringskostnader redusere omfanget av skatteunngåelse i et lavt skatteregime, som tidligere diskutert.

Mye av oppgaven belager seg på ønsket og behovet for å redusere antall uformelle bedrifter, og at flere bedrifter skal være formelle og bidra inn mot skatteinntektene i et gitt land. «Do no harm» står sentralt i ethvert bistandsprosjekt, og det må gjennomføres risikoanalyser. Utfra resultatene presentert i modellen burde skatteunndragelse og skatteunngåelse fått større plass i Norads strategidokumenter. Begrepene nevnes riktig nok et par ganger i dokumentene og omtales spesielt som et fenomen som ofte er til stede i utviklingsland. Hvorvidt tiltakene faktisk kan føre til at skatteunndragelse og skatteunngåelse er foretrukne strategier blir derimot ikke nevnt. Skatteunngåelse og skatteunndragelse bør trekkes frem mer eksplisitt, gitt modellresultatene.

5.8 Skatt, statsbygging og samfunnskontrakten

På tross av de administrative utfordringene tilknyttet en stor uformell sektor kan skattlegging også omhandle at skattesystemet oppfattes rettferdig ved at alle er med på å betale sin del (Fjeldstad & Heggstad, 2011). Det er også bred enighet om at skatt og statsbygging er positivt korrelert. I den forbindelse blir samfunnskontrakten viktig. Å betale skatt motiverer skattebetalerne til å holde myndighetene ansvarlige (Joshi og Ayee, 2008; Joshi, Prichard, og Heady, 2014).

Tiltak for å øke de totale skatteinntektene må skje på en effektiv, rettferdig og forutsigbar måte. Det er viktig å tenke på markedseffekten økte skatteinntekter vil ha (Fjeldstad, 2014). En høyere skattebyrde kan være kontraproduktivt i enkelte land. Fokuset burde ikke nødvendigvis være på å øke skatteinntektene, men på å forbedre skattesystemer (Long og Miller, 2017).

Ved å studere *Skatt for utvikling* sine målindikatorer fremkommer det at fokuset ikke er ensidig rettet mot økte skatteinntekter. Et ønsket resultat hentet ut fra programmets resultatrammeverk er spesifikt rettet mot det faktum at skattesystemer i mottakerland skal være mer effektive og rettferdige. Det er derfor positivt at innsatsen fokuseres rundt reformer av skattesystemer som kan gjøre forbedringer i rettferdighet, effektivitet og stabilitet (Norad, 2020a).

6. Konklusjon

Formålet med denne oppgaven har vært å se nærmere på effekten av å øke skatter i utviklingsland generelt, og på ulike typer bedrifter spesielt. Det overordnede temaet har vært skattesystemer i utviklingsland, med særlig fokus på Norads program *Skatt for utvikling*.

Tematikken har blitt belyst gjennom en litteraturoversikt med spesielt fokus på uformell sektor og implikasjonene økte skatter medfører. I tillegg har effekten av å øke skatter på ulike typer bedrifter blitt undersøkt ved hjelp av en utvidet versjon av modellen presentert i Kanbur (2017). Med bakgrunn i litteraturen og modellresultatene har jeg utarbeidet en analyse av Norad-programmet *Skatt for utvikling* og vurdert hvilke policyimplikasjoner dette kan ha.

Det fremkommer av oppgaven at skatt er viktig av flere årsaker. Økte inntekter til staten kan blant annet bidra til mer penger til sosiale utgifter, som å finansiere bærekraftsmålene. Ved siden av å generere inntekter, kan det skape ansvarlige og effektive institusjoner, og forsterke relasjonen mellom stat og samfunn gjennom samfunnskontrakten (Long og Miller, 2017). Å betale skatt motiverer skattebetalerne til å holde myndighetene ansvarlige (Joshi og Aye, 2008; Joshi, Prichard, og Heady, 2014).

På lik linje kan det derfor tenkes at høy forekomst av bedrifter som unndrar eller unngår skatt skader samfunnskontrakten. Hvis innbyggerne i et land opplever at deres bidrag via skatteinnbetalinger ikke brukes på en effektiv måte, korrupsjon er utbredt eller de ikke føler seg ivaretatt gjennom lov, vil dette øke insentivene til å operere i uformell sektor. På samme måte vil innbyggerne kunne foretrekke formell sektor hvis de opplever at deres interesser er ivaretatt (Torgler og Schneider, 2007). Økte skatter kan dermed enten føre til et styrket samspill mellom stat og samfunn, eller bidra til å svekke samfunnskontrakten. Utfallet vil variere, og kreve riktig balanse mellom økte skatter og legitimitet. Oppgaven bekrefter behovet for informasjon og kontekstuell forståelse, men belyser samtidig at under riktige forutsetninger kan innsats gjennom bistandsprogrammer som for eksempel *Skatt for utvikling* bidra til flere formelle bedrifter, økte skatteinntekter og en reduksjon i skatteunndragelse og skatteunngåelse.

Formalisering av uformell sektor er en viktig måte å øke skatteinntektene på. Som belyst jobber den største andelen av befolkningen i utviklingsland i uformell sektor, noe som påvirker skattesystemer i utviklingsland i stor grad. Det er flere gode argumenter for å øke

skatteinntektene fra uformell sektor. Dube og Casale (2016) argumenterer for at skattepolitikk som omhandler uformell sektor kan føre til at kvalifiserte bedrifter registreres og inngår i det formelle skattegrunnlaget. Videre vil det oppleves som rettferdig at også uformell sektor skal betale skatt (Alm, Martinez-Vazquez, og Schneider, 2004; Fjeldstad & Heggstad, 2011).

Samtidig vil skattlegging av uformell sektor innebære utfordringer og negative konsekvenser. Derfor følger viktige praktiske avveininger. Hvis fokuset er på å øke skattegrunnlaget alene kan det forsterke risikoen for å intensivere forskjellene som allerede ligger til grunn (Moore og Prichard, 2017). Et annet argument er at skattebyrden til bedrifter og personer i uformell sektor allerede kan oppleves som høy (Jibao, Prichard, og van den Boogaard, 2017; Paler mfl., 2017). De fleste bærer en del av skattebyrden gjennom blant annet *small taxes*, selv om dette ikke vises i offentlige statistikker (Moore, Prichard og Fjeldstad, 2018). I tillegg er uformell sektor både vanskelig å skattlegge (Tendler, 2002; Bird og Wallace, 2003) og vanligvis lite prioritert av skatteetater i utviklingsland (Fjeldstad og Moore, 2008).

Gjennom utledningen av en utvidet versjon av modellen presentert i Kanbur (2017) ble bedrifters reaksjoner på skattlegging, samt de ulike konsekvensene av beskatning undersøkt. I et forsøk på å øke skattebasen ble det innført skatt på profitt for bedrifter over en gitt terskel. Resultatet viste hvordan dette kan skape ulike optimale strategivalg og mulighet for fire kategorier av bedrifter i økonomien. Kategori A består av bedrifter som omfattes av reguleringen og velger å overholde den. Dette utgjør de formelle bedriftene. Bedrifter i kategori B velger skatteunndragelse. Kategori C består av bedrifter som unngår skatt. Den siste kategorien, kategori D, er bedriftene som ikke omfattes av skattlegging, da de naturlig befinner seg under den gitte terskelen. Kategori B, C og D utgjør den uformelle sektoren. Med modellen ble forutsetningene for de ulike strategivalgene undersøkt. Dette viste seg å avhenge av både skattesatsen og formaliseringskostnaden. Ved et skatteregime som innebærer høye skatter vil ikke formaliseringskostnaden ha noen påvirkning for hvilken strategi som er optimal. Skatteunngåelse, etterfulgt av skatteunndragelse vil være de dominerende strategiene og ingen vil velge å betale skatt frivillig. Hvis skattesatsen er lav, avhenger strategivalg av formaliseringskostnaden. Ved høy formaliseringskostnad vil kun store og produktive bedrifter velge å være lovlige, over skatteunndragelse. Ved lav formaliseringskostnad er skatteunndragelse eliminert som optimal strategi fordi ingen bedrifter vil velge skatteunndragelse.

Bistandsprogrammer som *Skatt for utvikling* kan gi viktige bidrag til å øke skatteinntektene i et land. For at bidragene skal fungere optimalt er det nødvendig å ha en anvendelig og pragmatisk tilnærming, hvor det er poenger å hente fra modellresultatene og implikasjonene av dette, som jeg har diskutert. Hvis formålet ved en skattereform er å øke skattebasen og få flere formelle bedrifter, er det relevant å diskutere subsidiering av formaliseringskostnaden i tilfeller med lav skattesats og høy formaliseringskostnad. Høy formaliseringskostnad er ofte tilfellet i mange utviklingsland. Det fremkommer av modellen at en reduksjon i formaliseringskostnaden vil føre til at færre bedrifter finner det optimalt å både unngå skatt og unndra skatt. Flere bedrifter finner det optimalt å være lovlige. Altså vil flere bedrifter velge å formalisere seg ved en reduksjon av formaliseringskostnaden, og færre bedrifter vil unndra og unngå skatt. Hvis subsidieringen av formaliseringskostnaden er stor nok, kan dette eliminere skatteunndragelse som optimal strategi. Da vil strategifordelingen gå fra å være lik situasjonen illustrert i figur 4 til situasjonen illustrert i figur 3.

Det er i hovedsak gjennom teknisk assistanse og kapasitetsbygging, med mål om å øke skattegrunnlaget i utviklingsland, at *Skatt for Utvikling* fokuserer skattebistanden (Norad, 2020b). Dersom det legges til grunn at økt kapasitetsbygging gjennom programmet fører til en mer effektiv skatteadministrasjon kan det argumenteres for at dette kan fungere som en indirekte subsidiering av formaliseringskostnaden. Hvis fokuset er for ensidig rettet mot å øke skatter til et nivå som fører til et høyt skatteregime vil skatteunndragelse og skatteunngåelse være dominerende strategier. Med modellen som grunnlag er det derfor viktig å merke seg denne risikoen. Denne oppgaven postulerer at skatteunndragelse og skatteunngåelse ikke bare er et problem som allerede eksisterer i uforholdsmessig stor grad i utviklingsland (Norad, 2020a), det kan også være en implisitt konsekvens ved økt beskatning.

Litteraturliste

- Abbas, A. og Klemm, A. (2013) A partial race to the bottom: corporate tax developments in emerging and developing economies, *Int Tax Public Finance*, 2013 20:596–617.
- Abramovsky, L., Klemm, A. og Phillips, D. (2014) Corporate Tax in Developing Countries: Current Trends and Design Issues, *Fiscal Studies*, vol. 35, no. 4, pp. 559–588 0143-5671.
- Albers, T.N., Jerven, M. og Suesse, M. (2020) The Fiscal State in Africa: Evidence from a century of growth, *African Economic History Working Paper Series No. 55/2020*.
- Alm, J., Martinez-Vazquez, J. og Schneider, F. (2004) “Sizing” the Problem of the Hard-to-tax, *Contributions to Economic Analysis*, Volume 268, 2004, Pages 11-75.
- Andreoni, J., Erard, B. og Feinstein, J. (1998) Tax compliance, *Journal of Economic Literature*, Jun 1998 (Vol. 36, Iss. 2), 818-860.
- Araujo-Bonjean, C. og Chambas, G. (2003) *Taxing the urban unrecorded economy in sub-Saharan Africa*, CERDI, Etudes et Documents, 2003 (16).
- Auriol, E. og Warlters, M. (2004) Taxation Base in Developing Countries, *Journal of Public Economics* 89 (2005), 625–646.
- Baaz, M.E., Olsson, O. og Verweijen, J. (2018) Navigating ‘taxation’ on the Congo River: the interplay of legitimation and ‘officialisation’, *Review of African Political Economy*, Taylor & Francis Journals, vol. 45(156), pages 250-266.
- Benedek, D., Crivelli E., Gupta, S. og Muthoora P. (2014) Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding Out Effect?, *Public Finance Analysis*, Vol. 70 No. 1.
- Benjamin, N.C. og Mbaye, A.A. (2012) The Informal Sector, Productivity, and Enforcement in West Africa: A Firm-level Analysis, *Review of Development Economics*, 16(4), 664–680, 2012.
- Besley, T. og Persson, T. (2014) Why Do Developing Countries Tax So Little? *Journal of Economic Perspectives* (Volume 28, Number 4, Fall 2014), Pages 99–120.

Bird, R. og Wallace, S. (2003) *Is it really so hard to tax the hard-to-tax? The context and role of presumptive taxes*. International Tax Program Paper 0307. ITR, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto: Toronto.

Carroll, E. (2011) *Taxing Ghana's informal sector: The experience of women*, Christian Aid Occasional Paper No.7.

Chaudhari, S., og Banerjee, D. (2007) Economic liberalization, capital mobility and informal wage in a small open economy: a theoretical analysis, *Economic Modeling*, Vol 24, pp 924–940.

Clist, P. (2016) Foreign aid and domestic taxation: multiple sources, one conclusion, *Development Policy Review*, 2016, 34 (3): 365-383.

de Andrade, G.H., Bruhn, M. og McKenzi, D. (2013) *A Helping Hand or the Long Arm of the Law? Experimental Evidence on What Governments Can Do to Formalize Firms*, World Bank Policy Research Working Paper 6435.

Demenet, A., Razafindrakoto, M. og Roubaud, F. (2015) Do Informal Businesses Gain From Registration and How? Panel Data Evidence from Vietnam, *World Development* Vol. 84, pp. 326–341, 2016.

Dube, G. og Casale, D. (2016) The implementation of informal sector taxation: Evidence from selected African countries, *eJournal of Tax Research*, 2016 (vol. 14, no. 3), pp. 601-623.

Dube, G. og Casale, D. (2017) Informal sector taxes and equity: Evidence from presumptive taxation in Zimbabwe, *Development Policy Review*, Overseas Development Institute. 2019; 37: 47–66.

Farrell, D. (2004) The Hidden Dangers of the Informal Economy. *McKinsey Quarterly* Number 3: 27–37. McKinsey & Company.

Feiring, E. (2018) *Skatt i sårbare stater*, NORAD REPORT 3/2018.

Fjeldstad, O-H. (2014) Tax and Development: Donor Support to Strengthen Tax Systems in Developing Countries, *Public Administration and Development*. 34, 182–193.

Fjeldstad, O-H og Heggstad, K.K. (2011) *The tax systems in Mozambique, Tanzania and Zambia: Capacity and constraints*, CMI report.

Fjeldstad, O-H. og Moore, M. (2008) Tax Reform and State Building in a Globalized World. Chapter 10 (pp. 235 - 260) in Deborah Braütigam, Odd-Helge Fjeldstad & Mick Moore eds. (2008). *Taxation and State-Building in Developing Countries*. Cambridge: Cambridge University Press.

Gaspar, V., Jaramillo, L. og Wingender, P. (2016) *Tax Capacity and Growth: Is there a Tipping Point?*, IMF Working Paper 16/234. Fiscal Affairs Department. Authorized for distribution by Vitor Gaspar November 2016.

Gurtoo, A og Williams, C. (2009) Entrepreneurship and the informal sector: Some lessons from India, *Entrepreneurship and Innovation* Vol 10, No 1, 2009, pp 55–62.

Hagen, R. (2019) *Lecture Note on Informality and Regulation*. Presented in the course ECON315 Development Economics II at University of Bergen, Fall of 2019.

Hussmans, R. (2004) *Measuring the informal economy: From employment in the informal sector to informal employment*, ILO Working Paper 53, ILO, Washington DC.

ICTD/UNU-WIDER. (2017 og September 2019) 'Government Revenue Dataset'.

International Labour Organization. (2002) *Women and men in the informal economy*, ILO, Geneva.

International Monetary Fund, IMF. (2017) *Building Fiscal Capacity in Fragile States – Case Studies*. IMF Country Report no. 17/153.

Interpellasjonsdebatt. (2018) *Interpellasjon nr. 17 (2017-2018)*, Available at: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Sporsmal/Interpellasjoner/Interpellasjon/?qid=71260> (12.08.20).

Jahnke, B. og Weisser, R.A. (2019) How does petty corruption affect tax morale in Sub-Saharan Africa?, *European Journal of Political Economy* Volume 60, 2019, 101751.

Jerven, M. (2013) *Poor Numbers: How We Are Misled by African Development Statistics and What to Do About It*, Ithaca and London: Cornell University Press.

Jessen, J. og Kluge, J. (2021) The effectiveness of interventions to reduce informality in low- and middle-income countries, *World Development* 138 (2021) 105256.

Jibao, S, Prichard, W. og van den Boogaard, V. (2017) *Informal Taxation in Post-Conflict Sierra Leone: Taxpayers' Experiences and Perceptions*, ICTD Working Paper 66.

Johnson, S., Kaufmann, D. og Shleifer, A. (1997) The Unofficial Economy in Transition, *Brookings Papers on Economic Activity*, Fall: 159–240.

Joshi, A. og Ayee, J. (2008) Associational taxation: A pathway into the informal sector?, Chapter 8 (pp. 183 - 211) i Bräutigam, D., Fjeldstad, O.H. og Moore, M (eds.), *Taxation and State-Building in Developing Countries*. Cambridge: Cambridge University Press.

Joshi, A, Prichard, W og Heady, C. (2014) Taxing the Informal Economy: The Current State of Knowledge and Agendas for Future Research, *The Journal of Development Studies*, 50:10, 1325-1347, DOI: 10.1080/00220388.2014.940910.

Kanbur, R. (2017) Informality: Causes, consequences and policy responses, *Review of Development Economics* 21: 939-961.

Keen, M. og Mansour, M. (2009) *Revenue Mobilization in Sub-Saharan Africa: Challenges from Globalization*, IMF Working Paper, July 2009.

La Porta, R. og Shleifer, A. (2014) Informality and Development. *Journal of Economic Perspectives*, 28(3), 109-126.

Long, C. og Miller, M. (2017) *Taxation and the Sustainable Development Goals Do good things come to those who tax more?*, ODI Briefing note.

Lundstøl, O. (2018) *Working paper 77, Tax in Development: Towards a Strategic Aid Approach*, ICDDT.

Marineau, J. (2020) Aiding Dependency: a Cross-National Analysis of Foreign Aid and Tax Compliance, *Studies in Comparative International Development* (2020) 55:228–256 245.

- Mascagni, G. og Mengistu, A. (2018) Effective tax rates and firm size in Ethiopia, *Development Policy Review*. 2019; 37: O248–O273.
- McKenzie, D. og Woodruff C. (2006) Do Entry Costs Provide an Empirical Basis for Poverty Traps? Evidence from Mexican Microenterprises, *Economic Development and Cultural Change*, 55: 3-42.
- Moore, M. (2007) How Does Taxation Affect the Quality of Governance? IDS Working Paper 280, Brighton, UK: Institute of Development Studies.
- Moore, M. og Prichard, W. (2017) *How Can Governments of Low-Income Countries Collect More Tax Revenue?*, ICTD Working Paper 70.
- Moore, M., Prichard, W. og Fjeldstad, O-H. (2018) *Taxing Africa: Coercion, Reform and Development*. London: Zed Books Ltd.
- Mwila, A, Manley, D, Chileshe, P, Phiri, E og Mpembamoto, K. (2011) *The taxation system in Zambia*, Jesuit Centre for Theological Reflection, Lusaka.
- Norad. (2012) *Skatt for utvikling*, Oktober 2012, Norad Rapport.
- Norad. (2017) *Norad Resultatrapport 2017: Kunnskap mot fattigdom*.
- Norad. (2020a) *Tax for Development, PORTFOLIO STRATEGY 2020-2025*.
- Norad. (2020b) *Skatt for utvikling*. Available at: <https://norad.no/tema/okonomisk-utvikling-og-offentlig-forvaltning/skatt-for-utvikling/> (22.06.20).
- OECD. (2020) *Corporate Tax Statistics, Second Edition*. OECD Publishing, Paris.
- Olken, B.A. og Singhal, M. (2011) Informal Taxation, *American Economic Journal: Applied Economics* 3, (October 2011).
- Paler, L., Prichard, W., de la Sierra, R.S, og Samii, C. (2017) *Survey on Total Tax Burden in the DRC*, Final Report, Kinshasa: Department for International Development.

Tendler, J. (2002) Small Firms, the Informal Sector, and the Devil's Deal, *IDS Bulletin*, New Politics of Taxation and Accountability, 2002 (Volume 33 Number 3).

Terkper, S. (2003) Managing Small and Medium-Size Taxpayers in Developing Economies, *Tax Notes International*, 13 January 2003, 211-234.

The Addis Tax Initiative, ATI. (2020) *ATI COMMITMENTS*. Available at: <https://www.addistaxinitiative.net/ati-commitments> (22.06.20).

Torgler, B. og Schneider, F. (2007) *Shadow Economy, Tax Morale, Governance, and Institutional Quality: A Panel Analysis*. IZA Discussion Paper 2563, Institute for the Study of Labor, Bonn.

UN. (2020) *Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development*, Available at: <https://sdgs.un.org/2030agenda> (05.11.20).

Verdensbanken. (2015) *Net official development assistance and official aid received in World Development Indicators*. Washington DC: Wold bank.