

Evaluering

Projektnavn: Store koncerner – selskabsskat
Projekt id: 2384 og 4075
Projektejer: Jan Mosfeldt, Store Selskaber 7
Tovholder: Birgitte Nielsen, Store Selskaber 7

Maj 2015



1. Projektinformation

Formålet med projektet er at:

- Sikre, at største koncerner betaler den skat de skal
- Få viden om trends og tendenser i koncernernes skattearbejde
- Sikre at kandidater til Tax Governance er egnede.

Projektet er målrettet de 150 største koncerner i Danmark og skal afklare, om de største koncerner afregner den korrekte selskabsskat. Hvis der er typisk forekommende fejl i opgørelserne, korrigeres fejlene, og det søges at forebygge sådanne fremover.

Alle koncernernes selvangivelser gennemgås, og der udtages koncerner til nærmere undersøgelse, efter risiko og væsentlighed. Det forventes, at der gennemføres kontrol i 40 - 50 koncerner i løbet af de år projektet foreløbigt skal køre.

Endelig vurderes om skattegabet på området kan reduceres ved hjælp af strukturel respons.

Projektets baggrund

De største koncerner havde i 2012 en omsætning på ca. 2.000 mia kr. en skattepligtig indkomst på 88,6 mia kr. og en selskabsskattebetaling på 17,8 mia. kr.

Med så store beløb kan enkelttransaktioner udgøre en meget stor risiko. Risikoen på området handler om kombinationen af flere faktorer. Der er tale om:

- Store beløb på koncernniveau
- Store beløb i enkelt transaktioner
- Mange selskaber i en koncern
- Mange selskaber i udlandet
- Koncerner, der er omfattet af mange forskellige pligtkoder
- Kompliceret lovgivning
- Koncerner, der samlet set er meget komplicerede.

Med projekttankegangen i SKAT, hvor der typisk laves kontrol på meget specifikke områder, kan der være en risiko for, at nye skattesetups ikke bliver vurderet af SKAT. Desuden er som tidligere omtalt beløb for de største koncerner så store, at væsentlighed har stor betydning. Der var således behov for et projekt, med fokus på de få største koncerner, men med en bred tilgang.

Målgruppen er de 150 største koncerner i Danmark. Ud af disse blev der udsøgt 30 koncerner for indkomståret 2010 til kontrol, 10 for indkomståret 2011 og 11 for indkomståret 2012. 27 koncerner blev for indkomståret 2010 udvalgt ud fra risiko og væsentlighed, og tre blev udvalgt tilfældigt.

2. Ressourcer og resultater

Projektet startede i 2012 og sluttede ultimo 2014. Risiko på området blev estimeret til 750 mio. kr. pr. år

Ressourcer til og resultater fra projektet:

- Der blev i gennemsnit på de tre år brugt 23,6 årsværk pr. år. Budget var 24,3 årsværk
- Der blev afsluttet kontrol i 37 koncerner med ialt 407 kontroller
- I 218 kontroller i 124 selskaber var der fejl
- Træfprocenten var på 54
- Der blev forhøjet med 13,2 mia. kr. svarende til 4,4 mia. kr. pr. år
- Der blev nedsat med 4,6 mia. kr. svarende til 1,54 mia. kr. pr. år
- Netto regulering var på 8,6 mia. kr. svarende til 2,9 mia. kr. pr. år
- Der blev lavet 5,7 kontroller pr. årsværk
- Hvert årsværk lavede reguleringer på 253 mio. kr. numerisk
- Der var særligt fejl vedr. statsskatteloven, afskrivningsloven og rentebegrænsning.

3. Leverance (ny viden) til andre steder i SKAT (forretningen) – eller egen afdeling

Projektet har leveret følgende viden:

- Nyhedsbreve til deltagerne i projektet om fremdrift i projektet mv.
- Emnekatalog på projektets sharepoint over de fejltyper, der blev fundet
- Sendt servicebrev til de 150 største koncerner om forhold der er fundet, og som har generel interesse i forhold til at selvangive korrekt for 2013
- Emner til den årlige visiteringsvejledning for de 150 største koncerner.

Der er koordineret med TP afdelingerne, som har et projekt med samme målgruppe.

4. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

Resultatet fra projektet er, at der er væsentlige forhøjelser som følge af indsatsen. Der er tale om komplicerede koncerner, der opererer med væsentlige beløb. Risikoen på området blev anslået til at være på ca. 750 mio. kr. om året. Resultaterne tyder på at risikoen er større. Numerisk var der reguleringer på i alt godt 5,9 mia. kr. pr. år. Det svarer, ved en selskabsskatteprocent på 25, til en skat på 1,48 mia. kr. Risikoen alene i reguleringer er således dobbelt så stor som estimatet. Og det er endda uden et "mørketal".



Målgruppen for projektet er de 150 største koncerner på mandtal i Store Selskaber, som er defineret ved en omsætning på over 3 mia. kr. Heraf hører ca. 40 koncerner til Store Selskabers specialer. Det er pengeinstitutter, forsikringsselskaber, koncerner i tonnageskatningsordningen, forsyningsselskaber og kulbrintebeskattede selskaber. Koncerner der indgår i Tax Governance (TG) er ikke omfattet af dette projekt.

Ressourcer

Projektet har været budgetteret til i alt 73 årsværk over tre år, og der er brugt knap 71 årsværk. Der er således brugt knap 24 årsværk pr. år i gennemsnit.

Resultater

	Tidligere indkomst- år tkr.	Indkomst- året 2008 tkr.	Indkomst- året 2009 tkr.	Indkomst- året 2010 tkr.	Indkomst- året 2011 tkr.	Indkomst- året 2012 tkr.	Indkomst- året 2013 tkr.	Regulerin- ger i alt tkr.
Nedsættelser	-70.252	-293.789	-2.238.809	-1.309.636	-577.723	-153.443	-789	-4.644.441
Forhøjelser	275.489	3.996.876	3.658.916	3.944.370	1.174.078	145.490	40.505	13.235.725
Netto regulering	205.237	3.703.088	1.420.107	2.634.735	596.355	-7.952	39.716	8.591.284
Bruttoregulering	345.741	4.290.665	5.897.726	5.254.006	1.751.801	298.933	41.294	17.880.165
Antal nedsættelse	3	13	13	47	19	5	1	101
Antal forhøjelser	8	16	47	133	39	18	4	265
Antal reguleringer	11	29	60	180	58	23	5	366

Der er i løbet af projektet afsluttet kontrol i 37 koncerner, og der er reguleret i 124 selskaber. Disse selskaber er reguleret for mere end et år, hvorfor der er foretaget ændringer i sager med bruttoregulering på 17,8 mia. kr. fordelt med nedsættelser på 4,6 mia. kr. og forhøjelser med 13,2 mia. kr.

I 2014 besluttede Indsatsledelsen en definition på opgørelsen af antallet af kontroller. Ifølge denne definition er der foretaget 407 kontroller¹, der kan specificeres således:

Produktionsår	Kontroller i alt	Kontrol, hvor der er fundet fejl	Træfprocent
2012	60	18	30%
2013	163	58	36%
2014	184	142	77%
I alt	407	218	54%

Træfprocenten stiger over tid, fordi sager uden fejl hurtigt henlægges. Derfor er det til slut i perioden sager med fejl og reguleringer, der er tilbage. Og altså med en højere træfprocent.

¹ Antallet af kontroller er opgjort som antallet af afsluttede sager på de relevante sagsnr. Antallet er reguleret for fejlloppede sager. Der kan dog være tale om at sager er oprettet og henlagt uden egentlig kontrol. Først fra medio 2014 er der fastlagt retningslinier op indberetning herunder af sager, hvor der er foretaget kontrol.

Fejltyper

Fejlene fordeler sig på følgende lovområder :

	Reguleringer		Nettoreguleringer		Gennemsnitsreguleringer
	Antal	Pct.	tkr.	Pct.	tkr.
Afskrivningsloven	62	17%	2.002.199	23%	32.294
Aktieavancebeskatningsloven	16	4%	-562.738	-7%	-35.171
Andre projekter	34	9%	2.100.292	24%	61.773
Andre reguleringer	7	2%	1.448.841	17%	206.977
Efterfølgende af- og nedskrivninger	2	1%	301.079	4%	150.539
Ejendomsavancebeskatningsloven	5	1%	9.177	0%	1.835
Kursgevinstskatteloven	15	4%	113.244	1%	7.550
Lempelse	18	5%	826.517	10%	45.918
Ligningsloven	22	6%	10.162	0%	462
Rentebegrænsning	44	12%	974.956	11%	22.158
Selskabsskatteloven	7	2%	77.552	1%	11.079
Simple fejl	18	5%	60.158	1%	3.342
Statsskatteloven	95	26%	523.257	6%	5.508
Underskudsfræmførsel	21	6%	706.590	8%	33.647
I alt	366	100%	8.591.284	100%	23.473

Det ses, at den største andel af fejl vedrører:

- Afskrivninger
- Rentebegrænsning
- Statsskatteloven.

Der hvor der er størst risiko for skattegab vedrører:

- Afskrivninger
- Rentebegrænsning
- Lempelse
- Underskudsfræmførsel

Der hvor der er størst risiko for skattegab pr. sag vedrører:

- Efterfølgende af- og nedskrivninger
- Lempelse
- Afskrivninger
- Underskudsfræmførsel
- Rentebegrænsning

Andre projekter opstår fordi vi valgte at alle udsøgninger, undtagen gennemstrømning kom i projekt store koncerner-selskabsskat. Reguleringerne er afrapporteret til de respektive projekter. Største parten af disse reguleringer til tonnageprojektet. Andre reguleringer vedrører hovedsagligt forsikringsselskaber.

5. Effekt

Nedenfor ses i skemaet en opgørelse over succeskriterier og resultat.

Succeskriterium	Resultat
Træfprocent 65 procent	Der var en træfprocent på 54 procent.
Opstart af kontrol i tre koncerner inden 1. marts 2014	Der var startet kontrol i fem koncerner inden 1. marts 2014. Det var bedre end året før, hvor der var startet kontrol i én koncern inden 1. marts.
Hurtigere gennemførelse af sagerne. Forslag til afgørelse skal være sendt til 10 koncerner 31. december 2014	Det gik ikke helt efter planen. Der er kun sendt forslag ud til 2 af de "nye" koncerner. Herudover er der sendt oplægsskrivelse ud til en enkelt koncern. Det er ikke helt tilfredsstillende og skyldes, at ressourcerne i høj grad er brugt på at afslutte de sager der var i gang ved årets begyndelse.
Analyse af årsagerne til reguleringer, fejltypes og adfærd i de kontrollerede koncerner	Erfaringen er, at koncernerne vil generelt godt lave tingene på en ordentlig og korrekt måde. Problemstillinger ofte et spørgsmål om fortolkning mere end egentlig regelefterlevelse. Naturligvis vil koncerner ofte fortolke til egen fordel, da skat er en omkostning, der skal minimeres mest muligt.

Det antages, at indsatsen har en præventiv virkning overfor selskaber og rådgiver mv. Antallet af store koncerner og deres interne skatteafdelinger og eksterne rådgivere er forholdsvis begrænset. Viden om forskellige skattemæssige konstruktioner samt ikke mindst SKATS indsats, overfor disse når meget hurtigt ud til alle i målgruppen.

Endelig er det vigtigt, at SKAT sørger for, at de største betaler korrekt. Det er med til at skabe legitimitet for hele skatteopkrævningen.

Hvad gjorde, at projektet nåede sine succeskriterier – eller ikke nåede dem?

Det lykkedes ikke, at nå en træfprocent på 65 fordi, der blev kigget på flere selskaber end risikovurderingen gav anledning til. Det var en del af setuppet, at der skulle kigges på områder eller selskaber, der ikke var udsøgt i forbindelse med gennemlæsningen af regnskaber og selvangivelser. Der

blev endvidere i første omgang udtaget 3 koncerner efter lodtrækning. Disse forhold har medvirket til at nedsætte træfprocenten.

Det lykkedes at få startet sagerne hurtigere i 2014 end i 2012 og 2013. Der var fokus på at genbruge udsøgninger, revisionsteams og erfaringer fra tidligere år. [REDACTED]

Den langvarige effekt er umiddelbart skuffende. På områder som f.eks. lempelse og rentebegrænsning har SKAT gennemført en indsats gennem flere år, og der er stadig fejl, med stor betydning for skattegabet. Der er imidlertid også tale om meget komplekse regler, og komplekse fakta. Det er meget vanskeligt, at vejlede sig ud af. [REDACTED]

6. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Servicebrev	Der blev udsendt et servicebrev til koncernerne i april 2014. Ved de efterfølgende møder er der spurgt ind til effekten af dette brev og tilbagemeldningerne har været få men billedet er, at brevet ikke har haft den store effekt. Koncerner har enten selv en skatteafdeling der opsøger informationen, får denne fra revisor, eller andre afdelinger i SKAT. [REDACTED]
Involvering af samarbejdspartnere	Der er sket en koordinering med søsterprojektet – Store koncerner – TP for at sikre, at såfremt koncernerne var udtaget i begge projektet, ville der ske en koordinering af sagsbehandlingen.
Presse	Da projektet i sin tid startede blev det omtalt i pressen.
Kontrol	Kontrollen er som hovedregel sket på virksomhedernes adresse og altid med et indledende møde inden opstart. Sagerne til kontrol er som tidligere nævnt hovedsagligt sket via den risikovurdering der er sket i forbindelse med visiteringen af sagerne.
Vejledning	Vejledning sker som en integreret del af processen, da kontrollerne sker i virksomhederne og i tæt samarbejde med disse. Vejledning sker således naturligt i forbindelse med kontrolarbejdet..

7. Proces

Hvert år visiteres de 150 største koncerner manuelt efter en visiteringsvejledning. Vejledningen er opdateret med erfaring og ny viden fra tidligere projekter. Erfaringer fra det tidligere projekt om de store koncerner viste, at det ikke er muligt at finde sagerne ved en maskinel udsøgning. Så den koncernansvarlige visiterer den enkelte koncern manuelt og vurderer risikoen i koncernen. Denne vurdering ligger til grund for ledergruppens beslutning om hvilke koncerner, der skal kontrolleres. Herefter nedsættes der revisionsteams, som gennemgår koncernerne for at finde ud af hvilke områder og selskaber i koncernerne, der skal indgå i revisionen. Revisionerne er som udgangspunkt foregået ved besøg i koncernerne, og starter altid med et møde, hvor forventninger fra begge parter afstemmes.

I forbindelse med opstarten blev nedsat en gruppe der skulle se på drejebog, standarddokumenter mv. for på den måde at udnytte projektdeltagernes erfaringer mv. Da vi fik mulighed for at benytte share-point blev dette stedet hvor information om projektet blev samlet, og vi har lavet en emnebank til brug for videndeling både under og efter projektforsløbet.

Jævnligt blev der holdt statusmøder. På statusmøder blev sagerne gennemgået, og erfaring fra den enkelte sag blev spredt til de mange sager.

Da sagerne ofte strækker sig over lang tid vil de samme medarbejdere være en del af projektet i flere år. De kender procedurerne og derfor har informationen mere bestået i at fortælle om nye tiltag og status for projektet. Vi har i projektet indarbejdet de kontrolmanualer mv., som i gennem perioden er udarbejdet for Store Selskaber.

Der er løbende udsendt nyhedsbreve både til projektdeltagerne og hele store selskaber for at orientere om status for projektet.

Vi overvejer løbende hvordan videndelingen kan blive bedre i projektet.



Afrapportering af landsdækkende indsatsprojekt: CO₂-kvoter og -kreditter

Projektnavn:	CO₂-kvoter og -kreditter
Projekt id.	2122
Projektejer:	Birte Bergmann
Tovholder:	Birthe Høj Jensen

Juli 2012

1. Projektinformation

Projektets formål

Det er et formål at undersøge den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og –kreditter, jf. nærmere forklaring nedenfor.

CO₂-kvoter er engangskvoter omfattet af Afskrivningslovens § 40 A, som giver skattemæssigt fradrag for anskaffelsessummen for kvoten, når kvoten er anvendt i produktionen.

Undersøgelsen af den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og –kreditter omfatter:

- Fradrag for købte CO₂-kvoter og –kreditter, som er anvendt i produktionen.
- Fradragstidspunkt for købte CO₂-kvoter og –kreditter, som er anvendt i produktionen.
- Avanceopgørelse ved salg af CO₂-kvoter og –kreditter.

Afskrivningslovens § 40 A regulerer alle disse forhold.

Den skattemæssige behandling af CO₂-kreditter er uafklaret. Det er ikke specifikt angivet i loven eller i bemærkningerne hertil, hvordan den skattemæssige behandling af CO₂-kreditter er.

Formålet er derfor en præcisering af lovgivningen vedr. CO₂-kreditterne.

Formålet med at køre et indsatsprojekt på området er dermed følgende:

- * Opnåelse af større regelefterlevelse
- * Præcisering af lovgivning vedr. kreditter.

Projektets baggrund

SKAT Store Selskaber havde for indkomstårene 2006 og 2007 (1. tildelingsperiode = perioden 2005 - 2007) konstateret, at der i et par koncerner var fejl i den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og kreditter.

Derfor blev der oprettet et projekt, hvor regelefterlevelsen i den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og kreditter skulle undersøges i kvotevirksomheder, som er på mandtal i Store Selskaber (i alt 60 koncerner).

Projektet tog udgangspunkt i indkomståret 2008 og frem, hvilket svarede overens med starten af 2. tildelingsperiode (perioden 2008 – 2012) for CO₂-kvoter.

CO₂-kvoter

En CO₂-kvote er en ret til at udlede 1 ton CO₂. Kvoten eksisterer kun elektronisk og hver kvote har et løbenummer, således at alle kvoter er individuelt identificeret.

Knap 400 danske produktionsenheder er omfattet af den fælles europæiske CO₂-kvoteordning, som er med til at sikre opfyldelsen af EU-landenes forpligtelser under Kyoto-protokollen.

Virksomheder, der er omfattet af denne kvoteordning, får tildelt et antal gratis kvoter, som svarer til den mængde CO₂, de må udlede. I Danmark tildeles gratis kvoter fra økonomi- og erhvervsministeren, og indsættes på kvotekontoen ved begyndelse af de enkelte tildelingsår.

Iflg. meddelelse fra SKAT 29/6 2004 er der skattefrihed for værdien af CO₂-kvoter, som virksomheder har fået tildelt gratis.

Det er en forudsætning for at foretage skattemæssigt fradrag efter Afskrivningslovens § 40 A, stk. 1, at anskaffelsessummen på kvoterne er kendt. Dette forudsætter igen, at kvoterne er anskaffet. Det er således en nødvendig forudsætning for, at kvoterne er anskaffet i formueretlig forstand.

At en kvote er anskaffet, er imidlertid ikke en tilstrækkelig betingelse for, at der kan foretages fradrag for anskaffelsessummen. Fradrag efter Afskrivningslovens § 40 A, stk. 1, forudsætter endvidere, at kvoten er anvendt i produktionen.

I den løbende drift skal FIFO princippet anvendes for kvoter, der giver samme rettigheder, d.v.s. kvoter, der giver ret til at blive anvendt i produktionen fra samme tidspunkt (år), jf. Afskrivningslovens § 40 A, stk. 5.

Når en CO₂-kvote sælges eller udløber, beskattes fortjenesten eller tabet fradrages, jf. Afskrivningslovens § 40 A, stk. 2.

Der er ikke fradrag, når en gratis tildelt kvote anvendes eller udløber, jf. Afskrivningslovens § 40 A, stk. 3.

CO₂- kreditter

Kvotevirksomhederne kan endvidere købe CO₂-kreditter (JI- og CDM kreditter) i en vis mængde.

En CO₂-kredit er et tilgodehavende på en mængde drivhusgas, der har samme effekt på den globale opvarmning, som et ton CO₂ set over en given periode.

JI-kreditter (Joint Implementation-kreditter) er reduktioner fra konkrete projekter i lande, der har en reduktionsforpligtelse for drivhusgasser i henhold til Kyotoprotokollen – f.eks. østeuropæiske lande.

CDM-kreditter (Clean Development Mechanism-kreditter) er reduktioner fra konkrete projekter i lande uden en reduktionsforpligtelse i Kyotoprotokollen – typisk u-lande.

CO₂-kreditterne findes elektronisk i Kvoteregisteret og kan købes og sælges på samme måde som CO₂-kvoter, og kan i et vist omfang benyttes i kvoteordningen. Det betyder, at man kan udvide sin kvotebeholdning ved at investere i CO₂-kreditter.

Den skattemæssige behandling af CO₂-kreditter er uafklaret. Det er ikke specifikt angivet i loven eller i bemærkningerne hertil, hvordan den skattemæssige behandling af CO₂-kreditter er.

Hvilke regler blev benyttet

CO₂-kvoter er engangskvoter omfattet af reglerne i Afskrivningslovens § 40 A. Reglerne i Afskrivningslovens § 40 A regulerer både indtægts- og udgiftssiden.

Projektet skulle:

- Undersøge selskabernes regelefterlevelse vedr. Afskrivningslovens § 40 A, herunder:
 - Først skattemæssigt fradrag, når kvoten er anvendt i produktionen eller sælges, jf. stk. 1
 - FIFO-princippet skal anvendes, jf. stk. 5
- Komme med forslag til præcisering af Afskrivningslovens § 40 A, således at kreditter også kommer til at indgå.

Planlægning af projektet

Projektet blev planlagt som en kontrol af den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og –kreditter.

Indsatsen rettes mod selskaber på mandtal i Store Selskaber, som har produktionsenheder, der er omfattet af Kvotelovens bestemmelser, og derfor har fået tildelt gratiskvoter.

Under henvisning til, at der 1/1 2008 begyndte en ny tildelingsperiode for CO₂-kvoter, vurderes det at være et godt tidspunkt til opstart af et indsatsprojekt på området for indkomståret 2008.

2. Ressourcer og resultat

Projektet var dimensioneret til 1 årsværk og der er brugt henholdsvis 0,8 årsværk i 2011 og 0,7 årsværk i 2012.

60 koncerner på mandtal i Store Selskaber har produktionsenheder, som får tildelt gratiskvoter.

Kriterierne for udsøgningerne:

- Energistyrelsens liste med danske produktionsenheder, der er omfattet af Lov om CO₂-kvoter pr. 28. februar 2008, som har fået tildelt gratiskvoter i 2. tildelingsperiode (2008-2012).
- På listen udvalgte koncerner, som er på mandtal i Store Selskaber (60 koncerner).
- De kontrollerede koncerner blev udvalgt ud fra størrelsen af tildelte gratiskvoter, således at vi startede med dem, som havde fået tildelt flest kvoter (der er foretaget kontrol af 26 koncerner i 2008, 25 koncerner i 2009 og 24 koncerner i 2010, som har fået tildelt fra 50 mio. og ned til 170.000 gratiskvoter).
- Kontrollen af 2 udsøgte koncerner blev udsat pga. andre omstændigheder.
- I forbindelse med projekt Store Koncerner – Selskabsskat (projekt id 2384) er CO₂-kvoter kontrolleret i 1 koncern, hvor det viste sig, at købsprisen for kreditter er fratrasket i købsåret 2008, men da dette indkomstår er forældet blev koncernen i stedet vejledt om, hvordan det fremover skal behandles.
- De resterende 31 kvotevirksomheder (tildeling < 170.000 kvoter) er gennemgået uden kontakt til selskabet. Via kvoteregistret er konstateret, at der stort set er tale om tildeling og returnering af gratiskvoter. Hvis der er foretaget handler er der tale om meget små handler, hvorfor det skønnes, at der kun vil kunne være tale om meget små provenumæssige reguleringer.

Resultatet af kontrollerne:

	2008		2009		2010	
	Antal	Beløb	Antal	Beløb	Antal	Beløb
Forhøjelser	4	18.810.078	3	10.748.768	2	3.732.236
Nedsættelser	1	-1.021.635	4	-6.851.812	4	-7.690.467
	<u>5</u>	<u>17.788.443</u>	<u>7</u>	<u>3.896.956</u>	<u>6</u>	<u>-3.958.231</u>

Kontrollen har omfattet indkomstårene 2008 – 2010 med undtagelse af to koncerner.

1 koncern er alene kontrolleret for 2008 med en forhøjelse på 16.792.814 kr. (kontrol af 2009 og 2010 er endnu ikke igangsat, idet det afventer øvrige kontroller i koncernen) – skatteprovenu 4,2 mio. kr.

1 koncern er kontrolleret for 2008 – 2009 med en nettonedsættelse på -517.310 kr. (selvangivelsen for 2010 var endnu ikke indsendt på kontroltidspunktet) – skatteprovenu – 0,1 mio. kr.

Det svarer til, at der i alt er 9 koncerner, hvor der er foretaget skattemæssige reguleringer i opgørelsen af CO₂-kvoter for et eller flere år, svarende til 15 %.

I 49 koncerner har der ikke været skattemæssige reguleringer, svarende til 82 % af de 60 koncerner på mandtal i Store Selskaber. Heraf er 17 koncerner efter kontrol henlagt for alle tre år.

2 koncerner er ikke gennemgået, hvilket svarer til 3 % af de 60 koncerner.

3. Leverancer (ny viden) til andre steder i SKAT (forretningen) – eller egen enhed

Gennemførelsen af projektet har givet anledning til viden som bør deles med:

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED]

4. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

Ved kontrollen er det konstateret, at der er nogle fejl, som går igen i flere selskaber.

Der er flere selskaber, som tager fradrag for købssummen for kvoter/kreditter i købsåret, men det fremgår af Afskrivningslovens § 40 A, stk. 1, at købesummen kan fradrags i det år, hvori kvoten er anvendt i produktionen.

Den skattemæssige behandling af rettigheder i form af CO₂-kreditter er uafklaret. Det er ikke specifikt angivet i loven eller i bemærkningerne hertil, hvordan den skattemæssige behandling af CO₂-kreditter er.

Det er dog projektet opfattelse, at CO₂-kvoter og kreditter skal sidestilles, hvorfor der fremsende forslag til præcisering af lovteksten til Jura- og samfundsøkonomi.

5. Risiko

Risikoen er identificeret i risikoarket, hvoraf følgende fremgår:

"Der ligger en generel risiko i forbindelse med transaktioner foretaget af de største selskaber/koncerner på mandtallet for Store Selskaber. Da der er tale om store beløb kan enkelttransaktioner udgøre meget store risici. Alene størrelsen herunder især antallet af selskaber i koncernen samt omfanget og arten af transaktionerne bevirker, at der ofte er tale om meget komplicerede skattemæssige forhold. Når der endvidere er tale om omfattende og kompliceret lovgivning så er risikoen for væsentlige fejl stor.

En risiko er defineret som adfærd, der direkte eller indirekte skaber et skattegab.

Hvilken adfærd er konstateret

Gennemgangen af sagerne har vist følgende adfærd:

- Selskaberne tager fradrag for købte CO₂-kvoter/-kreditter før de er anvendt i produktionen. Iflg. Afskrivningslovens § 40 A, stk. 1 er der først fradrag, når de er anvendt i produktionen.
- Køb og salg i samme år modregnes, således at nettobeløbet selvangives, hvilket ikke er i overensstemmelse med reglerne i Afskrivningslovens § 40 A.
- En del selskaber har ombyttet CO₂-kvoter til CO₂-kreditter. Ofte er det tildelingen af CO₂-kvoter for 2008, som selskaberne vælger at ombytte. Det skyldes at returneringen af CO₂-kvoter først ligger efter tildelingen af kvoter for 2009, hvorfor selskaber reelt først får brug for de sidste CO₂-kvoter ved returneringen for 2012 (i 2013). En ombytning vil medføre en salgspris for solgte CO₂-kvoter, som skal indtægtsføres i salgsåret og en købspris for CO₂-kreditter, som først kan fradrages, når CO₂-kreditterne er anvendt i produktionen eller sælges. Ofte modregner selskaberne købsprisen i salgsprisen, således at nettobeløbet selvangives.
- Udlån af CO₂-kvoter. Ved udlån (evt. på swaftale) betales et lejebeløb up front, som skal indtægtsføres når selskabet har erhvervet endelig ret hertil (up front), jf. Statsskattelovens § 4.

Om fejltyperne

I de kontroller, hvor der er gennemført ændringer, kan fejltyperne kort beskrives som følgende:

- Fratrækker forbrugte, men ikke købte kvoter (merforbrug)
Selskabet har opgjort et merforbrug af kvoter og fratrækker de manglende kvoter til dagsværdien, idet kvoterne ikke er anskaffet.
Ændringen har et skatteprovenu på 4,2 mio. kr.
- Fradrag for returnerede kvoter, men efter FIFO-princippet er der tale om gratiskvoter
Selskabet har taget fradrag for faktisk returnerede kvoter, men skattemæssigt skal FIFO-princippet anvendes
Ændringen har et skatteprovenu på – 0,2 mio. kr.
- Afskrivning på kreditter, som endnu ikke er forbrugte

Selskabet har via [REDACTED] købt kreditter, som selskabet har valgt at afskrive på. Skattemæssigt kan købssummen fradrages i takt med, at kreditterne anvendes i produktionen eller sælges.

Ændringen har et skatteprovenu på 0,4 mio. kr.

- Regulering elimineres af efterfølgende afskrivninger
Selskabet har foretaget lagerreguleringer af kvoter. Der kan ikke foretages lagerreguleringer på kvoter. Ændringen er elimineret med efterfølgende afskrivninger.
Ændringen har et skatteprovenu på 0,0 mio. kr.
- Køb modregnes i salg eller fradrages i købsåret
Der er selskabet, som modregner køb og salg foretaget samme år eller som fratrækker købsprisen for kvoter i købsåret. Købsprisen kan skattemæssigt fradrages i det år, hvori kvoten anvendes i produktionen eller sælges.
Ændringerne har et skatteprovenu på – 0,8 mio. kr.
- Swap – beløb modtaget up front, men periodiseret over tildelingsperioden
Selskabet har indgået en swapaftale om udlån af kvoter. Der modtaget et beløb up front, som selskabet har periodiseret over 5 år.
Ændringen har et skatteprovenu på 0,2 mio. kr.
- Ombytning af kvoter til kreditter differenceafregnes
Selskaber vælger at ombytte nogle kvoter (ofte kvoter tildelt i 2008) med kreditter.
Ændringen har et skatteprovenu på 0,5 mio. kr.

Og for henlagte koncerner:

- Periodeforskydning
Flytning af fradrag eller avancer/tab fra et år til et andet.
- Nedsættelse i 2009 og 2010 elimineres af EBIT-reglen i Selskabsskattelovens § 11 C
Nedsættelse på 455 t.kr. elimineres af EBIT-reglen, hvorfor sagen blev henlagt.

Projektets gennemgang af de udvalgte sager

I projektet er konstateret fire typiske fejlmuligheder:

- Fradrag for købte kvoter/kreditter før de er anvendt i produktionen.
- Køb og salg modregnes, således at nettobeløbet selvangives.
- Ombytning af kvoter til kreditter.
- Udlån af kvoter

Vurdering af hvordan reglerne virker:

Før 2004 fandtes der i skattelovgivningen ikke regler om en generel, skattemæssig behandling af CO₂-kvoter. Den dagældende skattemæssige behandling af kvoter byggede derfor i stor udstrækning på administrativ praksis.

CO₂-kvoter

Kvoter opfattes i almindelig sprogbrug som en del, der betragtes i forhold til en samlet mængde, dvs. en andel. En kvote i skattemæssig forstand er ikke et veldefineret begreb, men snarere en betegnelse,

som bruges for en vis type rettigheder, som tildeles eller sælges i forbindelse med styringen af et område.

Kvoter kan herved have forskellige formål - at fordele en fælles ressource. Til disse kvoter hører fiskekvoter, kvoter for nedlæggelse af råvildt og alle former for affaldskvoter som f.eks. CO₂-kvoter, idet de kan betragtes som kvoter på den fælles ressource "rent miljø". På baggrund af en gennemgang af kvotepraksis i form af mælkekvoter, sukkerkvoter og sildekvoter er det antaget at den skattemæssige behandling af kvoter ikke er så entydige, at de nye CO₂-kvoter uden videre kan indplaceres i dem.

På denne baggrund foreslog regeringen at der fastsættes særlige skatteregler for CO₂-kvoter. Baggrunden er desuden, at CO₂-kvoterne kun kan bruges én gang, mens de oven for beskrevne former for løbende kvoter giver ret til at levere en bestemt mængde af et produkt.

Den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter blev vedtaget ved Lov nr. 464 af 9. juni 2004 (Lovforslag nr. 229 af 14. april 2004 – Den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og tilpasninger af CO₂

Iflg. Afskrivningslovens § 40 A, stk. 5 skal FIFO-princippet anvendes på CO₂-kvoter. Det er imidlertid uhensigtsmæssigt at anvende FIFO-princippet på CO₂-kvoter, idet kvotekontoen i kvoteregisteret styres efter realisationsprincippet. Denne forskellighed giver anledning til fejl i selvangivelserne.

Via kvoteregisteret er det muligt at følge kvoterne på de individuelle numre, hvorfor det er helt klart hvilket kvoter der er tildelt som gratiskvoter, hvilke der er købt, hvilke der er solgt og hvilke kvoter selskabet har returneret.

Ved skattemæssigt at anvende realisationsprincippet kunne der således være fuld overensstemmelse mellem kvoteregisteret og den skattemæssige behandling.

CO₂-kreditter

Den skattemæssige behandling af CO₂-kreditter er uafklaret. Det er ikke specifikt angivet i loven eller i bemærkningerne hertil, hvordan den skattemæssige behandling af CO₂-kreditter opnået er.

Resultatet afhænger af, om sådanne kreditter kan sidestilles med egentlige CO₂-kvoter i skatteretlig forstand.

6. Effekt

Projektet har medført, at de største kvotevirksomheder har fået kontrolleret den skattemæssige behandling af kvoterne.

I forbindelse med kontrollerne er selskaberne blevet vejledt om den skattemæssige behandling, og det antages, at der fremover vil være langt større regelefterlevelse på området.

7. Indsatsaktiviteterne

Projektet er gennemført med anvendelse af kontrol.

Endvidere blev de kontrollerede selskaber vejledt i reglerne om den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og kreditter, hvorfor der er en forventning om, at fejlene ikke gentages.

Der udarbejdes en vejledning om den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og -kreditter, som lægges på www.SKAT.dk og evt. på Energistyrelsens hjemmeside.

8. Proces

Målgruppen og problemstillingen var afgrænset til den skattemæssige behandling af CO₂-kvoter og -kreditter. Antallet af projektdeltagere og sager har været overskueligt, hvilket har medvirket til en god proces.

Der har været afholdt et par fysiske møder, hvor projektdeltagerne har udvekslet erfaringer og problemstillinger. Der har været en god dialog og erfaringsudveksling, et stort engagement og videndeling mellem deltagerne.

Projektet har egen mappe på H-drevet til opsamling af erfaringer, udsøgninger, afrapporteringer m.v. Alt relevant materiale er samlet i mappen, så projektdeltagerne kunne nøjes med at lede et sted. I mappen ligger også et notat om, hvornår CO₂-kvoter og -kreditter skattemæssigt skal anses for anvendt i produktionen.

Afrapportering af indsatsprojekt:

Pengeinstitutters tab på udlån opstået i forbindelse med ejendomsspekulanter handler til opskruede priser.

Projekt id: 802.

Startdato: 1. januar 2009.

Slutdato: 31. december 2013.

Projektejer:

Lars Andersen
Store Selskaber 3
Lyseng Allé 1
8270 Højbjerg
Tlf. 72 38 22 03

Tovholder:

Kurt Nielsen
Store Selskaber 3
Lyseng Allé 1
8270 Højbjerg
Tlf. 72 37 44 61

Forfatter:

Kurt Nielsen
Store Selskaber 3
Lyseng Allé 1
8270 Højbjerg
Tlf. 72 37 44 61

1. Projektinformation

Projektets formål

SKAT sætter gennem et nyt projekt fokus på pengeinstitutternes tab på udlån i forbindelse med ejendomsspekulationer/ejendomshandler til opskruede priser i årene op til 2008, hvor det finansielle marked kollapsede.

Risikoen omfatter pengeinstitutters fradragsret vedrørende tab på udlån til ejendomsspekulanter handel til opskruede priser.

Spørgsmålet er om sådanne tab er omfattet af begrebet "udslag af naturlig driftsrisiko" og således omfattet fradragsretten i statsskattelovens § 6

Projektets formål var at undersøge, om pengeinstitutternes kreditvurdering i disse sager er sket på en sådan måde (eller slet ikke er sket), således at der ikke er skattemæssigt fradrag for de opståede tab ud fra den betragtning, at der ikke er tale om tab opstået som følge af en naturlig og sædvanlig driftsrisiko for pengeinstituttet.

Projektets baggrund

Projektet udspringer af projektet vedrørende "pantebrevskarrusellerne", hvor der blev fokuseret på den bagvedliggende personkreds samt anvendte selskaber.

I sammenhæng med dette blev nærværende projekt etableret for at vurdere pengeinstitutternes rolle i sammenhæng med dette.

Baggrunden var, at det undrede, at ingen af pengeinstitutterne, der konstaterede disse tab, foretog anmeldelser af de implicerede selskaber/personer.

[REDACTED]

Hvilke regler blev benyttet

Projektet har i konkrete udvalgte sager undersøgt, om pengeinstitutternes kreditvurdering mv er foretaget (eller ikke er foretaget) på en sådan måde, at der ikke er skattemæssigt fradrag for de opståede tab ud fra den betragtning, at der ikke er tale om tab opstået som følge af en naturlig og sædvanlig driftsrisiko for pengeinstituttet.

De skattemæssige regler på området har hjemmel i statsskattelovens § 6 (driftsomkostninger) samt kursgevinstlovens §§ 2 og 3 samt 25, stk. 7.

I forbindelse hermed er det blandt andet vurderet, hvilken rækkevidde Højesterets afgørelse i SKM 2012.353 HR [REDACTED] vedrørende fradragsretten for tab på regresfordringer opstået ved krav afledt af erstatning som følge af rådgivning i såkaldte selskabstømmersager skal have i sådanne sager.

[REDACTED] havde betalt erstatninger til en række konkursboer som følge af [REDACTED] erstatningspådragende adfærd i forbindelse med rådgivningen af sælgerne af overskuds-

selskaber.

Parternes indgåede procesaftale lagdes til grund, hvorefter revisorerne i forbindelse med salget af overskudsselskaberne havde udvist en adfærd af en sådan karakter, at de havde pådraget revisionsselskabet erstatningsansvar i samme omfang og på samme måde som fastslået for revisor i Højesterets dom af 24. november 1999 i [REDACTED] (UfR2000.365/2H). [REDACTED] gjorde principielt gældende, at tabet var fradragsberettiget som tab på regresfordring efter kursgevinstlovens § 3 og subsidiært, at tabet var fradragsberettiget som driftstab efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Højesteret anførte i præmisserne:

"Højesteret finder, at der består en sådan sammenhæng mellem revisionsselskabets erstatningspligt og selskabets regresfordringer mod køberne af overskudsselskaberne, at fradrag for tab på regresfordringerne i medfør af kursgevinstlovens § 3 kun kan anerkendes i det omfang, revisionsselskabet har ret til at fradrage de betalte erstatninger som driftstab i medfør af statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. Det sidstnævnte spørgsmål må derfor anses for sagens hovedspørgsmål."

Højesteret har således tiltrådt, at kursgevinstloven ikke hjemler en ubegrænset fradragsret for selskabers tab på fordringer.

I den konkrete sag fandt Højesteret efter en konkret vurdering, at betingelserne for fradrag for erstatningsbetalingen efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, var opfyldt

Ressourcer og resultater

Projektet var dimensioneret til 5 årsværk, og der blev brugt 5 årsværk.

Udgangspunktet var, at der skulle foretages en undersøgelse af udvalgte pengeinstitutters tab på udlån til ejendomsspekulanter, der havde optaget lån til handel med ejendomme til opskruede priser samt en vurdering af det skattemæssige fradrag herfor.

Der blev således ved udvælgelsen af pengeinstitutter og engagementer [REDACTED]

[REDACTED]

Umiddelbart ændrede projektet sig til en mere bred tilgang til den principielle problemstilling vedr. en skattemæssig vurdering af fradragsretten på udvalgte udlån med væsentlige nedskrivninger/tab.

Ud fra en betragtning om, at de bagvedliggende handlinger i forbindelse med de foretagne udlån var håndteret på en sådan måde, at de opståede nedskrivninger/tab IKKE kunne anses for opstået som led i en normal bankforretning og derfor IKKE et udslag af en naturlig driftsrisiko for en bank, vil nedskrivninger/tab ikke være fradragsberettiget i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a. og eller kursgevinstlovens §§ 2 og 3 samt 25 stk. 7.

Der blev foretaget en gennemgang og vurdering af pengeinstitutternes interne regler på området sammenholdt med branchekutyme på områder som kreditvurdering, pantesikkerhed,

sikringsakter mv.

[REDACTED]

[REDACTED]

[REDACTED] blev der foretaget udvælgelse af 6 pengeinstitutter med væsentlige tab/hensættelser.

I de 3 af pengeinstitutterne gav gennemgangen ikke anledning til yderligere. På de 3 sidste pengeinstitutter blev der foretaget skattemæssige forhøjelser (agterskrivelser) på sammenlagt 2.691 mio. kr.

Samtlige agterskrivelser blev efter gennemgang af yderligere information/redegørelser fra pengeinstitutterne og disses repræsentanter tilbagekaldt, idet der på baggrund af det modtagne materiale/redegørelser efter en konkret vurdering ikke længere var tilstrækkelig belæg for at fastholde nægtelse af skattemæssigt fradrag for de pågældende nedskrivninger/tab.

Grundet beløbsstørrelsen har et af de implicerede pengeinstitutter set sig nødsaget til at oplyse om skattesagen i pengeinstituttets årsrapport. Dette har afstedkommet diverse avisartikler omkring problemstillingerne og SKATs aktiviteter i denne sammenhæng. Udover offentlighedens generelle interesse for dette er det vores opfattelse, at i såvel den finansielle sektor som i revisorkredse har dette bevirket, at man er (mere) opmærksom på problemstillingen end før.

2. *Leverance (ny viden) til andre steder i SKAT (forretningen) – eller egen enhed*

Der udover er der opnået viden omkring procedurer mv. i forbindelse med de nedskrivninger og hensættelser der foretages regnskabsmæssigt i pengeinstitutter og der, som udgangspunkt er skattemæssigt fradrag for ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Denne sammenhæng mellem de regnskabsmæssige og de skattemæssige fradrag gælder særligt for pengeinstitutter. I forbindelse med, at Finanstilsynet opgør pengeinstitutternes solvensprocent, så ser de også på, at nedskrivninger og hensættelser er gjort op korrekt. Derfor er der, som hovedregel, en direkte sammenhæng mellem Finanstilsynets kontrol og det skattemæssige fradrag.

De deltagende medarbejdere har derudover erhvervet et indgående kendskab til Finanstilsynets tilsynsvirksomhed samt omfanget af dette. Hvad kigger Finanstilsynet på og hvad kigger Finanstilsynet ikke på, samt udviklingen i Finanstilsynets virke over årene, specielt i kølvandet på finanskrisen.

Jura har løbende deltaget i de faglige diskussioner, som projektet har berørt. De har herigennem fået viden. Jura får også tilsendt evalueringsrapporten.

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats



4. Risiko

Risikoen er i risikoarket defineret som:

"pengeinstitutters tab på udlån opstået i forbindelse med ejendomsspekulanter handler til opskruede priser".

I den uddybende beskrivelse er risikoen defineret som:

"Risikoen omfatter pengeinstitutters fradragsret vedrørende tab på udlån til ejendomsspekulanter handler til opskruede priser. Spørgsmålet er om sådanne er omfattet af begrebet "udslag af naturlig driftsrisiko" og således omfattet af fradragsretten i statsskattelovens § 6."

Som det fremgår af projektbeskrivelsen og risikoarket, ligger risikoen i dette indsatsprojekt i, at SKAT ikke har detaljeret kendskab til, hvordan pengeinstitutterne har håndteret kreditvurdering og udlån i forbindelse med de ejendomshandler, der er sket mellem en bestemt personkreds og disses selskaber til opskruede priser, hvorefter pengeinstitutterne har konstateret store nedskrivninger/tab på disse udlån i forbindelse med ejendomsmarkedets sammenbrud i slutningen af 2008 og fremover.

Man har i hele projektets levetid været bevidst om, at der var tale om et "grænseområde", idet pengeinstitutternes væsentlige virksomhed består i udlån af penge og med de deraf forbundne risici for tab på denne virksomhed.

Risikoen var således om de udsøgte pengeinstitutter havde handlet på en sådan måde, at de opståede nedskrivninger og tab ikke længere kunne karakteriseres som udslag af en for virksomheden "naturlig driftsrisiko".

Der var således tale om en specifik risiko i en specifik branche i en meget speciel situation (kollaps af ejendomsmarkedet samt den finansielle krise i det hele taget).

Skattegabet på hele pengeinstitutområdet er estimeret til 25 mio. kr., jf. risikoark. Fra projektets start har der ikke været fastsat en nulpunktsmåling, da det specifikke skattegab for denne konkrete problemstilling ikke er blevet fastsat.

Hvilken adfærd er konstateret

Udgangspunktet for hele projektet var, at visse ejendomsspekulanter tilsyneladende handlede ejendomme til urealistiske høje priser, og SKATs holdning var, at bankerne i forbindelse med kreditgivning ikke kunne være uvidende om dette, hvorfor nedskrivninger og tab på sådanne udlån ikke kunne anses som udslag af en for pengeinstituttet naturlig driftsrisiko, og skattemæssige fradrag skulle nægtes.

Der blev således ved udvælgelsen af pengeinstitutter og engagementer bl.a. [REDACTED]

Gennemgangen af de 6 pengeinstitutter har vist, at der i branchen i "de gode dage" som alt overvejende hovedregel har været en stor risikovillighed, som efterfølgende har givet de meget store tab/nedskrivninger.

Dette skal dog ses i sammenhæng med, at Finanstilsynet rent faktisk i en periode opfordrede pengeinstitutterne til at få pengene ud at arbejde.

Enkelte pengeinstitutter var dog i perioden mere konservative i deres udlånspolitik, hvilket afstedkom lavere resultater og lavere stigningstakt i kursudviklingen, men efterfølgende har de konstaterede tab/nedskrivninger ligeledes været mindre end i branchen generelt.

Det er opfattelsen, at de pengeinstitutter, der i perioden er bukket under, som alt overvejende hovedregel har været dem, der har været mest aggressive og risikovillige, ligesom en del af dem ligefrem har haft en lemfældig kreditpolitik med mangelfulde interne kontroller samt procedurer.

Vurdering af hvordan reglerne virker

Rækkevidden af fradragsretten i Statsskattelovens § 6 overfor Kursgevinstlovens § 25 stk. 7 er stadig uafklaret.

5. Effekt

Projektet har været rettet mod en meget specifik risiko i en specifik branche, der udover skattemyndighedernes kontrol, også er underlagt Finanstilsynets kontrol.

I samme periode, som SKATs projekt har kørt, har Finanstilsynet haft (og dette fortsætter) en stigende kontrolaktivitet, ligesom der bliver gået meget mere håndfast til værks sammenholdt med tidligere.

Dette sammenholdt med det "røre" som dette projekt har givet i såvel pengeinstitutbranchen som rådgiverbranchen gør, at det efter vores bedste vurdering har haft en afsmittende effekt på den fremtidige håndtering af forholdet.

Hvor vidt det er SKATs eller Finanstilsynets indsats, der giver denne effekt, eller det er et miks, er vanskeligt at vurdere og meget vanskeligt at måle.

6. Indsatsaktiviteterne

Projektet var planlagt med anvendelse af kontrol i udvalgte pengeinstitutter. Der har ikke været behov for "annoncering" af projektet, idet offentlighedens bevågenhed omkring dette – set i lyset af de omfattende artikelserier omkring pantebrevskarruseller - har betydet, at såvel branchen som sådan samt rådgivere har været meget interesserede i, hvad der skete på området.

Erfaringen har vist, at indsatsværktøjet kontrol var det rigtige at anvende i forbindelse med gennemførelsen af dette projekt. Baggrunden for dette er, at SKAT på forhånd havde et

begrænset kendskab til, hvorledes pengeinstitutterne regnskabsmæssigt håndterede kreditvurderinger, pantsikkerheder mv. i forbindelse med udlån samt sikkerhedsstillelser.

7. Proces

Projektet har været af beskedent omfang, både i forhold til antal medarbejdere, der har deltaget og i forhold til antal sager, der er gennemgået, hvilket har medvirket til en stor overskuelighed samt gode betingelser for samarbejdet og kommunikationen. Den interne kommunikation i projektet har båret præg heraf, da der har været et godt samarbejde og vidensdeling projektdeltagerne imellem.



SKAT

Projektnavn: Repræsentationsomkostninger

Projekt id: 2418

Projektejer: Jan Mosfelt, Store Selskaber 7

Tovholder: Martin Wigh, Store Selskaber 7

Marts

2015

1. Projektinformation

Projektets formål

Formålet med projektet er, at vi sikrer os, at sundhedssektoren overholder de skatte- og momsmæssige regler vedrørende salgsfremmende omkostninger. Senere i projektets forløb er brancher som It- og telekommunikation, Rådgivning, Tekstil mv. inddraget i projektet.

Projektets baggrund

Det landsdækkende projekt har taget afsæt i et lokalt pilotprojekt.

Erfaring fra tidligere enkeltstående sager, samt pilotprojekt viser, at der er store problemer med afgrænsning af fuldt fradragsberettigede omkostninger over for udgifter med delvis fradragsret som repræsentationsudgift. Denne afgrænsning afleder også i visse tilfælde problemer over for momsloven. Indsatsen skal derfor sikre, at skatte- og momslovgivningen overholdes.

Pr. 1. januar 2013 er det besluttet at udvide projektet med flere brancher som it- og tele, rådgiver, tekstil, filmproduktion mv. for at teste om problemet også er til stede i de brancher. I forbindelse med udvidelsen blev det besluttet at inddrage yderligere 40 selskaber fra andre brancher.

Af særlige risici som indsatsen skal afdække, er afgrænsningen mellem fuldt fradragsberettigede udgifter iht. Statsskatteloven § 6, stk. 1, litra a, og udgifter med delvis fradragsret iht. Ligningsloven § 8, stk. 4.

Typiske problem- og fejlmuligheder findes under:

- Møder, konferencer, symposier, kurser mv.
- Lokaleleje, dekoration mv. ifm. ovenstående
- Rejseudgifter
- Gaver
- Reklame
- Annoncer
- Sponsorudgifter

Disse udgifter vil som hovedregel være fratrasket under salgsfremmende omkostninger med det fulde beløb, eller af selskabet vurderet som repræsentation med begrænset fradragsret. Vi skal vurdere anledning, deltagere, formål mv. i forbindelse med bedømmelse af den skattemæssige fradragsret.

Såfremt læger, sygeplejersker eller andre eksterne personer deltager i et arrangement, skal denne anses for repræsentationsudgift med begrænset fradragsret. Der skal således foretages en opdeling af omkostningen.

Reglerne er ikke specielt komplicerede, men meget vanskelige at håndtere i praksis. De kræver opmærksomhed og en tilrettelagt bogføringsinstruks hos selskaberne.

På baggrund af ovenstående samt under hensyn til resultatet fra pilotprojektet, blev projektet igangsat. Der er blevet udarbejdet en drejebog, og foretaget udsøgning af relevante selskaber. Projektet er gennemført hovedsageligt med udgangspunkt i indkomstårene 2009-2012.

Hvilke regler blev benyttet

De regler der er anvendt i forbindelse med gennemgangen af selskabernes driftsomkostninger, herunder salgsfremmende omkostninger har været:

- Juridisk Vejlednings afsnit E.B.3.7 om repræsentationsudgifter
- Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.
- Ligningslovens § 8, stk. 4

Planlægning af projektet

Projektet hører til i Store Selskaber. Her har tovholder sammen med enkelte projektdeltagere udarbejdet projektets drejebog. Tovholder har stået for udsøgningen af kontrolrelevante selskaber, samt forestået undervisning af projektdeltagere i brugen af revisionsværktøjet ACL.

Sagerne er herefter fordelt på 3 kontorer i Store Selskaber, og det daglige arbejde samt koordineringen heraf er foretaget af lokale tovholdere. Disse har løbende orienteret tovholder om sagernes fremgang mv., samt der har løbende været dialog om sagernes problemstillinger.

Projektet har kørt i 2011 og 2012. Det var oprindeligt planen, at projektet skulle afsluttes ved udgangen af 2012, men det blev besluttet at forlænge projektet til og med 2013. Udvidelsen af tidsrummet for projektet var begrundet i, at der skulle undersøges flere brancher, som gav en større sags portefølje, samt hensyntagen til det tidskrævende arbejde, når der foretages omkostningsrevision på bilagsniveau.

Indsatsen har hovedsageligt været rettet mod koncerner i sundhedssektoren, som er på mandtal i Store Selskaber. Der er foretaget udsøgning af koncerner med relevant branchekode.

Branchekoderne for medicinalvirksomhederne er 2110, 2120, 3250, 4646. Den samlede bruttoudsøgning for branchekoderne var på 1.054 selskaber på mandtal hos Store Selskaber. Målgruppen omfattede de øverste 207 selskaber, hvor indkomstoplysninger er tilgængelige, målt på omsætning. Af disse, har 15 koncerner en omsætning på over 1 mia.kr. På tidspunktet for udsøgningen er det vurderet, at fejlprocenten er på omkring 85 %, det vil sige, at der er fejl i ca. 85 % af sagerne. Det forventes, at efterretteligheden som projektet skrider frem vil stige, så træfprocenten i gennemsnit vil falde med 10 % point. Pr. 1. januar 2013 er målgruppen udvidet med flere brancher.

Efter udvidelsen af projektet med andre brancher er der udvalgt 54 selskaber fra branchekoderne inden for It- og telekommunikation, Bogføring- revision og rådgivning, Tv-produktion samt Tekstilindustrien, som har de risikofyldte omkostningstyper. Da det ikke har været muligt at foretage udsøgningen af sagerne maskinelt, er udsøgningen foretaget på baggrund af branchekoder, samt tilgængelige indkomstoplysninger. Problemstillingerne er herefter identificeret ved

gennemlæsning af regnskabsoplysninger. Den samlede bruttoudsøgning ved udvidelsen med de nævnte branchekoder var på 640 selskaber.

Projektets problemstilling er ikke et særligt komplekst eller svært sagsområde, men de forskellige selskaber og virksomhedstyper håndterer problemstillingerne på hver deres måde, og har endvidere ikke den samme tilgang til omkostningens oprindelse (symposium, konference mv.), hvilket gør at der er mange nuancer i, og måder til at identificere og klassificere den samme omkostning på.

Det mest tidskrævende arbejde har bestået i at udsøge bilagene fra selskabernes bogføring via ACL. Selskaberne har herefter modtaget lister med bilag til fremfindning. Disse bilag er efterfølgende gennemgået manuelt, typisk på selskabets adresse, og der har løbende været dialog med virksomheden om de afholdte udgifter, herunder oplysning om formål, deltagere og anledning.

Afrapporteringen bygger på de afsluttede sager.

Ressourcer og resultater

Der blev:

- Brugt 15,7 årsværk i projektet
- Afsluttet kontrol i 183 sager
 - 120 medicinalsselskabs sager
 - 63 selskabssager i telebranche, IT, rådgivning mv.
- En træfprocent på alle de kontrollerede selskaber på 76
- Forhøjelser i 99 sager for medicinalsselskaberne, svarende til en træfprocent på 82,5
- Forhøjelser i 39 sager af de øvrige selskaber, svarende til en træfprocent på 61
- Forhøjelser på 280 mio. kr. heraf
 - 261 mio. kr. i medicinalsselskaberne, 2,2 mio. kr. pr. kontrolleret selskab
 - 19 mio. kr. i de øvrige selskaber, 0,3 mio. kr. pr. kontrolleret selskab
- Der er brugt 0,08 årsværk pr. kontrolleret selskab
- Der er lavet indkomstregulering for 17,8 mio. kr. pr. årsværk svarende til et provenu på 4,5 mio. kr. pr. årsværk (ved 25 procents selskabsskat).

Der er foretaget få korrektioner vedrørende moms. Dette skyldes, at sagerne i projektet er startet op med det tidligst mulige indkomst inden den skatteretlige forældelsesfrist, hvorfor arbejdet under hele projektforløbet stort set er faldet for de momsmæssige forældelsesfrister, som er kortere end de frister der gælder på skatteområdet. Endvidere er en væsentlig del af de ændringer der er foretaget skattemæssigt, foretaget med udgangspunkt i samlede regnskabsposter der har resulteret i, at det ikke har været nødvendigt med bilagsgennemgang.

2. Leverancer (ny viden) til andre steder i SKAT (forretningen) – eller egen enhed

Gennemførelsen af projektet har givet anledning til viden, som bør deles med:

- Medarbejdere i SKAT Store Selskaber som arbejder med området
- Medarbejdere i Små- og mellemstore virksomheder
- Medarbejdere i Jura, Selskab, Aktionær og Erhverv, der arbejder med området

Videndeling vil ske ved, at Store Selskabers kompetencegrupper samt andre relevante medarbejdere vil få afrapporteringen til orientering.

Projektet har givet projektmedarbejderne en mere specifik viden om specialområdet inden for driftsomkostninger, og medvirket til en mere klar opfattelse af problemstillingen i forhold til selskabernes måde at håndtere denne type omkostninger på, samt leveret input til Juridisk Vejledning.

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

Risikoen er umiddelbart ikke begrænset til få selskaber i medicinalbranchen, da fejlprocenten er væsentlig i den gennemførte kontrolgruppe. Der er ej heller tale om enkeltstående fejl, men en mere generelt risiko i en større kreds af selskaber.

Den risikobetonede adfærd vurderes heller ikke at være branchespecifik til isoleret at vedrøre medicinalbranchen, men kan sagtens findes i f.eks. it-branchen, rådgivningsbranchen mv. samt andre brancher hvor slutbrugeren ikke er kunden, men andre forretningsforbindelser. Her er der dog ikke tale om en generel risiko, men mere om enkeltstående sager, med væsentlig mindre beløb end i medicinalbranchen.

Brancheforeningerne for medicinalvirksomhederne (Medicoindustrien og Lægemiddelindustriforeningen) er orienteret på møder i forbindelse med projektet, hvilket viser SKATs åbenhed, og formentlig bidrager til et bedre gensidigt arbejde med selskaber inden for medicinalbranchen.

Der er således generelt en høj risiko på området, men den er klart højere i medicinalvirksomhederne, end i de øvrige virksomheder.

Her skal det dog bemærkes, at det er vigtigt for den tværgående kontrol (skat og moms), at der tages udgangspunkt i det senest mulige indkomstår, således at eventuelle indkomståndringer kan ske samlet.

Projektets arbejde har givet anledning til presseomtale, både i almindelige medier der henvender sig til den brede befolkning, samt i specialtidsskrifter målrettet virksomhedstyper, som falder inden for projektets målramme.

4. Risiko, årsværk og resultater

Risiko

Risikoen er identificeret i risikoarket. En risiko er defineret som adfærd, der direkte eller indirekte skaber et skattegab. Følgende fremgår af risikoarket:

"Der ligger en generel risiko i forbindelse med transaktioner foretaget af de største selskaber / koncerner på mandtallet for Store Selskaber. Da der er tale om store beløb kan enkelttransaktioner udgøre meget store risici.

Alene størrelsen, herunder især antallet af selskaber i koncernen samt omfanget og arten af transaktionerne bevirker, at der ofte er tale om meget komplicerede skattemæssige forhold. Når der endvidere er tale om omfattende og kompliceret lovgivning, så er risikoen for væsentlige fejl stor. "

Grunden til, at projektet om Repræsentationsomkostninger er gennemført under denne risiko er, at selskaberne i dette segment bruger betydelige beløbsmæssige ressourcer på deltagelse i symposier, kongresser mv., uden at reglerne om afgrænsning over for repræsentationsudgifter altid bliver anvendt.

Der kan i en del tilfælde være tale om enkelttransaktioner med stor risiko.

I forbindelse med arbejdet i projektet er der gennemført væsentlige forhøjelser, anvendt vejledning i reglerne over for selskaberne, og udsendt servicebreve mv. Risikoen kan dog ikke antages at være elimineret, men i de besøgte og kontrollerede selskaber er den blevet mindre eftersom efterretteligheden er blevet større.

Årsværk

Projektet har i 2012 og 2013 været dimensioneret til i alt 13 årsværk. 5 årsværk i 2012 og 8 årsværk i 2013. I 2012 blev der anvendt 3,2 af de tildelte 5 årsværk, og i 2013 blev der anvendt 8,5 af de tildelte 8 årsværk.

For at kunne afslutte igangværende sager i 2014 er der tildelt 4 årsværk fra buffer.

Hvilken adfærd er konstateret

Gennemgangen af selskabernes indkomstopgørelse med kontrol af driftsomkostninger for medicinalvirksomhederne viste, at størstedelen af kontrollerne gav anledning til at foretage ændringer af den skattemæssige indkomstansættelse. En mindre andel af kontrollerne vedrørende medicinalvirksomhederne gav ikke anledning til at foretage ændringer af indkomstansættelsen, hvorfor sagerne er henlagt.

Billedet var omvendt i forbindelse med de øvrige virksomhedstyper (It- og tele, Rådgivningsbranchen, Tekstil mv.) der senere blev en del af projektet. Her er størstedelen af de maskinelt udsøgte sager henlagt, efter en gennemgang og visitering af selskabernes driftsomkostninger. Der er dog i enkelte af selskaberne foretaget ændringer til den skattepligtige indkomst, i forhold til problemstillingerne i nærværende projekt.

Sammenfattende kan det konkluderes, at projektet har vist, at der var problemer med at følge de skattemæssige regler på området, hos en væsentlig andel af de udvalgte selskaber, specielt vedrørende medicinalvirksomhederne.

Selskaberne har overordnet set, vurderet den andel af selskabets driftsomkostninger der falder inden for området ”salgsfremmende omkostninger” for fuldt fradragsberettigede driftsomkostninger, og ikke henset til at skulle afgrænse disse omkostninger over for repræsentationsomkostninger.

Om fejltyperne

I forbindelse med opstarten af projektet var indgangsvinklen, at indsatsen skulle koncentreres om selskabernes salgsfremmende omkostninger, herunder om medicinalvirksomhederne kunne skelne mellem eksterne og interne personer ved deltagelse i symposier, kongresser mv.

Det konstateredes hurtigt, at medicinalvirksomhederne betalte for eksterne personers deltagelse i symposier, kongresser mv., samt at selskaberne betragtede disse personer som ansatte i virksomheden, herunder afholdt medicinalvirksomhederne udgifter til ophold og fortæring samt transport.

Gennem arbejdet med sagerne har karakteren af de juridiske problemstillinger taget en drejning – fra kun at koncentrere os om selve deltagerkredsen på symposierne mv., blev nu også alle følgeomkostningerne, samt diverse reklameudgifter, sponseringer mv. gennemgået.

I Juridisk Vejlednings afsnit E.B.3.7.5 havde medicinalvirksomhederne deres eget afsnit omhandlende deltagelse i symposier mv. og præsentation af nye produkter. I samme afsnit er beskrevet, at de omkostninger som kaldes følgeomkostninger, såsom foredragsholder, lokaleleje, reklamematerialer mv. kan fradrages som almindelige driftsomkostninger. Dette er i forbindelse med arbejdet i projektet blevet undersøgt, og det er ikke korrekt. Men branchen har fået lov til at støtte ret på dette indtil opdateringen i juni 2012.

Der er afgørelser på området, bl.a. SKM2007.92.VLR som senere er fastholdt af Højesteret i SKM2008.84.HR, hvor disse typer af omkostninger klassificeres som repræsentationsudgifter med begrænset fradragsret, da de anses for en integreret del af salgsarrangementet mv.

I vores betragtninger vedrørende medicinalvirksomhedernes afholdelse / deltagelse i symposier mv. er udgifter såsom foredragsholder, lokaleleje, stand-udgifter, reklamemateriale udleveret på symposiet mv. samt andre følgeomkostninger anset for repræsentationsudgifter med begrænset fradragsret.

Selskaberne anser typisk sådanne udgifter for almindelige reklameudgifter, men her anlægger vi en anden betragtning, da der typisk ikke er adgang for offentligheden ved symposier mv., og det typisk kun er indbudte personer med tilknytning til et specielt fagområde der deltager. Vi anser derfor udgifterne som repræsentationsudgifter, da reklamen / opmærksomheden er over for en bestemt kreds af personer, og ikke ud til offentligheden.

De problemstillinger vi derfor typisk har behandlet er:

- Betaling for eksterne personers deltagelse i symposier, kongresser, kurser
- Betaling af forplejning, transport samt ophold for eksterne personer
- I enkeltstående tilfælde er afholdt udgifter til rejser af privat karakter
- I enkeltstående tilfælde er det turistmæssige islæt af symposiet væsentligt

- Sponsoring af diverse udgifter uden modydelse, f.eks. sponsoring af hospitalsudstyr, generelle forskningsudgifter mv.
- Følgeomkostninger som f.eks. foredragsholder, lokaleleje, reklamematerialer, leje af stand mv. anses som repræsentationsudgifter

Hvis projektets sags portefølje ses samlet, er de udvalgte sager og problemstillinger meget forskellige. Selskabernes tilgang til afholdelsen af de salgsfremmende omkostninger, specielt vedrørende medicinalvirksomhederne, er begrundet i hensynet til virksomhedens promovering af produkterne, og tager udgangspunkt i driftsomkostningsbegrebet. Det er på grund af særreglen i ligningslovens § 8, stk. 4, samt virksomhedernes tilgang til problemstillingen om afgrænsningen til repræsentationsudgifter, at udgifterne behandles forskelligt.

Der er mange forskellige nuancer i, hvordan de enkelte omkostninger skal klassificeres. Der skal således ikke ske en væsentlig ændring i forudsætningerne for afholdelsen af omkostningerne før resultatet ser anderledes ud.

Indtrykket er, at der umiddelbart ikke mangler lovgivning på området. Der mangler ej heller afgørelser / domme eller litteratur at støtte sig til i forbindelse med afklaringen af problemstillinger. Det er blot nogle regler som er meget vanskelige at håndtere i praksis, da der er så mange forskellige nuancer, og specielle problemstillinger der gør, at virksomhedernes bogføring skal indrettes efter præcis den måde den har valgt at anvende de salgsfremmende omkostninger på.

Resultat

På nuværende tidspunkt er der afsluttet 177 sager, hvoraf 45 sager er afsluttet uden resultat (henlagt). De 132 afsluttede sager har leveret forhøjelser på i alt 280.286.289 kr.

Medicinalselskaberne står for 93 % af forhøjelserne, eller i alt 261.059.983 kr. og de selskaber som ikke er medicinalselskaber står for de resterende 7 %, eller i alt 19.226.306 kr. Der forventes yderligere forhøjelser fra igangværende sager på i alt 36,8 mio.kr.

Kontrolindsatsen er gennemført i 183 sager, herunder 120 medicinalselskaber og 63 andre (IT, Tele, Rådgivning mv.). Af sagsporteføljen for medicinalselskaberne er 21 sager henlagt uden resultat, hvilket giver en træfprocent på 82,5 %. Af sagsporteføljen for øvrige selskaber er 23 sager henlagt uden resultat, hvilket giver en træfprocent på 63,5 %.

Der er fortsat 6 igangværende sager, hvoraf resultatet endnu ikke kendes endeligt. Af de igangværende sager er 5 medicinalselskaber, og den resterende er et ikke-medicinalselskab. Der forventes yderligere forhøjelser fra igangværende sag på 800.000 kr.

Det samlede resultat i forhøjelser af afsluttede sager udgør 280.286.289 kr., hvilket svarer til 16,5 mio.kr. pr. anvendt årsværk.

5. Effekt

Fra projektbeskrivelsen lyder succeskriterierne således:

1. At direkte fejl og misforståelser omkring reglerne vedrørende salgsfremmende omkostninger, der skatte- og momsmæssigt skal anses for repræsentation, rent faktisk bliver behandlet som sådan.
2. At fortolkningstvivel om korrekt behandling af salgsfremmende omkostninger kan udryddes via afgørelser fra LSR/domstole og/eller praksisændring.
3. At der ved gennemgangen af klassificeringen af salgsfremmende omkostninger for indkomståret 2011 er færre fejl, end ved gennemgang af samme område for tidligere indkomstår
4. Træfprocent skal falde (10 % point)
5. Gennemsnitlig regulering skal falde (10 %)

Ad 1) I forbindelse med gennemgangen af sagerne vedrørende medicinalvirksomhederne har det i størstedelen af tilfældene været nødvendigt at foretage korrektioner til den skattepligtige indkomst, da en andel af driftsomkostningerne efter SKATs vurdering bør klassificeres som begrænset fradragsberettigede repræsentationsomkostninger. Det har dog ikke i samme grad været nødvendigt vedrørende de øvrige brancher, da kun en mindre andel af selskaberne er blevet korrigeret vedrørende driftsomkostningerne.

Problemstillingerne vedrørende medicinalvirksomhederne og de øvrige brancher adskiller sig på et væsentligt punkt, nemlig virksomhedernes mulighed for, og adgang til at reklamere for deres produkter. Medicinalvirksomhederne er i forhold til lovgivningen på området afskåret fra at reklamere og promovere deres produkter på gængs vis. Det er ikke muligt for en medicinalvirksomhed at bringe annoncer i dagblade, eller at reklamere på TV, da lovgivningen inden for lægemidler forbyder dette. Disse typer af virksomheder er henvist til at promovere deres produkter på kongresser, symposier mv., hvor aftagere (læger, sygeplejersker og andet sundhedspersonale) af produkterne kommer eller bliver inviteret. Det er derfor ikke over for slutbrugeren (patienten) der reklameres, men derimod over for læger eller andre der typisk vil skulle skrive recept på produktet til patienten.

De øvrige brancher som f.eks. Tekstil, IT- og tele mv. har andre og flere muligheder for at reklamere for, og promovere deres produkter. Dette kan gøres på almindelig vis gennem annoncer, reklamer i TV eller andre medier hvor det er naturligt at anse reklamen for at henvende sig til en meget bred population af potentielle aftagere, hvorfor der i sjældne tilfælde vil være tale om, at reklamen henvender sig til en snæver eller særlig indbudt kreds af personer der gør, at udgiften anses som en begrænset fradragsberettiget driftsomkostning.

Vi har i langt de fleste tilfælde haft en god dialog med medicinalvirksomhederne, der som ovenfor nævnt har en anden tilgang til markedsføringsomkostningerne end øvrige brancher.

Succeskriteriet må anses at være opfyldt i nogen grad, da hovedsagligt medicinalvirksomhederne efterfølgende har korrigeret opgørelsen af driftsomkostninger, der anses som repræsentationsudgifter. Medicinalvirksomhederne har været omfattet af projektet i længere tid, hvorfor det er lettere at vurdere udviklingen af disse selskabers efterrettelighed.

Ad 2) I forbindelse med arbejdet i projektet er det lykkedes at ændre indholdet i Juridisk Vejledning, hvor et særligt afsnit tilegnet medicinalvirksomhederne er fjernet da det ikke havde medhold i lovgivningen på området. Det er dog udmeldt fra Departementet, at virksomhederne kan støtte ret på Juridisk Vejledning indtil opdateringen til version 2 den 16. juli 2012. I udmeldingen fra Departementet er teksten i Juridisk Vejledning endvidere præciseret.

Der er endvidere afsagt 2 kendelser fra projektet fra Landsskatteretten. Kendelsen af den 10. juli 2013 giver SKAT medhold i langt overvejende grad, og kendelsen af den 6. august 2013 giver SKAT fuldt medhold.

Succeskriteriet må på baggrund af ovenstående anses for opfyldt.

Ad 3) Det har i de fleste tilfælde ikke været muligt at vurdere om der er færre fejl i senere indkomstår ved klassificeringen af repræsentationsomkostninger, end ved tidligere indkomstår. Baggrunden herfor er, at selskabets selvangivelse for det seneste indkomstår typisk har været indleveret eller er klargjort i forbindelse med projektets arbejde med tidligere indkomstår.

I de tilfælde hvor selskabets selvangivelse ikke er nået at blive indleveret, har selskabet været villig til at korrigere i opgørelsen af den skattepligtige indkomst i forbindelse med vurderingen af klassificeringen af repræsentationsomkostninger.

Succeskriteriet kan derfor ikke anses for opfyldt. Projektets arbejde med virksomhedernes bogføring og gennemgangen af bilagsmaterialet har taget længere tid end forventet, hvorfor selskaberne i de fleste tilfælde ikke har kunnet nå at korrigere i opgørelsen og klassificeringen af repræsentationsomkostninger.

Ad 4) Det har desværre ikke været muligt at måle om træfprocenten er faldet med 10 % point, da projektets sagsbehandling har været igangværende over en længere periode end forventet, jf. endvidere ovenfor. Det har derfor ikke inden for den tid, der har været til rådighed i projektet, været muligt at måle en ny træfprocent.

Succeskriteriet anses ikke for opfyldt.

Ad 5) Den gennemsnitlige regulering er ikke faldet i overensstemmelse med succeskriteriet. Dette skyldes, at sagsbehandlingen har omfattet alle aktuelle (ikke forældede) indkomstår, samt at selskaberne typisk ikke har haft mulighed for at nå at korrigere klassificeringen af repræsentationsomkostningerne, før selvangivelsen er afleveret.

Succeskriteriet anses ikke for opfyldt.

Projektet har undersøgt regelefterlevelsen for indkomstårene 2008 til og med 2012. Det er konstateret, at virksomhederne i hovedsageligt det senest kontrollerede indkomstår 2012, har ændret adfærd og korrigeret væsentligt højere beløb i selvangivelsen ved klassifikationen af repræsentationsomkostninger, hvilket betyder at træfprocenten i væsentlig grad er mindre end ved de tidligst kontrollerede indkomstår end i de senere indkomstår. Endvidere er det konstateret, at de sager der har omfattet de tidligste indkomstår, på nuværende tidspunkt er afgjort af

Landsskatteretten til fordel for SKAT, og dette har yderligere medvirket til en ændret adfærd i form af stigende efterrettelighed.

6. Indsatsaktiviteter

Projektet var planlagt med anvendelse af kontrol og vejledning, samarbejde med branchen, samt edb-revisionsværktøjet ACL. Erfaringerne fra projektet viste, at dette indsatsværktøj var det rigtige at anvende i dette projekt. Hovedsageligt fordi det på forhånd var kendt, at virksomhedernes bogføring skulle gennemgås på bilagsniveau.

Indsatsaktiviteten er gennemført i 183 sager, herunder:

- 120 sager vedrørende medicinalvirksomheder
- 63 sager vedrørende øvrige brancher som IT, Tele, rådgivning mv.

De kontrollerede selskaber er vejledt om de skatte- og momsmæssige regler om området, således at de fremadrettet kan tilrette deres bogføringsinstruks, så reglerne bliver fulgt. Der er derfor en umiddelbar forventning om, at fejlene ikke vil gentage sig i fremtiden for de kontrollerede selskaber.

Projektets omfang og resultater har givet anledning til presseomtale, samt til at Juridisk Vejledning på området er blevet ændret.

For at sikre regelefterlevelsen for den større udsøgningsgruppe er der udarbejdet et servicebrev der er udsendt til ca. 200 selskaber. Servicebrevet har bl.a. til formål at vejlede om de skatte- og momsmæssige regler på området.

Desuden er der holdt møder med brancheorganisationer.

Endelig er der lavet strukturel respons med en ændring i Juridisk Vejledning.

7. Proces

Målgruppen og problemstillingerne i projektet har været afgrænsede. Antallet af projektdeltagere og udvalgte sager har været af en størrelse, der for projektdeltagerne og tovholder har gjort projektet overskueligt.

Projektet har vist, at projektdeltagerne, som har været fra Store Selskaber 7, 8, 9 og 10 har arbejdet godt sammen, selvom de fysisk har arbejdssted i henholdsvis København, Odense, Ålborg og Høje Tåstrup. En væsentlig del af kommunikationen imellem projektdeltagerne er foregået via mail og telefon.

I opstartsfasen forestod en undervisningsopgave, da kun få af projektdeltagerne havde kendskab til EDB-revisionsværktøjet ACL, eller havde anvendt det i praksis.

Der er i startfasen udarbejdet en drejebog, der i rimeligt omfang er blevet ajourført.

Der har været afholdt statusmøder med projektdeltagerne, hvor der er orienteret om projektets status og fremdrift. På disse møder er endvidere diskuteret konkrete sager og problemstillinger. Det har været en god proces.

Der har også været et godt samarbejde med Jura & Samfundsøkonomi, som har besvaret en række henvendelser fra projektgruppen vedrørende specifikke faglige problemstillinger. Svarene har medvirket til at styrke vores position overfor selskaberne, i forbindelse med sagsbehandlingen.

Jura & Samfundsøkonomi har endvidere inddraget Departementet i forbindelse med en række konkrete problemstillinger, samt indholdet i Juridisk Vejledning. Departementet har udarbejdet et notat i september 2012, hvor der tages principiel stilling til en række konkrete problemstillinger i projektet, samt er kommet med en redegørelse om det juridiske aspekt af den "ulovhjemlede" tekst i Juridisk Vejledning vedrørende medicinalvirksomhederne.

Projektets arbejde har efter anmodning fra Dansk Erhverv været på dagsordenen i Skattekontaktudvalget. Punktet omhandlede afsnittet i Juridisk Vejledning, der er fjernet med virkning fra juli 2012.

SKATs juridiske afdeling har på mødet orienteret om punktet, og begrundet rettelsen med, at det er SKATs opfattelse, at afsnittet ikke gav en retvisende beskrivelse af gældende ret. Endvidere er klassificeringen af repræsentationsomkostninger blevet præciseret ud fra de seneste afsagte Landsret- og Højesteretsdomme på området.

Projektet har haft egen mappe på H-drevet til opsamling af erfaringer, udsøgninger, afgørelser, artikler om emnet mv. Alt relevant materiale har været samlet i mappen, så projektdeltagerne kunne nøjes med at lede et sted.



SKAT

Projektnavn: Forsikringsfilialer i Danmark – Beskatning efter den direkte metode

Projekt id: 2375

Projektejer: Annette Olesen, Store Selskaber, Store Selskaber 2

Tovholder: Michael Bräuner Meyer, Store Selskaber, Store Selskaber 2

16. september 2014

1. Projektinformation:

Projektets formål

Projektets formål er at kontrollere, om filialer af udenlandske forsikringsselskaber opgør den skattepligtige indkomst korrekt efter direkte metode (jf. selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a)

Selskabsskattelovens § 12 (indirekte metode) blev ved lov nr. 1534 af 19. december 2007 ophævet med virkning fra og med indkomståret 2010. Samtlige filialer af udenlandske forsikringsselskaber skal således fra og med 2010 opgøre den skattepligtige indkomst efter direkte metode.

Efter direkte metode skal indkomsten opgøres på grundlag af filialregnskabet. Indkomstopgørelsen skal dog som udgangspunkt foretages på armslængdebasis ud fra en selvstændighedshypotese; dvs. som om filialen og hovedkontoret var selvstændige og uafhængige enheder (jf. OECD's *The functionally separate entity approach*), jf. artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst.

Projektets baggrund

Filialer af udenlandske forsikringsselskaber skulle til og med indkomståret 2009 opgøre den skattepligtige indkomst efter den såkaldte indirekte metode i henhold til selskabsskattelovens § 12. Bestemmelsen blev understøttet af artikel 7, stk. 4 i modeloverenskomsten (mulighed for indirekte opgørelse).

Efter indirekte metode blev filialens skattepligtige indkomst opgjort som en forholdsmæssig andel af selskabets samlede indkomst (opgjort efter danske skatteregler) svarende til forholdet mellem filialens bruttopræmieindtægt og selskabets samlede bruttopræmieindtægt.

Hvor særlige forhold gjorde sig gældende, kunne der dog efter indstilling fra Skatterådet gives tilladelse til anvendelse af anden metode. Et antal filialer har således efter tilladelse anvendt direkte metode.

Selskabsskattelovens § 12 (indirekte metode) blev ved lov nr. 1534 af 19. december 2007 ophævet med virkning fra og med indkomståret 2010. Samtlige filialer af udenlandske forsikringsselskaber skal således fra og med 2010 opgøre den skattepligtige indkomst efter direkte metode.

Da skift af grundlæggende princip for indkomstopgørelsen udgør en risikofaktor, var der behov for kontrol af filialernes indkomstopgørelser. Der var i den forbindelse fokus på følgende hovedpunkter:

1. At principskifte faktisk var sket
2. At armslængdeprincippet var iagttaget i forholdet mellem filialen og hovedkontoret; herunder navnlig at der skatemæssigt var allokeret tilstrækkeligt investeringsafkast til filialen
3. At der var opgjort fradragsbegrænsningskonti (drifts- og finanskonto, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 3-9)
4. At der var opgjort korrekte skatemæssige indgangsværdier (jf. selskabsskattelovens § 4 A)

I projektet vil der særligt være fokus på punkt 2, som forklares nærmere nedenfor. Projektet viste også, at det var vedr. investeringsafkast til filialen, at der var størst risiko.

Ad punkt 2 - investeringsafkast

Navnlig punkt 2 vedr. investeringsafkast påkaldte sig interesse. Investeringsaktiviteten udgør en integreret del af et forsikringsselskabs virksomhed. Egenkapitalen og de forsikringsmæssige hensættelser afdækkes således af investeringsaktiver.

De forsikringsmæssige risici afdækkes af de forsikringsmæssige hensættelser og egenkapitalen. For egenkapitalens vedkommende gælder der lovmæssige krav om basiskapital og solvensdækning. Alle lande har regler af denne art; i EU bygger de på et direktiv.

Hvis forsikringsrisici kan henføres til filialen, skal der skattemæssigt allokeres en passende egenkapital (dotationskapital) fastsat efter armslængdeprincippet, samt hensættelser til filialen. Det forudsætter som udgangspunkt en selvstændig underwritingfunktion i filialen.

Hensættelserne og dotationskapitalen skal herefter modsvares af investeringsaktiver. Hvis filialen ikke er i besiddelse af tilstrækkelige investeringsaktiver, skal der skattemæssigt, dvs. ikke faktisk, allokeres yderligere investeringskapital, hvoraf der beregnes et passende afkast, fastsat på armslængdevilkår.

Der kan endvidere være tale om, at filialens faktiske investeringsaktiver efter deres art ikke vurderes at give et passende armslængdemæssigt afkast.

Ovenstående beskrivelse af problematikken omkring armslængdemæssigt investeringsafkast er forenklet. Der er reelt tale om et komplekst område, hvor der i et vist omfang må anlægges pragmatiske/skønsmæssige vurderinger. Der er med andre ord ikke tale om en "eksakt videnskab".

Herudover er der tale om et område, hvor teorien indtil for få år siden var forholdsvis sparsom. Først med OECD's *Report on the attribution of profits to permanent establishments* af 17. juli 2008 (PE-rapporten) - hvor del IV omhandler forsikringsfilialer - fremkom der en gennemgribende beskrivelse af området.

Hvilke regler blev benyttet

Følgende regler blev benyttet i projektet:

Vedr. fast driftssted:

Artikel 5 i OECD's modeloverenskomst (med kommentarer) og de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Kriterier for fast driftssted.

Vedr. direkte metode:

Selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a (jf. lovbekendtgørelse nr. 1376 af 7. december 2010). Den grundlæggende skattepligt for filialer (faste driftssteder).

Artikel 7, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst (2008 udgaven med tilhørende kommentarer) og de danske dobbeltbeskatningsoverenskomster. Det grundlæggende princip for armslængdemæssig opgørelse af filialens indkomst.

Ligningslovens § 2. Den grundlæggende armslængderegulering.

Selskabsskattelovens § 13, stk. 3-9 (fradragsbegrænsningskonti)

Ligningslovens § 4 A. Indgangsværdier.

Selskabsskattelovens § 13 C. Sikkerhedsfond

PE-rapporten:

PE-rapporten udgør en praktisk orienteret uddybning af kommentarerne til artikel 7 i modeloverenskomsten. Del IV omhandler forsikringsfilialer. Heri anvises der bl.a. principper/metoder for skattemæssig (armslængdemæssig) allokering af investeringskapital/-afkast, herunder fastsættelse af dotationskapitalen (*surplus*), samt principper for kvalifikation/prissætning af overførsler (*dealings*) mellem filial og hovedkontor.

Projektet har i vidt omfang anvendt PE-rapportens principper/metoder. Skattemæssig allokering af investeringskapital (herunder dotationskapitalen) er således grundlæggende foretaget i henhold til én af de to autoriserede metoder (*Authorised OECD Approach*), nemlig:

- *Capital allocation approach* ("afspejlingsmetoden")
- *Thin capitalisation approach/adjusted regulatory minimum approach* ("armslængdemetoden")

Begge metoderne sigter mod et armslængdemæssigt resultat i overensstemmelse med artikel 7, stk. 2, i modeloverenskomsten.

Hvad angår fastsættelse af afkastet på den allokerede investeringskapital, har projektet også taget udgangspunkt i PE-rapportens principper/metoder, dog med visse modifikationer (under hensyntagen til det underliggende armslængdeprincip).

Det må dog, med PE-rapporten ord understreges, at der ikke er tale om en "eksakt videnskab", og at de anviste principper/metoder derfor skal anvendes pragmatisk.

Vedr. indirekte metode:

Som en direkte udløber af projektet, blev der i en enkelt sag fundet en væsentlig fejl vedr. brug af den indirekte metode. Denne sag blev også behandlet i projektet. I den forbindelse blev nedenstående regler brugt:

Selskabsskattelovens dagældende § 12. Indirekte metode.

Selskabsskattelovens § 8, stk. 4, og (tidligere) § 7 A, stk. 2. Exitbeskatning ved overførsel af aktiver/passiver fra dansk filial til udenlandsk hovedkontor.

Planlægning af projektet

Forsikringsselskaber, herunder forsikringsfilialer, hører til Store Selskaber, Store Selskaber 2 som et speciale. Samtlige projektdeltagere, fem inkl. Tovholder, kommer således fra forsikringsgruppen i Store Selskaber 2. Herudover er der til projektet, som transfer pricing specialister, tilknyttet to kontaktpersoner fra KIS (kontoret for International Selskabsbeskatning), som også hører til afdelingen Store Selskaber.

Ved projektets start var der i alt 34 filialer på mandtallet, heraf en del små. Som følge af den begrænsede population havde (og har) forsikringsgruppen et rimeligt godt overblik over filialerne.

Projektet var primært rettet mod anvendelsen af direkte metode i indkomståret 2010, jf. ophævelsen af selskabsskattelovens § 12. Andre indkomstår og tilgrænsende problemstillinger, evt. i sambeskattede selskaber, kunne dog efter behov også inddrages.

Projektet startede primo 2012. Drejebogen for projektet var klar i marts 2012.

Udvælgelsen af kontroller:

Udvælgelse af kontroller skete i forhold til at:

1. Principskifte faktisk var sket

Projektet gennemgik alle 34 filialer. 29 filialer var gået over til direkte metode.

2. Armslængdeprincippet var iagttaget i forholdet mellem filialen og hovedkontoret; herunder navnlig at der skattemæssigt var allokeret tilstrækkeligt investeringsafkast til filialen.

Projektet kontrollerede seks filialer efter risiko og væsentlighed. Desuden blev de fem, som ikke var gået over til direkte metode kontrolleret i forhold til investeringsafkast. Se resultat senere.

3. Der var opgjort fradragsbegrænsningskonti (drifts- og finanskonto, jf. selskabsskattelovens § 13, stk. 3-9)

Projektet gennemgik alle 34 filialer. Der var ingen problemer på området.

4. Der var opgjort korrekte skattemæssige indgangsværdier (jf. selskabsskattelovens § 4 A)

Projektet gennemgik alle 34 filialer. Der var ingen problemer på området.

På grundlag af en visitering af samtlige filialer for indkomståret 2010 (særligt visiteringsskema) blev der i første omgang således udvalgt 11 filialer til kontrol (heraf to af de største). Af disse havde fem fortsat med at anvende indirekte metode. De øvrige seks, der blev udvalgt ud fra en prioriteringsliste, var i særlig grad kendetegnet ved et eller flere af følgende kriterier:

- Minimalt (eller intet) investeringsafkast
- Negativ dotationskapital
- Negativ skattepligtig indkomst (mod tidligere positiv)
- Usikkerhed om anvendt allokering metode

2. Resurser og resultat

Resurser i årsværk:

	Budgetteret	Realiseret
2012	1,0	1,5
2013	1,0	1,5
2014	0,5	0,7
I alt	2,5	3,7

Der blev brugt godt et årsværk mere end budgetteret. Det skyldes, at tyngden i sagerne var større end oprindeligt forudsat.

Resultat:

Den skattepligtige indkomst er samlet forhøjet med 810,8 mio. kr. i de kontrollerede filialer. Heraf vedrørte 745, 9 mio. kr. brug af den indirekte metode, mens de 64,9 mio. kr. vedrørte den direkte metode. Reguleringerne er fordelt således:

De fem filialer, der fortsat havde anvendt indirekte metode:

For to af filialerne, i samme koncern, er det fastslået, at der ikke er fast driftssted her i landet. Dette har medført en samlet regulering på -4.2 mio. kr. da den selvangivne indkomst for indkomstårene 2010-2012 faldt bort.

Der er også foretaget regulering i de resterende tre filialer. For indkomståret 2010 er der således en samlet regulering på 11,3 mio. kr., udelukkende forhøjelser. For en af filialerne er der endvidere, foretaget en samlet regulering på 2,2 mio. kr. for indkomstårene 2011-2012, som henholdsvis en nedsættelse på 0,9 mio. kr. og en forhøjelse på 3,1 mio. kr.

Der var således fejl i tre af de undersøgte filialer i forhold til overgang til den direkte metode.

De øvrige seks filialer udvalgt efter risiko og væsentlighed:

Der er foretaget indkomstregulering i tre af filialerne for indkomstårene 2009 - 2012. Der blev taget udgangspunkt i indkomståret 2010.

Reguleringer for indkomståret 2010

For indkomståret 2010 er der i de tre filialer foretaget en samlet regulering på 55,5 mio. kr., forhøjelser på 60,2 mio. kr. og nedsættelser på 4,7 mio. kr. I en af sagerne, hvor der blev forhøjet med 55,7 mio. kr., forelægger der p.t. kun agter, da kendelsesfristen er udsat til 30. september 2014.

Reguleringer for indkomståret 2009

For en af filialerne er der tillige foretaget en forhøjelse på 745,9 mio. kr. for indkomståret 2009. Denne sag er påklaget til Landskatteretten.

Reguleringer for indkomstårene 2011 - 2012

For en af filialerne er der endvidere foretaget en samlet regulering på 0,1 mio. kr. for indkomstårene 2011-2012, med henholdsvis en nedsættelse på 0,6 mio. kr. og en forhøjelse på 0,7 mio. kr.

Herudover er der for en filial alene indgået fremadrettet aftale gældende fra og med indkomståret 2014.

Der er således lavet knap tre kontroller og forhøjelser på 219 mio. kr. pr. årsværk. Mht. reguleringer, så blev der lavet 17,5 mio. kr. pr. årsværk, når der ses bort fra en sag om indirekte metode.

3. Leverancer (ny viden) til andre i SKAT (forretningen) – eller egen enhed

Viden skal bringes videre til følgende interessenter:

Interne:

- Forsikringsgruppen under Store Selskaber 2 (i alt otte)
- KIS. Kompetent myndighed i den spejlvendte situation (dansk hovedkontor/udenlandsk filial)
- Tovholderne i filialprojektet, projekt id 2972 (under Stor Selskaber)
- Jura

Viden bringes for det første videre i form af denne afrapportering, som sendes til ovennævnte interessenter.

Hovedparten af medarbejderne i forsikringsgruppen har dog, via deltagelsen i projektet, allerede den relevante viden. I forhold til de resterende vil der ske videndeling via informationsudveksling indenfor specialet vedr. forsikring.

Der har i forløbet været kontakt til KIS/kontaktpersonerne, herunder møder, bl.a. i relation til konkrete problemstillinger omkring kapitaliseringen af danske forsikringsselskabers filialer i udlandet, jf. KIS' rolle som kompetent myndighed. Der er således allerede sket deling af viden begge veje.

Eksterne:

- Rådgivere
- Forsikring & Pension
- Finanstilsynet
- Finanskontaktudvalget

Der skal udarbejdes en artikel med de primære konklusioner fra projektet til et relevant fagblad.

For så vidt angår Finanskontaktudvalget er det endvidere tanken, at der på ordinært møde foretages en samlet afrapportering for projekterne vedr. bank- og forsikringsspecialeområderne.

Det skal bemærkes, at Forsikring & Pension og Finanstilsynet ikke har den helt store betydning i relation til filialer af udenlandske forsikringsselskaber.

4. Helikoptersyn på den fremtidige indsats



5. Risiko

En risiko er defineret som adfærd, der direkte eller indirekte skaber et skattegab.

Der er til projektet tilknyttet følgende risici (jf. risikoark):

Filialer, risiko nr. 20111105, transfer pricing:

"Afregning mellem filial og hovedselskab skal foregå på armslængdevilkår. Den manglende juridiske adskillelse af filial og hovedselskab forøger risikoen for at dette armslængdekrav i afregningen overses og at der dermed mistes provenu."

Estimeret skattegab: 100 mio. kr. i selskabsskat.

Som det fremgår af denne rapport har projektet primært været centreret omkring denne risiko. Det skal i den forbindelse understreges, at forsikringsfilialer kun udgør en delmængde.

Forsikringsselskabers finansielle aktiver, risiko nr. 20111163, selskabsskat:

Projektet var også tilknyttet risiko nr. 20111163. Denne risiko har ikke været relevant for projektet.

Hvilken adfærd er konstateret

Hovedparten af de konstaterede fejl må tilskrives en kombination af manglende kendskab til/mangelfuld indsigt i reglerne/principperne og en lidt for "afslappet" tilgang til filial/hovedkontor relationen. Hvad det sidstnævnte angår spiller det nok en vis rolle, at filialerne, hvoraf en del er ret små, ikke er underlagt

regnskab-/ forsikringsmæssige rapporteringskrav her i landet. Det er EU, som fastsætter rammerne for regulering af forsikringsbranchen.

Men det må i øvrigt atter understreges, at der ikke er tale om en "eksakt videnskab".

For en enkelt filials vedkommende tangerer et af forholdene dog "kreativ" skattetænkning (jf. nedenfor).

Om fejltyperne

Der er som nævnt foretaget regulering i otte af de 11 udvalgte filialer. Herudover er der indgået fremadrettet aftale for en filial. Fejlene kan kort beskrives således:

De fem filialer, der fortsat har anvendt indirekte metode i indkomståret 2010:

- Bortset fra to filialer (jf. nedenfor) har filialerne på opfordring indsendt ny indkomstopgørelse i henhold til direkte metode. Der er foretaget en nærmere gennemgang af disse indkomstopgørelser, hvor der har været indkaldt yderligere materiale. For en filials vedkommende har dette givet anledning til yderligere korrektioner vedrørende allokering af investeringskapital/-afkast, jf. nedenfor vedr. direkte metode.
- I en enkelt sag (omfattende to filialer i samme koncern) blev det fastslået, at der ikke var fast driftssted (jf. artikel 5 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten). Inden spørgsmålet om fast driftssted kom på banen, havde rådgiver dog under henvisning til dobbeltbeskatningsoverenskomsten (artikel 7, stk. 4) hævdet, at indirekte metode fortsat kunne anvendes i indkomståret 2010 trods manglende intern hjemmel i skattelovgivningen. Det var et synspunkt, som klart måtte afvises.

Direkte metode:

Efter en nærmere gennemgang af indkomstopgørelsen i henhold til direkte metode er der reguleret/indgået fremadrettet aftale for følgende forhold:

Allokering af investeringskapital/-afkast:

- I en filial blev allokeringemetode ikke godkendt. Filialen havde anvendt den såkaldte "minimumsmetode", hvor den skattemæssige dotationskapital fastsættes til det lovmæssige minimumskrav for et tilsvarende dansk forsikringsselskab.

Ifølge PE-rapporten er "minimumsmetoden" (*Safe harbour- Quasi thin capitalisation/regulatory minimum approach*) ikke en OECD autoriseret metode, da den som udgangspunkt ikke sigter mod et armlængdemæssigt resultat. Den kan dog anvendes (som *safe harbour*), hvis der er hjemmel herfor i filiallandets skattelovgivning (*domestic law*).

Da udgangspunktet i dansk skattelovgivning er armlængdeprincippet (jf. ligningslovens § 2), kan "minimumsmetoden" efter SKAT's opfattelse ikke anvendes. Der er i stedet foretaget allokering af investeringskapital i henhold til "armlængdemetoden".

- For to filialers vedkommende var der intet investeringsafkast i den selvangivne indkomst, pga. manglende allokering af investeringsaktiver. I de ændrede indkomstopgørelser er allokering foretaget i henhold til henholdsvis "armslængdemetoden" og "afspejlingsmetoden".
- Foretaget diverse ændringer af filialens selvangivne opgørelse i henhold til "armslængdemetoden". Ændringerne vedrører opgørelsen af henholdsvis den armslængdemæssige dotationskapital, den faktisk tilstedeværende kapital og det armslængdemæssige afkast af den faktisk tilstedeværende kapital.
- Der er herudover for en filial, hvis forretning var i opstartsfasen, indgået fremadrettet aftale fra om med indkomståret 2014, omkring det nærmere princip for fastsættelse af afkastet af investeringskapitalen. Filialen har anvendt "afspejlingsmetoden", men afkastet af den allokerede investeringskapital (indskud i cashpool) har været uforholdsmæssigt lavt, set i forhold til afkastet af selskabets samlede investeringskapital.

Andre forhold:

- For to filialers vedkommende er der reguleret vedrørende genforsikring, idet filialens andel af selskabets genforsikringsresultat skal medregnes i indkomstopgørelsen.

[Redacted text block]

Indirekte metode:

Der er for en filial foretaget en regulering af indkomstopgørelsen for 2009, hvor filialen har anvendt indirekte metode. Reguleringen angår beskatning af goodwillfortjeneste på ca. 943 mio. kr., i forbindelse med overførsel af en forsikringsbestand fra filialen til hovedkontoret ultimo 2009. Filialen har medtaget fortjenesten i opgørelsen efter indirekte metode, hvorved kun en forholdsmæssig andel på ca. 199 mio. kr. er blevet beskattet.

SKAT finder, at der i henhold til exitbeskatningsreglerne, jf. selskabsskattelovens § 8, stk. 4, skal ske direkte beskatning af fortjenesten, hvorved det fulde beløb beskattes. Sagen har en betydelig EU-retlig vinkel, jf. EU-Domstolens dom af 18.juli 2013 (C-261/11, Kommissionen mod Danmark) og lov nr. 170 af 26. februar 2014, som var en lovmæssig opfølgning på dommen.

Filialen har påklaget afgørelsen til Landskatteretten.

Forholdet er fundet i forbindelse med visiteringen i projektet, og angår ikke direkte metode som sådan, men har dog en vis berøring hertil. Overførslen ultimo 2009 må således tidsmæssigt antages foranlediget af ophævelsen af selskabsskattelovens § 12 fra og med 2010. I det hele taget tangerer forholdet "kreativ" skattetænkning.

6. Effekt

Succeskriteriet i projektbeskrivelsen lyder:

"Efter projektets gennemførelse har vi vished for, at overgangen til den direkte metode er foregået korrekt.

Projektets indikator, som kan belyse ændringen: Mindst 90 procent af undersøgte filialer skal opgøre korrekt, når indkomståret 2012 undersøges."

Forudsætningen for at måle effekt ændredes undervejs i projektet. Følgende blev ændret:

- Muligheden for inden ultimo 2012 at udvide antallet af kontroller (med ca. 5) på baggrund af de indtil da indhøstede erfaringer er fravalgt.
- Der er ikke udsendt servicebrev til 2012-selvangivelsen (daværende erfaringsgrundlag skønnet utilstrækkeligt).
- Der er ikke foretaget en effektmåling i form af udvidet visitering af 2012-selvangivelserne (en konsekvens af, at der ikke blev udsendt servicebrev).

Der skete et skred i tidsplanen og projektet blev forlænget. Baggrunden var, at der er i de enkelte sager blev indkaldt yderligere materiale/oplysninger, herunder transfer pricing dokumentation, typisk i flere omgange. De udenlandske hovedkontorer har været dybt involveret i denne proces, som har vist sig en del tungere (bl.a. med lange svartider) end forventet på planlægningstidspunktet.

Der kan dog efter projektets gennemførelse konstateres følgende:

- Samtlige filialer er fra og med indkomståret 2010 ansat i henhold til direkte metode. Det har formodningen i mod sig, at nogle skulle gå tilbage igen.
- Forstås succeskriteriet som, at filialerne nu anvender den direkte metode efter indkomståret 2010, så er succeskriteriet opfyldt.
- Projektet har ikke grundlag for at konkludere generelt om filialernes nærmere brug af den direkte metode i følgende indkomstår. [REDACTED]
- For ca. 1/3, svarende til 11 filialer er indkomstopgørelsen for 2010, og for nogle endvidere 2011 og 2012, i henhold til direkte metode blevet kontrolleret. Heraf to af de tre største.
- Der er foretaget en samlet indkomstforhøjelse på ca. 811 mio. kr. [REDACTED]

På dette grundlag vurderes projektet at være en succes.

7. Indsatsaktiviteterne

Projektet blev planlagt med kontrol og servicebreve.

Det planlagte vejledningselement (servicebrevet) blev opgivet.

Der skrives en artikel til et relevant fagblad ultimo 2014. Artiklen sendes som en service til de berørte filialer.

Der blev gennemført dybere visitering af alle 34 forsikringsfilialer og heraf blev 11 kontrolleret nærmere.

8. Proces

Der var tale om et meget ”smalt” projekt:

- Alle 5 deltagerne kom fra forsikringsgruppen under samme kontor
- Målgruppen var begrænset og overskuelig

Dette har selvfølgelig lettet processen internt (ikke mindst i forhold til vidensdeling).

Til gengæld har den eksterne proces i forhold til filialerne og disses hovedkontorer været en del tungere end forventet, hvilket har påvirket projektets forløb betydeligt.

Projektets fokus har ligget på investeringskapital/-afkast.

De foretagne reguleringer baserer sig primært på det indkaldte materiale, i flere af sagerne uddybet på møder med selskabet/filialen/rådgiver.

For så vidt angår informationer om sammenlignelige danske forsikringsselskaber er der bl.a. trukket på Finanstilsynets hjemmeside (statistiske oplysninger).



SKAT

Projektnavn: Forsikringsselskabers finansielle poster

Projekt id: 2364

Projektejer: Michael Dalvad Carlsen, Store Selskaber, StS 1

Tovholder: Ulla Nøhr Jensen, Store Selskaber, StS 1

28. marts 2014

1. Projektinformation

Projektets formål

Forsikringsselskaber i Danmark beskattes dels af deres driftsindkomst dels af deres investeringsafkast. Projektet sætter vedr. investeringsafkast fokus på forsikringsselskabernes finansielle aktiver, som f.eks. aktier, der udgør en væsentlig risikofaktor i forsikringsselskabers indkomstopgørelser.

Baggrunden for projektet er, at der er kommet ny lovgivning på området, reglerne på området er yderst komplekse, det handler om store beløb, og der sker erfaringsmæssigt en del fejl på området.

Risikoen er for det første, at forsikringsselskaber begår fejl, når de opgør de skattepligtige avancer på aktier og ejendomme. Dette kompliceres af, at aktieavancebeskatningsloven er ændret fra og med indkomståret 2010. Ændringen går bl.a. ud på at porteføljeaktier fra 2010 skal lagerbeskattes, og i forbindelse med denne overgang skal selskaberne kvalificere deres aktier, opgøre værdierne af porteføljeaktier og angive nettokurstabssaldi.

Risikoen er for det andet, at forsikringsselskaberne begår fejl, når de skal opgøre fradragsbegrænsningen. Herunder vil fejl i de skattepligtige avanceopgørelser tillige ofte medføre fejl i opgørelserne af fradragsbegrænsningen.

Fradragsbegrænsningsordningen gælder særligt for forsikringsselskaber, og betyder at visse investeringsafkast medfører, at der ikke gives fuldt fradrag for hensættelser mm.

Der er således tale om et særdeles kompliceret regelsæt for forsikringsselskabers finansielle poster og fradragsbegrænsning, som hidtil har givet anledning til mange fejl og fortolkningsproblemer. En del af disse er efterhånden afklaret, men der kommer til stadighed nye problemstillinger.

Projektet har haft dobbelt formål, for det første at undersøge sager udvalgt efter en vurdering af væsentlighed og risiko, og for det andet at undersøge tilfældigt udvalgte sager, for at opnå viden om regelefterlevelsen mere end for at foretage skattemæssige reguleringer.

Målgruppen er de ca. 300 selskaber i forsikringsgruppen i Danmark, hvoraf hovedparten har finansielle aktiver, som f.eks. aktier og investeringsforeningsbeviser.

Projektets baggrund

Baggrunden for projektet er, at der er kommet ny lovgivning på området, reglerne på området er yderst komplekse, det handler om store beløb, og der sker erfaringsmæssigt en del fejl på området aktieavancebeskatning, overgangsregler og fradragsbegrænsning. Den nye lovgivning på området betyder, at porteføljeaktier fra og med indkomståret 2010 skal lagerbeskattes, og dermed mister fradragsbegrænsningsordningen i praksis noget af sin betydning i forhold til disse aktier¹. Ordningen har dog fortsat fuld relevans i forhold til de øvrige aktiver.

På tidspunktet for igangsættelse af projektet indgik det endvidere som baggrund, at SKAT Nordsjælland

¹ Fra 2013 er avancer på noterede porteføljeaktier igen blevet skattefri, hvorefter disse aktier igen har betydning for fradragsbegrænsningen. Skattefriheden gælder dog ikke for livsforsikringsselskaber.

havde et igangværende pilotprojekt Finansielle poster – selskaber, tovholder Jane Strøiersø. Projektet omfatter aktieavancebeskatningsloven for 2010 herunder særligt de ny regler fra 2010 og overgangsreglerne. Projektet viste, at der blev konstateret adskillige fejl i både store og små selskaber.

Projektet er nu afsluttet i 2013 med IPlan ID 2065.

Hvilke regler blev benyttet

Projektet har taget udgangspunkt i følgende regler i aktieavancebeskatningsloven:

Aktieavancebeskatningsloven, jf. lbkg. af 796 af 20. juni 2011, herunder regler om ikrafttræden og overgangsregler i kapitel 9, som er indført ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 (L202 2008/09) - Harmonisering af selskabers aktie- og udbyttebeskatning. Lovforslaget er en del af aftalen af 1. marts 2009 om "Forårspakke 2.0 - Vækst, klima, lavere skat". Loven gennemfører en harmonisering af den skattemæssige behandling af selskabers udbytter og aktieavancer.

Harmoniseringen består af følgende:

- Alle udbytter og avancer til selskaber og fonde af datterselskabsaktier og af koncernselskabsaktier er skattefri uanset ejertid, og alle udbytter og avancer til selskaber og fonde af andre aktiebesiddelser (porteføljeaktier) beskattes fuldt ud uanset ejertid.

Endvidere indføres lagerbeskatning af selskabers obligationer og visse porteføljeaktier.

Lov nr. 1388 af 21. december 2009 (L55 2009/10) – Loven indeholder justeringer af skattereglerne vedrørende investeringsselskaber.

Lov nr. 254 af 30. marts 2011 (L 84 2010/11, 1. samling) - Opfølgning på harmoniseringen af selskabers aktieafkastbeskatning m.v.

Projektet har benyttet følgende regler om fradragsbegrænsning:

Selskabsskattelovens § 13, stk. 3-9.

Planlægning af projektet

Der er udarbejdet en faglig drejebog.

Det var planlagt at at foretage udsøgning til 15 kontroller med udgangspunkt i indkomståret 2010, hvilket undervejs blev justeret til 16:

- 6 forsikringsselskaber udtages efter risiko og væsentlighed
- 8 udtages efter følgende metode:
 - 20 forsikringsselskaber udtages tilfældigt med 6 store, 10 mellemstore og 4 små.
 - Disse selskaber bliver efter udvælgelse til 4 store, 2 mellemstore og 2 små.
- 2 udsøges efter manglende udfyldelse af selvangivelsens felt 182 (indgangsværdier)

4 af de udsøgte sager er samtidig udsøgt i projekt Store koncerner IP ID: 2384, og i disse tilfælde blev det besluttet at gennemføre de to projekter samtidigt i de pågældende koncerner, og at registrering af ressourcer skulle ske under projekt Store Koncerner.

Dette giver herefter 16 planlagte kontroller, som er fordelt på 13 skadesforsikringsselskaber og 3 livsforsikringsselskaber.

2. Ressourcer og resultat

Ressourcer i årsværk

	Planlagt	Realiseret
2012	2,00	1,20
2013	2,00	0,70
1. januar – 31. marts 2014	0,30	0,30
I alt	4,30	2,20

Årsagen til afvigelsen fra budgetteret til realiserede ressourcer er bl.a., at ressourcetid for de sager, der samtidig er udsøgt i projekt Store Koncerner, er registreret under dette projekt.

Resultat

Antal og fejlprocent

Sagerne kan opgøres således i antal:

	Risiko/væsentlighed	Tilfældigt	Ej i felt 182	I alt
Udtaget	6	8	2	16
Igangværende	2	4	0	6
Afsluttede	4	4	2	10
- Heraf med fejl	4	3	2	9
- Heraf uden fejl	0	1	0	1
Fejlprocent	100	75	100	90

10 sager er afsluttede, og seks sager er igangværende. I de 10 sager er der lavet ændringer i de 9. Altså en fejlprocent på 90 i forhold til de afsluttede sager.

Skattepligtig indkomst

Den skattepligtige indkomst er forhøjet med 19 mio. kr. og nedsat med 6 mio. kr. Af forhøjelserne udgør fradragsbegrænsning 12 mio. kr. Ændringer har ført til, at der er ændret i den skattepligtige indkomst i tre af sagerne.

Se nærmere om de enkelte fejltyper i afsnit 5 Risiko.

3. Leverancer (ny viden) til andre steder i SKAT (forretningen) – eller egen enhed

Viden skal bringes videre til følgende interessenter:

- Medarbejdere i forsikringsspecialet i Store Selskaber
- Jura

- Indsatsplanlægning i ØBG
- Finanskontaktudvalget

Viden bringes videre i form af denne afrapportering, som sendes til de ovennævnte interessenter. Finanskontaktudvalget får en samlet afrapportering på et ordinært møde for projekterne vedr. bank og forsikringsspecialeområderne.

Den viden, som skal videre er, at der er konstateret fejl i selskaberne. Se fejltypen i afsnit nr. 5. Fejlene vedr. hovedsagligt fejl, som opstår i forbindelse med ny lovgivning, herunder også overgangsbestemmelser.

Fejlene er forskellige, og det kan ikke konkluderes, at fejlene som hovedregel er til selskabets fordel.

Fejlene antages således mere at skyldes det komplicerede regelsæt end egentligt forsæt.

4. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

I Store Selskaber er der et forsikrings speciale, som håndterer alle forsikringsselskaber i Danmark. [REDACTED]

Der er mange fejl, men ikke noget stort skattegab på området. Og der er kun indkomstreguleringer i tre af de 10 sager med fejl. Det tyder på at reglerne er svære, men ikke har stor betydning for provenu. [REDACTED]

[REDACTED] Der er et særligt afsnit i juridisk vejledning vedr. forsikringsselskaber. [REDACTED]

5. Risiko

Risikoark 1.2.a., forsikringsselskabers finansielle aktiver, Risikonr. 20111163, tema selskabsskat

”Finansielle aktiver (navnlig ejendomme og aktier) udgør en væsentlig risikofaktor i forsikringsselskabers indkomstopgørelser. Såvel regnskabsmæssige som skattemæssige avancer på ejendomme og aktier påvirker den særlige fradragsbegrænsningsordning for forsikringsselskaber (jr. SEL § 13, stk. 3-9). Der er tale om et særdeles kompliceret regelsæt, som hidtil har givet anledning til mange fortolkningsproblemer. En del af disse er efterhånden afklaret, men der fremkommer til stadighed nye problemstillinger. Risikoen for fejl i selskabernes opgørelse af fradragsbegrænsningen er således fortsat betydelig. Da porteføljeaktier fra og med 2010 skal lagerbeskattes efter den nye ABL, mister fradragsbegrænsningsordningen dog i praksis noget af sin betydning i forhold til aktier. Ordningen har dog fortsat fuld relevans i forhold til ejendomme. Alt i alt må det således vurderes, at fradragsbegrænsningsordningen fortsat udgør en væsentlig risikofaktor.”

Estimeret skattegab 100 mio. kr. i selskabsskat.

Projektet har arbejdet med følgende dele af risiciene:

- Beskatning af afkast og avancer på aktier og investeringsforeninger:
 - Overgang til lagerbeskatning på porteføljeaktier fra 2010
 - herunder særligt klassifikation af selskabernes værdipapirer
 - herunder særligt opgørelse af indgangsværdi og et evt. nettokurstab
 - Opgørelse af afkast og avancer efter overgangen pr. 1. januar 2010
 - Opgørelse af saldi for værdi og tab til fremførsel til senere indkomstår
- Fradragsbegrænsning for forsikringsselskaber:
 - Opgørelse af årets fradragsbegrænsning herunder sammenhængen til opgørelserne af afkast og avance
 - Opgørelse af fradragsbegrænsningssaldi til fremførsel til senere indkomstår

Ændret risiko:

Vurderingen af en eventuel ændret risiko kompliceres af, at fradragsbegrænsning og skattefri udbytter og avancer i vidt omfang har modsatrettet virkning for skatteansættelsen. Endvidere påvirker fradragsbegrænsningssaldi i skadesforsikringsselskaber ofte ikke indkomsten i det enkelte indkomstår, men skal alene fremføres til senere år, hvor det ikke er muligt på forhånd at vurdere, i hvilket omfang disse fremførsler vil resultere i en reel fradragsbegrænsning.

Ændret risiko ved efterfølgende lovændring

Efter projektet (med virkning fra indkomståret 2013) er der sket yderligere lovændring, således at avancer på unoterede porteføljeaktier er gjort skattefri², hvilket umiddelbart kunne opfattes som, at skattegabet formindskes, da avancerne således ikke kan mangle i indkomsten. Imidlertid kan det ikke entydigt konkluderes, at lovændringen har en betydning for skattegabet. Dette skyldes, at der stadig er risiko, fx for fejlagtigt at selvangive et tab eller fejlagtigt ikke at selvangive udbyttet (som ikke er omfattet af lovændringen). Da lovændringen medfører skattefrihed for avancer på porteføljeaktier, medfører dette omvendt, at beløbet skal tillægges i fradragsbegrænsningen, hvilket igen indeholder en risiko for fejl.

Hvilken adfærd er konstateret

Det kan konkluderes, at der er mange fejl på området. Det kan ikke konkluderes, at fejlene skyldes en bevidst adfærd fra selskabernes side. De konstaterede fejl vurderes at hænge sammen med de komplekse regler, overgangsregler og reglerne om fradragsbegrænsning for forsikringsselskaber.

Disse konklusioner svarer i stor udstrækning til de konklusioner, der var i et beslægtet projekt, gennemført andetsteds i Indsats. Projektet hed Finansielle poster - selskaber, og var et pilotprojekt. Det har idnr. 2065 i I-plan.

Om fejltyperne

Fejlene opgøres i fejl som hhv. giver anledning til ændringer i den skattepligtige indkomst, og fejl der ikke giver anledning til ændringer i den skattepligtige indkomst. I den nedenstående opgørelse af fejl, kan de enkelte selskaber således godt have mere end en fejl. Der indgår i alt ni selskaber i opgørelsen.

² Dog ikke for livsforsikringsselskaber

Fejl, som giver anledning til ændringer i den skattepligtige indkomst

Der var fejl i tre af selskaberne, som førte til ændringer i den skattepligtige indkomst. Disse fejl handlede om:

Fradragsbegrænsning
Modregning af aktietab
Obligationsbaserede investeringsforeningsbeviser
Anvendelse af nettokurstabssaldo
Udbytte af investeringsforeningsbeviser

Fejl, som ikke giver anledning til ændringer i den skattepligtige indkomst

Desuden var der fejl i alle 9 selskaber, som ikke gav ændringer i den skattepligtige indkomst

Felt 182

Selvangivelsens felt 182 omfatter værdi af porteføljeaktier primo 2010

- Felt 182 er selvangivet og ændres
 - Selvangivet til 946 mio. kr., som forhøjes med 3 mio. kr.
- Felt 182 er ikke selvangivet, indkaldes, vurderes/gennemgås og de ny beløb indberettes
 - Opgjort til 739 mio. kr.
- Felt 182 er ikke selvangivet, indkaldes og ændres
 - Opgjort til 44 mio. kr., som nedsættes med 18 mio. kr.

Ændringerne i felt 182 skyldes ofte, at selskabet har medtaget værdipapirtyper som ikke skal medtages, og disse fejl vedrører ofte investeringsforeninger, herunder særligt de obligationsbaserede.

Nettokurstabssaldo

Nettokurstabet består af forskellen mellem anskaffelsessum og handelsværdi primo 2010. Beløbet indgår som en del af selvangivelsens felt 086.

- Nettokurstabssaldo er selvangivet til 261 mio. kr., som forhøjes med 4 mio. kr.

Fradragsbegrænsningskonto

- Finanskonti er forhøjet med 590 mio. kr.
- Driftskonti er nedsat med 60 mio. kr.

Der er således selskaber, som har mere end en fejl.

Projektets gennemgang af de udvalgte sager

De udvalgte sager er alle blevet åbnet og gennemlæst og sammenholdt til tidligere års selvangivelse samt til foreliggende systemoplysninger.

I de enkelte sager er det vurderet konkret, hvilke områder der skulle udtages til kontrol, lige som det blev besluttet konkret, hvor mange indkomstår ud over 2010, der blev omfattet af kontrollen.

Kontrollen har omfattet indkaldelse af opgørelse af felt 182 (indgangsværdi) og felt 86 – herunder særligt nettokurstab primo 2010.

Kontrollen har omfattet opgørelse af værdipapiravancer herunder overgangsreglerne til 2010 og opgørelse af saldi til fremførsel til senere år.

Kontrollen har omfattet indkaldelse af og/eller gennemgang af fradragsbegrænsning, herunder drift- og finanskonti.

6. Effekt

Succeskriterierne i projektbeskrivelsen lyder:

”Projektets succeskriterium er at der bliver færre fejl i forsikringsselskabernes opgørelse af finansielle poster, herunder fradragsbegrænsning. Der fokuseres på evt. forslag til ny lovgivning på området.”

Ved planlægning af projektet var det desuden hensigten at analysere på de hyppigst forekommende fejl og foretage tiltag med henblik på at konstatere, om disse fejl er faldet for efterfølgende år, samt foretage en målrettet indsats mod alle relevante forsikringsselskaber for at eliminere disse fejl.

Samtidig vedrører en stor del af de konstaterede fejl overgangen til ny regler fra 2010, hvorfor det ikke giver mening at foretage efterfølgende kontrol af, om selskaberne har opgjort mere korrekt i senere år på disse områder.

Samlet anses succeskriterierne for opfyldt ”i nogen grad”, da det antages, at de kontrollerede selskaber via kontrollen og dermed en fornyet gennemgang af regelsættet er blevet bedre rustet til at selvangive korrekt for senere år.

Samtidig må det forhold, at projektet er blevet offentliggjort i SKATs Indsats- og Inddrivelsesplan og senere Indsatsplan og senere er blevet nævnt på møde i det tidligere Det Specielle Eksterne Kontaktudvalg – Finans SEKU-Finans –, alt andet lige i et vist omfang have medført en øget bevidsthed om regelsættet og dermed en læring og ændret adfærd.

7. Indsatsaktiviteterne

Projektet er gennemført ved kontrol.

Indsatstiltagene er valgt individuelt i de enkelte sager ud fra en vurdering af væsentlighed og risici, og har bestået i en kombination af:

- Vurdering og sammenholdelse med øvrige foreliggende oplysninger

- Anmodning om indsendelse af materiale
- Sagsbehandling på kontoret
- Anmodning om møde
- Revisionsmæssig gennemgang

8. Proces

Projektet startede 1. januar 2012, og alle medarbejdere, som har deltaget i projektet, er samtidig med i Store Selskabers erfa-gruppe for forsikringsskat og har stor erfaring med revision af forsikringsselskaber.

Projektet er beskrevet i I-plan, og der er udarbejdet en faglig drejebog.

Enkelte sager er samtidig udsøgt i projekt Store koncerner, 2384 (dagældende), sagstype 42039 (dagældende), og i disse tilfælde gennemføres de to projekter samtidigt i de pågældende koncerner under projekt Store koncerner.

Koordinering med øvrige parter i SKAT:

For så vidt angår aktieavancebeskatningsloven har SKAT Nordsjælland gennemført et regionalt pilotprojekt Finansielle poster – selskaber, herunder særligt de ny regler fra 2010 og overgangsreglerne.

Nærværende projekt for forsikringsselskaber har koordineret tvivlsspørgsmål med tovholder for pilotprojektet, lige som vi har koordineret med StS kompetencegruppe for kapitalgevinster og det landsdækkende netværk.



SKAT

Projektnavn: Tonnageskat Multipurpose skibe

Projekt id: 2366 og 42044

Projektejer: Michael D. Carlsen

Tovholder: Helle Lind Villadsen

Formål: At afdække i hvilket omfang multipurpose skibe kan omfattes af tonnageskatteordningen.

Marts 2014

1. Projektinformation

Projektets formål

Formålet med projektet er at afdække i hvilket omfang, multipurpose skibe kan omfattes af tonnageskatteordningen. Multipurpose skibe er, som navnet indikerer, kendetegnede ved, at de kan opfylde flere formål.

Tonnageskatteordningen omfatter kun rederivirksomhed med et erhvervsmæssigt transportformål. Entreprenørmæssige opgaver udført fra skib kan f.eks. ikke omfattes af ordningen. Endvidere er det kun transport mellem forskellige destinationer, der kan omfattes.

I de seneste år har flere tonnagebeskattede selskaber udvidet deres rederidrift til at omfatte opgaver i forbindelse med bygning af havvindmølleparker og broer (bl.a. Femern). Rederierne kan ved sådanne anlægsarbejder deltage i flere former for opgaver, f.eks. undersøgelser af havbund, vandprøver, optælling af dyreliv, selve bygningen af anlægget og transport af håndværkere og materiel til de forskellige byggesites.

Der er efterhånden mange havvindmølleparker i Danmark – både igangværende, under bygning og projekterede. Selskabernes skibe deltager også i opgaver omkring planlægning og opførelse af havvindmølleparker i Nordsøen (bl.a. ved tyske og britiske vindmølleparker).

For at kunne fastslå om der sker korrekt beskatning af multipurpose skibe, samt fastsætte kriterierne for tonnagebeskatning overfor rederibranchen vedrørende de fremtidige byggeprojekter til havs, er det nødvendigt, at rette særlig fokus på den del af rederibranchen. Erfaringen fra allerede afsluttede sager viser, at reglerne opfattes forskelligt, og at f.eks. tonnageskattelovens destinationsbegreb giver anledning til drøftelser med rederibranchen og dens rådgivere.

Også andre skibsopgaver er omfattet af projektet – f.eks. vagtopgaver, afviserskibe og lignende.

Problemområderne kan bl.a. være:

- Manglende opfyldelse af kravet om sejlads mellem forskellige destinationer.
- Skibene deltager i entreprenøropgaver og lign., der ikke kan omfattes af tonnageskatteloven.

Projektets baggrund

I efteråret 2009 blev ansvaret for samtlige tonnageskattepligtige koncerner samlet i Store Selskaber. Hvis det tonnagebeskattede selskab er sambeskattet med andre selskaber behandles hele sambeskatningen af Store Selskaber. Store Selskaber har således også til opgave at sikre, at mandtallet på området er korrekt. Altså at selskaber, som er med i tonnageskatteordningen opfylder betingelserne herfor.

Årsagen til samlingen af alle tonnagebeskattede selskaber under Store Selskaber var opgavens særlige karakter og et ønske om, at sikre en ensartet behandling af selskaberne. Tonnageskatteordningen er en statsstøtteordning, som er underlagt EU's guidelines "Community Guidelines on State aid to maritime transport"

Dette indebærer bl.a., at ordningen er notificeret overfor EU, og at EU kan anlægge sag mod staten, såfremt betingelserne for statsstøtte ikke overholdes.

I den danske tonnageskatteordning er der, til forskel fra i flere andre europæiske landes tonnageskatteordninger, et krav om at sejlads skal ske mellem forskellige destinationer for at kunne omfattes af tonnagebeskatning.

Den tonnageskatteordning som Danmark har fået godkendt af EU indebærer, at selskaberne ikke skal opgøre en indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler. Selskaberne skal i stedet selvangive en indkomst beregnet som en i loven angiven sats pr. nettotons (skibets vægt) ganget med antal dage skibe er ejet eller lejet i indkomståret. Selskaberne mister til gengæld afskrivningsretten for aktiver, der er omfattet af ordningen og kan ikke foretage fradrag for nogen form for udgifter. Tonnageskatteindkomsten er normalt betydelig lavere end indkomst opgjort efter de almindelige regler.

Formålet med indsatsarbejde på tonnageskatteområdet er således typisk at sørge for, at statsstøtteordningen ikke bliver misbrugt f.eks. ved, at der henføres almindelig indkomst til tonnageindkomst, eller ved at der fratrækkes udgifter der vedrører tonnageindkomst i opgørelsen af almindelig skattepligtig indkomst.

Hvis SKAT ikke sikrer, at statsstøtteordningen anvendes korrekt er risikoen i yderste tilfælde et sagsanlæg fra EU. Opgaven er således at sørge for, at Danmark kan beholde tonnageskatteordningen.

Overblik over resultater af projektet

Der blev udsøgt 16 selskaber i projektet, ud af det samlede mandtal på ca. 500, heraf blev 14 udsøgt til kontrol. Udsøgningen er foretaget ud fra tonnagegruppens kendskab til selskabernes virksomhed samt en række andre udsøgningskriterier der fremgår af drejebogen. Der er, på afrapporteringstidspunktet, behandlet 11 selskaber, med følgende resultat:

- Der er i alt færdigbehandlet sager for 9 selskaber.
- Der har været forhøjelser for 2.5 mio. kr. på baggrund af fejl i to selskaber, svarende til en fejlprocent på 23.
- Der er ikke foretaget nogen nedsættelser
- To selskaber er henlagt uden behandling (grundet konkurs i det omhandlede selskab)

Et selskab har påklaget SKATs afgørelser for indkomstårene 2008 -2011 til Landsskatteretten. LSR er, så vidt vides, endnu ikke begyndt at behandle sagen.

Hvilke regler blev benyttet?

Tonnageskattelovens 6, stk. 1, 1 pkt., hvoraf det fremgår at:

Indkomst omfattet af tonnagebeskatning er skattepligtig indkomst i forbindelse med erhvervsmæssig virksomhed med transport af passagerer og gods (rederivirksomhed) mellem forskellige destinationer ...

Tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 3, hvoraf det fremgår at:

Indkomst af bygning og reparation af havne, moler, broer, olieinstallationer, vindmølleparker eller andre havanlæg, nedlægning af rørledninger på havbunden, opmudring, stenfiskeri, sandsugning eller lignende virksomhed, ikke kan omfattes af § 6.

Planlægning af projektet

December 2011: Udgivelse af drejebog

1/1 2012: Opstart af projekt

Januar/februar 2012: Projektgruppen udvælger sager til nærmere kontrol.

Marts 2012 - december 2013: Kontrol af de udvalgte sager.

2. Ressourcer og resultat

Projektet var budgetteret til 1,5 årsværk i 2012 og 1,0 årsværk i 2013.

Der har i årene være følgende ressourceforbrug:

År	Årsværk
2012	0,22
2013	0,16

Der er realiseret et meget mindre ressourceforbrug end det budgetterede.

Der var tale om et regionalt projekt, og der er samlet lavet forhøjelser for 2,5 mio. kr. Den største enkeltforhøjelse er på 1,5 mio. kr.

I projektet er der i samarbejde med Koncerncentret/Skatteministeriet gjort et stort stykke arbejde for at få en afklaring på hvad der forstås ved en "destination" i forhold til projektets problemstillinger.

De foretagne ændringer vedrører alle det forhold, at selskaberne ikke har opfyldt kravet om, at skibenes sejlads skal ske mellem forskellige destinationer.

Dette indebærer, at skibenes omsætning ved de pågældende sejlads ikke kan tonnageskattes, og dermed skal de beskattes efter de almindelige regler i skattelovgivningen.

3. Leverancer (ny viden) til andre steder i SKAT (forretningen) – eller egen enhed

Da der er tale om en særlig gruppe skattepligtige, hvor indsatsen er samlet i et kontor i Store Selskaber, er leverance af ny viden og erfaringer sket indenfor denne gruppe. Projektet har bl.a. leveret en drejebog, hvortil der henvises.

Der er afgivet ønske til DIAS projektet om at få et afkrydsningsfelt på den nye selvangivelse, hvor der angives om selskabet er omfattet af TSL.

Der har løbende været kontakt til Lars Biel og Lars Villadsen, SKAT Jura, om destinations problematikken, ligesom problematikken har været diskuteret på møder i tonnagegruppen. Dermed er der løbende sket vidensdeling.

4. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

Det vurderes, at risikoen er, at selskaber selvangiver som omfattede af tonnageskatteordningen, selvom de ikke opfylder alle betingelser.

Med gennemførelsen af dette projekt, vurderes det, at langt de fleste selskaber på det nuværende mandtal opfylder betingelser om at sejlads skal ske mellem forskellige destinationer. De selskaber der endnu ikke opfylder reglerne, er de selskaber i projektet hvor sagsbehandlingen endnu ikke er afsluttet, samt nye endnu ikke undersøgte selskaber på tonnagemandtallet.

[Redacted text block]

I regeringens vækstpakke 2014 foreslås det, at opgaver udført med multipurpose skibe omfattes af tonnageskatteordningen. Gennemføres dette forslag betyder det, at der ikke vil være risiko for fejl på området.

5. Risiko

Risici er:

- at kravet om, at sejlads skal ske mellem forskellige destinationer ikke opfyldes.
Risikoen opstår, hvis rådgivere og investorer ikke er opmærksomme på, at der skal foretages en vurdering af hver enkelt af skibenes sejlads
- at der sker tonnageskatning af indtægt fra sejlads der er omfattede af tonnageskatteovens § 8, stk. 1, nr. 3.

Også her opstår risikoen, hvis rådgivere og investorer ikke er opmærksomme på, at der skal foretages en vurdering af hver enkelt af skibenes sejlads

Projektet skulle medføre, at rådgivere og de tonnageskattepligtige selskaber blev opmærksomme på kravene til tonnageskatning, herunder specielt kravene omkring sejlads mellem forskellige destinationer og kravene i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 3.

6. Effekt

Det er ikke muligt at vurdere en effekt af projektet, da der kun er et meget lille antal selskaber, som den pågældende problemstilling vedrører. Hovedformålet med projektet var også at sætte fokus på og afklare faglige problemstillinger om sejlads som også har entreprenørmæssig karakter. Det vurderes at projektet er lykkedes med dette.

Hvad gjorde at projektet nåede sine succeskriterier – eller ikke nåede dem?

Projektet fik sat fokus på, om de selskaber der har valgt ordningen og får statsstøtte, opfylder kravene om, at skibenes sejlads skal opfylde kravene i tonnageskattelovens § 6, stk. 1 og § 8, stk. 1, nr. 3.

Den udførte kontrol og inddragelse af interessenterne gjorde, at succeskriterierne blev nået:

- Der har været diskussion af emnet i tonnagegruppen.
- Der er udarbejdet drejebog.
- Der har været løbende kontakt til SKAT Jura vedrørende destinationsproblematikken
- Der er gennemført kontrol i 11 selskaber i projektet, hvor der blev sat fokus på, om det enkelte skibs sejlads kunne omfattes af tonnageskattelovens regler.

På baggrund af de tiltag der er foretaget, finder projektet, at der ved tilgang af selskaber til mandtallet altid skal ske en vurdering af, om de opgaver der udføres af selskabets skibe opfylder kravene om at sejlads skal ske mellem forskellige destinationer, og at opgaverne ikke er omfattede af de i tonnageskattelovens § 8, stk. 1, nr. 3 oplistede opgaver.

7. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Involvering af eksterne interessenter	Lydhørhed og opbakning til fortolkning. Enkelte selskaber er dog uenige i SKATs fortolkning af "destination" i forbindelse med tonnageskattelovens § 6, stk. 1, 1. pkt.

Involvering af interne samarbejdspartnere	SKAT Jura. Har støttet projektet i forbindelse med fortolkningen af hvad en "destination" er i forhold til tonnageskattelovens regler.
Kontrol	Der blev gennemført kontrol i 11 selskaber i projektet, heraf er de ni færdiggjort. De to resterende laves færdig i et andet tonnagebeskatningsprojekt.

8. Proces

Der er tale om et projekt, hvor der er fokus på indkomstansættelsen for de tonnageskattepligtige, samt især kravene til sejladsernes destinationer og art.

Erfaringerne i projektet kan videreføres til den daglige sagsbehandling af tonnageskattepligtige selskaber og dermed sikre en løbende kontrol af mandtallet under tonnagebeskatning.

Overordnet set har projektet fungeret godt, og de tiltag og det materiale, som projektet har produceret har været nødvendige for at sikre kontrollen med om selskaberne er berettigede til statsstøtte.

Der er produceret en drejebog samt lagt korrespondance mellem Jura og projektet samt afgørelser ind på tonnagegruppens sharepoint.

