

Afrapportering:

E-handel på udenlandske websites og danske topsites.

1. Projektinformation

Tovholder: Jan Bertelsen, Indsats, Mellemstore Virksomheder 7

Projektets formål:

Hovedformålet med projektet er, at sikre lige konkurrencevilkår mellem danske og udenlandske webshops i forhold til gældende lovgivning.

For at opfylde hovedformålet må det derfor sikres at

- Reglerne vedrørende fast driftssted og indtægter for e-handel overholdes ved de mest besøgte hjemmesider med relation til Danmark
- EU virksomheder overholder pligten til at lade sig fjernsalgsregistrere vedrørende salg til Danmark via en hjemmeside
- Danske webbutikker der modtager betaling på anden vis end med betalingskort indtægtsfører omsætningen korrekt
- Danske webbutikker med dårlige brugeranmeldelser samt danske webbutikker med uefterrettelig adfærd i forhold til andre myndigheder afregner korrekt skatter og afgifter.
- Virksomheder uden for EU som sælger til Danmark via en hjemmeside overholder reglerne i henhold til særordningen
- Udenlandske leverandører af ydelser samt danske virksomheder overholder reglerne om listeangivelse/reverse charge.

2. Hvilken ny viden leverer projektet/pilotprojektet videre til andre steder i SKAT? – hvilke fingeraftryk er der sat i forretningsmodellen?

2.a Registrering og mandtal udenlandske virksomheder

Projektet har vist, at mandtallet for de udenlandske fjernsalgsvirksomheder i Erhvervssystemet er meget usikkert. Selve registreringen af fjernsalgsvirksomheder sker i Erhvervsstyrelsen, og der sikres ikke i alle tilfælde én korrekt indsættelse af en kode for fjernsalg. Dermed blandes fjernsalgsvirksomheder sammen med andre udenlandske registreringsforhold -eksempelvis udenlandske entreprenørvirksomheder der afsætter arbejdsydelser i Danmark.

Der er taget kontakt til Tønder – Udenlandsk Virksomhed og til Procesejer i Afregning Erhverv der vil sætte dette på dagsordenen til møder med Erhvervsstyrelsen.

Der er desuden et konkret ønske om, at man i forbindelse med registreringen af virksomheden anfører de hjemmesideadresser som virksomhederne anvender til afsætning af varer og ydelser på internettet.

I e-handelsprojektet i 2014 vil der desuden ske en gennemgang af de allerede registrerede virksomheder med henblik på opretning af deres registreringsforhold.

2.b. Indsatsproces udenlandske virksomheder

Der er etableret en kontrolproces for indsatsen overfor udenlandske e-handelsvirksomheder

Processen omfatter følgende:

Udsøgning og Visitation udenlandske web-sites

Analyse af hjemmesider

Verifikationssager via kompetent myndighed

Evt. tilstedeværelsesrevision i udlandet

Fysisk pakkepostkontrol - med told

Paradigme for agterskrivelser og afgørelser på dansk og engelsk

(oploades til SKAT ligning som standardbrev vis tekstgruppen)

Processen kan anvendes til nye indsatsprojekter på dette område, herunder et fortsat projekt overfor E-handelsvirksomheder

IT-støtteenheden i Indsats har til brug for projektet etableret en database med identifikation af alle websites på internettet der henvender sig til danskere. Andre enheder i SKAT kan fremover bruge denne database til at forespørge på konkrete typer af websites eller brancher som måtte være interessante i andre indsatsprojekter. Dette kunne være TOLD - Afgifter der f.eks forespurgte på punktafgiftspligtige varer eller indførelsesforbudte varer forhandlet på internettet.

2.c Momsfaglige "problemområder"

Der er identificeret 2 generelle momsfaglige problemstillinger

"Afhentningskøb"

Situationen hvor f.eks en engelsk eller tysk hjemmeside leverer varen fysisk på en lageradresse i England eller Tyskland, og hvor den danske køber via hjemmesiden præsenteres for en leverandør der hjælper med den endelige hjemtransport af varen.

Såfremt modellen med "afhentningskøb" finder bred anvendelse på internettet vil dette være en trussel imod det momsprovenu som den danske stat oppebærer fra E-handelsvirksomheder i de øvrige EU lande.

Der er lavet en række afgørelser på området, og aktuelt verserer der 2 sager ved Landsskatteretten. Jura – Moms og afgifter er orienteret herom.

"Udlægsordningen for postordrevirksomheder"

Det er i projektet konstateret, at danske hjemmesider har problemer med at anvende de begunstigende regler, hvorefter danske websites kan holde visse fragt og postudgifter uden for virksomhedernes momsgrundlag.

I praksis misfortolkes disse regler med for store momsfradrag til følge.

Projektet udfærdiger en særskilt Strukturel respons herom.

2.d Skatterådspålæg – Skattekontrollovens § 8D

I indsatsprojektet er der opnået skatterådspålæg overfor [REDACTED]

SKAT har haft en juridisk debat med [REDACTED] om SKL § 8D-s anvendelse i denne sammenhæng, [REDACTED] holdning er at data udelukkende kan anvendes "... til brug for skatteligningen", og at man dermed ikke kan bruge data til moms- og afgiftskontrol!

SKAT har fortsat ikke modtaget data [REDACTED].

Det er uhensigtsmæssigt, at der ikke er en entydig hjemmel i moms og afgiftsloven til at anvende data indhentet med Skatterådspålägs efter SKL §8D.

JURA proceskontoret er informeret om problemstillingen, men afventer sandsynligvis en revision af skattekontrolloven.

2.e Reverse Charge moms - Elektroniske ydelser

Til brug for revision af, om ikke-momspligtige danske virksomheder afregner moms af elektroniske ydelser, skal der tilvejebringes et revisionsgrundlag.

Dette vil typisk kunne ske ved at udtrække oplysninger om salg fra andre EU til Danmark via VIES data (EU listesalg). Dette system har dog i projektperioden ikke fungeret effektivt.

Det er derfor via kompetent myndighed indhentet data fra [REDACTED]. Dette har vist sig at være meget effektivt i de 26 konkrete sager der er undersøgt.

Det er dog problematisk for SKAT som virksomhed såfremt VIES systemet ikke virker, da der så mangler et effektivt redskab til revision af elektroniske ydelser solgt på tværs af EU's landegrænser.

Ifølge det oplyste er der i andre indsatsprojekter fremsendt notater til indsatsledelsen herom.

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

3.a Bedre entydig registrering af virksomheder der sælger varer via internettet (fjernsalgsregistrering)

Se afsnit 2.a

3.b. Registrering af danske web-sites - DK-hostmaster.

Der findes ca 1,1 millioner websites der administreres ad det danske topleveldomain dk-hostmaster.

SKAT har interesse i at kunne undersøge de websites der anvendes erhvervsmæssigt.

Den danske .dk domæne administrator burde pålægges at opdele deres brugere i private og erhvervsmæssige brugere. F.eks. ved at registrere CVR nummer på de erhvervsmæssige ejere af web-sites.

Fra England kendes også mulighed for at tildele kommercielle web-site særlige web adresser f.eks. www.company.co.uk (hvor .co står for commercial)

Dette kunne kombineres med en indberetningspligt til SKAT, så der automatisk blev overført oplysninger til SKAT om erhvervsmæssige ejere da danske domæner.

DK-hostmaster skal i forvejen registrere når der er tale om at udenlandske virksomheder ejer.dk domæner, idet dette skal listeindberettes til EU's listesystem.

SKAT bliver hørt af Erhvervsstyrelsen når der hvert 4 år sker udbud af administrationen af det danske .dk-domain. SKAT skal fremført ovenstående bemærkninger ved denne lejlighed.

3.c.Adgang til internetrelaterede betalingsoplysninger

I fremtiden vil det være afgørende for SKAT's mulighed for at føre kontrol med udenlandske hjemmesiders aktiviteter i Danmark, at der er adgang til at få data om betalinger fra Danmark til udlandet for køb af varer og ydelser på internettet.

Dette bliver stadigvæk vanskeligere, da der opstår flere og flere virtuelle betalingsformer.

Der skal derfor sikres en entydig lovhjemmel i Skattekontrollovens § 8D, samt i moms- og afgiftslovgivningen til at indhente massedata om internetbetalinger, se også afsnit 2.d.

4. Risiko

Risikoen for en negativ indflydelse på skattegabet inden for E-handel anses for relativ stor. Denne risikovurdering begrundes med en lang række faktorer som netop på dette område adskiller sig fra andre virksomheder.

Borgere/virksomheder som anvender Internettet til salg af varer eller ydelser, kan have en opfattelse af, at der på Internettet er mindre mulighed for kontrol / indsats, end ved traditionelle fysiske virksomheder og at de dermed er "fredede" og kan drive uregistreret virksomheder. Dette skal især sammenholdes med den kraftige stigning i antallet af webshops og transaktioner på Internettet. Denne stigning med efterfølgende forøget salg og transaktioner mv. kræver en særlig fokus på området.

Et andet risikomoment er opstart af webshops kontra fysiske butikker – Inden for E-handel, er det relativt problemfrit at opstarte en virksomhed. I løbet af få minutter kan man være online og i kontakt med millioner af potentielle kunder. Det betyder at risikoen for fejl må anses for større for denne personkreds. Her henses til manglende rådgivning fra f.eks. revisor, SKAT advokat m.v. mindre erfaring/gennemtænkning af reglerne vedr. økonomi bogføring mv. på grund af simple krav til opstart.

Målgruppen er overordnet set personer og eller firmaer, som har en hjemmeside hvorfra der sker salg af varer eller ydelser. I dette projekt er målgruppen særlig rettet mod hjemmesider, som er registreret uden for Danmark, men som sælger varer og/eller ydelser til landet via en udenlandsk website

Herudover ses på danske webbutikker der modtager betalinger med PayPal, samt danske

webbutikker der har fået dårlige brugervurderinger og webbutikker med uøfterrettelige adfærd i forhold til andre offentlige myndigheder (f.x. Sundhedsstyrelsen, Fødevarestyrelsen).

Mere specifikt kan nævnes:

- Udenlandske virksomheder som sælger varer og ydelser til Danmark (Skattepligtig proforma flytning)
- Hjemmesider registreret i EU med salg af varer for samlet over 280.000 kr. til Danmark. (Fjernsalg)
- 550 Danske websider der angiver mulighed for betaling [REDACTED]
- Dansk webbutikker med dårlige anmeldelser [REDACTED]
- Danske webbutikker der er uøfterrettelige i forhold til Sundhedsstyrelsen - Fødevarestyrelsen

5. Effekt

Vi har fået større erfaring på fjernsalgsområdet, samt de øvrige undersøgte områder. Der har været pressedækning som gennem projektet har fået en positiv tilgang til SKATs behandling af internethandel. Under hensyn til de anvendte ressourcer, anses den samlede effekt på området for at være rimelig. Der er sket en pæn stigning i antal virksomheder, der er registreret for fjernsalg, samt provenu heraf.

Succeskriterium	Resultat																								
	Fjernsalg - Direkte momsreguleringer registreret i Tønder: 29.383.911 kr. <table border="1"> <tr> <td>Antal sager, der er gennemgået:</td><td>326</td></tr> <tr> <td>- Antal sager, der er henlagte uden Kontakt til virksomheden</td><td>205</td></tr> <tr> <td>- Antal sager, der har fået tilsendt et service brev</td><td>70</td></tr> <tr> <td>- Antal verifikationssager</td><td>51</td></tr> <tr> <td>- Heraf er 29 sager ændret</td><td></td></tr> <tr> <td>- Heraf er 17 sager henlagt</td><td></td></tr> <tr> <td>- Heraf er 5 under behandling</td><td></td></tr> <tr> <td>Sager til forsat undersøgelse 2014 projekt</td><td>220</td></tr> </table> Reverse Charge (Moms) - Forhøjelser 3.875.942 kr. - Nedsættelser (1 stor sag) 4.331.262 kr. Øvrige E-handelssager SKAT 2.715.214 -361.416 Der er afsluttet 99 sager. Samlet <table> <tr> <td>Momsforhøjelse</td><td>36.727.763</td></tr> <tr> <td>Momsnedsættelser</td><td>- 4.331.262</td></tr> <tr> <td>Skatteforhøjelser</td><td>2.715.514</td></tr> <tr> <td>Skattenedsættelser</td><td>-361.416</td></tr> </table>	Antal sager, der er gennemgået:	326	- Antal sager, der er henlagte uden Kontakt til virksomheden	205	- Antal sager, der har fået tilsendt et service brev	70	- Antal verifikationssager	51	- Heraf er 29 sager ændret		- Heraf er 17 sager henlagt		- Heraf er 5 under behandling		Sager til forsat undersøgelse 2014 projekt	220	Momsforhøjelse	36.727.763	Momsnedsættelser	- 4.331.262	Skatteforhøjelser	2.715.514	Skattenedsættelser	-361.416
Antal sager, der er gennemgået:	326																								
- Antal sager, der er henlagte uden Kontakt til virksomheden	205																								
- Antal sager, der har fået tilsendt et service brev	70																								
- Antal verifikationssager	51																								
- Heraf er 29 sager ændret																									
- Heraf er 17 sager henlagt																									
- Heraf er 5 under behandling																									
Sager til forsat undersøgelse 2014 projekt	220																								
Momsforhøjelse	36.727.763																								
Momsnedsættelser	- 4.331.262																								
Skatteforhøjelser	2.715.514																								
Skattenedsættelser	-361.416																								

Succeskriterium	Resultat												
1) Etablere en detaljeret skattegabsberegning vedrørende danskeres køb af varer og ydelser på udenlandske hjemmesider Succeskriteriet er delvist opfyldt	2013 Kilde FDH <pre> graph TD A[Privatpersoners køb på udenlandske sites 17,0 mia. kr.] --> B[EU køb 12,75 mia. kr.] A --> C[3 lands køb 4,25 mia. kr.] B --> D[Varekøb 5,48 mia. kr.] B --> E[Ydelser 7,27 mia. kr.] C --> F[Varekøb 1,83 mia. kr.] C --> G[Ydelser 2,42 mia. kr.] E --> H[Elektroniske ydelser x,xx mia. kr.] G --> I[Elektroniske ydelser x,xx mia. kr.] </pre> På grundlag af ovenstående oversigt kan der for hvert af underområderne opstilles en egentlig skattegabsberegning. Teoretisk skattegabsberegning for EU Køb – varer: <table> <tr> <td>EU varekøb andre EU lande</td><td>5,48 mia. kr</td></tr> <tr> <td>- Køb på sites med omsætning < 280.000 d. kr</td><td>-x,xx mia. kr</td></tr> <tr> <td>- Anvendelse af koncept afhentningskøb</td><td><u>-x,xx mia. kr.</u></td></tr> <tr> <td>A) Omsætning EU sites momspligt i DK</td><td>x,xx mia. kr</td></tr> <tr> <td>B) Beregnet momsindtægt A) * 0,2</td><td>x,xx mia. kr.</td></tr> <tr> <td>C) Opgjort momsindtægt "fjernsalg" se TABEL 1</td><td>0,435 mia. kr.</td></tr> </table> Som den fremgår ovenfor, kan den teoretiske opstillede skattegabsberegning dog ikke føres ud i livet, - det har flere årsager. SKAT kender ikke den samlede omsætning der genereres på udenlandske sites med omsætning i Danmark under 280.000. S SKAT kender ikke den samlede omsætninger hos virksomheder der anvender det såkaldte koncept for "afhentningskøb" hvorved leveringsstedet om mpomspligtige flyttes til et andet EU lande, og hvor der dermed ikke er omsætning i Danmark SKAT's egne registreringer i Erhvervssystemet er ikke entydige i relation til fjernsalg Når SKAT modtager data [REDACTED] vil disse data kunne anvendes til at lave et meget kvalificeret estimat over ovenstående skattegab. I forbindelse med udarbejdelse af Skatteministerens svar til Folketinget på samrådspørgsmål Ø spm 709 i samlingen 2011/2012, har projektet estimeret at det samlede skattegab på fjernsalg udgør cirka 100 mio. kr.	EU varekøb andre EU lande	5,48 mia. kr	- Køb på sites med omsætning < 280.000 d. kr	-x,xx mia. kr	- Anvendelse af koncept afhentningskøb	<u>-x,xx mia. kr.</u>	A) Omsætning EU sites momspligt i DK	x,xx mia. kr	B) Beregnet momsindtægt A) * 0,2	x,xx mia. kr.	C) Opgjort momsindtægt "fjernsalg" se TABEL 1	0,435 mia. kr.
EU varekøb andre EU lande	5,48 mia. kr												
- Køb på sites med omsætning < 280.000 d. kr	-x,xx mia. kr												
- Anvendelse af koncept afhentningskøb	<u>-x,xx mia. kr.</u>												
A) Omsætning EU sites momspligt i DK	x,xx mia. kr												
B) Beregnet momsindtægt A) * 0,2	x,xx mia. kr.												
C) Opgjort momsindtægt "fjernsalg" se TABEL 1	0,435 mia. kr.												

Succeskriterium		
2) Der sker en stigning i antal fjernsalgsregistrerede virksomheder og i det samlede momsprovenu fra disse virksomheder		
Resultat		
TABEL 1		
Status pr 31.12.2010	Antal	Momsprovenu mio. kr.
1 _ Udenlandske virksomheder med fjernsalgskode	23	61,2
2a _ Udenlandske virksomheder uden fjernsalgskode Brancher: Detailhandel for postordre forretninger & Detailhandel via internettet	58	52,7
TOTAL pr 31.12.2010	81	113,9
Status pr 31.12.2011	Antal	Momsprovenu mio. kr.
1 _ Udenlandske virksomheder med fjernsalgskode	92	129,0
2a _ Udenlandske virksomheder uden fjernsalgskode Brancher: Detailhandel for postordre forretninger & Detailhandel via internettet	57	102,1
TOTAL pr 31.12.2011	149	231,1
Status pr 31.12.2012	Antal	Momsprovenu mio. kr.
1 _ Udenlandske virksomheder med fjernsalgskode	156	172,8
2a _ Udenlandske virksomheder uden fjernsalgskode Brancher: Detailhandel for postordre forretninger & Detailhandel via internettet	73	202,3
TOTAL pr 31.12.2012	229	375,1
Status pr 31.12.2013	Antal	Momsprovenu mio. kr.
1 _ Udenlandske virksomheder med fjernsalgskode	185	248,2
2a _ Udenlandske virksomheder uden fjernsalgskode Brancher: Detailhandel for postordre forretninger & Detailhandel via internettet	78	187,1
TOTAL pr 31.12.2013	263	435,3
Succeskriteriet er fuldt ud opfyldt		

Succeskriterium	Resultat
3) Stigning i antal udenlandske internetvirksomheder, som bliver skattepligtig til Danmark Succeskriteriet er ikke opfyldt	Vi har endnu ikke modtaget de ønskede data [REDACTED] (projektet er videreført i 2014), Det har derfor ikke været muligt at gennemført de påtænkte sager i projektet Afledte sager hos Økokrim – Særlig kontrol Internetsager med mistanke om kvalificeret skatte og afgiftsunddragelse er overført til et projekt i Økokrim – (nu Særlig Kontrol) , hvor der herunder også er sket gennemførelse af skattepligtssager. Der er i dette projekt (Økokrim på Internettet), gennemført 10 sager med en forhøjelse på 4,7 mio. kr.
4) Reverse Charge Succeskriteriet er fuldt ud opfyldt	For at undersøge om de danske virksomheder, der er momsfrataget efter momslovens § 13, efterlever reglerne omkring leveringssted for køb af ydelser fra virksomheder i andre EU-lande, og dermed den omvendte betalingspligt, har vi foretaget en Business Objekt udsøgning opdelt på brancher. Følgende brancher er udsøgt: 1) Forsikringsvirksomheder 2) Banker og realkreditinstitutter 3) Tandlæger 4) Offentlige sygehuse og 5) Privat hospitaler Ad 1+2) Konklusionen vedrørende forsikringsvirksomhederne og realkreditinstitutterne er, at de har udarbejdet forretningsgange, der sikre at ydelserne bliver behandlet korrekt Ad 3) Det er konstateret, ved kontrol hos flere tandlæger, at denne branche ikke har ordentlig kendskab til reglerne. Ad 4+5) Det er her konstateret, at kendskabet til momsreglerne og bogføringsreglerne er utrolig mangelfuld. FDIM (Foreningen af danske Interaktive Medier) har udarbejdet en markedsanalyse vedrørende bl.a. online annoncering, hvor de har vurderet, at der er en omsætning på 1,2 mia. kr. i Danmark. Herefter er der indkaldt materiale fra en af de store formidler af online annoncering og annoncekøbet er sammenholdt med hvordan den enkelte virksomhed har behandlet det i regnskab og indberetning af moms til SKAT.. Der er undersøgt 26 virksomheder, hvor enkelte havde styr på reglerne, men hovedparten havde en eller flere fejl i afregningen af moms og/eller listeoplysninger.

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

Fjernsalg: Der har været en flot stigning i antal registrerede virksomheder, samt deres provenu. Der er sandsynligvis også andre forhold som har spillet ind på stigning, herunder at omsætningen på internettet stiger kraftigt disse år og at de store internetvirksomheder har bedre adgang til juridisk bistand og derfor får sat butikken rigtig op fra start, da de har salg til hele EU og reglerne om fjernsalg gælder i helt EU, dog med forskellige beløbsgrænser.

Projektet er forsat i 2014 med ProjektID 4024.

Skattepligtssager: Vi har fået en skatterådskendelse til indhentning af betalingsdata [REDACTED], altså oplysninger om hvor danskerne har brugt deres kreditkort i udlandet og hvor meget de enkelte butikker har modtaget. Det har vist sig at være meget vanskeligt, [REDACTED]

[REDACTED] Vi har måtte have en ny skatterådskendelse, [REDACTED] Herefter har rækkevidden af skattekontrollovens § 8 D ("til brug for skatteligningen") været drøftet indgående. Samtidig er det meget store mængder data [REDACTED]

Derfor har vi endnu ikke modtaget de data, som skulle være med til at danne grundlaget for skattepligtssagerne.

Projektet er ført videre i 2014 til projektID 4024.

Reverse Charge: Her gik succeskriterierne primært på hvor meget udenlandske virksomheder ville angive mere i ydelsessalg til Danmark. Som projektet forløb, har det ikke været muligt at påvirke de udenlandske virksomheder i større grad. Men gennemgangen viste at de danske virksomheder i generelt har svært ved at få behandlet moms på køb af ydelser korrekt.

Eventuel plan for opnåelse af succeskriterier, som først kan nås efter projektet afsluttes:

Projektet er forsat, hvad angår Fjernsalg og Skattepligtssager i Projekt ID 4024 for 2014 og der må evalueres på det, når projektet er færdigt

Er effekten varig? Vil der være behov for opfølgning – hvilken, hvornår, hvor meget?

Der vil altid være en risiko for at reglerne vedrørende fjernsalg og skattepligtssager ikke overholdes, så det vil være områder man altid vil skulle være opmærksom på.

Samtidig vil FDIH (Foreningen af distance internethandel) og Dansk Erhverv følge området med specielt fjernsalg tæt, og de har tidligere været medvirkende til artikler i pressen, samt spørgsmål til ministeren.

Hvordan kan vi overvåge risikoen?

Det afhænger af hvor mange ressourcer der kan afsættes til det fremover, hvor effektiv en overvågning/kontrol, der er mulig, herunder med opfølgning af egentlig kontrol.

6. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Servicebrev	70 virksomheder har fået tilsendt et servicebrev i delprojekt fjernsalg og vi har modtaget svar i 5 sager. Alle svar er gået på de ikke var registreringspligtige eller det var medtaget i et andet selskab med momsregistrering i Danmark. Dermed er effekten heraf har været begrænset, hvilket nok skyldes antal udsendte breve, samt virksomhederne er spredt over hele EU.
Pjece	-
Involvering af samarbejdspartnere	Der har været afholdt møde med Told i Aarhus til afklaring af hvorledes pakker m.v. kommer ind i landet. Desuden har der været afholdt pakkepost kontroller (se under kontrol)
Involvering af interessenter	- Der har været afholdt 1-2 møder om året med FDIH (Foreningen for distance internet handel) og Dansk Erhverv. Det sidste møde er afholdt den 19. februar 2014. Her er de blevet orienteret om SKATs tiltag vedrørende kontrol af virksomheder på Internettet og vi har fået oplysninger om deres problemer med snyd på internettet. ■ I forbindelse med vores skatterådskendelse, har vi holdt flere møde med ■
Presse	Vi har haft en pæn effekt med pressen, jævnfør nedenstående artikler: - JP 18 april 2012 Nethandel koster staten dyrt - JP 18 april 2012 SKAT jagter momssnydere i Udlandet - Politiken 29 nov. 2011 Udenlandske webshops snyder med momsen - JP 4 marts 2014 Nethandel til udlandet - Computerworld 10 marts 2014 Glem Google her er Skats søgerobot
Messer	-
Kontrol	- Der har været gennemført 4 pakkepost aktioner, hvor vi i samarbejde med kollegerne i Told, har været på kontrol på forskellige pakkepostcentraler, herunder ved lufthavnen i København. Det har givet et godt indblik i hvorledes området fungerer, samt givet anledning til yderligere undersøgelse af konkret afsender af pakker, når vi kom hjem på kontoret. - Der har været en verifikations revision i England med 2 deltagere fra Danmark, hvilket afklarede den konkrete sag, men samtidig gav et godt indblik i dette værktøj. - Se også punkt 5
- osv.	

7. Proces

Processen i projektet har samlet set været fin. Der har løbende været afholdt møder i projektet og mellem møderne har der været kontakt mellem tovholder og projektdeltagere pr. mail og telefon. Samtidig har deltagerne haft adgang til et SharePoint for projektet, hvor diverse materiale har kunne lægges op.

Projektet er løbet over årene 2011 – 2013 og der er skiftet tovholder undervejs og projektbeskrivelsen har ændret sig, efter et par delprojekter blev afsluttet, enten fordi delprojektet var færdigbehandlet eller blev lukket som følge af ressourcemangel på det pågældende tidspunkt.

De planlagte målinger, har af forskellige årsager ikke passeret helt med hvorledes projektet er forløbet, men ved at måle mere overordnet, har det vist sig at der har været en god effekt i projektet.

Vi har haft en fin kontakt i Jura (Lars Rendboe), som har hjulpet os i specielt fjernsalgssagerne.

Det har vist sig at være meget vanskeligt at få de ønskede data jævnfør vores skatterådskendelse og fremover kan man i lignende sager overveje, om der skal startes en lille projekt op alene med det formål at få fat i data og få dem klargjort og først efterfølgende startes et projekt til gennemgang af data.

I forbindelse med omorganisering af SKAT pr. 01.04.2013, er fjernsalg ikke tænkt helt ind og det har betydet at det ikke er klart hvem der løser hvilke opgaver. Det skal rettes op.

Afrapportering

ØKOKRIM PÅ INTERNETTET OG INTERNETANALYSE (id2871,
modtagende ordrenummer 43074)

1. Projektinformation

Tovholder: Kalle Vestman

Projektets formål:

Formål:

Afdækning af internetrelateret skatte- og afgiftssvig med efterfølgende oversendelse af sager til strafforfølgning, samt landsdækkende medieomtale af opdagelsesrisiko ved svigsrettet aktivitet på internettet.

Baggrund:

Mange virksomheder har en hjemmeside på internettet - med eller uden handel. Hjemmesider uden handel kan indeholde væsentlige identifikations- og kontroloplysninger, som indhentes ved internetanalyse.

Borgere/virksomheder som anvender internettet til salg af varer eller ydelser, kan have en opfattelse af, at der på internettet er mindre risiko for kontrol end ved traditionelle fysiske virksomheder, og at de dermed er "fredede" og kan drive uregistreret virksomhed.

Afdækningen af internetrelateret skatte- og afgiftsgrundlag vurderes at være generelt sværere end traditionel handel. Dette skyldes internettets grænseløse og virtuelle natur samt muligheden for nemt at registrere og drive virksomhed world-wide i kraft af internettets globale udbredelse, ligesom der i visse brancher anvendes betalingssystemer, herunder udenlandske, uden indberetningspligt.

Det vurderes, at adfærden blandt modspillere med internetbaseret skatte- og momssvig for øje muligvis kan ændres, hvis opdagelsesrisikoen øges.

Økokrim-sager vedrørende svigsrettet aktivitet på internettet er komplekse og ressourcetunge.

2. Hvilken ny viden leverer projektet/pilotprojektet videre til andre steder i SKAT? – hvilke fingeraftryk er der sat i forretningsmodellen?

Pr. 1. oktober 2013 blev projektet overdraget fra Økonomisk Kriminalitet/Særlig Kontrol til IT-støtteenheden i Mellemstore Virksomheder 7.

Projektet har henledt IT støtteenhedens opmærksomhed på:

- 1) kontrolbarrieren ved markedsaktørers anvendelse af anonymiseringstjenester i forbindelse med registrering af rettighed til domænenavn (Carsten Grøngaard),
- 2) nytteværdien af at [REDACTED] i internetanalyse (Michael Eriksen)

Ad 1: IT-støtteenheden (E-audit Support Center indtil 01.10.2013) er opmærksom på forholdet.

Ad 2: Forholdet er efterfølgende indarbejdet i ECEyes, så [REDACTED] er standard i output fra datahøst via EC-Eyes.

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

De to leverancer iagttages rette sted, IT-støtteenheden, med henblik på optimering af analyseprocesser i internetrelaterede indsatsopgaver.

Generelt om risikoen er der øget fokus på internettet som informationskilde til brug for såvel sags støtte som projektstøtte. IT-støtteenheden vil markedsføre sine internetkompetencer til projekter mv. i Indsats med henblik på øget anvendelse af internetanalyse både bredt og dybt i indsatsarbejdet.

Tovholder er fra 1. januar 2014 via IT støtteenheden tilknyttet Skattelyprojektet, således den viden at der er opnået i internetsagerne om relationer til skattelylande kan anvendes fremadrettet i skattelyprojektet.

4. Risiko

Risikoen omfatter uregistreret og kulissevirkksomhed på internettet, og har således været rettet mod modspillere.

Projektet har kun behandlet et mindre antal sager, og der kan ikke udledes andre generelle konklusioner end at området er varieret med hensyn til risikoadfærd mv.

Der er i størstedelen af projektsagerne konstateret/formodning for skattelyrelation eller anonymisering fsv. angår rettighedshaveren til domænenavn. Sagerne er som regel komplekse og ressourcekrævende.

5. Effekt

Succeskriterier ifølge projektbeskrivelse:

1. Afdækning af internetrelateret skatte- og afgiftssvig
2. Præventiv effekt i fbm. landsdækkende medieomtale af opdagelsesrisiko ved svigsrettet aktivitet på internettet.
3. Bidrag til imødegåelse af den overordnede risiko på e-handelsområdet, jf. E-audit Support Centers risikoark.

Ansvarsafdelingen har i 2013 afsluttet 7 sager, hvoraf 1 sag er henlagt. Der er meddelt advarsler i 3 sager samt vedtaget bøder i 3 sager for i alt kr. 102.000. 12 sager er endnu ikke afsluttet hos ansvarsafdelingen/politiet.

Ad 1: Der er i 2013 kun afsluttet strafforfølgning i sager af mindre omfang, jf. ovenfor, men svig er trods alt afdækket. I 2 større påklagede sager (momsunddragelse i alt kr. 2,6 mio.) afventer strafforfølgning kendelser fra skatteankestyrelsen – disse 2 sager er allerede oversendt til ansvarsafdelingen, som har bedt om sagsfremme i klageinstansen.

Ad 2: Da der endnu ikke foreligger resultat af strafforfølgning i de 2 større sager vedr moms i alt 2,6 mio. kr. og da ansvarsafdelingen endnu ikke har afsluttet en sag vedr skattesvig [REDACTED] er der endnu ikke grundlag for landsdækkende medieomtale. Alle 3 sager vedrører pornohjemmesider.

Ad 3: Se afsnit 3.

Med henblik på mere konkret måling er succeskriterier erstattet af måling på indikatorer i følgende skema:

Indikatormål	Resultat
8 sager til ansvar	10 sager til ansvar. Målopfyldelse 125%.
Ansvarssager for min. 5 mio. kr.	Ansvarssager for 4,7 mio. kr. Målopfyldelse 94%.
25% af ansvarssager strafforfølges	33% strafforfølges. 10% er henlagt. Rest er ikke afgjort endnu. Målopfyldelse 132%.
20% af igangsatte sager pga samfundsbeskyttende hensyn	22% (2 af 9 sager, 1 x rufferi og 1 x ulovligt salg af lægemidler). Målopfyldelse 100%.

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

Projektet har overordnet nået sine succeskriterier, og det er sket gennem sagsudvælgelse, opfølgning fra projektleder og projektmøder.

Eventuel plan for opnåelse af succeskriterier, som først kan nås efter projektet afsluttes:

Der følges løbende op på udviklingen i sagerne oplyst under Ad 2 i afsnit 5 med henblik på medieomtale.

Er effekten varig? Vil der være behov for opfølgning – hvilken, hvornår, hvor meget?

Der er primært tale om konkrete enkeltsager hvor der er mistanke om kvalificeret skatte- og afgiftsunddragelse. Effekten er derfor primært begrænset til den konkrete sag

Hvordan kan vi overvåge risikoen?

SKAT v IT støtteenheden deltaget aktivt i Nordisk Agenda og den internationale samarbejdsgruppe vedrørende søgerobotten XENON, hvor det løbende sker erfaringsudveksling mht. internetrelateret skatte- og afgiftsproblemstillinger.

SKAT overvåger risikoen for kvalificeret skatte- og afgiftsunddragelse på internetområder igennem den almindelige risikoovervågning på internethandel.

Der er via IT støtteenheden etableret et eksternt samarbejde med Sundhedsstyrelsen og Fødevarestyrelsen omkring internetsalg af ulovlige lægemidler og ulovlige fødevarer. Tilsvarende er der et eksternt samarbejde med Spillemyndigheden om udsøgning af gambling sites.

6. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Servicebrev	Ikke relevant
Pjece	Ikke relevant
Involvering af samarbejdspartnere	IT -støtteenheden. Løbende samarbejde. God effekt.
Involvering af interessenter	
Presse	Samarbejde med Sundhedsstyrelsen i foråret 2013 førte til følgende pressemeddelelse om Operation PANGEA: http://sundhedsstyrelsen.dk/da/nyheder/2013/verdensoms-paendende-aktion-mod-ulovligt-salg-af-medicin
Messer	Ikke relevant
Kontrol	Ikke relevant
- osv.	

7. Proces

Det har været for optimistisk at tro, at der ville være grundlag for medieomtale i 1. kvartal 2014. Milepælen er derfor udskudt.

Samarbejdet i projektet har været præget af, at ikke alle projektdeltagere har siddet på samme adresse. 3 projektdeltagere og projektleder er placeret i Høje Taastrup og 2 projektdeltagere er placeret i Fredensborg.

[Redacted text block]

[Redacted text block]

Afrapportering

Skattepligtsophør – fraflytterbeskatning.

1. Projektinformation

Tovholder:

Lena Skov Johannsen, SKAT Middelfart

Projektets formål:

Projektets formål er at få kendskab til borgernes adfærd når de flytter fra Danmark. Samtidig undersøges SKATs interne forretningsgange og processer i skattepligtssager. Erfaringen fra projektet skal bidrage til, at SKAT får en proces, der sikrer, at borgere flytter fra Danmark på det skattemæssige rigtige grundlag, og at det er den korrekte skat der betales ved fraflytning.

Hvad vil vi gerne opnå?



- Reducere mandtal – fordi: Fokus på de "rigtige" sager
- Reducere arbejdsbyrden hos SKAT
- En bedre retssikkerhed – udarbejde korrekte årsopgørelser, og kan vi ikke det bør reglerne tilpasses virkeligheden.

2. Hvilken ny viden leverer projektet/pilotprojektet videre til andre steder i SKAT? – hvilke fingeraftryk er der sat i forretningsmodellen?

Borgere med kortere ophold i Danmark – skattepligtsophør:

Viden om målgruppen

En BO-udsøgning viser, at ca. 29.500 personer fraflytter Danmark i 2010, og er fuld skattepligtige på fraflytningstidspunktet.

Ud af denne population har ca. 19.000 borgere opholdt sig i Danmark i en kortere periode - < 4 år.

Aldersopdeling for den samlede målgruppe med kortere ophold i Danmark < 4 år:

1.	(15-25 år)	antal 9.122 personer
2.	(25-30 år)	antal 4.676 personer
3.	(30-40 år)	antal 3.070 personer
4.	(40-65 år)	antal 1.869 personer
5.	Rest uden registrering	antal 62 personer

De 5 største nationaliteter¹:

•	Polen	1.606 personer
•	USA	1.577 personer
•	Tyskland	1.351 personer
•	Ukraine	962 personer
•	Filippinerne	805 personer

Overraskende nok, at så mange kommer fra USA. Det er vores opfattelse, at vi har en del østarbejdere i Danmark, hvilket bekræftes af ovenstående tal. Herudover er vi i kontrolfasen stødt på en del studerende fra Færøerne og Kina.

Hovedparten af personer med kortere ophold i Danmark er mellem 15 og 30 år. Det passer fint med vores forestilling om, at det er østarbejdere og studerende. Generelt kan vel konkluderes, at mobiliteten er større hos personer i den aldersgruppe, som endnu ikke har skolesøgende børn og et fast etableret fundament i eget land.

¹ Statsborgerskab på personer der flytter fra Danmark og har opholdt sig i landet i mindre end 4 år.

Vi har forsøgt at få afdækket adfærden hos persongrupper med kortere ophold i Danmark.

Formålet med opholdet i Danmark er ofte enten 1) arbejde eller 2) studier.

Vores undersøgelser har vist, at:

- Studerende har ingen indkomst eller indkomst, der er lavere end personfradraget => ingen skat i DK.
- Få kommer til landet under forskerordning og tjener rigtig mange penge i Danmark
- Den store gruppe af udenlandsk arbejdskraft opholder sig i Danmark i en kortere periode, tjener ofte mellem 70.000 kr. – 130.000 kr. Der betales ofte ikke skat til Danmark af indtjening, fordi 1) ret til personfradrag, 2) ret til rejsefradrag og 3) befordring mellem hjem og arbejde – ex. Polen hver weekend.

Samlet er konklusionen, at når de rejser tilbage til deres hjemland vil der i ganske få tilfælde skulle ske en ophørsbeskatning. De har ikke haft til hensigt at etablere sig fast i Danmark og ejer ganske få aktiver i Danmark.

Viden har vi fået ud fra en grundudsøgning foretaget i Business Object. Grundudsøgning er dannet på baggrund af de data, der er tilgængelige i SKATs systemer – SLUT, CPR mv. Vi har brugt udvandrekode opsat fra CPR som kriterium for fraflytning.

Det første vi opdagede var, at en del bliver opsat i CPR som udvandret, selvom de rent faktisk aldrig har været fuldt skattepligtige til Danmark. Vi forelagde problemstillingen for Koncerncentret, som meldte tilbage, at det skyldes praktiske registreringer af de personer, der får tildelt et skattepersonnummer hos SKAT, og som hverken er indvandret eller fraflyttet – men derimod begrænset skattepligtig til Danmark af en indkomst.

Koncerncentret har i mail af 12. oktober 2012 skrevet således omkring problemet:

"Der er et resultat mere af jeres projekt som implementeres i slut 2012. Det er at vi ikke opsætter 188=2 for begrænset skattepligtige der får tildelt skattepersonnummer i løbet af 2012. Forkert opsætningen af 188=2 var med til at give flere af de alt for store omregninger til helårsindtægt, som vi har talt om."

Vi konstaterede også, at mange borgere med kortere ophold i Danmark stod registeret med helt usædvanlige høje personlige indkomster. Den højeste havde en årsindkomst på 59 mio. kr

En stikprøve viste, at helårsomberegning af indkomsten på årsopgørelserne blev foretaget på et fejlagtigt grundlag.

Arsag:

Der var lavet en maskinel udsøgning på udvandrere for indkomstårene 2010 og 2011. Maskinelt blev der indberettet en skattepligtsophørsdato (707) som svarede til dato for udvandring i CPR. Fejlagtigt blev der samtidig opsat en indvandrekode samme dag – altså stod mange med kun 1 skattepligtsdag trods et længere ophold i Danmark. Ved

omberegning af helårsindkomsten medførte det, at den optjente løn blev omregnet i forkert forhold.

Helt præcis medførte det:

- At der blev udsendt forkerte årsopgørelser
- At de usædvanlige høje indkomster medførte restskatter grundet topskat
- At SKAT danner forkerte oplysninger om personlig indkomst til diverse statistikker

Vi har ændret skattepligtsophørsdatoen for 2010 og 2011. I 2010 tilskrev vi 71 personer ud af 260, og nedsatte restancerne med ca. 1,5 mio. kr. I 2011 tilskrev vi 85 personer ud af 138, og nedsatte restancerne med ca. 850.000 kr.

Denne viden er leveret videre til Nanna Ilmer i Koncerncentret, Afregning Person.

Projektet har samarbejdet med Koncerncentret, Afregning Person som led i et pilotprojekt – DUD med Lisbeth Skat-Rørdam som tovholder. Som kontaktpersoner har været tilknyttet Nanna Ilmer fra Afregning Person og Lene Sloth fra Jura og Samfund.

Vi har foretaget 100 kontroller på tilfældige udvalgte personer med kortere ophold i Danmark. Alle kontrollerne er udført efter samme princip, og der blev udfyldt et kontrolskema på hver sag. Kontrollerne blev foretaget som et ønske fra Nanna Ilmer og skulle belyse problemstillinger for personer med kortere ophold. Udgangspunktet var, at denne persongruppe har meget simple skatteforhold, og at der på fraflytningstidspunktet ikke er væsentlige aktiver, der skal til beskatning.

Resultatet af kontrollerne blev videresendt til Nanna Ilmer, og hun har meldt tilbage, at kontrollerne har bekræftet hendes antagelser om, at personer med kortere ophold i Danmark har simple skatteforhold.

Det har endvidere været medvirkende til, at SKAT fra 2012 automatisk kan opsætte en skattepligtsdato identisk med den dato, der kommer fra Folkeregistret om fraflytning. Det har ikke tidligere været administrativt muligt, da SKAT ikke har haft den fornødne hjemmel i lovgivningen.

I L199 vedtaget d. 13. september 2012 kan fremhæves følgende uddrag som produkt af dette projekt:

"3.5.4. Forenkling og modernisering af fraflytterbeskatning

Stadig flere borgere rejser ind og ud af Danmark. Derfor er der behov for en effektivisering og forenkling på området, så fraflyttede borgere i højere grad automatisk kan blive beskattet korrekt. Indsatsprojekter i SKAT har vist, at udrejste personer med kortvarige ophold i Danmark i de fleste tilfælde skal ophøre med at være fuldt skattepligtige samtidig med flytningen til udlandet. Der tages derfor initiativ til, at dato for ophør af skattepligt opsættes automatisk for de fraflyttede borgere, som opfylder visse nærmere kriterier. Dato for ophør af skattepligt vil således automatisk fremgå af årsopgørelsen for de fraflyttede borgere, som opfylder disse kriterier. Forslaget medfører bl.a., at antallet af udbetalinger af grøn check på fejlbehæftet grundlag nedsættes betydeligt for årene efter flytningen til udlandet. Den grønne check blev indført ved [lov nr. 472 af](#)

12. juni 2009 om skattefri kompensation for forhøjede energi- og miljøafgifter. Der er ikke tale om en egentlig check, men om et beløb, der indregnes i skatten."

Loven har først virkning fra indkomståret 2012, og det har derfor ikke været muligt at følge op på udfaldet af ændringen. Det anbefales, at der for 2012 og 2013 laves en udsøgning med stikprøvevis kontrol af de årsopgørelser der bliver dannet på baggrund af de automatiske opsætninger. En risiko vi har observeret i projektet er, at årsopgørelserne kommer ud med fejlagtige restskatter. Problemet vil i givet fald flyttes over til SKATs inddrivelse.

Restancer hos fraflyttere:

Der henstår ultimo 2011 en samlet restance på 32.450.000 kr.² fordelt på 636 personer - alle der er fraflyttet i 2010.

En udvidelse af udsøgningen viser, at ud af ovenstående publikation resterer der 50 personer som både i 2009 og 2010 havde en personlig indkomst på 0 kr. Den samlede restance for disse personer udgør 6.340.000 kr.

Restancerne fremkommer typisk ved, at årsopgørelserne dannes maskinelt eller via taksationer. Den enkelte borger kan have forskudsregistreret sig med enten et studerende fradrag eller rejsefradrag. Det kommer så ikke med på årsopgørelsen og vil automatisk medføre en restskat.

Vi vurderer en risiko for, at det samme kan ske ved de automatiske opsætninger for 2012.

Studerende

Halvdelen af personer med kortere ophold i Danmark er under 25 år. En stor del af disse har ingen indkomst, og må derfor antages at være udenlandske studerende.

Ved en kontakt til Folkeregistreret i Fredericia³ og Udlændingesservice er det oplyst, at der ikke sker en særskilt registrering af de studerende. Det er derfor ikke muligt, at udsøge disse separat. Det oplyses samtidigt, at der i Folkeregistrerts erfa-netværk har været drøftet muligheden for denne registrering/markering uden, at der har været enighed om dette.

Projektets kontakt i Jura Lene Sloth har også undersøgt muligheden for et samarbejde og eventuel registrering ved tilflytning hos Folkeregistreret. Hun har lavet følgende notat, og er for så vidt enig i, at der rent lovgivningsmæssigt ikke er mulighed for en sådan registrering:

"Digital flytning

CPR-loven

Ifølge CPR-loven skal enhver, som fraflytter til udlandet, registreres i CPR som udrejst. Vedkommende skal anmelde fraflytningen til bopælskommunen inden afrejsen.

Ophold i udlandet over 6 måneder skal altid anmeldes som en fraflytning til udlandet. Hvis opholdet i udlandet varer 6 måneder eller derunder og den hidtidige bolig opretholdes til fuld rådighed, har

² Tallene stammer fra SKATs egne registreringer. Der er kun medregnet restancer > 10.000 kr.

³ Vi har telefonisk talt med Hans Erik Kristensen hos Fredericia Kommune, og med Souschef Kirsten Meier hos Udlændingesservice.

vedkommende efter anmodning ret til at forblive registreret med bopæl dér. Opretholdes den hidtidige bolig ikke til fuld rådighed under et ophold i udlandet på 6 måneder eller derunder, skal kommunalbestyrelsen foretage en konkret vurdering af, om der er tale om en fraflytning til udlandet eller ej.

Digital Flytning

Kommunernes it-fællesskab, KOMBIT, indgik i april 2011 aftale med CSC om levering af en digital flytteløsning til kommunerne. P.t. leveres løsningen til 68 kommuner. Der er tale om en selvbetjeningsservice, der findes på kommunernes hjemmesider.

Digital Flytning har fuld integration til Nemid, Borger.dk, DigitalPost, Sygesikring, BBR og CPR-registret = flyttesager behandles helt automatisk.

Flytteløsningen er koblet op til andre relaterede ydelser, så som lægeskit og bestilling af sundhedskort (sygesikringsbevis). Endvidere kan borgeren udfylde en logiværtserklæring samtidig med flytteanmeldelsen.

Talt med Birgitte Mikkelsen, IT og CPR-enheden, Økonomi- og Indenrigsministeriet, BM@CPR.dk, tlf. 72 26 96 06, 31/01/2012: Kommunerne indberetter kun de oplysninger vedrørende flytning, som er knyttet til CPR-loven. SKAT kan derfor ikke få andre oplysninger fra CPR, end dem vi får i dag.

CPR vil ikke acceptere, at borgerne afstår fra at anmelde en flytning, fordi de ikke ønsker at besvare spørgsmål vedrørende andre myndigheder, fx SKAT. Der skal derfor være tale om en supplerende mulighed for borgeren for at afgive oplysninger af skattemæssig betydning.

Talt med Gustav Jensen, KOMBIT, gci@kombit.dk, tlf. 29 13 38 33, 31/01/2012:

Der kan blive tale om flere forskellige løsninger i forbindelse med Digital Flytning.

Flytteløsningen er fuldautomatisk for så vidt angår indenlandske flytninger. Udenlandske flytninger kan også anmeldes elektronisk, men kræver stadig sagsbehandling. Problemet med udenlandske flytninger er, at adressen i udlandet ikke kan tjekkes automatisk.

I forbindelse med at borgerne anmelder flytning – som registreres i CPR – har borgeren samtidig mulighed for at foretage andre handlinger og besvare spørgsmål i forbindelse med flytningen.

Den billigste løsning vil være, at der på flytteanmeldelsen angives et link til SKAT, enten til Tast Selv eller en blanket.

En dyrere løsning vil være at lade borgeren besvare nogle spørgsmål på kommunens hjemmeside, som så overføres automatisk til SKAT. Denne udgift vil skulle afholdes af SKAT, idet kommunerne ikke har selvstændig interesse i disse oplysninger."

Det er således alene interne registreringer hos uddannelsesinstitutioner, der kan danne grundlag for en udsøgning.

Fra Udlændingesservice er det oplyst, at de udenlandske studerende søger uddannelsesstedet direkte, og at de enkelte uddannelsessteder naturligvis havde en oversigt over deres studerende. Denne oversigt var der ikke umiddelbart adgang til for SKAT.

Til vurdering af i hvilket omfang denne personkreds er interessante i forhold til SKAT og/eller andre sammenhæng ville det være relevant, at kunne kategorisere disse i f.eks. studerende, Au-pair eller medhjælpere i landbruget under uddannelse med særlige vilkår.

Problemet med de studerende er, at de ofte bliver forskudsregisteret korrekt, men ikke kontakter SKAT, når de rejser fra Danmark igen. Det sker derfor ret ofte, at de ikke registreres med ophør af skattepligt, før der udsendes årsopgørelse. Og mange får heller ikke studerendefradrag.

Det har i projektet været foreslået, at det ville løse en del af problemet med forkerte årsopgørelser, hvis udenlandske studerende ikke bliver fuldt skattepligtige, når de kun er her i kort tid. Det kræver imidlertid en lovændring, hvorfor projektet foreslår mindre vidtgående løsningsmodeller.

Vi mener, at en stor del af problemet bliver løst ved de ændringer, der er vedtaget i L 199 om automatisk opsætning af skattepligtsophør.

Vi har lavet en stikprøvevis gennemgang af de studerende, og konstateret at rigtig mange ikke har en indkomst. Der dannes en årsopgørelse med 1.300 kr. i grøn check, som så sendes rundt i systemet, fordi de er flyttet til hjemlandet igen.

Det er projektets holdning at de slet ikke bør fremgå af mandtallet. Ingen skattepligt og ingen årsopgørelser. Det ville spare en masse ressourcer hos SKAT, og lovgivningen ville blive tilpasset virkeligheden.

Med den automatiske opsætning af skattepligtsophør er der blot indført en mulighed for systemmæssigt at få dem fjernet uden en egentlig ligningsmæssig behandling. Vi stiller os selv det spørgsmål – Hvorfor skal de så i det hele taget være skattepligtige til Danmark?

Vi er opmærksomme på, at det kræver en ændring af kildeskattelovens bestemmelser. Vi ser det dog som en nødvendighed at tilpasse lovgivningen til virkeligheden.

Projektets forslag er, at de studerende fremover skal være begrænset skattepligtige i henhold til kildeskattelovens § 2, og ikke som fuldt skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 1.

Et andet problem, der kan nævnes, er, at som fuldt skattepligtig, skal al indkomst medregnes, også indkomst fra eget land. SKAT kontrollerer ikke dette og har hverken mulighed eller ressourcer hertil. Hvorfor så have en lovgivning, der strider mod virkeligheden?

Studerende med indkomst

En del studerende modtager SU fra Danmark og/eller har fritidsjob ved siden af studierne. Efter gældende regler kan der opnås studerendefradrag – her har DBO også indvirkning. Fradraget gives IKKE i SU, men kun i lønindkomst. Det er et bundfradrag, og et resterende fradrag kan ikke overføres til næste år.

Som det hidtil har været, fradrages det i feltet for øvrige lønmodtagerfradrag. Dette er ændret i 2011, så der er kommet et selvstændigt felt for studerende. Det skulle minimere at fradraget gives i SU, og at et restfradrag overføres til næste år.

En udsøgning foretaget i Skattecenter København viste, at der for 2009 og 2010 var en del studerende, der havde fået fradrag i SU og overført til året efter.

Projektet fik udsøgning tæt på ligningsfristens udløb for 2010, og måtte prioriterer udvalget af sagerne. Vi rettede de væsentligste og dem, der var direkte åbenlyse. Det medførte i alt en regulering på 2.6 mio. kr. fordelt på 30 personer.⁴

Som ovenfor beskrevet skulle problemet være løst for 2011. Vi lavede en tilsvarende udsøgning for 201 og måtte konstatere, at en del af de studerende "bare" fortsatte med at bruge det samme felt som tidligere. Det må alt andet lige betyde samme fejl som i 2010.

⁴ Hvis det var muligt regulerede vi flere indkomstår.

Projektet nævner dette som et opmærksomhedspunkt, så SKAT ikke får den opfattelse, at problemet er løst ved, at der er kommet nye felter på selvangivelsen.

Borgere med længerevarende ophold i Danmark > 4 år:

Vi har fra tidligere projekter – både pilotprojekt og landsdækkende projekt – haft fokus på denne målgruppe. Tidligere rapporter har belyst adfærd og problemer med netop denne målgruppe.

Kort kan opsummeres, at:

- Der er primært tale om medspillere. Det er den lille skare af "modspiller" vi gerne vil finde frem til.
- Personer flytter ofte kun én gang ud af Danmark, og er derfor svær at vejlede løbende som f.eks. personer med fri bil.
- Flytning sker enten pga. skattebesparelse eller nye udfordringer rent jobmæssigt.
- Har ofte tilknyttet en rådgiver.
- Meget komplicerede regler på ophørsbeskatning – især aktieavance.
- Ved manglende regelefterlevelse kan der være tale om MEGET store beløb.

Projektet har primært foretaget kontrol og analyse, og vi har delt det op i følgende kategorier:

1. Hovedaktionærer med og uden henstand
2. Lønmodtagere med store lønindkomster
3. Erhvervsdrivende med opsparede overskud
4. Personer med underskud i den skattepligtige indkomst – primært pga. rentefradrag.

Ad 1 - Hovedaktionærer

Problem:

Problemet kan deles op i 2: er skattepligten ophørt? Og i så fald – er værdien af de unoterede aktier opgjort til handelsværdi?

Skattepligten vurderes efter kildeskattelovens § 1 (bopæl=bolig), og værdiansættelsen af de unoterede aktier skal ophørsbeskattes jf. aktieavancebeskatningslovens § 38-39A.

Generelt om hovedaktionærforhold:

I forbindelse med en virksomhedsomdannelse, kan anskaffelsessummen være negativ. Den negative anskaffelsessum kan vi som udgangspunkt ikke se i regnskabet, og den kommer ofte ikke med i forbindelse med en avanceopgørelse. Omdannede selskaber vil som hovedregel have en stiftelsesdato der hedder enten 1/1 eller 1/7. Desværre findes de gamle dokumenter ikke altid i SKATs systemer, men alene i arkiverne. Arbejdsopgaven vedr. skattefri virksomhedsomdannelse er nu placeret i Sagscenter Erhverv. Dokumenterne opbevares fra 2009 elektronisk, men er ikke tilgængelig for alle sagsbehandlere.

Selskabets værdi beregnes ofte ud fra den indre værdis princip. Heri vil der ofte ikke være

medtaget en evt. goodwill, der har stor betydning for værdisætningen af aktierne. Til at beregne aktiernes værdi findes der 2 TSS-cirkulærer (TSS 2000-09 og TSS 2000-10), der langt hen af vejen skal/kan bruges til værdiansættelsen af de unoterede aktier. Har de unoterede aktier været handlet, kan handelsværdien bruges.

Analyse af hovedaktionærer der er fraflyttet i 2010 jf. folkeregistret og udsøgt i projekt fraflytterbeskatning:

Antallet hovedaktionærer fraflyttet Danmark i 2010: **218 personer.**

Vi har selv lavet udsøgningen i BO, og har anvendt ligningsartskode 136:1 som udgangspunkt.

Hvert år dannes der pr. 5. februar en lignende liste af CSC. Personerne opsættes automatisk med en midlertidig stopkode 122:1. Fejlaftvises samtidig i SLUT med R2248. Stopkoden ophæves ved at der indberettes data i Beregn Aktier eller manuelt af en sagsbehandler.

Stopkoderne er en del af SKATs interne proces som skal sikre, at der kommer en korrekt selvangivelse på aktionærer der flytter fra Danmark.

Manglende stopkode:

Ud af disse er der 44 personer, der ikke er opsat med 122:1, det vil sige de er faldet uden for informationen om fraflytning mm. Ligesom de ikke bliver stoppet med en stopkode R 2248 i TS tele. Listen med de 44 er sendt til Koncerncentret til udtalelse med henblik på konstatering af eventuelle systemfejl.

Ud af de 44 sager, har koncerncentret sendt de 26 videre til CSC, idet Koncerncentret ikke umiddelbart kunne finde svar herpå. De resterende 18 sager skyldes primært, at personen ikke har været skattepligtig i 7 ud af de sidste 10 år⁵.

CSC har svaret tilbage, at de har undersøgt 10 sager. CSC har oplyst, at der er sket ændringer i datamaterialet, der er f.eks. kommet nye oplysninger fra folkeregistret og i SKATs indtastning. Vores henvendelse har dog bevirket, at Grønland og Færøerne nu kommer med i udsøgningen som en del af Norden. Så også fraflytning til disse "lande" automatisk bliver sat op med en stopkode 122:1.

Manuel sletning af stopkode 122:1

100 hovedaktionærer har fået en kode 122 s (slet). Vi har gennemgået dem alle manuelt, og har fundet tekst-begrundelser, i TS-tele eller i Remedy på de 87 personer.

1 sag var indsendt via remedy, men ikke tastet i tast-selv fraflytterbeskatning. Avance 476.881 kr. Sagsbehandleren har efterfølgende i felt 376 (ts-Tele) tilføjet, at personen ejer en andelsbolig i DK.

I de resterende 12 sager er det overvejende sandsynligt, at der er en pæn avance som

⁵ I henhold til aktieavancebeskatningslovens § 38 gælder loven kun for personer der har været skattepligtige 7 år ud af de sidste 10 år. Det er derfor korrekt, at de ikke skal opsættes med en stopkode.

ikke er selvangivet. Selskaberne er slået op i BIQ. Sagerne er gennemgået for kontrol af korrekt opgørelse af aktieavance.

Ved en nærmere gennemgang med det der ligger i KMD-Skatligning, er de 6 af disse sager sat i gang, da der sandsynligvis er en avance i dem. Mens de resterende sager ikke berøres yderligere, idet der ikke vurderes at være en avance heri.

Gennemgangen viste, at der var avance i 2 af disse sager, mens der ikke er det i de resterende 4 sager. Del konklusionen må være, at når 98 % er slettet korrekt, så må det siges at være tilfredsstillende. Fejlprocenten ved at slette 122, må siges at være meget minimal. Projektet mener også det er yderst tilfredsstillende, at der i så mange sager rent faktisk noteres på sagen hvad årsagen er til sletningen.

Øvrige bemærkninger

Ud af de 218 registrerede Hovedaktionærer er de 34 med sikkerhed ikke hovedaktionærer mere, idet denne status er ændret i tidligere år. Dertil kommer et større antal hovedaktionærer, der afhænder selskabet i fraflytningsåret eller året efter fraflytningen. Den manglende opdatering af Data i TS tele er en stadig stigende fejlkilde, når vi fortager udsøgninger i BO. Hvilket må siges ikke at være tilfredsstillende.

Vi har undersøgt 11 sager med negativ aktieindkomst i felt 312 og/eller felt 502 på selvangivelsen. Der var 6 sager, der krævede yderligere undersøgelse, men de resterende 5 sager ville umiddelbart give ændringer her og nu, da negativ aktieindkomst ved fraflytning alene kan modregnes i gevinst ved fraflytning.⁶

I de 5 sager er der fratrasket 825.577 kr. Sagerne har været indkaldt og er nu fundet i orden. Konklusionen må være, at dette heller ikke er en fejlkilde, idet aktierne er afhændet inden fraflytningen.

Der er selvangivet avance med henstand for i alt 690.775.885 kr. fordelt på 46 sager. Ud fra tidligere års erfaring er det sandsynligt, at der vil være et antal sager, hvor de alene har beregnet værdien ud fra den indre værdis princip, men uden beregning af goodwill.

Der er ud af de 46 sager i alt 22, der er flyttet uden for EU⁷. Heraf er der 3 sager, som der ikke er oprettet sager på i KMD med hensyn til sikkerhedsstillingen. Projektet har viderebragt denne oplysning til Sagscenter Person 8, som på dette tidspunkt var ansvarlig for sikkerhedsstillingerne. Sagerne er oprettet i deres sagspool og vil blive gennemgået efterfølgende. Avancen beløber sig til samlet 11.915.885 kr. på de tre sager, der ikke er stillet sikkerhed i. Det giver en fejl på 13,6 % hvilket må siges, at være ikke tilfredsstillende.

Efterfølgende er der set på, hvordan de har behandlet disse 3 sager. En er henlagt grundet der ikke er sendt brev ud. En er behandlet normalt sikkerhedsstilling, og i den sidste sag har personen jf. skatligning valgt ikke at have henstanden.

Der er i TS-tele lavet et nyt felt 147, der skal holde øje med, om det flyttes til EU eller

⁶ Reglerne om negativ aktieindkomst er efterfølgende ændret i L199 men har ikke relevans i denne forbindelse.

⁷ Der er i aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3 lavet præcis benævnelse af de omhandlede lande. Omfatter også de nordiske lande og EØF.

flyttes til tredjeland. Eller om der på et senere tidspunkt flyttes videre. Dette felt kan også bruges til at styre efter, og lave løbende opfølgning. Projektet anbefaler at der foretages en løbende opfølgning som en almindelig driftsopgave i Sagscenter Person.

Endeligt har vi taget en række hovedaktionærer ud til kontrol.

Der syntes at være 4 ting, der specielt skal undersøges i den forbindelse:

- Goodwill: denne er ofte ikke beregnet (TSS 2000-10), idet der blot er brugt den indre værdis princip. Cirkulæret skal ikke bruges i de tilfælde, hvor der har været handlet aktier i selskabet. Her kendes den faktiske handelsværdi, og må være udgangspunktet for kursfastsættelsen. TSS 2000.10 er også kun vejledende, og kan i visse situationer afvige væsentligt fra markedsløjen.
- Bruges den offentlige ejendomsvurdering (TSS 2000-09) Ofte er denne værdi ikke brugt, da den ikke er i regnskabet, som andet end en note.
- Udenlandske selskaber, her har vi som ofte ikke regnskaberne, men må anmode om at få dem ind. Vi har ret til at få dem oversat, såfremt disse ikke findes på engelsk eller fransk.
- Nedskrivning af henstanden, såfremt selskabet eller dets datterselskaber har lån til hovedaktionæren. Hjemlen hertil findes i Aktieavancebeskatningslovens § 39A, stk. 7.
Det ser ud til, at der er mange ændringer i forbindelse med værdiansættelsen af aktierne.

Projektet har haft MEGET store reguleringer. Vi skal her nævne nogle få af sagerne:

2 aktionærer flytter til Sverige. En afdeling i Store selskaber hos SKAT har gennemgået værdiansættelsen af aktierne ved fraflytning. Værdien er selvangivet til 500 mio. kr. lavere end markedsværdien. Begge aktionærer forhøjes med 250 mio. kr. Sagen er anket til LSR. Betragtes som en prøvesag, idet anparterne ikke er værdiansat efter TS 2000.10 men i henhold til TP-cirkulæret fra 2009.

1 aktionær flytter uden for EU. Skattepligten bevares grundet en mindre bolig til rådighed i erhvervslokaler. SKAT efterprøver sagen for at se, om det skattemæssige hjemsted eventuelt flyttes, og der så alligevel skal ske ophørsbeskatning af aktierne. Aktionæren flytter til et land med særlig DBO, hvor DK bevarer retten til aktieavance. Der er derfor ingen sag.

1 aktionær flytter til Sverige. Aktierne fastsættes til en værdi svarende til den indre værdi. Aktierne anses at være 26 mio. kr. mere værd. Efter fraflytning er der ydet et lån til aktionæren. Henstandssaldoen bliver derfor opkrævet med det samme beløb ca. 1,5 mio. kr.

1 aktionær flytter til Spanien. I avanceberegningen anvendes aktiekapitalen/indskudskapitalen som anskaffelsessum, men selskabet er oprindeligt stiftet som en skattefri virksomhedsomdannelse med en negativ anskaffelsessum på 14 mio. kr. Herudover er ejendommene værdiansat til kostpris og ikke markedsværdi. Regulering 16,5 mio. kr. Manglende aktieavance herudover 9,3 kr. som følge af realiseret aktieavance.

Konklusion:

Manglende opdatering af grundregistreringerne i SKATs systemer gør, at vores udsøgninger ikke bliver korrekte. Registrering af ligningsart – i dette tilfælde hovedaktionær – danner baggrund for de data vi laver vores udsøgninger på. Der er sandsynligvis en del aktionærer der ikke fremgår af udsøgningerne, og ligeså mange der skulle have været der, men som ikke er registreret.

Den manuelle sletning af felt 122 i TS-tele syntes ikke at indeholde ret mange fejl. Projektet vurderer det som tilfredsstillende. Det vi har set på sletningen af felt 122, har dog bevirket, at Fraflyttere til Færøerne og Grønland nu også bliver sat rigtig op med 122 af CSC.

Vi anbefaler, at der laves en årlig opfølgning på henstandsskatten for de personer, der er udrejst tidligere år. Formålet er, at SKAT får kontrolleret, om der nu også er stillet sikkerhed for henstanden, for dem der er flyttet uden for EU/Norden. Der er mulighed for maskinelt at udsøge emnerne på felt 147. Kontrollen kunne ligge sammen med sikkerhedsstillelsen, som en slags egenkontrol af, om der er stillet den fornødne sikkerhed.

Det ser ud til at alle tab i felt 312 eller 502 er begrundet i faktiske salg inden fraflytnings-tidspunktet.

Det ser ud til, at der er problemer med, at selvangive den korrekte avance og ligeledes nedskrive henstandssaldoen efter de gældende regler og retningslinjer.

SKAT har en intern proces, der skal sikre, at der indsendes en selvangivelse ved fraflytning. Er personen registreret med en ligningsartskode som hovedaktionær (136:1) opsættes automatisk en stopkode 122:1 (R2248=fejlagvisning) som kun kan frigives ved indsendelse af en selvangivelsesblanket vedr. aktierne (kan også gøres elektronisk). Koden kan også ophæves manuelt af en skat-medarbejder.

Vi er tidligere påvist, at en stor del af disse stopkoder opsættes fejlagtigt set fra borgerens side. Fejlen kan bestå i, 1) personen ikke længere er hovedaktionær, men står registreret som sådan hos SKAT 2) der er ikke en avance(gevinst) på aktierne.

Med baggrund i denne erfaring lavede vi en udsøgning på hovedaktionærer flyttet i 2010, hvor der ikke er opgjort en gevinst. Listen er manuelt visiteret, og de sager, der vurderes som risikoemner, er båret over i et projekt som starter 1. april 2013. Der var ca. 10 sager, der blev fundet kontrolegnede – enten pga. skattepligt eller pga. værdiansættelse.

Ad 2 – Lønmodtagere med bolig i Danmark

Problem

I henhold til Kildeskattelovens § 1 er en person fuld skattepligtig til Danmark hvis personen har bopæl til rådighed.

Praksis er, at hvis boligen ikke enten sættes til salg eller lejes ud uopsigeligt i 3 år, ophører personens fulde skattepligt IKKE til Danmark. Bliver der tale om en dobbeltbeskatning har Danmark med de fleste lande indgået en DBO. Det kan derfor være uden skattemæssig betydning i mange tilfælde, men dog ikke helt uden relevans.

Konklusion

Vi foretog nogle udsøgninger i BO hvor et af kriterierne var en høj lønindkomst i Danmark. Listen viste nogle MEGET høje indkomster, der ikke helt virkede realistiske. Vi undersøgte nogle af sagerne, og konstaterede fejl i skattepligtige dage. Det er nærmere beskrevet ovenfor under personer med kortere ophold i Danmark.

Vi valgte at anvende ressourcer på at undersøge dette forhold både for 2010 og 2011. Vi har rettet mange årsopgørelser med nedsættelse af restancer som følge. Det betød dog, at vi ikke som ønsket fik kigget på lønmodtager med bolig i Danmark og høje indkomster.

Forslag

Projektet anbefaler, at der foretages en undersøgelse af dette forhold. SKAT har brug for viden om omfanget og hvilken skattemæssig betydning det har. På nuværende tidspunkt ved vi, at det er et forhold der er omfattet af et nyopstartet projekt – Globalisering Velhavende fraflyttere.

Ad 3 - Erhvervsdrivende

Problem

Vi har vurderet, at der kan være en risiko for, at personer med erhvervsvirksomheder, ikke ophørsbeskattes korrekt ved fraflytning. Vi har derfor fulgt flere forskellige spor for at finde de hyppigste fejl:

Personer med erhvervsindkomst som eneste indtægt i 2010 men udvandret i 2009:

Vi har valgt ovenstående udsøgning, fordi vi har en formodning om, at personerne står som fuld skattepligtig, men reelt er begrænset skattepligtige. Det får primært den betydning, at der gives fuld personfradrag i indtægten.

Gennemgang af sagerne på listen over udvandrede i 2009 med overskud af virksomhed som eneste indtægt i 2010 viser ikke noget klart billede.

Opgørelsen er delt op i takserede og "ikke takserede".

For de fleste kræves der en nærmere undersøgelse af deres skattepligtsforhold for at konkludere noget. En del af de takserede er formentlig slet ikke skattepligtige til Danmark. Der er således fejl i både indtægten og personfradraget.

Projektet har ikke haft ressourcer til at lave en egentlig kontrol med regulering af årsopgørelserne, men vil blot gøre opmærksom på problemstillingen. Igen – det er vigtigt at der er indberettet den rigtige skattepligtskode, da det er den, der styrer skatteberegningen.

Selvstændigt erhvervsdrivende i fraflytningsåret - 2010.

Betingelser for medregning:

1. Fraflyttet i 2010 ifølge CPR-registeret
2. Har ligningsartkode 134 = 1, 2, 3 eller 4 i 2010
3. Der er set bort fra selvstændige, der har været skattepligtige i mindre end 4 år samt hovedaktionærer.

I 2010 er der 1.014 personer, der opfylder kriterierne⁸.

Opsparet overskud:

Det er ikke muligt at udsøge det samlede opsparede overskud ultimo for 2010, da BO i nyeste år medregner samlet opsparet overskud primo.

Ud af de 1.014 selvstændige erhvervsdrivende, der er fraflyttet i 2010 var der opsparet overskud(brutto) således:

	<u>Antal pers.</u>	<u>Beløb DKK</u>
Opsparet overskud 01.01.2010	60	50.952.495
Hævet opsparet overskud i 2010	-35	-14.966.201
Opsparet oversk. i 2010(med tidl. opsp.)	10	2.141.254
Opsparet oversk. i 2010(uden tidl. opsp.)	8	490.047
Beregnet opsparet overskud 31.12.2010	33	<u>38.617.595</u>

Ved manuel kontrol er konstateret, at 10 ud af de 33 personer har kode 188:3 skattepligt ikke ophørt.

Beregnet opsparet overskud 31.12.2010	33	38.617.595
Heraf med kode 188:3 skattepligt ikke ophørt	-10	-4.735.878
Resterende der bør undersøges nærmere	23	<u>33.881.717</u>

Der er betalt a'conto virksomhedsskat mellem 25 og 50%.

Såfremt skattepligten for alle fraflyttede selvstændige erhvervsdrivende i 2010 er ophørt eller skattemæssigt hjemsted er flyttet til udlandet, skulle de 33.881.717 kr. have været medregnet til den personlige indkomst. Såfremt virksomheden ved fraflytning overgår fra fuld til begrænset skattepligtig til Danmark, er det dog muligt at bibeholde det opsparede overskud. Udlejning af fast ejendom anses kun som erhvervmæssig virksomhed, såfremt der er tale om fast driftssted.

⁸ Udsøgt via Business Object.

Ud af de resterende 23 personer har 11 personer anført skattepligtsophørsdato i felt 707. Disse 11 personer har opsparet overskud pr. 31.12.2010 på 10.601.815 kr. (heraf 9.099.588 kr. på én person).

Ud af de 23 personer har 7 personer ligningsartkode 134:3. De har opsparet overskud 31.12.2010 på 6.099.630 kr. Her vil det være relevant at undersøge, om opsparet overskud skal beskattes pga. manglende fast driftssted.

Ovenstående udsøgninger og manuelle undersøgelser afslører følgende:

1. Udsøgningen på de 1.014 personer er upræcis. Skattepligten er ikke ophørt for alle.
2. Der er opsparet meget store beløb som ikke bliver beskattet i fraflytningsåret (ca. 34 mio. kr. alene for personer fraflyttet i 2010). Det kræver en nærmere undersøgelse for at konstatere, om de skulle have været beskattet.

Andre fraflytningsbeskatningsområder for selvstændige erhvervsdrivende

Kursgevinst på Obligationer(del af fordringsbeskatning):

Kan være erhvervsmæssige eller private. Beskatningspotentiale vedr. andre erhvervsmæssige fordringer kan ikke udsøges.

Kursgevinst/tab på obligationer med kursværdi over 100.000 kr. anskaffet efter 26.01.2010 er skattepligtig/fradragsberettiget.

20 ud af de 1.014 fraflyttede selvstændige erhvervsdrivende har 31.12.2010 obligationsbeholdning over 100.000 kr. Kursværdien for de 20 personer udgør i alt 14.048.600 kr.

Forskudsafskrivninger:

Der skal foretages beskatning af foretagne forskudsafskrivninger på driftsmidler og skibe (AL §34 stk. 3).

Af de 1014 fraflyttede selvstændige erhvervsdrivende er der kun én, der har selvangivet forskudsafskrivning i felt 531. Der er tale om en dagplejefar, der har anført 33.890 kr. som forskudsafskrivning. Har virksomhed med Ekstrem Sport. Det virker fejlagtigt, at der er anført beløb i forskudsafskrivning

Ses der på hele landets befolkning er der rigtig mange med beløb under 100.000 kr. anført i felt 531. Det tyder på, at der anføres forkerte oplysninger i feltet.

Med hensyn til fraflyttere er der meget lidt provenu at komme efter.

Projektet har ikke undersøgt ovenstående forhold nærmere. Nævnes her som mulige problemområder uden nærmere kendskab til omfanget.

Andre fraflytningsbeskatningsområder for selvstændige erhvervsdrivende, der ikke kan analyseres via BO:

1. Avance eller tab på betalingsrettigheder, mælkekvoter og sukkerroer (AL § 40D).

2. Genanbragt ejendomsavance i udenlandsk virksomhed (EBL § 6B).
3. Ubeskattede og ikke hævede beløb på etableringskonto og iværksætterkonto (§§ 7 stk. 11 og 11 stk. 2).
4. Af- og nedskrivningsberettigede aktiver, som DK ikke kan beskatte efter fraflytningstidspunktet (KSL § 10).
5. Kursgevinst på fordringer og gæld (fordringer og kontrakter med kursværdi over 100.000 kr.)

Genanbragt ejendomsavance kan fra 2010 indberettes via Tast Selv – der er ingen felt på papirselsvangivelsen. Genanbragte avancer fra før 2010 er ikke registreret.

Der er således tale om forhold, hvor der ved skattepligtsophør muligvis skal ske beskatning. SKAT har dog normalt ikke adgang til oplysninger, medmindre der foretages indkaldelse af regnskab/oplysninger.

Det er således ikke muligt elektronisk at undersøge muligt beskatningspotentiale.

Det må dog formodes, at manglende kendskab til reglerne medfører, at der er avancer, der ikke bliver selvangivet.

Konklusion

Erhvervsdrivende skatteborger der flytter til udlandet udgør en begrænset mængde af fraflyttere. Men alene det, at de har en erhvervsvirksomhed eller har haft i fraflytningsåret, kvalificerede dem til en nærmere skattemæssig kontrol.

Det store spørgsmål på fraflytningstidspunktet er – Er skattepligten ophørt eller er virksomheden fortsat skattepligtig (fast driftssted) som begrænset skattepligtig?

Rent kontrolmæssigt er det umuligt rent maskinelt at foretage en vurdering af eventuelle skattepligtige avancer. Der indsendes ikke længere regnskaber, og vi kender kun til de indberetninger vi får fra pengeinstitutter. Det betyder, at der "næsten" altid skal indkaldes materiale for at sikre en korrekt vurdering. Vi kan også risikere, at der ikke anvendes rådgivere, hverken før eller i forbindelse med fraflytning.

Projektets undersøgelser har vist at udsøgningerne er upræcise. Skattepligten er ikke nødvendigvis ophørt fordi de har meldt flytning til Folkeregistreret.

Der er opsparede overskud som ikke bliver beskattet i fraflytningsåret. Det kræver en nærmere undersøgelse for at konstatere, om de skulle have været beskattet.

Projektet har udsøgt et antal erhvervsdrivende til kontrolmæssig gennemgang. Vi har kontrolleret 10 sager, og der var regulering i 4 af sagerne. Der er i alt reguleret for 3.063.300 kr. Hertil skal dog anføres at alene i én af sagerne ændrede vi de opsparede overskud med 2.786.780 kr.

Det viser, at der er fejl i opgørelserne. Fejlprocenten er ikke så høj som antaget, derimod kan én enkelt sag medfører høje reguleringer.

Forslag

1. Stillingtagen til skattepligtsophør på fraflytningstidspunktet (der skal dannes entydig kode i SLUT på alle skattepligtsophørte).
2. Udstedelse af autoagter på hævnning af opsparede overskud i fraflytningsåret for personer, der har koden for skattepligtsophør.
3. Selvstændige erhvervsdrivende med kode for skattepligtsophør (af fuld skattepligt) skal afgive følgende oplysninger i Tast Selv (ja/nej – hvis ja yderligere oplysninger/beløb):
 - a. Har du uhævede opsparede overskud i virksomhedsordningen?
 - b. Er du begrænset skattepligtig til DK? (hvis ja spec. af den begrænsede skattepligt – f.eks. udlejning af ejendom).
 - c. Har du foretaget forskudsafskrivninger, der ikke er modregnet i aktivers faktiske anskaffelsessum?
 - d. Har du betalingsrettigheder, mælkekvoter og leveringsrettigheder til sukkerroer, som er skattepligtige efter afskrivningslovens §40 D?
 - e. Har du genanbragt ejendomsavance i udenlandsk ejendom?
 - f. Har du foretaget afskrivninger eller nedskrivninger på erhvervsmæssige aktiver?

Ad 4 – Personer med underskud i den skattepligtige indkomst – primært pga. rentefradrag

Problem

Ophører skattepligten til Danmark er der kun fradrag for renter som begrænset skattepligtig når renteudgiften kan henføres til en indkomst der beskattes i Danmark. Det gælder primært prioritetsrenter som knytter sig til en ejendom beliggende i Danmark. Der betales ejendomsskat og derfor kan der også anerkendes fradrag for renteudgifterne. Ejendommen kan også være lejet ud med en lejeindkomst til beskatning.

Renter indberettes automatisk til SKAT af pengeinstitutter. Dannes der en printselvangivelse vil rentefradrag automatisk fragå i den skattepligtige indkomst. Det er ikke sikkert der er en indkomst til beskatning, men de underskud der opstår til fremførsel bliver ikke længere forældet efter en periode. Flytter personen tilbage til Danmark vil disse underskud fradrages indkomsten på et senere tidspunkt.

Konklusion

Vi har udvalgt 14 sager til kontrol, og har i 8 af sagerne reguleret. Træfprocent: 57 %. Regulering af den skattepligtige indkomst: 1.827.792 kr.

Ændringerne skyldes primært renteudgifter der ikke kan fradrages, eller lejeindtægt der ikke er medregnet

Kontrollen viser, at der er fejl i over halvdelen af de udsøgte sager. Årsopgørelserne er automatisk dannet af SKAT, og det er bekymrende, at vi i så stor en mængde danner årsopgørelser på et fejlagtigt grundlag. Vi har ikke vurderet sagerne som ansvarspådragende, fordi vi mener, at borgerne kan have svært ved at vide, at renteudgifter i Danmark, indberettet af danske pengeinstitutter og årsopgørelser dannet af SKAT, ikke er korrekte.

Forslag

Vi mener, at der elektronisk skal ske ændringer. Årsopgørelserne skal være troværdige. I de sager vi har kontrolleret, er det meget store beløb der fejlagtigt fradrages. Har betydning for de skatteindtægter der på sigt ikke kommer i statskassen.

Med henvisning til punktet under de erhvervsdrivende er projektets forslag, at punkt 1 og 3 også kan bruges til denne mængde skatteborgere.

Der kunne også opsættes en stopkode, når der indberettes renter i feltet: 481 (renter i pengeinstitutter ...) på en person der ikke er fuld skattepligtig til Danmark. Denne løsning giver dog et merarbejde i SKAT, men økonomisk må det betragtes at være lønsomt.

En anden mulighed er, at ændre lovgivningen. Underskud på begrænsede skattepligtige kunne ændres til at være kildeartsbegrænset – der kan ikke gives fradrag i øvrige indtægter så som senere lønindkomst. Det giver god mening!!

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

I projektets idé og opstartsfase vurderede vi, sammen med de aktører der var tilknyttet som kontaktpersoner, at risikoen er forskellig på borgere, og at vi kunne dele det op i 2 primære målgrupper:

1. Personer med kortere ophold i Danmark, og
2. Personer med længerevarende ophold i Danmark.

Nu hvor projektet er nået i mål har vores initiativer kun bekræftet denne opfattelse.

Ens for begge målgrupper mener vi dog, at kontakten med borgerne bør etableres langt tidligere end i dag. Faktisk nærmest på fraflytningstidspunktet. Vi har arbejdet på en idé om at få oplysninger, til brug for vurdering af en borgeres skattepligt, fra Folkeregistreret. Det er der ikke hjemmel til i lovgivningen, da oplysninger til Folkeregistret alene må anvendes til registrering af ophold i Danmark.

Den ideelle løsning vil med vores indhentede erfaring være:

Gør endeligt op med skatten, når personen flytter.

SKATs system kan i dag ikke håndtere en sådan løsningsmodel, og vi har også fået oplyst at det er nærmest umuligt. Det mener vi så ikke det er. Med den teknik, der findes i dag, er næsten alt muligt. Vores oplæg ligner det, der i mange år er sket, når en person flytter fra en lejlighed. Så bliver det gjort endeligt op med el, vand og varme. Aflæsning sker og der trykkes på en knap. Simpelt og det kræver ikke de store arbejdshandlinger.

Det vil kræve en ændring af den nuværende skattelovgivning. I dag skal ALLE have en ÅRS-opgørelse. Afregnes der midt på året vil der ikke længere være tale om en årsopgørelse, men en periodeafregning. Vi mener ikke, at denne "lille" forandring kan stoppe en moderne udvikling.

Systemmæssigt kræver det også, at TS-tele kan danne opgørelser på andre tidspunkter end de ordinære perioder – ÅR. Koncerncentret mener det er muligt at løse det ved at anvende Forskudssystemet. Hvis der er vilje og økonomi til den del, mener vi, det kan løses.

Det største problem er, at SKAT i dag baserer årsopgørelsen – Print – på meget tast-selv. Vi får mange data ind via arbejdsgiver, pengeinstitutter mfl. Arbejdsgiverdata får vi nu løbende hver måned. Renter og afkast indberettes kun en gang årligt. Det bør dog kunne løses ved at borgeren selv foretager indberetningerne, og at vi i vid udstrækning stoler på dette. Mange vil nok ikke have renter, når de kun har opholdt sig i kort tid i Danmark.

Tidligere var der krav om, at personer, der flyttede fra Danmark, skulle indsende selvangivelsen senest 1 måned efter. Denne regel blev ændret, men er kun fastsat i en bekendtgørelse. Det kræver ikke en lovændring at få denne praksis tilbage jf. Jura.

Årsagen til at det blev ændret var, at SKAT ikke brugte oplysningerne til noget før ved den ordinære ligningsfrist. Systemet kunne ikke (og kan stadig ikke) håndtere data før året var slut.

Vi mener heller ikke, at vi skal begynde at kræve data ind, vi ikke anvender. Det må forudsættes at vi tilpasser systemerne.

Hvad vil SKAT opnå?

En besparelse på ressourceanvendelsen. Vi mener faktisk, der kan være tale om en ret stor besparelse. Mange af de sager, vi har udsøgt til kontrol, er gennemgået flere gange af forskellige sagsbehandlere – både ved fraflytning, fejllister, taksering osv.

En mere korrekt opgørelse af skatteopgørelsen.

En nedbringelse af restancerne. Vores gennemgang har vist, at mange står med store restancer, som rent faktisk ikke er korrekte. Det vil også minimere arbejdsbyrden hos SKATs inddrivelse.

Fortsat kontrol af fraflyttersager - driftsopgave

For de borgere, der flytter fra Danmark, og som har haft en længerevarende tilknytning til

landet, bør der løbende foretages en kontrol. Er der tale om hovedaktionærer, mener vi der i mange sager kan være reguleringer til værdiansættelsen. Den proces bør være en almindelig driftsopgave, der enten løses ved indberetning af selvangivelsen eller i et sagscenter. Ressourcemæssigt kan SKAT ikke gennemgå ALLE sager, men vi mener, at en gennemgang af de væsentligste sager vil være tjent ind ved de øgede skatter der kommer i statskassen.

Det er ikke kun et spørgsmål om værdiansættelse. Det vigtigste er at få fastslået borgerens skattepligtsforhold – fuld skattepligtig, begrænset skattepligtig, skattemæssigt hjemsted til andet land eller ophør af skattepligt.

Ejes en bolig fortsat i Danmark vil det være en kraftig indikator på, at den fulde skattepligt til Danmark er bevaret. SKAT vurderer ofte dette lempeligt i dag, og det kan være svært senere at anse personen som tilflyttet.

I et nyt projekt – boliger uden og med bopælspligt – er der især fokus på denne problematik. Erfaringer herfra er vigtige for SKAT.

KONKRETE FORSLAG:

Lønmodtagere (kortere ophold i Danmark)

- Helårsomberegning. Elektroniske udsøgninger i 2010 og 2011 har udløst fejlagtige årsopgørelser med fejlagtige restancer til følge. Skyldes primært at skattepligtsophørsdato i felt 707 mangler eller er fejlagtig. Fejlen bør være minimeret for indkomståret 2012 grundet nye administrative regler. Projektet anbefaler at der laves en opfølgning på dette.
- Studerende skal fremover være begrænset skattepligtige i henhold til kildeskattelovens § 2, og ikke fuldt skattepligtig i henhold til kildeskattelovens § 1.

Hovedaktionær

- Sikkerhedsstille. Der er i TS-tele lavet et nyt felt 147, der skal holde øje med, om det flyttes til EU eller flyttes til tredjeland. Eller om der på et senere tidspunkt flyttes videre. Dette felt kan også bruges til at styre efter, og lave løbende opfølgning. Projektet anbefaler at der foretages en løbende opfølgning som en almindelig driftsopgave i Sagscenter Person.

Erhvervsdrivende

- Stillingtagen til skattepligtsophør på fraflytningstidspunktet (der skal dannes entydig kode i SLUT på alle skattepligtsophørte).
- Udstedelse af autoagter på hævning af opsparede overskud i fraflytningsåret for personer, der har koden for skattepligtsophør.

- Selvstændige erhvervsdrivende med kode for skattepligtsophør (af fuld skattepligt) skal afgive følgende oplysninger i Tast Selv (ja/nej – hvis ja yderligere oplysninger/beløb):
 - Har du uhævede opsparede overskud i virksomhedsordningen?
 - Er du begrænset skattepligtig til DK? (hvis ja spec. af den begrænsede skattepligt – f.eks. udlejning af ejendom).
 - Har du foretaget forskudsafskrivninger, der ikke er modregnet i aktivers faktiske anskaffelsessum?
 - Har du betalingsrettigheder, mælkekvoter og leveringsrettigheder til sukkerroer, som er skattepligtige efter afskrivningslovens §40 D?
 - Har du genanbragt ejendomsavance i udenlandsk ejendom?
 - Har du foretaget afskrivninger eller nedskrivninger på erhvervsmæssige aktiver?

Personer med underskud i den skattepligtige indkomst – primært rentefradrag

- Elektroniske ændringer – se ovenfor under de erhvervsdrivende.
- Opsætning af stopkode, når der indberettes renter i felt 481 når en person ikke er fuld skattepligtig til Danmark.
- Lovændring. Underskud på begrænsede skattepligtige kunne ændres til at være kildeartsbegrænset – der kan ikke gives fradrag i øvrige indtægter så som senere lønindkomst. Det giver god mening!!

4. Risiko

Vi har gennem tidligere projekter erfaret en risiko for, at der ved fraflytning ikke opgøres en korrekt skat til Danmark. Kernen er, at når personen først er flyttet til et andet land, har Danmark ikke længere beskatningsretten til visse indtægter. Det er reguleret ved intern lovgivning og i DBO. For at sikre en korrekt skattebetaling af opsparede værdier som aktier, ejendomme, virksomhed mv. skal der derfor ophørsbeskattes ved fraflytning.

Der kan på enkeltpersoner være tale om rigtig store skattebetalinger. Med andre ord, så er målgruppen ikke så stor, men til gengæld kan skattebetalingen være omfattende. Udgangspunktet kan for denne målgruppe være, at de alene flytter til udlandet for at minimere en skattebetaling. Lige præcis derfor er det vigtigt at have fokus rettet det rigtige sted.

Helt overordnet må den første vurdering være, at sikre, at skattepligten er ophørt når personen melder flytning. Reglerne fremgår af kildeskattelovens § 1 og 2, samt i dobbeltbeskatningsoverenskomsterne med de enkelte lande.

Bliver udfaldet, at skattepligten er ophørt, skal der ske ophørsbeskatning af personens skattepligtige værdier. Personen stilles som om der er sket realisation.

Projektet har som følge af reduceret ressourcer forsøgt at ramme sager som vi har vidst der har været reguleringer i. Der har ikke været lavet en tilfældig udsøgning, men vi har forsøgt at afgrænse udsøgningerne maskinelt – vigtige kriterier har været, om personen fortsat ejer en ejendom (skattepligt), og om personen er hovedaktionær. Derudover har vi også kigget på væsentlige selvangivne værdier i aktieavance, og i den helt anden ende – personer der slet ikke har selvangivet beløb.

Vores kontroller viser helt klart, at der fortsat er problemer med at opgøre der rigtige værdier på unoterede aktier ved fraflytning. I 2 enkeltsager har vi reguleret aktionærerne med ca. 250 mio. kr. hver. (Ejer samme selskab).

5. Effekt

Succeskriterium	Resultat
Mindst 70% returnerer projektets udsendte skemaer	48 ud af 240 svarede = 20%. Undersøgelsen ville være mere sikker hvis svarprocenten var højere. Vi har valgt at bruge resultatet modsætningsvis. Det at der ikke er mange der svarer viser, at det er vigtigt, at Danmark (SKAT) skaber en kontakt til de fraflyttede på så tidligt et tidspunkt som muligt. Jo længere tid der går, des sværere er det at komme i kontakt med borgerne.
Ad hoc-listen for 2011 nedbringes i forhold til 2010.	SKAT har i proceskontoret foretaget elektroniske ændringer af SLUT systemet der gør det umuligt at foretage en måling af, hvad projektet har været med til at påvirke faldet af ad hoc-listen. Generelt kan vi sige, at ad hoc-listen er faldet, men at det ligeledes skyldes andre tiltag.
Ændringer i 50 % af de udsøgte sager.	Vi har foretaget ændringer i mere end 50% af sagerne. Jf. KMD er der gennemgået 550 sager og 321 sager er afsluttet med resultat (58%). Der er ikke lavet selvstændig registrering af reguleringer, da det ikke har været det primære formål med projektet.
Undersøgelserne har resulteret i 2 lovændringer	Dette mål er til fulde opfyldt. Vi har ovenfor beskrevet de væsentligste ændringer: L199 om maskinel skattepligtsophør 188:2 opsættes ikke længere hos begrænsede skattepligtige
Artikel i 2 aviser	Vi har ikke gjort tiltag til at skrive artikler vedr. fraflytterbeskatning. Det skyldes en vurdering af at tiden ikke er moden til mere skrivelser om fraflytter og tilflytterbeskatning pt. grundet andre sager i pressen. Dette er vendt med indsatsdirektør Steen de Place Hansen. Han er enig i denne antagelse. Vi har involveret vores markedsføringsafdeling og er kommet frem til, at det vil være en god idé at foretage markedsføring vedr. de studerende. Arbejdsopgaven er bragt videre til den regionale markedsføringsafdeling.

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

Der er gjort selvstændige bemærkninger under hvert succeskriterium. Helt overordnet kunne projektet dog have opnået en større succes, hvis der havde været flere personale-ressourcer.

Eventuel plan for opnåelse af succeskriterier, som først kan nås efter projektet afsluttes:

Markedsføring = studerende. Der bør arbejdes videre med denne del. I den nye organisation må der tages tiltag hertil.

Er effekten varig? Vil der være behov for opfølgning – hvilken, hvornår, hvor meget?

Effekten er ikke på alle punkter varig.

Der skal være fortsat fokus på de skattemæssige opgørelser for begrænsede skattepligtige, og personer som kommer her til landet som fuld skattepligtige. Reducering i bemanning i SKAT har kostet en del af den manuelle gennemgang af selvangivelserne. Vi har i projektet konstateret mange fejl i årsopgørelserne som skyldes, at mandtalsplejen bliver nedprioriteret. Her er det primært koden for skattepligtens omfang, indtræden og ophør som danne baggrunden for hele skatteberegningen. Når disse koder ikke er opsat korrekt, så vil der automatisk blive dannet en årsopgørelse, der er fejlagtig.

Løsning: Ændring af skatteregler eller tilretning af SKATs skatteberegningssystem TS-Tele.

For borgere med en længerevarende tilknytning til Danmark – hovedaktionærer og erhvervsdrivende – er det en opgave, som hele tiden skal varetages. Det er svært at lave indsats for denne målgruppe, fordi de ofte kun flytter én gang, og vi kender ikke målgruppen. Vores kontrol viser igen og igen, at der kan være mange, meget væsentlige fejl i værdiansættelserne, når de flytter. Vi konstaterer også en del af personerne fejlagtig vurderes som ophør med fuld skattepligt til Danmark – primært fordi de bevarer en bolig.

Løsning: Fortsat kontrol. Opgaven er båret over i et nyt projekt som starter 1. april 2013.

Hvordan kan vi overvåge risikoen?

Risikoen overvåges bedst ved SKATs konstante synlighed – både i medierne, men også ved fortsat projekter på området – både for personer med kortere ophold, og dem der flytter fra Danmark.

6. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Servicebrev	Vi har sendt breve ud til borgere der flytter i marts april 2011. Vi forventede en større svarpct. end vi fik. Resultatet af de svar vi fik, har vi alligevel kunne anvende til konklusioner. Kort: De oplysninger der fremgår af SKATs blanket 04029 kan godt danne baggrund for en vurdering af skattepligten for borgere med kortvarigt ophold i DK.
Pjece	
Involvering af samarbejdspartnere	Vi har primært samarbejdet internt med Koncerncentret via DUD-projektet. Gode erfaringer.
Involvering af interessenter	=
Presse	Ingen
Messer	Ingen
Kontrol	Vi har foretaget mange ændringer i de udsøgte kontrolemler.

Evt. supplerende bemærkninger til projektets erfaringer med indsatsaktiviteterne?

7. Proces

Det tætte samarbejde med kontaktpersonerne i henholdsvis Jura og Samfund og Afregning Person har været meget udbytterigt for begge parter. Vi mener det har påvirket resultatet i projektet ved at vi er tæt på beslutningsprocessen, og at vi hele tiden har været ajour med de tiltag der foretages løbende i Afregning Person. Vi har været på forkant.

**AFRAPPORTING
AF
INDSATSPROJEKTET**

**GRÆNSEHANDEL
MED
CAMPINGVOGNE OG BÅDE
(MOMS)**

30. april 2013

INDHOLDSFORTEGNELSE

1	PROJEKTINFORMATION	4
1.1	BAGGRUND	4
1.2	PROJEKTETS FORMÅL	5
2	HVILKEN NY VIDEN LEVERER PROJEKTET/PILOTPROJEKTET VIDERE TIL ANDRE STEDER I SKAT? – HVILKE FINGERAFTRYK ER DER SAT I FORRETNINGSMODELLEN?	5
2.1	FORTOLKNING AF SKM2006.530.SR	5
2.1.1	FINGERAFTRYK OG NY VIDEN LEVERES VIDERE	6
2.2	20 % ELLER 25 % MOMS I FORBINDELSE MED GRÆNSEHANDEL	6
2.3	DOBBELT MOMS – TYSK OG DANSK MOMS AF SAMME LEVERANCE	6
2.3.1	FINGERAFTRYK OG NY VIDEN LEVERES VIDERE	7
2.4	FORVENTNINGSPRINCIPPET I FORBINDELSE MED MOMSSAGERNE	7
2.4.1	OMRÅDER DER ER BLEVET UDFORDRET VEDRØRENDE FORVENTNINGSPRINCIPPET	7
2.4.1.1	Dialog i pressen og ministerudtalelser i 2005 og før	7
2.4.1.2	Tidligere kontroller og udbetalingskontroller	7
2.4.1.3	Undersøgelse i 2005 vedrørende grænsehandel	8
2.4.1.4	Forventningen til SKM2006.530.SR.	8
2.4.2	FINGERAFTRYK OG NY VIDEN LEVERES VIDERE	9
2.5	GENOPTAGELSE AF DEN SKATTEPLIGTIGE INDKOMST SOM KONSEKVENNS AF MOMSREGULERING	9
2.5.1	FINGERAFTRYK OG NY VIDEN LEVERES VIDERE	10
2.6	PROCESSEN VED TILDELING AF HENSTAND MED BETALING AF MOMS	10
2.6.1	FINGERAFTRYK OG NY VIDEN LEVERES VIDERE	11
2.7	FRA MEDSPILLER TIL MODSPILLER	11
2.7.1	FINGERAFTRYK OG NY VIDEN LEVERES VIDERE	13
2.8	INDSATS OG SAGSCENTER ERHVERVS ROLLE EFTER PROJEKTET ER AFSLUTTET	14
2.8.1	KONTROLSAGERNE	14
2.8.2	HENSTANDSSAGERNE	14
2.8.3	KONKURSBOER	14
2.8.4	SKATTESAGERNE	14
2.8.5	ANSVARSSAGER	15
2.8.5.1	Fingeraftryk og ny viden leveres videre	15
3	HELIKOPTERSYN PÅ DEN FREMTIDIGE INDSATS	15
3.1	FREMTIDIG PÅVIRKNING PÅ MOMSOMRÅDET	15
3.2	FREMTIDIG PÅVIRKNING PÅ HENSTANDSOMRÅDET	15
3.3	OVERVÅGNING I BIQ	15
3.4	PRAKSIS PÅ ERSTATNINGSSAGER MOD RÅDGIVERE, BANKER, LEDELSE	16
4	RISIKO	16
4.1	BEHANDLET RISIKO	16
4.2	HVAD ER OBSERVERET?	16
4.2.1	ADFÆRD I MOMSSAGERNE	16
4.2.2	ADFÆRD I HENSTANDSSAGERNE	17

4.2.3	ADFÆRD I INSOLVENSADFDELINGENS SAGER	18
4.3	BAGGRUND FOR ADFÆRD – EVNE OG VILJE	18
4.4	MÅLGRUPPE	19
4.4.1	MOMSSAGERNE	19
4.4.2	GENOPTAGELSE AF SKATTEANSÆTTELSE	20
4.4.3	HENSTANDSSAGERNE	20
4.4.4	STÆVNINGER MOD RÅDGIVERE, LEDELSE OG BANKER	20
4.4.5	KONKURSBOERNES TILBAGESØGNING AF TYSK MOMS	21
5	SUCCESKRITERIER OG EFFEKT	21
5.1	SUCCESKRITERIER	21
5.1.1	HVAD GJORDE AT PROJEKTET NÅEDE SINE SUCCESKRITERIER – ELLER IKKE NÅEDE DEM?	22
5.2	DIREKTE EFFEKT	22
5.3	INDIREKTE EFFEKT	23
5.3.1	SKYLDES DEN INDIREKTE EFFEKT ALENE PROJEKTETS ARBEJDE?	24
5.3.2	KAN MAN SÆTTE BELØB PÅ DEN INDIREKTE EFFEKT?	25
5.3.3	ER EFFEKTEN VARIG - VIL DER VÆRE BEHOV FOR OPFØLGNING?	25
5.3.4	HVORDAN KAN VI OVERVÅGE RISIKOEN?	25
6	INDSATSAKTIVITETERNE	26
7	PROCES	26
7.1	DET DER HAR FUNGERET GODT	26
7.1.1	PROJEKTETS STYRING	26
7.1.2	TÆNKE I SAMMENHÆNG	26
7.1.3	OBS-NOTAT I KMD SKAT LIGNING	27
7.1.4	DATABLADE	27
7.1.5	ERFARINGSUDVEKSLINGSMØDER	28
7.1.6	BIQ	28
7.1.7	PROJEKTLEDER	28
7.1.8	KONTAKTPERSONER I JURA - BÅDE GODT OG SKIDT	29
7.1.9	GEOGRAFI	29
7.2	DET DER IKKE HAR FUNGERET SÅ GODT	29
7.2.1	OVERBLIK OVER HENVENDELSER FRA TOVHOLDEREN	29
7.2.2	DREJEBOG	29
7.2.3	SAMARBEJDE MED TYSKLAND	29
7.2.4	SCAN JOUR	29
8	OMKOSTNINGSEFFEKTIVITET	30
BILAG 1	HENSTANDSAFDELINGENS ERFARINGER	32
BILAG 2	INSOLVENSADFDELINGENS ERFARINGER	34
BILAG 3	INTERESSETER	36

1 Projektinformation

Denne afrapportering omfatter dels det Midtjyske projekt *MJ33 Momsmæssig behandling af eksport af campingvogne og lystbåde* og det landsdækkende projekt *Grænsehandel med campingvogne og både (moms)*.

Sagerne i det midtjyske projekt er konteret på sagstype 1610, 6558 og 61002, mens sagerne i det landsdækkende projekt er konteret på sagstype 40000. I IP har det midtjyske projekt ID nr. 809 og det landsdækkende projekt har ID nr. 1980.

Langt de fleste af sagerne er gennemført i perioden 1. juni 2009 – 31. december 2012. Først i det midtjyske projekt og derefter fra 1. oktober 2010 i det landsdækkende projekt. Den sag, som blev startskuddet til det midtjyske projekt blev startet op i august 2008. Desuden er enkelte sager først afsluttet i 2013 grundet en betydelig dyberegående gennemgang af momssagerne end forventet. Endvidere henvises til afsnit 1.1.

Projektejer: Ulrik Pedersen
Tovholder: Mariann Hedegaard
Forslagsstiller til det midtjyske projekt: Zivko Dukanovic

Tallene i denne afrapportering bygger på status pr. 18. april 2013.

1.1 Baggrund

I 2008 fik Region Midtjylland en henvendelse fra Told. Der var blevet foretaget en toldkontrol ved den dansk/tyske grænse. Toldrapporten viste, at der var transporteret en båd ned over grænsen for at blive fotograferet på en parkeringsplads på den anden side af grænsen og derefter retur til Danmark. Transportøren oplyste, at transporten over grænsen, ene og alene havde det formål at kunne dokumentere, at båden havde været i Tyskland. Båden skulle herefter - efter virksomhedens opfattelse - kunne sælges med den lavere tyske moms til en dansk privat person.

Region Midtjylland udtog på den baggrund virksomheden til kontrol. Undersøgelserne viste, at virksomhedens grænsehandelskoncept ikke kunne godkendes, hverken efter de almindelige regler i momsloven §§ 4 og 14 og heller ikke efter betingelserne i SKM2006.530.SR (se nærmere herom i afsnit 2.1).

Region Midtjylland besluttede herefter at iværksætte et regionalt projekt 1. juni 2009, hvor der blev gennemført yderligere 4 kontroller. Disse kontroller gav det samme billede af at virksomhederne skulle have afregnet dansk moms.

Erfaringerne i det Midtjyske projekt bevirkede, at projektet blev udvidet til at omfattet hele landet. Udvidelsen skulle dels sikre efterrettelighed i branchen og dels imødegå forskelsbehandling og dermed en konkurrenceforvridning mellem virksomheder i Midtjylland og i resten af landet. Det landsdækkende projekt startede 1. oktober 2010.

Et bindende svar i Skatterådet SKM2006.530.SR har underkendt ovennævnte forretningsgang og fastlagt betingelser, som skal opfyldes, for at salg af både/campingvogne til momsregistrerede virksomheder i Tyskland kan anses som en EU-handel og hermed på hvilke betingelser salg af både/vogne til danske private kunder kan foretages med tysk moms i Tyskland.

1.2 Projektets formål

Projektets oprindelige formål var:

- At stoppe ulovlig grænsehandel med campingvogne og både
- At efterkræve moms som rettelig tilkommer Danmark
- At behandle genoptagelser af den skattepligtige indkomst, afledt af momskravet

Projektets formål er udvidet med:

- At kontrollere om SKAT har udsigt til at lide unødige tab i forbindelse med tildeling af henstand
- At indgive konkurs og etablere fristdag i de tilfælde hvor der på grund af virksomhedens forhold og ageren ikke kan gives henstand og virksomheden ikke kan betale
- At bistå Kammeradvokaten med stævninger mod ledelse, banker og rådgivere, når de bevidst har medvirket til at der er sket skævvridning af kreditorerne mm.
- At medvirke til at konkursboerne søger moms retur i Tyskland

2 Hvilken ny viden leverer projektet/pilotprojektet videre til andre steder i SKAT? – hvilke fingeraftryk er der sat i forretningsmodellen?

Projektet har beskæftiget sig med momskontrol af grænsehandel med campingvogne og både og de afledte forhold heraf. Helt konkret har projektet behandlet følgende forhold:

- Fortolkning af SKM2006.530.SR
- 20 % eller 25 % moms i forbindelse med grænsehandel
- Dobbelt moms - tysk og dansk moms af samme leverance
- Forventningsprincippet i forbindelse med momssagerne
- Genoptagelse af den skattepligtige indkomst som konsekvens af momsregulering
- Processen ved tildeling af henstand med betaling af moms
- Fra medspillere til modspillere
- Indsats og Sagscenter Erhvervs rolle efter projektet er afsluttet.

I de følgende afsnit vil projektet redegøre nærmere for disse forhold.

2.1 Fortolkning af SKM2006.530.SR

Kontrollen er gennemført med henblik på at fastslå om momslovens § 4 (momspligtens omfang) og momslovens § 14 (leveringsstedet) er overholdt i forbindelse med salg af campingvogne og både, via et grænsehandelskoncept, hvor den endelige aftager er en dansk privat person.

Projektet har erfaret, at ingen af de udsøgte og kontrollerede virksomheder overholder momslovens almindelige bestemmelser for handel med vare jf. momslovens § 4 og § 14, hvilket Landsskatteretten fra første kontorindstilling har givet SKAT ret i.

Hertil kommer spørgsmålet, om virksomhederne har overholdt de 9 punkter i Skatterådets bindende svar (SKM2006.530.SR), og om virksomhederne kan være bibragt en forventning om, at disse 9 punkter kun er af formel karakter og ikke kan indeholde en realitetsbetragtning.

I de 2 første sager fremlagde Landsskatteretten 2 negative kontorindstillinger ud fra den betragtning, at der kun var tale om formelle betingelser i SKM2006.530.SR. Men ved retsmøderne gav retsmedlemmerne SKAT ret i, at de 9 punkter i SKM2006.530.SR ikke kun er af formel karakter, men at der **skal** være en realitet bag dem.

Det vil sige, at det ikke er nok at overholde formalia omkring fakturering, betaling og udlevering af campingvogne/både. Derimod skal der ses på, om handlerne i realiteten er indgået i Danmark mellem den danske virksomhed og den private kunde. Mellemandhandleren i Tyskland er kun et administrativt bindeled, der har til opgave at fakturere, tage imod betaling, indberette moms til de tyske myndigheder og udlevere båden/vognen.

På nuværende tidspunkt er der afgjort 4 sager ved Landsskatteretten, hvoraf de 3 er anket til Landsretten. Den ene sag er henlagt, idet selskabet er gået konkurs og konkursboet og aktionærerne ikke har ønsket at videreføre sagen ved byretten. Ankefristen er ikke udløbet endnu i den 4. sag. Den første sag i Landsretten er berammet til slutningen af maj 2013.

2.1.1 Fingeraftryk og ny viden leveres videre

Ny viden i form af den praksis, som Landsskatterettens afgørelser er udtryk for, er leveret videre til Jura. Tilsvarende vil erfaringerne fra Landsretsafgørelser og eventuelle Højesteretsafgørelser blive leveret videre til Jura.

2.2 20 % eller 25 % moms i forbindelse med grænsehandel

Projektet er fra rådgiveres side blevet konfronteret med et synspunkt om, at der ved tilsidesættelse af et grænsehandelskoncept, skal opkræves 20 % af det vederlag som den danske private person har betalt i Tyskland. Begrundelsen skulle angivelig findes i EU-dommene My-Travel C-308/96 og Madget og Baldwin C-94/97.

I en af de første sager ved Landsskatteretten, fik projektet medhold i, at momsen skal beregnes som 25 % af den værdi, som den danske virksomhed har faktureret til den tyske samarbejdspart. Landskatteretten henviste i sin afgørelse til SKM2005.161.VLR og SKM2007.128.HR.

Erfaringerne er løbende givet videre til Jura.

2.3 Dobbelt moms – tysk og dansk moms af samme leverance

Som en konsekvens af projektets afgørelser bliver der afregnet moms af samme leverance (vare) i samme omsætningsled (ved salget til den danske private kunde) både i Danmark og i Tyskland.

Det er projektets og nu også Landsskatterettens opfattelse, at Danmark har beskatningsretten uanset at der tidligere er opkrævet tysk moms af salget. Tilbage står spørgsmålet, om den danske virksomhed eller tyske samarbejdspart kan få refunderet den tyske moms, så der ikke betales dobbelt moms.

Mange af de regulerede virksomheder har indsendt ansøgning om genoptagelse af afgiftstilsvaret i Tyskland. I de konkursboer, hvor Kammeradvokaten er kurator eller medkurator, har SKAT medvirket til at der indsendes ansøgninger om genoptagelse af den tyske moms til de tyske myndigheder.

Indtil nu er der 1 virksomhed, der har fået tilbagebetalt den tyske moms. Denne virksomhed havde kun en momsregistrering i Tyskland. Campingvognene blev udleveret på en parkeringsplads ved et af de større varehuse. Salg, klargøring og alt herudover blev foretaget i Danmark.

De tyske myndigheder har taget problemstillingen med genoptagelse af den tyske moms op på centralt plan vedrørende alle projektets sager. Der forventes yderligere erfaringer i projektet, i takt med at de tyske myndigheder får taget stilling til genoptagelserne.

Det var og er et krav fra de tyske myndigheder, at sagen skal være endelig afgjort i Danmark, før de vil tage stilling til en genoptagelse. Da momssagen ikke blev anket til Landsskatteretten, accepterede de tyske myndigheder at tilbagebetale den tyske moms. Det var dog et krav, at der blev udstedt kreditnotaer inkl. tysk moms og udstedt nye fakturaer med dansk moms. Samtidig underskrev virksomheden en form for transport/fraskrivelseserklæring på den tyske moms, så de tyske myndigheder kunne udbetale den tyske moms til SKAT i Danmark.

Den danske virksomhed har ikke kunnet rette et moms krav mod de danske private personer, da de allerede har betalt tysk moms af varen. Derfor har den danske virksomhed ikke haft andre muligheder end at betale den danske moms og derefter søge den tyske moms retur. Hvis der havde eksisteret et institut, der kunne afgøre, hvilket land der har beskatningsretten, når der er uenighed mellem 2 medlemsstater, ville virksomheden have haft likviditet til at betale den danske moms og dermed ville der være færre overdragelser og færre virksomheder ville være gået konkurs.

Samtidig ville kontrollsagerne ikke være blevet så tunge og ressourcetrækket i SKAT var blevet væsentlig mindre.

Projektet er bekendt med at en virksomhed via sin advokat har forelagt problemstillingen for EU-kommissionen, som har afvist at tage problemstillingen op.

2.3.1 Fingeraftryk og ny viden leveres videre

Det anbefales, at der etableres et institut på momsområdet, der skal regulere, hvilket land der har beskatningsretten, når der er uenighed mellem 2 medlemsstater.

Ud over ovennævnte sag er det ikke tidligere set, at der tilbagebetales moms i Tyskland, når SKAT i Danmark har statueret dansk momspligt. Erfaringen er derfor bragt videre til Jura.

Projektet vil løbende informere Jura i takt med, at Tyskland træffer afgørelse i ansøgningerne om tilbagebetaling af tysk moms.

2.4 Forventningsprincippet i forbindelse med momssagerne

2.4.1 Områder der er blevet udfordret vedrørende forventningsprincippet

Forventningsprincippet er blevet udfordret i de fleste kontrollsager men på forskellig vis. I alle sager er det konkret vurderet, om der kan være bibragt virksomheden en forventning om, at deres grænsehandelskoncept ved tidligere henvendelser eller udtalelser fra SKAT var godkendt med fremtidig virkning. I det følgende vil projektet beskrive de forskellige områder.

2.4.1.1 Dialog i pressen og ministerudtalelser i 2005 og før

Projektet er blevet mødt med, at der tidligere havde været en holdning hos ministre om, at forretningsstedet i Tyskland blot kunne være et udleveringssted.

Endvidere har der i 2005/2006 været omtale i pressen omkring branchens skepsis omkring grænsehandelskoncepter og om de kunne iværksættes på lovlig vis. Holdningen hos campingvogns- og bådbrancherne har været, at SKAT "burde" have kendskab til, hvordan salget foregik i grænsehandelskoncepterne og derfor burde have reageret noget før.

2.4.1.2 Tidligere kontroller og udbetalingskontroller

Projektet er stødt på sager, hvor virksomheder tidligere har haft kontrol, både før og efter SKM2006.530.SR.

De tidligere kontroller har hovedsagelig været udbetalingskontroller.

Virksomhederne har været af den opfattelse, at når SKAT tidligere har været på udbetalingskontrol for en given periode, hvor virksomheden har haft grænsehandel, så har SKAT accepteret alle beløbene på momsangivelsen, herunder salget til andre EU-lande (rubrik B) og dermed skulle SKAT samtidigt have godkendt grænsehandelskonceptet, også i fremtiden.

SKAT kan foretage udbetalingskontrol i forbindelse med, at en afgiftspligtig virksomhed indsender en negativ momsangivelse efter opkrævningsloven § 12, stk. 3. I forbindelse med at bestemmelsen blev indsat fremgår det af bemærkningerne¹, at SKAT indenfor 3-års fristen i skatteforvaltningsloven § 31, stk. 1, kan foretage ændringer af opgørelsen af afgiftstilsvaret for den afgiftsperiode, der udløste den negative angivelse. Udbetalingskontrollen har således en særstatus. Se i øvrigt mere herom i Juridisk Vejledning afsnit A.A.8.3.3.7.

En udbetalingskontrol er en meget overordnet gennemgang af regnskabet, hvor hovedformålet er at sandsynliggøre, at det negative momstilsvær skal udbetales. Det vil sige, at kontrollen hovedsagelig tager udgangspunkt i den angivne købsmoms og varens/ aktivernes tilstedeværelse. Det siger noget om dybden af udbetalingskontrollen, der ikke kan være særlig stor.

En udbetalingskontrol, med den gennemgang af bilag mv. der sker i den forbindelse, kan således ikke afskære SKAT fra at genoptage perioden ved en senere kontrol jf. nedenfor. En udbetalingskontrol kan heller ikke bibringe en virksomhed en forventning om, at regnskabet og den måde, hvorpå der sælges både eller campingvogne på til andre EU-lande, er godkendt.

I et par tilfælde har der tidligere været kontrol i virksomhederne, men i de tilfælde har virksomheden ikke været udtaget til kontrol af EU-handel med campingvogne eller både. De har eksempelvis været udtaget til kontrol af lønsumsafgift. Disse kontroller har derfor heller ikke kunnet bibringe virksomhederne en forventning om at deres grænsehandelskoncept var godkendt.

2.4.1.3 Undersøgelse i 2005 vedrørende grænsehandel

Projektet er også blevet mødt med, at der har været foretaget kontrol i 2005, altså før de 9 punkter i SKM2006.530 blev meldt ud, og at virksomhederne i den forbindelse fik godkendt deres grænsehandelskoncept.

I 2005 blev der lavet en undersøgelse, i form af kontrol af et antal virksomheder, der havde grænsehandel. Alle controlsager blev indsendt til Jura for at få klarlagt om grænsehandelskoncepterne foretog efter momslovens bestemmelser. Konklusionen blev at ingen af de kontrollerede virksomheder overholdt momslovens regler for grænsehandel. Selvom virksomhederne ikke overholdt momsreglerne, blev der som udgangspunkt ikke foretaget efterreguleringer.

Tilbage melding til de kontrollerede virksomheder var forskellig fra kontrolmedarbejder til kontrolmedarbejder.

På nuværende tidspunkt har projektet 1 negativ kontrolindstilling der er begrundet i, at virksomheden skulle være bibragt en forventning om, at deres koncept var godkendt i forbindelse med undersøgelsen i 2005.

2.4.1.4 Forventningen til SKM2006.530.SR.

I stort set alle sager er der et anbringende om, at virksomheden har en forventning om, at de har indrettet sig i overensstemmelse med de 9 punkter i SKM2006.530.SR.

Påstanden er, at de 9 punkter kun skal forstås som formelle regler, der skal overholdes, som fx fakturering, pengestrømme til og fra Tyskland og udlevering af campingvognen/båden i Tyskland.

¹ Skattestyrelsesloven ved lov 410 af 2. juni 2003 -Bemærkningerne til lovforslaget L-175. Skattestyrelseslovens bestemmelse blev senere indsat i opkrævningsloven.

SKAT udarbejdede en indstilling til det bindende svar, hvoraf det bl.a. fremgik, at der skulle være realitet bag grænsehandelskoncepterne. Skatterådet valgte imidlertid at udforme svaret som 9 punkter, der skulle opfyldes, for at grænsehandelskoncepter kunne godkendes. Det er derfor påstået af virksomheder, at Skatterådet ikke var enig i, at der skulle være realitet bag grænsehandelskoncepterne.

I de sager, hvor virksomhederne mener, at de har indrettet sig i overensstemmelse med de 9 punkter, har projektet fremlagt Skatterådets årsberetning fra 2006, hvoraf det fremgår at Skatterådet ikke var uenig med SKAT, men Skatterådet mente samtidig, at der skulle udmeldes nogle klare retningslinjer, hvilket blev effektueret i form af de 9 punkter i SKM2006.530.SR.

2.4.2 Fingeraftryk og ny viden leveres videre

I de fleste af momssagerne er forventningsprincippet til bedømmelse. Kendelser og domme fra Landsskatteretten og domstolene vil få betydning for praksis.

SKATs medarbejdere skal være opmærksomme på, at der ikke må gives en tilbagemelding for andre områder end det specifikke kontrolpunkt da det ellers ville kunne opfattes som en endelig og fuldstændig godkendelse af virksomhedens forhold på kontroltidspunktet og fremover. Samtidig er det vigtigt, at det via SKATs sagsbehandlingssystemer kan dokumenteres, hvad der er sagt, og hvad der har været lagt til grund for udmeldingen.

2.5 Genoptagelse af den skattepligtige indkomst som konsekvens af momsregulering

Der var ved projektets start kun sparsom vejledning og praksis omkring den skattemæssige behandling af moms, herunder skattefradrag afledt af SKATs krav på efterbetaling af moms i tilfælde, hvor der ikke bevidst ikke er opkrævet dansk moms.

Der er via projektet, herunder i samarbejde med Kammeradvokaten i forbindelse med klager til Landsskatteretten, erhvervet ny viden og større forståelse herfor.

Den skattepligtige indkomst kan ikke nedsættes med lovhjemmel i statsskattelovens § 4, idet virksomhedens omsætning allerede er selvangivet eksklusiv den danske moms. Den selvangivne indkomst er således korrekt renset for moms.

Den skattepligtige indkomst kan heller ikke nedsættes med lovhjemmel i kursgevinstloven, idet virksomheden typisk ikke kan rette SKATs moms krav mod kunden eller en samarbejdspartner i Tyskland. Virksomheden har således typisk ingen steder at rette et "regreskrav", hvorfor der ikke kan foretages fradrag for tab efter kursgevinstloven, idet virksomheden ikke har nogen fordring mod tredjemand.

Skatteretligt må momsefterbetalingskravet anses som et nyt passiv. Lovhjemmel til et eventuelt fradrag for moms kravet skal derfor søges i statsskattelovens § 6a. Der kan efter denne bestemmelse foretages fradrag for driftstab, såfremt tabet kan anses for udslag af en normal eller naturlig driftsrisiko forbundet med at drive den pågældende virksomhed. Der skal i den forbindelse lægges vægt på om virksomheden har handlet groft uagtsomt (intet fradrag) eller simpel uagtsomt (fradrag). Det er ikke den skattestrafferetlige men den erstatningsretlige uagtsomhedsnorm, der skal anvendes ved denne bedømmelse, jf. SKM2012.733.SKAT.

Det synes som altovervejende hovedregel ikke at være muligt at tilbagesøge den tyske moms hos de tyske skattemyndigheder. Såfremt der er sket refusion af tysk moms vil et eventuelt fradrag for driftstab skulle reduceres med refusionsbeløbet.

I de tilfælde, hvor momskravet er påklaget til højere myndighed, vil et evt. skattefradrag efter pligtpådragelsesprincippet først kunne foretages, når der foreligger en endelig og upåklaget afgørelse. Fradraget vil dog efter anmodning kunne henføres til de år, som momsen vedrører, jf. SKATs juridiske vejledning afsnit C.C.2.5.3.3.9.

Der har kun været fremsat anmodning om skattefradrag i et forholdsvis begrænset antal sager i projektet, antagelig som følge af at momskravene har været så store, at flere selskaber er gået konkurs.

2.5.1 Fingeraftryk og ny viden leveres videre

Jura er orienteret om erfaringerne med henblik på, at der kan ske vidensdeling i SKAT.

2.6 Processen ved tildeling af henstand med betaling af moms

Der er i projektet sat fokus på virksomhedernes efterrettelighed i forbindelse med tildeling af henstand. Udgangspunktet har været, at de virksomheder, der påklager SKATs afgørelse tildeles henstand.

Da det blev kendt i brancherne, at SKAT kom på kontrol og udskrev store efterreguleringer, begyndte flere virksomheder at stifte nye selskaber og overdrage aktiver hertil, i de fleste tilfælde med det formål at undgå fyldestgørelse af SKAT's krav. Det kunne derfor konstateres, at der var behov for en mere grundig behandling af henstandsansøgningerne, end der normalt finder sted i SKAT.

Projektet valgte på den baggrund selv at behandle alle henstandssager uanset geografisk tilhørssted. Det er samme person der, sammen med tovholderen, har behandlet alle sager.

Projektet har indkaldt regnskab, overdragelsesaftaler, vurderingsrapporter mm for at klarlægge om SKATs muligheder for honorering af sit krav forringes ved overdragelsen.

Det har i et stort antal sager vist sig, at SKAT typisk ville stå betydeligt dårligere efter overdragelserne idet:

- værdiansættelse af aktiver er sat for lavt
- der er fejl ved overdragelse af medarbejderforpligtigelser
- der sker indfrielse af virksomhedspant med aktiver der ikke er omfattet af pantet og
- der sker stiftelse af nye virksomhedspant efter tidspunktet for insolvens.

En henstandsansøgning kan således være starten på stævning af banker, ledelse og rådgivere, som bevidst har medvirket til, at SKAT uretmæssigt som eneste kreditor ikke bliver tilgodeset. Stævningerne er nærmere uddybet i afsnit 2.7.

Projektet har stillet krav om sikkerhed i 6 sager. Kravet om sikkerhed er afledt af overdragelserne og SKATs dårligere stilling end før overdragelsen. Overdragelse af virksomhed er i enkelte tilfælde opgivet i forbindelse med SKATs krav om sikkerhed. I andre tilfælde er overdragelsen fastholdt eller allerede endeligt gennemført og dermed har en konkurs været uundgåelig.

Projektet har på nuværende tidspunkt tilbagekaldt 2 henstandsafgørelser, da projektet efter henstanden var tildelt, erfarede at der var sket overdragelse af aktiviteterne til et nyt selskab, hvor aktiverne var værdiansat for lavt. Den ene afgørelse blev anket til Landsskatte retten hvor SKAT tabte sagen. Skatteministeriet har indbragt afgørelsen til Landsretten. Uanset udfaldet af dommen vil den bidrage til praksis på området.

2.6.1 Fingeraftryk og ny viden leveres videre

Projektet har vist at medspillervirksomheder kan ændre sig til at være modspillere og det er derfor vigtigt at foretage en dyberegående sagsbehandling i forbindelse med en ansøgning om henstand. Det er vigtigt at fokusere på alle henstandsansøgninger og ikke kun henstand, som er afledt af eksempelvis sager om økonomisk kriminalitet.

Samtidig er det nødvendigt, at arbejdsopgaven bliver tildelt få medarbejdere som skal have opgaven som deres primære arbejdsopgave. Det kræver stor juridisk indsigt, så der er behov for medarbejdere der har disse kompetencer. De medarbejdere, der skal varetage opgaven, skal tage ejerskab til opgaven og samtidig indgå i et samarbejde med sagsbehandleren på skatte- eller momsagen.

Praksis på henstandsområdet bliver mere afklaret i forbindelse med de klagesager der er afgjort, og bliver afgjort, ved SKAT, Landsskatteretten og domstolene.

Projektet har følgende forslag til nye processer ved tildeling af henstand:

1. Kort bevillingsperiode (højst 9 måneder)
2. Forbehold i alle bevillinger (er nærmere uddybet i bilag 1)
3. Formaliseret samarbejde med sagsbehandleren på afgifts/skattesagen
4. Udnyttelse af de afgørelser og erfaringer, som retssagerne giver
5. Yderligere/fortsat samling af afgørelseskompetencen et sted i landet.

Det ville være ønskeligt, om SKAT fik bedre muligheder for at stille krav om sikkerhed, afvise en ansøgning og eventuelt få erklæret virksomheden konkurs, hvis den praktiserer "selskabstømning". I forlængelse af projektet dannes der praksis på området, som vil vise, om der er behov for ny lovgivning på området.

Der vedlægges "fingeraftryk-notat" vedrørende henstand som gives videre til Jura, med henblik på mere fokus på henstand end tidligere. Se bilag 1.

2.7 Fra medspiller til modspiller

SKAT oplever ofte, at virksomheder i modspillersegmentet på forskelligvis værger sig mod betaling af krav fra SKAT. Det er dog tankevækkende, at så mange virksomheder i de to brancher som generelt gennem årene har været anset for medspillere, bliver modspillere, når de bliver konfronteret med en stor momsregulering. Momsreguleringerne er store og når virksomhederne fornemmer, at der kommer et krav fra SKAT, overdrages aktiverne til nyetablerede selskaber for uretmæssig at undgå at betale SKATs krav. Ligeledes er det overraskende, at flere virksomheder tilsyneladende er rådgivet i fremgangsmåderne, ligesom andre kreditorer – herunder banker – direkte har medvirket til den kreditorforrykkelse der er sket.

I forbindelse med henstandsansøgningen er der fundet indikationer på, at der ved overdragelserne er sket betydelige fejl i forbindelse med værdiansættelse af aktiverne, skævdeling af kreditorerne etc. På den baggrund er henstandsansøgningen enten nægtet eller der er krævet sikkerhed i forbindelse med ansøgning. I de tilfælde, hvor virksomhederne ikke har kunnet betale eller stille sikkerhed, er insolvensafdelingen blevet inddraget i processen og afslaget eller kravet om sikkerhed har som hovedregel medført en konkurs enten på SKATs foranledning eller ved egen begæring. I forbindelse med konkursbehandlingen har kurator en forpligtelse til at undersøge om der er omstødelige dispositioner.

Projektet har medvirket til at SKAT har stillet sikkerhed overfor konkursboerne til brug ved stævning af ledelse, rådgivere og banker. Stævningerne ligger i størrelsesordenen mellem 600.000 kr. og op 20.000.000 kr.

I en igangværende sag har konkursboet stævnet en rådgiver for 1.700.000 kr. Sagen er berammet til juni måned 2013. Her vil det blive afklaret om det er lovligt, at en virksomheds advokat tilrettelægger en overdragelse af en virksomhed til et nystiftet selskab for efterfølgende at indgive konkursbegæring og indsætte samme advokat som kurator. Herefter gennemføres virksomhedsoverdragelsen til tvangsrealisations værdier i ly af konkursreglerne. Dommen vil uanset udfaldet få betydning for praksis fremover.

I en anden sag har projektet, via konkursboet, stævnet en virksomheds advokat og ledelse for et beløb på 6 millioner kroner. Sagen er ikke berammet ved retten endnu. I den konkrete sag indgiver SKAT konkurs mod virksomheden da det i forbindelse med ansøgning om henstand konstateres, at der er stiftet et nyt selskab og ansatte er overført til det nye selskab. Herefter konstateres det, at overdragelsen er sket til tvangsrealisationspriser.

Projektet har været medvirkende til, at der er udarbejdet stævninger i 9 ud af 20 konkursboer.

Det endelige resultat af stævningerne kendes i sagens natur ikke på nuværende tidspunkt.

Indikatorerne blev tydelige efter at projektet blev landsækkende, derfor blev insolvens inddraget primo 2011. Der blev i samarbejde med Indsats afholdt et indledende koordinerende møde hos Kammeradvokaten.

Projektet blev gennemgået og problemstillinger omkring inddrivelse, anke og henstand, tilbagekaldelse af henstand, indgivelse af konkursbegæring, omstødelse, anlæggelse af stævninger og anlæggelse af erstatningsager mod ledelse og rådgivere blev drøftet.

Da der på sigt skal indgives konkursbegæring for at få fastsat en fristdag og undersøgt, om der er omstødelige og eller erstatningspådragende dispositioner, blev det aftalt, at SKAT så vidt muligt ville forsøge at samle konkursboerne og få Kammeradvokaten udpeget som kurator. I den forbindelse ville det være hensigtsmæssigt for SKAT, at få så mange konkursboer som muligt samlet hos den samme kurator. Kurator kunne herved opnå en større ekspertise ved behandling af boerne herunder de juridiske problemstillinger omkring henstand, tilbagesøgning af tysk moms samt erfaring ved anlæggelse af omstødelses- og erstatningsager.

Efterfølgende har SKAT i en række sager som konkursrekvirent indgivet konkursbegæring via Kammeradvokaten. Forinden har der som hovedregel været gennemført en udtømmende fogedforretning på virksomhedens adresse. Enkelte virksomheder har selv indgivet konkursbegæring og i visse tilfælde, er det andre kreditorer der har indgivet begæring om konkurs. I en del af konkursboerne er det lykkedes at få Kammeradvokaten som kurator eller medkurator i et kuratel.

I visse tilfælde har SKAT efterfølgende begæret kuratorvalg efter bestemmelserne i konkursloven og fået Kammeradvokaten indsat som kurator. I et enkelt tilfælde lykkedes dette ikke. I alt er der tale om ca. 30 konkursboer² der er direkte eller indirekte affødt af projektet.

I forbindelse med projektet er det konstateret, at der ofte efter kontrolstart eller fremsendelse af afgørelse er etableret et nyt selskab. Det gamle selskab har taget navneændring og det nye selskab har fået det oprindelige navn. Personkredsen og aktiviteterne er de samme. Samtidig er der sket en rekonstruktion og overdragelse fra det gamle til det nye selskab.

I forbindelse med konkursbehandlingen er det ofte konstateret, at boet er tømt for værdier og at SKAT som regel er største og også eneste kreditor. I de situationer, hvor der ikke er aktiver i konkursboet og kurator har vurderet, at der er tale om omstødelige og eller ansvarspådragende dispositioner, har kurator anmodet SKAT om at stille sikkerhed for sagen.

² Konkursboerne vedrørende de virksomheder, hvor projektet har efterreguleret, udgår 10 konkursboer. De restende konkurssager drejer sig dels om selskaber udsøgt i projektet, men som ikke bliver kontrolleret, netop fordi de er gået konkurs og dels drejer det sig om holdingselskaber og søsterselskaber.

Der vedlægges et erfaringsark med eksempler, se bilag 2.

Projektet har benyttet sig af overvågningsfunktionen i BIQ, således at det på et tidligt tidspunkt kunne konstateres, at der var indikationer for at der var ved at ske stiftelse af nye selskaber mm.

Overvågningen betyder, at der ved en given ændring i selskabets forhold, bliver sendt en mail til den person, som har sat overvågningen ind i BIQ. I projektet har der været 1 person, der stod for at videregive oplysningerne til den enkelte kontrolmedarbejder og tovholderen. De har så i fællesskab taget stilling til, om en ændringer har kunnet være indikation på overdragelse og har taget eventuelt aktion her på.

Når der har været indikationer på at en overdragelse var på vej har projektet kontaktet virksomheden eller repræsentanten for at komme i dialog om overdragelsen og eventuelt få udleveret udkast til overdragelsesaftale mv. Når virksomhederne opdager, at SKAT følger overdragelsen tæt, er der flere der opgiver at gennemføre en overdragelse, mens andre sender materiale til "godkendelse" ved SKAT. Overdragelsesmaterialet indgår herefter i sagsbehandlingen i forbindelse med ansøgning om henstand.

2.7.1 Fingeraftryk og ny viden leveres videre

SKAT skal fremover være opmærksom på, at medspillere bliver til modspillere, når de modtager reguleringer af en størrelse, som de ikke kan betale.

Insolvensafdelingens erfaringer viser, at der bør være mere fokus på den enkelte kurators arbejde i alle bo-sager. I dette projekt er der, ud fra en normal betragtning, tale om medspillere, hvor advokat, bank mv. medvirker til, at SKAT ikke får den rigtige andel af aktiverne eller i værste fald ingen andel heraf.

Den erfaring bør anvendes i alle bo-sager og især i de tilfælde, hvor der er sket overdragelse i umiddelbar forbindelse med en konkurs. Insolvensmedarbejderen bør stille de spørgsmål til kurator, som er nødvendige for at kunne gennemskue konsekvenserne for SKAT ved den gennemførte virksomhedsoverdragelse. Det vil medføre, at SKAT får en væsentlig større dividende end tilfældet er i dag. Hvis der fortsat er fokus på rådgivere og bankers arbejde i forbindelse med overdragelser og SKAT fastholder, at de skal drages til ansvar for deres handlinger, vil en afledt effekt være, at de på sigt vil afstå fra at medvirke hertil.

Projektet har ved møde med Jura viderebragt erfaringerne på henstands- og insolvensområdet, herunder udarbejdelse af stævninger mod rådgivere, ledelse og banker. Blandt andet er det påpeget, at det er vigtigt med et samarbejde mellem indsatsmedarbejderen, den der behandler henstandsansmodningen og insolvensmedarbejderen, idet deres viden hver især kan være med til at underbygge nægtelse/krav om sikkerhed ved henstandsansmodningen og identifikation af indikatorer på, at SKAT står tilbage som eneste kreditor i et tomt selskab.

I forbindelse med en revision af konkursloven den 1. april 2011 blev reglerne om rekonstruktion indført i konkursloven. Det er konstateret at regelsættet om rekonstruktion ikke i et eneste tilfælde er blevet anvendt af virksomhederne. Informationen skal gives videre til Jura.

Projektet vil foreslå, at der i de indsatsprojekter, hvor der forventes store reguleringer, konsekvent indsættes overvågning i BIQ på :

- Selskabet
- Selskabets adresse
- stiftere
- Ejer
- Direktion og Bestyrelsesmedlemmer

Da det på nuværende tidspunkt er ca. 50 medarbejdere, der har rettigheder til overvågning i BIQ anbefaler vi, at denne funktion bliver en del af standardabonnementet for en SKAT-bruger i BIQ eller at der som minimum gives tilladelse til, at flere medarbejdere i Indsats får denne funktion.

2.8 Indsats og Sagscenter Erhvervs rolle efter projektet er afsluttet

2.8.1 Kontrolsagerne

Efter afslutning af kontrolsagerne og projektet principielt er afsluttet, venter et ikke ubetydeligt arbejde med at udarbejde bemærkninger til klagesagerne. Projektet har 56 afgørelser³ hvoraf 11 ikke er påklaget til Landsskatteretten. Landsskatteretten har p.t. kun truffet afgørelse i 4 sager, så foreligger yderligere 45 sager, som kan kræve yderligere sagsbehandling og i visse tilfælde også kræver, at SKAT møder til retsmøde i Landsskatteretten. Baggrunden for den yderligere sagsbehandling skyldes primært, at der fremlægges nyt materiale, eller materiale som det ikke er lykkedes for at SKAT at fremskaffe under kontrollen.

Ud af de 45 sager er der på nuværende tidspunkt modtaget 3 positive kontorindstillinger og 2 negative kontorindstillinger. De negative kontorindstillinger giver SKAT ret i, at der skal afregnes dansk moms af salget, men Landsskatteretten mener, at virksomheden kan have en berettiget forventning om at deres grænsehandelskoncept er godkendt ved en tidligere undersøgelse/kontrol der blev foretaget i 2005.

3 af de 4 afgørelser fra Landsskatteretten er indbragt for Landsretten. Der vil her være arbejde med at sende materiale og udtalelser til Kammeradvokaten ligesom SKAT møder til hovedforhandlingen. Den første sag i Landsretten er berammet til maj 2013.

I den sidste sag, som Landsskatteretten har afgjort, er klagefristen til Landsretten endnu ikke udløbet.

2.8.2 Henstandssagerne

I henstandssagerne er der som udgangspunkt kun givet henstand i 9 måneder, hvilket betyder, at der løbende skal følges op på de henstandsafgørelser, der udløber. Når en henstand udløber startes en ny sagsbehandling, hvor regnskab mv. vurderes. Hertil kommer, at henstanden bortfalder, når sagen er afgjort i Landsskatteretten. Hvis sagen ankes til Landsretten, skal der indsendes en ny ansøgning om henstand. Det er således en løbende proces som vil pågå de næste år.

2.8.3 Konkursboer

På nuværende tidspunkt er der 1 bo-sag, der er tæt på en afslutning, men herudover er der 19 igangværende bo-sager, der direkte kan henføres til de 56 afgørelser. Der er risiko for, at flere konkurssager vil blive en realitet, når henstandsansøgningerne udløber i forbindelse med afgørelse i Landsskatteretten. Når henstandsansøgningen udløber og momsagen ikke indbringes for Landsretten, forudser projektet en ny "bølge" af virksomheder der enten ikke kan betale SKATs krav eller ikke vil betale og dermed er der risiko for at de stifter nye selskaber og overdrager aktiver til for lave værdier.

Der er udtaget stævning i 9 sager på nuværende tidspunkt fordi der er fundet indikationer på, at der er sket skævvridning af kreditorer, men projektet forventer at der kommer flere til. Arbejdet med stævningerne kan derfor ikke afsluttes foreløbig.

2.8.4 Skattesagerne

Der er på nuværende tidspunkt søgt om genoptagelse af den skattepligtige indkomst, som en konsekvens af at SKAT har sendt en efterregulering på moms, i 14 sager. Det er for kort tid siden i samarbejde med Kammeradvokaten slået fast, at nogle virksomheder er berettiget til genoptagelse. Der pågår p.t. behandling af disse genoptagelser.

³ 1 sag er endnu ikke afgjort, men forventes afgjort i overensstemmelse med forslaget.

2.8.5 Ansvarssager

Projektet havde en formodning om, at der ville være tale om minimum grov uagtsomhed hvis virksomhederne ikke klart havde overholdt momslovens regler og de 9 punkter i SKM.2006.530. I samråd med Kammeradvokaten har projektet tilbagekaldt påstanden om grov uagtsomhed i et antal sager, med den konsekvens, at der ikke kan ske fristgennembrud og kravet mod virksomhederne ned sættes.

Ligeledes i samråd med Kammeradvokaten er grov uagtsomhed fastholdt i andre kontrolsager, især i forbindelse med, at virksomheden tidligere har fået et negativt bindende svar og de upåagtet er fortsat som tidligere uden at forholde sig hertil.

2.8.5.1 Fingeraftryk og ny viden leveres videre

Kammeradvokatens har i forbindelse med projektet vurderet at der, jf. momslovens § 75, kan indhentes oplysninger fra 3. mand (forsikrings- og finansieringsselskaber), selvom sagerne verserer ved Landsskatteretten.

3 Helikoptersyn på den fremtidige indsats

3.1 Fremtidig påvirkning på momsområdet

Projektet har erfaret at campingvogns- og bådbrancherne er stoppet med grænsehandel. Projektet har også en tro på, at andre brancher har bemærket den indsats, som er gennemført overfor de 2 brancher og at andre brancher enten er stoppet med grænsehandel eller har ændret på deres grænsehandelskoncept, så det overholder de nugældende regler.

Projektet er blevet kontaktet af kollegaer, der er stødt på grænsehandel med eksempelvis levering af koks, solceller og designermøbler. Projektet vil derfor foreslå, at der iværksættes et pilotprojekt for at afdække, om de pågældende brancher retter sig efter momslovens regler.

3.2 Fremtidig påvirkning på henstandsområdet

Projektets forslag om nye processer vedrørende tildeling af henstand kan betyde, at SKAT kan følge virksomhedens efterrettelighed tæt og herved imødegå, at der sker overdragelse uden SKAT er vidende herom, med de konsekvenser der følger.

I tilfælde af, at der er tildelt henstand og virksomheden alligevel gennemfører en overdragelse uden hensyntagen til SKAT, så vil forbeholdene i henstandsafgørelsen bevirke, at henstanden kan tilbagekaldes og en konkursbegæring indgives. Frister for omstødelige dispositioner vil næppe overskrides og SKAT vil derfor kunne indgå på lige fod med andre kreditorer.

Optimering og fokus på henstandsopgaven vil give sagsbehandlere et vigtigt erfaringsgrundlag, især i forbindelse med krav om sikkerhed. Beregningen af sikkerhedsstillelsens størrelse er en tung opgave og kræver et stor indsigt i reglerne. Målet er at komme i dialog med virksomhederne i forbindelse med tildeling af henstand og at prisfastsættelse mv. ved overdragelsen drøftes forud for gennemførelsen.

Den forøgede fokus på henstand vil betyde at SKATs tab i den type sager formindskes.

3.3 Overvågning i BIQ

Projektets forslag om overvågning i BIQ vil betyde, at SKAT er på forkant med, hvad der sker i

virksomhederne, og kan handle hurtigt herpå. Herved imødegås, at SKAT lider unødige tab som beskrevet under henstandsområdet.

3.4 Praksis på erstatningssager mod rådgivere, banker, ledelse

Den kommende praksis på erstatningsager vil vise hvor langt rådgivere, ledelse og banker kan gå i deres medvirken til at SKAT står tilbage som eneste udækkede kreditor. Domme med positivt udfald for SKAT, vil få betydning for fremtiden, idet rådgivere, ledelse og banker formentligt vil afstå fra at rådgive/medvirke til, at der sker skævdeling af kreditorer mv. På den måde vil SKATs tab i denne type sager mindskes.

4 Risiko

4.1 Behandlet risiko

Risikoen var at ingen af virksomhederne med EU-salg indenfor de 2 brancher havde opkrævet korrekt moms af handel med campingvogne og både efter et grænsehandelsprojekt.

4.2 Hvad er observeret?

4.2.1 Adfærd i momssagerne

I alle sager er der udarbejdet en forretningsgangsbeskrivelse i samarbejde med virksomheden. Kontrolmedarbejderen har i hver enkelt sag forsøgt at nå til enighed med virksomheden om forretningsgangen, men som projektet skred frem, blev det sværere og sværere. Oplysninger blev tilbageholdt for kontrolmedarbejderen og dokumentation blev gemt eller bortskaffet.

Kontrolmedarbejderne har haft meget svært ved at få udleveret den bagvedliggende dokumentation for de enkelte handler. Der blev fx ikke fremlagt købstilbud, slutsedler mv.

Der er talrige eksempler på, at virksomhederne har tilbageholdt oplysninger for projektet. Som eksempler kan nævnes:

- Virksomheden oplyste at de ikke udarbejdede slutsedler overhovedet. Under kontrollen fandt projektet en standardblok med slutsedler. Endvidere var alle fakturaerne til Tyskland taget ud af fakturamapperne (de manglede i nummerrækken) og grunden hertil er sandsynligvis at slutsedler og andre aftale papirer har været hæftet sammen med fakturaen. Projektet gennemgik herefter alle købsbilag og fandt eksempler på slutsedler med de danske private kunder, herunder at der var taget en brugt campingvogn i bytte.
- Projektet fik i en virksomhed udleveret halvtomme arkivkasser med slutsedler, som i øvrigt havde været opbevaret i privaten pga. manglende lagerplads. Virksomheden blev forespurgt om de havde lister over tilgang og afgang på lageret i løbet af året. Projektet fik kun fremvist en oversigt over lageret ultimo, men kunne konstatere på computerskærmen at den efterspurgte liste fandtes og fik den kopieret. Ved den efterfølgende gennemgang fremgik de private danske kunders navne som købere af de nye campingvogne.
- I en virksomhed påstod indehaveren, at de havde haft nedbrud i sommeren 2010 og at alle data inkl. arbejdskort var blevet slettet på computeren. De var heller ikke i besiddelse af slutsedler. Projektet gennemgik de elektroniske arbejdskort og kunne konstatere, at der lå data fra før sommeren 2010, og samtidig kunne det konstateres, at virksomheden havde slettet alle data om de handler, der havde været solgt til den tyske samarbejdspart. Projektet insisterede på at gennemgå virksomhedens loftslokaler og fandt her arkivkasser med slutsedler.
- I en virksomhed bad projektet om at få udleveret arbejdskort og fandt i disse slutsedlerne med de danske kunder.

- En virksomhed påstod at aftaler og øvrig korrespondance vedrørende salget var smidt ud. Projektet fandt imidlertid slutsedler mm. på et arkiv.
- En virksomhed påstod at de ikke kendte til de private danske kunder. Projektet fandt imidlertid navnene på dem i værkstedssystemet, hvor salget var angivet med "solgt via Tyskland".

Det blev hurtigt klart for projektet, at dokumentation for at handlerne i realiteten var indgået i Danmark, ikke kunne fremskaffes i virksomhederne. Derfor blev der indhentet finansieringsaftaler, forsikringsaftaler mv. fra finansieringsinstitutter, banker og forsikringsselskaber. Især finansieringsaftalerne var vigtige, for her var der altid fremlagt en slutseddel eller som minimum en købsaftale som dokumentation for handlen. Slutsedlerne var i mange tilfælde indgået mellem den danske virksomhed og den private danske kunde. I andre tilfælde var det virksomheden, der sendte den udfyldte finansieringsanmodning inkl. aftaler til banken. Det var af stor betydning for projektet, at der her kunne fremskaffes dokumentation for hvem der "reelt" havde indgået en handel.

Til dokumentation for hvem der reelt havde solgt campingvognen/båden, har projektet også set på hvordan prisen var sammensat. I mange tilfælde indgik der en brugt campingvogn/båd i handlen, selvom alle virksomheder hævder, at de købte den brugte campingvogn/båd i ren handel. Projektet kunne i mange tilfælde påvise, at der var en sammenhæng mellem køb af en brugt campingvogn/båd og salg af en ny til samarbejdsparten i Tyskland. Der var eksempelvis tale om afrundede beløb når salgsprisen for den nye campingvogn/båd blev fratrasket prisen for den brugte - eller det fremgik ligefrem af slutsedlen, at der både var solgt en ny campingvogn/båd og taget en brugt i bytte.

Langt de fleste virksomheder samarbejder med 3 tyske virksomheder, der har nedsat sig med det ene formål at udlevere campingvogne og både til danske privatpersoner. Der er indgået en samarbejdsaftale, men ikke alle virksomheder ønskede at udlevere aftalen, derfor har projektet i de tilfælde udarbejdet avanceberegninger der f. eks viser, at avance på salg af campingvognen fra Danmark til den tyske samarbejdspart er på ca. 15 %, af en værdi der ligger mellem 125.000 kr. og 300.000 kr. Den avance skal så sammenholdes med, at samarbejdsparten får mellem 1.000 kr. og 1.500 kr. pr handel.

Endelig har projektet haft sendt verifikationsanmodninger til Tyskland. Projektet har ikke fået det ønskede materiale, men har dog i nogle tilfælde fået tilsendt et enkelt eksempel på en handel med den private danske kunde. Dette materiale er så indgået i SKATs begrundelse, især i de tilfælde, hvor projektet ikke har fået udleveret slutsedler mm fra virksomheden.

4.2.2 Adfærd i henstandssagerne

Projektet har erfaret at en tildelt henstand ikke bevirker, at virksomheden meddeler SKAT, at de agter at stifte et nyt selskab og lukke det gamle ned. De afmelder ikke det gamle CVR nummer og på den måde bliver SKAT ikke opmærksom på, hvad der er ved at ske. Ifølge momslovens § 47 stk. 5 er virksomhederne forpligtiget til at meddele ændringer i registreringsforhold eller ophør senest 8 dage herefter.

Det må også konstateres, at medspillere bliver til modspillere, når de bliver presset på økonomien og har udsigt til at skulle betale den store efterbetaling, som SKAT har opgjort. En konsekvens heraf er, at de overdrager alt til det nystiftede selskab for at lade SKAT stå tilbage, som den eneste udækkede kreditor. For at undgå at der skal sker betaling for overdragelsen, vurderes varelagerets værdi for lavt, der beregnes ikke goodwill, der overdrages medarbejderforpligtigelser uden de eksisterer osv. Der er i forbindelse med henstandsansøgningen fundet indikationer på disse forhold og derfor er der i visse sager nægtet henstand eller givet henstand mod sikkerhed.

Der er i forbindelse med konkursbehandlingen fulgt op på forholdene. Det har i flere tilfælde medført, at rådgiver, ledelse og bank stævnes for at være medvirkende til, at SKAT ikke får del i aktiverne. Nedenfor i afsnit 4.2.3 er der eksempler på stævninger.

4.2.3 Adfærd i insolvensafdelingens sager

- Udfordring ved at få afsagt et konkursdekret, hvor der samtidig verserer en anke og henstandssag.
- Konstateret at mange af konkursboerne ofte er tømte, med SKAT som eneste og største kreditor.
- Udfordringer i forbindelse med efterfølgende valg af kurator.
- Konstateret at virksomhederne ikke i et eneste tilfælde har valgt at anvende rekonstruktionsinstituttet.
- Samlet set er der ikke tale om virksomheder i det røde segment. Imidlertid har kontrolsagerne ofte resulteret i meget store efterbetalinger. Virksomhederne har herefter tilpasset sig og forsøgt at isolere gælden til SKAT i tomme selskaber.
- Procentvis har anmodningerne om sikkerheder fra kurator i konkursboerne omfattet af ”grænsehandelsprojektet”, været væsentligt større end anmodninger om sikkerheder fra kuratorerne i det almindelige insolvensarbejde. Vurderingen og stillingtagen til om SKAT skal stille sikkerheden er sket i tæt samarbejde med indsatsmedarbejdere og direktionerne i Indsats og Sagscenter erhverv.
- Konstateret at størrelsen på sikkerhedsanmodningerne fra ”grænsehandelskonkursboerne” ligger i den høje ende, sammenlignet med anmodninger om sikkerheder fra andre konkursboer. Dette hænger sammen med sagernes kompleksitet og beskaffenhed.
- Konstateret mange og forskelligartede omstødelige dispositioner.
- Samlet set er der rejst omstødses- og erstatningssager mod ledelse, rådgivere, nærtstående selskaber og pengeinstitutter for adskillige millioner kroner.
- Insolvens har gennem hele projektforsløbet haft et godt samarbejde indsats/inddrivelse og projektets tovholder.

4.3 Baggrund for adfærd – evne og vilje

Projektet har konstateret at ingen af de kontrollerede virksomheder har rettet sig efter reglerne i momsloven §§ 4 og 14 og heller ikke de 9 punkter i SKM2006.530.SR og dermed har de kunnet undlade at afregne dansk moms.

Der er tale om 2 forholdsmæssig små brancher, som blandt andet via brancheforeningerne, har et tæt samarbejde. Der er flere virksomheder, som har givet udtryk for at de ikke ønskede at have et grænsehandelskoncept, men på grund af den hårde konkurrence, har de følt sig nødsaget til at gå med på ideen.

Det er hovedsagelig 3 aktører i Tyskland som har været samarbejdspart for danske virksomheder indenfor de to brancher.

Især den ene samarbejdspart har været særlig aktiv, da den har ”udrullet” et helt koncept til grænsehandel. Herudover har virksomheden givet anvisninger på hvordan de 9 punkter i SKM2006530.SR skal forstås. Endvidere blev der også givet anvisninger på, hvordan de danske virksomheder skulle agere i forbindelse med at kontrollere i projektet var startet op, og der var faldet dom i Højesteret. Samarbejdsparten samarbejdede med ca. 40 danske virksomheder, der er derfor ingen tvivl om, at det har påvirket både deres forståelse af momsreglerne og måden at etablere grænsehandelskoncepter på. Det er dog bemærkelsesværdigt, at ingen virksomheder har stillet spørgsmål til hvor vidt momslovens regler var overholdt. Bemærkelsesværdigt er det endvidere, at ingen efter det negative bindende svar i SKM2006.530.SR, har fundet anledning til henvende sig til SKAT med henblik på at få et nyt bindende svar.

Viljen til at overholde momslovens regler og de 9 punkter har i nogle tilfælde været der, men da forskellen på momssatsen i Tyskland og Danmark er forholdsvis lille, har der ikke været økonomi i at gennemføre et grænsehandelskoncept fuldt ud efter retningslinjerne i de 9 punkter, herunder kravet om at der skal være et etableret forretningssted i Tyskland, hvor kunderne kunne komme og se

4.4 Målgruppe

4.4.1 Momssagerne

Projektets målgruppe har været virksomheder der beskæftiger sig med grænseoverskridende handel med campingvogne og både, og som primært har EU- omsætning større end 2 mill. kr.

I alt har SKAT gennemgået 95 sager. De behandlede sager har dels resulteret i henlæggelse efter visitering, henlæggelse efter kontrol og gennemførelse af forhøjelse, fordi virksomheden ikke har overholdt momslovens regler og de 9 punkter i SKM2006.530.SR. Baggrunden for de henlagte kontrollsager er, at virksomhederne ikke har anvendt et grænsehandelskoncept. Det fremgår af **Tabel 1**, hvordan sagerne fordeler sig i de forskellige kategorier.

Tabel 1 - Oversigt over sagerne						
		Udvalgt	Henlagt efter visitering	Henlagt efter udgående kontrol	Henlagt pga godkendt grænsehandelskoncept	Krav om moms
Lands-dækkende projekt	Oprindeligt udvalgt på baggrund af rubrik B over 2 mio. kr.	72	11	15	0	46
	Ekstra udvalgt på baggrund af rubrik B under 2 mio. kr.	16	11	0	0	5
	Ekstra udvalgt på baggrund af associeret virksomhed	1	1	0	0	0
Midtjysk projekt	Videreført i det landsdækkende projekt	5	0	0	0	5
I alt		95	23	15	0	56

Som det fremgår af tallene ovenfor er der i 56 sager rejst krav om betaling af moms vedrørende ikke godkendt grænsehandelskoncept. Reguleringen i den enkelte virksomheder er som udgangspunkt foretaget for 3 år tilbage, men i visse tilfælde er der sket reguleringer i op til 5 år tilbage.

Sagernes status ved SKAT, Landsskatteretten og Landsretten fremgår af **Tabel 2**, **Tabel 3** og **Tabel 4**.

Tabel 2 - Sager ved SKAT		
	Afgørelse med regulering	Heraf endelig afgjort
Antal sager	56 ⁴	11
Beløb	261.032.094	25.442.002

Tabel 3 - Sager ved Landsskatteretten				
	Klagefristen ikke udløbet	Påklaget til Landsskatteretten	Landsskatteretten afsagt kendelse	
			SKAT Medhold	SKAT ikke medhold
Antal	3	42	4 ⁵	0

⁴ 1 sag foreligger pt. kun på forslagsniveau.

⁵ I 2 sager er kravet nedsat da landsskatteretten ikke fandt, at der kunne være tale om suspension af ansættelsesfristerne

sager				
-------	--	--	--	--

Tabel 4 - Sager ved Landsretten					
	Klagefristen ikke udløbet	Påklaget til Landsretten	Heraf henlagt	Landsretten afsagt kendelse	
				SKAT medhold	SKAT ikke medhold
Antal sager	1	3	1	0	0

4.4.2 Genoptagelse af skatteansættelserne

På nuværende tidspunkt har 14 af virksomhederne - i forbindelse med SKATs krav om betaling af moms - ansøgt om genoptagelse af skatteansættelsen. Anmodningerne vedrører dels, at virksomhederne vil have fristen for genoptagelse af skatteansættelsen suspenderet, indtil der foreligger en endelig momsafgørelse ved domsstolene og dels, at virksomhederne vil have skatten genoptaget nu, selv om der ikke foreligger en endelig afgørelse.

Sagernes fordeling fremgår af Tabel 5.

Tabel 5 - Genoptagelsesanmodninger vedrørende skatteansættelsen						
	SKATs afgørelse foreligger ikke endnu	SKAT godkendt	SKAT givet afslag	SKAT givet afslag på genoptagelsesstilsagn	SKAT givet afslag – virksomheden kan få når der foreligger endelig afgørelse som går den imod	Påklaget til Landskatteretten
Antal sager	1	2	8	2	1	4

4.4.3 Henstandssagerne

Der er på nuværende tidspunkt ansmodet om henstand i 34 sager. Der kan komme yderligere 4 ansøgninger, fordi klagefristen til Landsskatteretten endnu ikke er udløbet. De 34 sagers status fremgår af Tabel 6.

Tabel 6 - Oversigt over henstandssager						
	Ikke afgjort endnu	Annuleret inden bevilgning bliver givet	Bevilget	Bevilget med Forbehold	Bevilget med sikkerhed	Nægtet
Antal sager	2	7 ⁶	4	14 ⁷	6 ⁸	1 ⁹

4.4.4 Stævninger mod rådgivere, ledelse og banker

Projektet har været medvirkende til at der er udarbejdet stævninger mod rådgivere, ledelse og banker i 9 konkursboer ud af 20. Sagernes status ved retten fremgår af Tabel 7.

(ikke grov uagtsomhed). I 1 sag er klagefristen til Landsretten endnu ikke udløbet.

⁶ I 1 sag bliver der betalt og i de resterende 6 sager går selskabet konkurs.

⁷ Heraf er kravet i 1 sag efterfølgende blevet betalt.

⁸ Heraf er kravet i 2 sager betalt helt eller delvist. I 2 sager er selskaberne gået konkurs, fordi de ikke kan betale kravet og i 1 sag har kravet om sikkerhed været påklaget til landsskatteretten, men selskabet går konkurs inden Landsskatterettens afgørelse forligger.

⁹ Selskabet går herefter konkurs.

Tabel 7 - Oversigt over stævninger		
	Ikke afgjort endnu	Afgjort af retten
Antal sager	9	0

4.4.5 Konkursboernes tilbagesøgning af tysk moms

På nuværende tidspunkt er 20 virksomheder erklæret konkurs som følge af blandt andet manglende betaling af SKATs moms krav. Kammeradvokaten er kurator eller medkurator i 14 af sagerne.

I 11 tilfælde er der på nuværende tidspunkt søgt om tilbagebetaling af tysk moms i de konkursboer, hvor Kammeradvokaten er kurator eller medkurator. SKAT har stillet sikkerhed i de tilfælde, hvor konkursboet ikke har midler til at føre sagen ved de tyske myndigheder.

Muligheden for genoptagelser i Tyskland vedrørende tilbagesøgning af den tyske moms, herunder håndtering af forældelsesfrister, forfølges af konkursboerne - naturligvis under hensyntagen til erfaringerne med de sager, hvor der allerede er søgt om tilbagebetaling.

Status i sagerne om tilbagebetaling af tysk moms fremgår af Tabel 8.

Tabel 8 - Sager om tilbagesøgning af tysk moms	
	Søgt tilbage pt.
Antal sager	11
Potentiel tilbagebetalingsbeløb (tysk moms)	88.508.069
Momskrav i Danmark	116.457.984

Såfremt Tyskland accepterer at tilbagebetale den tyske moms til konkursboet, forventes det, at SKAT vil få langt den største del af beløbet da SKAT oftest er den eneste kreditor.

5 Succeskriterier og effekt

5.1 Succeskriterier

Projektet har opstillet et antal succeskriterier, og resultatet heraf fremgår af Tabel 9.

Tabel 9 - Succeskriterier og resultat	
Succeskriterier	Resultat
Mindst 75 % af de kontrollerede virksomheder skal reguleres.	Succeskriteriet er opnået i høj grad. Dette begrundes med, at der har været udtaget i alt 71 virksomheder til kontrol (15 + 56) og heraf er der foretaget reguleringer i 56 sager. Dette svarer til at der i 78,9 % af sagerne ($56/71 \cdot 100$) er foretaget regulering.
Virksomheder der har modtaget servicebrev må højest medføre regulering i 50 % af de efterfølgende stikprøvekontroller.	Succeskriteriet kan ikke måles. Det var hensigten, at der skulle udsendes et servicebrev om regelsættet til virksomheder med en EU-omsætning på under 2 mio. kr. i de to udsøgte brancher. for virksomheder, som havde en omsætning til andre EU-lande på under 2 mio. kr. i de 2 udsøgte brancher. Der skulle bl.a. henvises til de 9 punkter i SKM2006.530.SR. Det var planlagt at servicebrevet skulle udsendes marts 2011. Imidlertid offentliggjorde SKAT i henholdsvis oktober og november 2010 en kommentar (SKM2010.727.SKAT) og et styresignal (SKM2010.734.SKAT) på baggrund af Højesteretsdommen fra juni 2010 vedrørende jet-ski (SKM2010.396.HR). Projektet vurderede på baggrund

	heraf, at det ikke var nødvendigt med yderligere vejledning til de 2 brancher.
SKAT vil nægte henstand, eller stille krav om sikkerhed, i sager med henstandsansøgning, i alle de tilfælde hvor der er indikationer på at der i forbindelse med overdragelse er sket skævvridning af kreditorer så SKAT vil stå tilbage uden dækning af sit krav	Succeskriteriet er opnået i høj grad. SKATs undersøgelser i forbindelse med henstandsansøgningerne resulteret i at der i 7 tilfælde er indikatorer på at der er sket en skævvridning og har i alle 7 tilfælde stillet krav om sikkerhed eller nægtet henstand. SKAT har i forbindelse med henstandsansøgningerne foretaget en analyse af, om der kunne være sket overdragelse til nyt selskab. Analysen er sket på baggrund af undersøgelser om • ændringer i selskabets forhold i BIQ, • der er stiftet nye selskaber i i BIQ • hvilke registreringsforhold det nye selskab har hos SKAT (branche, registrering for moms) Såfremt analysen har resulteret i en mistanke om, at selskabets aktivitet er overdraget, og søgt indikatorer for om der er sket en skævvridning.
Projektet vil medvirke til at konkursboer, hvor Kammeradvokaten er kurator, stævner rådgivere, ledelse, banker i alle de sager , hvor det konstateres at de har medvirket til at SKAT uretmæssigt ikke får del i aktivmassen.	Succeskriteriet er opnået i høj grad. For nuværende er det konstateret i 9 konkursboer, hvor Kammeradvokaten er indsat som kurator eller medkurator, at rådgivere, ledelse eller banker har medvirket til at SKAT uretmæssigt ikke får del i aktivmassen. I alle 9 sager er der indgivet stævning. Det forudses at der indgives yderligere stævninger i takt med at Kammeradvokaten udpeges som kurator og undersøger boerne.
Projektet vil, hvor det er lønsomt og muligt, medvirke til at konkursboerne får søgt om tilbagebetaling af tysk moms	Succeskriteriet er opnået i høj grad, henset til nedenstående begrundelse. Projektet har medvirket til, at der er anmodet om genoptagelse af den tyske moms i 11 sager. Derudover er Kammeradvokaten kurator eller medkurator i yderligere 3 sager. Der vil her også blive søgt om tilbagebetaling af tysk moms inden disse krav forældes. Det er bevidst, at der ikke er søgt om tilbagebetaling i alle bo-sager endnu, idet der endnu ikke foreligger afgørelse vedrørende de første genoptagelsessager. Projektet ønsker således ikke at stille sikkerhed i flere sager, hvis det viser sig, at de tyske myndigheder ikke vil tilbagebetale den tyske moms.

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

Oprindeligt var det meningen, at kontrollerne skulle begrundes i en forretningsgangsbeskrivelse, som skulle anvendes til at belyse hvorvidt momsloven og de 9 punkter i SKM.2006.530.SR var overholdt.

Projektdeltagerne blev ret hurtigt i kontrolforløbet mødt med modspilleradfærd hos virksomhederne som talte usandt, tilbageholdte kontrolmateriale, bortskaffede kontrolmateriale, herunder aftalegrundlaget mellem den danske private person og den danske virksomhed.

Kontrolomfanget blev derfor udvidet betydeligt idet forretningsgang og pengestrømme i hver handel skulle dokumenteres ned i hver enkelt detalje. Her var blandt andet finansieringskontrakter anvendelige som dokumentation for, at handelen var gennemført i Danmark.

5.2 Direkte effekt

Der er i projektet gennemført reguleringer af moms i 56 sager. Der er opnået en direkte effekt på skattegabet på 261.032.094 kr. se opgørelsen i **Tabel 10**.

Tabel 10 - Direkte effekt					
År	Påvirkning	Antal sager	Skattesats	Netto forhøjelse	Heraf påvirkning af skattegab (inkl. beregning af skat)
2006 - 2011	Moms	56	100 %	261.032.094	261.032.094
	Skat				0
I alt		56			261.032.094

Projektet har ikke medregnet effekt af ændring af de skattepligtige indkomster, idet der p.t. kun er gennemført nedsættelser af de skattepligtige indkomster i 2 sager på i alt 728.000 kr. Der vil være en andel af de gennemførte momsreguleringer, der ikke vil medføre nedsættelse af de skattepligtige indkomster, blandt andet på grund af, at det i en andel af sagerne er vurderet, at der er tale om ansvarspådragende forhold. Endvidere er flere selskaber gået konkurs, ligesom andre af selskaberne har underskud i den skattepligtige indkomst, og der vil derfor ikke være nogen effekt af en nedsættelse af de skattepligtige indkomster.

5.3 Indirekte effekt

Nedenfor forsøges at belyse, hvorvidt projektet har opnået en effekt, der rækker ud over de konkrete reguleringer, og om der efter projektets afslutning, er sket en adfærdsendring i branchen. Til at belyse dette, tages udgangspunkt i udviklingen i branchens samlede omsætning sammenholdt med udviklingen i branchens varesalg til EU lande.

Projektet har gennemført reguleringer til og med 30.06.2010, hvorefter det må forventes, at der er sket en ændret adfærd hos virksomhederne fra 2011 og frem. Der har dog været en enkelt regulering vedrørende et bådsalg i 2011.

I **Tabel 10** er omsætningstallene for de kontrollerede virksomheder rensset for de reguleringer SKATs kontroller har medført. Dette er gjort for at neutralisere SKATs korrektioner, så de ikke indgår i måling af den indirekte effekt.

Omsætningstallene i **Tabel 11** er ikke rensede for udvikling i inflation, da det vurderes ikke at have væsentlig betydning for resultatet. Ved analysen foretages der en sammenholdelse af branchernes salg af både og campingvogne til EU lande, med branchernes samlede omsætning. Disse beløb vil følges ad i relation til inflationens påvirkning, hvorfor det ikke vil påvirke resultatet væsentligt.

Tabel 11 - Udvikling i omsætning i branche nr. 451910 (campingvogne) og branche nr. 476430 (lystbåde)								
Tal i millioner kr.	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Beregnet salg (omsætning) ¹⁰	2.964	3.491	3.800	3.560	2.637	2.495	2.217	2.179
Angivet EU-salg (momsangivelsens rubrik B)	662	881	810	839	609	519	200	211
EU salg(momsangivelsens rubrik B) i % af beregnet salg	22	25	21	24	23	21	9	10

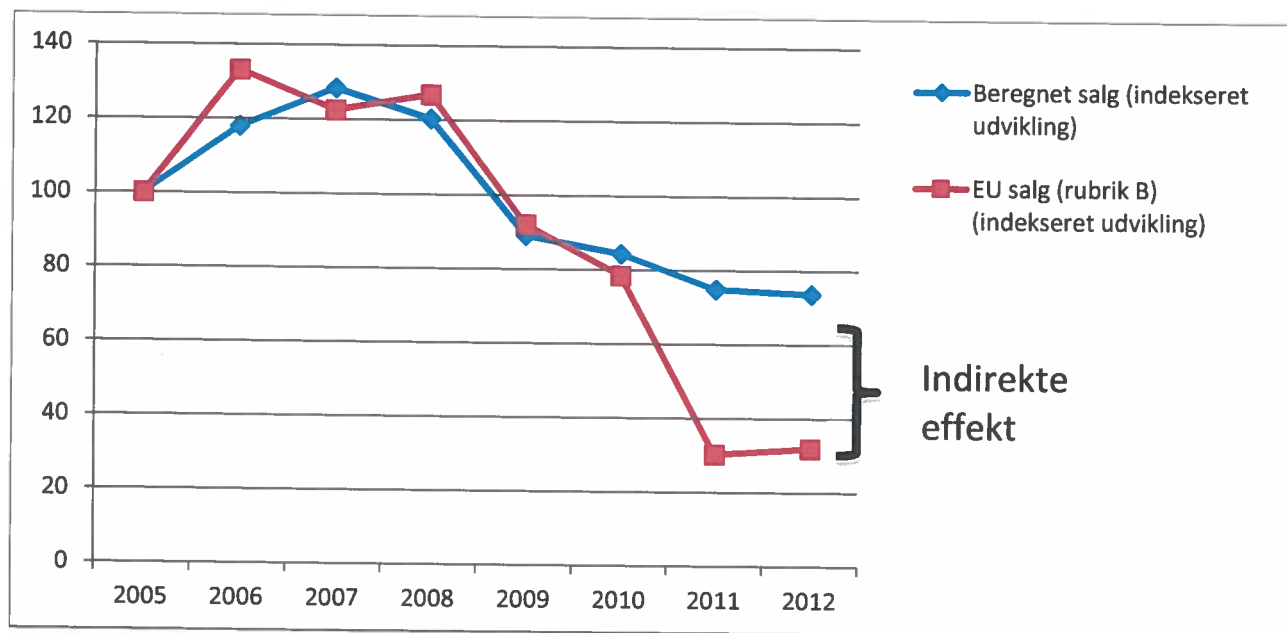
Tallene i **Tabel 11** viser at niveauet for varesalg til EU-lande sat i forhold til den samlede omsætning, i årene fra 2005 og frem til 2010 ligger i et interval på 21 % – 25 %. Fra 2011 falder salget til EU-lande væsentligt til et lavere niveau på ca. 10 %.

¹⁰ Beregnet salg (omsætning) er beregnet på grundlag af virksomhedernes momsangivelser, som (udgående afgift x 100 :25) + EU varesalg (momsangivelsens rubrik B) + EU ydelsessalg (momsangivelsens rubrik B) + anden eksportomsætning(momsangivelsens Rubrik C)

For at vurdere udviklingen i omsætningstallene, er der i **Tabel 12** beregnet en udvikling på indekstal med året 2005 som indeks 100.

Tabel 12 - Indekseret udvikling i branchens omsætning (år 2005 = indeks 100)								
indekseret udvikling	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Udvikling i beregnet salg/omsætning	100	118	128	120	89	84	75	74
Udvikling i angivet EU-salg (momsangivelsens rubrik B)	100	133	122	127	92	78	30	32

Disse indekserede omsætningstal i branche nr. 451910 (campingvogne) og branche nr. 476430 (lystbåde) kan grafisk vises således:



Figur 1 - Beregnet salg og EU-salg (rubrik B) – indekserede omsætningstal

Tabel 12 viser at branchens omsætning er steget i årene frem til 2007. Fra 2008 er branchens omsætning faldende. Dette antages at skyldes de ændrede konjunkturer, og afmatning på efterspørgsel af varige forbrugsgoder.

EU-salgets andel af den samlede omsætning ligger i årene 2005 og frem til 2010 på et forholdsvis stabilt niveau omkring 21 - 25 %, jf. **Tabel 11**, hvilket indikerer at EU-salget er faldet i takt med faldet i branchens samlede omsætning. Fra 2011 sker der en markant ændring i EU-salgets andel af den samlede omsætning. I 2011 og 2012 ligger EU-salgets andel af den samlede omsætning på et niveau omkring 10 %.

Dette må tolkes således, at uanset at branchens samlede omsætning er faldet, så er andelen af campingvogne og både der bliver solgt som EU-salg, faldet endnu mere. Dette betyder, at virksomhederne har ændret adfærd, og at der er flyttet omsætning fra salg uden dansk moms til salg med 25 % dansk moms. Denne ændring må anses som en indirekte effekt af blandt andet projektets arbejde.

5.3.1 Skyldes den indirekte effekt alene projektets arbejde?

Der er flere faktorer i spil når man skal vurdere, om den indirekte effekt alene skyldes projektets arbejde. Det er ikke alene projektets gennemførelse, der har genereret denne indirekte effekt. Højesteretsdommen fra 2010 SKM2010.396.HR har givetvis også bidraget med sin andel af denne påvirkning. Det er således rimeligt at konkludere, at det er summen af disse tiltag, der har fået virksomhederne til at ændre adfærd, og uden projektets gennemførelse ville effekten næppe have været så markant.

Der er ikke tvivl om, at var projektet ikke videreført på landsplan ville brancherne kunne påstå at Højesteretsdommen kun havde betydning for den periode, der lå forud for Skatterådets 9 punkter og dermed kunne de fortsætte grænsehandel uændret. Derfor er det projektets opfattelse, at der er en indirekte effekt fremadrettet.

5.3.2 Kan man sætte beløb på den indirekte effekt?

Tallene i Figur 1 viser at EU-salgets andel af branchens samlede omsætning ligger på et forholdsvis stabilt niveau på omkring 21 % - 25 % frem til 2010. I 2011 og 2012 er denne andel faldet til et niveau på 10 %.

Man kan således konkludere, at virksomhedernes ændrede adfærd har flyttet 11 % – 15 % omsætning, fra omsætning uden moms til omsætning med moms. Hvis man forsigtigt regner med, at den indirekte effekt kan opgøres til 10 %, betyder dette, at der er flyttet omsætning uden moms til omsætning med 25 % dansk moms med de beløb, som fremgår af Tabel 13.

Tabel 13 - Opgørelse af indirekte effekt				
År	Indirekte effekt	Branchens samlede omsætning (millioner kr.)	Omsætning flyttet fra omsætning uden moms, til omsætning med moms (millioner kr.)	25 % dansk moms heraf (millioner kr.)
2011	10 %	2.217	221	55
2012	10 %	2.179	218	55
2013	10 %	¹¹ 2.000	200	50
I alt				160

5.3.3 Er effekten varig - vil der være behov for opfølgning?

Det må antages at grænsehandel med campingvogne og både til EU-lande uden dansk moms vil være stoppet, også i fremtiden. Dette begrundes som tidligere nævnt dels i højesteretsdommen fra 2010 SKM2010.396.HR, samt resultatet af projektets gennemførelse.

Det kan dog ikke udelukkes at der "opfindes" nye grænsehandelskoncepter.

5.3.4 Hvordan kan vi overvåge risikoen?

SKAT skal holde sig orienteret i pressen, reklamer, hjemmesider mv. for at se om der opfindes nye grænsehandelsmodeller, som eventuelt skal kontrolleres. SKAT kan også ved analyse af de fremtidige omsætningstal muligvis finde asymmetriske omsætningsmønstre, der indikerer, at der opfindes nye grænsehandelsmodeller. Der bør etableres enkle kanaler for videregivelse af kontroloplysninger i SKATs organisation således nye emner hurtigt belyses og kan indgå i risikoprioriteringen. Dette ikke mindst i forbindelse med etablering af en helt ny struktur. Endelig skal SKAT systematisk være opmærksom på henvendelser omkring bindende svar indenfor området.

¹¹ Der foreligger endnu ikke talmateriale for året 2013, men det må antages at 2013 vil ligne 2011 og 2012. Her er regnet med en skønnet omsætning på 2.000 mio. kr. i branchen.

6 Indsatsaktiviteterne

Tabel 14 - Oversigt over indsatsaktiviteterne	
Indsatsaktivitet	Effekt/erfaring
Servicebrev	Fravalgt
Pjece	Ikke anvendt
Involvering af samarbejdspartnere	God erfaring med Kammeradvokaten, Inddrivelsen og Sagscenter Erhverv (Bo og henstand) .
Involvering af interessenter	Projektet har ikke henvendt sig til rådgivere og brancheforeninger. Disse har selv henvendt sig for at få møde med SKAT.
Presse	Pressedækningen kom helt af sig selv.
Messer	Ikke anvendt
Kontrol	Effekten kunne ikke være opnået på anden måde. Se ovenfor om modspilleradfærd.

7 Proces

7.1 Det der har fungeret godt

7.1.1 Projektets styring

Projektets afgørelser har været styret stramt af tovholderen, som har gennemlæst alle forslag, repræsentanternes bemærkninger til forslaget og afgørelserne. Tovholderen har deltaget i en stor del af partshøringsmøderne. Kontrollens gennemførelse har den enkelte kontrolmedarbejder selv haft ansvaret for.

Når virksomhederne blev mødt med et forslag til afgørelse kontaktede de deres rådgivere. Det stod ret hurtigt klart, at de fleste virksomheder ville bruge den samme repræsentant. Den stramme styring har medvirket til at sikre ensartethed i sagerne og dermed også risikoen for, at SKATs sagsbehandlere i de forskellige sager bliver "spillet" ud mod hinanden på mere eller mindre korrekte grundlag.

Denne fremgangsmåde er videreført til også at omfatte klagesagerne.

Henstandssagerne har været behandlet efter samme procedure.

Tovholderens inddragelse har fungeret godt, da det har medført den tilsigtede virkning, men det har også været godt fordi kontrolmedarbejderen har fået en medansvarlig og en sparringspartner i forbindelse med afgørelsen. Den negative virkning har været, at tovholderen bliver en "flaskehals" ligesom den enkelte kontrolmedarbejder kan føle, at de bliver "kigget over skulderen", hvilket kontrolmedarbejderne dog ikke har givet udtryk for var et problem. Det vurderes derfor, at det positive bestemt overgår det negative.

Tovholderen har været kontaktperson til skatteafdelingen og insolvensafdelingen ved Kammeradvokaten. Det har bestemt medvirket til en hurtigere og bedre sagsbehandling.

7.1.2 Tænke i sammenhænge

Projektet er et skoleeksempel på, at det at "tænke i sammenhænge" gør en forskel. Projektet har fra starten haft fokus på andet end momskontrol og udarbejdelse af afgørelser. Projektet indrettede sig

på, at virksomhederne ikke kunne betale de store momsreguleringer. Projektet indrettede sig også på, at sagerne ville blive anket og der ville blive søgt om henstand, og endvidere, at opfindsomheden for at undgå betaling kunne vokse i takt med at kravene blev aktualiseret. Det stod derfor klart, at der skulle inddrages ekspertviden i form af kontaktpersoner på:

- Ansvarssager
- Inddrivelsesområdet
- Insolvensområdet
- Henstandsområdet
- Skatteområdet
- Processuelle regler

På hvert område har der været en kontaktperson, som har haft ansvaret for deres ansvarsområde i projektet. Der har været et tæt samarbejde med kontaktpersonerne i hele projektforløbet. Projektets kontaktpersoner fremgår af bilag 3.

Der har eksempelvis været et tæt samarbejde med inddrivelsen for at kunne komme virksomhederne i forkøbet i forbindelse med inddrivelsen. Projektet har haft én kontaktperson, som har rettet henvendelse til den lokale inddrivelsesmedarbejder.

Inddrivelsen har været med fra starten af projektet. Herved har inddrivelsen bidraget med input til løsningsforslag til forskellige problemstillinger tidligt i forløbet.

I inddrivelsesafdelingerne er det en vigtig opgave at få inddrevet så mange penge som muligt, også når der er tale om forhøjelser, som er udarbejdet af indsatsafdelingerne hos SKAT. Det er vigtigt, at der er fokus på, at SKAT ikke kommer til at stå tilbage med regningen efter endt momsforhøjelse. Inddrivelsen er blevet underrettet om reguleringer allerede i forbindelse med udsendelse af den endelige afgørelse. Dette har betydet, at inddrivelsen var forberedt på, at der ville komme et større krav på restancelisterne.

Inddrivelsen har særligt givet udtryk for, at informationerne fra kontrolarbejdet – fx omkring aktiver – har været meget brugbare.

Da mange af virksomhederne i projektet har vist sig at gå fra medspillere til modspillere, har det også for Inddrivelsen stor betydning at kunne komme hurtigt ud til disse virksomheder, Herved kunne der indhentes oplysninger på om der var foretaget dispositioner der senere kunne omstødes.

Den tætte kommunikation mellem Indsats og Sagscenter Erhverv (Inddrivelse og Insolvensafdelingen) har været yderest positiv. Dette har bl.a. betydet, at sagerne ikke faldt ned mellem 2 stole. Samarbejdet mellem afdelingerne har også været med til at skabe forståelse for forskellige problemstillinger i de enkelte afdelinger.

7.1.3 OBS-notat i KMD SKAT Ligning

I KMD SKAT Ligning er sagsbehandlingen vedrørende momssagen og henstandssagen dokumenteret. Projektet besluttede derfor, at indsætte 2 OBS-notater på alle de udsøgte virksomheder. OBS-notaterne gjorde opmærksom på, at hvis der kom en anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen eller en henstandsansøgning, skulle en given person kontaktes.

OBS-notatet har bevirket, at rette sagsbehandler har fået tildelt sagen hurtigt og modvirket, at der var 2 personer der behandlede samme sag.

7.1.4 Datablade

Kammeradvokatens bemærkninger til projektets controlsager har været, at der skulle sættes fokus

på dokumentation af de enkelte handler. Dokumentation giver et overblik over det tidsmæssige forløb i en handel (tidslinje).

Projektet udarbejdede derfor en skabelon benævnt datablad. Databladet er indrettet som en punktvise beskrivelse af en handel lige fra bestilling af en campingvogn/båd ved leverandøren, eventuel indregistrering af campingvogn eller bådtrailer, finansiering og til kontering af solgt campingvogn/båd. Hvert enkelt punkt i handelsforløbet er dokumenteret ved bilag. Såvel databladet som bilagene har været vedlagt afgørelsen eller udtalelsen til klagesagen. Det har givet et godt overblik og har vist sig at være medvirkende til, at SKAT har kunnet dokumentere udsædvanlige handelsforløb. I projektet er der udarbejdet et oversigtsskema over alle handler i de enkelte sager.

Datablads-skabelonen og oversigtsskemaet vil være anvendelig i andre projekter og kontROLSager, derfor anbefales det at der på indsatses hjemmeside under *værktøjer og vejledninger* oprettes et sted for gode skabeloner/regneark/opstillinger til brug for alle.

Kammeradvokaten har tilkendegivet overfor projektet, at databladene er af stor værdi for dem og formindsker deres arbejde på sagerne.

7.1.5 Erfaringsudvekslingsmøder

På grund af kontROLSagernes kompleksitet og den adfærd virksomhederne fik, som projektet skred frem, er der løbende afholdt erfaringsudvekslingsmøder med projektet. Møderne har medvirket til, at der blev skabt et samarbejde om, hvordan kontrollerne kunne gennemføres på bedst mulig måde.

Der er fx blevet udvekslet erfaringer om, hvordan kontrollerne skulle gribes an, når virksomhederne meddelte, at de ikke havde dokumentation for de enkelte handler i form af slutsedler, købsaftaler mv.

Det var også her, at der blev lanceret en idé om at indhente finansieringskontrakter og den bagvedliggende slutseddel.

Dokumentation viste sig at være af afgørende betydning i Landsskatteretssagerne. Især i den første af projektets sager der blev påklaget til Landsskatteretten, fik denne dokumentation afgørende betydning, idet en negativ kontorindstilling blev vendt, således at projektets afgørelse blev stadfæstet. Den fremlagte dokumentation kunne bevise, at den af virksomheden fremlagte forretningsgangsbeskrivelse, ikke var korrekt.

Derfor "udrullede" projektet ideen om indhentelse af finansieringskontrakter til at omfattet alle kontROLSager.

7.1.6 BIQ

Når virksomhederne er blevet mødt med store efterbetalingskrav stifter nogle nye selskaber og overdrager aktiver hertil. Projektet har indsat BIQ-overvågning på alle de virksomheder, der var tiltænkt kontrol. Der er indsat overvågning på det kontrollerede selskab, selskabets ledelse, adresse, stiftere, ejer og direktion/bestyrelsesmedlemmer. Overvågningen har medført, at projektet har været på forkant, når der skulle tages stilling til en henstandsansøgning. Projektet har eksempler på, at overdragelser er opgivet på baggrund af en henvendelse til virksomheden, om at projektet har observeret, at der er stiftet et nyt selskab.

7.1.7 Projektleder

Det har været rigtig godt at have en projektleder, der har sat sig ind i sagerne og som kan og har fungeret som sparringspartner for tovholderen. Projektet har haft stor bevågenhed i pressen, og i samarbejde med Indsatsdirektøren i Midtjylland har projektlederen stået for håndtering af pressen. Herudover har han haft ansvaret for ressourcerne og været bindeled til Departementet.

7.1.8 Kontaktpersoner i Jura - både godt og skidt

Det har været godt at have en kontaktperson i Jura på momsområdet og inddrivelsesområdet. Det ville dog være ønskeligt, om de måtte tage stilling til konkrete sager.

7.1.9 Geografi

Der har været tilknyttet kontrolmedarbejdere fra Syddanmark og fra Midtjylland. Det har betydet, at den enkelte kontrolmedarbejder i nogle tilfælde er kørt på tværs af landet for at foretage kontrollerne. Vi kunne have valgt at tilknytte kontrolmedarbejdere fra hele landet, hvilket ville betyde, at kontrollerne blev bredt ud på flere hænder. I starten af projektet vurderede vi, at der var tale om tunge sager, der krævede specialviden. Det har vist sig at være rigtigt at holde kontrollerne på få personer, da sagerne har udviklet sig som kontrollerne skred frem og den nødvendige og nye viden blev bibragt kontrolmedarbejderne i kontrolforløbet.

7.2 Det der ikke har fungeret så godt

7.2.1 Overblik over henvendelser fra tovholderen

På grund af de tunge controlsager og den udvikling der har været i projektet til også at omfatte henstand, ansvar, konkurs mv., har der været ualmindelig meget korrespondance mellem kontrolmedarbejderne og tovholderen. Denne korrespondance burde systematiseres i et katalog eller andet så alle i projektet kan se spørgsmål og svar tilbage i tiden.

7.2.2 Drejebog

Drejebogen blev løbende opdateret i starten af projektet, men på grund af tidspres stoppede opdateringen hvilket ikke er hensigtsmæssigt.

7.2.3 Samarbejde med Tyskland

Projektet har afholdt møde med de tyske myndigheder i forbindelse med opstart af projektet. Der blev her redegjort for SKATs synspunkter vedrørende afregning af dansk moms af grænsehandel. Der blev lagt op til et samarbejde og de tyske myndigheder blev forberedt på, at der ville komme et ikke ubetydeligt antal verifikationssager, dels på stamdata og dels på konkrete handelsforløb. I starten gik samarbejdet rigtig godt, SKAT fik de ønskede oplysninger, men jo flere henvendelser de tyske myndigheder modtog, jo længere blev der mellem svarene.

I et konkret tilfælde har projektet anmodet om at deltage i en kontrol i Tyskland ved en samarbejdspart. SKAT ville stille ressourcer til rådighed, men de tyske myndigheder afviste med den begrundelse, at en kontrol ville være for ressourcekrævende. De tyske myndigheder valgte i stedet for at fremsende ét eksempel på en handel med hver af de danske virksomheder, herunder den tyske samarbejdsparts faktura til den private danske kunde.

Herefter er samarbejdet stort set stoppet.

7.2.4 Scan Jour

Scan Jour¹² har ikke eksisteret i stort set hele projektperioden, så det har ikke været muligt at finde dokumentation for tidligere gennemførte kontroller. Projektet har forespurgt til, hvorfor Scanjour ikke længere er tilgængeligt, men har ikke fået en forklaring på dette endnu.

Projektet ønsker, at der igen bliver forespørgselsadgang til systemet.

¹² Scan Jour var forgængeren for Captia, og blev i en årrække anvendt til dokumentation af bl.a. momskontroller.

8 Omkostningseffektivitet

Der er anvendt 26.508 timer på projektet¹³. Dette svarer til 21,07 bruttoårsværk (anvendt 2012 faktor på 1.258 timer pr. fuldtidsansat).

Den direkte effekt på momsreguleringer udgør 261 mio. kr. og den indirekte effekt kan opgøres til ca. 160 mio. kr., jfr. afsnit 5.2 og 5.3.

Projektets lønsomhed for så vidt angår den direkte effekt, kan således opgøres til 261 mio. kr. / 21,07 årsværk, svarende til **12,4 mio kr. pr. årsværk.**

Såfremt den indirekte effekt indregnes i lønsomheden, kan projektets lønsomhed opgøres til 261 mio. kr. + 160 mio. kr. = 421 mio. kr. / 21,07 årsværk, svarende til **20 mio. kr. pr. årsværk.**

¹³ Ressourceforbruget er trukket på sagstyperne for det midtjyske projekt(6558 og 61002) samt for det landsdækkende projekt (40000). Tidsforbruget på sagstype 1610 anvendt i projektet kan ikke udtrækkes, da sagstypen også er anvendt til andre sager af den pågældende kontrolmedarbejder.

BILAG

Bilag 1 – Henstandsafdelingens erfaringer

Vi har i projektet oplevet, at de berørte selskaber, efter de har modtaget momskrav, laver nye selskaber, hvor alle aktiviteterne inkl. personale overføres. I det gamle selskab er der ingen aktiver/egenkapital. Det eneste, der er tilbage er SKATs tilgodehavende.

I disse sager har vi følgende muligheder:

Henstandsbevilling er allerede givet uden sikkerhed

Bevillingen trækkes tilbage med anmodning om, at fremlægge følgende dokumenter vedrørende rekonstruktionen og overdragelsen af selskabets aktiviteter:

1. Overdragelsesaftale med bilag
2. Overdragelsesbalance
3. Vurderingsrapporter vedrørende de overdragede aktiver, og
4. Sikkerhedsdokumenter samt oplysninger om pantsætninger mv.

I praksis har det vist sig at være stort set umuligt at trække en allerede givet bevilling tilbage. Man bør derfor sørge for, at bevillingsperioden ikke er for lang. Ifølge loven kan man give bevilling indtil 4 år, men i praksis har vi set på konkurslovens bestemmelser om omstødelse og derfor kun givet en bevilling i højst 9 måneder. Selskabet skal derfor søge på ny, når fristen er gået og SKAT har så mulighed for at se om der er foretaget omstødelige dispositioner i bevillingsperioden, således at SKAT har mulighed for at få selskabet erklæret konkurs.

Henstandsbevilling er endnu ikke givet

Bevilling gives men med krav om sikkerhed. Denne sikkerhed beregnes ud fra de dispositioner, som er potentiel omstødelige. Beregningen er foretaget af Kammeradvokaten i de tilfælde vi har haft i ”grænsehandelskonceptet”. Kræver stor juridisk indsigt.

Når Virksomhederne ikke kan stiller sikkerheden er henstanden trukket tilbage

I disse sager informeres fogeden om, at der skal foretages udlæg.

Foretages der forgæves udlæg, begæres selskabet konkurs, således at man kan undersøge om der er tale om omstødelige dispositioner.

Sager hvor der ikke er mistanke om ”selskabstømning”

I disse sager gives henstanden uden krav om sikkerhedsstillelse, men her har vi givet en henstandsperiode på 9 måneder.

Derudover har vi lavet følgende forbehold:

”Forudsætningen for den givne henstand er således, at:

- Virksomheden er i drift.

- Virksomhedens aktiver/indtægtsgrundlag og ansatte ikke flyttes til et nyt selskab.
- Der ikke foretages usædvanlige dispositioner i form af eksempelvis ekstraordinære udlodninger og ekstraordinære betalinger af kreditorer eller potentielt omstødelige dispositioner.
- SKAT efter anmodning er berettiget til at modtage økonomiske oplysninger fra selskabet i form af eksempelvis saldobalancer og resultatopgørelser.

Det skal præciseres, at såfremt ovennævnte forudsætninger for bevillingen ændres, da kan SKAT genoptage sagen med henblik på at tilbagekalde den bevilgede henstand.”

Personligt ejede virksomheder

I disse sager er risikoen ved at give henstand uden sikkerhed ikke tilsvarende stor, når man tager ejerformen i betragtning.

Det er dog klart, at man skal være opmærksom på at kræve sikkerhed i de tilfælde, hvor der er tale om en person, som er kendt, som skyldner og hvor det kommer SKAT for øre, at han eksempelvis er ved at sælge sit hus med friværdis.

Men også her er det en god ide at give en kortere henstandsperiode, da det som tidligere nævnt er næsten umuligt at trække en henstand tilbage. Sælges huset i bevillingsperioden kan vi intet gøre, da den pågældende jo har bevillingen. Først når bevillingsperioden udløber, kan SKAT forsøge med sikkerhed eller eventuel konkurs.

Bilag 2 – Insolvensafdelingens erfaringer

Anmodning om sikkerhed kan som hovedregel opdeles i 3 kategorier:

1. Sikkerhed for omkostninger i forbindelse med kurators undersøgelse af, om anlæggelse af omstødelles- og eller erstatningsansvarssag er mulig.
2. Sikkerhed i forbindelse med tilbagesøgning af tysk moms.
3. Sikkerhed i forbindelse med anlæggelse af stævning, omstødelse, erstatnings- og ansvarssag.

I sidstnævnte tilfælde beregnes sikkerheden som et "worst case scenarie" og på følgende måde:

- Retsafgift og afgift ved hovedforhandling.
- Sagsomkostninger til hver af modparterne, hvis de vælger at lade sig repræsentere ved forskellige advokater, og hvis de vinder sagen, jf. Landsretternes vejledende takster.
- Konkursboets anslåede salær ved førelse af sagen ved første instans (inkl. moms)

Kurators overslag over omkostningerne er forbundet med en vis usikkerhed, idet retten fastsætter sagsomkostningerne efter et skøn. Ved udøvelse af skønnet lægges blandt andet vægt på sags genstandens værdi, sagens kompleksitet samt omfanget af den nødvendige bevisførelse.

Formentlig vil de sagsøgte lade sig repræsentere af den samme advokat. I givet fald forventes det, at der vil ske en vis reduktion af de potentielle omkostninger, som konkursboet kan blive pålagt at udrede, hvis sagen tabes. I relation til spørgsmålet om sikkerhedsstillelse er det nødvendigt at tage højde for den værste tænkelige situation.

Hvis konkursboet vinder sagen, må det forventes, at modparterne tilpligtes at betale sagsomkostninger. Sikkerhederne vil da ikke komme til udbetaling.

Sikkerhederne overfor kurator er stillet af Insolvens i tæt samarbejde med Indsats og direktionerne i indsats og Insolvens.

Projektet har følgende eksempler på omstødelige dispositioner og eksempler på erstatningssager hvor der er udtaget stævning:

- Omstødelseskrav mod nyt selskab. Overdragelsen er sket til for lave værdier. Overdragelsen er sket til værdien ved målrettet salg og ikke til værdien ved salg som going concern.
- Omstødelseskrav mod pengeinstitut. Sikringsakten ved stiftelse af virksomhedspant ikke iagttaget.
- Erstatningssager mod ledelse og rådgiver. Der er anlagt erstatningssager mod rådgivere og ledelse som følge af at der er overdraget til for lave værdier og som følge af en skævdeling i forbindelse med stiftelse af et virksomhedspant, hvor et pengeinstitut er blevet forfordelt.
- Omstødelig gavedisposition som følge af overdragelse af ikke eksisterende lønmodtagerforpligtelser, udarbejdet på grundlag af falske bilag.
- Omstødelig gavedisposition som følge af betaling til nærtstående uden berettigelse.
- Omstødelseskrav mod nærtstående selskab som følge af forrykket betaling. Umiddelbart efter SKAT udsendelse af forslag er gælden til et søsterselskab indfriet.
- Erstatningssag mod rådgiver og ledelse. I forbindelse med gældsovertagelse af medarbejderforpligtelser er lønudgifter til selskabets ledelse medtaget. Disse lønforpligtelser er i tilfælde af konkurs alene omfattet af konkurslovens § 97. Ved gældsovertagelsen er der sket en begunstigelse af disse kreditorer på de øvrige kreditorer bekostning.
- Omstødelseskrav mod pengeinstitut samt selvskyldnerkautionister i anledning af en nedbringelse af usikret gæld umiddelbart før konkursen indtræden.

- Omstødelseskrav mod en aktionær i anledning af nedbringelse af en mellemregning i løbet af 2011, hvor selskabet var bekendt med, at SKAT havde udtaget selskabet til kontrol og agtede at rejse et krav i anledning af selskabets grænsehandel.
- Omstødelseskrav mod nærtstående selskab i anledning af nedbringelse af en mellemregning i løbet af 2011, hvor selskabet var bekendt med, at SKAT havde udtaget selskabet til kontrol og agtede at rejse et krav i anledning af selskabets grænsehandel.
- Erstatningskrav og stævning mod den tidligere ledelse i et selskab, svarende til det tab, som SKAT har lidt som følge af selskabets pantsætning til banken og efterfølgende indfrielse af banken i forbindelse med en virksomhedsoverdragelse, samt to øvrige dispositioner i forbindelse med virksomhedsoverdragelsen (en delvis berigtigelse af købesummen ved overtagelse af usikrede garantiforpligtelser samt en delvis berigtigelse af købesummen ved køberselskabets overtagelse af ledelsens feriepengekrav på overdragelsestidspunktet).
- Samlet omstødelseskrav mod pengeinstitut, ledelse og nærtstående selskab. Parterne og deres rådgivere forudsatte, at selskabets pengeinstituts virksomhedspant omfattede hele selskabets varelager, og dermed næsten hele købesummen. I købekontrakten blev der imidlertid ikke skelnet mellem pantsatte aktiver og ikke-pantsatte aktiver, og det er derfor konkursboets opfattelse, at konkursboet har et omstødelseskrav svarende til værdien af de ikke pantsatte aktiver mod pengeinstituttet, fordi denne del af gælden til banken ikke var sikret ved pant i selskabets aktiver. Endvidere er det konkursboets opfattelse, at både kautionister og tredjemandspantsættere i forbindelse med indfrielsen har opnået en uberettiget begunstiggelse i forhold til selskabets øvrige kreditorer.

Projekt Grænsehandel med campingvogne og både - moms - deltagere og interessenter

Sagscenter Erhverv
Moms og LSR-sager
Bent V Elmstrøm (Arrest)

Kundeservice
Hentand
/Sikkerhedsstillelse
Jens Grønbæk MDJ
Yvonne Frandsen SD

Jura og Samfund
Moms og afgifter
Lars Rendboe

Jura og Samfund
Skatteadministration
Allen Caspersen

Jura og Samfund
Proces
Poul Erik Hjerrild

Jura og Samfund
Erhverv og ejendomme
Leif Sundby (SKAT)

Deltagere:

Projektejer Ulrik Pedersen MDJ
Tovholder Mariann Hedegaard MDJ
Kontaktperson Anne Lene Søndergaard SD
Zivko Dukanovic MDJ
Jeppe Thomsen MDJ
Peter Vinther MDJ
Pia Overgaard Pedersen MDJ
Gordana Dukanovic MDJ
Helle Tang Svendsen MDJ
Frans E Nørgaard (SKAT) MDJ
Jenny Lindhart MDJ
Frank Lyngholm Jacobsen MDJ
Per Birger Nissen SD
Dorte Nysom SD
Eli G Knygberg SD
Lars B Larsen SD
Torben W Jensen SD

(Sagstype 40000)
(IP ID 1980)

Direktion
MDJ og Koncerncenteret

Koncernfunktioner
Intern og ekstern
kommunikation

Anklagemyndighed
Midt- og Vest Per Kiil

Sagscenter Erhverv
Bobehandling
Therkel Brinch Hansen
Lisa Skalts

Sagscenter Person
SP 7 - straffesager
Janne Hviid Rasmussen

Inddrivelse
Inddrivelse 2
Kamilla G Kolding

Udland
Kompetent Myndighed
Lena Rytter

Kammeradvokater
H. C. Vinten
Morten Planthoin
Borris Frederiksen

Tvangsopløsning af selskaber 2012 og 2013

1. Projektinformation

Tovholder: Viggo Lynggaard

Projektejer: Torben Frøslev

Baggrund:

Tvangsopløsning er en tvungen afvikling af et selskab. Efter afviklingen ophører selskabet med at eksistere.

Tvangsopløsningen sker, når et selskab ikke overholder de vigtigste af lovgivningens krav. Et selskab kan tvangsopløses,

- hvis der ikke indsendes årsrapport
- hvis der ikke er en lovlig ledelse
- hvis der mangler en revisor
- hvis kapitalen er tabt

Erhvervsstyrelsen beslutter tvangsopløsningen, skifteretten gennemfører tvangsopløsningen, som kan ske ved en formløs opløsning, en konkurs eller en likvidation.

Langt de fleste tvangsopløsninger gennemføres, fordi selskabet ikke indsender årsrapport til tiden.

Selskaber skal indsende årsrapport til Erhvervsstyrelsen inden 5 måneder efter regnskabsperiodens udløb.

I de selskaber, som bliver tvangsopløst, kan der forud for opløsningen have været aktiver og/eller gæld af ikke ubetydelige størrelser.

Da der ikke er indsendt årsrapport, er der en nærliggende risiko for, at der er udtaget værdier og midler, som ikke er beskattet hos hovedaktionæren.

Der har tidligere været gennemført en task force samt et tilsvarende landsdækkende projekt i 2010 og 2011 på området, som konkluderede, at der er en ret stor og betydelig risiko for, at aktionærerne ikke beskattes korrekt i forbindelse med tvangsopløsninger.

Erfaringerne fra dette tidligere projekt har i høj grad været medvirkende til, at det landsdækkende projekt for 2012 og 2013 blev etableret.

Projektets formål:

Det har været projektets overordnede formål at fastholde og om muligt mindske skattegabet.

Dette er sket ved at beskatte de midler og penge, som selskabsdeltagerne har udtrukket fra selskaber, som er taget under tvangsopløsning. I de tilfælde, hvor selskaberne ikke har været i stand til at afregne A-skat, AM-bidrag og udbytteskat, er hæftelsen for skatten flyttet til selskabsdeltagerne.

Det er derigennem også projektets formål at påvirke anpartshavere/aktionærer, som disponerer over og/eller har økonomisk interesse i selskaber, som bliver taget under tvangsopløsning, således at flere af disse personer selv angiver korrekt.

Blandt de selskaber, der går til tvangsopløsning, har det endvidere været projektets formål at udsøge og realitetsbehandle selskaber, hvori der er forhold, som har skattemæssig betydning for tilknyttede anpartshavere/aktionærer.

Det skal således ikke kunne "betale" sig at få selskabet tvangsopløst i stedet for opløsning på sædvanlig vis.

Det har kun været projektets formål at behandle de selskaber, som bliver taget under tvangsopløsning. Selskaber, som direkte bliver taget under konkursbehandling uden forudgående tvangsopløsning, er ikke omfattet af projektets formål.

2. Hvilken ny viden leverer projektet/pilotprojektet videre til andre steder i SKAT? – hvilke fingeraftryk er der sat i forretningsmodellen?

Ulovlige aktionærlån:

Der har i flere år været skattemæssige problemer vedrørende mellemregninger og/eller aktionærlån.

Det har vist sig, at der har været mange situationer med manglende indfrielse af ledelsens mellemregning og/eller aktionærlån. Disse forhold betegnes som ulovlige aktionærlån, idet disse er ulovlige efter selskabsloven.

Området har gennem årene medført mange og store reguleringer.

Efter compliance undersøgelsen 2006 nedsatte SKAT en arbejdsgruppe vedrørende ulovlige aktionærlån, som i den forbindelse anbefalede en lovændring.

Projekt "Tvangsopløsning af selskaber 2010 og 2011", som løb forud for nærværende projekt, anbefalede ved afrapporteringen ligeledes en lovændring.

Disse anbefalinger har været medvirkende til, at der er indført en lovændring vedrørende

aktionærlån, idet der er indsat § 16 E i ligningsloven. Denne lov har virkning fra 14. august 2012, hvilket betyder, at lån eller hævnings, som er foretaget efter denne dato, er skattepligtige for aktionæren/anpartshaveren.

Der er imidlertid stadig de gamle lån/mellemregninger fra før 14. august 2012, som utvivlsomt vil medføre reguleringer i en hel del år fremover.

Det har i nogle år været muligt for mindre selskaber, at fravælge revision. Fra 2013 gælder reglerne nu også for mindre holdingselskaber.

Det er observeret, at de omhandlede selskaber i stigende grad har benyttet sig af denne mulighed. Der er også tilfælde, hvor et selskab er omfattet af revisionspligt, men hvor selskabet bliver opløst inden revision har fundet sted.

Det er projektets opfattelse, at den manglende revision medfører en større risiko for, at der ikke bliver konstateret eller oplyst forhold, herunder aktionærlån, som har betydning for selskabsdeltagernes skatteansættelser. Disse lån kan kun findes ved kontrol.

Sanktioner:

Hvis samfundet skal forhindre, at selskaber bliver tvangsopløst eller i det mindste reducere antallet, kan dette foregå ved, at der gives klækkelige bøder til direktører, bestyrelsesmedlemmer og hovedaktionærer i selskaber, som bliver sendt til tvangsopløsning. Størrelsesordenen for disse bøder kunne være 25.000 kr. – 50.000 kr. Dette vil medføre, at selskaberne i stedet vil blive likvideret eller taget under konkursbehandling. I begge tilfælde vil der være offentligt tilsyn, hvor eventuelt snyd kan blive opdaget.

I de tilfælde, hvor selskabet alligevel går til tvangsopløsning, indkalder skifteretten selskabets ledelse til møde for at redegøre for selskabets situation. Her bør der gives bøder til selskabets ledelse, såfremt de ikke møder op i skifteretten. Det kunne være i størrelsesordenen 10.000 kr..

Herudover bør der gives bøde, hvis selskabets ledelse ikke udleverer regnskabsmateriale og kontoudskrifter til skifteretten og kurator. Det kunne være i størrelsesordenen 10.000 kr.

Vi anbefaler og forventer, at SKAT senest den 30. juni 2014 har videregivet forslaget til rette myndighed.

Lukning/spærring af konti:

Der bør indføres en regel/praksis for, at skifteretten giver pengeinstitutterne besked ved en såkaldt formløs opløsning, således at kontiene lukkes/spærres. Herved stopper det muligheden for at indsætte og hæve på kontiene og for at hovedaktionæren eventuelt fortsætter med uregistreret virksomhed. Hvis en lukket/spærret konto skal åbnes igen kræver det, at der er valgt en likvidator.

Vi anbefaler og forventer, at SKAT senest den 30. juni 2014 har givet forslaget videre til rette myndighed.

Analyse:

Det tidligere projekt "Tvangsopløsning af selskaber 2010 og 2011" har kontaktet Analysekontoret med henblik på at stille projektets data til rådighed for analyse. Analysekontoret har ikke foretaget analysen. Vi foreslår, at der laves analyse på dataene for perioden 2010 – 2013. Dataene vedrørende tvangsopløste selskaber og specielt de personer (modspillere), som dette projekt har forhøjet, bør analyseres, og analysen skal bruges til at finde ud af, om dem, som tømmer selskaberne for aktiver, har specielle karakteristika, som SKAT kan bruge fremadrettet.

Hvis disse personer (modspillere) har nogle handlemønstre eller andre ting til fælles, bør SKAT ved analysen kunne finde frem til det og kategorisere disse karakteristika.

Resultatet af en sådan analyse vil måske kunne anvendes i SKATs fremtidige planlægning. Det kan måske på den måde være muligt at arbejde mere målrettet mod de typer af personer (modspillere), som vil spekulere i tvangsopløsninger, og vi kan måske få dem stoppet på et langt tidligere tidspunkt.

Vi anbefaler og forventer, at Analysekontoret senest den 30. juni 2014 har taget stilling til, om man vil gennemføre analysen.

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

Ulovlige aktionærlån:

Forventes ikke fuldt ud løst med lovindgrebet, fordi mange selskaber i stigende grad fravælger revision, hvorved kontrollen svækkes. Disse ulovlige lån kan kun findes ved SKATs kontrol.

Sanktioner:

Forventes at have stor betydning, fordi det får økonomiske konsekvenser for selskabsdeltagerne.

Lukning/spærring af konti:

Forventes at have **stor** betydning, fordi det ikke er muligt for hovedaktionæren at anvende kontiene længere.

Analyse:

Forventes at bidrage til SKATs viden om modspillere og deres adfærd.

Andet:

Projektet retter sig mod modspillere, som SKAT ikke kan påvirke med vejledning m.v. Der

kører et tilsvarende projekt i 2014 og 2015, men SKAT bør overveje, om det ikke skal være en driftsopgave.

4. Risiko

Risiko:

Projektet har behandlet risikoen for, at der i forbindelse med tvangsopløsning af selskaber er værdier og midler, som overgår til anpartshavere/aktionærer, uden at der sker beskatning.

Adfærd:

Der er observeret, at der er en nærliggende risiko for, at der er udtaget værdier og midler fra selskabet, som ikke er beskattet hos hovedaktionæren, at der ikke bliver indfriet/indbetalt aktionærlån/mellemregning og at selskabet ikke indbetaler A-skat og AM-bidrag.

Denne adfærd sker på baggrund af, at der ikke bliver udarbejdet og indsendt årsrapport og selvangivelse, således at der ikke umiddelbart kan konstateres, at de nævnte forhold sker.

Det har i nogle år været muligt for mindre selskaber, at fravælge revision. Fra 2013 gælder reglerne nu også for mindre holdingselskaber.

Det er observeret, at de omhandlede selskaber i stigende grad har benyttet sig af denne mulighed.

Det er projektets opfattelse, at den manglende revision medfører en større risiko for, at der ikke bliver konstateret eller oplyst forhold, herunder aktionærlån, som har betydning for selskabsdeltagernes skatteansættelser.

Målgruppe:

Målgruppen har været de selskaber, som Erhvervsstyrelsen har sendt til tvangsopløsning i 2012 og 2013. De skattemæssige konsekvenser er foretaget hos de tilknyttede anpartshavere/aktionærer.

Påvirkning af risiko:

For at mindske risikoen for, at de nævnte forhold sker, har projektets deltagere været aktive og gjort sig synlige ved at give fremmøde i skifteretten og have tæt kontakt med skifteretter, likvidatorer og kuratorer.

Endvidere er der sendt pressemeddelelser ud umiddelbar før fristen for indsendelse af kalenderårsregnskaber for 2011.

5. Effekt

Da der i projektet alene er lavet indsats overfor modspillere, er succeskriterierne opgjort som antal afsluttede sager, reguleringsbeløb og ændringsprocent.

Succeskriterium	Resultat
550 afsluttede sager	678 sager afsluttet pr. 31/12 2013 (23,3 % flere)
205 mio. i regulering	251 mio. i reguleringer (22,4 % over)
Ændringsprocent 75	Realiseret ændringsprocent 83,8 %

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

Pr. 31/12 2013 er succeskriterierne opfyldt. Dette gælder for såvel antal afsluttede sager, reguleringsbeløb som ændringsprocent.

Ressourceanvendelsen har i 2012 været på 13,9 årsværk og i 2013 på 16,9 årsværk.

Årsagen hertil kan tilskrives projektets dygtige og erfarne deltagere, som har evnet at udvælge de største og mest relevante sager blandt de mange tvangsopløsninger.

Reguleringerne fordeler sig således:

	2010 sager	2011 sager	2012 sager	2013 sager	I alt
Mellemregning/ aktionærlån	2.739.260	55.745.533	48.390.492	7.680.502	114.555.787
Udlodning	5.586.054	15.441.549	7.595.576	8.021.042	36.644.221
Nulstilling	930.352	2.631.051	3.425.232	523.437	7.510.072
Andet	12.230.433	34.019.348	34.803.005	11.472.930	92.525.716
I alt	21.486.099	107.837.481	94.214.305	27.697.911	251.235.796

De totale ændringsbeløb for 678 sager udgør	251.235.796 kr.
Dette giver en gennemsnitlig ændringsbeløb pr. sag på	370.554 kr.
Det gennemsnitlige ændringsbeløb pr. årsværk udgør	8.157.006 kr.

Der er i projektet sendt sager til ansvarsvurdering.

Eventuel plan for opnåelse af succeskriterier, som først kan nås efter projektet afsluttes:

Der er pr. 31/12 2013 mange sager i gang. En del af disse sager kan ligge længe, før de kan afsluttes. Eksempelvis skal der afventes kurators og likvidators sagsbehandling. Endvidere er der de tilfælde, hvor man er nødt til at afvente aktionærens/anpartshaverens selvangivelse/tast selv.

Disse sager vil blive afsluttet og afrapporteret i det nye projekt "Tvangsopløsning af selskaber" 2014 og 2015.

Det forventes, at resultatet af disse sager beløbsmæssigt vil bidrage med væsentlige beløb.

Er effekten varig? Vil der være behov for opfølgning – hvilken, hvornår, hvor meget?

Der vil være en effekt i en periode, så længe der er den fokus på tvangsopløsninger, som projektet giver. Den fulde effekt kan derimod ikke forventes at være varig. Der vil være et behov for fokus på området i en eller anden grad for at bevare en effekt og for at minimere risikoen for misbrug.

Hvordan kan vi overvåge risikoen?

Det vil fortsat være hensigtsmæssigt med tæt samarbejde med skifteretterne, advokater og kuratorer. Herudover er det vigtigt med et godt internt samarbejde indenfor SKAT.

6. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Involvering af samarbejdspartnere	Der har været god gensidig orientering og godt samarbejde med Sagscenter Erhverv (Bobehandling).
Involvering af interessenter	Der har været tæt samarbejde med skifteretterne, både telefonisk, via mail og ved fremmøde i relevante sager. Ligeledes har der været kontakt med advokater og kuratorer. Tovholder har den 25. april 2013 deltaget i møde i København om problemer og risici ved tvangsopløsninger (advokat Nete Weber – insolvensadvokater, Torben Kuld Hansen – Sø- og Handelsretten, Peter Nørregaard – økokrim og Wicki Øland – SC Horsens).
Presse	Der er sendt pressemeddelelse ud umiddelbart før fristen for indsendelse af kalenderårsregnskabet for 2011, hvilket har givet reaktioner fra flere medier.
Kontrol	Projektet har resulteret i meget store beløbsmæssige ændringer.

Evt. supplerende bemærkninger til projektets erfaringer med indsatsaktiviteterne?

7. Proces

Generelt har processen fungeret godt på alle områder.

Bobehandling har ydet et stort arbejde i forbindelse med at distribuere indkaldelser til skifteretterne til de enkelte regioner.

Udsøgningen i BusinessObjects af selskaber, som Erhvervsstyrelsen har sendt til tvangsopløsning, har fungeret uden de store problemer.

Afrapporteringsarkene har været hensigtsmæssige at arbejde i, også selv om der er indlagt ca. 6.000 selskaber pr. år.

Det er opfattelsen, at projektdeltagerne har haft mere end rigeligt at arbejde med, men at de har været i stand til at udvælge og behandle de gode sager.

Det har stillet store krav til visiteringen af sagerne, men projektdeltagerne har formået at udvælge rigtig mange interessante og relevante sager.

Det har dog været ret tidskrævende at visitere så mange tvangsopløsninger for at udvælge de relevante sager til realitetsbehandling, som svarer til ca. 5 % af samtlige tvangsopløsninger.

Det er projektets opfattelse, at det ville have været muligt at opnå endnu større reguleringer, hvis der havde været tildelt flere ressourcer.

Da tvangsopløsningerne ikke kommer jævnt fordelt i årets løb, men i stedet for kommer i store mængder på bestemte tider af året, afhængig af regnskabsafslutning, har det ikke været muligt at nå at visitere samtlige sager.

Der er registreret følgende ressourceforbrug i TiRe/LISY:

2012:	17.602 timer, svarende til 13,9 årsværk.
2013:	21.357 timer, svarende til 16,9 årsværk.



SKAT

Projektnavn: Kapitalfondsprojektet

Projekt id: 1464

Projektejer: Michael Dalvad Carlsen, Store Selskaber, Kbhn. 2

Tovholder: Maj-Britt Nielsen, Store Selskaber, Kbhn. 2

November 2013

Kapitalfondes overtagelse af danske virksomheder

Indhold

1. PROJEKTINFORMATION	2
1.1 KAPITALFONDSPROJEKTETS FORMÅL	2
1.2 PROJEKTETS BAGGRUND.....	2
1.3 PLANLÆGNING AF PROJEKTET	3
1.4 RESSOURCER OG RESULTATER.....	4
2. PROJEKTETS REGELGRUNDLAG OG SAGSBEHANDLING.....	5
2.1 HVILKE REGLER BLIVER BENYTTET	5
2.2 INVOLVERING AF KAMMERADVOKATEN	6
2.3 VISITERING AF KILDESKATTESAGER.....	6
3. LEVERANCER (NY VIDEN) TIL ANDRE STEDER I SKAT – ELLER EGEN ENHED.....	8
4. HELIKOPTERSYN PÅ DEN FREMTIDIGE INDSATS	8
4.1. KONKLUSIONER.....	8
5. RISIKO	9
5.1 HVILKEN ADFÆRD ER KONSTATERET.....	9
5.2 OM FEJLTYPENE	9
6. NÆRMERE OM DE AFGJORTE KILDESKATTESAGER I KAPITALFONDSPROJEKTET	9
6.1 RENTESAGERNE.....	10
6.2 UDBYTTESAGERNE	14
6.3. OVERSIGT OVER HVOR LANGT AFGJORTE KILDESKATTEAFGØRELSE ER I KLAGESYSTEMET.....	15
7. VURDERING AF HVORDAN REGLERNE VIRKER	15
8. EFFEKT – FORHØJELSER OG LOVÆNDRINGER.....	16
8.1. SKATTEMÆSSIGE FORHØJELSER	16
8.2 RENTEFRADRAGSBEGRÆNSNING – SEL § § 11 B OG C.....	17
8.3 LIKVIDATION OG TILBAGESALG AF AKTIER - LL § § 16 A OG B.....	17
8.4 SKATTEMÆSSIG SELSKABSKVALIFIKATION – SEL § 2 C.....	17
8.5 BESKATNING AF KAPITALFONDSPARTNERE – LL § 16 I.....	18
8.6 FORLÆNGELSE AF FORÆLDELSESFRISTEN - KSL § 67 A.....	18
8.7 INDGREB MOD GRÆNSEOVERSKRIDENDE FUSIONER – FUL § 15, STK. 4	19
8.8 HÆFTELSE FOR KILDESKATTER, STAFANSVAR, RENTEBEREGNING OG SIKKERHEDSSTILLELSE –.....	19
KSL § § 69, 69 B OG 74.....	19
8.9 OMGÅELSE AF UDBYTTESKATNING OG GENNEMSTRØMNINGSSELSKABER –	20
SEL § § 2, STK. 1, LITRA C, 7. OG 8. PKT., 2 D	20
9. OMKOSTNINGSSAGERNE	20
9.1 RESULTATER VEDRØRENDE OMKOSTNINGSREGULERINGER.....	21
9.2 NYLIGT AFSAGTE CENTRALE DOMSTOLSAFGØRELSE - DRIFTSOMKOSTNINGER.....	22
9.3 OMKOSTNINGSSAGER UDSKILLES I ET NYT PROJEKT.....	22
10. INDSATSAKTIVITETERNE	22
11. PROCES.....	23
BILAG 1.....	24

1. Projektinformation

Anvendte forkortelser:

DBO – Dobbeltbeskatningsoverenskomst

DBSL - Dødsboskatteloven

FUL - Fusionsskatteloven

KSL – Kildeskatteloven

LL - Ligningsloven

SEL – Selskabsskatteloven

SL - Statsskatteloven

Moder-/datterselskabsdirektiv – Moder-/datterselskabsdirektiv 1990/435/ØFG med senere ændringer 2011/96/EU

Rente-/royaltydirektiv - Rente-/royaltydirektiv 2003/49/EF

1.1 Kapitalfondsprojektets formål

Formålet med projektet er at sikre, at der bliver betalt korrekt skat i forlængelse af virksomhedsopkøb og – salg.

Risikoen er, at:

- Kapitalfonde m.fl. sender renter og/eller udbytter ubeskattet ud af Danmark til skattelylande.
- Kapitalfonde m.fl. i forbindelse med opkøb tager uretmæssige fradrag.

Kapitalfondsopkøb m. fl. er siden 2006 visiteret i forhold til kildeskatter og omkostninger ved overtagelsen.

Indledning

Projektet startede efter en ledelsesbeslutning i Store Selskaber om at undersøge 7 kapitalfondes opkøb af danske selskaber.

Formålet med projektet blev beskrevet og offentliggjort på Skatteministeriets hjemmeside den 20. marts 2007 i forbindelse med, at Folketingets Skatteudvalg havde anmodet om en status på kontrolindsatsen. Se også Folketingets Skatteudvalg 2006 – 07, Alm. del, bilag 115.

Det fremgår her, at formålet med projektet (kontrolindsatsen) var, at:

”...kortlægge de forskellige faser i overtagelserne og vurdere de forskellige måder overtagelserne gennemføres på. Udgangspunktet for kontrollen er, at samtlige pengestrømme, der er opstået som følge af kapitalfondenes overtagelse af virksomhederne, skal undersøges med henblik på en skattemæssig bedømmelse af samtlige indtægter og udgifter.

På basis af indhøstede erfaringer fra kontrollen er formålet endvidere at vurdere, om den skal danne baggrund for yderligere kontroller, samt at opsamle viden om, gældende lovgivning er i stand til at matche mekanismer, der ses i de nye måder at handle på i et internationalt marked med finansielle handler på tværs af landegrænser.”

1.2 Projektets baggrund

Sammenholdt med en øget fokusering på kapitalfondes opkøb af danske selskaber blev det ultimo i 2006 besluttet, at der skulle foretages en undersøgelse af skattemæssige problemstillinger i forbindelse med kapitalfondenes opkøb.

Ifølge statusnotatet af 20. marts 2007 havde:

"... kapitalfondes overtagelse af danske virksomheder ... gennem de senere år udgjort en større og større andel af de samlede virksomhedsoverdragelser. SKAT havde indhentet informationer om, at mere end 80 danske virksomheder gennem de senere år var blevet overtaget af danske eller udenlandske kapitalfonde. En kapitalfond er normalt et kommanditselskab, hvor en række investorer har stillet kapital til rådighed. Med investorernes egenkapital som basis, lånes der betydelige summer i banker og andre finansielle enheder til købet af danske virksomheder.

En typisk model vil være at investorerne opretter et dansk holdingselskab, som står for opkøbet af den danske virksomhed. Holdingselskabet, som opkøber det danske selskab af den hidtidige aktionærkreds, får pengene til opkøbet via lån fra banker og investorerne i kapitalfonden.

Helt generelt har SKAT fokus på virksomhedshandler, idet erfaringen viser, at der ofte er risiko for fejl ved opgørelse af den skattepligtige indkomst på dette område. Da kapitalfondenes andel af det danske marked for virksomhedshandler havde været stigende, og specielt i 2005 havde vist sig at udgøre et betydeligt antal med en stor volumen, satte SKAT fokus på denne type overtagelser."

Hovedsporet i projektet bliver kildeskatten, og desuden bliver der arbejdet med omkostninger, som behandles i afsnit 9.

I projektets levetid er det blevet meget højt profileret både i pressen og på politisk niveau. [REDACTED]
[REDACTED] Projektet har i høj grad været med til at profilere SKATs indsats over for de store koncerner og især dem, som ønsker at lave aggressiv skatteplanlægning.

1.3 Planlægning af projektet

Som nævnt er alle kapitalfondsopkøb m.fl. siden 2006 visiteret i forhold til kildeskatter og omkostninger, hvilket har resulteret i 58 sager. Sagerne er udtaget efter risiko og væsentlighed. Se også afsnit 1.1, 1.4 og 9.1.

I statusnotatet af 20. marts 2007 beskrives planlægningen af projektet således:

"På basis af SKATs informationer om kapitalfondes overtagelse af danske virksomheder blev der udvalgt 7 opkøb af danske virksomheder til nærmere kontrol. Ved udvælgelsen lagde man vægt på, at få repræsenteret forskellige kapitalfonde, forskellige virksomhedstyper og forskel i volumen. Formålet var blandt andet efterfølgende at vurdere, om den skattemæssige behandling af opkøbet hos det enkelte selskab, var afhængig af hvilken kapitalfond der havde købt virksomheden.

I SKAT blev der indledningsvis nedsat en arbejdsgruppe, hvis formål var at skabe overblik over det teoretiske grundlag for en skattemæssig vurdering af kapitalfondenes overtagelser med henblik på den efterfølgende konkrete kontrol af de 7 opkøb."

Det skulle så vidt muligt kortlægges, hvorledes de involverede parter var organiseret - såvel juridisk, hjemsteds-mæssigt samt skattemæssigt mv. Store Selskaber ville blandt andet sætte fokus på partnerne, investorerne, kommanditselskaber (Limited Partnerships), holdingselskaber (købende selskab) og det opkøbte selskab (target-selskabet).

Det vigtigste fokus var dog samtlige pengestrømme i forbindelse med opkøbet og efterfølgende indkomstår.

Beskatningen af udgående udbytter er også behandlet i den daværende regerings "Handlingsplan for beskatning af multinationale selskaber" af 9. juni 2010 - side 7,

"I forhold til de udbytter, der udbetales af danske selskaber til udenlandske selskaber, dvs. udgående udbytter, er det væsentligt at sikre sig, at betingelsen for ikke indeholdelse af dansk udbytteskat er opfyldt. Det afgørende er, om den umiddelbare modtager af udbyttet også er den retmæssige ejer (beneficial owner), og ikke i stedet et selskab, der er beliggende i en stat, som Danmark ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med. Er det sidste tilfældet, skal der indeholdes dansk udbytteskat. Der er her tale om et område, hvor der er en styrket indsats og sager, der omhandler spørgsmålet om beneficial owner, vil om fornødent blive prøvet ved domstolene."

Og for så vidt angår omkostninger - side 5,

"Også reglerne vedrørende selskabernes finansieringsomkostninger vil blive udsat for et servicecheck. Det bør således til stadighed sikres, at de danske selskaber kun har fradrag for de finansieringsomkostninger, som rettelig hører til det danske selskab. I forhold til regelsættet ønsker regeringen også at stramme op om anvendelsen af reglerne og SKATs indsats for at sikre, at reglerne overholdes. En del af regelsættet er ikke rent danske regler, men internationale regelsæt. Men for de rent danske regler skal der i større omfang, fokuseres på, at de eksisterende hjemler skal afprøves. Det gælder f.eks. i forhold til spørgsmålet om rette udgiftsbærer – at udgifterne uberettiget placeres hos det danske selskab."

Kapitalfondsprojektet har været i gang fra ultimo 2006 indtil 31. december 2012. Den del af projektet som vedrørte kildeskatter og det andet projekt om "Gennemstrømning", som ligeledes blev afsluttet pr. 31. december 2012, er lagt sammen og fortsætter i 2013 – 2014. Det nye projekt benævnes Kildeskatteprojektet. Det betyder, at ikke-afsluttede kildeskattesager indgår og færdiggøres i det nye projekt.

Den del af projektet som vedrører omkostninger ved virksomhedshandler, er også afsluttet pr. 31. december 2012, men er videreført i et særskilt projekt for omkostninger ved virksomhedsopkøb – og salg.

1.4 Ressourcer og resultater

Som nævnt oven for startede projektet med at undersøge 7 kapitalfondsopkøb, som blev udvalgt med henblik på at få repræsenteret

- forskellige kapitalfonde,
- forskellige virksomhedstyper, og
- forskel i volumen

Herudover kan det nævnes, at kapitalfondsopkøb m.fl. siden 2006 er visiteret i forhold til kildeskatter og omkostninger ved overtagelsen, og at efterfølgende sager er udtaget, ud fra følgende kriterier

[Redacted text block]

[Redacted text block]

Der har igennem projektets løbetid i gennemsnit været brugt 9 årsværk pr. år. Det vil sige 54 årsværk i alt.

Projektet har resulteret i følgende kildeskattepligtige beløb samt skattemæssige forhøjelser vedrørende omkostninger - i mio. DDK:

	Udbytter	Renter	I alt	Omkostninger
Afgjorte sager	3.047,7	7.095,1	10.142,8	2.584,0
Udsendt forslag	952,3	471,8	1.424,1	20,2

Bemærk:

- Provenuet udgør mellem 25 % og 30 % af det kildeskattepligtige beløb. Der er forskellige indeholdelsesprocenter for udbytter og renter for de forskellige indkomstår.
- Alle afgjorte sager verserer i det administrative klagesystem eller ved domstolene.

Antal afgørelser på koncern niveau:

	Udbytter	Renter
Afgjorte afgørelser	5	9
Udsendt forslag til afgørelse	1	4

Bemærk:

- Optællingen er på koncern niveau, hvor en afgørelse typisk vedrører flere indkomstår.
- En afgørelse kan omhandle både udbytte- og renteskat.

Afgørelsestidspunkt vedrørende afgjorte afgørelser:

	Udbytter	Renter
2008	0	2
2009	1	2
2010	3	2
2011	1	2
2012	0	1

Der henvises til vedhæftede bilag for en yderligere beskrivelse af opgørelserne.

2. Projektets regelgrundlag og sagsbehandling

2.1 Hvilke regler bliver benyttet

Pligten til at indeholde kildeskat på udbytter, tilskud, renter, royalty og kursgevinster, og fremgår af KSL § § 65, 65 C og 65 D. Hæftelsen for ikke-indeholdt kildeskat fremgår af KSL § 69.

Begrænset skattepligt til Danmark af de forskellige indkomstarter er behandlet i SEL § 2. Således omhandler bestemmelsens stk. 1, litra c - udbytte og tilskud, litra d - renter, litra g - royalty og litra h - kursgevinster.

Udover disse interne danske regler er anvendt konkrete dobbeltbeskatningsaftaler, OECD' modeloverenskomst med kommentarer samt relevante EU-direktiver.

Endvidere blev der fokuseret på omkostninger, CFC og rentefradragsbeskæring.

2.2 Involvering af kammeradvokaten

I løbet af 2008 nærmede flere sager sig et punkt, hvor sagen enten skulle rejses i form af udsendelse af kendelse/afgørelse eller eventuelt skulle henlægges på det foreliggende grundlag. På grund af sagernes principielle karakter og deres fiskale betydning, blev det besluttet at inddrage kammeradvokaten, [REDACTED]

[REDACTED]

2.3 Visitering af kildeskattesager

I kildeskattesagerne er pengestrømmen typisk således, at beløbene går fra det danske selskab til et selskab beliggende i et EU land/DBO-land og derfra videre til en enhed i et skattelyland.

Udgangspunktet er, at beløbsmodtager i et EU- eller DBO-land er begrænset skattepligtig, medmindre selskabet kan påberåbe sig et EU-direktiv eller en DBO, som fritager beløbsmodtager for begrænset skattepligt til Danmark.

Kort fortalt kræver både EU-direktiver og DBO'erne efter Skatteministeriets opfattelse, at den der påberåber sig beskyttelsen også er den retmæssige ejer (beneficial owner) af beløbene.

Den nærmere beskrivelse af beneficial owner fremgår af punkt 12 i kommentarerne til art. 10 i OECD' modelkonvention. Med henblik på at undersøge om pengestrømmene tilgår retmæssig ejer fokuseredes i opstartsfasen på at frembringe alt relevant materiale til at belyse alle pengestrømme, aktiviteter (f.eks. antal ansatte og deres dispositionsbeføjelser) og et eventuelt forretningsmæssigt formål med at anvende gennemstrømningsselskabet. Hvis der ikke er noget forretningsmæssigt formål kan det tale for, at gennemstrømningsselskabet alene fungerer som "stråmand" med det formål at reducere skattebetalingerne – herunder danske kildeskatter, hvorfor selskabet ikke er retmæssig ejer.

Beneficial ownership er en transaktionsbestemt vurdering, der skal foretages for hver enkelt pengestrøm/disposition (f.eks. udbytteudlodning/rentediskontering). Dette sker særlig med henblik på at fastlægge, hvem der har dispositionsretten over beløbet, og om der foreligger skatteundgåelse eller skatteunddragelse (misbrug). Se bl.a. SKM2011.142SR.

Det afgørende er således at påvise misbrug, samt at den umiddelbare modtager kun er formel beløbsmodtager og ikke har den reelle råderet. Der kan f.eks. henvises til SKM2011.47.SR om udbytte, som uden at være udtømmende opregner eksempler på hvilke faktorer, der kan indgå i vurderingen af råderetten.

Koncerndiagram

Der skal så vidt muligt udarbejdes et koncerndiagram – helst op til de bagvedliggende ejere. Det skal fremgå, hvor

- stor en ejerandel der forbinder de enkelte selskaber (enheder) i koncernen
- om de enkelte enheder er selvstændige eller transparente enheder
- om der er fysiske personer

Det er ofte svært og tidskrævende at skaffe nøjagtige og fyldestgørende oplysninger. Oplysninger søges typisk i de udenlandske selskabers regnskaber og i selskabsregistre.

Pengestrømme

Hvis der betales udbytter, tilskud, renter eller royalty ud af Danmark skal det undersøges, om pengene betales direkte til et skattelyland eller eventuelt først passerer et DBO- eller EU-land.

Der er også tale om betaling, hvis beløbet (f.eks. renter) blot tilskrives en mellemregning/et lån. Se SKM2012.157ØLR.

Ved direkte betalinger til skattely, skal der indeholdes kildeskat.

Hvis betalingerne passerer et selskab i et DBO- eller EU-land skal det undersøges, om selskabet kan påberåbe sig lempelse efter en DBO eller et EU-direktiv. Dette forudsætter typisk, at selskabet er beneficial owner (retmæssig ejer) af pengestrømmene. Hvis selskabet ikke er retmæssig ejer, skal der indeholdes kildeskat efter reglerne i SEL § 2, stk. 1, litra c, d, eller g.

Selvom selskabet er beneficial owner af pengestrømmen og beliggende i et DBO-land, kan der i særlige tilfælde være et mismatch mellem hvilken DBO, der påberåbes af det udbetalende selskab i Danmark og hvilken DBO, der påberåbes af det modtagende selskab. Dette gælder i de situationer, hvor det umiddelbart beløbsmodtagende selskab er en selvstændig enhed set fra Danmark, mens det er en transparent enhed set fra dets moderselskab – f.eks. i USA. Der kan i den forbindelse henvises til SKM2003.29.LSR.

Koncerninterne overkurslån, f.eks. lån med nul (eller meget lav) rente, der indfries – eventuelt konverteres til nyt lån eller aktier – kan betyde et kurstab for det danske debitorselskab. Modsvarende opnår det udenlandske kreditorselskab en kursgevinst. Der skal indeholdes kildeskat af kursgevinsten, hvis kreditorselskabet ikke er retmæssig ejer af fordringen, jf. SEL § 2, litra h.

Frafald af kildeskat ved videregennemstrømning

Hvis den umiddelbare modtager kan dokumentere, at der ikke er tale om misbrug, det vil sige. skatteundgåelse og skatteunddragelse, selvom der i transaktionen med udbytter og renter indgår et skattelyland, vil kildeskattekravet – efter SKATs opfattelse - kunne nedsættes helt eller delvist, hvis beløbet kan henføres til de ultimative bagvedliggende ejeres indkomst efter DBO- /EU domicillandets regler.

Dokumentationskravene afhænger af den konkrete situation, da ejerstrukturer og pengestrøms transaktioner er vidt forskellige i hver enkelt kildeskattesag. Efter SKATs opfattelse skal dokumentationen vise, at de bagvedliggende ejere beskattes efter reglerne i et EU - eller DBO - land uden væsentlige reduktioner som følge af anvendelsen af skattelyland.

Det fremgår da også af Skatterådets afgørelse offentliggjort som SKM2011.441.SR, at

"...hensigten med kravet om, at den formelle modtager af udbytterne er udbytternes retmæssige ejer, er at forhindre skatteunddragelse og misbrug. Et misbrug foreligger som udgangspunkt ikke, hvis udbytterne umiddelbart strømmer videre til et selskab i et DBO-land eller et EU-land, såfremt den bagvedliggende retmæssige ejer, har modtaget et beløb, der er

- beløbsmæssigt identisk med det beløb, der i første led er strømmet videre,*
- har samme karakter som det fra Danmark udbetalte beløb, dvs., at beløbet må ikke have ændret karakter, således at det i domicillandet ikke undergives en beskatning efter samme regelsæt, som det ville være blevet, hvis beløbet var udbetalt direkte fra Danmark til den pågældende retmæssige ejer,*
- beløbet skal være modtaget og beskattet i samme indkomstperiode, og på samme måde, som hvis det var blevet udbetalt direkte fra Danmark til den bagvedliggende retmæssige ejer.*

Det skal endelig nævnes, at såfremt udbyttet strømmer videre til en transparent enhed, rejser det en række problemstillinger.”

Der verserer enkelte sager om ”afløftning” af kildeskat. Disse sager overføres til det nye kildeskatteprojekt.

Processuelle regler

Kildeskattesagerne er omfattet af forvaltningslovens regler. Kildeskattekravet er ligeledes omfattet af de almindelige formueretlige forældelsesregler og ikke skatteforvaltningslovens ansættelsesfrister. Forældelsesfristen er 5 år, jf. KSL § 67A. Se afsnit 8.5 om suspension af forældelsesfristens begyndelsestidspunkt. SKATs afgørelser vedrører pålæg om indeholdelse af kildeskat og er rettet mod det danske indeholdelsespligtige selskab. Skatten opkræves altså ikke ved gennemførelse af en skatteansættelse over for den begrænset skattepligtige, men ved indeholdelse hos den indeholdelsespligtige, idet skattepligten er endeligt opfyldt ved indeholdelsen. Se f.eks. SKM2012.409.LSR (appelleret).

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

Der er i projektperioden sket lovændringer direkte som følge af projektet eller i sammenhæng hermed. Se nærmere afsnit 8. Projektet har – udover viden om kildeskat – også leveret erfaringer omkring især omkostningsfradrag.

4. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

I projektet er det konstateret, at der er tvivl om rækkevidden af moder-/datterselskabsdirektivet og rente-/royaltydirektivet. Her tænkes især på begrebet ”retmæssig ejer”, hvor problemstillingen verserer for domstolene, da retspraksis er uafklaret.

I de sager, som er afgjort har der vist sig mange forskellige konkrete problemstillinger, men konkluderende skal nogle retningslinjer for den fremtidige indsats nedenfor fremhæves.

4.1. Konklusioner

Det kan konkluderes, at sagerne om pligt til at indeholde udbytteskat hidtil er tabt i Landsskatteretten ud fra en overordnet betragtning om, at der mangler en misbrugsbestemmelse i moder-/datterselskabsdirektivet. Derfor får det konkret ingen betydning, at Landsskatteretten er enig med SKAT i, at den umiddelbare udbyttmodtager (1. led) ikke anses for retmæssig ejer af udbytterne. Skatteministeriet er ikke enig i Landsskatterettens synspunkt om den manglende misbrugsbestemmelse i direktivet, hvorfor tabte udbyttekildeskattesager er indbragt for domstolene. Se også afsnit 6.

Det er Store Selskabers opfattelse, at man kan vinde de sager, hvor udbytter hidrørende fra Danmark er bestemt til videreudlodning til et skattelyland, jf. Østre landsrets afgørelse i dommen offentliggjort som SKM 2012.121.ØLR samt Skatteministeriets kommentar, som fremgår af SKM2012.100.SKAT. Se også afsnit 6.

Indtil videre har SKAT vundet sagerne om rentekildeskat – dog med undtagelse af rentesagen som var en udløber af ovennævnte udbyttesag. Se SKM 2012.121ØLR. I de øvrige rentesager lægger Landsskatteretten vægt på, at den umiddelbare rentemodtager ikke er retmæssig ejer, samt at der er hjemmel i rente-/royaltydirektivet til at nægte direktivfordele i misbrugssituationer. Se også afsnit 6.

5. Risiko

Der ligger en generel risiko i forbindelse med transaktioner foretaget af de største selskaber og 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.

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

5.1 Hvilken adfærd er konstateret

Gennemgangen af sagerne har vist følgende adfærd:

Selskaberne foretager udbetalinger til udlandet (skattely) af beløb, der enten er optjent i Danmark - eller i hvert fald modtaget i Danmark – uden, at der indeholdes kildeskat i Danmark.

Koncernerne foretager samtidig skatteplanlægning, som reducerer selskabsskatten, der skal betales til Danmark ved at placere store gældsposter med fradragsberettigede renteudgifter i Danmark.

Sideløbende med nærværende projekt er reglerne om såvel tynd kapitalisering som rentefradragsbegrænsning skærpet. Nærværende projekt skal således ses i sammenhæng med f.eks. projektet om rentefradragsbegrænsning.

Et andet aspekt ved kapitalfondssagerne handler om den skattemæssige kvalifikation af omkostninger ved en virksomhedshandel. Det drejer sig om, hvem der er rette omkostningsbærer og om ikke-fradragsberettigede driftsomkostninger.

5.2 Om fejltypene

Selskaberne betaler beløb til udlandet uden at indeholde kildeskat, fordi den direkte beløbsmodtager er hjemmehørende i et EU-land eller et land, som har dobbeltbeskatningsaftale med Danmark. Da imidlertid den direkte beløbsmodtager ikke er den retmæssige ejer (beneficial owner) af beløbene, kan EU-direktiver og dobbeltbeskatningsaftaler ikke påberåbes, hvorfor der skal indeholdes kildeskat ved udbetalingen af beløbene.

Ved ikke at sikre sig, at den direkte beløbsmodtager er retmæssig ejer, ifalder det danske udbetalende selskab hæftelse for ikke-indeholdt kildeskat.

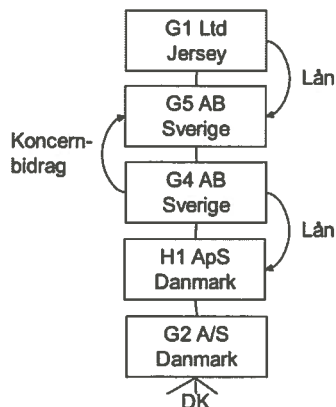
For så vidt angår fradragsberettigede driftsomkostninger handler det om, hvorvidt fradrag for omkostninger ved køb af en virksomhed, er placeret korrekt hos henholdsvis køber, sælger eller targetvirksomheden samt om den skattemæssige behandling af udgifter i forbindelse med fx lånefinansiering, bonus til ledelse og nøglemedarbejdere, udarbejdelse af fairness opinion og due diligence mv. Se nærmere afsnit 9.

6. Nærmere om de afgjorte kildeskattesager i kapitalfondsprojektet

Sagerne bærer præg af at være komplicerede og tidskrævende, da der typisk skal indhentes oplysninger fra en række udenlandske selskaber og fra myndighederne i disse lande. Desuden er der tale om et lovområde, hvor der endnu er sparsomt med retspraksis.

6.1 Rentesagerne

SKAT har ved Landsskatteretten vundet 4 sager om rentekildeskat. Tre af sagerne er offentliggjort. I den første sag var pengestrømmene følgende:



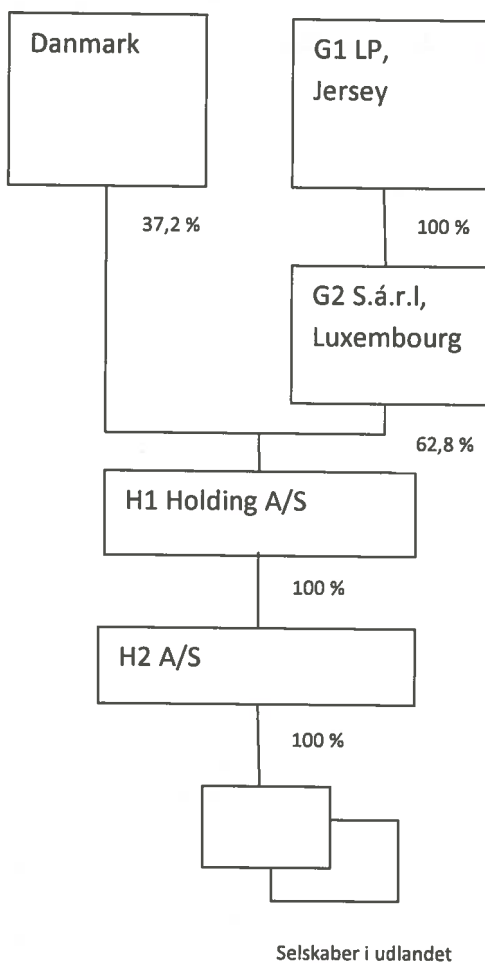
Landsskatteretten fandt, at det danske selskab var pligtigt til at indeholde kildeskat på rentebetalinger til dets svenske moderselskab, da dette selskab ikke kunne anses for retmæssig ejer af renterne.

De svenske selskaber havde ikke nogen reel dispositionsret over de omhandlede renter og havde ikke nogen erhvervsmæssige grunde til at være etableret i Sverige (ingen ansatte eller egne lokaler, kun begrænsede eller ingen frie midler og kun begrænset eller ingen skattebetaling i Sverige). Endvidere betød anvendelsen af de svenske selskaber, at koncernen undgik at betale dansk kildeskat på renter. Renterne blev betalt videre som koncernbidrag til et andet svensk selskab og derfra til et selskab på Jersey.

Afgørelsen fremgår af SKM2011.57.LSR (appelleret) og skal sammenholdes med SKM2011.59.LSR (appelleret), som vedrører hæftelsen for kildeskatte. Der kan også henvises til skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg på spørgsmål nr. 10 til lovforslag L 84 – 2010-11.

I den anden sag var begrundelsen den samme som i SKM2011.57.LSR, men pengestrømmen gik her til Cayman Islands, jf. SKM 2011.485 LSR (appelleret). Sagen er som de andre sager indbragt for domstolene. Østre Landsret har udsat sagen, idet selskabet har anmodet om præjudiciel forelæggelse for EU-domstolen. Temaet for forelæggelsen er under udarbejdelse.

Den tredje sag er offentliggjort som SKM2012.409.LSR (appelleret). Her var der tale om følgende koncernstruktur:



H2 A/S bliver opkøbt af kapitalfonden G1 LP. Opkøbet sker via det til formålet etablerede holdingselskab H1 Holding A/S. Den resterende del af aktiekapitalen er ejet af en dansk fond.

Købet finansieres blandt andet med ansvarlig lånekapital fra G1 LP. G1 LP' fordring mod H1 Holding A/S overdrages til et nystiftet selskab i Luxembourg, G2 S.á.r.l. Dette selskab overtager kapitalfonden G1 LPs ejerandel i det danske holding selskab.

G2 S.á.r.l.s erhvervelse af ejerandelen i selskabet bliver berigtiget ved etablering af et gældsforhold til G1 LP. Ifølge G2 S.á.r.l.s regnskab svarer aktionærlånets hovedstol til hovedstolen på gældsforholdet mellem G2 S.á.r.l. og H1 Holding A/S. Renterne i de to gældsforhold - på den ene side mellem H1 Holding A/S og G2 S.á.r.l. og på den anden side mellem G2 S.á.r.l. og G1 LP - er løbende blevet akkumuleret, indtil lånene blev indfriet ved betaling af hovedstol og påløbne renter.

Landsskatteretten bemærker blandt andet, at ifølge rente-/royaltydirektivet er det efter artikel 1, stk. 1, en betingelse for bortfald af kildeskat på renter mv., at det selskab i en anden medlemsstat, der modtager renter mv., er den "retmæssige ejer" ("beneficial owner"). Ifølge artikel 1, stk. 4, anses et selskab kun for at være "den retmæssige ejer af renter eller royalties, hvis det modtager disse betalinger til eget brug og ikke som formidler, herunder som agent, mandatar eller bemyndiget signatar for en anden person. Dette gælder kun, hvis det betalende selskab og det modtagne selskab er associeret som nævnt i direktivet (25 % ejerskab).

Landskatteretten finder herefter, at selskabet hverken efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten eller efter direktivet, anses for "beneficial owner". Der henses til den mellem de interesseforbundne parter tilrettelagte konstruktion, hvorefter G2 S.á.r.l. overfører de fra selskabet modtagne renteindtægter til kapitalfonden, hvorfra de videreoverdrages til investorerne i fonden. Med G2 S.á.r.l.s overtagelse af kapitalfondens fordring på selskabet, og selskabets samtidige erhvervelse af aktierne i selskabet via lån fra kapitalfonden af næsten samme størrelse og vilkår som fordringen på selskabet, vil G2 S.á.r.l.s beskatning af rentebetalinger fra det danske selskab blive neutraliseret af selskabets rentebetalinger til kapitalfonden, hvorfor der ikke ville være skattepligtig nettoindkomst af de samlede transaktioner til beskatning i selskabet. Selskabet anses derfor som gennemstrømningsselskab uden reelle beføjelser til/muligheder for at træffe afgørelse om disposition af de modtagne overførsler.

Rente- udbyttebetalinger

```

graph BT
    A[Redacted] --> B[Redacted]
    B --> C[Redacted]
    C --> D[Redacted]
    D --> E[Redacted]
    E --> F[Redacted]
  
```

I lighed med undersøgelsen af andre kapitalfondsopkøb er det også ved denne sag konstateret, at der er

[REDACTED]

[REDACTED]

Herudover verserer 1 sag for Landsskatteretten og 2 sager for domstolene, hvor overspringelsesreglen er anvendt, jf. skatteforvaltningslovens § 48, stk. 2. Efter denne bestemmelse kan SKATs afgørelser indbringes for domstolene, hvis der forløber mere end 6 måneder efter påklage af afgørelsen til Landsskatteretten, og der fortsat ikke foreligger en afgørelse fra Landsskatteretten.

6.2 Udbyttesagerne

Som tidligere nævnt i afsnit 4.1 har SKAT tabt kildeskattesagen offentliggjort i SKM2012.121.ØLR.

Af Østre Landsrets præmisser fremgår det bl.a., at

"... tilsidesættelse af en overenskomstmæssig begrænsning i kildeskatten forudsætter, at udbetalingen er ført videre eller i hvert fald med sikkerhed er bestemt til at blive ført videre til personer i tredjelande uden dobbeltbeskatningsoverenskomst. Denne forudsætning er ikke opfyldt i denne sag."

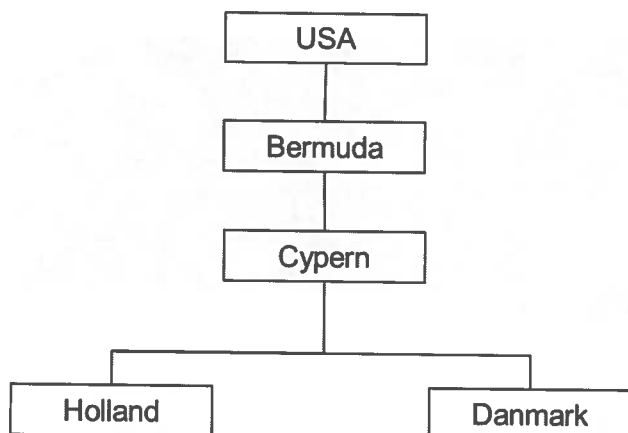
Videre fremgår det af præmisserne, at

"Det af selskabet udbetalte udbytte er således ikke ført videre af moderselskabet., men er tværtimod tilbageført som et lån til det danske selskab."

Dommen der i væsentlig grad er baseret på et særligt konkret faktisk forhold, hvor det ifølge landsretten er en forudsætning for at nægte overenskomstfordele, *"at udbyttet er ført videre eller i hvert fald med sikkerhed er bestemt til at blive ført videre"* til de bagvedliggende ejere. I den konkrete sag returnerer det udbetalte udbytte til det udloddende danske selskab som et lån.

Den tilhørende rentesag begrundes ud fra de samme præmisser, jf. udskrift af Østre Landsrets retsbog den 26. april 2012.

I den anden sag som er offentliggjort i SKM 2012.26.LSR (appelleret) var koncernstrukturen således:



Landsskatteretten fandt, at moderselskabet på Cypern ikke var retsmæssig ejer af udlodningerne i relation til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Cypern. Til gengæld kunne koncernen støtte ret på moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5 om fritagelse for kildeskat. Efter Landsskatterettens opfattelse kunne der ikke i direktivets almindelige bestemmelser, indlæses et misbrugsforbehold. Landsskatteretten fandt herefter, at udbyttet ikke var omfattet af begrænset skattepligt, samt at det danske selskab ikke havde haft pligt til at indeholde kildeskat af de pågældende udbytter.

De to øvrige landsskatterets kendelser er ikke offentliggjort (begge appelleret). Den ene af sagerne er en delafgørelse, hvor der også indgår rentekildeskat, jf. afsnit 6.1.

Skatteministeriet har som nævnt tidligere indbragt udbyttesagerne for domstolene.

For fuldstændighedens skyld kan det dog nævnes, at SKAT har vundet en enkelt udbyttesag ved Landsskatteretten (sagen er ikke offentliggjort). Det skete dog ud fra en konkret bevisbedømmelse af pengestrømmene i sagen, og der var således ikke tale om en bedømmelse af beneficial owner begrebet i relation til moder-datterselskabsdirektivet. Selskabet har indbragt kendelsen for domstolene.

6.3. Oversigt over hvor langt afgjorte kildeskatteafgørelser er i klagesystemet

	Landsskatteretten	Domstolene
Udbytter		5 ¹
Renter	1	8 ²

Ad 1 og 2. Udbytte- og rentesag tabt af Skatteministeriet er medtaget. Se SKM2012.121.ØLR.

Bemærk:

- Alle kildeskattesager afgjort af SKAT er blevet påklaget til Landsskatteretten. Endvidere er afgjorte landsskatteretssager om beneficial owner begrebet indbragt for domstolene, for så vidt angår udbyttesager af Skatteministeriet, og for så vidt angår rentesager af koncernen.

7. Vurdering af hvordan reglerne virker

Der er i SEL § 2, stk. 1, litra c og d, hjemmel til at pålægge kildeskat på renter og udbytter, medmindre kildeskatten skal frafaldes eller nedsættes efter enten en DBO eller efter EU-retten (moder-/datterselskabsdirektivet og rente-/royaltydirektivet).

For at der ikke kan pålægges kildeskat på udbytter- og rentebetalinger til selskaber hjemmehørende i den anden kontraherende stat, er det en grundlæggende betingelse, at modtageren er beløbets retmæssige ejer. Det fremgår af OECD's modeloverenskomst artikel 10 (udbytter) og 11 (renter).

Landsskatteretten giver SKAT medhold i, at de modtagende selskaber hjemmehørende i DBO-lande, ikke er retmæssige ejere, og derfor ikke kan påberåbe sig overenskomstbeskyttelse, idet der er tale om skattemæssigt begrundede koncernstrukturer, der søges udnyttet til at kanalisere beløbene videre uden beskatning til skattelylande.

Der rejses også spørgsmål om, hvorvidt kildebeskatningen er EU-retsstridig. For så vidt angår udbytter, lægger Landsskatteretten vægt på, at Danmark ikke har vedtaget lovbestemmelser med det sigte at hindre svig og misbrug.

I modsætning hertil anerkender Landsskatteretten, at det ikke strider mod rente-/royaltydirektivet at indeholde kildeskat, når det i EU-hjemmehørende selskab, hvortil renterne i første omgang betales, ikke er renternes retmæssige ejer. Landsskatteretten lægger i denne forbindelse vægt på, at fritagelsen for kildeskat efter rente-/royaltydirektivets ordlyd, jf. artikel 1, hvor fritagelse for kildeskat efter direktivets ordlyd forudsætter, at modtageren er renternes "retmæssige ejer".

Skatteministeriet er af den opfattelse, at der ikke er grundlag for at behandle udbytter anderledes end renter i relation til muligheden for indeholdelse af kildeskat, når den formelle modtager af udbyttet er hjemmehørende i EU, men ikke er udbyttets "retmæssige ejer".

For så vidt angår omkostninger, er fradragsretten styret af driftsomkostningsbegrebet efter SL § 6, stk. 1, litra a, hvorefter driftsomkostninger kan fradrages ved indkomstopgørelsen. Bestemmelsen omfatter udgifter, der i årets løb er afholdt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Udgifter, der vedrører selskabets indkomstgrundlag, og udgifter, der alene vedrører selskabet egne og kapitalinteresser i datterselskaber, er således ikke omfattet af fradragsretten efter SL § 6, stk. 1, litra a.

Nedenfor er oplistet en række lovændringer samt hullukninger som kapitalfonds- og gennemstrømningsprojekterne har resulteret i.

8. Effekt – forhøjelser og lovændringer

Projektet har medført, at de kendte kapitalfondsopkøbte m.fl. koncerner er blevet undersøgt for kildeskattepligt og omkostningsfradrag.

På grund af den store politiske bevågenhed omkring projektet og de mange lovændringer med forbindelse til projektet, vil der formentlig i år fremover være fokus på især problemstillingen omkring kildeskat på pengestrømme til udlandet/skattely.

8.1. Skattemæssige forhøjelser

For så vidt angår kildeskattepligtige renter og udbytter, er der lavet forhøjelser på i alt

- 10.142,8 mio. kr. vedr. afgjorte sager, og
- 1.424,1 mio. kr. vedr. udsendte forslag

Forhøjelser vedr. underkendte omkostningsfradrag udgør

- 2.604,2 mio. kr. (inklusive udsendte forslag).

Det vil sige samlede forhøjelser på i alt 14.171 mio. kr.

Det svarer til en skatteværdi på ca. 4 mia. kr. over 6 år (eksklusiv renter), eller ca. 666 mio. kr. pr. år. Der er medregnet både afgjorte sager og udsendte forslag.

Sagerne vedrører indkomstårene 2004 – 2009. Skatteværdien er beregnet som 28 pct. af forhøjelserne. (Skattesatserne har afhængig af indkomstart og indkomstår været 30 pct., 28 pct. og 25 pct.).

8.2 Rentefradragsbegrænsning – SEL § § 11 B og C

(L 213 – 2007, lov nr. 540 af 6. jun. 2007)

Baggrunden for indførelsen af SEL § § 11 B og 11 C var et ønske om at forhindre, at danske selskaber, som opkøbes af særligt udenlandske kapitalfonde, overgår til ikke at betale dansk skat på grund af fradrag for omkostningerne til finansiering af købet af aktierne i de pågældende danske selskaber.

Sideløbende med reglerne om tynd kapitalisering blev der således indført yderligere to begrænsninger i fradragsretten for finansieringsudgifter for selskaber:

1. Begrænsning til en standardforrentning af skattemæssige værdier af kvalificerende aktiver (renteloft-reglen).
2. Begrænsning af fradrag for nettofinansieringsudgifter til 80 % af skattepligtig indkomst før renter mv. (EBIT-reglen).

Bestemmelsen om fradragsbeskæring for renteudgifter og kurstab mv. medfører, at der sættes et maksimum for de finansieringsudgifter i form af renter og kurstab mv., som kan fradrages ved opgørelsen af et selskabs skattepligtige indkomst. I modsætning til reglerne om tynd kapitalisering i SEL § 11 beskærer renteloftet fradragsretten ikke blot for koncerninterne renteudgifter og kurstab mv., men også for renteudgifter og kurstab til uafhængige långivere, dvs. al gæld.

SEL § 11 C medfører, at den skattepligtige indkomst før nettofinansieringsudgifter for selskaber (EBIT-indkomsten - earnings before interest and taxes), maksimalt kan nedsættes med 80 % som følge af nettofinansieringsudgifterne efter eventuel fradragsbeskæring efter SEL § 11 B.

Rentebeskæringen kan dog maksimalt nedbringe indkomstårets fradragsberettigede nettofinansieringsudgifter til et beløb på 20 mio. kr. (2013 - 21,3 mio. kr.).

8.3 Likvidation og tilbagesalg af aktier - LL § § 16 A og B

(L 213 – 2007, lov nr. 540 af 6. jun. 2007)

Her blev der foretaget lovændringer for at lukke et skattehul, der kunne underminere reglerne om udbytteskat. I stedet for at udlodde udbytte med pligt til at indeholde udbytteskat kunne selskabet således likvideres, hvorved provenuet blev anset for aktieavance, som ikke var (og stadig ikke er) omfattet af begrænset skattepligt.

Lovændringen medførte, at udlodning af likvidationsprovenu foretaget i det kalenderår, hvor selskabet endeligt opløses, anses som udbytte, hvis modtageren er et selskab, der ejer mindst 15 pct. af aktiekapitalen (10 pct. fra og med kalenderåret 2009) i det selskab, der likvideres, og ikke er hjemmehørende i EU/EØS eller et land, som har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Tilsvarende gælder for selskaber, der ejer mindre end 15 pct. (10 pct. fra og med kalenderåret 2009), men er koncernforbundet med det selskab, der likvideres.

8.4 Skattemæssig selskabskvalifikation – SEL § 2 C

(L 181 – 2007, lov nr. 530 af 17. jun. 2008)

Her kom et værn mod, at ejere i skattelylande anvender danske kommanditselskaber mv. til pengegennemstrømning. Kommanditselskaber anses efter dansk skatteret normalt for at være transparente enheder. Dette medførte, at der ikke skete dansk kildebeskatning, selvom ejeren var hjemmehørende i et skattely. Med bestemmelsen anses kommanditselskaber mv. for at være selvstændige skattesubjekter, når ejeren er hjemmehørende i et skattely, der ikke udveksler oplysninger med Danmark. Herved skal indeholdes dansk kildeskat af udbytter fra K/S'et til ejeren.

Se også skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg, Alm.del, bilag 376 - 2009.

8.5 Beskatning af kapitalfondspartnere – LL § 16 I

(L 202 – 2009, lov nr. 525 af 12. jun. 2009)

Begreberne datterselskabsaktier og koncernselskabsaktier blev indføjet i reglerne om begrænset skattepligt for udbytter.

Endvidere blev der som en direkte konsekvens af kapitalfondsprojektet også indsat regler i LL § 16 I, hvorefter skattepligtige omfattet af KSL § 1, eller DBSL § 1, stk. 2, der direkte eller indirekte kontrollerer et dansk eller et udenlandsk selskab mv., som direkte erhverver aktier via kapitalfonde, skal medregne selskabets merindkomst af aktierne som CFC-indkomst, når selskabet har en fortrinsstilling i kapitalfonden.

Den skattepligtige anses for at kontrollere selskabet mv., når enten betingelserne i LL § 16 H, stk. 6, er opfyldt, eller den skattepligtige er medstifter af kapital- eller venturefonden eller deltager i ledelsen eller driften af kapital- eller venturefonden eller i virksomheder ejet af denne.

8.6 Forlængelse af forældelsesfristen - KSL § 67 A

(L 75 – 2010, lov nr. 1560 af 21. dec. 2010)

I løbet af 2010 nærmede nogle af projektets sager sig forældelse, hvis den nye forældelseslovs 3-årige forældelsesfrist skulle gælde for kildeskattekrav. Den 17. december 2010 blev L 75 imidlertid vedtaget, hvorefter 3 års fristen ændredes til en 5 års frist vedrørende krav på indeholdelse omfattet af KSL' afsnit VI, hvor modtagerne er begrænset skattepligtige selskaber. Krav på tilbagesøgning af for meget indeholdt kildeskat vil ligeledes kunne ske inden for 5 års fristen. Dermed er disse krav sidestillet med krav afledt af ansættelser om kontrollerede transaktioner (TP-sager) samt krav afledt af ansættelser i omstruktureringssager.

Forældelsesfristens begyndelsestidspunkt regnes fra det tidspunkt, hvor kravet tidligst kan kræves betalt. Fristen suspenderes ved utilregnelig uvidenhed om kravet eller skyldneren. Vedrørende de indeholdelsespligtige selskaber, der er omfattet af kildeskattelovens §§ 65 - 65 D - herunder selskaber, der ejes af kapitalfonde - vil udgangspunktet være, at forældelsesfristen løber fra det tidspunkt, hvor SKAT modtager indberetning om det indeholdte beløb, dvs. senest den 10. i den måned, der følger efter den måned, hvor indeholdelsespligten er udløst ved udbetaling af udbytte eller renter.

Hvad angår royalties er fristen for indsendelse som udgangspunkt en måned efter udlodningen eller godskrivningen af royalty. Efter tilladelse fra SKAT kan erklæring om royalty indsendes én gang årligt, når der ifølge en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og en fremmed stat ikke skal indeholdes royalty. Erklæringen for de foregående regnskabsår skal indsendes senest ved udgangen af den måned, der følger efter regnskabsårets afslutning.

Hvis det indeholdelsespligtige selskab ikke har angivet beløbet og/eller slet ikke har foretaget indeholdelse, vil forældelsesfristen normalt være suspenderet og først begynde at løbe på det tidspunkt, hvor SKAT på anden måde modtager tilstrækkelige oplysninger til, at kunne gøre kravet gældende

8.7 Indgreb mod grænseoverskridende fusioner – FUL § 15, stk. 4

(L 84 – 2011, lov nr. 254 af 30. mar. 2011)

Lovændringen skete som følge af to modsatrettede bindende svar i sager omfattet af kapitalfondsprojektet. Se SKM2010.772.SR ændret ved SKM2011.159.LSR og SKM2010.782.SR.

Der var tale om, at koncernerne ønskede at ”fusionere” store midler ud af Danmark - midler som ellers var i risiko for, at blive pålagt kildeskat ved ordinær udlodning af udbytter.

Reglerne i fusionsskatteoven blev ændret således, at risikoen blev fjernet for, at der var et hul i fusionsskatte reglerne, som ville underminere regelsættet om kildebeskatningen af udbytter til selskaber, der er hjemmehørende i lande, som ikke er medlem af EU og som ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark. Hullet ville være en konsekvens af den fortolkning, som Skatterådet havde anlagt i det ene bindende svar, hvor pengetanken i et dansk holdingselskab kunne overføres skattefrit til et selskab i et EU land ved en skattefri fusion og derfra videre til et skattely.

8.8 Hæftelse for kildeskat, stafansvar, renteberegning og sikkerhedsstillelse – KSL § § 69, 69 B og 74

(L 173 – 2012, lov nr. 591 af 18. jun. 2012)

Disse lovændringer udspringer ligeledes på baggrund af konkrete sager i kapitalfondsprojektet.

Der er blandt andet tale om hæftelse for kildeskat på renter, royalties og udbytter i sambeskatningsforhold. Se KSL § 69, stk. 2.

Hæftelsen er differentieret, således at hæftelsen afhænger af, om selskabet er helt eller kun delvist ejet af andre selskaber i koncernen. Helejede selskaber vil hæfte solidarisk sammen med administrationsselskabet. Selskaber med minoritetsaktionærer hæfter kun, hvis der forgæves er forsøgt udlæg hos administrationsselskabet og de helejede selskaber (subsidiær hæftelse), og maksimalt for den del af kravet, der svarer til den andel af kapitalen i det hæftende selskab, der ejes af andre koncernselskaber.

Det fremgår således af lovbemærkningerne om hæftelsen for kildeskat, at

”Den manglende hæftelse har givet anledning til problemer i enkelte konkrete sager.

Administrationsselskabet i en dansk koncern betaler renter på et lån til et koncernselskab i et lavskattelands.

Administrationsselskabet undlader at indeholde kildeskat af rentebetalingen.

Underskud som følge af fradrag for renter i det udbetalende danske selskab er udnyttet af de andre danske selskaber i koncernen gennem sambeskatning, og skatteværdien heraf vil være refunderet det underskudsafgivende selskab, det vil sige administrationsselskabet.

Administrationsselskabet afstår derefter aktierne i de danske datterselskaber koncerninternt.

Administrationsselskabet tømmer dernæst for værdier (herunder afståelsessummen for datterselskaberne). Det kan, alt efter koncernens organisering, ske ved skattefri udlodning og/eller skattefri tildeling af tilskud.

Selskabet er dermed placeret »på et sidespor« i koncernen uden værdier, men indgår stadig i sambeskatningen med koncernens øvrige danske selskaber. Det betyder, at selskabets eventuelt resterende underskud fortsat kan anvendes af de øvrige sambeskattede selskaber.

Selskabet kan imidlertid ikke betale den kildeskat, som skulle være indeholdt, og som det hæfter for. Hertil

kommer, at selskabet har modtaget vederlæggelse for afgivelse af renteunderskuddet til de underskudsudnyttende koncernselskaber; værdier, som ellers skulle have været indbetalt til de offentlige kasser.”

Bestemmelsen har virkning for skattebetalinger, der forfalder til betaling den 1. juli 2012 eller senere.

Endvidere kom der regler om 6 måneders udbetalingsfrist med suspensionsmulighed samt krav om sikkerhedsstillelse vedrørende anmodning om tilbagebetaling af for meget indeholdt kildeskat og renteberegning, jf. KSL § 69 B. Bestemmelsen har virkning for anmodninger, som SKAT ikke har afgjort senest den 30. juni 2012.

Endelig indføres strafansvar vedrørende renteskat. Se KSL § 74, stk. 1, som har virkning for indkomstår, der påbegyndes den 1. juli 2012 eller senere.

8.9 Omgåelse af udbyttebeskatning og gennemstrømningsselskaber –

SEL § 2, stk. 1, litra c, 7. og 8. pkt., 2 D

(L 10 – 2012, lov nr. 1254 af 14. dec. 2012)

SEL § 2 D er en opfølgning på en early warning udarbejdet med afsæt i en anden konkret sag i kapitalfondsprojektet. Se betænkning, bilag 23.

Med lovændringen fjernes et skattehul ved koncerninterne omstruktureringer, som kunne underminere regelsættet om kildebeskatningen af udbytter til selskaber eller fysiske personer.

Denne kildeskat kunne blandt andet omgås ved, at det udenlandske moderselskab (herunder en kapitalfond, som er organiseret i et kommanditselskab) afstod aktier i sit danske datterselskab (det erhvervede selskab) til et andet dansk selskab (det erhvervende selskab), så vederlaget for afståelsen helt eller delvist bestod af fx en fordring på det erhvervende selskab.

Selskabskonstruktionen medførte herefter, at det danske erhvervede selskab betalte udbytte til det danske erhvervende selskab, hvilket skete uden beskatning, fordi der var tale om udbytte i et dansk moder/datterselskabsforhold. Det erhvervende selskab betaler nu de modtagne udbytter videre i form af afdrag af gæld til det udenlandske moderselskab, hvilket også skete uden beskatning, idet det udenlandske moderselskab nu modtog afdrag på sin fordring på det erhvervende selskab.

Udbyttebetalingen mellem de to danske selskaber skiftede altså kvalifikation ved viderebetalingen til det udenlandske moderselskab eller den udenlandske person.

Lovændringen har virkning fra og med fremsættelsestidspunktet. Det vil sige fra den 3. oktober 2012.

Endvidere gennemførtes lovændring vedrørende danske gennemstrømningsselskaber, således at SEL § 2, stk. 1, litra c, 3. og 4. punktum om skattefritagelse (helt eller delvis nedsættelse efter moder-datterselskabsdirektivet og en DBO) ikke finder anvendelse, hvis det danske datterselskab videreudlodder udbytte til sin udenlandske moder, som det danske selskab har modtaget fra sit udenlandske datterselskab, og det danske selskab ikke er retmæssig ejer af det modtagne udbytte. Begrænsningen gælder dog ikke i tilfælde, hvor videreudlodningen af udbytte er omfattet af moder-datterselskabsdirektivet.

Denne del har virkning for udbytter, som et dansk selskab udlodder den 1. januar 2013 eller senere.

9. Omkostningssagerne

Vedrørende omkostningsrevisionerne fremgår følgende fra statusnotatet af 20. marts 2007. Se også afsnit 1.1:

"Med hensyn til kontrollen af omkostningerne ved virksomhedsovertagelserne, har det vist sig, at nogle koncerner er belastet med betydelige finansieringsomkostninger til blandt andet stiftelsesprovisioner og andre engangsvederlag ved oprettelse af nye lån. Omkostningerne hertil er betydelige. SKAT har endnu ikke et endeligt overblik over de samlede omkostninger, men det forventes, at de udgør mindst 1 mia. kr.

For de koncerner, hvor udgiften er synliggjort, er der fratrasket betydelige beløb i den skattepligtige indkomst som stiftelsesprovision på lån under 2 år. Noget tyder dog på, at nogle lån har en betydelig længere løbetid, hvorfor fradragsretten undersøges.

I forbindelse med opkøbene er der afholdt betydelige omkostninger til "stay on bonus" og transaktionsbonus til ledelse samt udgifter til "fairness opinion" m.v. Det undersøges om udgifterne kan accepteres som fradragsberettigede driftsomkostninger i selskaberne, eller om udgifterne alene er afholdt i aktionærernes interesse, hvorved der ikke er fradrag.

I skatteregnskaberne er selskabernes behandling af udgifterne forskellig. Nogle betragter selv omkostningerne som ikke fradragsberettigede, mens andre anser samtlige omkostninger som fuldt ud fradragsberettigede."

Ved projektets opstartsmøde i efteråret 2006 fik projektgruppen gennemgået et oplæg til, hvorledes de forskellige faser i et virksomhedsopkøb omfattede forskellige omkostningstyper, og hvordan man kunne foretage relevante revisionshandlinger."

9.1 Resultater vedrørende omkostningsreguleringer

Som omtalt under afsnit 1.3 blev der udvalgt 7 opkøb af danske virksomheder.

I takt med færdiggørelsen af de 7 første sager har projektet løbende fået tilført nye sager fra kapitalfondes m. fl. opkøb af danske selskaber.

Skattemæssige forhøjelser i mio. DKK:

	Skattemæssige forhøjelser
Afgjorte afgørelser	2.584,0
Udsendt forslag til afgørelser	20,2
I alt	2.604,2

Status på afgjorte afgørelser:

	Antal afgørelser
Endelige	26
Verserende	13
I alt	39

Bemærk

- Der er flere tilfælde, hvor der er truffet flere afgørelser vedrørende den samme koncern.
- En afgørelse kan vedrøre flere indkomstår.

Der henvises til vedhæftede bilag for en yderligere beskrivelse af opgørelserne.

Kort om projekttankegangen

Projekttankegangen går overordnet ud på, at et køberselskab, som regel et nystiftet selskab eller skuffeselskab, ikke kan få fradrag for dagældende LL § 8 J - udgifter, hvis udgiften til advokat og revisor har karakter af afregning af eksempelvis en udbyders honorarkrav i sin egenskab af projektudvikler. Projektudvikler vil eventuelt have fradrag for udgifterne som led i sin virksomheds drift, hvorimod køberselskabets betaling af projektudgifterne ikke repræsenterer en dagældende LL § 8 J - udgift, men derimod en ikke-fradragsberettiget etableringsudgift.

Projektomkostningstankegangen er dannet ud fra højesteretsdommen refereret i SKM2008.465.HR. Højesteret fandt, at de af projektudbyderen afholdte udgifter til advokat og revisor samt udgifterne til markedsundersøgelser i et ejendomsinvesteringsprojekt, som projektudbyderen havde foretaget, kunne fradrages af projektudbyderen. Men udgifterne kunne ikke fradrages af investorerne (kommanditisterne). For investorerne var der tale om en del af det samlede honorar til projektudbyderen.

9.2 Nyligt afsagte centrale domstolsafgørelser - driftsomkostninger

Skattefrie contra skattepligtige indtægter

I afgørelsen der fremgår af SKM2012.13.HR, fandt Højesteret, at et ventureselskab kunne fratrække udgiften til management fee, idet selskabet havde til formål at drive og rent faktisk havde drevet virksomhed, der havde givet selskabet indtægter i form af dels løbende afkast ved renter og udbytter i porteføljeinvesteringerne, dels avance ved afståelse af aktier i porteføljeselskaberne.

Indtægterne havde været skattepligtige både for så vidt angår det løbende afkast og avance med afståelsen inden for 3 år, og skattefri for så vidt angår avance ved afståelse efter 3 år.

Højesteret udtaler, at ”indkomst” i SL § 6, litra a, må forstås som den skattepligtige indkomst, og at udgifter derfor kan fradrages som driftsomkostninger, hvis de er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde den skattepligtige indkomst. Højesteret afgør sagen ud fra en konkret vurdering, at afholdte udgifter til management fee kan være fradragsberettigede driftsomkostninger, selv om nogle af afståelsessummerne er skattefrie på grund af realisationstidspunkterne.

Rette omkostningsbærer

I SKM2012.70.HR var alle undersøgelser og aftaler om køb af en et dansk selskab lavet nogen tid før købet rent faktisk, blev gennemført, og et dansk skuffeselskab blev indsat som køber. Højesteret fandt, at det var det hollandske moderselskab, som reelt havde fået udvidet sin virksomhed. Det hollandske selskab havde forud for købet af et dansk selskab forestået alle aftaler og praktiske handlinger, der knyttede sig til virksomhedskøbet. Først efter at den danske sælger bestemte, at salget, som var aftalt med det hollandske selskab, skulle gennemføres, overdrog det hollandske selskab dets rettigheder ifølge købsaftalen til sit danske skuffeselskab.

Højesteret fandt, at der reelt var tale om en udvidelse af det hollandske moderselskabs erhvervsvirksomhed, og at der derfor ikke tilkom det danske datterselskab fradragsret efter dagældende LL § 8 J, stk. 1, for de udgifter til revisor og advokat, der var afholdt af moderselskabet.

Bonus til nøglemedarbejdere

I en endnu ikke-offentliggjort østrelandsrets afgørelse ændredes Landsskatterettens kendelse, hvorefter SKAT fik medhold i, at udbetalt særlig medarbejderbonus på knap 10 mio. kr. var afholdt i forbindelse med et udefra kommende tilbud om overtagelse af selskabet og ansås for rettet mod selskabets aktionærer med henblik på at opnå en så god pris som mulig.

Der var således ikke tale om en fradragsberettiget driftsomkostning, idet udgiften ikke havde den fornødne tilknytning til selskabets løbende drift. Det havde i øvrigt ingen betydning, at bonussen ville blive udbetalt, selvom selskabet ikke var blevet solgt eller ikke havde direkte indflydelse på størrelsen af købstilbuddet. Det havde heller ikke betydning, at det udførte arbejde, også ville kunne anvendes ved selskabets fremtidige drift, uanset om der skete et salg.

9.3 Omkostningssager udskilles i et nyt projekt

Med udgangen af 2012 hvor det oprindelige kapitalfondsprojekt afsluttedes blev omkostningsdelen udskilt til et nyt selvstændigt landsdækkende indsatsprojekt, og ikke-afsluttede sager overgår til dette projekt. Se også afsnit 1.3.

10. Indsatsaktiviteterne

Projektet er gennemført med anvendelse af kontrol. Endvidere blev de kontrollerede selskaber vejledt i regelanvendelsen, men da projektets fokusområde – navnlig kildeskat på pengestrømme til skattelylande – indeholder mange uafklarede spørgsmål, er det nødvendigt at anvende yderligere ressourcer på indsatsaktiviteter i fremtiden.

11. Proces

Projektet startede formelt ved et opstartsmøde den 6. september 2006, hvor de 7 revisionshold fra Store Selskaber omkring de udvalgte kapitalfondsopkøbte koncerner var indkaldt sammen med diverse gæster (chefer og repræsentanter fra andre afdelinger i SKAT).

Der var således lagt op til et bredt samarbejde på tværs af hele SKAT.

[Redacted text block]

Ved projektets start valgte man, at der skulle foregå videndeling både via stormøder svarende til opstartsmødet og via konkrete mails til gruppen. Denne vekselvirkning mellem skriftlig og mundtlig kommunikation viste sig at fungere meget effektivt for deltagernes arbejde. Deltagerne udtrykte meget stor tilfredshed med både at få faglige indlæg og samtidig mulighed for at sparre med hinanden på stormøderne.

[Redacted text block]

Bilag 1

Resultater – kildeskattepligtige beløb og skattemæssige forhøjelser vedrørende omkostninger

Projektet har resulteret i følgende kildeskattepligtige beløb samt skattemæssige forhøjelser vedrørende omkostninger - i mio. DDK:

	Udbytter	Renter	I alt	Omkostninger
Afgjorte sager	3.047,7 ¹	7.095,1 ²	10.142,8	2.584,0
Udsendt forslag ³	952,3	471,8	1.424,1	20,2

Ad 1 og 2.

Som det fremgår af ovenstående, er der i projektet udsendt forslag og afgørelser på rente- og udbyttekildeskat samt omkostninger på godt 14 mia. kr. Med undtagelse af 1 rentekildeskattesag er samtlige vundet ved Landsskatteretten. Den tabte sag indgår ikke i ovennævnte 7 mia. kr., da Skatteministeriet har valgt ikke at forfølge sagen. Se nærmere afsnit 6.

I sager med udbyttekildeskat har SKAT vundet 1, mens øvrige er tabt ved Landsskatteretten. Tabte udbyttekildeskattesager er indbragt for domstolene. En sag er dog endelig opgivet. Den tabte sag indgår ikke i de ovennævnte 3 mia. kr.

Vedrørende omkostninger – se nedenfor.

Ad 3.

Ikke-afsluttede sager henføres til det nye kildeskatteprojekt. Se afsnit 1.3.

Bemærk:

- Provenuet udgør mellem 25 % og 30 % af det kildeskattepligtige beløb. Der er forskellige indeholdelsesprocenter for udbytter og renter for de forskellige indkomstår.
- Alle afgjorte sager verserer i det administrative klagesystem eller ved domstolene.

Antal afgørelser på koncern niveau:

	Udbytter	Renter
Afgjorte afgørelser	5 ¹	9 ²
Udsendt forslag til afgørelse	1	4

Ad 1 og 2.

Den af Skatteministeriet endelig tabte udbyttesag indgår i opgørelsen, jf. SKM2012.121.ØLR samt tilsvarende rentesag. Se også bemærkninger til skemaet ovenfor.

Bemærk:

- Optællingen er på koncern niveau, hvor en afgørelse typisk vedrører flere indkomstår.
- En afgørelse kan omhandle både udbytte- og renteskat.

Afgørelsestidspunkt vedrørende afgjorte afgørelser:

	Udbytter	Renter
2008	0	2
2009	1	2

2010	3	2
2011	1	2
2012	0	1

Yderligere om omkostningsreguleringer

Skattemæssige forhøjelser i mio. DKK:

	Skattemæssige forhøjelser
Afgjorte afgørelser	2.584,0 ¹
Udsendt forslag til afgørelser	20,2
I alt	2.604,2

Ad 1.

Afgørelser der er endelig tabt af SKAT, er ikke medtaget. Se også note 1 i næste skema.

Status på afgjorte afgørelser:

	Antal afgørelser
Endelige	26 ¹
Verserende	13 ²
I alt	39

Ad 1.

Afgørelser, der enten ikke er påklaget eller er endeligt afgjorte ved Landsskatteretten eller domstolene. Der kan dog være enkelte, hvor klagefristen endnu ikke er udløbet.

24 er vundet af SKAT, hvoraf 1 er delvist vundet.

2 er tabt, hvoraf den ene er delvis tabt. Begge sager vedrører periodiseringsforhold.

Ad 2.

Der er tale om afgørelser, der er påklaget og som verserer for enten Landsskatteretten eller domstolene. 12 er påklaget af selskabet og 1 er indbragt af SKAT.

Bemærk

- Der er flere tilfælde, hvor der er truffet flere afgørelser vedrørende den samme koncern.
- En afgørelse kan vedrøre flere indkomstår.