

10.2.2015

Projektet omkring Honorære Konsuler Og Godtgørelse af modermælkserstatning.

Status for produktion/projektet i 2014:

Alle sagerne for honorære konsuler er behandlet efter forskrifterne – der har været en del med at se bilag mv – da Saksøbing scanner bilagene ind mv. Sagerne er behandlet og afsluttet indenfor fristerne.

Refusion/godtgørelse af modermælkserstatning – alle sager er afsluttet indenfor fristerne - der er ikke foretaget nogen reguleringer på området. Dog er der en regulering på forskudsvis moms for modermælken på i alt 102 449 kr ti l opkrævning. Sagen er oversendt til behandling i kundeservice – jf snitaftalen.

Begge typer sager er for 2015 overflyttet til udbetalingskontrolprojektet. Og er derfor ikke et selvstændigt projekt.

Jan skovgaard-jessen

Slutevaluering for 2012 - Projekt handel med biler Id: 2396

Økokrims projekt handel med biler, har i 2012 haft fokus på

- Uautoriserede bilforhandlere
- Autoriserede bilforhandlere
- Leasing selskaber
- Finansierings selskaber
- Bilimportørerne, TP i forhold til bilfabrikkerne

Projektets indsats har været rettet direkte rette mod skattegabet i særdeleshed vedrørende registreringsafgift.

Derudover har fokus været rettet mod den egentlige organiserede økonomiske kriminalitet, herunder:

- Stråmandsselskaber, anvendelsen af falkske dokumenter, identitetssvig mv.
- Udnyttelse af SKATs systemer, herunder blandt andet godkendelsen iht. registreringsafgiftsloven § 15 (tidligere tolldataplader). Der er som konsekvens af det i 2012 nye motorregister DMR, åbnet op for større omfang af selvbetjening i tråd med SKATs bærende strategi.
- Brugtmomsordningen

Endelig har projektet haft fokus på belysning af et nyt svigsområde, dette har været samlet under del pilotprojekt "overflytning af avance". Arbejdet med dette område har resulteret i en målrettet indsats fra 2012 i form af samarbejde mellem indsats og økokrim på projekt Flytning af avance på biler Id: 2888.

Projektet har lagt meget store ressourcer på dette område, hvilket har haft konsekvenser for øvrige af projektets delområder.

Der er flere af projektets igangværende sager som ikke er afsluttet inden for projektets periode, dette begrundes med sagernes art og omfang. Der afventes såvel afslutning i form af afgørelser fra retssystemet og færdigbehandling af sagerne i SKAT.

Alle resultater af afsluttede kontroller i projektet indberettes til Dipsy. For 2012 er der for Økokrims vedkommende foretaget målinger på de 4 S'er med følgende resultat:

22 af 32 afsluttede kontrolsager (træfpct: 69) har medført reguleringer på 28,7 mio. kr., og der er i 14 af disse sager foretaget en ansvarsmæssig vurdering (63,5 %).

I 5 af de afsluttede sager med regulering er der sikret aktiver (22,8 %), ligesom der i 1 sag er taget skridt til at stoppe skaden.

Projektet har i forbindelse med flere sagskomplekser indgået i samarbejde med såvel politi og anklagemyndigheden.

Ultimo 2011 indtrådte projektet i det landsdækkende Paraplyprojekt motor, vedrørende aktiviteter på bil- og motorområdet

Projektet har endvidere løbende været i dialog med andre enheder i SKAT, og har derved medvirket til vidensdeling og fortolkning inden for motorområdet. Herudover er der fra projektet bidraget med information om uhensigtsmæssigheder i nuværende lovgivning og med forslag til ny lovgivning. Ligeledes er der bidraget med forslag om ændring og forbedring af uhensigtsmæssige forretningsgange / arbejdsprocesser inden for SKAT.

Samarbejde på tværs af EU i 2012 et område som er blevet opprioriteret

- Projektet indgår i to MLC (multilaterale kontroller)
- Deltagelse i Eurofisc, europæisk samarbejde inden for handel med køretøjer
- Bistandsanmodninger, besvarelse af henvendelser fra udlandet og udarbejdelse af anmodninger fra Danmark er et øget arbejdsområde.

Linda Asser Jensen

Afrapportering på pilotprojekt Store virksomheder (punktafgifter)

1. Projektinformation

Tovholder:

Pilotprojektet Store virksomheder (punktafgifter) er gennemført af Punktafgifter 3, med tovholderne Birthe K. Svendsen og Nora Øris.

Projektets formål:

Baggrunden for pilotprojektet er, at der over de seneste år har været en udbredt opfattelse af, at 20 % af virksomhederne (registreret for punktafgifter) afregner 80 % af afgiftsprovenuet. Der har imidlertid aldrig været foretaget en egentlig analyse på området, hvorfor det ikke med sikkerhed vides, om denne påstand er korrekt. Der er følgelig heller ikke et fuldstændigt overblik over, hvilke virksomheder der er tale om, og hvilke punktafgifter de afregner.

Pilotprojektet har haft til formål at gennemføre en analyse af, om påstanden er korrekt. Analysen skal bl.a. indeholde følgende elementer:

- Identifikation af de provenutunge virksomheder
- Hvilke punktafgifter afregner de?
- Redegørelse for, hvordan SKAT agerer overfor disse virksomheder
- Angiver og afregner de til tiden?
- Afregner de korrekt?

Med udgangspunkt i analysen er der udarbejdet anbefalinger til, hvorledes SKAT mest effektivt skal agere fremadrettet overfor segmentet.

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

Pilotprojektet er ikke kommet med ny viden i traditionel forstand, idet formålet har været at samle den viden, vi i SKAT allerede ligger inde med og skabe et brugbart overblik over området. I analysearbejdet er det dog blevet klart, at SKAT ikke har haft en decideret strategi for, hvorledes tilgangen til de store virksomheder mest effektivt skal være. Først og fremmest fordi der har manglet et overblik over, hvem de er og hvordan de agerer. Den nye segmentstrategi vil forhåbentlig medvirke til at rette op på denne u hensigtsmæssighed.

Der er med udgangspunkt i analysen udarbejdet anbefalinger til en fremadrettet indsats overfor målgruppen. Disse anbefalinger er langt fra færdige koncepter, men kan være inspiration til en strategi overfor segmentet Store virksomheder – set i et punktafgiftsperspektiv. Man kan derfor sige, at den nye viden er, at man sandsynligvis med fordel kan agere på en bestemt måde overfor de store virksomheder, og at denne fremgangsmåde ikke nødvendigvis er sammenfaldende med fremgangsmåden overfor mindre punktafgiftsvirksomheder.

Anbefalingerne leveres til projekt "Punktafgifter – store virksomheder" (projektforslag til Indsatsplan 2014), til Lars Andersen, Store Selskaber 3 (TG for store virksomheder), Gert K Jensen, projektchef, Store Selskaber til brug for beskrivelse af segmentstrategien for "De største

virksomheder på skat og afgifter”, og til Indsatsplanlægning og –analyse til brug for Compliance-projektet vedrørende punktafgifter.

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

Som anført under punkt 2, har pilotprojektet resulteret i udarbejdelse af en række forslag/anbefalinger til indsats. Det er ikke færdigudviklede koncepter, men idéer der kan indarbejdes i en strategi for fremadrettet indsats overfor segmentet Store virksomheder.

Visse dele af organisationen har værktøjer, der i modificeret form kan implementeres på punktafgiftsområdet. Som eksempler kan nævnes Store selskabers Tax Governance-koncept og Tolds AEO-certificering.

De anbefalinger, analysen har givet anledning til, er tiltag som med få/færre ressourcer kan sikre det fremtidige punktafgiftsprovenu. Implementering af (dele af) anbefalingerne vil sikre, at SKAT får indført arbejdsprocesser, der kan give sikkerhed for fokus på segmentet samt sikre, at SKAT på ethvert givet tidspunkt har sikkerhed for, at hovedparten af provenuet kommer ind ad fordøren. De vil samtidig bidrage til at udbygge samarbejdet med virksomhederne, deres rådgivere samt andre enheder i SKAT.

4. Risiko

Da pilotprojektet har haft et andet formål end et typisk projekt, giver det ikke som sådan mening at redegøre for risiko mv. Der har været tale om et analyseprojekt uden kontakt til virksomhederne. Analysen har været bagudrettet med fokus på, hvorledes målgruppen har ageret overfor SKAT og omvendt. Med udgangspunkt i denne analyse er der udarbejdet anbefalinger til en fremadrettet indsats overfor målgruppen. Når der overhovedet har været behov for en sådan analyse, er det fordi den ikke tidligere har været foretaget, og man kan derfor sige, at risikoen indirekte har været, at målgruppen ikke har afregnet korrekt og til tiden. Projektet har på længere sigt til formål at sikre, at dette sker.

5. Effekt

Pilotprojektet har ikke haft til formål at påvise en egentlig effekt, idet der alene er tale om et analyseprojekt. Analysen er baseret på historiske data; Hvorledes har virksomhederne ageret overfor SKAT og omvendt? På baggrund af disse bagudrettede oplysninger har pilotprojektet herefter givet anbefalinger til fremadrettet indsats. Projektet er på denne måde atypisk fra "almindelige" indsatsprojekter. Der er dog udarbejdet succeskriterier, men de afviger væsentligt fra sædvanlige succeskriterier.

Succeskriterium	Resultat
Udarbejdelse af analyse af de provenutunge virksomheder og hvordan vi hidtil har ageret over for dem	Analysen er udarbejdet

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

Der har været tale om et forholdsvis begrænset projekt (både hvad angår tid og ressourcer), hvorfor det har været overordentligt vigtigt at overholde tidsplanen. At der ikke har været målbare mål at arbejde hen imod, har både gjort processen sværere (styringsmæssigt), men også lettere (ingen specifikke krav til resultatet).

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

Skønnes ikke relevant at udfylde, idet succeskriteriet er opfyldt.

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

Som anført ovenfor, har det ikke været relevant/muligt at måle en effekt.

Hvordan kan vi overvåge risikoen?

Der gives i rapporten anbefalinger om følgende tiltag:

- Kortlægning af regelefterlevelse
- Monitorering
- Turnusordning
- Samarbejde med andre enheder
- Kontaktpersonsordning
- Godkendelsesordning
- Øget vejledning
- Udarbejdelse af særlige kontrolkoncepter

6. Indsatsaktiviteterne

Det skønnes, at analysen er blevet udarbejdet med færrest mulige ressourcer. Der har ikke været kontakt til eksterne, hvorfor nedenstående skema ikke er relevant at udfylde.

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Servicebrev	
Pjece	
Involvering af samarbejdspartnere	
Involvering af interessenter	
Presse	
Messer	
Kontrol	
- osv.	

7. Proces

Der har været kontakt til flere dele af SKAT, først og fremmest for at indhente information. Det er tydeligt, at alle de involverede har været meget informative og bidraget til den viden, der fremlægges i analysen. Der har bl.a. været kontakt til Toldforvaltningen vedr. AEO-certificering, Store Selskaber vedr. Tax Governance, andre PunktafgiftsEnheder vedr. sær opgaver. Herudover har projektet haft følgende kontaktpersoner tilknyttet: Mandy Lu (Afregning Erhverv), Taus Helleskov (Moms, Afgifter og Told) og Anita Sørensen (Markedsføring 3).

Afrapportering

Kontrol i mindre og større selskaber hvor Compliance viser en højrisiko, metodisk anvendelse af IT-revision
ID: 2930

1. Projektinformation

Tovholder: Torben Tidmand

Projektets formål:

Dette pilotprojekt fokuserer på, om det er mere effektivt og rationelt, at anvende IT redskaber i forhold til manual gennemgang i forbindelse med revision/kontrol af selskabernes regnskabsgrundlag til brug ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Endvidere er det håbet, at medarbejderne vil kunne se, at det er en hjælp, at anvende edb-revision i revisionsager, dette har hidtil ikke været meget i de to afdelinger der er involveret i projektet

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

Anses ikke for at kunne udfyldes.

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats

Anses ikke for at kunne udfyldes.

4. Risiko

Tag udgangspunkt i beskrivelsen af risikoen i risikoarket for så vidt angår de første 3 punkter, navn på risiko, overordnet karakteristik og uddybende beskrivelse og beskriv, hvordan projektet/piloten har arbejdet med og er blevet klogere på risiko/målgruppe/adfærd. Tilføj gerne, hvis projektet/piloten kan komme med nye oplysninger på de øvrige punkter i risikoarket.

- Projektets formål var, at udvælge selskaber der har en datamængde hvor almindelig manuel revisionsgennemgang er omfattende og tidskrævende. På denne type sager vil der blive anvendt edb-revision med Excel for herigennem at vurdere, om der er fejl der findes bedre og mere effektivt ved denne arbejdsmetode, samt om der er fejl der ikke ville blive fundet ved en almindelig gennemgang. Når der tales om fejl der ikke ville blive fundet ved almindelig revisionsmæssig gennemgang skyldes det ikke, at denne metode ikke kan anvendes, men hvis den vurderes som meget tidskrævende vil den kun i begrænset omfang blive foretaget fuldt ud. Teorien er, at brugen af edb-revision med Excel, med mindre tidsforbrug vil højne omfanget, resultatet og kvaliteten af den revisionsmæssige gennemgang. Denne teori ønske testet.

Endeligt sikres det, at en del af de 60 personer, der har været på 1 uges kursus i IT-

revision med Excel kommer til at anvende de tillærte kompetencer, så deres viden forankres og bliver anvendt i praksis i overensstemmelse med SKATs målsætning i "effekt af læring".

- De selskaber, der er blevet gennemgået i projektet, har for langt den overvejende del været meget samarbejdsvillige, og leveret det ubedte edb materiale uden nogen problemer, i langt de fleste tilfælde, er materialet leveret således, at det med det samme har kunnet laves edb-revision i excel.
- Samtlige selskaber har været af en hvis størrelse således, at de har været vant til, at anvende edb som et dagligt arbejdsredskab.
- Selskaber med en omsætning på over 8 mio. kr., samt medarbejdere der har deltaget i intern edb-revision ved hjælp af excel.
- Projektet har givet anledning til, at medarbejderne i de involverede afdelinger er blevet mere opmærksomme på edb-revision, og det har givet anledning til, at edb-revision er blevet brugt som supplement i andre projekter bl.a. Compliance og hovedaktionær projekterne.

5. Effekt

Succeskriterium	Resultat
Tidsforbrug	
Træfprocent	Her er målet ikke nået, i det man ud fra de gennemgåede sager vil få en træfprocent på 15.
Gennemsnitligt ændringsbeløb	De to sager der et ændringer i, har givet forhøjelser på kr. 3.035.864 så her er succeskriteriet opnået.

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

Det skyldes formentlig, at man har udtaget de forkerte typer selskaber i forbindelse med udsøgningen fra Business Object, i det der er tale om virksomheder af en hvis størrelse, der registrere ordentlig, og det må konstateres, at edb-revision ikke kan stå alene, i det edb-revision ikke kan blive bedre end den bogføring, den enkelte virksomhed har anvendt.

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

Tovholder vil følge op på de sager, der endnu ikke er afsluttet, og sørge for de bliver afsluttet.

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

Der anses ikke for, at være behov for opfølgning

Hvordan kan vi overvåge risikoen?

Der er ikke nogen umiddelbar, da edb-revision kun må/og skal anses for, at være et

hjælpemiddel i den egentlige revisionsmæssige gennemgang af selskaber.

6. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Servicebrev	Der er ikke behov for et servicebrev, da edb-revision må anses for internt arbejdsredskab
Pjece	Se ovenfor
Involvering af samarbejdspartnere	Projektet har givet anledning til, at medarbejderne i de to afdelinger, der har deltagere i projektet har anvendt edb-revision i andre projekter f.eks. Compliance m.m..
Involvering af interessenter	Der har været et godt et godt samarbejde med selskaberne og deres repræsentanter, og der har ikke været problemer med de udbedte oplysninger fra selskaber eller deres repræsentanter.
Presse	Der er ikke behov for, at involvere pressen, da edb-revision må anses for internt arbejdsredskab
Messer	Der er ikke behov for, at deltage på messer med emnet, da edb-revision må anses for internt arbejdsredskab
Kontrol	Edb-revision skal anses som arbejdsredskab, der kan anvendes i forbindelse med kontrolsager.
- osv.	

Evt. supplerende bemærkninger til projektets erfaringer med indsatsaktiviteterne?

7. Proces

Erfaringen med projektet er, at det har været muligt, og uden problemer, at få bogføringen ind fra selskaberne i et format, der gjorde det muligt, at foretage edb-revision ved hjælp af excel.

De medarbejdere, der var på projektet, havde andre opgaver, bl.a. var en af medarbejderne tillidsmand, og der blev brugt meget tid på hans tillidsmandsarbejde i forbindelse med fyringsrunden m.v., en anden medarbejder havde orlov til eksamenslæsning, og derfor kunne man ikke lever den fulde tid til projektet.

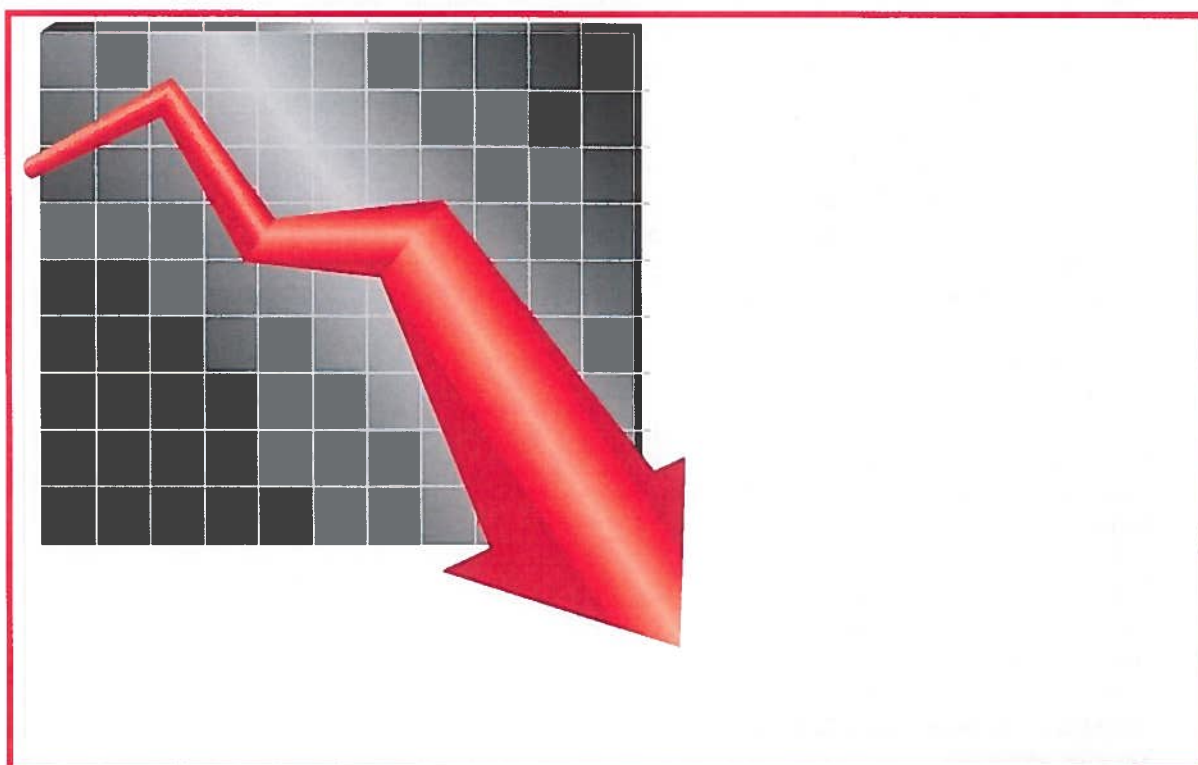
Der har ikke været problemer med, at foretage målinger.

Der har udover møde med Kundeservice ikke været involveret andre dele af SKAT. Samarbejdet med Kundeservice har været fint, men begrænset. Projektet har været et internt lærings- og erfaringsprojekt.

Der har været afholdt møder med projektdeltagerne, ligesom tovholder har kontaktet de enkelte projektdeltagere løbende.

Samarbejdet i projektet er gået fint, man har i forbindelse med udsøgningen af sagerne til projektet fået hjælp fra en medarbejder i afdelingen, der har erfaring med udsøgning Business Object.

Der har været et problem, og det er kapaciteten på de edb-maskiner vi har til rådighed, når filerne blev for store, havde de maskiner vi har i afdelingen svært ved, at bearbejde dataene, så man kunne godt ønske sig, at der blev stillet kraftigere edb udstyr til rådighed, når man fremover vil anvende edb-revision



Selskabers fremførbare underskud

IPlan id: 2794

Rapport
1. oktober 2013
Troels M Andersen

Indholdsfortegnelse

	Side
1. Selskabers fremførbare underskud – baggrund	5
1.1 Retten til underskudsfremførsel	5
1.2 Den samlede saldo for fremførbare underskud og tab er fordoblet på 5 år	5
1.3 Mere end 80 pct. af den samlede underskudssaldo vedrører felt 085	5
1.4 Kildeartsbestemte tab og fremførbare underskud hører sammen	6
1.5 Over 90 pct. af de selvangivne underskudssaldi vedrører aktie- og anpartsselskaber	6
1.6 Både absolut og relativt vedrører de selvangivne underskudssaldi primært A/S og ApS	7
1.7 Mere end 60 pct. af de fremførbare driftsunderskud vedrører store selskaber	7
1.8 Mere end 80 pct. af de fremførbare driftsunderskud vedrører underskudsselskaber	8
1.9 Den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab er faldende over tid	8
1.10 De fremførbare underskud er lige fordelt mellem sær- og sambeskattede selskaber	9
1.11 Den kraftige stigning i fremførbare underskud har bl.a. baggrund i den finansielle krise	10
1.12 Fremførbare underskud har en reel skatteværdi	13
1.13 Angsten for gamle underskud er ubegrundet	15
2. Projektets mål og udsøgningsgrundlag	17
2.1 Projektets overordnede formål	17
2.2 Projektets succeskriterier	17
2.3 Projektets udsøgningsgrundlag	18
2.4 Baggrunden for det valgte udsøgningsgrundlag	18
2.5 Risikoprofilen for de fire segmenter	19
3. Projektets ressourceforbrug og afvikling	22
3.1 Projektets samlede tidsforbrug	22
3.2 Tidsforbruget pr. sag	22
3.3 Tidsforbruget pr. projektdeltager	23
3.4 Fejlprocenten pr. projektdeltager	23
3.5 Projektets forløb	25
3.6 Projektets samlede provenu	26
4. Projektets resultater og erfaringer	27
4.1 Reguleringsbeløb	27
4.1.1 Gennemsnitlig regulering pr. sag	27
4.1.2 Reguleringernes fordeling mellem felt 85 og felt 86-88	27
4.1.3 Reguleringernes fordeling mellem sær- og sambeskattede selskaber	28
4.1.4 Supplerende bemærkninger og tabeller til afsnit 4.1.1-4.1.3	28
4.1.5 Reguleringsbeløbene i forhold til projektets succeskriterier	29
4.2 Skattegab	29
4.2.1 Forklaring på skattegabets	30
4.2.2 Forklaring på projektets succeskriterier	30
4.3 Fejlprocenter	31
4.3.1 Den høje fejlprocent hos de sambeskattede selskaber skyldes at fejl dubleres	31
4.3.2 Selskaberne har generelt en høj fejlprocent vedrørende felt 86-88	32
4.3.3 Datterselskaberne har en lav selvangivelsesprocent vedrørende felt 86-88	33
4.3.4 Forklaring på, at kun så få datterselskaber selvangiver et beløb i felt 86-88	33
4.3.5 Forklaring på den høje selvangivelsesprocent hos moderselskaber og særbeskattede selskaber	34
4.3.6 Fejlprocenterne i forhold til projektets succeskriterier	35
4.4 Fejltyper	36
4.4.1 De største fejltyper målt på antal	40
4.4.2 De største fejltyper målt på beløb	41
4.4.3 De største fejltyper hos de særbeskattede selskaber	42
4.4.4 De største fejltyper hos de sambeskattede selskaber	42
4.4.5 Særligt om intern specifikation af underskudssaldo	43

	Side
4.4.6 Fejltyper og fejlprocenter i forhold til projektets succeskriterier	44
Bilag 1. Specifikation af fremførbare underskud og tab	45
Bilag 2. Specifikation af projektets udsøgningsgrundlag	47
Bilag 3. Stikprøven er repræsentativ for populationen	48

Projektets hovedkonklusioner

Nærværende projekt med titlen ”selskabers fremførbare underskud” er et pilotprojekt, der har til formål at afdække skattegab og fejlprocenten samt de typiske årsager til fejl hos et særligt udsnit af selskaber i basisporteføljen. (Selskaber, der ved udgangen af indkomståret 2011 har oplyst en akkumuleret underskudssaldo på over 50.000 kr., ekskl. store selskaber).

Anvendelsen af projektets resultater skal i høj grad ses i forhold til den kommende digitalisering af selskabsselvangivelsen, hvor en mangelfuld datakvalitet indebærer en forøget risiko for, at der overføres beløbsmæssigt væsentlige fejl til det kommende digitale selvangivelsessystem – med den konsekvens, at en større eller mindre andel af de danske selskaber vil have over- eller underdeklareret indkomst i en flerårig fremtidig periode (efter overgangen til den digitale selskabsselvangivelse).

I perioden fra 2007 til 2011 er summen af fremførbare underskud og tab i den danske selskabsportefølje fordoblet fra 200 milliarder kroner til 400 milliarder kroner.

Hovedparten af saldoen på 400 mia. kr., som var til stede ved udgangen af indkomståret 2011, vedrører fremførbare driftsunderskud. Kun omkring 15 procent af de 400 mia. kr. vedrører kildeartsbestemte tab efter aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og kursgevinstloven.

Langt hovedparten af saldoen på 400 mia. kr. vedrører aktie- og anpartsselskaber. Kun 7 procent af saldoen vedrører fonde og foreninger.

Den kraftige stigning i summen af fremførbare underskud og tab har to naturlige forklaringer. Den ene hovedkilde til stigningen er den finansielle krise. Den anden hovedkilde er en generel stigning i antallet af selskaber i den danske selskabsportefølje. En vis procentdel af en sådan tilgang af selskaber vil i sagens natur være underskudsgivende (, ligesom en vis procentdel vil være overskudsgivende).

Rent faktisk er den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab faldende i perioden fra 2007 til 2011. Også når selskabsporteføljen opdeles i overskudsselskaber, underskudsselskaber og nulskatteselskaber ses samme udvikling for alle tre grupper af selskaber.

Opdeles selskabsporteføljen alternativt i særbeskattede og sambeskattede selskaber ses samme tendens, nemlig at den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab er faldende, dog med det største fald hos de sambeskattede selskaber.

Projektets målgruppe er aktie- og anpartsselskaber i basisporteføljen, der ved udgangen af indkomståret 2011 har oplyst en akkumuleret underskudssaldo i selvangivelsens felt 085 på over 50.000 kr.

Projektets udsøgnings- og analysegrundlag omfatter på den baggrund 61.739 selskaber med en samlet underskudssaldo på 138 mia. kr.

Blandt disse 61.739 selskaber er der udsøgt 400 selskaber simpelt tilfældigt til kontrol af selvangivne underskudssaldi for indkomståret 2011.

På baggrund af stikprøven på de 400 selskaber må det konkluderes, at en meget stor del af de fremførbare underskud har en reel skatteværdi.

Kun 4 pct. af selskaberne i stikprøven kan betegnes som varigt underskudsgivende. Og for denne del af selskaberne vil de fremførbare underskud i sagens natur ikke have nogen skatteværdi. Eller i hvert fald er der stor risiko for, at disse selskaber aldrig vil generere en positiv indkomst, hvorfor disse selskabers fremførbare underskud potentielt set ikke har nogen skatteværdi.

På baggrund af stikprøven må det endvidere konkluderes, at en eventuel angst for gamle underskud i SKATs systemer er relativt ubegrundet, idet hovedparten af alle underskudssaldi er opstået i nyere tid. Og derfor vil det i mange situationer ikke være forbundet med store problemer at rekonstruere et givet selskabs underskudssaldo.

Projektet har en bevilliget ressourceramme på 4,5 årsværk. Der realiserede tidsforbrug er på 3,3 årsværk. Projektet har således et mindre forbrug på ca. 1 årsværk.

Det gennemsnitlige tidsforbrug og den gennemsnitlige fejlprocent pr. projektdeltager afspejler, at projektplanlægning og projektstyring ikke er en helt ukompliceret opgave, fordi:

- En sag tager den tid, en sag nu engang tager.
- En projektgruppe består af en sum af deltagere med relativt forskellige kompetencer (både arbejdsmæssige og faglige kompetencer).
- Projektarbejde er holdarbejde. Og et hold er aldrig stærkere end det svageste led.

Som beskrivelsen af projektets forløb fra start til slut afslører, er afslutningsfasen klart den mest kritiske fase i et projekts forløb.

Projektet har en samlet pris på omkring 1 mio. kr. opgjort som lønudgifter til kontrol og dataanalyse. Skatteværdien af de gennemførte reguleringer i projektet er på ca. 3 mio. kr. Og på den baggrund kan der beregnes et overskud ved projektets gennemførelse på ca. 2 mio. kr.

Blandt de 390 selskaber, der udgør stikprøven i nærværende projekt (efter fradrag af frafaldne selskaber), er der foretaget reguleringer af selvangivne underskuds- og tabssaldi med i alt 12,4 mio. kroner. Der er foretaget nedsættelser for i alt 20,2 mio. kr. og forhøjelser for i alt 7,8 mio. kr. (Bemærk her, at nedsættelser af underskudssaldi er forhøjelser af fremtidige skattepligtige indkomster, mens forhøjelser af underskudssaldi omvendt er nedsættelser af fremtidige skattepligtige indkomster).

47,6 pct. af nettoreguleringerne på 12,4 mio. kr. vedrører fremførbare driftsunderskud i felt 85, mens resten vedrører fremførbare tab vedrørende værdipapirer og ejendomme mv. i selskabsselvangivelsens felt 86, 87 og 88.

42,4 pct. af nettoreguleringerne på 12,4 mio. kr. vedrører særbeskattede selskaber, mens 57,6 pct. af reguleringerne vedrører sambeskattede selskaber.

Umiddelbart lader det til, at de største beløbsmæssige fejl er at finde hos de sambeskattede selskaber, idet den gennemsnitlige regulering pr. sag hos de særbeskattede selskaber er på 20 t.kr., mens den tilsvarende regulering pr. sag hos de sambeskattede selskaber er på 56 t.kr.

En nærmere analyse viser dog, at når der tages højde for det reelle antal sambeskattede selskaber, er forskellen mellem de sær- og sambeskattede selskaber faktisk ikke så stor. Hos de særbeskattede selskaber er den gennemsnitlige regulering pr. sag på 20 t.kr., mens den hos de sambeskattede selskaber er på 25 t.kr. pr. sag.

De gennemførte nettoreguleringer i stikprøven på 12,4 millioner kroner svarer til et skattegab på 1,7 milliarder kroner for hele populationen.

Ifølge projektets succeskriterier vil der beløbsmæssigt være tale om en væsentlig fejl, hvis mere end 5 pct. af den selvangivne underskuds- og tabssaldo (netto) er forkert, svarende til et beregnet skattegab på 6,9 mia. kr. Det beregnede skattegab på 1,7 mia. kr. er på den baggrund uvæsentligt.

Uvæsentligt i forhold til projektets succeskriterier betyder, at nærværende projekt ikke giver anledning til at foretage opfølgning med et tilsvarende projekt i et større målestoksforhold, fordi det udsøgningsmæssigt og fagligt vil være for svært at finde de sager, der indeholder fejl, og reguleringsbeløbene pr. sag er som udgangspunkt for små til at arbejde med simpel tilfældig udvælgelse, som er udsøgningsgrundlaget i dette projekt.

Uvæsentligt betyder derimod ikke, at nærværende projekt tager stilling til fx udviklingen af et underskudsregister i forhold til DIAS eller afviser ideen om et bredere indsatsprojekt, hvor fremførbare underskud og tab i et eller andet omfang indgår.

Nærværende projekt afviser blot ideen om et tilsvarende snævert projekt i et større målestoksforhold.

Blandt de 390 selskaber, der udgør stikprøven i nærværende projekt, er der foretaget en eller flere ændringer i 83 ud af de 390 sager. Dette svarer til en fejlprocent på 21,3.

Umiddelbart er fejlprocenten hos de sambeskattede selskaber synligt højere end fejlprocenten hos de særbeskattede selskaber.

En del af forklaringen på den højere fejlprocent hos de sambeskattede selskaber er, at fejl dubleres. Dvs., at én og samme fejl i princippet medregnes flere gange, fordi fejlen har afledte konsekvenser for alle de øvrige selskaber i sambeskatningen.

En anden del af forklaringen på den højere fejlprocent hos de sambeskattede selskaber er, at de sambeskattede datterselskaber har en iøjnefaldende lav selvangivelsesprocent i forhold til felt 86-88. Og herved kommer nogle få fejl vedrørende felt 86-88 til at ligne et stort problem – i hvert fald, når fejlene omregnes til fejlprocenter.

Der er flere mulige forklaringer på datterselskabernes lave selvangivelsesprocent i forhold til felt 86-88:

1. Passive investeringer i værdipapirer og ejendomme fortages i meget høj grad af moderselskabet – og kun undtagelsesvist af datterselskabet. Dette er den økonomiske virkelighed – uanset hvor overraskende den i øvrigt måtte forekomme.
2. Forklaringen på den lave andel af datterselskaber med et beløb i felt 86-88 er selvangivelsesfejl. For mange selskaber volder det problemer, at felt 85 skal afreporteres på moderselskabet og felt 86-88 på det enkelte datterselskab. Den manglende logik indebærer, at der oftest ikke selvangives et beløb på datterselskaberne.
3. Ved kontrollen af de tilfældigt udvalgte selskaber i nærværende projekt er der testet for tabenes tilstedeværelse: At de er reelle og eksisterer. Derimod er der ikke i samme grad testet for fuldstændigheden: At alle fremførbare tab også er selvangivet.

Ud fra projektets data har det ikke været muligt at afdække, hvilken af ovenstående tre muligheder, der er den rigtige forklaring på datterselskabernes lave selvangivelsesprocent.

Ifølge projektets succeskriterier vil der antalsmæssigt være tale om en væsentlig fejlprocent, hvis mere end 20 pct. af selskaberne har fejl i selvangivne underskudssaldi.

Blandt de 390 selskaber, der indgår i projektet, er der foretaget en eller flere ændringer i 83 ud af 390 sager, svarende til en fejlprocent på 21,3. Fejlprocenten overstiger således projektets kriterier for væsentlighed.

En nærmere analyse af de forskellige typer af fejl vedrørende selvangivne underskud- og tabssaldi afslører dog, at fejlprocenten på 21,3 er en smule overvurderet som følge af, at en andel af fejlene skal henføres til opsætningsfejl i SKATs systemer vedrørende felt 86-88. Eller rettere: Fejlprocenten på 21,3 pct. er korrekt beregnet. Men den andel af fejlene, der kan angribes med et eventuelt indsatsprojekt overfor selskaberne, er mindre end 20 pct., fordi en andel af fejlene ikke skyldes manglende regelefterlevelse fra selskabernes side, men skyldes systemfejl fra SKATs side.

Korrigeret for dette forhold, falder den beregnede fejlprocent fra 21,3 til 18,2 pct.

Målt på både beløb og på antal er de fundne fejl i projektet således uvæsentlige i forhold til projektets succeskriterier.

Analysen af de forskellige typer af fejl vedrørende selvangivne underskuds- og tabssaldi afslører i alt 14 forskellige fejltyper.

Fejltypeanalysen viser, at næsten halvdelen af alle fejl skyldes sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af et selskabs underskuds- og tabssaldo.

Forudsætningen for at karakterisere en given fejltype som en undskyldelig fejl må være, at de underliggende fejl falder vilkårligt på begge sider af lovgivningen med den konsekvens, at i nogle sager er det statskassen, der bliver snydt, men det i andre sager er borgere og virksomheder, der bliver snydt.

Og netop denne egenskab gør sig i høj grad gældende for fejltypen ”sammentællingsfejl”.

Sammentællingsfejl fra selskabernes side og opsætningsfejl i SKATs systemer udgør tilsammen næsten 60 pct. af alle fejl – uanset om fejlenes størrelse måles på antal eller på beløb.

Billedet af de forskellige typer af fejl vedrørende fremførbare underskud og tab hos de sambeskattede selskaber ligner i meget høj grad billedet hos de særbeskattede selskaber og billedet for alle selskaber under ét. Sammentællingsfejl og opsætningsfejl udgør også her hovedparten af alle fejl.

Hos de sambeskattede selskaber optræder dog som forventet nogle af de typer af fejl vedrørende fremførbare underskud og tab, der er specielle for netop sambeskattede selskaber.

En stikprøve på 400 selskaber er velegnet til at give et præcist billede af skattegabet og fejlprocenten. Derimod giver en stikprøvestørrelse på 400 selskaber kun et noget sparsomt billede af de forskellige typer af fejl. Dvs. beskrivelsen kommer let til at fremstå bred og overordnet og uden ret mange nuancer af den virkelige verdens udfordringer.

1. Selskabers fremførbare underskud - baggrund

1.1 Retten til underskudsfremførelse

I den danske skatteret gælder der et nettoindkomstprincip. Et selskab skal således kun beskattes af årets nettoindkomst, hvorved forstås årets skattepligtige indtægter fratrukket de driftsomkostninger, der er medgået til at erhverve de skattepligtige indtægter.

Hvis de medgåede driftsomkostninger overstiger årets skattepligtige indtægter, fremkommer der et underskud, som selskabet i medfør af selskabsskatteloven § 12 (tidligere ligningsloven § 15¹) kan fremføre til modregning i de følgende års positive indkomster.

1.2 Den samlede saldo for fremførbare underskud og tab er fordoblet på 5 år

Ved udgangen af indkomståret 2011 var der blandt de danske selskaber, fonde og foreninger en samlet underskudssaldo på 399 mia. kr. Ved udgangen af indkomståret 2007 var den samlede underskudssaldo på 199 mia. kr., *jf. i øvrigt bilag 1*, specifikation af fremførbare underskud og tab.

I løbet af 5 år (fra 2007 til 2011) er størrelsen af selskabers fremførbare underskud således steget med 100 pct.

Som tabel 1 (nedenfor) afslører, skal fordoblingen af den samlede underskudssaldo over 5 år primært henføres til perioden fra 2007 til 2009 (- altså perioden, hvor der for alvor var turbo på den finansielle krise).

Tabel 1. Udviklingen i selskaber og fondes selvangivne underskudssaldi i perioden fra 2007 til 2011

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Felt 85, 86, 87 og 88	199,8 mia. kr.	292,8 mia. kr.	373,8 mia. kr.	378,8 mia. kr.	399,1 mia. kr.
Index	100	146	187	189	199

1.3 Mere end 80 pct. af den samlede underskudssaldo vedrører felt 085

Selskabsselvangivelsens felt 085 omfatter som bekendt driftsunderskud, mens felt 086, 087 og 088 omfatter kildeartsbestemte tab efter aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og kursgevinstloven.

Som det fremgår af tabel 2 (nedenfor) udgør driftsunderskud mere end 80 pct. af den samlede underskudssaldo.

Tabel 2. Felt 085's andel af den samlede saldo for fremførbare underskud i perioden fra 2007 til 2011

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Felt 85, 86, 87 og 88	199,8 mia. kr.	292,8 mia. kr.	373,8 mia. kr.	378,8 mia. kr.	399,1 mia. kr.
Heraf vedr. felt 85	164,1 mia. kr.	225,3 mia. kr.	288,4 mia. kr.	311,5 mia. kr.	337,1 mia. kr.
Felt 85's andel	82,1 pct.	77,0 pct.	77,2 pct.	82,2 pct.	84,5 pct.

¹ Med virkning pr. 1/7 2012 er reglerne i ligningsloven § 15 ophævet og overflyttet til selskabsskatteloven § 12

1.4 Kildeartsbestemte tab og fremførbare underskud hører sammen

Hovedparten af de kildeartsbestemte tab vedrører selskaber og fonde mv., som tillige har et fremførelsesberettiget underskud i felt 085, jf. tabel 3 nedenfor, som viser, at 2/3 af de selvangivne tab vedrører selskaber, som har selvangivet et fremførelsesberettiget underskud.

Tabel 3. Sammenhængen mellem tab i felt 86, 87, 88 og underskud i felt 85

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Samlet saldo i felt 86, 87, 88	35,7 mia. kr.	67,5 mia. kr.	85,4 mia. kr.	67,3 mia. kr.	62,0 mia. kr.
Heraf vedr. selskaber med beløb tillige i felt 85	24,5 mia. kr.	34,4 mia. kr.	51,6 mia. kr.	43,5 mia. kr.	42,3 mia. kr.
Procentvis andel	68,6 pct.	50,9 pct.	60,4 pct.	64,6 pct.	68,2 pct.

Af tabel 3 kunne man måske forledes til at drage én af følgende to konklusioner:

- 1) Selskaber, som har tab på ordinære driftsaktiviteter, har også typisk tab på mere passive investeringer i værdipapirer og ejendomme. (Én ulykke kommer sjældent alene).
- 2) Tab vedrørende ejendomme og værdipapirer er i høj grad forbeholdt selskaber, som har en aktiv drift. (Passive investeringer kræver en aktiv drift).

Ingen af de to konklusioner er imidlertid korrekte.

Den mest præcise konklusion er formentlig blot, at kildeartsbestemte tab er aperiodiske, jf. tabel 4 (nedenfor), som afslører, at kildeartsbestemte tab faktisk i højere grad vedrører selskaber og fonde, som kun har et tab i felt 86, 87 eller 88 uden samtidig at have et underskud i felt 85 – dog lige med undtagelse af indkomståret 2011!

Tabel 4. Sammenhængen mellem tab i felt 86, 87, 88 og underskud i felt 85

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Antal selskaber med beløb i felt 86, 87, 88	8.017	12.465	16.646	21.006	20.470
Heraf selskaber med beløb tillige i felt 85	3.023	5.311	7.940	9.950	11.512
Procentvis andel	37,7	42,6	47,7	47,4	56,2

1.5 Over 90 pct. af de selvangivne underskudssaldi vedrører aktie- og anpartsselskaber

Hele 93 pct. af de selvangivne underskudssaldi (for indkomståret 2011) vedrører aktie- og anpartsselskaber. Kun 7 pct. af de selvangivne underskudssaldi (for indkomståret 2011) vedrører således fonde og foreninger, jf. tabel 5 (nedenfor).

Tabel 5. Udviklingen i fonde og foreningers andel af selvangivne underskudssaldi i perioden fra 2007 til 2011

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Felt 85, 86, 87 og 88	199,8 mia. kr.	292,8 mia. kr.	373,8 mia. kr.	378,8 mia. kr.	399,1 mia. kr.
Heraf vedr. fonde mv.	9,5 mia. kr.	19,8 mia. kr.	27,4 mia. kr.	27,6 mia. kr.	27,1 mia. kr.
Fondes mv. andel	5 pct.	7 pct.	8 pct.	8 pct.	7 pct.

Bemærk tabel 2: I perioden 2009-2011 ligger fonde og foreningers selvangivne underskudssaldi konstant på 27 mia. kr.

1.6 Både absolut og relativt vedrører de selvangivne underskudssaldi primært A/S og ApS

Når størstedelen af de selvangivne underskudssaldi vedrører aktie- og anpartsselskaber, hænger det naturligt sammen med det forhold, at aktie- og anpartsselskaber også udgør størstedelen af selskabsporteføljen.

For indkomståret 2011 består hele 88,5 pct. af selskabsporteføljen af aktie- og anpartsselskaber.

Ifølge tabel 6 (nedenfor) har disse 88,5 pct. af de juridiske personer i selskabsporteføljen 93 pct. af de selvangivne underskudssaldi (for indkomståret 2011).

Både absolut og relativt vedrører hovedparten af de selvangivne underskudssaldi således aktie- og anpartsselskaber.

Tabel 6. Aktie- og anpartsselskabers andel af selvangivne underskudssaldi i forhold til aktie- og anpartsselskabers andel af porteføljen

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Antal selskaber og fonde i alt	212.197	234.979	247.254	253.503	259.370
Heraf antal A/S og ApS	188.063	209.333	220.092	224.480	229.469
A/S og ApS'ers andel af porteføljen	88,6 pct.	89,1 pct.	89,0 pct.	88,6 pct.	88,5 pct.
A/S og ApS'ers andel af underskudssaldi	95,0 pct.	93,0 pct.	92,0 pct.	92,0 pct.	93,0 pct.

1.7 Mere end 60 pct. af de fremførbare driftsunderskud vedrører store selskaber.

En analyse af aktie- og anpartsselskabers selvangivne driftsunderskud (felt 085) afslører, at mere end 60 pct. af de fremførbare underskud (for indkomståret 2011) vedrører selskaber, der lignes af Center for Store Selskaber, jf. tabel 7 (nedenfor).

Tabel 7. Aktie- og anpartsselskabers underskudssaldi – fordelingen mellem Store Selskaber og Basisporteføljen

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Felt 085, Store Selskab	44,8 mia. kr.	69,7 mia. kr.	157,7 mia. kr.	171,1 mia. kr.	188,7 mia. kr.
Felt 085, Basisselskab	110,3 mia. kr.	138,3 mia. kr.	107,2 mia. kr.	116,1 mia. kr.	124,3 mia. kr.
Felt 085 i alt	155,1 mia. kr.	208,1 mia. kr.	265,1 mia. kr.	287,2 mia. kr.	313,1 mia. kr.
Store Selskabers andel	29 pct.	34 pct.	60 pct.	60 pct.	61 pct.

Ifølge tabel 7 udgjorde store selskabers andel af de fremførbare underskud i indkomståret 2007 kun 29 pct.

Den kraftige stigning i de fremførbare underskud hos store selskaber i perioden 2009-2011 skyldes imidlertid ikke, at de selskaber, der lignes af Center for Store Selskaber har været mere underskudsgivende end de selskaber, der organisatorisk hører til SKATs basisportefølje.

Baggrunden for den kraftige stigning i de selvangivne driftsunderskud hos store selskaber er i hovedsagen, at der er sket en kraftig oprustning af store selskabers andel af selskabsporteføljen i perioden fra 2009-2011, jf. tabel 8 (nedenfor).

Tabel 8. Antal aktie- og anpartsselskaber – fordelingen mellem Store Selskaber og Basisporteføljen

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Antal A/S og ApS hos Store Selskaber	2.556	4.602	13.915	14.368	15.535
Antal A/S og ApS, i alt	188.063	209.333	220.092	224.480	229.469
Store Selskabers andel af A/S og ApS	1,4 pct.	2,2 pct.	6,3 pct.	6,4 pct.	6,8 pct.

1.8 Mere end 80 pct. af de fremførbare driftsunderskud vedrører underskudsselskaber

En analyse af de selvangivne fremførbare driftsunderskud (felt 085) hos basisselskaberne (eksklusiv store selskaber, fonde og foreninger) viser, at mere end 80 pct. af den samlede underskudssaldo for et givet indkomstår vedrører underskudsselskaber, jf. tabel 9 (nedenfor).

Tabel 9. Basisselskaber – underskudssaldi. Fordelingen mellem underskuds-, nulskatte- og overskudsselskaber

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Sum, felt 085	110,3 mia. kr.	138,3 mia. kr.	107,2 mia. kr.	116,1 mia. kr.	124,3 mia. kr.
Andel vedr. underskudsselskaber	81 pct.	84 pct.	87 pct.	82 pct.	80 pct.
Andel vedr. nulskatteselskaber	14 pct.	12 pct.	11 pct.	15 pct.	16 pct.
Andel vedr. overskudsselskaber	5 pct.	4 pct.	2 pct.	3 pct.	4 pct.

Ved et underskudsselskab skal forstås et selskab, som har en negativ skattepligtig indkomst i et givet indkomstår (eller i flere på hinanden følgende indkomstår).

Ved et nulskatteselskab forstås et selskab, som er overskudsgivende i et givet indkomstår eller i flere på hinanden følgende indkomstår, men som i kraft af underskud fra tidligere indkomstår har et fremførbart skattemæssigt underskud til modregning i det eller de efterfølgende års positive indkomster, således at selskabets indkomst bliver nul.

1.9 Den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab er faldende over tid

Idet mere end 80 pct. af basisselskabernes fremførbare underskud (felt 085) kan henføres til underskudsselskaber, kunne tesen være, at de store underskudssaldi i vid udstrækning skal forklares med en gruppe af selskaber, som er varigt underskudsgivende, og som år efter år blot akkumulerer en større og større underskudssaldo.

Sådan forholder det sig imidlertid ikke.

Den videre analyse af basisselskabernes fremførbare underskudssaldi i felt 085 afslører, at den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab i høj grad er uafhængig af, om selskabet er et overskudsselskab, et underskudsselskab eller et nulskatteselskab, jf. tabel 10 (nedenfor).

Tabel 10. Basisselskaber – underskudssaldi. Gennemsnitlig underskudssaldo pr. selskab

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011	Udvikling
Sum, felt 085	110,3 mia. kr.	138,3 mia. kr.	107,2 mia. kr.	116,1 mia. kr.	124,3 mia. kr.	
Underskudsselskaber: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	1.973.938 kr.	2.093.733 kr.	1.476.799 kr.	1.562.333 kr.	1.516.275 kr.	- 23 pct.
Nulskatteselskaber: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	1.481.585 kr.	1.457.272 kr.	948.403 kr.	1.062.674 kr.	1.113.458 kr.	- 24 pct.
Overskudsselskaber: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	1.660.487 kr.	1.760.946 kr.	838.481 kr.	1.257.072 kr.	1.374.809 kr.	- 17 pct.

Som det fremgår af tabel 10, er den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab rimelig stabil - over tid (i hvert fald i perioden 2007-2011).

Endvidere bemærkes, at det indbyrdes forhold mellem underskudsselskaber, nulskatteselskaber og overskudsselskaber i høj grad følges ad. For underskudsselskaberne er den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab således faldet med 23 pct. i perioden fra 2007 til 2011, jf. tabel 10. Til sammenligning er den gennemsnitlige saldo for nulskatteselskaberne faldet med 24 pct. og for overskudsselskaberne med 17 pct.

Som bekendt er simpelt gennemsnit ikke nødvendigvis det bedste mål for en middeltendens. Bag det simple gennemsnit kan der gemme sig en kombination af mange forskellige begivenheder.

Fx kan summen af fremførbare underskud for en given gruppe af selskaber være repræsenteret af en meget stor gruppe af selskaber med nogenlunde samme størrelse underskud. Alternativt kan summen af fremførbare underskud for en given gruppe af selskaber være repræsenteret af en meget lille gruppe af selskaber med meget store underskud kombineret med en stor gruppe af selskaber med meget små underskud.

Men uanset denne begrænsning med hensyn til ”gennemsnitlig underskudssaldo pr. selskab” må tallene i tabel 10 dog tillægges en vis værdi – ikke mindst på grund af antallet af observationer.

1.10 De fremførbare underskud er lige fordelt mellem sær- og sambeskattede selskaber

Belyst ud fra selskabernes evne til at generere skattepligtig indkomst (udtrykt ved overskuds-, underskuds-, og nulskatteselskab) er den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab altså faldende, jf. tabel 10 (ovenfor).

Men også når udviklingen i underskudssaldi belyses ud fra selskabernes skattemæssige status (altså om selskaberne er sambeskattede eller særbeskattede) ses samme klare tendens. Den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab er faldende, jf. tabel 11 (nedenfor).

Tabel 11. Basisselskaber – sær- og sambeskattede. Gennemsnitlig underskudssaldo pr. selskab

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011	Udvikling
Sum, felt 085	110,3 mia. kr.	138,3 mia. kr.	107,2 mia. kr.	116,1 mia. kr.	124,3 mia. kr.	
Særbeskattede: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	991.990 kr.	1.055.586 kr.	847.341 kr.	889.996 kr.	898.427 kr.	- 9 pct.
Sambeskattede: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	4.606.418 kr.	4.716.363 kr.	2.873.760 kr.	2.987.803 kr.	3.026.500 kr.	- 34 pct.

Fordelingen af basisselskabernes fremførbare underskud (felt 085) mellem sær- og sambeskattede selskaber henholdsvis viser i øvrigt en næsten 50/50- fordeling (for indkomståret 2011), jf. tabel 12 (nedenfor)

Tabel 12. Basisselskaber – underskudssaldi. Fordelingen mellem sær- og sambeskattede selskaber

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011
Sum, felt 085	110,3 mia. kr.	138,3 mia. kr.	107,2 mia. kr.	116,1 mia. kr.	124,3 mia. kr.
Andel vedr. særbeskattede selskaber	41 pct.	40 pct.	46 pct.	45 pct.	47 pct.
Andel vedr. sambeskattede selskaber	59 pct.	60 pct.	54 pct.	55 pct.	53 pct.

1.11 Den kraftige stigning i fremførbare underskud har bl.a. baggrund i den finansielle krise

Som det fremgår af tabel 13 (nedenfor) har der i perioden fra 2007-2011 været en tilgang af basisselskaber med et fremførbart driftsunderskud i selvangivelsens felt 085 på 27.140 selskaber (svarende til en tilgang på 46,1 pct.)

I følge tabel 13 skal stigningen i de fremførbare driftsunderskud henføres til nulskatteselskaber og underskudsselskaber.

Hos overskudsselskaberne er der derimod tale om et fald på 12,8 pct. i antallet af selskaber med et uudnyttet fremførelsesberettiget driftsunderskud².

² Se tillige bilag 1 "Totaler". Ikke alene falder antallet af selskaber med positiv indkomst i perioden 2007-2011. Summen af de positive indkomster falder også i perioden fra 187 mia. kr. til 150 mia. kr., ligesom nettoindkomsten for samtlige selskaber i Danmark falder fra 144 mia. kr. (i 2007) til 93 mia. kr. (i 2011).

Tabel 13. Basisselskaber – underskudssaldi. Udviklingen i antal selskaber med en underskudssaldo³

	2007	2008	2009	2010	2011	Udvikling
Underskudsselskaber	45.652	56.113	63.247	60.991	65.314	+ 43,1 pct.
Nulskatteselskaber	9.919	10.694	12.150	16.353	17.820	+ 79,7 pct.
Overskudsselskaber	3.314	3.012	2.768	2.678	2.891	- 12,8 pct.
I alt	58.885	69.819	78.165	80.022	86.025	+46,1 pct.

Tilgangen på de 27.140 basisselskaber med et fremførbart underskud i selvangivelsens felt 085 har to kilder:

1. Den finansielle krise
2. Stigning i antallet af selskaber

Ad 1. Den finansielle krise

Ud fra tallene i tabel 13 skal stigningen i de fremførbare driftsunderskud udelukkende henføres til nulskatteselskaber og underskudsselskaber.

Som bekendt kan der være flere årsager til, at et selskab producerer underskud eller nulindkomst i et givet indkomstår⁴:

- Realøkonomiske forhold, såsom vigende omsætning og tab på debitorer.
- Selskabet er inaktivt (uden aktivitet), fx fordi selskabets virksomhed er blevet overdraget
- Manglende efterlevelse af de gældende skatteregler

På baggrund af tallene i tabel 13 vil det næppe være uforsigtigt at konkludere, at den ene hovedkilde til stigningen i antallet af selskaber med et fremførbart driftsunderskud er den finansielle krise.

³ Nærværende pilotprojekt vedrører selskaber i basisporteføljen. Som følge heraf er det fundet relevant at fokus i de indledende detailanalyser også rettes mod basisselskaberne. Men for god ordens skyld skal det præciseres, at en inddragelse af selskaberne under store selskaber ikke rykker på det billede, som blandt andet fremgår af tabel 13, jf. tabel 13A.

Tabel 13A. Basisselskaber og store selskaber. Udviklingen i antal selskaber med en underskudssaldo

	2007	2008	2009	2010	2011	Udvikling
Underskudsselskaber	45.738	56.473	64.738	62.480	66.783	+46,0 pct.
Nulskatteselskaber	9.938	10.758	12.481	16.796	18.412	+85,3 pct.
Overskudsselskaber	3.361	3.088	3.019	2.955	3.206	-4,6 pct.
I alt	59.037	70.319	80.238	82.231	88.401	+ 49,7 pct.

⁴ Jf. afsluttende rapport om nulskatteselskaber (projektnummer 41028) af 15. august 2012.

Til støtte for denne konklusion kan der henvises til hovedkonklusionen i den afsluttende rapport om nulskatteselskaber af 15. august 2012, side 3⁵:

De beløbsmæssigt og antalmæssigt største underskudsårsager for indkomståret 2009 har en meget nær relation til den verserende finanskrise. Eksempelvis vigende omsætning og tab på værdipapirer.

Den verserende finanskrise har tæret kraftigt på de danske selskabers evne til at generere positiv skattepligtig indkomst. I perioden fra 2006 til 2010 er nettoindkomsten for den danske selskabsportefølje faldet med 73 mia. kr., svarende til et fald på 45%. I samme periode er summen af fremførbare underskud hos de danske selskaber steget fra 126 mia. kr. til 269 mia. kr.

Årsagerne til den store andel af danske selskaber, der ikke betaler selskabsskat, deler sig i tre spor:

- *En væsentlig del af nulskatten skyldes realøkonomiske forhold.*
- *En ikke ubetydelig del af nulskatten skyldes inaktive selskaber, hvor selskabets bidrag til statskassen skal aflæsses af udbytteskatten og ikke af selskabsskatten.*
- *Og endelig skyldes en vis andel af nulskatten manglende efterlevelse af de gældende skatteregler.*

Ad 2. Stigning i antallet af selskaber

Den anden del af forklaringen på den store stigning i antallet af selskaber med et fremførbart driftsunderskud er, at antallet af selskaber i den danske selskabsportefølje i den omhandlede periode (2007-2011) er steget. Og en vis procentdel af en sådan tilgang af selskaber vil i sagens natur være underskudsgivende (ligesom en vis procentdel vil være overskudsgivende).

Både absolut og relativt er antallet af selskaber med et fremførbart underskud i felt 085 steget i perioden 2007-2011, jf. tabel 14 (nedenfor).

Tabel 14. Basisselskaber – den absolutte og relative stigning i antallet af selskaber med en underskudssaldo

	2007	2008	2009	2010	2011	Udvikling
Antal A/S og ApS i alt	185.507	204.731	206.177	210.112	213.934	+ 28.427
Heraf med underskud i felt 085	58.885	69.819	78.165	80.022	86.025	+ 27.140
Procentvis andel	31,7 pct.	34,1 pct.	37,9 pct.	38,1 pct.	40,7 pct.	

⁵ Nulskatteprojektet er et finanslovsprojekt, der har til formål at afdække, om den relativt store andel af danske selskaber, der ikke betaler selskabsskat i et givet indkomstår, er begrundet i, at selskaberne ikke efterlever de gældende skatteregler eller i virkeligheden skyldes, at de danske skatteregler i en række situationer er for gunstige, således at skattebyrden bliver skævt fordelt.

Projektets dataindsamling omfatter 388 simpelt tilfældigt udvalgte selskaber i basisporteføljen (for indkomståret 2009). Projektets analyseresultater er suppleret med detailanalyser af de 844 selskaber, der har været udtaget til kontrol i complianceprojektet for indkomståret 2008.

1.12 Fremførbare underskud har en reel skatteværdi

Den udvikling og fordeling af fremførbare underskud og fremførbare tab, som er beskrevet i de foregående afsnit, afsnit 1.2-1.11, omfatter kun selskaber, der har været i levende live i hele indkomståret. Dvs., selskabets ophørsdato skal ligge senere end 1. januar i det efterfølgende indkomstår (for at indgå i denne analyse).

Fx et selskab, som er likvideret den 14. juli 2011, vil således ikke indgå i dataene for 2011 – men vil indgå i dataene for 2010 (forudsat at selskabets stiftelsesdato ligger tidligere end 1. januar 2011).

I afsnit 1.9 konkluderes det, at den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab er faldende over tid – også for underskudsselskaberne vedkommende.

Da beskrivelsen i afsnit 1.2-1.11, kun omfatter selskaber, der har været i levende live i hele indkomståret, er der ikke taget højde for afgang af gamle selskaber, som har produceret så store underskud, at eneste udvej er konkurs eller anden form for opløsning.

- Selskaber med en underskudssaldo, der bringes til ophør i et givet indkomstår, vil formindske den samlede underskudssaldo ultimo. Er der tale om en række selskaber med meget store underskudssaldi, vil opløsningen af disse ikke kun reducere den samlede underskudssaldo ultimo, men fremfor alt også den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab.
- Ved opgørelsen af den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab er der heller ikke taget højde for tilgangen af nye selskaber. En tilgang af en stor gruppe nye selskaber med meget små underskud, vil ganske vist forøge den samlede underskudssaldo ultimo, men vil samtidig reducere den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab.

Og derfor kan billedet af den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab – ikke mindst for underskudsselskabernes vedkommende - være en smule fortegnet.

Men uanset disse begrænsninger i nærværende analyse, må det konkluderes, at en meget stor del af de fremførbare underskud har en reel skatteværdi.

Ifølge afsluttende rapport om nulskatteselskaber af 15. august 2012, side 3, er kun en mindre andel af selskaberne i den danske selskabsportefølje varigt underskudsgivende:

10% af de underskudsgivende selskaber er varigt underskudsgivende. Forklaringen på fænomenet er imidlertid ikke, at der sker en udnyttelse af skattereglerne. Varige underskud skyldes derimod realøkonomiske årsager⁶.

Denne konklusion stemmer rimeligt overens med den konklusion, der kan udledes af stikprøven for de 400 simpelt tilfældigt udvalgte selskaber i nærværende projekt, jf. tabel 15 nedenfor, som viser, at 4 pct. af selskaberne i nærværende projekt må betegnes som varigt underskudsgivende.

⁶ Realøkonomiske årsager er fx underskud, der har baggrund i en ikke-bæredygtig forretningsidé, men hvor det tager adskillige år for ejeren selv at indse, at virksomhedens forretningsidé ikke er bæredygtig, jf. afsluttende rapport om nulskatteselskaber af 15. august 2012, side 58-59..

Tabel 15. Selskabers fremførbare underskud - Andelen af varigt underskudsgivende selskaber i stikprøven

Antal år med underskud	Antal selskaber	Procentvis andel	Andel af underskudssaldo
Underskud alene i 2011	124	45,6 pct.	31,2 pct.
Underskud i 2011 og 2010	61	22,4 pct.	15,0 pct.
Underskud i 2011, 2010 og 2009	31	11,4 pct.	17,1 pct.
Underskud i 4 år i træk	23	8,5 pct.	7,9 pct.
Underskud i 5 år i træk	14	5,1 pct.	4,4 pct.
Underskud i 6 år i træk	8	3,0 pct.	2,8 pct.
Underskud i 7 år eller mere i træk	11	4,0 pct.	21,6 pct.
I alt	272	100 pct.	

Stikprøven i nærværende projekt omfatter i alt 400 selskaber, hvoraf 128 er sambeskattede og 272 er særbeskattede⁷.

A. Tabel 15 omfatter kun underskudssaldi vedrørende de 272 særbeskattede selskaber.

I forbindelse med analysen af selskaber, som er varigt underskudsgivende, er dataene for de særbeskattede selskaber mest egnede til at beskrive omfanget af varigt underskudsgivende selskaber. Af dataene for de sambeskattede selskaber vil det ikke uden videre være muligt at udlede, om der er én eller flere selskaber i sambeskatningen, der er varigt underskudsgivende. Baggrunden herfor er: I en sambeskattet koncern vil de fremførbare underskudssaldi (felt 085) for alle koncernens selskaber som bekendt være afrapporteret på moderselskabet – og ikke på de enkelte selskaber.

B. Tabel 15 omfatter udelukkende en analyse af selvangivne fremførbare underskud (felt 085).

Fremførbare tab i selvangivelsens felt 086-088 er således ikke omfattet, da disse ikke egner sig til at beskrive omfanget af vedvarende nulskat.

C. Endelig skal det bemærkes, at stikprøven på de 400 selskaber principielt ikke omfatter nystiftede selskaber, idet stikprøven kun omfatter selskaber, der i indkomståret 2011 har en akkumuleret underskudssaldo på over 50.000 kr.

Tabel 15 omfatter derfor alle de særbeskattede selskaber, der er udsøgt i nærværende projekt. Ingen selskaber er frasorteret som følge af, at selskaberne er nystiftede⁸.

Kriteriet ”akkumuleret underskudssaldo på over 50.000 kr.” har den konsekvens, at nærværende projekt ikke omfatter et så bredt udsnit af selskabsporteføljen (og dermed af de varigt underskudsgivende selskaber) som nulskatteprojektet. Og derfor vil der i nærværende projekt være færre varigt underskudsgivende selskaber

⁷ I nærværende projekt er der udsøgt 400 selskaber til kontrol. Herudover er der udsøgt en bufferliste på 50 sager, jf. bilag 3. Nærværende analyse bygger på en analyse af de første 400 selskaber på projektets udsøgningsliste.

⁸ Jf. afsluttende rapport om nulskatteselskaber af 15. august 2012, side 54-60: Ved analysen af varigt underskudsgivende selskaber er de nystiftede selskaber frasorteret. Baggrunden herfor er, at 75 pct. af alle nystiftede selskaber er underskudsgivende i etableringsfasen. (Dvs. i de første 1-3 år af et selskabs levetid). Og en inddragelse af nystiftede selskaber i analysen vil i sagens natur resultere i et misvisende billede af den reelle andel af varigt underskudsgivende selskaber.

end i nulskatteprojektet, *jf. de 10 pct. i nulskatteprojektet sammenholdt med de 4 pct. i nærværende projekt.* De selskaber, som nærværende projekt har frasorteret, er småselskaber, som fx er underskudsgivende i det 4-6 år efter stiftelsen, og hvor den samlede underskudssaldo ikke har rundet 50.000 kr. ved udgangen af indkomståret 2011.

4 pct. af de særbeskattede selskaber i nærværende projekt må altså betegnes som varigt underskudsgivende. Og for denne del af selskaberne vil de fremførbare underskud i sagens natur ikke have nogen skatteværdi. Eller i hvert fald er der stor risiko for, at disse selskaber aldrig vil generere en positiv indkomst, hvorfor disse selskabers fremførbare underskud potentielt set ikke har nogen skatteværdi.

Blandt de 272 særbeskattede selskaber, som indgår i nærværende projekt, er der i 2011 en samlet underskudssaldo (ved udgangen af indkomståret 2011) på 333 mio. kr. Heraf vedrører 72 mio. kr. (eller 21,6 pct.) de 11 særbeskattede selskaber, som må betegnes som varigt underskudsgivende.

På baggrund af nærværende analyse må det konkluderes, at de fremførbare underskud (felt 085) i høj grad har en skatteværdi, idet 80 pct. af den samlede underskudssaldo vedrører selskaber, der forventes at producere positiv skattepligtig indkomst i fremtiden.

Selvom analysen kun omfatter særbeskattede selskaber, kan konklusionen (med en vis forsigtighed) udstrækkes til også at omfatte sambeskattede selskaber. Begrundelserne herfor er:

- Som det fremgår af tabel 12 (ovenfor i afsnit 1.10), er fordelingen af underskudssaldi (felt 085) mellem sær- og sambeskattede selskaber i basisporteføljen næsten 50/50 (for indkomståret 2011).
- Ifølge afsluttende rapport om nulskatteselskaber, side 19, er der ikke væsentlig forskel på andelen af selskaber blandt sær- og sambeskattede selskaber henholdsvis, der i et givet indkomstår har underskud i den skattepligtige indkomst og dermed producerer en fremførbare underskudssaldo.

1.13 Angsten for gamle underskud er ubegrundet

I afsnit 1.9 ovenfor konkluderes det på baggrund af tabel 1.10, at den gennemsnitlige underskudssaldo pr. selskab er rimelig stabil over tid, hvad enten der er tale om under-, over- eller nulskatteselskaber.

Tabel 10. Basisselskaber – underskudssaldi. Gennemsnitlig underskudssaldo pr. selskab

Indkomstår	2007	2008	2009	2010	2011	Udvikling
Sum, felt 085	110,3 mia. kr.	138,3 mia. kr.	107,2 mia. kr.	116,1 mia. kr.	124,3 mia. kr.	
Underskudsselskaber: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	1.973.938 kr.	2.093.733 kr.	1.476.799 kr.	1.562.333 kr.	1.516.275 kr.	- 23 pct.
Nulskatteselskaber: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	1.481.585 kr.	1.457.272 kr.	948.403 kr.	1.062.674 kr.	1.113.458 kr.	- 24 pct.
Overskudsselskaber: Gennemsnitligt underskud pr. selskab	1.660.487 kr.	1.760.946 kr.	838.481 kr.	1.257.072 kr.	1.374.809 kr.	- 17 pct.

I den afsluttende rapport om nulskatteselskaber af 15. august 2012, side 2, konkluderes det, at kun en mindre andel af selskaberne er varigt overskudsgivende (- ligesom kun en mindre andel af selskaberne er varigt underskudsgivende).

Fremførbare underskud produceres ikke typisk i et selskabs etableringsfase. Fremførbare underskud er i høj grad udtryk for, at kun få selskaber er varigt overskudsgivende.

Det typiske indkomstmønster for et selskab er, at indkomsten svinger (væsentligt) over et selskabs levetid som følge af midlertidige lavkonjunkturer, øget konkurrence i en given branche, forretningsmæssige fejlpositioner, manglende økonomistyring og lignende realøkonomiske årsager.

Denne konklusion stemmer fint overens med de observationer, der kan gøres i nærværende projekt:

- Når den gennemsnitlige underskudssaldo for de overskudsgivende selskaber kan være stabil over tid, kan det alene skyldes, at selskaberne løbende skifter plads mellem at være overskudsgivende og underskudsgivende.

Stikprøven i nærværende projekt omfatter i alt 400 selskaber, hvoraf 128 er sambeskattede og 272 er særbeskattede⁹.

På baggrund af stikprøven for de 272 særbeskattede selskaber kan det konstateres, at 74 pct. af de fremførbare underskud (felt 085) maksimalt er 4 år gamle, jf. tabel 16 (nedenfor).

Tabel 16. Selskabers fremførbare underskud – fordelingen af underskudssaldi i stikprøven

Antal år med underskudssaldo	Antal selskaber	Procentvis andel	Akkumuleret procent
Underskudssaldo alene i 2011	68	25,0 pct.	25,0 pct.
Underskudssaldo i 2011 og 2010	48	17,7 pct.	42,7 pct.
Underskudssaldo i 2011, 2010 og 2009	47	17,3 pct.	60,0 pct.
Underskudssaldo i de seneste 4 år	38	14,0 pct.	74,0 pct.
Underskudssaldo i de seneste 5 år	21	7,7 pct.	81,7 pct.
Underskudssaldo i de seneste 6 år	11	4,0 pct.	85,7 pct.
Underskudssaldo i de seneste i 7 år	39	14,3 pct.	100 pct.
I alt	272	100 pct.	

På baggrund af nærværende analyse må det konkluderes, at en eventuel angst for gamle underskud i SKATs systemer er relativ ubegrundet, idet hovedparten af alle underskudssaldi er opstået i nyere tid. Og derfor vil det i mange situationer ikke være forbundet med store problemer at rekonstruere et givet selskabs underskudssaldo, fx i forbindelse med overgangen til DIAS, hvor et selskab ikke har opgjort en underskudssaldo pr. år, eller hvor opgørelsen er bortkommet.

⁹ I nærværende projekt er der udsøgt 400 selskaber til kontrol. Herudover er der udsøgt en bufferliste på 50 sager, jf. bilag 3. Nærværende analyse bygger på en analyse af de første 400 selskaber på projektets udsøgningsliste.

2. Projektets mål og udsøgningsgrundlag

2.1 Projektets overordnede formål

Nærværende projekt med titlen "selskabers fremførbare underskud" er et pilotprojekt, der har til formål at afdække skattegab og fejlprocenten samt de typiske årsager til fejl hos et særligt udsnit af selskaber i basisporteføljen, jf. projektets udsøgningsgrundlag.

Anvendelsen af projektets resultater skal i høj grad ses i forhold til den kommende digitalisering af selskabsselvangivelsen, hvor en mangelfuld datakvalitet indebærer en forøget risiko for, at der overføres beløbsmæssigt væsentlige fejl til det kommende digitale selvangivelsessystem – med den konsekvens, at en større eller mindre andel af de danske selskaber vil have over- eller underdeklareret indkomst i en flerårig fremtidig periode (efter overgangen til DIAS).

Projektet er gennemtænkt med en klar snitflade i forhold til complianceundersøgelsen for så vidt angår fejlårsager og skattegab. Projektets skattegabsopgørelse er således ikke en duplikation af det skattegab, der er konstateret i complianceregi.

2.2 Projektets succeskriterier

Kriteriet for at kunne betragte nærværende projekt som en succes er, at projektet får afdækket det fulde omfang af fejl vedrørende selskabernes felt 085, 086, 087 og 088 – målt på art, beløb og fejlprocent.

Den indsamlede viden skal give SKAT en kvalificeret viden om datakvaliteten på dette område, således at SKAT om nødvendigt kan iværksætte yderligere information, vejledning eller kontrol for at højne datakvaliteten generelt eller for bestemte segmenter af selskabsporteføljen vedrørende selskabers fremførbare underskud¹⁰.

De opstillede indikatorer for succes er, at projektet kan levere en grundlæggende viden om selskabers fremførbare underskud på følgende områder:

- Afdække størrelsen af skattegab vedrørende selvangivne underskudssaldi - efter almindeligt anerkendte statistiske principper. Beløbsmæssigt vil der være tale om en væsentlig fejl, hvis mere end 5 pct. af saldoen (netto) er forkert, svarende til 6,9 mia. kr. netto (nedsættelser minus forhøjelser)¹¹.
- Afdække den forholdsmæssige andel af selskaber med fejl vedrørende selvangivne underskudssaldi, herunder om der er synlige forskelle i fejlprocenten for særbeskattede og sambeskattede selskaber henholdsvis. Antalmæssigt vil der være tale om en væsentlig fejlprocent, hvis mere end 20 pct. af selskaberne har fejl i selvangivne underskudssaldi.
- Afdække de forskellige årsager til fejl vedrørende selvangivne underskudssaldi, herunder om fejlene primært har baggrund i virksomhedernes fortolkning af juraen, eller alternativt primært skyldes rent beregningstekniske fejl fra virksomhedernes side.

¹⁰ Såfremt resultaterne af nærværende projekt ender med at afsløre, at den samlede sum af fejl vedrørende selskabernes underskudsfelter beløbsmæssigt er uvæsentligt, er projektet en succes, fordi der er skabt vished for, at der ikke overføres beløbsmæssigt væsentlige fejl til det kommende digitale selskabsselvangivelsessystem.

¹¹ Hos de selskaber, der indgår i udsøgningen for nærværende pilotprojekt er der for indkomståret 2011 en samlet underskudsaldo på 138 mia. kr., jf. afsnit 2.3. 5 pct. af 138 mia. = 6,9 mia. kr.

2.3 Projektets udsøgningsgrundlag

Projektets målgruppe er aktie- og anpartsselskaber i basisporteføljen, der ved udgangen af indkomståret 2011 har oplyst en akkumuleret underskudssaldo i selvangivelsens felt 085 på over 50.000 kr.

Projektets udsøgnings- og analysegrundlag omfatter på den baggrund 61.739¹² selskaber med en samlet underskudssaldo på 138 mia. kr., *jf. bilag 2*, specifikation af projektets udsøgningsgrundlag.

Blandt disse 61.739 selskaber er der udsøgt 400 selskaber simpelt tilfældigt til kontrol af selvangivne underskudssaldi for indkomståret 2011, *jf. bilag 3*, som viser, at stikprøven er repræsentativ for populationen.

2.4 Baggrunden for det valgte udsøgningsgrundlag

Ved udgangen af indkomståret 2011 omfattede porteføljen af aktie- og anpartsselskaber (inklusive store selskaber) i alt 229.469 selskaber. Heraf havde 88.401 selskaber et beløb i selskabsselvangivelsens felt 085, svarende til 38,5 pct. af aktie- og anpartsselskaberne.

Projektets udsøgningsgrundlag bygger på en indledende risikovurdering af felt 085 for den samlede portefølje af selskaber (basisselskaber og store selskaber under ét).

Denne indledende risikovurdering har resulteret i en opdeling af den samlede selskabsportefølje i følgende fire segmenter.

1. segment	Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 mindre end 50.000 kr.
2. segment	Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 mellem 50.000 kr. og 35 mio. kr.
3 segment	Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 mellem 35 og 500 mio. kr.
4. segment	Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 på over 500 mio. kr.

Figur 1. De enkelte segmenters procentvise andel af selskaber med en underskudssaldo i felt 085 og de enkelte segmenters procentvise andel af selskabernes samlede underskudssaldo i felt 085

	Antal selskaber i segmentet	Andel af porteføljen	Underskudssaldo i mia. kr.	Andel af underskudssaldo
1. segment	24.286 selskaber	27,5 pct.	0,5 mia. kr.	0,2 pct.
2. segment	63.056 selskaber	71,3 pct.	100 mia. kr.	31,9 pct.
3 segment	990 selskaber	1,1 pct.	100 mia. kr.	30,8 pct.
4. segment	69 selskaber	0,0 pct.	113 mia. kr.	36,1 pct.
I alt	88.401 selskaber	99,9 pct.	313,5 mia. kr.	100,0 pct.

¹² Ved udgangen af indkomståret 2011 var der i alt 63.056 aktie- og anpartsselskaber med en akkumuleret underskudssaldo i felt 085 på mellem 50.000 kr. og 35 mio. kr. Heraf vedrører 61.739 selskaber basisporteføljen (og 1.317 selskaber vedrører store selskaber).

2.5 Risikoprofilen for de fire segmenter

Den iboende risiko i forbindelse med overgangen til den digitaliserede selskabsselvangivelse (DIAS) er vurderet særskilt for hvert af de fire segmenter.

Indholdet og risikovurderingen af de fire segmenter er som følger:

1. Segment	
Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 mindre end 50.000 kr.	
Samlet underskudssaldo i segmentet i kroner	473.328.542
Segmentets procentvise andel af selskabernes samlede underskudssaldo	0,2 pct.
Antal selskaber i segmentet	24.286
Segmentets procentvise andel af selskaber med en underskudssaldo	27,5 pct.
Gennemsnitlig underskudssaldo (simpelt gennemsnit) i kroner	19.490
Beskrivelse af segmentet	
<ul style="list-style-type: none">■ Nystiftede selskaber, hvor felt 85 relativt let kan opløses i de enkelte års underskud■ Små særbeskattede selskaber■ Små holdingselskaber, der indgår i en overskuelig sambeskatningskreds	
Risikovurdering af segmentet i.fht. DIAS	
<ul style="list-style-type: none">■ Beløb: Ikke risiko for væsentlige provenutab<ul style="list-style-type: none">○ Den samlede underskudssaldo i segmentet er på 1,5 promille af felt 085○ Det største akkumulerede underskud (for ét selskab) er på 50.000 kr.■ Ressourceindsats: Begrænset. Måske behov for almindelig vejledning om de gældende regler omkring underskudsspecifikation og underskudsanvendelse – i og uden for sambeskatning.■ Skøn over segmentets samlede udfordringer ved overgangen til DIAS: Specifikationen af fremførbare underskud i.fht. underskudsregisteret bør samlet set være et begrænset problem	

2. Segment	
Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 mellem 50.000 kr. og 35 mio. kr.	
Samlet underskudssaldo i segmentet i kroner	99.965.762.584
Segmentets procentvise andel af selskabernes samlede underskudssaldo	31,9 pct.
Antal selskaber i segmentet	63.056
Segmentets procentvise andel af selskaber med en underskudssaldo	71,3 pct.
Gennemsnitlig underskudssaldo (simpelt gennemsnit) i kroner	1.585.349
Median i kroner - den mest typiske underskudssaldo	404.362
Selskabet med mindste skattepligtige indkomst i 2011 (i kroner)	-60.576.379
Selskabet med højeste skattepligtige indkomst i 2011 (i kroner)	+3.148.994.14
Median – den mest typiske indkomst i 2011	-72.312
Beskrivelse af segmentet	
<ul style="list-style-type: none">■ 68 pct. af selskaberne i segmentet er særbeskattede, hvilket betyder, at felt 85 i mange situationer relativt let kan opløses i de løbende historiske underskud, som saldoen er sammensat af.■ 32 pct. af selskaberne i segmentet er sambeskattede.<ul style="list-style-type: none">○ 50 pct. af samtlige sambeskatninger består af 1 moder og 1 datter	

- Kun 13,2 pct. af selskaberne i segmentet, har en underskudssaldo i 2011, der indeholder ubenyttede underskud helt tilbage fra indkomståret 2005. (Langt hovedparten af alle ubenyttede underskud er således opstået indenfor de seneste 1-5 år)

Risikovurdering af segmentet i.fht. DIAS

- **Beløb:** En vis risiko for væsentlige provenutab
- **Ressourceindsats:** Mange af de sambeskattede selskaber må forventes at have et rimeligt kendskab til sambeskatningsreglerne, herunder de gældende krav til specifikation af koncernens akkumulerede underskudssaldo (Dog evt. behov for yderligere vejledning og instruktion for visse subsegmenter)
- **Skøn over segmentets samlede udfordringer ved overgangen til DIAS:**
 - Svært at fortage et kvalificeret skøn over segmentets udfordringer ved overgangen til DIAS.
 - **Der bør iværksættes et projekt "selskabers fremførbare underskud", rettet mod dette segment, som har til formål at identificere arten og omfanget af eventuelle udfordringer i forbindelse med overgangen til DIAS for dette segment.**

3. Segment

Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 mellem 35 og 500 mio. kr.

Samlet underskudssaldo i segmentet i kroner	99.660.660.031
Segmentets procentvise andel af selskabernes samlede underskudssaldo	31,8 pct.
Antal selskaber i segmentet	990
Segmentets procentvise andel af selskaberne	1,1 pct.
Gennemsnitlig underskudssaldo (simpelt gennemsnit) i kroner	100.667.333
Median i kroner - den mest typiske underskudssaldo	64.857.057
Selskabet med mindste skattepligtige indkomst i 2011 (i kroner)	-288.644.837
Selskabet med højeste skattepligtige indkomst i 2011 (i kroner)	+ 5.556.548.715
Median – den mest typiske indkomst i 2011	-6.657.721

Beskrivelse af segmentet

- 26 pct. af selskaberne i segmentet, svarende til 262 selskaber, er særbeskattede, hvilket betyder, at felt 85 i mange situationer relativt let kan opløses i de løbende historiske underskud, som saldoen er sammensat af.
- 74 pct. af selskaberne i segmentet er sambeskattede.

Risikovurdering af segmentet i.fht. DIAS

- **Beløb:** Risikoen for væsentlige provenutab bør kunne begrænses ved samarbejde mellem selskaberne og SKAT.
- **Ressourceindsats:** Mange af de sambeskattede selskaber må forventes at have et rigtigt godt kendskab til sambeskatningsreglerne, herunder de gældende krav til specifikation af koncernens akkumulerede underskudssaldo.
- **Skøn over segmentets samlede udfordringer ved overgangen til DIAS** Realistisk set vil SKAT aldrig være i stand til at specificere de fremførbare underskud i dette segment, uanset hvor mange selvangivelsesoplysninger, SKAT tidligere har modtaget. Kun ved selskabernes hjælp vil underskuddene kunne specificeres (Aftale mellem selskaberne og SKAT).

4. Segment

Akkumuleret underskud i felt 85, ultimo 2011 på over 500 mio. kr.

Samlet underskudssaldo i segmentet i kroner	113.036.311.004
Segmentets procentvise andel af selskabernes samlede underskudssaldo	36,1 pct.
Antal selskaber i segmentet	69
Segmentets procentvise andel af selskaberne	0,01 pct.
Gennemsnitlig underskudssaldo (simpelt gennemsnit) i kroner	1.638.2087.405
Median i kroner - den mest typiske underskudssaldo	809.307.746
Selskabet med mindste skattepligtige indkomst i 2011 (i kroner)	-2.247.216.000
Selskabet med højeste skattepligtige indkomst i 2011 (i kroner)	7.979.110.393
Median – den mest typiske indkomst i 2011	-31.488.000

Beskrivelse af segmentet

- 13 pct. af selskaberne i segmentet er særbeskattede, hvilket betyder, at felt 85 i visse situationer relativt let kan opløses i de løbende historiske underskud, som saldoen er sammensat af.
- 87 pct. af selskaberne i segmentet er sambeskattede.

Risikovurdering af segmentet i.fht. DIAS

- **Beløb:** Risikoen for væsentlige provenutab bør kunne begrænses ved samarbejde mellem selskaberne og SKAT.
- **Ressourceindsats:** Begrænset. Selvangivelsesdelen er så kompliceret, at kun selskaberne selv, kan løse denne opgave
- **Skøn over segmentets samlede udfordringer ved overgangen til DIAS**
Realistisk set vil SKAT aldrig være i stand til at specificere de fremførbare underskud i dette segment, uanset hvor mange selvangivelsesoplysninger, SKAT tidligere har modtaget. Kun ved selskabernes hjælp vil underskuddene kunne specificeres (Aftale mellem selskaberne og SKAT).

3. Projektets ressourceforbrug og afvikling

3.1 Projektets samlede tidsforbrug

Nærværende projekt har en bevilliget ressourceramme på 4,5 årsværk. Ressourcerammen er ved projektets begyndelse planlagt anvendt således:

Kontrol og dataindsamling	400 sager á 12 timer	4.800 timer
Projektstyring, kvalitetskontrol og afrapportering		600 timer
I alt 4,5 årsværk á 1.200 timer		5.400 timer

Det realiserede tidsforbrug er på 3,3 årsværk, svarende til 4.112 timer¹³.

Kontrol og dataindsamling	390 sager á 10 timer	3.901 timer
Projektstyring, kvalitetskontrol og afrapportering		211 timer
I alt 3,3 årsværk á 1.264 timer		4.112 timer

Projektet har således et mindre forbrug på i alt 1.288 timer, svarende til ca. 1 årsværk.

Besparelsen på 1 årsværk i forhold til det budgetterede skal frem for alt henføres til kontrol og dataindsamlingen. (70 pct. af besparelsen vedrører kontrol- og dataindsamlingsaktiviteten).

3.2 Tidsforbruget pr. sag

Det planlagte tidsforbrug pr. sag er 12 timer. Det realiserede tidsforbrug er 10 timer pr. sag - med en median på 6,8 timer, jf. tabel 17 (nedenfor).

Medianen på 6,8 timer pr. sag fortæller, at den typiske sag om selskabers fremførbare underskud er blevet løst på under 7 timer, og at det realiserede tidsforbrug på 10 timer fremkommer som følge af en mindre andel af sager med et relativt højt tidsforbrug pr. sag.

Tabel 17. Udsvingene i tidsforbruget pr. sag

	Gennemsnit	Median
Samlet tidsforbrug pr. sag	10,0	6,8
Tidsforbrug – sag uden ændringer	7,8	2,5
Tidsforbrug – sag med ændringer	18,0	17,8
Særbeskattede – tidsforbrug pr. sag	7,0	4,6
Sambeskattede – tidsforbrug pr. sag	16,2	12,9

Udsvingene i tidsforbruget pr. sag afhænger blandt andet af, om den pågældende sag har medført ændringer af fremførbare underskud og tab, eller om sagen er henlagt uden ændringer. En sag med ændringer har således et yderligere tidsforbrug på 130 pct. i forhold til en sag uden ændringer. (De 7,8 timer sammenholdt med 18,0 timer).

¹³ Opgjort pr. 1/9 2013. Til det opgjorte forbrug pr. 1. september kommer der ca. 100 timer yderligere, primært til projektafslutning og afrapportering i september måned.

Endvidere har det væsentlig betydning for tidsforbruget pr. sag, om sagen vedrører et særbeskattet eller et sambeskattet selskab. En sag vedrørende et sambeskattet selskab kræver således et yderligere tidsforbrug på 130 pct. i forhold til en sag vedrørende et særbeskattet selskab. (De 7,0 timer sammenholdt med 16,2 timer)¹⁴.

3.3 Tidsforbruget pr. projektdeltager

På projektdeltagerniveau svinger det gennemsnitlige tidsforbrug pr. sag en del, jf. således tabel 18 som viser, at det gennemsnitlige tidsforbrug pr. sag ligger på mellem 6,3 timer og 17,2 timer.

Tabel 18. Udsvingene i tidsforbruget pr. sag pr. sagsbehandler.

	Gennemsnit	Median
Projektdeltager A	6,3	4,2
Projektdeltager B	7,6	2,5
Projektdeltager C	8,4	4,5
Projektdeltager D	10,0	8,0
Projektdeltager E	10,1	7,9
Projektdeltager F	12,5	7,5
Projektdeltager G	12,9	9,1
Projektdeltager H	17,2	10,6

3.4 Fejlprocenten pr. projektdeltager

I nærværende projekt er der gennemført i alt 390 kontroller af sær- og sambeskattede selskaber, der i indkomståret 2011 har selvangivet et fremførbart underskud i selvangivelsens felt 085 på over 50.000 kr., og som eventuelt tillige har selvangivet et fremførbart tab i selskabsselvangivelsens felt 086, 087 eller 088.

Opgjort på moderselskabsniveau (dvs., uden hensyn til antal datterselskaber i en sambeskatning) er der foretaget en eller flere ændringer i 83 ud af de 390 sager. Dette svarer til en fejlprocent på 21,3¹⁵.

Fra den ene projektdeltager til den anden er der dog relativt store forskelle på, i hvor mange af de tildelte sager, der er foretaget reguleringer af fremførbare underskud og tab.

Af tabel 19 (nedenfor) fremgår det, at fejlprocenterne på projektdeltagerniveau svinger mellem 8,7 pct. og 33,4 pct.

¹⁴ For sambeskattede selskaber er tidsforbruget pr. sag opgjort på moderselskabsniveau. Dvs. uden hensyn til antallet af datterselskaber i sambeskatningen.

¹⁵ Som det fremgår af afsnit 4.3 vil fejlprocenten være højere, hvis fejlprocenten i stedet for opgøres på datterselskabsniveau. Dvs., hvis alle selskaber betragtes som en selvstændig juridisk enhed (uafhængigt af sambeskatningen) med egen underskudssaldo i selskabsselvangivelsens felt 085.

Tabel 19. Udsvingene i den gennemsnitlige fejlprocent pr. projektdeltager

Gennemsnitlig fejlprocent	
Projektdeltager A	8,7 pct.
Projektdeltager B	9,3 pct.
Projektdeltager C	16,3 pct.
Projektdeltager D	16,4 pct.
Projektdeltager E	18,4 pct.
Projektdeltager F	26,1 pct.
Projektdeltager G	29,6 pct.
Projektdeltager H	33,4 pct.

Tabel 19 afspejler således nogle af de samme effektivitetsforskelle som tabel 18 (ovenfor) også illustrerer. Men herudover er der ingen videre sammenhænge mellem tabel 18 og tabel 19.

Projektdeltager A i tabel 18 har ingen forbindelse til projektdeltager A i tabel 19. Projektdeltageren i tabel 19 med højeste fejlprocent har heller ikke nogen identitet med projektdeltageren i tabel 18 med det højeste gennemsnitlige tidsforbrug pr. sag.

Tabel 18 og 19 illustrerer blot, at projektplanlægning og projektstyring ikke er en helt ukompliceret opgave, fordi:

- En sag tager den tid, en sag nu engang tager.
- En projektgruppe består af en sum af deltagere med relativt forskellige kompetencer (både arbejdsmæssige og faglige kompetencer).
- Projektarbejde er holdarbejde. Og et hold er aldrig stærkere end det svageste led.

Projektstyring og projektplanlægning er dog nødvendigt – i hvert fald i projekter, der har et mål om at opsamle evidensbaseret viden¹⁶.

Rene kontrolprojekter, hvor udvælgelsen af sager til projektet håndsorteres eller hvor antal afsluttede sager i øvrigt er underordnet, kræver i sagens natur ikke samme grad af projektstyring.

¹⁶ En grundlæggende forudsætning for at gennemføre et projekt, der kan generere viden og erfaringer med en vis validitet og troværdighed er, at udvælgelsen af sager til projektet sker simpelt tilfældigt.

En simpel tilfældig udvælgelse indebærer i høj grad, at der ikke er nogen nødudgange i projektet. Afbrydes de planlagte kontroller (og dataindsamlingen) helt eller delvist i projektet, er værdien af alle data i princippet tabt eller i hvert fald kraftigt reduceret.

3.5 Projektets forløb

Projektets forløb fra start til slut (for så vidt angår kontrol og dataindsamling) kan beskrives ved figur 2.

Figur 2. Status – projektfremskridt – ultimo januar til ultimo august

	Igangsæt	Afsluttet	Ændret	Igangværende	Udleveret - ikke i gang	Udleveret i alt
Ultimo januar	117	75	10	42	106	223
Ultimo februar	228	143	24	85	162	390
Ultimo marts	331	209	33	122	59	390
Medio maj	387	323	66	67	3	390
Ultimo juli	390	380	77	10	0	390
Ultimo september	390	390	83	0	0	390

Procentvis igangsæt	29,2
Procentvis igangsæt	57,0
Ultimo marts	82,8
Medio maj	99,3
Ultimo juli	100,0
Ultimo september	100,0

Procentvis slut	18,7
Procentvis slut	35,8
Ultimo marts	52,3
Medio maj	79,0
Ultimo juli	97,0
Ultimo september	100,0

Fejl pct.	13,4
Fejl pct.	16,8
Fejl pct.	15,8
Fejl pct.	20,4
Fejl pct.	19,7
Fejl pct.	21,3

Antal igangsatte og afsluttede sager for hver status viser nok et rimeligt stabilt projektforløb. Men fremfor alt er det den løbende fejlprocent, der viser, at projektets forløb er stabilt, og at der er god grund til at have tillid til kvaliteten af de gennemførte kontroller og de indsamlede data.

Figur 2 afslører også, at afslutningsfasen er klart den mest kritiske fase i et projekts forløb. I projektets startfase i februar og marts måned afsluttes der fx 68 og 66 sager henholdsvis, svarende til ca. 10 sager hver 3. arbejdsdag.

I den afsluttende fase tager det derimod mere end 2 måneder at afslutte 10 sager, jf. ultimo juli måned, hvor status er 10 igangværende sager. (Det tager altså 13 gange så lang tid at afslutte en sag i den afsluttende fase end en sag i den indledende fase!).

3.6 Projektets samlede provenu

Nærværende pilotprojekt om selskabers fremførbare underskud har en samlet pris på omkring 1 mio. kr. (opgjort som lønudgifter til kontrol og dataanalyse mv.).

I projektet er der foretaget reguleringer af fremførbare underskud og tab med i alt 12,4 mio. kr. (Opgjort som nettoreguleringer. Dvs. forhøjelser minus nedsættelser).

Ifølge tabel 20 dækker provent af de foretagne reguleringer fult ud projektets direkte lønudgifter til kontrol og dataanalyse mv.

Tabel 20. Projektets samlede nettoprovenu

	Reguleringer	Provenu	Skatteværdi
Fremførbare underskud (felt 085)	5.921.117 kr.	1.480.279 kr.	25,00%
Fremførbare tab (felt 086, 087, 088)	6.523.592 kr.	1.630.898 kr.	25,00%
Direkte projektomkostninger	4.112 timer	-937.536 kr.	228 kr./time ¹⁷
Overskud		2.137.641 kr.	

Bemærk dog, at nettoprovent af de foretagne reguleringer først vil blive til indbetalinger af skatte kroner i fremtiden (og ikke i relation til indkomståret 2011, som er det indkomstår reguleringerne vedrører), idet de foretagne reguleringer i projektet udelukkende omfatter fremførbare underskud og tab¹⁸.

¹⁷ 200 kr. i timen = 32.066 kr. i månedsløn. 1.650 kr. pr. år X 200 kr. + 14% i ferieløn = 376.200 kr. pr. år = 228 kr. pr. time

¹⁸ Ifølge tabel 15 (i afsnit 1.12) anslås omkring 21,6 pct. af de selvangivne underskudssaldi i felt 085 at være uden skatteværdi, idet underskuddene vedrører selskaber, der er varigt underskudsgivende.

Hvor stor en andel af de fremførbare tabssaldi i felt 086-088, der skal anses for at være uden skatteværdi, er uvist.

De gennemførte reguleringer i nærværende projekt vedrører ikke selskaber, som må anses for varigt underskudsgivende. Ved provenuberegningen er der derfor ikke foretaget reduktion for reguleringer, som reelt set må forventes ikke at have nogen skatteværdi.

4. Projektets resultater og erfaringer

4.1 Reguleringsbeløb

Blandt de 390 selskaber, der udgør stikprøven i nærværende projekt, er der foretaget reguleringer af selvangivne underskuds- og tabssaldi med i alt 12,4 mio. kr. Der er foretaget nedsættelser for i alt 20,2 mio. kr. og forhøjelser for i alt 7,8 mio. kr. Numerisk er der således foretaget reguleringer i projektet for i alt 28 mio. kr., jf. tabel 21.

Bemærk her, at nedsættelser af underskudssaldi (beløb med minus) er forhøjelser af fremtidige skattepligtige indkomster, mens forhøjelser af underskudssaldi omvendt er nedsættelser af fremtidige skattebetalinger.

Tabel 21. Reguleringer af selvangivne underskud og tab

		Gennemsnit pr. sag	Median pr. sag
Numeriske reguleringer i alt af felt 85, 86, 87 og 88	28.108.617 kr.	338.658 kr.	82.892 kr.
Nedsættelser af selvangivne underskud og tab (felt 85-88)	-20.276.663 kr.		
Forhøjelser af selvangivne underskud og tab (felt 85-88)	7.831.954 kr.		
Nettoreguleringer af selvangivne underskud og tab (felt 85-88)	-12.444.709 kr.	-149.936 kr.	-49.999 kr.
Nettoreguleringer af fremførbare underskud (felt 85)	-5.921.117 kr.	-103.879 kr.	-12.344 kr.
Nettoreguleringer af fremførbare tab (felt 86-88)	-6.523.592 kr.	-232.985 kr.	-77.790 kr.
Nettoreguleringer i alt	-12.444.709 kr.		
Nettoreguleringer vedrørende særbeskattede selskaber	-5.278.805 kr.	-20.071 kr.	
Nettoreguleringer vedrørende sambeskattede selskaber	-7.165.404 kr.	-56.420 kr.	
Nettoreguleringer i alt	-12.444.709 kr.	-31.909 kr.	

4.1.1 Gennemsnitlig regulering pr. sag

I gennemsnit er der foretaget reguleringer af underskuds- og tabssaldi med 338 t.kr. pr. sag i de 83 ud af 390 sager, hvor der er fundet fejl i de selvangivne saldi, jf. tabel 21 (ovenfor).

Netto (forhøjelser minus nedsættelser) er der imidlertid kun tale om en gennemsnitlig regulering på 149 t.kr. pr. sag - med en median på 50 t.kr.

4.1.2 Reguleringernes fordeling mellem felt 85 og felt 86-88

47,6 pct. af nettoreguleringerne på 12,4 mio. kr. vedrører fremførbare driftsunderskud i felt 85, mens resten vedrører fremførbare tab vedrørende værdipapirer og ejendomme mv. i selskabsselvangivelsens felt 86, 87 og 88, jf. tabel 21 (ovenfor).

Beløbsmæssigt er der således næsten tale om en lighed mellem fremførbare underskud (felt 85) på den ene side og fremførbare tab (felt 86-88) på den anden side.

Selvangivelsesmæssigt er der imidlertid ikke tale om en lighed mellem fremførbare underskud og fremførbare tab henholdsvis.

Ifølge tabel 2, afsnit 1.3, udgør fremførbare driftsunderskud (felt 85) 84,5 pct. af den samlede selvangivne underskuds- og tabssaldo for indkomståret 2011.

Som det fremgår af tabel 22 (nedenfor) gælder denne fordeling mellem underskud og tab også for det segment af selskaber, som dette projekt vedrører - dog med en mindre forskydning, således at fremførbare driftsunderskud udgør 86,9 pct. af den samlede selvangivne underskuds- og tabssaldo for indkomståret 2011.

Målt relativt i forhold til de selvangivne saldi vedrører kun 12,1 pct. af de samlede nettoreguleringer på 12,4 mio. kr. således fremførbare driftsunderskud i felt 85, mens hele 87,9 pct. af beløbet vedrører fremførbare tab.

4.1.3 Reguleringernes fordeling mellem sær- og sambeskattede selskaber

Af tabel 21 (ovenfor) fremgår det endvidere, at 42,4 pct. af nettoreguleringerne på 12,4 mio. kr. vedrører særbeskattede selskaber, mens resten vedrører sambeskattede selskaber.

Umiddelbart lader det til, at de største beløbsmæssige fejl er at finde hos de sambeskattede selskaber, idet den gennemsnitlige regulering pr. sag hos de særbeskattede selskaber er på 20 t.kr., mens den tilsvarende regulering pr. sag hos de sambeskattede selskaber er på 56 t.kr.

Som det fremgår af tabel 23 og 24 (nedenfor) består stikprøven i nærværende projekt imidlertid ikke kun af 263 særbeskattede selskaber og 127 sambeskattede selskaber. Stikprøven består rent faktisk af 263 særbeskattede og 285 sambeskattede selskaber.

Når der tages højde for det reelle antal sambeskattede selskaber er forskellen mellem de sær- og sambeskattede selskaber faktisk ikke så stor. Hos de særbeskattede selskaber er den gennemsnitlige regulering pr. sag 20 t.kr., mens den hos de sambeskattede selskaber er 25 t.kr. pr. sag.

4.1.4 Supplerende bemærkninger og tabeller til afsnit 4.1.1-4.1.3

De 390 selskaber i stikprøven har for indkomståret 2011 tilsammen selvangivet fremførbare underskud og tab på 810,1 mio. kr., jf. tabel 22 (nedenfor)

Tabel 22. Selvangivne underskud og tab

Selvangivet på moderselskabsniveau – felt 85	720.467.546 kr.	88,9 pct.
Selvangivet på moderselskabsniveau – felt 86-88	89.672.709 kr.	11,1 pct.
Selvangivet i alt felt 85-88	810.140.255 kr.	100,0 pct.
Selvangivet på datterselskabsniveau – felt 85	720.467.546 kr.	86,9 pct.
Selvangivet på datterselskabsniveau – felt 86-88	109.017.250 kr.	13,1 pct.
Selvangivet i alt felt 85-88	829.484.796 kr.	100,0 pct.

For de sambeskattede selskaber er det som bekendt kun datterselskabernes underskudssaldo i felt 85, der skal selvangives hos moderselskabet, mens datterselskabernes tabssaldi i felt 86-88 (på trods af sambeskatningen) skal selvangives hos de enkelte datterselskaber.

Stikprøven på de 390 selskaber består af 263 særbeskattede selskaber og 127 sambeskattede moderselskaber. De 127 moderselskaber indgår i sambeskatning med i alt 241 datterselskaber. 158 af disse 241 datterselskaber har selvangivet en tabssaldo i felt 86-88 eller har en større eller mindre andel af den underskudssaldo, der er selvangivet i moderselskabets felt 85.

De 158 datterselskaber med en tabssaldo i felt 86-88 eller en andel af moderselskabets underskudssaldo er også kontrolleret i dette projekt.

Stikprøven i nærværende projekt består således i virkeligheden af 548 selskaber (og ikke kun af 390 selskaber).

Tabel 23. Den tekniske stikprøve

Antal selskaber i alt i stikprøven	390
Antal særbeskattede selskaber	263
Antal sambeskattede selskaber	127

Tabel 24. Den faktiske stikprøve

Antal selskaber i alt i stikprøven	548
Antal særbeskattede selskaber	263
Antal sambeskattede moderselskaber	127
Antal sambeskattede selskaber	158

Når der tages hensyn til de underliggende datterselskaber i stikprøven, er der for indkomståret 2011 selvangivet fremførbare underskud og tab for i alt 829,4 mio. kr. (blandt de 548 selskaber, der reelt indgår i stikprøven), jf. tabel 22 (ovenfor).

4.1.5 Reguleringsbeløbene i forhold til projektets succeskriterier

Blandt de 390/548 selskaber, der udgør stikprøven i nærværende projekt, er der foretaget nettoreguleringer af selvangivne underskuds- og tabssaldi med i alt 12,4 mio. kr., jf. tabel 21 (ovenfor).

I forhold til de selvangivne underskuds- og tabssaldi (på 829,4 mio. kr.) svarer dette til, at de selvangivne underskudssaldi er selvangivet med et beløb, der er 1,5 pct. for højt. For felt 85 drejer det sig om 0,83 pct. af den selvangivne underskudssaldo. For felt 86-88 drejer det sig imidlertid om 5,99 pct. af den selvangivne tabssaldo.

I følge projektets succeskriterier vil der være tale om en beløbsmæssigt væsentlig fejl, hvis mere end 5 pct. af de selvangivne saldi er forkerte, jf. afsnit 2.2. Og på den baggrund er 1,5 pct. ikke en beløbsmæssig væsentlig fejl.

I øvrigt må konklusionen være, at 3,4 pct. af den samlede underskuds- og tabssaldo er selvangivet med et forkert beløb. Dvs., er selvangivet med et for højt eller et for lavt beløb, jf. de numeriske reguleringer på 28,1 mio. kr. (tabel 21) sammenholdt med de selvangivne saldi på 829,4 mio. kr. (tabel 22).

4.2 Skattegab

På baggrund af reguleringsbeløbene for de 390 selskaber i stikprøven (jf. afsnit 4.1) kan der udregnes et skattegab for hele populationen. Dvs. for segment nr. 2, som består af 61.739 selskaber.

De gennemførte nettoreguleringer i stikprøven på 12,4 millioner kroner svarer til et skattegab på 1,7 milliarder kroner for hele populationen, jf. tabel 25 (nedenfor).

Bemærk igen, at nedsættelser af underskudssaldi (beløbene med minus foran) vil være forhøjelser af fremtidige skattepligtige indkomster, mens forhøjelser af underskudssaldi omvendt vil være nedsættelser af fremtidige skattebetalinger.

Tabel 25. Det beregnede skattegab for segment nr. 2

	Reguleringer for stikprøven	Reguleringer for populationen
Numeriske reguleringer i alt af felt 85, 86, 87 og 88	28.108.617 kr.	3,9 mia. kr.
Nedsættelser af selvangivne underskud og tab (felt 85-88)	-20.276.663 kr.	-2,8 mia. kr.
Forhøjelser af selvangivne underskud og tab (felt 85-88)	7.831.954 kr.	1,1 mia. kr.
Nettoreguleringer af selvangivne underskud og tab (felt 85-88)	-12.444.709 kr.	-1,7 mia. kr.
Nettoreguleringer af fremførbare underskud (felt 85)	-5.921.117 kr.	-0,8 mia. kr.
Nettoreguleringer af fremførbare tab (felt 86-88)	-6.523.592 kr.	-0,9 mia. kr.
Nettoreguleringer i alt	-12.444.709 kr.	1,7 mia. kr.
Nettoreguleringer vedrørende særbeskattede selskaber	-5.278.805 kr.	-0,7 mia. kr.
Nettoreguleringer vedrørende sambeskattede selskaber	-7.165.404 kr.	-1,0 mia. kr.
Nettoreguleringer i alt	-12.444.709 kr.	1,7 mia. kr.
Skatteprovenu	3.111.177 kr.	0,4 mia. kr.

4.2.1 Forklaring på skattegab

Skattegab er et udtryk for en manglende regelefterlevelse udtrykt i kroner. Og i den forbindelse er det egentlig underordnet, om det er statskassen eller borgeren, der bliver snydt (mister penge).

Når skattegab opgøres på baggrund af nettoreguleringer (forhøjelser minus nedsættelser) bliver skattegab et udtryk for, hvad borgerne og virksomhedernes manglende regelefterlevelse specifikt koster statskassen.

Et tilbagevendende spørgsmål er, om skattegab skal beregnes før eller efter skat. Beregnes skattegab efter skat, bliver skattegab et udtryk for skatteprovenuet af nettoskattegab.

4.2.2 Forklaring på projektets succeskriterier

Ifølge projektets succeskriterier vil der beløbsmæssigt være tale om en væsentlig fejl, hvis mere end 5 pct. af den selvangivne underskuds- og tabssaldo (netto) er forkert, svarende til et beregnet skattegab på 6,9 mia. kr. Det beregnede skattegab på 1,7 mia. kr. er på den baggrund uvæsentligt, jf. i øvrigt afsnit 4.1.2.

Alt er som bekendt relativt. På makroniveau, hvor vi gør os nogle overordnede overvejelser om skattegab, er et skattegab på 1,2 pct. af skattebasen formentlig ikke væsentligt. På mikroniveau, hvor vi træffer beslutninger om køb af nye IT-systemer og iværksættelse af nye indsatsprojekter, vil et skattegab på 1,2 pct. af en underskudssaldo på 138 mia. kr. (eller af 400 mia. kr.) i mange situationer nok blive betragtet som væsentlig.

Uvæsentligt i forhold til projektets succeskriterier betyder, at nærværende projekt ikke giver anledning til at foretage opfølgning med et tilsvarende projekt i et større målestoksforhold, fordi det udsøgningsmæssigt og fagligt vil være for svært at finde de sager, der indeholder fejl, og reguleringsbeløbene pr. sag er som udgangspunkt for små til at arbejde med simpel tilfældig udvælgelse, som er udsøgningsgrundlaget i dette projekt.

Uvæsentligt betyder derimod ikke, at nærværende projekt tager stilling til fx udviklingen af et underskudsregister i forhold til DIAS eller afviser ideen om et bredere indsatsprojekt, hvor fremførbare underskud og tab i et eller andet omfang indgår.

Nærværende projekt afviser blot ideen om et tilsvarende snævert projekt i et større målestoksforhold.

4.3 Fejlprocenter

Blandt de 390 selskaber, der udgør stikprøven i nærværende projekt, er der foretaget en eller flere ændringer i 83 ud af de 390 sager. Dette svarer til en fejlprocent på 21,3

Tabel 26. Fejlprocenter på moderselskabsniveau

		Antal sager med fejl	Fejlprocent
Antal selskaber i alt i stikprøven	390	83 sager	21,3 pct.
Antal særbeskattede selskaber	263	38 sager	14,5 pct.
Antal sambeskattede selskaber	127	45 sager	35,4 pct.

Umiddelbart er fejlprocenten hos de sambeskattede selskaber synligt højere end fejlprocenten hos de særbeskattede selskaber (De 14,5 pct. i forhold til de 35,4 pct.).

Stikprøven i nærværende projekt består imidlertid ikke kun af 263 særbeskattede selskaber og 127 sambeskattede selskaber, jf. afsnit 4.1.4. Stikprøven består rent faktisk af 263 særbeskattede selskaber og 285 sambeskattede selskaber.

Opgjort på datterselskabsniveau (dvs., under hensyn til antal datterselskaber i en sambeskatning) er der foretaget en eller flere ændringer i 136 ud af de 548 sager, svarende til en fejlprocent på 24,8, jf. tabel 27 (nedenfor).

Tabel 27. Fejlprocenter på datterselskabsniveau

		Antal sager med fejl	Fejlprocent
Antal selskaber i alt i stikprøven	548	136 sager	24,8 pct.
Antal særbeskattede selskaber	263	38 sager	14,5 pct.
Antal sambeskattede moderselskaber	127	40 sager	31,5 pct.
Antal sambeskattede datterselskaber	158	58 sager	36,7 pct.

4.3.1 Den høje fejlprocent hos de sambeskattede selskaber skyldes at fejl dubleres.

Når der tages højde for det reelle antal sambeskattede selskaber, bliver forskellene i fejlprocenterne mellem de særbeskattede og de sambeskattede selskaber henholdsvis endnu tydeligere.

Især fejlprocenten hos de sambeskattede datterselskaber er iøjnefaldende høj. Ifølge bilag 3 er den gennemsnitlige koncernstørrelse i populationen på 2,67 selskaber. I stikprøven er den gennemsnitlige koncernstørrelse på 2,97 selskaber, og således kun en smule større end i populationen.

Ud af de 58 sager vedrørende sambeskattede selskaber falder hele 21 sager på samme koncern. Der er tale om en koncern på 40 selskaber (1 moder og 39 datterselskaber). Størrelsesmæssigt ligger denne ene koncern altså langt fra den gennemsnitlige koncernstørrelse på 2,97 selskaber.

Korrigeres der for denne noget ekstraordinære koncernrelation, falder fejlprocenten for de sambeskattede datterselskaber fra 36,7 pct. til 24,1 pct.¹⁹

¹⁹ $58-20/158 = 24,1$.

Der bemærkes, at koncernen består af 40 selskaber, hvoraf 21 selskaber (moderen og 20 af datterselskaberne) har en fremførbar saldo i felt 85. Alle 21 selskaber har fejl i den fremførbare saldo i felt 85. Fejlen udspringer af samme forhold – nemlig en fejl i den samlede saldo, som skal fordeles forholdsmæssigt på de enkelte selskaber.

En del af forklaringen på den højere fejlprocent vedrørende de sambeskattede datterselskaber er således en enkeltstående observation, der afviger en hel del fra normalen.

Den anden del af forklaringen på den højere fejlprocent for de sambeskattede selskaber er, at en enkeltstående fejl kan have afledte konsekvenser for alle de sambeskattede selskabers underskudssaldi.

Ud over moderselskabet med de 20 datterselskaber med samme fejl, er der 9 tilfælde yderligere blandt de 58 sager vedrørende sambeskattede selskaber, hvor en fejl har konsekvenser for alle de øvrige selskaber i koncernen.

Korrigeres der for dette særlige forhold vedrørende de sambeskattede selskaber, altså hvor samme fejl i princippet medregnes to, tre eller endda 21 gange, falder fejlprocenten for de sambeskattede datterselskaber fra 37,6 pct. til 16,5 pct. Og dermed afviger fejlprocenten for de sambeskattede datterselskaber ikke iøjnefaldende meget fra fejlprocenten for de særbeskattede selskaber (på 14,5 pct.).

Spørgsmålet er selvfølgelig, om fejlen skal anses for dubleret hos moderselskabet eller hos datterselskabet. Det er der vel næppe noget rigtigt svar på. Her er fejlen anset for dubleret hos datterselskabet. Formålet er alene at forklare den iøjnefaldende høje fejlprocent for de sambeskattede selskaber, som altså skyldes, at fejl i felt 85 uundgåeligt vil blive medregnet flere gange og få fejlprocenten til at signalere tilstedeværelsen af et underliggende problem, hvilket faktisk ikke er tilfældet.

4.3.2 Selskaberne har generelt en høj fejlprocent vedrørende felt 86-88

Som bekendt er de sambeskattede selskaber underlagt et noget mere kompliceret regelsæt omkring selvangivelse og forbrug af fremførbare underskud og tab – end de særbeskattede selskaber. Den højere iboende risiko hos de sambeskattede selskaber som følge af den relativt mere komplicerede lovgivning kan i sig selv være forklaringen på de synligt højere fejlprocenter.

En nærmere analyse af fejlprocenterne specificeret på felt 85 og felt 86-88 henholdsvis vil kunne afdække, om der er andre logiske forklaringer på de divergerende fejlprocenter - udover dublering af reguleringsbeløb (vedrørende felt 85) som beskrevet ovenfor.

Som det fremgår af tabel 28 (nedenfor) ligger fejlprocenterne for felt 86-88 nogenlunde på samme niveau for de særbeskattede og de sambeskattede selskaber (i modsætning til fejlprocenterne for felt 85).

For både de særbeskattede og sambeskattede selskaber er fejlprocenten for felt 86-88 dog iøjnefaldende høj.

Tabel 28. *Specifikation af fejlprocenter på fremførbare underskud og tab²⁰*

	Antal sager felt 85	Antal reguleringer felt 85	Fejlprocent felt 85	Antal sager felt 86-88	Antal reguleringer felt 86-88	Fejlprocent Felt 86-88
Særbeskattede selskaber	263	28 sager	10,7 pct.	52	17	32,7 pct.
Sambeskattede moderselskaber	127	33 sager	26,0 pct.	32	8	25,0 pct.
Sambeskattede datterselskaber	158	55 sager	34,8 pct.	11	4	36,4 pct.

4.3.3 Datterselskaberne har en lav selvangivelsesprocent vedrørende felt 86-88

Andelen af datterselskaber i stikprøven, der har selvangivet et beløb i felt 86-88, udgør kun 7 pct., jf. tabel 29 (nedenfor).

Andelen af datterselskaber i stikprøven, der har selvangivet et beløb i felt 86-88, afviger væsentligt fra andelen af moderselskaber og særbeskattede selskaber, der har selvangivet et beløb i felt 86-88. (De 7 pct. sammenholdt med de 19/25 pct.)

Men sammenlignet med populationen som helhed ligger andelen af moderselskaber og særbeskattede selskaber, der har selvangivet et beløb i felt 86-88, også usædvanlig højt. (De 12 pct. sammenholdt med de 19/25 pct.)

Tabel 29: *Andelen af selskaber med beløb i felt 85 kombineret med beløb i felt 86-88*

	Selvangivet beløb i felt 85	Selvangivet beløb i felt 86-88	Selvangivelsesprocent felt 86-88
Antal særbeskattede selskaber	263	52	19,8 pct.
Antal sambeskattede moderselskaber	127	32	25,2 pct.
Antal sambeskattede datterselskaber	158	11	7,0 pct.
Antal selskaber i populationen	92.094	11.104	12,1 pct.

4.3.4 Forklaring på, at kun så få datterselskaber selvangiver et beløb i felt 86-88

De sambeskattede datterselskaber har altså en høj fejlprocent vedrørende felt 86-88 på 36,4 pct., jf. tabel 28. Og samtidig er selvangivelsesprocenten overraskende lav (7,0 pct.) – sammenlignet med eksempelvis de særbeskattede selskaber, jf. tabel 29.

Hos datterselskaberne er der kun i alt 4 sager med fejl vedrørende felt 86-88. Men da der kun er 11 datterselskaber, der har selvangivet et beløb i felt 86-88, kommer de 4 sager til at ligne et stort problem – i hvert fald, når der regnes i procenter.

²⁰ Alle selskaber har et fremførbart underskud i felt 085. Alle selskaber har imidlertid ikke et fremførbart tab i felt 086-088. Det skal der tages højde for ved beregningen af fejlprocenten for felt 86-88.

Harvde datterselskaberne nu haft samme selvangivelsesprocent som eksempelvis de særbeskattede selskaber på 25,2 pct., ville de 4 sager med fejl kun udløse en fejlprocent på 10.

Der er flere mulige forklaringer på datterselskabernes lave selvangivelsesprocent:

1) Passive investeringer i værdipapirer og ejendomme fortages i meget høj grad af moderselskabet – og kun undtagelsesvist af datterselskabet. Dette er den økonomiske virkelighed – uanset hvor overraskende den i øvrigt måtte forekomme. Den selvangivelsesprocent, der kan beregnes på baggrund af stikprøven i nærværende projekt, er derfor korrekt.

2) Forklaringen på den lave andel af datterselskaber med et beløb i felt 86-88 er selvangivelsesfejl. For mange selskaber volder det problemer, at felt 85 skal afreporteres på moderselskabet og felt 86-88 på det enkelte datterselskab. Den manglende logik indebærer, at der oftest ikke selvangives et beløb på datterselskaberne.

3) Ved kontrollen af de tilfældigt udvalgte selskaber i nærværende projekt er der testet for tabenes tilstedeværelse: At de er reelle og eksisterer.

Derimod er der ikke i samme grad testet for fuldstændigheden: At alle fremførbare tab også er selvangivet. Hvis selskabet har tilkendegivet, at der ikke er fremførbare tab, og der ikke af det indkaldte materialet fremgår at være nogen, er der ikke foretaget yderligere revisionshandlinger for at afdække, at der nu alligevel ikke gemmer sig et fremførbart tab i et fjernt indkomstår²¹.

Da selvangivelsesprocenten for datterselskaberne er beregnet på grundlag af de afreporterede kontroller i nærværende projekt (og ikke på grundlag af SKATs systemer), vil den manglende test af fuldstændighed få betydning for den beregnede selvangivelsesprocent.

4.3.5 Forklaring på den høje selvangivelsesprocent hos moderselskaber og særbeskattede selskaber

De sambeskattede moderselskaber og de særbeskattede selskaber i stikprøven har en høj selvangivelsesprocent vedrørende felt 86-88 i forhold til populationen som helhed, jf. tabel 29. (De 19/25 pct. sammenholdt med de 12 pct.).

Grunden til denne difference er eller kan være, at oplysningerne fra de gennemførte kontroller (stikprøven) og oplysningerne vedrørende populationen er forskellige på følgende to punkter:

Punkt 1. Populationen omfatter udelukkende selskaber, som har selvangivet et beløb i felt 85 og eventuelt et beløb i felt 86-88. Selskaber, som kun har selvangivet et beløb i felt 86-88, men ikke noget beløb i felt 85, indgår ikke i populationen i denne sammenhæng.

Oplysningerne fra de gennemførte kontroller vil i modsætning hertil også omfatte datterselskaber, der kun har selvangivet et beløb i felt 86-88, men ikke noget beløb i felt 85. Umiddelbart er det dog tvivlsomt, om der overhovedet er nogen eksempler herpå blandt de gennemførte kontroller.

Punkt 2. Populationen og stikprøven anvender forskellige definitioner af ”selvangivet”. Dvs., ved dataudtrækket for populationen indgår kun de saldi, der er selvangivet i felt 86-88 for indkomståret 2011. Har et selskab eksempelvis selvangivet en tabssaldo i indkomståret 2010, men glemt at selvangive denne tabssaldo i indkomståret 2011, vil selskabet i populationen blive anset for ikke at have et fremførbart tab.

²¹ Der er ikke knyttet en selvangivelsespligt til fremførbare tab. Og ikke selvangivne tab går ikke tabt, selvom de ikke er selvangivet inden for den almindelige ligningsfrist.

SKATs systemer vil dog fange en sådan selvangivelsesfejl og selv opsætte en tabssaldo. Et tabsfradrag, som SKATs systemer selv har opsat, fremgår dog ikke af selvangivelsens felt 86-88, men fremgår af saldoen i 3S under afsnittet ”skatteberegning”.

Ved de gennemførte kontroller er der netop taget hensyn til, at et selskab kan have en tabssaldo, der er automatisk opsat af SKATs systemer.

De tabssaldi, som SKATs systemer automatisk opsætter, indeholder omvendt en risiko for, at SKATs systemer producerer fejl i de enkelte selskabers tabssaldi.

Fx et selskab, som i indkomståret 2009, selvangiver et fremførbart tab i felt 86-88 på 100 t.kr. Selskabet anvender hele tabet i indkomståret 2010 til modregning i skattepligtige gevinster mv.

Da selskabet ved udgangen af indkomståret 2010 ikke har mere tab til fremførsel, selvangiver selskabet ikke noget beløb i felt 86-88 for indkomståret 2010. (Selskabet skulle rettelig have selvangivet et nul i felt 86-88).

SKATs systemer opsætter nu automatisk en tabssaldo på 100 t.kr., fordi systemet antager, at der er tale om en selvangivelsesfejl.

Den høje fejlprocent vedrørende felt 86-88 kan således skyldes opsætningsfejl i SKATs systemer – og ikke egentlige selvangivelsesfejl fra selskabernes side.

En nærmere analyse af fejltypene i nærværende projekt, vil formentlig kunne afdække, om den høje fejlprocent vedrørende felt 86-88 i virkeligheden skyldes opsætningsfejl i SKATs systemer, som indebærer, at fejlprocenten fra selskabernes side overvurderes.

Selvom der målt på antal selskaber, der selvangiver i felt 86-88, er forskel på selskaberne i stikprøven og selskaberne i populationen, er der imidlertid ikke stor forskel på stikprøven og populationen, når der måles på de selvangivne beløb, jf. tabel 30, som kun viser nogle små og måske kun naturlige forskelle mellem stikprøve og population.

Tabel 30. Selskaber med beløb i felt 85 og samtidig beløb i felt 86-88 (A/S og ApS i basisporteføljen)

	Stikprøven	Pct.	Populationen	Pct.
Selvangivet på moderselskabsniveau – felt 85	720.467.546 kr.	88,9	135,9 mia. kr.	89,1
Selvangivet på moderselskabsniveau – felt 86-88	89.672.709 kr.	11,1	14,8 mia. kr.	10,9
Selvangivet i alt felt 85-88	810.140.255 kr.	100,0	150,7 mia. kr.	100,0
Selvangivet på datterselskabsniveau – felt 85	720.467.546 kr.	86,9		
Selvangivet på datterselskabsniveau – felt 86-88	109.017.250 kr.	13,1		
Selvangivet i alt felt 85-88	829.484.796 kr.	100,0		

4.3.6 Fejlprocenterne i forhold til projektets succeskriterier

Ifølge projektets succeskriterier vil der antalsmæssigt være tale om en væsentlig fejlprocent, hvis mere end 20 pct. af selskaberne har fejl i selvangivne underskudssaldi.

Set i forhold til complianceprojektet er en fejlprocent på 20 ikke en stor fejltipe – forudsat at vi betragter felt 85-88 som et selvstændigt selvangivelsesfelt på linje med felt 16 (skattepligtig indkomst). For felt 16 skal vi noget på den anden side af en fejlprocent på 50 for, at der kan blive tale om stor fejltipe.

Hvis vi imidlertid betragter felt 85-88 som en selvstændig fejltipe, er der imidlertid tale om en relativ stor fejltipe. Blandt de allerstørste fejltyper i complianceregi er eksempelvis private udgifter med en fejlprocent på 15 til 17.

I complianceregi betragter vi netop felt 85-88 ikke alene som et selvangivelsesfelt, men som en selvstændig fejltipe, der er så snæver, at den opfylder forudsætningerne herfor.

Blandt de 390 selskaber, der indgår i nærværende projekt, er der foretaget en eller flere ændringer i 83 ud af 390 sager, svarende til en fejlprocent på 21,3. Fejlprocenten overstiger således projektets kriterier for væsentlighed – og bør på den baggrund udløse en selvstændig reaktion, fx i form af et opfølgende indsatsprojekt.

Beløbsmæssigt er fejlene imidlertid uvæsentlige i forhold til projektets succeskriterier, jf. konklusionen i afsnit 4.2.2.

Målt på beløb og på antal fejl henholdsvis peger resultaterne altså i hver sin retning.

Som analysen ovenfor i afsnit 4.3.5 afslører, kan fejlprocenten på 21,3 pct. imidlertid være en smule overvurderet som følge af, at en andel af fejlene skal henføres til opsætningsfejl i SKATs systemer vedrørende felt 86-88. Eller rettere: Fejlprocenten på 21,3 pct. er korrekt beregnet. Men den andel af fejlene, der kan angribes med et eventuelt indsatsprojekt overfor selskaberne, kan være noget mindre end 20 pct., fordi en andel af fejlene ikke skyldes manglende regelefterlevelse fra selskabernes side, men skyldes systemfejl fra SKATs side. En nærmere analyse af fejltypene i nærværende projekt vil kunne afsløre, i hvilket omfang dette er tilfældet.

I øvrigt må konklusionen være, at fejlprocenten hos de sambeskattede selskaber er synligt højere end fejlprocenten hos de særbeskattede selskaber. En højere iboende risiko hos de sambeskattede selskaber som følge af, at de sambeskattede selskaber er underlagt en mere kompliceret lovgivning i forhold til felt 85, kan i sig selv være forklaringen på den højere fejlprocent.

En nærmere analyse af fejltypene i nærværende projekt vil kunne afdække, om de sambeskattede selskaber begår væsentligt andre typer af fejl i forbindelse med opgørelsen af underskuds- og tabssaldi end de særbeskattede selskaber.

4.4 Fejltyper

I forbindelse med design af revisionsplanen til brug for nærværende projekt, er der identificeret i alt 14 forskellige revisionspunkter vedrørende fremførbare underskud og tab.

De 14 revisionspunkter er efterfølgende anvendt til afrapportering af fejltyper og reguleringsbeløb for hver enkelt af de 390 sager, der er udtaget til kontrol i projektet.

På den baggrund bliver de 14 revisionspunkter udtryk for identificerede fejltyper i projektet. Der er tale om følgende 14 fejltyper²².

1. **Felt 85 – Ikke taget højde for et selskabs udtræden af sambeskatning (saldo ikke reduceret ved udtræden)**

En sambeskatning omfatter alle selskaber, der er koncernforbundne, jf. selskabsskatteloven § 31. Når et selskab udtræder af en sambeskatning, udtræder selskabet med en forholdsmæssig andel af koncernens underskudssaldo.

²² Med virkning pr. 1/7 2012 er reglerne i ligningsloven § 15 ophævet og overflyttet til selskabsskatteloven § 12. Da nærværende projekt omfatter indkomståret 2011, er lovhjemlen vedrørende fremførbare underskud ligningsloven § 15.

2.	<p>Felt 85 – Ikke taget højde for et selskabs indtræden i sambeskatning (forkert sambeskatningskreds)</p> <p>Et selskab indtræder i sambeskatningen på den dato, hvor koncernforbindelsen etableres, jf. selskabsskatteloven § 31. Når et selskab er omfattet af sambeskatningen, skal hele selskabets indkomst medregnes til sambeskatningsindkomsten.</p>
3.	<p>Felt 85 – Underskudsfremførsel er ikke begrænset i forbindelse med akkord og gældseftergivelse</p> <p>Hvis et selskab har opnået en skattefri akkord eller en skattefri gældseftergivelse, nedsættes uudnyttede underskud (felt 085) og dernæst kildeartsbestemte tab (felt 086, 087 og 088) fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat, jf. ligningsloven § 15, stk. 2-5.</p> <p>Ved skattefri akkord og gældseftergivelse skal forstås frivillig akkord, tvangsakkord, gældseftergivelse, gældskonvertering, kontant kapitalforhøjelse og skattefrit tilskud med efterfølgende indfrielse af gæld.</p>
4.	<p>Felt 85 – Underskudsfremførsel er ikke begrænset i forbindelse med ejerskifte</p> <p>Hvis 50 pct. af aktiekapitalen eller stemmевærdien ved indkomstårets udløb ejes af andre aktionærer eller deltagere, end ved begyndelsen af et tidligere indkomstår, hvori den skattepligtige indkomst udviste underskud, skal selskabets mulighed for at fremføre skattemæssige underskud begrænses, jf. ligningsloven § 15, stk. 7-12.</p>
5.	<p>Felt 85 – Underskudsfremførsel er ikke begrænset i forbindelse med fusion og spaltning</p> <p><i>Skattefri fusion og ophørsspaltning mellem ikke-sambeskattede selskaber:</i> Ubenyttede skattemæssige underskud hos det indskydende selskab kan ikke anvendes til modregning hos det modtagende selskab, jf. fusionskatteloven § 8, stk. 6.</p> <p>Ved fusion og ophørsspaltning ophører det indskydende selskab med at eksistere. Det indskydende selskabs underskud mistes derfor ved fusionen/ophørsspaltningen.</p> <p>Ved en grenspaltning eller tilførsel af aktiver eksisterer det indskydende selskab fortsat. Det indskydende selskabs ubenyttede underskud vil kunne fradrages i det indskydende selskabs indkomst.</p> <p><i>Ved skattefri fusion, spaltning, og tilførsel af aktiver mellem sambeskattede selskaber:</i> Det underskud, der er opstået mens selskaberne har været sambeskattede, kan bringes til fradrag hos det modtagende selskab. (Underskuddene mistes altså ikke, idet disse efter fusionen mv. fortsat kan udnyttes inden for den forud for fusionen eksisterende sambeskatning)</p> <p>Med hensyn til <u>skattepligtig</u> fusion, ophørsspaltning, grenspaltning og tilførsel af aktiver, jf. bestemmelserne i fusionskatteloven § 8, stk. 6.</p>
6.	<p>Felt 85 – Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af underskudssaldo</p> <p>Fremførbare underskud efter ligningsloven § 15 er ikke omfattet af den almindelige forældelsesfrist på 3 år og 4 måneder i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 4, jf. skattekontrolloven § 1.</p> <p>Fejl i felt 85, der må anses for opstået i et indkomstår, der er forældet, rammes således ikke af de almindelige forældelsesregler.</p> <p>Dette gælder uanset om baggrunden for den forkerte saldo skyldes simple sammentællingsfejl, at samme underskud er anvendt til modregning flere gange, eller at der ikke er taget højde for en eventuel gældseftergivelse, ejerskifte eller omstrukturering mv., der skal begrænse selskabets adgang til at fremføre</p>

	et givet underskud.
7.	<p>Felt 85 – Overførselsfejl fra hjælpeskema til selvangivelse</p> <p>Ifølge sambeskatningsbekendtgørelsens § 7 skal den selvangivne underskudssaldo hos moderselskabet kunne specificeres på de enkelte selskaber i sambeskatningen, på sær- og sambeskatningsunderskud (hos hvert enkelt selskab i sambeskatningen) og på de indkomstår, hvor underskuddene er opstået (for hvert enkelt selskab).</p> <p>Selvangivelsesmæssigt er specificationskravet imidlertid knap så detaljeret. På selvangivelsestidspunktet er det alene et krav, at koncernens underskudssaldo kan specificeres på enkeltsselskaber i sambeskatningen, jf. SKATs hjælpeskema for sambeskattede selskaber.</p>
8.	<p>Felt 85 – Fejl i rækkefølgen for fremførsel af skattemæssige underskud</p> <p>For sambeskattede selskaber er rækkefølgen for udnyttelse af skattemæssige underskud, jf. selskabsskatteloven § 31:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Modregning af særunderskud i de enkelte sambeskatningsselskaber. 2) Modregning af egne ikke benyttede underskud under sambeskatningen. 3) Modregning af årets underskud i indkomståret fra et eller flere sambeskatningsselskaber. 4) Modregning af andre selskabers skattemæssige underskud fra tidligere år under sambeskatningen.
9.	<p>Felt 85 – Bortseelse fra underskud følger ikke lovgivningens krav herom</p> <p>Et selskab kan ikke overspringe et underskud, medmindre det klart er oplyst, at selskabet i det pågældende indkomstår har valgt at bortse fra underskuddet, jf. ligningsloven § 33 H og sambeskatningsbekendtgørelsen § 7, stk. 2.</p> <p>Ligningsloven § 33 H: Et selskab kan vælge at se bort fra et underskud. Det beløb, der ses bort fra, overføres i stedet til et senere indkomstår.</p> <p>Sambeskatningsbekendtgørelsen § 7, stk. 2: Hvis der er valgt at se bort fra et underskud, skal der for hvert selskab i sambeskatningen indgives oplysning herom, herunder efter hvilken bestemmelse i skattelovgivningen, der er valgt at bortse fra underskuddet.</p>
10.	<p>Felt 85 – Manglende udarbejdelse af delperioderegnskab</p> <p>Hvis et selskab indtræder i en sambeskatning i løbet af et indkomstår, skal der udarbejdes periodeopgørelse af selskabets indkomst, henholdsvis for perioden før sambeskatningens indtræden, som ikke indgår i sambeskatningsindkomsten, og for perioden for sambeskatningens indtræden, som indgår i sambeskatningsindkomsten, jf. selskabsskatteloven § 31, stk. 3.</p> <p>Periodeopgørelserne udarbejdes som almindeligt periodiserede indkomstopgørelser, dog med forholdsmæssige afskrivninger.</p> <p>Der skal på samme måde udarbejdes periodeopgørelser, hvis et selskab udtræder af en sambeskatning i løbet af et indkomstår.</p>
11.	<p>Felt 86-88 – Tabsfremførsel er ikke begrænset i forbindelse med akkord og gældseftergivelse</p> <p>Hvis et selskab har opnået en skattefri akkord eller en skattefri gældseftergivelse, nedsættes uudnyttede underskud (felt 085) og dernæst kildeartsbestemte tab (felt 086, 087 og 088) fra det pågældende og tidligere indkomstår med det beløb, hvormed gælden er nedsat, jf. ligningsloven § 15, stk. 2-5.</p>

Ved skattefri akkord og gældseftergivelse skal forstås frivillig akkord, tvangsakkord, gældseftergivelse, gældskonvertering, kontant kapitalforhøjelse og skattefrit tilskud med efterfølgende indfrielse af gæld.

12. Felt 86-88 – Tabsfremførsel er ikke begrænset i forbindelse med fusion og spaltning

Skattefri fusion og ophørsspaltning mellem ikke-sambeskattede selskaber:

Ubenyttede skattemæssige underskud hos det indskydende selskab kan ikke anvendes til modregning hos det modtagende selskab, jf. fusionsskatteloven § 8, stk. 6.

Ved fusion og ophørsspaltning ophører det indskydende selskab med at eksistere. Det indskydende selskabs underskud mistes derfor ved fusionen/ophørsspaltningen.

Ved en grenspaltning eller tilførsel af aktiver eksisterer det indskydende selskab fortsat. Det indskydende selskabs ubenyttede underskud vil kunne fradrages i det indskydende selskabs indkomst.

Ved skattefri fusion, spaltning, og tilførsel af aktiver mellem sambeskattede selskaber:

Det underskud, der er opstået mens selskaberne har været sambeskattede, kan bringes til fradrag hos det modtagende selskab. (Underskuddene mistes altså ikke, idet disse efter fusionen mv. fortsat kan udnyttes inden for den forud for fusionen eksisterende sambeskatning)

Med hensyn til skattepligtig fusion, ophørsspaltning, grenspaltning og tilførsel af aktiver, jf. bestemmelserne i fusionsskatteloven § 8, stk. 6.

13. Felt 86-88 – Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af tabssaldo

Kildeartsbestemte tab efter aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, der er selvangivet i felt 86, 87 og 88, er som udgangspunkt omfattet af den almindelige ansættelsesfrist på 3 år og 4 måneder i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 4, jf. skattekontrolloven § 1.

Konstateres der fejl i en selvangiven tabssaldo i felt 86-88, bliver spørgsmålet, om den konstaterede fejl må anses for opstået i et indkomstår, der er forældet. Dette gælder, uanset om baggrunden for den forkerte saldo skyldes simple sammentællingsfejl eller skyldes, at samme tab er anvendt flere gange.

14. Felt 86-88 – Tabssaldoen er automatisk opsat (faktisk ikke selvangivet)

Kildeartsbestemte tab efter aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og kursgevinstloven, der er selvangivet i felt 86, 87 og 88, er som udgangspunkt omfattet af den almindelige ansættelsesfrist på 3 år og 4 måneder i skatteforvaltningsloven § 26, stk. 4, jf. skattekontrolloven § 1.

Konstateres der fejl i en selvangiven tabssaldo i felt 86-88, bliver spørgsmålet, om den konstaterede fejl må anses for opstået i et indkomstår, der er forældet. Dette gælder, uanset om baggrunden for den forkerte saldo skyldes simple sammentællingsfejl eller skyldes, at samme tab er anvendt flere gange.

Ansættelsesfristen på 3 år og 4 måneder for ændring af felt 86-88 gælder dog ikke, hvis en given tabssaldo er automatisk opsat af SKATs systemer (og således ikke er selvangivet), hvilket eksempelvis vil være tilfældet, hvis en tabssaldo faktisk er anvendt til modregning i et givet indkomstår, men selskabet ved en fejl ikke har selvangivet et "0" som ny tabssaldo.

Ansættelsesfristen for ændring af felt 86-88 gælder endvidere ikke ved grov uagtsomhed.

4.4.1 De største fejltypen målt på antal

For de særbeskattede og sambeskattede selskaber under ét fordeler fejltypene sig på de 14 forskellige typer af fejl som følger:

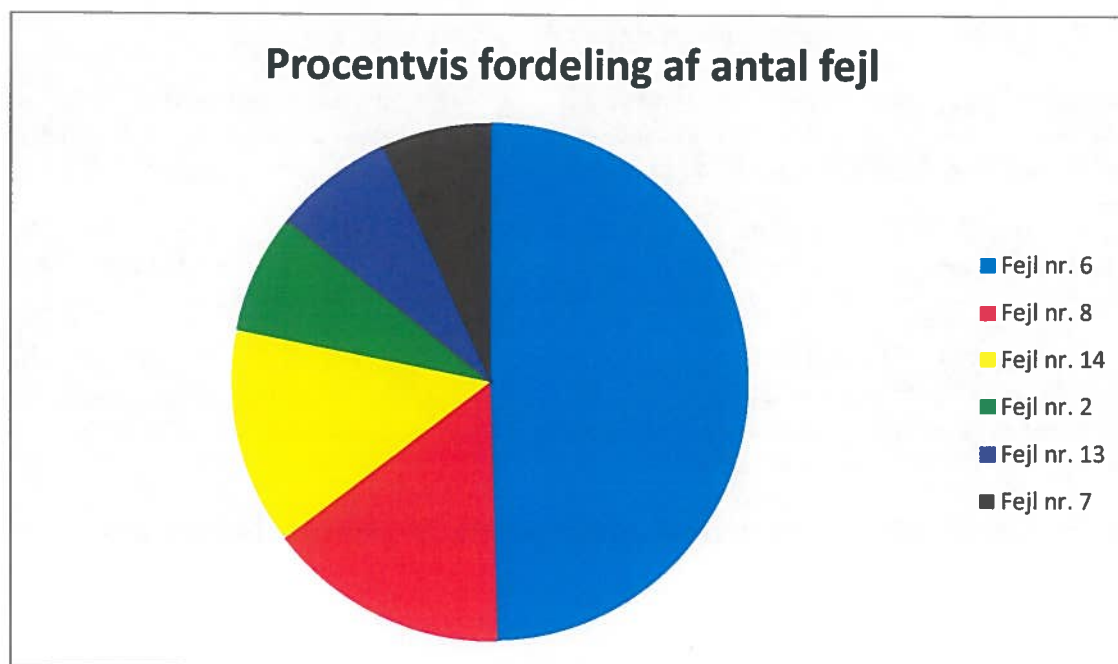
Tabel 31. De hyppigst forekommende fejltypen – rangeret i faldende orden

Nr.	Fejltype	Antal sager	Procentvis andel
6	Felt 85 – Sammentællingsfejl i.fbm. opgørelse af underskudssaldo	66	45,5
8	Felt 85 - Fejl i rækkefølgen for fremførsel af skattemæssige underskud	20	13,8
14	Felt 86-88 - Tabssaldoen er automatisk opsat (faktisk ikke selvangivet)	18	12,4
2	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs indtræden i sambeskatning	10	6,9
13	Felt 86-88 - Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af tabssaldo	10	6,9
7	Felt 85 - Overførselsfejl fra hjælpekema til selvangivelse	9	6,3
3	Felt 85-Underskuds fremførsel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældseftergive	5	3,4
1	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs udtræden af sambeskatning	5	3,4
4	Felt 85 - Underskuds fremførsel er ikke begrænset i.fbm. ejerskifte	1	0,7
5	Felt 85 - Underskuds fremførsel er ikke begrænset i.fbm. fusion og spaltning	1	0,7
9	Felt 85 - Bortseelse fra underskud følger ikke lovgivningens krav herom	0	0,0
10	Felt 85 - Manglende udarbejdelse af delperioderegnskab	0	0,0
11	Felt 86-88 - Tabs fremførsel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældseftergivel	0	0,0
12	Felt 86-88 - Tabs fremførsel er ikke begrænset i.fbm. fusion og spaltning	0	0,0
	I alt	145	100,0

Næsten halvdelen af alle fejl skyldes sammentællingsfejl. Sammentællingsfejl (fejltypen nr. 6) og opsætningsfejl i SKATs systemer (fejltypen nr. 14) udgør tilsammen næsten 60 procent af alle fejl.

I et cirkeldiagram ser fordelingen af fejlene i tabel 31 sådan ud:

Figur nr. 3. De hyppigst forekommende fejltypen for alle selskaber (særbeskattede og sambeskattede)



4.4.2 De største fejltyper målt på beløb

Hvis fejltypene i stedet rangeres efter nettoreguleringsbeløb, udgør sammentællingsfejl (fejltipe nr. 13) og opsætningsfejl i SKATs systemer (fejltipe nr. 14) også 60 procent af samtlige fejl.

Sammentællingsfejl er dog her sammentællingsfejl vedrørende felt 86-88 (fejltipe nr. 13) og ikke sammentællingsfejl vedrørende felt 85 (fejltipe nr. 6) som i konklusionen ovenfor i afsnit 4.4.2.

Tabel 32. Fordelingen af den samlede nettoregulering på fejltyper – rangeret i faldende orden

Nr.	Fejltype	Nettoreg. i kroner	Procentvis andel
13	Felt 86-88 - Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af tabssaldo	-5.672.742	45,6
3	Felt 85-Underskudsfræmførsel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældsefte	-3.995.315	32,1
1	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs udtræden af sambeskatning	-3.670.503	29,5
14	Felt 86-88 - Tabssaldoen er automatisk opsat (faktisk ikke selvangivet)	-2.035.363	16,4
8	Felt 85 - Fejl i rækkefølgen for fræmførsel af skattemæssige underskud	-314.061	2,5
7	Felt 85 - Overførselsfejl fra hjælpekema til selvangivelse	-255.844	2,1
5	Felt 85 - Underskudsfræmførsel er ikke begrænset i.fbm. fusion og spaltning	-40.500	0,3
4	Felt 85 - Underskudsfræmførsel er ikke begrænset i.fbm. ejerskifte	-34.557	0,2
9	Felt 85 - Bortseelse fra underskud følger ikke lovgivningens krav herom	0	0,0
10	Felt 85 - Manglende udarbejdelse af delperioderegnskab	0	0,0
11	Felt 86-88 – Tabsfræmførsel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældsefterg	0	0,0
12	Felt 86-88 - Tabsfræmførsel ikke begrænset i.fbm. fusion og spaltning	0	0,0
6	Felt 85 – Sammentællingsfejl i.fbm. opgørelse af underskudssaldo	882.402	-7,1
2	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs indtræden i sambeskatning	2.692.274	-21,6
	I alt	-12.444.209	100,0

Målt på antal fejl udgør sammentællingsfejl vedrørende felt 85 (fejltipe nr. 6) en meget stor andel af det samlede antal fejl, dvs. 45,5 pct. jf. tabel 31. Målt på beløb er fejltypen imidlertid en lille fejltipe, jf. tabel 32.

Årsagen hertil er dog, at beløbene er opgjort som nettobeløb (forhøjelser minus nedsættelser). Målt på numeriske beløb er fejltipe nr. 6 imidlertid en stor fejltipe. Reguleringer vedrørende fejltipe nr. 6 udgør 46,1 pct. af de samlede reguleringer i projektet²³.

Når nettoreguleringerne vedrørende sammentællingsfejl (fejltipe nr. 6) ender med, at det faktisk er selskaberne, der snyder sig selv (og ikke statskassen, der bliver snydt), må der i høj grad siges at være tale om reelle fejl – og ikke om mere eller mindre uklare varianter af bevidst snyd.

Det giver ikke videre mening, at tale om undskyldelige fejl, når slutresultatet er, at det er statskassen, der gang på gang bliver snydt.

Forudsætningen for at karakterisere en given fejltipe som en undskyldelig fejl må være, at de underliggende fejl falder vilkårligt på begge sider af lovgivningen med den konsekvens, at i nogle sager er det statskassen, der bliver snydt, mens det i andre sager er borgere og virksomheder, der bliver snydt.

²³ De samlede numeriske reguleringer i projektet udgør 28,1 mio. kr., jf. tabel 21. Heraf udgør 12,9 mio. kr. numeriske reguleringer vedrørende fejltipe nr. 6.

4.4.3 De største fejltyper hos de særbeskattede selskaber

Hos de særbeskattede selskaber udgør sammentællingsfejl (fejltypen nr. 6) og opsætningsfejl i SKATs systemer (fejltypen nr. 14) tilsammen næsten 60 procent af alle fejl, jf. tabel 33.

Tabel 33. Fordelingen af 45 sager – rangeret i faldende orden

Nr.	Fejltype	Antal sager	Procentvis andel
6	Felt 85 – Sammentællingsfejl i.fbm. opgørelse af underskudssaldo	17	37,8
14	Felt 86-88 - Tabssaldoen er automatisk opsat (faktisk ikke selvangivet)	10	22,2
13	Felt 86-88 - Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af tabssaldo	7	15,7
7	Felt 85 - Overførselsfejl fra hjælpekema til selvangivelse	3	6,7
3	Felt 85-Underskudsfrømsørel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældseftergiv	2	4,4
8	Felt 85 - Fejl i rækkefølgen for frømsørel af skattemæssige underskud	2	4,4
1	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs udtræden af sambeskatning	1	2,2
2	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs indtræden i sambeskatning	1	2,2
4	Felt 85 - Underskudsfrømsørel er ikke begrænset i.fbm. ejerskifte	1	2,2
5	Felt 85 - Underskudsfrømsørel er ikke begrænset i.fbm. fusion og spaltning	1	2,2
	I alt	45	100,0

Hvis fejltypene i stedet rangeres efter nettoreguleringsbeløb, udgør sammentællingsfejl (fejltypen nr. 13) og opsætningsfejl i SKATs systemer (fejltypen nr. 14) også 60 procent af samtlige fejl.

Sammentællingsfejl er dog her sammentællingsfejl vedrørende felt 86-88 (fejltypen nr. 13) og ikke sammentællingsfejl vedrørende felt 85 (fejltypen nr. 6) som i tabel 33 (ovenfor).

Tabel 34. Fordelingen af den samlede nettoregulering på fejltyper – rangeret i faldende orden

Nr.	Fejltype	Nettoereg. i kroner	Procentvis andel
13	Felt 86-88 - Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af tabssaldo	-1.908.141	36,1
3	Felt 85-Underskudsfrømsørel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældsefte	-1.793.129	34,0
14	Felt 86-88 - Tabssaldoen er automatisk opsat (faktisk ikke selvangivet)	-1.146.886	21,7
8	Felt 85 - Fejl i rækkefølgen for frømsørel af skattemæssige underskud	-393.398	7,4
1	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs udtræden af sambeskatning	-295.939	5,6
5	Felt 85 - Underskudsfrømsørel er ikke begrænset i.fbm. fusion og spaltning	-40.500	0,8
2	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs indtræden i sambeskatning	-35.276	0,7
4	Felt 85 - Underskudsfrømsørel er ikke begrænset i.fbm. ejerskifte	-34.557	0,7
7	Felt 85 - Overførselsfejl fra hjælpekema til selvangivelse	147.108	-2,8
6	Felt 85 – Sammentællingsfejl i.fbm. opgørelse af underskudssaldo	221.913	-4,2
	I alt	-5.278.805	100,0

4.4.4 De største fejltyper hos de sambeskattede selskaber

Billedet af de forskellige typer af fejl vedrørende fremførbare underskud og tab hos de sambeskattede selskaber ligner i meget høj grad billedet hos de særbeskattede selskaber og billedet for alle selskaber under ét. Sammentællingsfejl og opsætningsfejl udgør igen omkring 60 pct. af alle fejl, jf. tabel 35 og 36 (nedenfor).

Hos de sambeskattede selskaber optræder dog som forventet nogle af de typer af fejl vedrørende fremførbare underskud og tab, der er specielle for netop sambeskattede selskaber.

Tabel 35. Fordelingen af 100 sager – rangeret i faldende orden

Nr.	Fejltype	Antal sager	Procentvis andel
6	Felt 85 – Sammentællingsfejl i.fbm. opgørelse af underskudssaldo	49	49,0
8	Felt 85 - Fejl i rækkefølgen for fremførsel af skattemæssige underskud	18	18,0
2	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs indtræden i sambeskatning	9	9,0
14	Felt 86-88 - Tabssaldoen er automatisk opsat (faktisk ikke selvangivet)	8	8,0
7	Felt 85 - Overførselsfejl fra hjælpeskema til selvangivelse	6	6,0
1	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs udtræden af sambeskatning	4	4,0
3	Felt 85-Underskudsfremførsel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældseftergi	3	3,0
13	Felt 86-88 - Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af tabssaldo	3	3,0
	I alt	145	100,0

Tabel 36. Fordelingen af den samlede nettoregulering på fejltypen – rangeret i faldende orden

Nr.	Fejltype	Nettoreg. i kroner	Procentvis andel
13	Felt 86-88 - Sammentællingsfejl i forbindelse med opgørelse af tabssaldo	-3.764.601	52,5
1	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs udtræden af sambeskatning	-3.374.564	47,1
3	Felt 85-Underskudsfremførsel er ikke begrænset i.fbm. akkord og gældseft	-2.202.186	30,7
14	Felt 86-88 - Tabssaldoen er automatisk opsat (faktisk ikke selvangivet)	-888.477	12,4
7	Felt 85 - Overførselsfejl fra hjælpeskema til selvangivelse	-402.952	5,6
8	Felt 85 - Fejl i rækkefølgen for fremførsel af skattemæssige underskud	79.337	-1,1
6	Felt 85 – Sammentællingsfejl i.fbm. opgørelse af underskudssaldo	660.489	-9,2
2	Felt 85 - Ikke taget højde for et selskabs indtræden i sambeskatning	2.727.550	-38,0
	I alt	-7.165.404	100,0

4.4.5 Særligt om intern specifikation af underskudssaldo

Ifølge sambeskatningsbekendtgørelsens § 7 skal den selvangivne underskudssaldo hos moderselskabet kunne specificeres på de enkelte selskaber i sambeskatningen, på sær- og sambeskatningsunderskud (hos hvert enkelt selskab i sambeskatningen) og på de indkomstår, hvor underskuddene er opstået (for hvert enkelt selskab).

Uden en sådan intern specifikation af de sambeskattede selskabers underskudssaldi, vil selskaberne i en given sambeskatning ikke være i stand til at foretage en korrekt underskudsanvendelse og en korrekt opgørelse af underskudssaldi, ultimo, herunder under hensyn til subsambeskatninger og selskabers egne særunderskud.

Der gælder ingen formkrav til en sådan intern specifikation af underskudssaldi.

I forbindelse med kontrollen af de 390 udsøgte selskaber i nærværende projekt, er selskabernes interne specifikationer af underskudssaldi blevet indkrævet i forbindelse med indkaldelsen af regnskabsmaterialet - dog med undtagelse af selskaber, hvor sambeskatningskredsen kun består af 2 selskaber, og hvor underskuddene alene vedrører indkomstårene 2010 og 2011²⁴.

²⁴ Fordelingen af underskudssaldi bør i disse situationer være rimelig overskuelig, og umiddelbart vil det føre for vidt at indkalde en intern specifikation af underskudssaldi for denne gruppe af selskaber

Formålet med at indkalde selskabernes interne specifikationer af underskudssaldi har været at få et billede af, hvor stor en andel af de sambeskattede selskaber, der egentlig er i stand til at specificere koncernens underskudssaldi med den detaljeringsgrad, som lovgivningen foreskriver.

Som det fremgår af tabel 37 drejer det sig om 41,1 pct. af selskaberne, der har en intern specifikation af de sambeskattede selskabers underskudssaldi.

Tabel 37. Andelen af selskaber med en intern specifikation af koncernens underskudssaldi

Svar	Antal selskaber	Procentvis andel
I/R ²⁵	25	-
Ja	42	41,1
Nej	60	58,9
	127	

4.5.6 Fejltyper og fejlprocenter i forhold til projektets succeskriterier

Blandt de 390 selskaber, der indgår i nærværende projekt, er der foretaget en eller flere ændringer i 83 ud af 390 sager, svarende til en fejlprocent på 21,3. Fejlprocenten overstiger således projektets kriterier for væsentlighed.

Som konkluderet i afsnit 4.3.6 kan fejlprocenten på 21,3 pct. imidlertid være en smule overvurderet som følge af, at en andel af fejlene skal henføres til opsætningsfejl i SKATs systemer vedrørende felt 86-88. Eller rettere: Fejlprocenten på 21,3 pct. er korrekt beregnet. Men den andel af fejlene, der kan angribes med et eventuelt indsatsprojekt overfor selskaberne, kan være noget mindre end 20 pct., fordi en andel af fejlene ikke skyldes manglende regelefterlevelse fra selskabernes side, men skyldes systemfejl fra SKATs side.

Som det fremgår af analysen i afsnit 4.4.1 udgør opsætningsfejl vedrørende felt 86-88 (fejltipe nr. 14) 12,4 pct. af samtlige fejl. Og dermed er fejlprocenten på 21,3 pct. altså en smule overvurderet i forhold til projektets succeskriterier.

Ud af de 83 sager med fejl, drejer det sig om 12 sager, hvor fejlene i sagen udelukkende består af fejltipe nr. 14. Korrigeres der for disse 12 sager, falder den beregnede fejlprocent til 18,2 pct.

Selvom fejlprocenten for de sambeskattede selskaber er synligt højere end fejlprocenten for de særbeskattede selskaber, jf. konklusionen i afsnit 4.3.6, ligner billedet af fejl vedrørende frembare underskud og tab hos de sambeskattede selskaber i høj grad billedet af fejl hos de særbeskattede selskaber.

Hos de sambeskattede selskaber optræder dog som forventet nogle af de typer af fejl vedrørende fremførbare underskud og tab, der er specielle for netop sambeskattede selskaber.

En stikprøve på 400 selskaber er velegnet til at give et præcist billede af skattegabet og fejlprocenten. Derimod giver en stikprøvestørrelse på 400 selskaber kun et noget sparsomt billede af de forskellige typer af fejl. Dvs. beskrivelsen kommer let til at fremstå bred og overordnet og uden ret mange nuancer af den virkelige verdens udfordringer. Endvidere er langt de fleste fejltyper så få i antal, at det ikke er muligt at omregne de enkelte fejltyper til skattegab. (Kræver som udgangspunkt mindst 30 observationer af den enkelte fejltype).

²⁵ Ikke relevant, idet sambeskatningen kun består af to selskaber og underskuddene vedrører udelukkende 2010 og 2011

Bilag 1. Specifikation af fremførbare underskud og tab

	2007	2008	2009	2010	2011
Basisporteføljen					
Antal selskaber og fonde mv. i porteføljen	209.139	229.804	231.680	237.579	242.192
Heraf antal A/S og ApS	185.507	204.731	206.177	210.112	213.934
A/S og ApS'ernes andel af porteføljen	88,7%	89,1%	89,0%	88,4%	88,3%
Summen af fremførbare underskud i felt 085	110.312.921.077	138.374.927.557	107.247.180.460	116.032.638.089	124.370.828.349
Antal A/S og ApS	185.507	204.731	206.177	210.112	213.934
Andel med et fremførbart underskud i felt 085	31,7%	34,1%	37,8%	38,1%	40,2%
Andel med fremført underskud alene i felt 086, 087 mv.	2,5%	3,2%	3,8%	4,6%	3,6%
Summen af fremførbare underskud i felt 086, 087 og 088	8.571.016.213	22.967.343.846	21.178.329.033	24.252.178.935	23.296.611.360
Heraf vedrørende A/S og ApS med beløb tillige i felt 085	4.306.848.338	12.730.048.557	11.219.628.212	12.888.879.049	14.280.944.099
Procentvis andel af beløb	51,0%	56,0%	53,0%	54,0%	62,0%
Summen af fremførbare underskud hos fonde mv.	7.581.239.382	9.989.502.120	10.945.680.475	11.745.769.194	13.556.733.690
Antal fonde og foreninger	23.632	25.073	25.503	27.467	28.258
Andel med et fremførbart underskud i felt 085	18,8%	19,9%	20,7%	20,7%	21,5%
Andel med fremført underskud alene i felt 086, 087 mv.	0,8%	1,1%	1,2%	2,5%	2,0%
Store Selskaber					
Antal selskaber og fonde mv. i porteføljen	3.058	5.175	15.574	15.924	17.178
Heraf antal A/S og ApS	2.556	4.602	13.915	14.368	15.535
A/S og ApS'ernes andel af porteføljen	83,6%	88,9%	89,3%	90,2%	90,4%
Summen af fremførbare underskud i felt 085	44.831.427.541	69.789.464.084	157.780.709.485	171.185.886.381	188.765.233.812
Antal A/S og ApS	2.556	4.602	13.915	14.368	15.535
Andel med et fremførbart underskud i felt 085	6,0%	10,9%	14,9%	15,4%	15,3%
Andel med fremført underskud alene i felt 086, 087 mv.	5,6%	3,8%	4,2%	4,9%	4,8%

Summen af fremførbare underskud i felt 086, 087 og 088

Heraf vedrørende A/S og ApS med beløb tillige i felt 085

Procentvis

26.630.974.587	41.886.726.137	60.207.592.574	39.782.734.446	35.657.833.188
19.945.234.003	20.875.681.297	38.678.698.961	29.602.227.572	26.816.117.795
75,0%	50,0%	65,0%	75,0%	76,0%

Summen af fremførbare underskud hos fonde mv.

Antal fonde og foreninger

Andel med et fremførbart underskud i felt 085

Andel med fremført underskud alene i felt 086, 087 mv.

1.924.519.412	9.889.310.355	16.466.507.957	15.872.698.856	13.491.737.156
502	573	1.659	1.556	1.643
15,5%	20,9%	10,5%	17,4%	18,1%
4,0%	3,2%	1,6%	2,2%	2,1%

Totaler

Antal selskaber og fonde mv. i porteføljen i alt

Heraf antal A/S og ApS

A/S og ApS'ernes andel af porteføljen

	2007	2008	2009	2010	2011
Antal selskaber og fonde mv. i porteføljen i alt	212.197	234.979	247.254	253.503	259.370
Heraf antal A/S og ApS	188.063	209.333	220.092	224.480	229.469
A/S og ApS'ernes andel af porteføljen	88,6%	89,1%	89,0%	88,6%	88,5%

Fremførbare underskud i felt 085, Store Selskaber

Fremførbare underskud i felt 085, Basisporteføljen

Fremførbare underskud i felt 085, i alt

	44.831.427.541	69.789.464.084	157.780.709.485	171.185.886.381	188.765.233.812
	110.312.921.077	138.374.927.557	107.247.180.460	116.032.638.089	124.370.828.349
	155.144.348.618	208.164.391.641	265.027.889.945	287.218.524.470	313.136.062.161

Sum, selskaber med positivt beløb i F16

Sum, selskaber med negativt beløb i F16

Nettoindkomst for hele selskabsporteføljen

	187.841.133.748	159.523.230.012	123.901.661.237	153.564.890.058	150.122.712.436
	43.699.754.009	-79.157.632.771	-77.013.086.942	-65.536.128.623	-56.302.048.294
	144.141.379.739	80.365.597.241	46.888.574.295	88.028.761.435	93.820.664.142

Bilag 2. Specifikation af projektets udsøgningsgrundlag

Selskabers fremførbare underskud	2007	2008	2009	2010	2011
Summen af fremførbare underskud i alt, felt 85, 86, 87, 88	199.852.098.212	292.897.273.829	373.825.999.984	378.871.905.901	399.138.977.554
Felt 085 hos store selskaber indgår ikke	-44.831.427.541	-69.789.464.084	157.780.709.485	171.185.886.381	188.765.233.812
Felt 086, 087 og 088 hos store selskaber indgår ikke	-26.630.974.587	-41.886.726.137	-60.207.592.574	-39.782.734.446	-35.657.833.188
Fonde og foreninger, store selskaber indgår ikke	-1.924.519.412	-9.889.310.355	-16.466.507.957	-15.872.698.856	-13.491.737.156
Fonde og foreninger, basisselskaber indgår ikke	-7.581.239.382	-9.989.502.120	-10.945.680.475	-11.745.769.194	-13.556.733.690
Felt 086 mv. hos basisselskaber uden beløb i 085 indgår ikke	-4.264.167.875	-10.237.295.289	-9.958.700.821	-11.363.299.886	-9.015.667.261
Underskud, der er udgangspunkt for projektet	114.619.769.415	151.104.975.844	118.466.808.672	128.921.517.138	138.651.772.447
Selskaber med akk. underskud under 50.000 kr.					-473.328.542
Underskud, der indgår i projektets udsøgningsgrundlag					138.178.443.905
Store N - projektets udsøgningsgrundlag					
Antal selskaber og fonde mv. i porteføljen i alt	212.197	234.979	247.254	253.503	259.370
Fonde og foreninger, store selskaber og basis selskaber i.i	-24.134	-25646	-27.162	-29.023	-29.901
A/S og ApS, store selskaber i.i	-2.556	-4602	-13.915	-14.368	-15.535
Rest (A/S og APS, basisselskaber)	185.507	204.731	206.177	210.112	213.934
A/S og ApS med underskud i felt 085	58.885	69819	78.165	80.022	86.025
A/S og ApS med underskud i felt 085, der ikke er selvangivet	3.001	3134	3.261	2.767	2.439
Antal selskaber, der er udgangspunkt for projektet	61.886	72.953	81.426	82.789	88.464
Selskaber med underskud i felt 085, der ikke er selvangivet					-2.439
Selskaber med akk. underskud under 50.000 kr.					-24.286
Antal selskaber, der indgår i projektets udsøgningsgrundlag					61.739

Bilag 3. Stikprøven er repræsentativ for populationen

I projektet er der udsøgt 400 selskaber til kontrol. Herudover er der udsøgt en bufferliste på 50 selskaber til brug i tilfælde af, at nogle af de 400 udsøgte selskaber skulle vise sig alligevel ikke at kunne kontrolleres (uden væsentligt besvær) som følge af konkurs og likvidation.

Den praktiske anvendelse af bufferlisten

Rent praktisk er bufferlisten administreret på den måde, at de første 415 sager på listen er udleveret til kontrol (ud fra en forventet frafaldsprocent).

Efterfølgende (i forbindelse med kontrollen) er 25 sager blevet frasorteret som følge af konkurs og likvidation, således at der er **390 sager**, der indgår i projektet. (Målet var 400 sager - eller alternativt mere end 380 sager – af hensyn til mulighederne for at udtale sig om populationen på baggrund af stikprøven).

Test af stikprøven i forhold til udsøgningsgrundlaget.

2. Antallet af mødre i stikprøven er 32,4 pct. Den sande andel af mødre i populationen er 31,3 pct.
3. Gennemsnitligt antal ansatte pr. selskab/sambeskattet koncern er 12,2 i stikprøven. Det sande antal er 13,97.
4. Den gennemsnitlige koncernstørrelse i stikprøven er på 2,97 selskaber. I populationen er den gennemsnitlige koncernstørrelse på 2,67 selskaber.

Stikprøven på de 450 selskaber

Variable	Label	Mean	Lower 95% CL for Mean	Upper 95% CL for Mean
Mor		0.3244444	0.2810236	0.3678662
AntalPnrSe_Fam	AntalPnrSe_Fam	12.2008368	9.8140210	14.6876626
AntFam	AntFam	2.9724138	2.3818618	3.5629668

Populationen på de 61.739 selskaber

Variable	Label	Mean	Lower 95% CL for Mean	Upper 95% CL for Mean
Mor		0.3131624	0.3094986	0.3168063
AntalPnrSe_Fam	AntalPnrSe_Fam	13.9741694	13.4901683	14.4581806
AntFam	AntFam	2.6708676	2.6484637	2.6932713