



FOLKETINGET
STATSREVISORERNE



FOLKETINGET
RIGSREVISIONEN

November 2022
– 1/2022

Rigsrevisionens beretning afgivet
til Folketinget med Statsrevisorernes
bemærkninger

Skatteministeriets kontrol af selskabs- skatten for store selskaber

1/2022

Beretning om

Skatteministeriets kontrol af selskabs- skatten for store selskaber

Statsrevisorerne fremsender denne beretning med deres bemærkninger til Folketinget og vedkommende minister, jf. § 3 i lov om statsrevisorerne og § 18, stk. 1, i lov om revisionen af statens regnskaber m.m.

København 2022

Denne beretning til Folketinget skal behandles ifølge lov om revisionen af statens regnskaber, § 18:

Statsrevisorerne fremsender med deres bemærkning Rigsrevisionens beretning til Folketinget og vedkommende minister.

Skatteministeren afgiver en redegørelse til beretningen.

Rigsrevisor afgiver et notat med bemærkninger til ministerens redegørelse.

På baggrund af ministerens redegørelse og rigsrevisors notat tager Statsrevisorerne endelig stilling til beretningen, hvilket forventes at ske i februar 2023.

Ministerens redegørelse, rigsrevisors bemærkninger og Statsrevisorernes eventuelle bemærkninger samles i Statsrevisorernes Endelig betænkning over statsregnskabet, som årligt afgives til Folketinget i februar måned – i dette tilfælde Endelig betænkning over statsregnskabet 2022, som afgives i februar 2024.

Statsrevisorernes bemærkning tager udgangspunkt i denne karakterskala:

Karakterskala

Positiv kritik	<ul style="list-style-type: none">• finder det meget/særdeles positivt• finder det positivt• finder det tilfredsstillende/er tilfredse med
Kritik under middel	<ul style="list-style-type: none">• finder det ikke helt tilfredsstillende
Middel kritik	<ul style="list-style-type: none">• finder det utilfredsstillende/er utilfredse med• påpeger/understreger/henstiller/forventer• beklager/finder det bekymrende/foruroligende
Skarp kritik	<ul style="list-style-type: none">• kritiserer/finder det kritisabelt/kritiserer skarpt/indskærper• påtaler/påtaler skarpt
Skarpeste kritik	<ul style="list-style-type: none">• påtaler skarpt og henleder særligt Folketingets opmærksomhed på

Henvendelse vedrørende denne publikation rettes til:

Statsrevisorerne
Folketinget
Christiansborg
1240 København K

Tlf.: 3337 5987
statsrevisorerne@ft.dk
www.ft.dk/statsrevisorerne

Yderligere eksemplarer kan købes ved henvendelse til:

Stibo Complete lager og logistik
Vandtårnsvej 83A
2860 Søborg

Tlf.: 4322 7300
kundeservice@stibocomplete.com
www.stibocomplete.dk

ISSN 2245-3008
ISBN trykt 978-87-7434-772-9
ISBN online 978-87-7434-7744-3

Statsrevisorernes bemærkning

Beretning om Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber

Store selskaber står for en stor del af statens indtægter fra selskabsskatten, som i perioden 2017-2020 var 63-67 mia. kr. årligt. Der er ca. 10.000 store selskaber fordelt på 1.000 koncerner i Danmark. Et stort selskab er karakteriseret ved at have en omsætning på over 500 mio. kr. og ved ofte at have komplekse skatteforhold, bl.a. som følge af komplekse skatte-regler og som følge af, at selskaberne opererer internationalt.

Det er væsentligt, at Skattestyrelsens kontrol på selskabsområdet er effektiv, da selv enkelte fejl kan have store konsekvenser i form af indtægtstab for staten eller tab for selskaberne.

Statsrevisorerne finder det ikke helt tilfredsstillende, at Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber ikke i tilstrækkelig grad har minimeret risikoen for fejl i selskabernes angivelser af selskabsskat.

Skattestyrelsen har således i indkomstårene 2015-2016 ikke gennemført kontrol af selskabsskatten for ca. 6 % af de mest risikofyldte koncerner og har kun i mindre omfang anvendt relevante internationale skatteoplysninger i kontrollen.

Statsrevisorerne konstaterer, at Skattestyrelsens risikobaserede udvælgelse af selskaber til kontrol er tilfredsstillende, men at der er potentiale for at styrke begrundelserne og kriterierne for udvælgelsen, gennemførelsen af kontrollen samt mål- og resultatstyringen på selskabsområdet.

Statsrevisorerne

4. november 2022

Mette Abildgaard
Leif Lahn Jensen
Troels Lund Poulsen
Sophie Løhde
Mikkel Irminger Sarbo
Serdal Benli

Statsrevisorerne har hæftet sig ved disse undersøgelsesresultater:

- Skattestyrelsen udvælger store selskaber til kontrol på baggrund af kvalitative risikovurderinger, der ikke i alle tilfælde er tilstrækkeligt begrundede og kvalitetssikrede. Risikovurderingerne kan desuden mere systematisk inddrage økonomisk væsentlighed.
- Skattestyrelsen gennemfører stort set kontrollen af store selskaber i overensstemmelse med egne retningslinjer. Omfanget af kontrollen af koncerner med høj risiko lever imidlertid ikke fuldt ud op til styrelsens egne retningslinjer, og Rigsrevisionen har fundet eksempler, hvor risikoområder ikke er blevet kontrolleret eller er blevet fravalgt, uden at det er begrundet.
- Skattestyrelsen har kun i begrænset omfang anvendt internationale skatteoplysninger (DAC 3- og DAC 4-oplysninger) i kontrollen. Det indebærer risiko for, at oplysningerne bliver forældede, og at det ikke opdages, om pengestrømme flyttes til skattelylande.
- Skattestyrelsen har ikke overblik over, hvor mange kontrolsager der ankes, herunder om sagerne vindes eller tabes.
- Skattestyrelsens mål for og opgørelse af resultaterne af kontrolindsatsen har ikke muliggjort en vurdering af, om styrelsen når de ønskede resultater, eller om kontrolindsatsen skal justeres.

Indholdsfortegnelse

1. Introduktion og konklusion	1
1.1. Formål og konklusion	1
1.2. Baggrund	4
1.3. Revisionskriterier, metode og afgrænsning	5
2. Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber	7
2.1. Skattestyrelsens risikovurderinger af store selskaber	7
2.2. Gennemførelse af kontrol af selskabsskat for store selskaber	13
2.3. Mål for og opgørelse af resultaterne af kontrolindsatsen	22
Bilag 1. Metodisk tilgang	26
Bilag 2. Ordliste	30

Rigsrevisionen har selv taget initiativ til denne undersøgelse og afgiver derfor beretningen til Statsrevisorerne i henhold til § 17, stk. 2, i rigsrevisorloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012.

Rigsrevisionens mandat til at gennemføre undersøgelsen følger af § 2, stk. 1, nr. 1, jf. § 3 i rigsrevisorloven.

Beretningen vedrører finanslovens § 9. Skatteministeriet.

I undersøgelsesperioden har der været følgende ministre:

Benny Engelbrecht: september 2014 - juni 2015

Karsten Lauritzen: juni 2015 - juni 2019

Morten Bødskov: juni 2019 - februar 2022

Jeppe Bruus: februar 2022 -

Beretningen har i udkast været forelagt Skatteministeriet, hvis bemærkninger i videst muligt omfang er afspejlet i beretningen.

1. Introduktion og konklusion

1.1. Formål og konklusion

1. Denne beretning handler om Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber. I Danmark udgør selskabsskatten 22 % af selskabets overskud, og den samlede selskabsskat var ca. 67 mia. kr. i 2020. De store selskaber bidrager med en stor del af provenuet fra selskabsskatten.

Store selskaber har ofte flere og komplekse skatteforhold, og skattereglerne er omfattende og komplicerede. Som følge af selskabernes betydelige økonomiske størrelse vil enkeltfejl i angivelsen af selskabsskatten i få selskaber eller blot ét stort selskab kunne medføre væsentlige provenutab for staten eller tab for selskaberne. De komplekse skatteforhold stiller store krav til, at Skattestyrelsens planlægning og udførelse af kontrol på selskabsområdet er dækkende i forhold til risikoen for tab af skatteprovenu.

Store selskaber opererer samtidig på tværs af flere lande, hvilket har betydning for beskatningen. For at sikre en korrekt selskabsskat for selskaber, som har grænseoverskridende aktiviteter, er Skatteforvaltningen afhængig af kontroloplysninger fra andre lande.

2. Formålet med undersøgelsen er at vurdere, om Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber er tilfredsstillende.

Rigsrevisionen har selv taget initiativ til undersøgelsen i oktober 2021.

Store selskaber

Store selskaber omfatter ifølge Skatteministeriet ca. 10.000 selskaber, fordelt på ca. 1.000 koncerner. Et stort selskab har en årlig omsætning på over 500 mio. kr.



Hovedkonklusion

Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber har ikke været helt tilfredsstillende. Konsekvensen er, at der er risiko for, at Skattestyrelsen ikke finder alle fejl i selskabers angivelser med potentiel væsentlig økonomisk betydning for staten og selskaberne.

Skattestyrelsen har etableret et tilfredsstillende grundlag for at udvælge store selskaber til kontrol

Skattestyrelsen har siden 2015 løbende gennemført systematiske risikovurderinger af alle store koncerner og deres underliggende selskaber. Risikovurderingerne resulterer i, at alle koncerner indplaceres i risikogruppen høj, mellem eller lav. Alle koncerner med høj risiko udvælges til kontrol, mens koncerner med mellem risiko udvælges til kontrol efter en konkret vurdering. Koncerner med lav risiko kontrolleres ikke.

Skattestyrelsens udvælgelse af koncerner med mellem risiko til kontrol er baseret på en kvalitativ vurdering, der ikke indeholder en systematisk vurdering af den økonomiske væsentlighed af risikoområderne i koncernerne. Konsekvensen er, at der er en risiko for, at koncerner og selskaber ikke altid udvælges til kontrol, selv om den økonomiske risiko er stor.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skattestyrelsen med fordel kan overveje, om og hvordan den økonomiske væsentlighed på en mere systematisk måde kan supplere udvælgelsen af koncerner med mellem risiko til kontrol.

Undersøgelsen viser desuden, at Skattestyrelsen ikke begrundes og kvalitetssikrer de risikovurderinger, hvor selskaber vurderes ikke at være risikofyldte og derfor henlægges. Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skattestyrelsen bør følge op på, om henlægelse af enkelte selskaber i koncerner med mellem eller høj risiko sker på et korrekt grundlag.

Skattestyrelsens gennemførelse af kontrol af selskabsskat for store selskaber har ikke været helt tilfredsstillende

Skattestyrelsen skal gennemføre kontrol af de mest risikofyldte koncerner i overensstemmelse med styrelsens egne retningslinjer. Undersøgelsen viser dog, at styrelsen ikke har kontrolleret ca. 6 % af de mest risikofyldte koncerner. Den manglende kontrol omfatter også koncerner med høj risiko, som ikke har betalt selskabsskat. Risikovurderingerne for koncernerne, der ikke er kontrolleret, indeholder risikoområder, hvor koncerner ofte har fejl i angivelserne. På grund af koncernernes størrelse kan dette have medført enten væsentlige provenutab for staten eller tab for selskaberne. Rigsrevisionens sagsgennemgang viser, at Skattestyrelsen i de fleste tilfælde kontrollerer alle de udpegede risikoområder i overensstemmelse med styrelsens retningslinjer. Rigsrevisionen har dog fundet eksempler, hvor udpegede risikoområder ikke er kontrolleret, uden at det er begrundet.

Skattestyrelsen modtager hvert år en række regnskabsoplysninger og internationale skatteoplysninger, som styrelsen skal anvende til at sikre, at selskabsskatten er korrekt for de selskaber, der har grænseoverskridende aktiviteter. Undersøgelsen viser, at styrelsen har risikovurderet hovedparten af de oplysninger, som styrelsen har modtaget, men kun i mindre omfang har brugt relevante oplysninger til kontrollen. Ifølge Skatteministeriet vil Skattestyrelsen generelt overveje, om styrelsen i højere grad kan nyttiggøre oplysningerne til skattekontrollen.

En del af Skattestyrelsens afgørelser i kontrolsager ankes. Styrelsen samler dog ikke systematisk op på, i hvor mange sager og på hvilke områder styrelsen får medhold eller taber sagen i den videre ankeproces. Det betyder, at styrelsen mangler et overblik over resultaterne i ankeprocessen, herunder i hvilket omfang styrelsen generelt vinder eller taber sagerne.

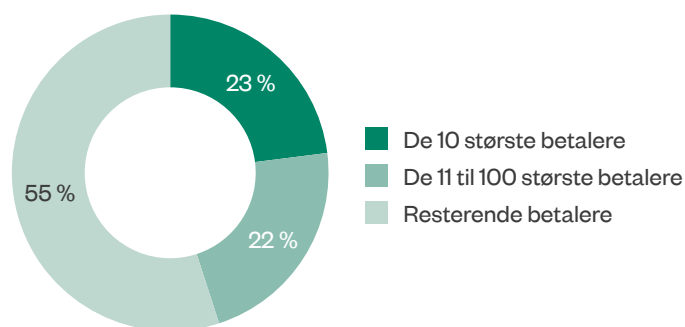
Skattestyrelsens mål for og opgørelse af resultaterne af kontrolindsatsen er ikke tilfredsstillende

Skattestyrelsen har opstillet styringsrelevante mål for, hvor mange kontroller der skal gennemføres. Styrelsen har også mål for resultaterne af kontrollen i form af mål for provenuet. Styrelsens opgørelse af nettoprovenuet af kontrolindsatsen har frem til midten af 2022 været fejlbehæftet på grund af en systemfejl. I nettoprovenuet indgår også resultaterne for sager, som selskaberne beder om at få genoptaget. Derudover påvirkes provenuet af en række skatteregler og forhold i selskaberne, der gør, at der ikke er en direkte sammenhæng mellem resultaterne af kontrolindsats og provenuet. Samlet betyder det, at Skattestyrelsen ikke har opgørelser for resultaterne af Skattestyrelsens egen kontrolindsats i opfølgningen, og styrelsen har ikke opstillet styringsrelevante mål for provenuet. Dermed kan styrelsen via målstyringen reelt ikke vurdere, om styrelsen opnår de ønskede resultater, eller om der er behov for at justere den samlede indsats.

1.2. Baggrund

3. Selskabsskatten udgør en væsentlig indtægtskilde for staten. Selskaberne afregnede selskabsskat for 63-67 mia. kr. årligt i perioden 2017-2020. De største selskaber står for en relativt stor del af provenuet fra selskabsskatten. Figur 1 viser selskabernes bidrag til provenuet i 2020.

Figur 1
Selskabernes bidrag til provenuet fra selskabsskatten i 2020



Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Det fremgår af figur 1, at de 100 største betalere bidrager med 45 % af provenuet fra selskabsskatten. Heraf bidrager de 10 største betalere med 23 % af provenuet.

Selskaber vil som udgangspunkt søge at minimere skattebetalingen. Set i sammenhæng med komplicerede regler og flere og komplekse skatteforhold i store selskaber indebærer det en risiko for, at selskaberne ikke betaler den korrekte skat. Boks 1 viser eksempler på selskabers muligheder for at reducere skattebetalingen og områder, hvor Skattestyrelsen finder fejl i skatteregnskaber.

Boks 1

Eksempler på selskabers muligheder for at reducere skattebetalingen og eksempler på fejl i skatteregnskabet

Selskaber kan på forskellig måde reducere skattebetalingen. Fx kan de:

- **Modregne underskud.** Selskaber, som er koncernforbundne, skal efter danske skatteregler sambeskattes. Sambeskatningen medfører, at et selskabs underskud kan modregnes i den skattepligtige indkomst for andre selskaber i koncernen, og derved vil koncernens samlede skattepligtige indkomst nedsættes. Fejl i beskatningen kan fx opstå, hvis periodeopgørelser af et selskabs indkomst, der ind- eller udtræder af en sambeskatningsordning, er opgjort forkert.
- **Fremføre underskud.** Selskaber kan også fremføre underskud fra tidligere år, som de kan modregne i selskabets overskud. Herved reducerer de den skattepligtige indkomst. Fejl kan dog fx opstå, hvis selskaberne ikke er opmærksomme på reglen for begrænsning i fremførelse af underskud i de enkelte indkomstår.
- **Afskrive på anskaffelser.** Selskaber kan også afskrive på fx større anlægsinvesteringer eller mindre driftsmidler. Herved kan selskaberne reducere den skattepligtige indkomst. Fejl kan dog opstå, hvis selskaberne fx ikke er opmærksomme på reglerne for straksafskrivning eller på, hvor meget selskaberne maksimalt må afskrive pr. år.

Kilde: Rigsrevisionen.

4. Skattestyrelsen har peget på, at en øget globalisering har bidraget til at øge mulighederne for selskaberne til at flytte overskud mellem selskaberne, hvilket gør skattekontrollen af selskaber mere kompleks. Dette gælder særligt de store selskaber og koncerner, da det især er deres aktiviteter, der er blevet mere globale.

Skattemæssigt har globaliseringen konkret medført, at stadig flere datterselskaber til udenlandske koncerner beskattes i Danmark, samtidig med at også flere danske koncerner, som opererer i udlandet, beskattes af indkomst fra udlandet. Koncerner, som opererer på tværs af landegrænser, er typisk omfattet af speciallovgivning og regler om fx underskudsanvendelse og grundlag for lønsumsafgift, moms og skat i udlandet. Dertil kommer en række EU-direktiver og dobbeltbeskatningsaftaler, som er implementeret i dansk ret.

Selskaberne skal desuden selv angive en lang række oplysninger, bl.a. om overskud, gæld, omkostninger og underskudsanvendelse, som sammenholdt med et relativt kompliceret regelsæt i sig selv øger kompleksiteten i skatteafregningen. Disse forhold medfører isoleret set en øget risiko for fejl på området.

Samlet set stiller dette store krav til, at Skattestyrelsens planlægning og udførelse af kontrol på selskabsområdet er dækkende i forhold til risikoen for tab af skatteprovenu.

1.3. Revisionskriterier, metode og afgrænsning

Revisionskriterier

5. Formålet med undersøgelsen er at vurdere, om Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber er tilfredsstillende. Med afsæt i Rigsrevisionens tidligere beretning om effektiv kontrol fra 2017 har vi i undersøgelsen fokus på 3 forhold, når vi vurderer Skattestyrelsens kontrol af store selskaber. De 3 forhold er:

- om Skattestyrelsen har etableret et grundlag for at udvælge selskaber til kontrol i form af risikovurderinger og segmentering af selskaberne
- om Skattestyrelsen har gennemført en tilfredsstillende kontrol
- om Skattestyrelsens mål for og opførelse af resultaterne af kontrolindsatsen har været tilfredsstillende.

Metode

6. Undersøgelsen bygger på en gennemgang af skriftligt materiale og på dataanalyse. For at understøtte revisionen har vi holdt møder med Skatteministeriet og Skattestyrelsen. Vi har bl.a. gennemgået lovgivningen på området og Skattestyrelsens planlægningsmateriale for kontrollen, herunder styrelsens segmentstrategi for store selskaber, vejledning om risikovurdering af store selskaber samt projektbeskrivelser, evalueringer og drejebøger for styrelsens kontrolprojekter. Skattestyrelsen har i den undersøgte periode haft 4 kontrolprojekter vedrørende store koncerner og selskaber. Undersøgelsen bygger desuden på en gennemgang af 49 afsluttede kontrolsager vedrørende store selskaber. Kontrolsagerne er udvalgt tilfældigt inden for henholdsvis gruppen med høj, mellem og lav risiko. Sagerne er ikke repræsentative for alle kontrolsager på området.

Dobbeltbeskatningsaftaler

Danmark har indgået dobbeltbeskatningsaftaler med en række lande, der skal forhindre, at samme indkomst beskattes både i det land, hvor indkomsten kommer fra (kildelandet), og i det land, hvor personen, som modtager indkomsten, er skattemæssigt hjemmehørende (bopælslandet). Formålet med aftalen er, at fordelingen af beskatningsretten mellem kildelandet og bopælslandet er rimelig.

Segmentering

Med segmentering menes, at Skattestyrelsen ud fra risikovurderinger indplacerer koncerner i risikogrupper, som kan udgøre grundlaget for udvælgelse og prioritering af koncerner/selskaber til kontrol.

Skattestyrelsens kontrolprojekter

Skattestyrelsen har i undersøgelsesperioden haft 4 projekter. 3 af projekterne – "Særligt fokus på de største koncerner", "Store koncerner" og "Databaseret kontrol, herunder kontroloplysninger og åbenbare fejl mv." – blev afsluttet med udgangen af 2020 og fra 1. januar 2021 erstattet af et nyt projekt "Store koncerner – selskabsskat", som fortsat er i gang.

7. Revisionen er udført i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision, jf. bilag 1.

Afgrænsning

8. Undersøgelsen vedrører Skattestyrelsens indsats over for store selskabers angivelse af selskabsskat. Vi afgrænser os dermed fra store selskabers angivelse af moms og afgifter, da disse områder er behandlet i andre af Rigsrevisionens undersøgelser.

Vi har desuden afgrænset os fra at undersøge Skattestyrelsens generelle indsats på transfer pricing-området, da Rigsrevisionen har undersøgt dette i en tidligere beretning fra 2014. Transfer pricing indgår dog i det omfang, at området indgår i Skattestyrelsens generelle risikovurdering, og i det omfang, at området indgår i de oplysninger, som styrelsen modtager fra udenlandske skattemyndigheder.

Vi undersøger store selskaber, der har en årsomsætning på over 500 mio. kr., dog har vi afgrænset os fra selskaber, som er reguleret efter særlovgivning, herunder finansielle selskaber og selskaber, som er beskattet efter tonnageskatteloven og kulbrinte-skatteloven.

Undersøgelsesperioden omhandler perioden 2015-2022.

9. I bilag 1 er undersøgelsens metodiske tilgang beskrevet. Bilag 2 indeholder en ordliste, der forklarer udvalgte ord og begreber.

2. Skatteministeriets kontrol af selskabsskatten for store selskaber

2.1. Skattestyrelsens risikovurderinger af store selskaber

10. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen har etableret et grundlag for at udvælge selskaber til kontrol. Vi har herunder undersøgt, om Skattestyrelsen løbende risikovurderer de store selskaber, om styrelsen har udarbejdet retningslinjer for, hvordan risikovurderingen skal udføres, og om styrelsen lever op til sine egne retningslinjer.

Desuden har vi undersøgt, om Skattestyrelsen begrundet, når styrelsen ud fra en risikovurdering fravælger selskaber til kontrol (henlægger selskaber).

Skattestyrelsens løbende risikovurderinger

11. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen løbende risikovurderer alle store selskaber.

12. Skattestyrelsen har siden indkomståret 2015 haft et mål om at risikovurdere alle koncerner og de underliggende selskaber inden for en 3-årig periode. Styrelsens risikovurdering af koncernerne følger en fast turnus, hvor 1. turnusperiode forløb fra 2017 til 2019. I den periode risikovurderede Skattestyrelsen koncernerne i ét eller flere af indkomstårene 2015-2017.

Skattestyrelsen har igangsat 2. turnusperiode, hvor styrelsen risikovurderer koncernerne for anden gang. Perioden løber fra 2020 til 2022, hvor styrelsen gennemgår og risikovurderer koncernerne og de underliggende selskaber for indkomstårene 2018-2020.

Vi har gennemgået data fra Skatteministeriet for, hvor mange koncerner Skattestyrelsen har risikovurderet i 1. turnusperiode. Gennemgangen viser, at styrelsen har risikovurderet de ca. 1.000 koncerner, som styrelsen havde det kontrolmæssige ansvar for i 1. turnusperiode fra 2015 til 2017. Styrelsen har gennemført ca. 1.200 risikovurderinger af de ca. 1.000 koncerner. Antallet af risikovurderinger overstiger antallet af koncerner, fordi nogle koncerner er blevet risikovurderet flere gange i 1. turnusperiode.

Gennemgangen viser således, at Skattestyrelsen løbende risikovurderer alle koncerner og de underliggende selskaber inden for faste turnusperioder. Styrelsen er p.t. i gang med at risikovurdere koncernerne for anden gang. Dermed har alle koncerner og de underliggende selskaber mulighed for at blive udtaget til kontrol. Rigsrevisionen finder det tilfredsstillende, at Skattestyrelsen løbende risikovurderer koncernerne og de underliggende selskaber.



Skattestyrelsens retningslinjer for risikovurdering

Skattestyrelsens retningslinjer for risikovurdering omfatter en vurdering af de enkelte selskaber i en koncern og en segmentering/indplacering af koncernen i en risikogruppe.

Skattestyrelsens retningslinjer for risikovurdering

13. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen har udarbejdet retningslinjer for risikovurdering af store selskaber, som er baseret på risiko og økonomisk væsentlighed. Vi har undersøgt, om det fremgår af retningslinjerne, hvilke risici kontrolmedarbejderen skal vurdere, og hvordan selskaber skal indplaceres i en risikogruppe. Desuden har vi undersøgt, om retningslinjerne understøtter, at kontrolmedarbejderen finder de økonomisk set væsentligste fejl i selskabernes angivelser.

14. Skattestyrelsen har udarbejdet en vejledning til brug for risikovurdering af de store koncerner. Vejledningen beskriver, hvordan risikovurderingen foretages på koncernniveau. Det fremgår af vejledningen, at risikovurderingen som udgangspunkt består af 2 led:

- registrering af væsentlige risikoområder for den enkelte koncern
- indplacering af koncernen i en risikogruppe (høj, mellem eller lav) ud fra antallet af risikoområder.

Kontrolmedarbejderen gennemgår de enkelte selskaber, som koncernen består af, og registrerer koncernens risikoområder. Kontrolmedarbejderen gennemgår selskabernes årsrapporter, herunder revisors påtegning, koncernoversigt, oplysninger om ejerforhold, resultatopgørelse, anvendt regnskabspraksis, afstemning af underskudsregister mv. Det er den enkelte kontrolmedarbejder, der skal registrere de risikoområder, som medarbejderen finder væsentlig.

15. Til støtte for risikovurderingen af selskaberne har Skattestyrelsen udarbejdet et bilag til vejledningen med 41 risikoområder, som et selskab kan registreres for ved gennemgangen. Risikoområderne vedrører hovedsageligt de forskellige lovområder, som store selskaber skattemæssigt er underlagt, fx regler om skattemæssige afskrivninger, fremførsel af underskud og sambeskatning. Herudover omfatter risikoområderne forhold i tilknytning til selskabernes adfærd, fx aggressiv skatteplanlægning og koncerner, som ikke vil rette ind efter afgørelser, der ikke er påklaget.

Ud over vejledningen om risikovurdering understøttes risikovurderingen også af en række data, herunder oplysninger fra selskabets skattespecifikationer og tidligere afgørelser, som har medført reguleringer for koncernen. Kontrolmedarbejderen kan således på baggrund af tidligere afgørelser vurdere, om et område i koncernen, fx afskrivninger, der tidligere er blevet reguleret, udgør en risiko for en korrekt skatteansættelse, så området fortsat skal registreres som et risikoområde.

Eksempler på risikoområder

Eksempler på risikoområder, hvor selskaber erfaringsmæssigt laver fejl, er **fremførsel af underskud** til modregning i senere års overskud og **afskrivninger** på fx bygninger, driftsmidler og store infrastruktur-anlæg.

16. Indplaceringen af koncernen i en risikogruppe (segmentering) sker derefter ved en sammentælling af antallet af risikoområder for de selskaber, som en koncern består af. Derudover har Skattestyrelsen opstillet 4 øvrige kriterier, som selvstændigt kan begrunde en høj risikovurdering. Alle oplysningerne vurderes på koncernniveau, så antal risikoområder for de enkelte selskaber tælles sammen, uanset hvilke selskaber de vedrører i koncernen. Identiske risikoområder i flere selskaber medregnes dog kun én gang.

Tabel 1 viser, hvordan koncernerne indplaceres i en risikogruppe ud fra det antal risikoområder, en koncern registreres for.

Tabel 1

Skattestyrelsens indplacering af koncernerne i risikogrupper ud fra antal af risikoområder og væsentlighed

● Lav risiko	● Mellem risiko	● Høj risiko
0 risikoområder	1-5 risikoområder	6 risikoområder og derover eller et af Skattestyrelsens øvrige 4 kriterier

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Det er som udgangspunkt kun koncerner med høj risiko, som ifølge Skattestyrelsens retningslinjer skal kontrolleres, mens koncerner med lav risiko ikke skal kontrolleres. Koncerner med mellem risiko prioriteres til kontrol efter en nærmere vurdering. Ifølge styrelsen er denne vurdering baseret på styrelsens erfaring og konkrete kendskab til den enkelte koncern. Ved prioriteringen lægges der vægt på væsentlige fejl, som styrelsen umiddelbart kan identificere (åbenbare fejl), og hvilke risici der er udsøgt og antallet heraf.

Undersøgelsen viser imidlertid, at Skattestyrelsens risikovurderinger og styrelsens udvælgelse af koncerner til kontrol i gruppen med mellem risiko er baseret på en kvalitativ vurdering, hvor en systematisk vurdering af risikoområdernes økonomiske væsentlighed ikke indgår.

Efter Rigsrevisionens vurdering kan der blandt koncerner med mellem risiko være risiko for, at koncerner, der begår økonomisk set væsentlige indberetningsfejl, ikke altid prioriteres til kontrol.

Skatteministeriet har oplyst, at ministeriet finder, at det er fordelagtigt at bibeholde en prioriteringsproces, hvor ledernes og medarbejdernes konkrete kendskab til koncerner med mellem risiko fortsat indgår som et afgørende element. Herudover er det ministeriets opfattelse, at der kan være metodiske udfordringer med at etablere et system, der kan foretage en systematisk vægtning af de forskellige risikoområder, som kan skabe et mere validt vurderingsgrundlag end den nuværende kvalitative vurdering.

Kriterier, der kan begrunde en høj risikovurdering

Skattestyrelsen har opstillet 5 kriterier, som selvstændigt kan begrunde en høj risikovurdering:

- koncerner, der har 6 eller flere risikoområder
- koncerner med aggressiv skatteplanlægning
- koncerner med mange og væsentlige fejl i skatteregnskabet
- koncerner, som ikke vil rette ind efter afgørelser, der ikke er påklaget
- andre forhold af væsentlig og risikobetonet karakter, hvor kontrol er fundet nødvendig.

Skattestyrelsens vidensgrundlag

Vidensgrundlaget er et arbejdsdokument, der samler og strukturerer al Skattestyrelsens viden og data om store selskaber. Vidensgrundlaget vedligeholdes og opdateres løbende.

Rigsrevisionen anerkender, at lederes og medarbejderes konkrete kendskab til koncernerne kan udgøre en relevant del af risikovurderingen. Samtidig vurderer Rigsrevisionen, at Skattestyrelsen med fordel kan overveje, om og hvordan den økonomiske væsentlighed af risikoområderne på en mere systematisk måde kan indgå som supplement ved udvælgelsen af koncerner med mellem risiko til kontrol. Den systematiske tilgang kan fx ske som en videreudvikling af opgørelsen af de konstaterede fejltypen og den økonomiske væsentlighed heraf, der første gang indgår i Skattestyrelsens vidensgrundlag for 2022.

Boks 2 viser eksempler på koncerner med mellem risiko, som ikke blev kontrolleret for perioden 2015-2017.

Boks 2**Eksempler på koncerner med mellem risiko, som ikke blev kontrolleret for perioden 2015-2017**

Rigsrevisionen har undersøgt 10 koncerner, som alle var blevet vurderet med 3-5 risikoområder, og som ikke blev kontrolleret. Koncernerne havde en årsomsætning på mellem 822 mio. kr. og ca. 3 mia. kr., mens de 3 største koncerner tilsammen havde en årsomsætning på ca. 6,7 mia. kr. 3 af de 10 koncerner havde ikke betalt selskabsskat i perioden – 2 koncerner, fordi de havde opgivet en negativ skattepligtig indkomst, og én koncern, fordi koncernen havde opgivet en skattepligtig indkomst på 0 kr.

De registrerede risikoområder i de 10 koncerner er områder, hvor selskaberne ofte laver fejl, herunder fejl vedrørende afskrivninger, underskudsregistrering, sambeskatning og forkert opgørelse af omkostninger ved køb/salg af selskaber.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skattestyrelsen.

Skattestyrelsens efterlevelse af egne retningslinjer

17. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen lever op til sine egne retningslinjer for risikovurdering, som skal sikre, at de mest risikofyldte koncerner udvælges til kontrol. Herudover har vi undersøgt, om det er tydeligt begrundet, når selskaber henlægges. Begrundelse for henlæggelser er efter Rigsrevisionens vurdering vigtig, fordi selskaber, som ikke kontrolleres og eventuelt henlægges på et fejlagtigt grundlag, kan medføre provenutab.

I forhold til koncernerne med høj eller mellem risiko har vi gennemgået 27 kontrolsager, hvor kontrollen er initieret af risikovurderingen. Kontrolsagerne er udvalgt tilfældigt inden for Skattestyrelsens risikogrupper. Dette har vi gjort for at undersøge Skattestyrelsens praksis for risikovurdering. Sagsgennemgangen giver efter vores opfattelse en indikation på, om Skattestyrelsen følger sine egne retningslinjer for risikovurdering af koncernerne.

Tabel 2 viser resultaterne af gennemgangen af Skattestyrelsens risikovurderinger af koncerner med høj eller mellem risiko.

Tabel 2

Resultaterne af gennemgangen af risikovurderinger i de 27 kontrolsager

	Ja	Nej
Hele koncernen, dvs. alle selskaber i sambeskatningskredsen er risikovurderet	25	2
Det er tydeligt, hvorfor koncernerne indplaceres/segmenteres med høj eller mellem risiko	25	2

Note: Sagsgennemgangen viser, at de 2 sager, hvor hele koncernen ikke er risikovurderet, er de samme 2 sager, hvor placering af koncernen i segmentet ikke er tydelig. For disse 2 sager viser sagsgennemgangen, at selskaberne efterfølgende er udtaget til kontrol.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Det fremgår af tabel 2, at der i hovedparten af sagerne (25 sager) er foretaget risikovurdering af alle selskaber i koncernen, og at det tydeligt fremgår af sagen, hvorfor en koncern er indplaceret/segmenteret med høj eller mellem risiko ud fra antallet af registrerede risikoområder.

Derudover viser vores gennemgang af risikovurderinger for koncerner med lav risiko, at det er tydeligt, hvorfor koncernerne er indplaceret med lav risiko.

Undersøgelsen viser således, at Skattestyrelsen i hovedparten af sagerne følger sine egne retningslinjer for risikovurdering og segmentering af koncernerne.

Skattestyrelsens henlæggelse af selskaber

18. Når en koncern gennemgår kontrol, er det oftest kun en del af selskaberne i koncernen, der kontrolleres. Et selskab i en koncern fravælges til kontrol (henlægges), når selskabet vurderes at være uden risiko. Sagsgennemgangen viser, at en større del af de risikovurderede selskaber henlægges uden begrundelse, inden Skattestyrelsen gennemfører kontrol af de øvrige selskaber i koncernerne. Vejledningen om risikovurdering stiller ikke krav til, at det skal dokumenteres, hvorfor et selskab henlægges, og vores gennemgang af sagerne viser også, at der ikke er nogen dokumentation og begrundelse for henlæggelsen.

Manglende begrundelse for henlæggelser medfører efter Rigsrevisionens opfattelse, at det er vanskeligt at vurdere, om henlæggelse sker på et korrekt grundlag. Begrundelser vil kunne bidrage til at skabe gennemsigtighed og vished om årsagerne til, at selskaber henlægges. Begrundelser vil endvidere kunne forbedre grundlaget for eventuelt at efterprøve, om de rigtige sager henlægges.

19. Sagsgennemgangen viser desuden, at der ikke sker en kvalitetssikring af risikovurderingerne. Det er Rigsrevisionens vurdering, at der er en særlig risiko i de tilfælde, hvor selskaber henlægges, og der ikke sker kvalitetssikring. Det skyldes, at der ved henlæggelser på et fejlagtigt grundlag er risiko for tabt provenu.

Henlæggelse af koncerner og selskaber

Skattestyrelsen henlægger i nogle tilfælde alle selskaber i en koncern. I disse tilfælde indplaceres koncernerne med lav risiko, og der gennemføres ikke kontrol af koncernen. I andre tilfælde henlægger styrelsen nogle selskaber i en koncern, mens andre selskaber i koncernen kontrolleres. I sådanne tilfælde indplaceres disse koncerner med mellem og høj risiko.

Skatteministeriet har oplyst, at indførelse af udvidede dokumentationskrav og krav om systematisk kvalitetssikring af gennemførte risikovurderinger vil kræve en væsentlig omprioritering af de resurser, der i dag anvendes til kontrol af store selskaber. Det vil således være nødvendigt at anvende flere resurser på risikovurderingsopgaven og færre resurser på den efterfølgende kontrol.

Skattestyrelsen har oplyst, at styrelsen vil gennemføre et kvalitetstjek af risikovurderingerne i de tilfælde, hvor alle selskaber i en koncern henlægges, og koncernen derfor indplaceres med lav risiko. Kvalitetstjekket vil foregå ved en stikprøvevis gennemgang af risikovurderingerne.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skattestyrelsen – i lighed med styrelsens kvalitetstjek af henlæggelser af hele koncerner, som indplaceres med lav risiko – bør følge op på, om henlæggelse af enkelte selskaber i koncerner, som indplaceres med mellem eller høj risiko, sker på et korrekt grundlag. Styrelsen kan fx overveje at foretage en mindre stikprøvevis gennemgang af grundlaget for henlæggelse af selskaberne i afsluttede kontrolsager, der vil kunne være en indikator for, om henlæggelser sker på et korrekt grundlag.

Resultater

Undersøgelsen viser, at Skattestyrelsen har etableret et grundlag for udvælgelse af selskaber til kontrol i form af risikovurderinger og segmentering af selskaberne. Styrelsen har således siden indkomståret 2015 løbende risikovurderet alle store koncerner, herunder selskaber, ud fra retningslinjer for risikovurdering og segmentering af koncernerne. Styrelsens retningslinjer for risikovurdering og prioritering af koncerner til kontrol er baseret på antallet af registrerede risikoområder og i nogen grad på økonomisk væsentlighed.

Ifølge Skattestyrelsens retningslinjer er det koncerner med høj risiko, der skal kontrolleres, mens koncerner med mellem risiko kan prioriteres til kontrol efter en nærmere vurdering.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skattestyrelsen med fordel kan overveje, om og hvordan den økonomiske væsentlighed af risikoområderne på en mere systematisk måde kan indgå som supplement, når koncerner med mellem risiko udvælges til kontrol.

Skattestyrelsen følger i langt størstedelen af sagerne sine egne retningslinjer for risikovurdering og segmentering af koncernerne. Det fremgår ikke af retningslinjerne, at henlæggelser skal begrundes, hvilket heller ikke sker. Manglende begrundelse kan udgøre en særlig risiko, idet henlæggelser på et fejlagtigt grundlag kan medføre provenutab for staten. Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skattestyrelsen – i lighed med styrelsens kvalitetstjek af henlæggelser af koncerner, som indplaceres med lav risiko – bør følge op på, om henlæggelse af enkelte selskaber i koncerner, som indplaceres med enten mellem eller høj risiko, sker på et korrekt grundlag.

2.2. Gennemførelse af kontrol af selskabsskat for store selskaber

20. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen har gennemført en tilfredsstillende kontrol. Vi har derfor undersøgt:

- om Skattestyrelsen sikrer, at de mest risikofyldte selskaber fra risikovurderingen bliver kontrolleret
- om alle risikofyldte dele af selskabernes regnskaber bliver gennemgået i kontrollen
- om fravalg af risikoområder fra risikovurderingen begrundes i kontrolsagerne
- om Skattestyrelsen sikrer kvaliteten af kontrollen
- om Skattestyrelsen bruger de kontroloplysninger, som er tilvejebragt med de internationale aftaler inden for EU om udveksling af skatteoplysninger mellem landene, i kontrollen.

Herudover har vi undersøgt, om Skattestyrelsen har overblik over resultaterne af ankeprocessen, herunder om styrelsen taber eller vinder ankesagerne.

Kontrol af de mest risikofyldte selskaber

21. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen har sikret, at de mest risikofyldte selskaber fra risikovurderingen bliver kontrolleret. Vi har lagt Skattestyrelsens segmentering i risikogrupperne til grund for gennemgangen.

Boks 3 viser eksempler på Skattestyrelsens kontrol af store selskaber.

Boks 3

Eksempler på Skattestyrelsens kontrol af store selskaber

Når Skattestyrelsen gennemfører kontrol af store selskaber, kontrollerer styrelsen, om den skattepligtige indkomst er opgjort korrekt. Styrelsen kigger fx efter, om sambeskatning, fremførelse af underskud og afskrivninger er opgjort korrekt, idet fradrag for disse forhold kan have betydning for fastsættelsen af koncernens skattepligtige indkomst.

- **Sambeskatning:** Det kontrolleres fx, om den skattepligtige indkomst for et selskab, der er ind- eller udtrådt af en sambeskatningsordning, er opgjort korrekt, idet beskatningen afhænger heraf.
- **Fremførelse af underskud:** Det kontrolleres fx, om reglerne om begrænsning af underskud er overholdt, idet der kun kan fremføres underskud op til et vist beløb pr. år. Eventuelle øvrige underskud kan anvendes de følgende år.
- **Afskrivninger:** Det kontrolleres fx, om den maksimale afskrivning på 25 % om året overholdes, eller om betingelserne for straksafskrivninger er overholdt.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

2. turnusperiode (2018-2020)

I 2. turnusperiode er alle kontroller endnu ikke afsluttet, og der er dermed en række koncerner, hvor kontrollen dels er igangværende, dels ikke er påbegyndt. 2. turnusperiode indgår derfor ikke i Rigsrevisionens undersøgelse.

Tabel 3 viser antallet af koncerner med høj risiko i indkomstårene 2015-2017. Tabellen viser også antallet af koncerner med høj risiko, hvor kontrollen er afsluttet for indkomstårene 2015-2017. Vores undersøgelse er baseret på indkomstårene 2015-2017 (1. turnusperiode), hvor vi har lagt til grund, at alle risikovurderinger og kontroller burde være gennemført.

Tabel 3
Antal koncerner med høj risiko samt kontrol i indkomstårene 2015-2017

	1. turnusperiode			I alt
	2015	2016	2017	
Koncerner med høj risiko	55	45	54	154
- heraf koncerner, hvor kontrollen er afsluttet	47	37	54	138
- heraf koncerner med igangværende kontroller	4	2	0	6
- heraf ikke-kontrollerede koncerner	4	6	0	10

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Det fremgår af tabel 3, at der i 1. turnusperiode er 10 koncerner, som ikke er blevet kontrolleret, svarende til 6 % af koncernerne med høj risiko.

Boks 4 beskriver omsætning og risikoområder for de 10 koncerner, som ikke er kontrolleret for indkomstårene 2015-2016.

Boks 4

De 10 koncerner, som ikke er kontrolleret for indkomstårene 2015-2016

De 10 koncerner, som ikke er kontrolleret for indkomstårene 2015-2016, havde en årsomsætning på mellem 328 mio. kr. og 7,9 mia. kr. De 3 største af disse koncerner havde tilsammen en årsomsætning på ca. 15 mia. kr.

De 10 koncerner, som var blevet visiteret og vurderet med høj risiko, blev noteret for 4-24 risikoområder. De 3 koncerner med flest risici blev noteret for henholdsvis 17, 19 og 24 risikoområder. Der er tale om et bredt udvalg af risici, som vedrører forskellige dele af koncernernes regnskaber. Nogle af de risikoområder, som går igen blandt de 10 koncerner, er fejl vedrørende afskrivninger, underskudsregistrering, sambeskatning og forkert opgørelse af omkostninger ved køb/salg af selskaber – risikoområder, hvor koncernerne ofte har fejl i angivelserne.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skattestyrelsen.

Vores undersøgelse viser dermed, at omfanget af kontrollerede koncerner ikke fuldt ud har levet op til Skattestyrelsens egne retningslinjer om, at alle koncerner med høj risiko skal kontrolleres. Risikovurderingerne for disse koncerner indeholder risikoområder, hvor koncernerne ofte har fejl i angivelserne. På grund af koncernernes størrelse kan dette have medført enten væsentlige provenutab for staten eller tab for selskaberne.

Skatteministeriet har oplyst, at der fra og med indkomståret 2017 er indført en forbedret sagsstyring, og at det er ministeriets forventning, at alle koncerner med høj risiko er blevet eller vil blive kontrolleret.

22. Tabel 4 viser antallet af koncerner med mellem risiko i indkomstårene 2015-2017, og antallet af koncerner med mellem risiko, hvor kontrollen er afsluttet for indkomstårene 2015-2017.

Tabel 4
Antal koncerner med mellem risiko samt kontrol i indkomstårene 2015-2017

	1. turnusperiode			I alt
	2015	2016	2017	
Koncerner med mellem risiko	252	220	191	663
Koncerner, hvor kontrollen er afsluttet	119	96	101	316
Forskel	133	124	90	347

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Det fremgår af tabel 4, at der i 1. turnusperiode (2015-2017) er blevet kontrolleret 316 koncerner med mellem risiko, hvilket betyder, at ca. 48 % af koncernerne med mellem risiko blev kontrolleret i perioden. Det fremgår af Skattestyrelsens drejebog for store koncerner, at koncerner med mellem risiko udvælges til kontrol efter en vurdering af de udvalgte risici. Vurderingen foretages af styregruppen for selskabsskat. Det eksakte antal vil bero på en vurdering af, hvor mange kontroller der kan gennemføres ud fra de tildelte resurser. Eventuelle øvrige koncerner med mellem risiko lægges i en buffer, som kan kontrolleres, hvis det viser sig, at der er resurser til at kontrollere flere koncerner end forudsat.

Rigsrevisionen kan konstatere, at ca. halvdelen af koncernerne med mellem risiko ikke blev kontrolleret i perioden 2015-2017. Som nævnt i afsnit 2.1 er en prioritering af koncerner med mellem risiko til kontrol baseret på en kvalitativ vurdering, hvor en systematisk vurdering af risikoområdernes økonomiske væsentlighed ikke indgår. Som en konsekvens af Skattestyrelsens risikovurderingsmodel er der derfor efter Rigsrevisionens opfattelse risiko for, at der blandt de ca. 350 koncerner med mellem risiko, hvor der ikke er udført kontrol, kan være økonomisk set væsentlige fejl.

O-skatteselskaber

O-skatteselskaber er selskaber i store koncerner, som ikke har betalt selskabsskat, fordi den skattepligtige indkomst er angivet til nul, eller fordi koncernen har angivet en negativ skattepligtig indkomst.

23. Vi har desuden undersøgt, om O-skatteselskaber, der er en del af koncerner med høj eller mellem risiko, bliver kontrolleret.

Skattestyrelsen har oplyst, at O-skatteselskaber i koncerner risikovurderes efter samme retningslinjer og principper som øvrige selskaber, og at risikovejledningen ikke indeholder et særligt kriterie for O-skatteselskaber. Det er dermed kun O-skatteselskaber i koncerner med høj risiko, der ifølge Skattestyrelsen skal kontrolleres.

Tabel 5 viser antallet af koncerner med høj risiko og med O-skatteselskaber samt afsluttet kontrol i indkomstårene 2015-2017.

Tabel 5**Antal koncerner med høj risiko og med O-skatteselskaber samt kontrol i indkomstårene 2015-2017**

	2015	2016	2017
Koncerner med høj risiko og med O-skatteselskaber	12	9	13
Koncerner med høj risiko og med O-skatteselskaber, hvor kontrollen er afsluttet	9	8	13
Forskel	3	1	0

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Det fremgår af tabel 5, at der blandt koncernerne med høj risiko var 4 koncerner med O-skatteselskaber, der ikke er blevet kontrolleret i indkomstårene 2015 og 2016. De 4 koncerner er en del af de selskaber, som ikke blev kontrolleret for indkomstårene 2015-2016 (jf. tabel 2). Som det tidligere er fremgået, er der efter Rigsrevisionens vurdering risiko for, at dette kan have medført provenutab for staten eller tab for selskaberne i indkomstårene 2015-2016. Det hænger sammen med, at koncernerne er registreret for risikoområder, hvor koncernerne ofte laver fejl i angivelserne.

Undersøgelsen viser endvidere, at der er 65 koncerner med mellem risiko, og som har ét eller flere O-skatteselskaber, der ikke er blevet kontrolleret i indkomstårene 2015-2017. Det betyder efter Rigsrevisionens opfattelse, at der som tidligere nævnt kan være en risiko for, at der blandt selskaberne kan være fejl i angivelserne med stor økonomisk væsentlighed.

Gennemgang af alle risikofyldte dele af selskabernes regnskaber

24. Vi har undersøgt, om de risikoområder, der er noteret i risikovurderingen, bliver gennemgået i kontrollen. Denne del af undersøgelsen er baseret på en gennemgang af 27 afsluttede controlsager på selskabsskatteområdet.

25. Skattestyrelsen har i interne retningslinjer stillet krav om, at kontrollen som udgangspunkt skal omfatte alle risikoområder, der er udsøgt ved risikovurderingen.

Vores gennemgang viser, at Skattestyrelsen i 21 ud af de 27 selskaber (78 %) har gennemgået og kontrolleret de dele af selskabernes regnskaber, som blev vurderet risikofyldte i risikovurderingen. I 5 tilfælde blev ikke alle risikoområder fra risikovurderingen gennemgået i kontrollen. I én sag var det ikke relevant, da styrelsen ikke fandt forhold, som skulle kontrolleres yderligere. Vi har i sagsgennemgangen set eksempler på, at risikoområder, hvor der normalt er mange fejl som fx afskrivninger, omstruktureringer og underskudsbegrænsning, ikke er gennemgået i kontrollen.

Undersøgelsen viser, at Skattestyrelsen i de fleste sager har gennemgået risikoområderne fra risikovurderingen, men der er dog eksempler på risikoområder, der ikke er gennemgået, hvilket ikke er i overensstemmelse med styrelsens egne retningslinjer.

Fravalg af risikoområder

26. Vi har undersøgt, om fravalg af kontrol af risikoområder fra risikovurderingen er begrundet i sagen. Fravalgte risikoområder består af områder, der ikke er gennemgået, og områder, der er gennemgået og herefter fravalgt. Vores gennemgang er baseret på de 27 afsluttede sager på selskabsskatteområdet.

Skattestyrelsen har i interne retningslinjer stillet krav om, at kontrollen som udgangspunkt skal omfatte alle risikoområder, der er udsøgt ved risikovurderingen. Hvis der er risikoområder, der fravælges, skal dette begrundes.

27. Vores gennemgang viser, at risikoområder blev fravalgt i 11 ud af de 27 sager. I 8 af de 11 sager var fravalgene ikke begrundet.

Skatteministeriet har bemærket, at ministeriet er opmærksom på behovet for at holde fokus på at overholde retningslinjer om dokumentation af fravalg af risikoområder. Ministeriet bemærker dog videre, at et fravalg, som ikke er dokumenteret, ikke nødvendigvis er ensbetydende med, at forholdet ikke er vurderet, inden fravalget er sket.

Vores gennemgang viser, at det i hovedparten af de sager, hvor der er fravalgt risikoområder, ikke begrundes, når risikoområder fravælges i kontrollen, hvilket ikke er i overensstemmelse med Skattestyrelsens egne retningslinjer.

Kvaliteten af kontrollen

28. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsens afgørelser i kontrollen er blevet kvalitetssikret, inden afgørelsen sendes til selskabet. Kvalitetssikring af afgørelserne er vigtig, da der ofte er tale om store komplicerede sager med væsentlig økonomisk betydning for selskaberne. Ifølge Skattestyrelsens egne retningslinjer skal afgørelserne kvalitetssikres af en anden medarbejder end sagsbehandleren, hvis reguleringerne ligger over minimumsgrænserne på 200.000 kr. vedrørende forhøjelser og 50.000 kr. vedrørende nedsættelser. Kvalitetssikringen foregår ved, at en anden medarbejder gennemgår sagen ud fra et tjekskema (et såkaldt andre øjne-skema).

Har Skattestyrelsen gennemgået og kontrolleret de dele af selskabets regnskab, som er vurderet risikofyldte?

- Ja, i 21 ud af 27 sager
- Nej, i 5 ud af 27 sager
- Ikke relevant i én sag.

Har Skattestyrelsen begrundet eventuelle fravalg af risikoområder (regnskabsområder) i risikovurderingen af et selskab?

- Ja, i 3 ud af 11 sager
- Nej, i 8 ud af 11 sager
- Ikke relevant i 16 sager.



Skattestyrelsens kvalitetssikring af kontrollen

Skattestyrelsens kvalitetssikring foregår ved, at en kollega gennemgår sagsbehandlingen og kontrolsagens afgørelse.

Er afgørelsen blevet kvalitetssikret af en anden medarbejder (andre øjne)?

- Ja, i 38 ud af 49 sager
- Nej, i 8 ud af 49 sager
- Ikke relevant i 3 sager.

Vi har gennemgået 49 kontrolsager med henblik på at vurdere Skattestyrelsens kvalitetssikring af afgørelserne. Gennemgangen viser, at andre øjne-skemaet er udfyldt i 38 af sagerne, og der er dermed sket en kvalitetssikring af afgørelsen af en anden medarbejder. I 8 sager er andre øjne-skemaet ikke blevet udfyldt, eller skemaet fremgår ikke af sagen. I én af de 8 sager var sagen blevet henlagt, men henlæggelsen var ikke blevet kvalitetssikret. Herudover var der 3 sager, hvor andre øjne-skemaet ikke var relevant, fx fordi der ikke havde været kontrol, eller fordi reguleringsbeløbet lå under minimumsgrænserne for kontrol.

Skatteministeriet har oplyst, at der i alle sager skal ske ledelsesgodkendelse af afgørelsen. Ministeriet har dog også oplyst, at ministeriet er opmærksom på behovet for at holde fokus på at overholde retningslinjerne om dokumentation og kvalitetssikring, herunder brug af andre øjne-skemaet.

Rigsrevisionen kan konstatere, at Skattestyrelsens interne retningslinjer om kvalitetssikring af afgørelserne ikke følges i alle kontrolsagerne.

Kontroloplysninger

29. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen bruger de oplysninger i kontrollen, som styrelsen modtager fra andre EU-lande. Det har vi gjort ved at undersøge, om oplysningerne både bruges i risikovurderingen som led i planlægningen af kontrollen og i selve kontrollen. Manglende brug af kontroloplysninger kan medføre en risiko for, at den skattepligtige indkomst ikke opgøres korrekt og dermed, at der ikke betales den korrekte selskabsskat.

Der er indgået aftaler om udveksling af skattemæssige oplysninger mellem landene i EU – såkaldte DAC-aftaler. Vi har undersøgt Skattestyrelsens brug af oplysninger i henhold til DAC 3-aftalen og DAC 4-aftalen, da oplysningerne er særligt relevante for kontrollen af store selskaber.

DAC 3-oplysninger

30. DAC 3-aftalen vedrører udveksling af oplysninger mellem landene om skattemyndighedernes såkaldte bindende forhåndstilsagn. Skattestyrelsen kan bruge oplysningerne til at kontrollere, om selskaber uretmæssigt flytter overskud til et andet land for at undgå beskatning.

Boks 5 viser et eksempel på, hvordan DAC 3-oplysninger kan bruges i skattekontrollen til at sikre en korrekt beskatning. I det konkrete eksempel vil manglende brug af oplysningen medføre, at Skattestyrelsen ikke får rejst en kontrolsag, selv om det måske kunne være relevant.

DAC-aftalerne

DAC er en forkortelse for "Directive for administrative cooperation" og er udmøntet i 6 aftaler (DAC-aftaler 1-6) vedrørende samarbejde og udveksling af oplysninger mellem EU-landenes skattemyndigheder.

DAC 3-oplysninger

Udveksling af DAC 3-oplysninger mellem landenes myndigheder har været obligatorisk siden september 2017.

Boks 5**Eksempel på, hvordan DAC 3-oplysninger kan bruges i skattekontrollen**

Et selskab i Luxembourg (selskab A), som er datterselskab til et dansk selskab (selskab B), får en aftale med skattemyndighederne i Luxembourg (bindende forhåndstilsagn), der betyder, at selskab A bliver begrænset beskattet i Luxembourg af den indkomst, der er relateret til selskab A's immaterielle rettigheder. Det giver koncernen incitament til at flytte eventuelle immaterielle rettigheder (og den medfølgende indkomst) fra selskab B i Danmark til selskab A i Luxembourg. Overdragelsen af immaterielle rettigheder skal ske i henhold til armslængdeprincippet.

Hvis selskab B i Danmark har overdraget de immaterielle rettigheder til selskab A i Luxembourg, skal selskab B oplyse om denne kontrollerede transaktion i oplysningsskemaet for det pågældende indkomstår, og overdragelsen skal være beskrevet i selskabets transfer pricing-dokumentation til Skattestyrelsen. Oplysninger om køb og salg af immaterielle rettigheder i oplysningsskemaet bliver årligt udsøgt og visiteret som en del af transfer pricing-indsatsen. Skattestyrelsen vil derfor blive opmærksom på overdragelsen.

Hvis selskab B i Danmark imidlertid ikke har oplyst om overdragelsen i oplysningsskemaet for det pågældende indkomstår, kan Skattestyrelsen blive opmærksom på overdragelsen via den modtagne oplysning fra skattemyndighederne i Luxembourg og efterfølgende starte en kontrolsag for at vurdere, om overdragelsen af de immaterielle rettigheder er sket i henhold til armslængdeprincippet.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skattestyrelsen.

Immaterielle rettigheder

Immaterielle rettigheder er en persons eller et selskabs eneret til at udnytte en idé eller opfindelse kommercielt. For selskaber vil der typisk være tale om opfindelser eller idéer af teknisk karakter, fx et computerprogram, et design, en maskine eller et selskabs logo.

31. Tabel 6 viser, hvor mange DAC 3-oplysninger Skattestyrelsen har modtaget, visiteret og kontrolleret for perioden 2019-2021.

Tabel 6**Antal modtagne, visiterede og kontrollerede DAC 3-oplysninger for perioden 2019-2021**

	2019	2020	2021	I alt
Modtagne DAC 3-oplysninger	237	54	136	427
- heraf visiterede oplysninger	236	50	88	374
- heraf ikke-visiterede oplysninger	1	4	48	53
Kontrolnede DAC 3-oplysninger	16	5	10	31
- heraf kontrol igangsat	3	1	2	6
- heraf kontrol ikke igangsat	13	4	8	25

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Skatteministeriet oprettede med virkning fra 1. november 2020 en særlig enhed for at styrke indsatsen mod international skatteunddragelse. Enheden, som ligger i Skattestyrelsen, skal indsamle, analysere og gøre de data, som kommer fra udlandet, tilgængelige for kontrolenhederne. Dette omfatter bl.a. DAC 3- og DAC 4-oplysninger.

Det fremgår af tabel 6, at hovedparten af de oplysninger, som Skattestyrelsen modtog for perioden 2019-2021, er blevet visiteret. Ved visiteringen tager styrelsen ud fra risiko og væsentlighed stilling til om de forhold, oplysningen vedrører, udgør en risiko for tab af skatteprovenu. Det fremgår desuden af tabellen, at en mindre del af oplysningerne er fundet kontrolegnede, og at styrelsen indtil videre har igangsat kontrol af 6 DAC 3-oplysninger, svarende til 20 % af de kontrolegnede oplysninger. Ingen kontroller er endnu afsluttet.

DAC 4-oplysninger

Udveksling af DAC 4-oplysninger har været obligatorisk siden juni 2018. Oplysningerne skal indberettes hvert år af selskaberne selv via Skattestyrelsens selvbetjeningsløsning senest ved udgangen af det efterfølgende år, som oplysningerne vedrører. Kun koncerner med en årlig omsætning på over 5,6 mia. kr. skal indberette oplysningerne. Ifølge Skatteministeriet indberetter p.t. ca. 75 danske koncerner årligt oplysningerne. Herudover modtages i størrelsesordenen 1.000 DAC 4-rapporter fra andre landes skattemyndigheder.

DAC 4-oplysninger

32. DAC 4-oplysninger vedrører generelle oplysninger om selskabernes indtægtsforhold og forretningsaktiviteter i de enkelte lande (land-til-land-rapporter). Formålet med udvekslingen af oplysningerne mellem landene er at skabe indsigt i selskabernes økonomiske aktivitet, herunder indtægtsforhold på tværs af landegrænserne, som skattemyndighederne kan bruge som grundlag for at kontrollere, om selskaberne betaler den korrekte skat.

DAC 4-oplysninger visiteres ikke som DAC 3-oplysninger, idet der er tale om mere generelle nøgletal/regnskabsoplysninger i modsætning til DAC 3-oplysningerne, som er konkrete kontroloplysninger. Oplysningerne kan dog bruges i separate målrettede udsøgninger, som kan resultere i selvstændige kontroller.

Skattestyrelsen har indtil nu foretaget flere separate udsøgninger ud fra de DAC 4-oplysninger, som styrelsen har modtaget for indkomståret 2018. Udsøgningerne omfatter alle rapporter, der vedrører Danmark, hvilket for 2018 drejede sig om ca. 1.500 land-til-land-rapporter for danske selskaber. Skattestyrelsen har oplyst, at 747 af disse selskaber har indgået i styrelsens kontrol, mens 763 selskaber stadig mangler at blive kontrolleret. For de selskaber, som endnu ikke er blevet kontrolleret, har styrelsen foretaget udsøgninger, som ligger til grund for den kontrol, som styrelsen har planlagt at gennemføre. I boks 6 er udsøgningerne nærmere beskrevet.

Boks 6

Eksempler på udsøgninger af DAC 4-oplysninger

Skattestyrelsen har foretaget 2 udsøgninger af DAC 4-oplysninger som grundlag for nærmere kontrol af selskaberne. Begge udsøgninger har haft fokus på at identificere koncerner i Danmark, der har en høj indtjening i lande uden for Danmark, samtidig med at de har minimal aktivitet i landene. Dette kan ifølge Skattestyrelsen være indikation på, at pengestrømme flyttes til skattelylande uden reel aktivitet for at reducere eller helt undgå skattebetaling i Danmark.

Den første udsøgning omfatter koncerner med mange ansatte i Danmark, som samtidig i 2018 havde den højeste indtjening før skat i lande uden for Danmark og få ansatte i udlandet. På baggrund af udsøgningen er koncerner med den højeste indtjening blevet manuelt risikovurderet. Gennemgangen omfattede ifølge Skattestyrelsen land-til-land-rapporter, årsrapporter for koncernerne, oplysningsskema, opslag i Money Transfer-registret og SKAT Ligning samt opslag på nettet. Skattestyrelsen har p.t. anbefalet, at der gennemføres kontrol i 4 af de risikovurderede koncerner, men ingen kontroller er endnu gennemført.

Den anden udsøgning omfatter koncerner med et vist antal ansatte i Danmark, og som har et større resultat i 2018. Herefter er de koncerner med det højeste resultat før skat i udlandet blevet udvalgt til risikovurdering og kontrol. Der er ingen af de udvalgte koncerner, der endnu har været gennem en risikovurdering og kontrol.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Ud over oplysningerne for indkomståret 2018 har Skattestyrelsen modtaget 1.617 DAC 4-oplysninger (land-til-land-rapporter) for indkomståret 2019 og 1.598 oplysninger for indkomståret 2020. Oplysningerne har styrelsen dog foreløbig ikke brugt til at foretage målrettede udsøgninger som grundlag for kontrol. Styrelsen har oplyst, at styrelsen anvender oplysningerne i kontroløjemed, men at det ikke er en del af kontroltilgangen, at der skal foretages en systematisk kontrol af alle indsendte DAC 4-oplysninger.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skattestyrelsen med fordel kan bruge DAC 4-oplysningerne for 2019 og 2020, da oplysningerne på samme måde som oplysningerne for 2018 kan indikere, at pengestrømme flyttes til skattelylande, og bruges som grundlag for nærmere kontrol. Når oplysningerne ikke bruges, er der risiko for, at der sker en ophobning af oplysningerne, og at de forældes. Forældelsen sker 6 år efter det indkomstår, oplysningerne vedrører, og oplysningerne kan herefter ikke bruges i kontroløjemed.

Skatteministeriet har oplyst, at Skattestyrelsen nu har besluttet, at der skal foretages yderligere udsøgninger på baggrund af DAC 4-oplysningerne, og at der skal udarbejdes analyser, hvor styrelsen vil undersøge, hvor relevante oplysningerne er i forhold til kontrollen.

Overvågning af ankesager

33. Selskaberne anker hvert år et antal controlsager, hvor der er truffet afgørelse. I perioden 2015-2021 påklagede selskaberne ca. 230 sager. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen følger resultaterne af ankeprocessen. Dette kan styrelsen bruge til at få overblik over, i hvor stort et antal sager og på hvilke områder, de får medhold eller taber sagerne i den videre ankeproces.

Skattestyrelsen har oplyst, at sagsbehandlerne følger sagerne, og at retspraksis indskrives i styrelsens juridiske vejledning, men at det ikke er muligt for styrelsen systematisk at opgøre, hvad der sker i sagerne, efter de er påklaget. Styrelsen har dermed ikke overblik over, i hvilket omfang og på hvilke områder styrelsen får medhold eller taber sagen i den videre ankeproces. Styrelsen har derfor svært ved på baggrund af resultaterne i ankeprocessen at vurdere, i hvilket omfang sagerne er vundet eller tabt, og hvilke områder sagerne vedrører.

Resultater

Undersøgelsen viser, at Skattestyrelsens kontrolindsats ikke har været helt tilfredsstillende, da styrelsen i nogle tilfælde ikke følger sine egne retningslinjer i gennemførelsen af kontrol af selskabsskat for store selskaber.

Skattestyrelsen gennemfører som udgangspunkt kontrol af de mest risikable selskaber. Ikke alle selskaber med høj risiko er dog blevet kontrolleret for perioden 2015-2017, herunder fire 0-skatteselskaber. Dette er ikke i overensstemmelse med Skattestyrelsens egne retningslinjer.

Prioritering af koncerner med mellem risiko til kontrol er baseret på en kvalitativ vurdering, hvor en systematisk vurdering af risikoområdernes økonomiske væsentlighed ikke indgår. Der er derfor risiko for, at der i den halvdel af koncerner med mellem risiko, der ikke er blevet kontrolleret for perioden 2015-2017, er fejl med stor økonomisk væsentlighed.

Sagsgennemgangen viser, at Skattestyrelsen generelt kontrollerer de forhold, som styrelsen vurderer er risikofyldte, men i flere tilfælde begrundes styrelsen ikke, hvorfor styrelsen fravælger at kontrollere ét eller flere risikoområder.

Skattestyrelsen har kun igangsat kontrol af 6 ud af de ca. 30 kontrolegnede DAC 3-oplysninger, som styrelsen har modtaget for perioden 2019-2021, svarende til ca. 20 % af oplysningerne. Ingen kontroller er endnu afsluttet. Skattestyrelsen har desuden kun gennemført kontrol på baggrund af ca. halvdelen af de DAC 4-oplysninger, som selskaberne indberettede for indkomståret 2018. Styrelsen har foreløbig ikke brugt oplysningerne for indkomstårene 2019 og 2020 på tilsvarende vis.

Det fremgår ikke af alle controlsager, at afgørelsen kvalitetssikres, hvilket er i strid med Skattestyrelsens egne retningslinjer. Styrelsen har derudover ikke overblik over, hvor mange sager og på hvilke områder styrelsen får medhold eller taber sagen i den videre ankeproces.

2.3. Mål for og opgørelse af resultaterne af kontrolindsatsen

Træfprocent

Træfprocenten udtrykker andelen af selskaber med fejl i skatteregnskabet set i forhold til antallet af kontrollerede selskaber. Målet er således udtryk for, hvor ofte Skattestyrelsen forventer, at et selskabs skatteregnskab er fejlbehæftet, når der gennemføres kontrol.

34. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsens mål for og opgørelse af resultaterne af kontrolindsatsen er tilfredsstillende.

Mål for kontrolindsatsen

35. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen har opstillet egnede mål for kontrolindsatsen af selskabsskatten for store selskaber, så styrelsen kan vurdere, om styrelsen opnår de ønskede resultater.

36. Skattestyrelsen har i den undersøgte periode (2017-2021) opstillet mål på følgende 4 områder for kontrollen af store selskaber:

- mål for det antal kontroller, som styrelsen skal gennemføre på årsbasis (for selskaber i koncerner med høj og mellem risiko)
- mål for træfprocent af kontrolindsatsen
- mål for nedsættelser af selskabernes skattepligtige indkomst
- mål for nettoprovenuet.

Nettoprovenuet

Nettoprovenuet er udtryk for summen af forhøjelser fratrukket nedsættelser af skatten på baggrund af de reguleringer af selskabernes skattepligtige indkomst, som Skattestyrelsen foretager som led i kontrollen. Mål for nettoprovenuet udtrykker dermed, hvor stort et provenu Skattestyrelsen samlet forventer at opnå, når forhøjelser af skatten er fratrukket nedsættelserne.

Undersøgelsen viser, at Skattestyrelsen i perioden 2017-2021 stort set har nået målet for antallet af gennemførte kontroller ved henholdsvis at ligge lidt over og lidt under målet i de enkelte år. I forhold til træfprocent har styrelsen typisk ligget lidt under målet, men også lidt over målet i et enkelt år.

For 2020 og 2021 har Skattestyrelsen opstillet mål for nedsættelser af den skattepligtige indkomst for selskaberne, dvs. mål for, hvor meget indkomsten skal nedsættes. Der har været store udsving i målopfyldelsen for nedsættelser. Dette hænger sammen med, at målet både omfatter de nedsættelser, som er resultatet af styrelsens egen kontrolindsats, men også de nedsættelser, som er resultatet af selskabernes anmodninger om genoptagelser af sager, når selskaberne vurderer, at den skattepligtige indkomst ikke er sat korrekt. De realiserede nedsættelser af den skattepligtige indkomst vil derfor afhænge af selskabernes anmodninger om nedsættelser, og målet vil således ikke måle styrelsens indsats alene.

Undersøgelsen viser desuden, at Skattestyrelsen ikke har opstillet et tilsvarende mål for forhøjelserne af selskabernes skattepligtige indkomst som resultat af kontrolindsatsen.

37. Skattestyrelsen har desuden i hele den undersøgte periode opstillet mål for det nettoprovenu, som styrelsen forventede som følge af kontrollen. Undersøgelsen viser, at det realiserede nettoprovenu har ligget væsentligt under målet for nettoprovenuet i hele perioden 2017-2020. Særligt i 2019 og 2020 var der meget stor forskel på forventningerne/målet og det realiserede nettoprovenu.

Skatteministeriet har oplyst, at der i nogle tilfælde er store afvigelser mellem målet for og det realiserede nettoprovenu. Det skyldes den måde, som nettoprovenuet beregnes på. Ifølge ministeriet er der ikke en direkte sammenhæng mellem resultatet af kontrolindsatsen og det afledte provenu, fordi nettoprovenuet bliver påvirket af en række andre forhold i selskabernes regnskaber, fx når selskaberne angiver et regnskabsmæssigt underskud. Det betyder efter Rigsrevisionens opfattelse, at målet for nettoprovenuet ikke kan fastlægges på et sikkert grundlag, og derfor er det vanskeligt at følge op på og vurdere resultaterne.

Boks 7 viser 2 eksempler på den manglende sammenhæng mellem resultatet af kontrolindsatsen og det afledte nettoprovenu.

Boks 7

Eksempler på manglende sammenhæng mellem resultatet af kontrolindsatsen og det afledte nettoprovenu

Genoptagelser

Et selskab anmoder om at få nedsat sin indkomst fra 100 mio. kr. til 50 mio. kr. Skattestyrelsen vurderer på baggrund af kontrollen af anmodningen, at der kun skal ske nedsættelse med 20 mio. kr., og sætter derfor indkomsten til 80 mio. kr. Systemmæssigt beregnes nettoprovenuet som skatten (22 %) af nedsættelsen på 20 mio. kr., svarende til et negativt provenu på 4,4 mio. kr. Skattemyndighedernes kontrol har resulteret i et positivt nettoprovenu på skatten af 30 mio. kr., svarende til 6,6 mio. kr., men udløser altså systemmæssigt et negativt nettoprovenu på 4,4 mio. kr.

Underskud

Et selskab har en selvangiven indkomst på ÷50 mio. kr. I forbindelse med kontrollen af selskabet vurderer Skattestyrelsen, at selskabet burde have selvangivet en indkomst på 10 mio. kr. Systemmæssigt beregnes nettoprovenuet med den del, der overstiger 0 kr. Den samlede forhøjelse på 60 mio. kr. udløser derfor kun et nettoprovenu på skatten af de 10 mio. kr., svarende til 2,2 mio. kr. Skatten af de resterende 50 mio. kr. eller 11 mio. kr. ligger i en fremførsel af underskud og indgår ikke i provenuberegningen.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af oplysninger fra Skatteministeriet.

Det er på den baggrund Rigsrevisionens vurdering, at Skattestyrelsens mål ikke har været velegnede til at evaluere indsatsen. Målet for nettoprovenuet er efter Rigsrevisionens vurdering fastsat på et usikkert grundlag, som betyder, at styrelsen ikke meningsfuldt har kunnet følge op på realiseringen af målet.

Skatteministeriet har oplyst, at Skattestyrelsen finder det relevant at følge de opstillede mål for at vurdere de samlede resultater af kontrolindsatsen, selv om styrelsen kun i et vist omfang har indflydelse på målene. Ministeriet er uenig i, at målet for nettoprovenu er fastsat på et usikkert grundlag, og at styrelsen ikke meningsfuldt har kunnet følge op på realiseringen af målet for nettoprovenu.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at målet for nettoprovenuet ikke er velegnet til at evaluere resultaterne af indsatsen. Det skyldes, at Skattestyrelsen sammenblander resultaterne af egen indsats og selskabernes anmodninger om genoptagelsessager i samme mål. Desuden er der ikke en direkte sammenhæng mellem kontrolindsatsen og det afledte nettoprovenu, jf. boks 7.

Skatteministeriets opgørelse af resultaterne af kontrollen

38. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsens opgørelse af resultaterne af den samlede kontrolindsats er dækkende, herunder kontrolindsatsens virkning på skatteprovenuet.

39. Undersøgelsen viser, at der var et positivt nettoprovenu i 2017 og 2018, mens der både i 2019 og 2020 var et negativt nettoprovenu. Skattestyrelsen har oplyst, at der er en generel udfordring ved sammenhængen mellem resultatet af kontrolindsatsen i form af skattemæssige reguleringer og opgørelsen af nettoprovenuet. Nettoprovenuet påvirkes af en lang række andre skattemæssige regler og af det enkelte selskabs konkrete skattemæssige forhold. Fx kan retten til fremførsel af underskud og retten til efterfølgende af- og nedskrivninger betyde, at en regulering først påvirker selskabets skattebetaling for efterfølgende år, og reguleringen kan derfor ikke umiddelbart indregnes i nettoprovenuet.

Endvidere har Skattestyrelsen oplyst, at der i undersøgelsesperioden har været en systemfejl i rapporteringen af nettoprovenuet som følge af kontrolindsatsen i de tilfælde, hvor selskaber har fået ændret den skattepligtige indkomst for et indkomstår mere end én gang. Fejlen har ifølge styrelsen kun haft betydning for rapporteringen af kontrolindsatsen og ikke for den faktiske skatteberegning for de pågældende selskaber. Styrelsen har opgjort, at systemfejl udgjorde knap 40 % af det negative skatteprovenu for kontroller med størst negativt skatteprovenu i både 2019 og 2020. Styrelsen har oplyst, at systemfejlen er blevet rettet medio 2022. Hvis der ses bort fra systemfejlen, har styrelsen opgjort, at genoptagelsessager på selskabernes initiativ udgør langt den største del af det negative skatteprovenu i 2019 og 2020.

Skatteministeriet har oplyst, at det er ministeriets opfattelse, at elimineringen af systemfejlen betyder, at det nu er muligt at opgøre nettoprovenuet korrekt. Desuden registreres genoptagelsessager separat og er derfor mulige at udskille fra det samlede nettoprovenu. Ifølge ministeriet kan Skattestyrelsen dermed opgøre resultaterne af kontrolindsatsen.

Trods elimineringen af systemfejlen indeholder opgørelsen af skatteprovenuets både provenuet for genoptagelsessager og provenuet fra Skattestyrelsens egen kontrolindsats. Det er derfor Rigsrevisionens opfattelse, at opgørelsen af nettoprovenuet fortsat ikke giver et fuldt retvisende billede af resultatet af styrelsens egen kontrolindsats, da opgørelsen indeholder genoptagelsessager på selskabernes initiativ. Det betyder, at styrelsen i opfølgningen ikke opgør, hvilken virkning den kontrolindsats, der er initieret af styrelsen, har for statens skatteprovenu.

Resultater

Undersøgelsen viser, at mål for og opgørelsen af resultaterne af kontrolindsatsen ikke er tilfredsstillende.

Skattestyrelsen har kun i mindre grad opstillet egnede mål for kontrolindsatsen. Styrelsen har også opstillet mål for resultaterne af indsatsen i form af det forventede nettoprovenu, men på grund af metodiske udfordringer er det ikke muligt at følge op på målet, herunder de økonomiske resultater af kontrollen.

Skattestyrelsens opgørelser af resultaterne af egen kontrolindsats i perioden 2017-2020 har heller ikke været dækkende, idet opgørelsen af nettoprovenuet dels har været fejlbehæftet på grund af systemfejl, dels indeholder genoptagelsessager på selskabernes initiativ. Det betyder, at styrelsens opfølgning på nettoprovenuet ikke viser, hvilken virkning den kontrolindsats, der er initieret af styrelsen, har for statens skatteprovenu.

Rigsrevisionen, den 13. oktober 2022

Birgitte Hansen

/Niels Kjøller Petersen

Bilag 1. Metodisk tilgang

Formålet med undersøgelsen er at vurdere, om Skatteministeriets kontrol af selskabs-skatten for store selskaber er tilfredsstillende.

I undersøgelsen indgår Skatteministeriet, herunder Skattestyrelsen. Det er Skatteministeriet, som har det overordnede ansvar for at sikre en korrekt beskatning af selskaber. I praksis er det dog Skattestyrelsen, som siden den 1. juli 2018 har varetaget opgaverne med at planlægge og gennemføre en indsats over for store selskaber, der kan sikre en korrekt selskabsbeskatning. Før 1. juli 2018 lå opgaverne hos SKAT.

Undersøgelsen omhandler perioden 2015-2022. SKAT har siden 2015 (og Skattestyrelsen siden juli 2018) risikovurderet og kontrolleret alle store selskaber inden for styrelsens båndprojekt. Derfor har vi valgt 2015 som udgangsåret for undersøgelsen.

Undersøgelsen bygger på en gennemgang af skriftligt materiale, dataanalyse og møder med Skatteministeriet, herunder Skattestyrelsen. Vi har gennemgået lovgivningen på området, Skattestyrelsens planlægningsmateriale for indsatsen, herunder retningslinjer for risikovurdering og kontrol, samt Skattestyrelsens projektbeskrivelser og evalueringer og data for kontrolindsatsen.

Vi har desuden holdt møde med Skatteministeriet, herunder Skattestyrelsen, for at få indsigt i området. Vi har således holdt møder med:

- Skatteministeriets departement
- Skattestyrelsen, afdelingen for store selskaber.

Nedenfor beskrives vores kvalitetssikring, data og metode i flere detaljer.

Kvalitetssikring

Denne undersøgelse er kvalitetssikret via vores interne procedurer for kvalitetssikring, som omfatter høring hos de reviderede samt ledelsesbehandling og sparring på forskellige tidspunkter i undersøgelsesforløbet med chefer og medarbejdere i Rigsrevisionen med relevante kompetencer.

Væsentlige dokumenter

Vi har i undersøgelsen gennemgået en række centrale dokumenter, herunder:

- lov om indkomstbeskatning af aktieselskaber (selskabsskatteloven)
- lov om påligningen af indkomstskat til staten (ligningsloven)
- lov om skattemæssige afskrivninger mv. (afskrivningsloven)
- Skattestyrelsens vidensgrundlag for store selskaber, 2021 og 2022
- mål for Skattestyrelsens kontrolindsats over for store selskaber
- Skattestyrelsens vejledning for og hjælpeskema til risikovurdering af store selskaber
- Skattestyrelsens risikoregister for beskatning af selskabsområdet
- Skattestyrelsens arbejdsprogram og aktivitetsoversigter for styrelsens planlægning af vejledning og kontrol på selskabsområdet

- Skattestyrelsens projektbeskrivelser, drejebøger og evalueringer for diverse indsatsprojekter vedrørende store koncerner/selskaber (kontrol- og vejledningsprojekter)
- DAC 3-aftalen og DAC 4-aftalen
- eksempler på DAC 3-oplysninger, som Skattestyrelsen har modtaget (spontanoplysninger)
- eksempler på DAC 4-oplysninger, som Skattestyrelsen har modtaget (land-til-land-rapporter)
- Skattestyrelsens forretningsgang for behandling af DAC 3-oplysninger
- notat om udsøgninger til brug for kontrol på baggrund af modtagne DAC 4-oplysninger
- notat om Skattestyrelsens brug af sanktioner over for store selskaber
- udvalgte sager for Skattestyrelsens kontrol af store selskaber.

Formålet med gennemgangen af dokumenterne har været at undersøge, om Skattestyrelsen har tilrettelagt en styring af selskabsområdet og har etableret procedurer/arbejdsgange, som kan sikre, at styrelsen kan opkræve den korrekte selskabsskat. Formålet har desuden været at undersøge, om styrelsen gennemfører en tilstrækkelig kontrol rettet mod væsentlige fejltypen og manglende regelefterlevelse på selskabsskatteområdet, og om styrelsen anvender de internationale kontroloplysninger, som styrelsen modtager i risikovurderingen og kontrollen.

Interviews

Vi har interviewet Skatteministeriet og Skattestyrelsen

Formålet med interviewene har været at bibringe en forståelse af Skattestyrelsens arbejdsprocesser. Møderne har især handlet om styrelsens strategi og vidensgrundlag for store selskaber, styrelsens risikovurderinger af selskaber og selve kontrollen.

Cases

Undersøgelsen bygger desuden på en gennemgang af 49 afsluttede kontrolsager vedrørende store selskaber. 27 af kontrolsagerne er oprettet af Skattestyrelsen med baggrund i en vurdering af risikoen for, at koncernen ikke betaler den korrekte selskabsskat. Skattestyrelsen bruger begrebet risikovurdering.

22 af kontrolsagerne er oprettet på baggrund af en opfølgning på tidligere sager vedrørende samme selskab eller koncern, genoptagelse af en sag efter anmodning fra selskabet eller på grund af konsekvensændringer af reguleringer på andre områder, fx momsreguleringer, som medfører en ændring af selskabets skattepligtige indkomst.

Formålet med at inddrage kontrolsagerne har været at undersøge Skattestyrelsens praksis ved udførelse af risikovurderinger og kontrol, herunder om styrelsen følger sine egne retningslinjer ved risikovurdering og kontrol af store koncerner. Vi har på baggrund af sagsgennemgangen vurderet:

- om alle selskaber i koncernerne risikovurderes, når Skattestyrelsen gennemfører risikovurderinger
- om det er tydeligt, hvorfor koncerner indplaceres i en risikogruppe
- om det begrundes, når selskaber henlægges i risikovurderingen
- om de dele af regnskaberne, der blev vurderet væsentlige og risikofyldte i risikovurderingen, er gennemgået i kontrollen
- om fravalg af risikoområder (regnskabsområder) i kontrollen er begrundet i sagerne
- om der sker en kvalitetssikring af afgørelserne i kontrollen.

Det er vores opfattelse, at gennemgangen af alle 49 kontrolsager giver os en indikation af, i hvilket omfang gennemførelsen af kontrollen er i overensstemmelse med Skattestyrelsens retningslinjer for kontrollen. Eksempler på manglende overholdelse af retningslinjerne i relativt få antal sager vil således efter vores opfattelse være indikation på, at dette kan ske i større omfang.

Kontrolsagerne er udvalgt tilfældigt inden for de 3 risikogrupper. Sagerne er ikke repræsentative for alle kontrolsager for store selskaber, men de 27 sager, som er en delmængde af de 49 sager, giver os en indikation af, om der er sammenhæng mellem risikovurderingen og den gennemførte kontrol, herunder om Skattestyrelsen kontrollerer de risikoområder, som er udsøgt i risikovurderingen.

Formålet med sagsudvælgelsen har været at opnå et varieret billede af kontrolsagerne, som repræsenterer alle risikogrupper.

Registerdata

Undersøgelsen bygger også på analyse af data vedrørende Skattestyrelsens mål for kontrolindsatsen og målopfyldelsen. Vi har gennemgået styrelsens mål for antal kontroller i perioden 2017-2021, træfprocent, nedsættelser af den skattepligtige indkomst og mål for nettoprovenuet. Formålet har været at undersøge, om styrelsen har opstillet mål for aktiviteten og for resultaterne af kontrolindsatsen, som har gjort det muligt at evaluere, om indsatsen har været tilfredsstillende.

Undersøgelsen bygger desuden på data for Skattestyrelsens kontroller. Dataene er baseret på afsluttede sager og dækker kontrollerne i indkomstårene 2015-2017. Vi har undersøgt, om styrelsen har kontrolleret alle de koncerner, som var blevet vurderet for indkomstårene 2015-2017 med høj og mellem risiko. Vi har herunder undersøgt, om styrelsen har kontrolleret alle O-skatteselskaber, som styrelsen selv har vurderet med høj og mellem risiko i perioden.

Undersøgelsen bygger derudover på data for sager, som er påklaget i indkomstårene 2015-2017. Formålet har været at vurdere omfanget af sager, og om Skattestyrelsen har overblik over sagerne, herunder om styrelsen får medhold eller taber sagen i den videre ankeproces.

Undersøgelsen bygger endvidere på data om internationale kontroloplysninger i henhold til 2 EU-aftaler (DAC 3 og DAC 4) om udveksling af oplysninger mellem EU-landene. Vi har undersøgt, om Skattestyrelsen bruger oplysningerne i risikovurderingen og kontrollen. For DAC 3 har vi taget afsæt i de oplysninger, som Skattestyrelsen har modtaget for perioden 2019-2021, mens vi for DAC 4 har taget afsæt i de oplysninger, som selskaberne skulle indberette for indkomstårene 2018-2020.

Standarderne for offentlig revision

Revisionen er udført i overensstemmelse med standarderne for offentlig revision. Standarderne fastlægger, hvad brugerne og offentligheden kan forvente af revisionen, for at der er tale om en god faglig ydelse. Standarderne er baseret på de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI 100-999).

Bilag 2. Ordliste

O-skatteselskaber	Selskaber i store koncerner, som ikke har betalt selskabsskat, fordi den skattepligtige indkomst er angivet til nul eller er negativ.
DAC-aftaler	DAC er en forkortelse for "Directive for administrative cooperation" og er udmøntet i 6 aftaler vedrørende samarbejde og udveksling af oplysninger mellem EU-landenes skattemyndigheder. I denne betretning vedrører samarbejdet de 2 aftaler, som vedrører udveksling af oplysninger om selskaber i henhold til DAC 3-aftalen og DAC 4-aftalen.
Nettoprovenu	Summen af forhøjelser fratrukket nedsættelser af skatten på baggrund af de reguleringer af selskabernes skattepligtige indkomst, som Skattestyrelsen foretager som led i kontrollen. Målet for nettoprovenuet udtrykker dermed, hvor stort et provenu Skattestyrelsen samlet forventer at opnå, når forhøjelser af skatten er fratrukket nedsættelserne.
Risiko og risikobillede	En angivelse af muligheden for fejl i afregningen af fx selskabsskat. Risici skal udarbejdes for alle lovområder. Risikoen skal scores i forhold til sandsynlighed og konsekvens. De samlede risikovurderinger for hvert lovområde samles i et risikobillede for området.
Transfer pricing	Den prisfastsættelse, der sker, når 2 interesseforbundne selskaber handler på tværs af landegrænser. Ifølge principperne i international beskatning, som er udstykket af bl.a. OECD og EU, skal handlen ske i overensstemmelse med armslængdeprincippet, dvs. at interesseforbundne parter skal anvende priser og vilkår, der svarer til, hvad uafhængige parter ville fastsætte for tilsvarende transaktioner.
Træfprocent	Andelen af selskaber med fejl i skatteregnskabet set i forhold til antallet af kontrollerede selskaber. Målet er således udtryk for, hvor ofte Skattestyrelsen forventer, at et selskabs skatteregnskab er fejlbehæftet, når der gennemføres kontrol.
