

Skat og interne kontroller i et tysk perspektiv

Maj 2019



Skat og interne kontroller i et tysk perspektiv

Baggrund

Hvis en virksomhed bliver opmærksom på fejl, der har ført eller vil føre til en underbetaling af skat, skal den uden unødigt ophold foretage en korrektion. Dette gælder for alle virksomheder, der er pligtige til at betale én eller flere skatter i Tyskland. Virksomheder kan også foretage en frivillig selvanmeldelse af skatteunddragelse, som medfører en potentielt betydelig ekstraafgift. Hvis virksomheden ikke har et egnet internt kontrolsystem på plads, risikerer den at blive placeret i den sidste kategori. Hvis fejl opdages som en konsekvens af skatterevisioner eller lignende myndighedsundersøgelser, vil en frivillig selvanmeldelse slet ikke være mulig, og det medfører en betydelig risiko for at ifalde strafansvar i forbindelse med skatteunddragelse.

Du kan læse mere om Bundesfinanzministeriums vejledning om korrektioner og frivillig selvanmeldelse her:

https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/dk/pdf/Acor/2017/08/Tax%20Transformation_tyskemyndigheder_artikel_FINAL_PDF.pdf

Den tyske skatteverden har i øjeblikket et ganske særligt fokus på intern kontrol. Hvis der identificeres fejl i skattebetalinger, risikerer virksomhederne, at sagerne tages op som skatteunddragelse. Dertil kommer, at virksomhedens ledelse kan ifalde et personligt ansvar, hvis den ikke har levet op til sit ansvar for at delegere og overvåge compliance. Et veldokumenteret internt kontrolsystem på skatteområdet kan virke som et forsvar mod dette. Derfor indfører, udbygger og dokumenterer de tyske virksomheder i øjeblikket deres interne kontrolsystemer kaldet Tax Compliance Management Systems (TCMS) i stor stil. Det er det, vi her i Danmark i daglig tale omtaler som et Tax Control Framework.

Tysk enegang

De tyske skattemyndigheder har udgivet en vejledning, der uddyber sondringen imellem simple korrektioner, selvanmeldelse og mulig skatteunddragelse. Heri indgår sætningen:

”Har skatteyderen oprettet et internt kontrolsystem, kan dette virke som et indicie imod, at der foreligger uagtsomhed eller forsætlighed [...]”.

Med andre ord: Hvis virksomheden har et internt kontrolsystem, der omfatter skattecompliance, fungerer dette som et bevis for, at virksomheden kan foretage en simpel korrektion, der ikke skal behandles efter reglerne om skatteunddragelse. Der er dog ikke kun tale om en opfordring til at indføre interne kontroller.

Vi forventer, at virksomheder, der ikke har et dokumenteret TCMS, vil få svært ved at undgå en streng bedømmelse af ansvar, hvad enten korrektion skyldes virksomhedens egen anmodning herom eller myndighedernes fastsættelse heraf, eksempelvis efter en revision.

Skat og interne kontroller i et tysk perspektiv

Tyskland er ikke det eneste land i verden, hvor intern kontrol får stigende opmærksomhed, men der er så vidt vides ikke andre lande, hvor fraværet af et internt kontrolsystem for skatter tillægges en så tilsvarende afgørende vægt i vurderingen af ansvar. Initiativer fra myndighederne i andre lande er ofte baseret på cooperative compliance, hvor formålet er, at virksomheder og myndigheder indleder et samarbejde om at øge og effektivisere compliance, blandt andet baseret på virksomhedens interne kontroller. Dette er blandt andet hensigten i det danske Tax Governance-samarbejde og det "nye" initiativ omkring fasemodellen, jf. nærmere kontorchef Lars Andersen i Skat Udland 2019, 4.

Det er næppe overraskende, at de tyske virksomheders syn på TCMS også er unikt. Hvor interessen i Danmark eksempelvis ofte udspringer af et ønske om forbedret skatterisikostyring eller har til formål at understøtte overblik og procesforbedringer, bærer TCMS i Tyskland mere præg af at være tænkt som defensive tiltag for at blive fritaget for strafansvar i potentielle skattesager.

Virksomheder, der har et kontrolmiljø for skat, og som muligvis allerede indgår i udvidede samarbejder som eksempelvis i Danmark eller i Holland, eller som har en struktureret proces for overholdelse af UK SAO, bør vurdere, om eksisterende tiltag er tilstrækkelige efter tysk målestok. TCMS lægger stor vægt på tilstedeværelsen af dokumenterede organisatoriske tiltag og en omfangsrig dokumentation for compliancerisici for skat. Disse virksomheder har sandsynligvis allerede mange af elementerne på plads, men der vil som regel være mangler. Det er ligeledes vigtigt, at procedurer og strukturer tager højde for forhold, der er specifikke for tysk skattelovgivning.

Det danske perspektiv

Danske virksomheder med en skattemæssig tilstedeværelse eller datterselskaber i Tyskland, bør opdatere og nøje overveje risikovurderinger i relation til lokal skattecompliance. Hvis der allerede findes et internt kontrolsystem for skatter i organisationen, er der gode grunde til at sikre sig, at det er fuldt ud implementeret i Tyskland.

Indholdet af et TCMS er ikke defineret i vejledningen fra de tyske myndigheder. Den tyske revisionsstandard "IDW PS 980" og vejledningen "IDW Praxishinweis 1/2016" anvendes i stedet som reference for, hvad et TCMS skal indeholde. Standarden og vejledningen omfatter de samme overordnede elementer som COSO Framework, der er alment anerkendt i Danmark, men de fremhæver også enkelte elementer, som ikke nødvendigvis er til stede i eksisterende løsninger. Blandt andet lægges der stor vægt på en formel og dokumenteret delegation af ansvaret i organisationen og tilstedeværelsen af nedskrevne principper for skattecompliance. Der er overordnet set et mindre fokus på kontroller i traditionel forstand og et større fokus på en bredere vifte af risikomitigerende tiltag. Derfor vil det for de flestes vedkommende være nødvendigt at udbygge eksisterende kontrolsystemer, så de omfatter alle tyske krav.



Skat og interne kontroller i et tysk perspektiv

Foreløbige erfaringer

Vejledningen fra 2016 tvinger ikke direkte de tyske virksomheder til at indføre et TCMS. De større koncerner har imidlertid i vidt omfang sat projekter i gang med fokus på at efterleve IDW PS 980. Aktiviteterne er dog ikke indskrænket til de store koncerner. Mange forskellige typer af virksomheder tager konkrete skridt mod indførelsen af et TCMS. Reaktionen på udgivelsen af vejledningen kan således sammenlignes med et decideret påbud. Uden for Tyskland lader det til, at interessen stadigvæk i overvejende grad er begrænset til de største og mest profilerede virksomheder.

Interne kontroller inden for skat er rykket øverst op på agendaen i de tyske virksomheder. I forhold til erfaringerne fra andre lande, hvor der anvendes modeller baseret på samarbejde, er hastigheden for udviklingen og opmærksomheden, som TCMS har fået i Tyskland, bemærkelsesværdig. Forventningen om en aggressiv tilgang fra myndighedernes side har medført et nyt risikobillede, der har fået virksomhederne til at reagere. De tyske virksomheder har ikke vist sig villige til at sætte deres lid til eksisterende forretningsgange og opbygger i stedet formaliserede kontrolsystemer understøttet af ny teknologi, der automatiserer dele af kontrolimplementeringen.

På den anden side har fokus i meget høj grad været på TCMS som et reaktivt tiltag. Det betyder, at nogle virksomheder har stort fokus på at leve op til de formelle krav og mindre fokus på at have kontrol over processer og styre risici effektivt. Ved etableringen af et TCMS prioriteres det ofte at dokumentere rammerne for kontrolsystemet, og der gives i første omgang mindre opmærksomhed på at skabe en effektiv og bæredygtig løsning, hvor risikomitigering foretages effektivt og styres på en overskuelig og ressourceeffektiv måde, der reelt forbedrer virksomhedernes compliance.

Revisionsstandarden og vejledningen, der ligger til grund for TCMS, stiller kun krav om, at compliancemålsætninger og -risici behandles; det er derfor også indgangsvinklen til nogle TCMS-løsninger. Men fra virksomhedernes synspunkt er skatterisici ikke nødvendigvis et spørgsmål om udelukkende compliance. De kan for eksempel også omfatte risikoen for at betale mere skat, end virksomheden er forpligtet til, risikoen for negativ omtale i medierne eller risikoen for at påføre virksomheden en unødvendigt stor administrativ byrde.

Det kan betyde, at et internt kontrolsystem efter TCMS kun indrettes efter en delmængde af de risici, der er relevante i skatteafdelingens hverdag. I værste fald kan det øge risikoen for, at politikker og forretningsgange ikke fuldt ud efterleves.

Samtidig kan det resultere i en forkert prioritering af de konkrete kontroltiltag i virksomhederne. Begrebet væsentlighed giver til stadighed anledning til spørgsmål i forhold til skatterisici og interne kontroller. Loven skal naturligvis efterleves uanset omfanget af transaktioner og beløb, der er involveret. Derfor er der en tendens til, at der identificeres eller udarbejdes risikomitigerende tiltag i forhold til alle skatterisici, fordi man ikke har lyst til at signalere, at en risiko ignoreres. Det kan medføre, at der anvendes uforholdsmæssigt mange ressourcer på at begrænse mindre risici i forhold til de store risici.



Skat og interne kontroller i et tysk perspektiv

Med tiltagene i Tyskland er myndighederne lykkedes med at skabe opmærksomhed og handling hos virksomhederne. Mange virksomheder har således foretaget en systematisk skatterisikovurdering og udarbejder skatteprincipper og politikker, som vil blive kommunikeret til relevante medarbejdere. Det afgørende vil herefter blive at sikre, at virksomhederne omsætter initiativerne til effektive og holdbare kontrolsystemer og skatteprocesser, så der reelt bliver en højere grad af compliance, der står mål med de investerede ressourcer.

Vi har ligeledes stadig til gode at se, hvordan myndighederne vil forholde sig specifikt til, at der indføres en lang række interne kontrolsystemer, som anvender enslydende metodik og terminologi. Myndighederne har vist sig villige til at anlægge en aggressiv linje over for virksomhederne, men det er endnu ikke klart, i hvor høj grad et TCMS påvirker myndighedernes tilgang positivt, ligesom den negative effekt af et manglende system heller ikke fuldt ud er kendt. Med et globalt perspektiv er det særligt interessant at se, om myndighedernes tilgang til at prioritere deres kontrolindsats også vil ændres mærkbart, så virksomheder med velfungerende TCMS vil opleve en faldende kontrolindsats fra myndighedernes side.

Fremtidsperspektiver

Der er til dato ikke nogen domme eller konkrete udmeldinger fra myndighedernes side, der kan bruges som mål for, om et TCMS er tilstrækkeligt til at afværge en undersøgelse af skatteunddragelse. Det er ligeledes heller ikke kendt, hvordan fremtidige skatterevisioner vil forholde sig til virksomhedernes interne kontroller.

For alligevel at opnå en grad af sikkerhed er det muligt for virksomhederne at få udarbejdet en revisorerklæring, eksempelvis om at et TCMS er implementeret på en given dato eller har været virksomt i en given periode. En lignende tilgang er en del af den nyligt indførte "Horizontal Monitoring"-model for cooperative compliance, som er indført i Østrig. Her kræves en revisorerklæring om de interne kontroller for at kunne indgå i et udvidet samarbejde med skattemyndighederne. Det kunne være en mulig udvikling for den tyske model at bruge revisorerklæringer om TCMS mere systematisk i myndighedernes kontrolforanstaltninger fremadrettet.

I et dansk perspektiv forekommer det umiddelbart ikke nærliggende, at der vil blive stillet lignende krav fra myndighederne. FSR har foreslået at lade revisorers påtegninger på regnskaber eller udtalelser om skattecompliance spille en større rolle i Skattestyrelsens kontroller af virksomhederne, ligesom Tax Governance-samarbejdet søger at lade virksomhedernes interne kontrol erstatte myndighedskontrol. Men der er ikke i øjeblikket optræk til, at der gås så langt som til at stille krav om tilstedeværelsen af interne kontroller



Skat og interne kontroller i et tysk perspektiv

Det er dog sandsynligt, at flere skattemyndigheder vil inkludere en vurdering af interne kontroller for skatteområdet eller ligefrem stille krav til virksomhederne fremadrettet. I første omgang bør danske virksomheder med en tysk tilstedeværelse nøje overveje, om man har tilstrækkelige interne kontroller, robuste processer og dokumentationen på plads. I den sammenhæng kan det være en overvejelse værd allerede nu at overveje, hvordan et tax control framework kan bredes ud til flere enheder eller gøres gældende i den globale organisation.

Selvom de tyske virksomheder stadig har et stykke vej at gå i forhold til at implementere og høste udbyttet af deres interne kontrolsystemer, er der for alvor sat gang i modningsprocessen. Rigtig mange virksomheder vil begynde at høste erfaringer og løbende forbedre deres skattemæssige interne kontrolsystemer, ligesom mange flere virksomheder, der indtil for nylig ikke havde TCMS på radaren, vil igangsætte projekter. Indtil videre har vi stadig til gode at finde ud af, hvordan de tyske skattemyndigheder vil forholde sig, men under alle omstændigheder er der lagt et fundament til en interessant udvikling i den tyske skatteverden.



Kontaktinformationer



Simon Tornø Olesen
Manager
Mobil: +45 5077 0955
simon.olesen@kpmg.com



Søren Dalby Madsen
Partner
Mobil: +45 5374 7030
soren.dalby@kpmg.com



kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavour to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2019 KPMG ACOR TAX, a Danish limited liability partnership and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative, a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.