

22. august 2016  
J. nr. 16-009432  
Plannr. 115-082a

# Intern Revision

## Rapport 2015

### Regnskabsmæssig behandling af væsentlige skattesager

#### Modtager

Direktør Jesper Rønnow Simonsen  
Direktør Karsten Juncher, IT og Økonomi

#### Kopi

Departementet  
Rigsrevisionen

- ✓ **Revision**
- ✓ **Rådgivning**
- ✓ **Rapportering**

# Forord

---

Intern Revision (IR) har revideret den regnskabsmæssige behandling af skattesager i regnskabet for Finanslovens § 38. Den udførte revision er en del af den samlede revision for 2015. Håndteringen af regnskabsprocesserne indgår ligeledes i Deloitte's 2015 turnusanalyse omfattende Betalings- og regnskabsområdet.

Rapporten er fremsendt til SKAT, da denne virksomhed varetager det operationelle regnskabsansvar.

Rapporten har været fremsendt i udkast til den reviderede enhed med henblik på at sikre, at Intern Revision og den reviderede enhed har en ensartet opfattelse af de observerede forhold. SKAT har efterfølgende udarbejdet handleplaner.

Rapporten indeholder en samlet konklusion omfattende det reviderede område. I konklusionsafsnittet redegør vi for de observationer, som konklusionen i det væsentligste er baseret på. Konklusionsafsnittet indeholder Intern Revisions bedømmelse af det reviderede område samt en beskrivelse af grundlaget for bedømmelsen. Det vil derfor almindeligvis være tilstrækkeligt at læse selve rapporten. Såfremt der ønskes uddybning og detaljering, henvises der til bilagene.

Rapportens bilag 1 indeholder en systematisk fremstilling af de observationer, som den udførte revision har givet anledning til. Bilaget indeholder tillige en vurdering af de tilknyttede risici samt Intern Revisions forslag til anbefalinger, der kan formindske de vurderede risici. Med udgangspunkt i risikovurderingerne har SKAT udarbejdet handleplaner med henblik på at formindske de vurderede risici. Intern Revisions anbefalinger har været anvendt som inspiration ved udarbejdelse af handleplaner. Vi vil løbende vurdere implementeringen af SKATs handleplaner.

Rapportens bilag 2 indeholder en beskrivelse af de prioriteringer, der er anvendt ved klassifikationen af de enkelte observationer. Bilaget indeholder herudover en beskrivelse af koblingen mellem observationernes prioriteringer og den samlede overordnede konklusion.

København, den 22. august 2016



**Kurt Wagner**  
Revisionschef



**Jørn Haagen**  
Stabschef

# 1. Formål

---

Formålet med revisionen har været, at vurdere den regnskabsmæssige behandling af væsentlige skattesager i regnskabet for Finanslovens § 38 i Skatteministeriet.

# 2. Omfang

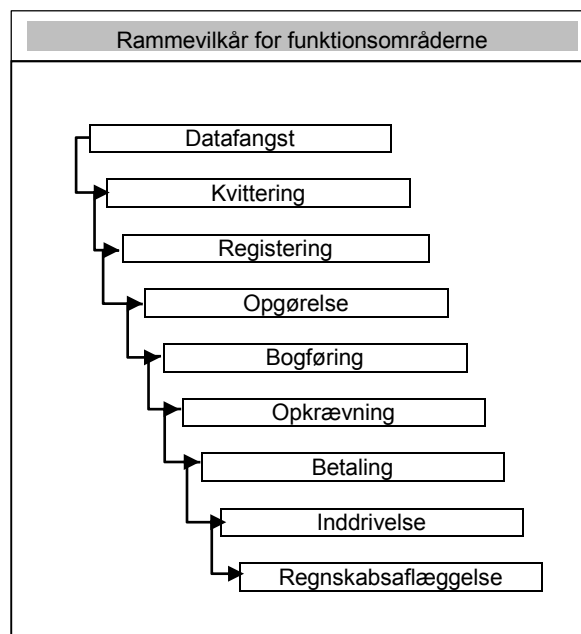
---

Vores revision har omfattet en sammenholdelse af den nuværende regnskabsmæssige behandling af skattesager med regnskabskravene hertil. Herunder har vi bl.a.:

- Fulgt op på vores anbefaling fra 2015 om etablering af en proces for den regnskabsmæssige håndtering af skattesager i regnskabet for Finanslovens § 38
- Sammenholdt de regnskabsmæssige bestemmelser i: 1) Bekendtgørelsen om statens regnskabsvæsen m.v., 2) Finansministeriets budgetvejledning, 3) Moderniseringsstyrelsens regnskabsvejledninger, 4) Ministerieinstruks for Skatteministeriet, 5) Virksomhedsinstruks for § 38 virksomhed 0903 og 6) Regnskabsinstruks for Skatteministeriets Koncern § 38, med den nuværende regnskabsmæssige behandling.

Revisionen er udført i januar 2016.

I forbindelse med revisionen anvendes nedenstående model, som opdeler processen i en række funktionsområder. Vi har i forbindelse med nærværende revision revideret funktionsområdet Rammevilkår. Det reviderede funktionsområde er fremhævet med gråt i figuren.



### 3. Konklusion

---

Det er vores vurdering, at der i **væsentligt omfang er behov** for ændringer i processen for den regnskabsmæssige behandling af skattesager i regnskabet for Finanslovens §38. Denne vurdering baserer vi på følgende forhold:

- Nuværende regnskabsmæssig behandling (praksis)  
Den nuværende praksis er, at de beløbsmæssige konsekvenser fra såvel verserende som afgjorte skattesager først indregnes (bogføres) i regnskabet for § 38 på det tidspunkt, hvor der foretages en ind- eller udbetaling af skattekravet.
- Regnskabsmæssige bestemmelser  
I henhold til de regnskabsmæssige bestemmelser skal de beløbsmæssige konsekvenser af verserende skattesager indregnes allerede på det tidspunkt, hvor det er sandsynligt, at staten vil have en forpligtelse eller et tilgodehavende. Efterfølgende kan der opstå behov for korrektion af indregningen, hvis afgørelsen afviger væsentligt fra den oprindelig indregning.

Ved sandsynligt forstås, at der er mere end 50 pct. sandsynlighed for, at staten vil tabe eller vinde en skattesag. De detaljerede regnskabsmæssige bestemmelser og Intern Revisions vurderinger heraf fremgår i bilag 1.

Vi har konstateret, at der ikke er etableret en proces, der sikrer, at de regnskabsmæssige bestemmelser overholdes for så vidt angår indregning og måling (værdiansættelse) af alle væsentlige verserende og afgjorte skattesager med betydning for regnskabet for § 38.

Ud fra de regnskabsmæssige bestemmelser skal indregningstidspunktet (bogføringstidspunktet) således fremrykkes for såvel afgjorte som verserende skattesager.

Vi anbefaler derfor, at nedenstående anbefalinger implementeres med fuld effekt på processen fra og med regnskabsåret 2016:

Vi har prioriteret de observerede forhold således:

Revisionsemne	Prioritet 1 <i>Høj risiko</i>	Prioritet 2 <i>Middel risiko</i>	Prioritet 3/4 <i>Lille risiko</i>	I alt
<b>Overblik over den beløbsmæssige konsekvens af ikke indregnede skattesager</b>	1			1
<b>Proces for regnskabsmæssig håndtering af væsentlige skattesager</b>	1			1
<b>I alt</b>	<b>2</b>			<b>2</b>

Prioriteterne skal ses i forhold til det reviderede område og er nærmere defineret i bilag 2.

Vi har modtaget handleplaner fra det reviderede direktørområde. Det er vores vurdering, at implementeringen af de udarbejdede handleplaner vil medvirke til en reduktion af de vurderede risici. Dette skal ses i sammenhæng med, at Moderniseringsstyrelsen, i mail af 4. juli 2016 til SKAT, har oplyst, at krav om tilbagebetaling af skat (verserende skattesager) allerede under det nuværende regelsæt, skal indregnes i resultatopgørelsen.

## Bilag 1: Observationer, risici og anbefalinger

Nr.	Observationer	Risici	Anbefalinger
<b>1</b>	<b>Proces for regnskabsmæssig håndtering af væsentlige skattesager</b>		<b>Rammevilkår for funktionsområderne</b>
<b>1.1</b> <b>2015</b> <b>Prio.</b> <b>1</b>	Vi har konstateret, at der i SKAT ikke er etableret en proces der sikrer en korrekt regnskabsmæssig håndtering af væsentlige verserende og afgjorte skattesager i §38 regnskabet.	Der er risiko for, at væsentlige verserende og afgjorte skattesager ikke afspejles korrekt i §38 regnskabet.	Vi anbefaler: <ul style="list-style-type: none"> <li>• At der etableres en proces i Skatteministeriet, som sikrer løbende overvågning samt rettidig indregning og måling af alle væsentlige verserende og afgjorte skattesager i regnskabet for § 38.</li> <li>• At den fremrykkede indregning bør fastlægges ud fra en vurdering af væsentlighed for såvel regnskabet for § 38 som helhed som ud fra en vurdering af væsentlighed for den enkelte skat/afgift/toldart i regnskabet for § 38.</li> <li>• At Kammeradvokaten, hvis denne har været involveret i de enkelte skattesager, med fordel kan inddrages i vurderingen af risici og sandsynligheder samt ved opgørelse af skønnede tab og gevinster.</li> </ul>
<p><b>Handleplan fra Christina Liljegren §38 Regnskab:</b>  <b>Kontaktperson: Christina Liljegren. Tidsfrist: 31. august 2016</b></p> <p>§38-regnskabet aflægges efter udgiftsbaserede principper. Det er et bevidst valg, der hænger sammen med bl.a. afregningsrutiner i forhold til EU. Endvidere har §38 regnskabet ikke på nuværende tidspunkt en kontostruktur, så der kan hensættes.</p> <p>Reglerne på området er endog meget uklare. Der er på den ene side de i denne rapport skitserede regler, og på den anden side er der "Vejledning om den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser pkt. 3.1, hvori det fremgår, at der ikke skal hensættes i det udgiftsbaserede regnskab. Herudover er der det faktum, at kontogruppe 76; hensættelser ikke indgår i kontoopsætning hos SKAT, jf. også Budgetvejledningen bilag 4., hvor det fremgår, at kontogruppe 76 ikke er relateret til udgiftsbaseret regnskabsaflæggelse.</p> <p>Derfor foreslår SKAT, at SKAT i samarbejde med Skatteministeriet planlægger og beslutter, om SKAT skal hensætte til verserende sager i regnskabet. Før denne beslutning foretages, bør der gennemføres en grundig undersøgelse af konsekvenserne for processerne vedr. EU-afregninger.</p>			

Nr.	Observationer	Risici	Anbefalinger
<b>2</b>	<b>Overblik over den beløbsmæssige konsekvens af ikke indregnede skattesager</b>		<b>Rammevilkår for funktionsområderne</b>
<b>2.1 2015 Prio. 1</b>	Vi har konstateret, at SKAT ikke har et samlet overblik over den beløbsmæssige konsekvens af væsentlige verserende og afgjorte skattesager med betydning for § 38 regnskabet.	Der er risiko for, at væsentlige verserende og afgjorte skattesager ikke afspejles korrekt i §38 regnskabet.	Vi anbefaler: <ul style="list-style-type: none"> <li>• At der etableres et overblik over væsentlige verserende og afgjorte skattesager i Skatteministeriet med betydning for § 38 regnskabet.</li> <li>• At der udarbejdes en opgørelse over de skønnede beløbsmæssige konsekvenser af væsentlige verserende og afgjorte skattesager, som ikke er indregnet i regnskabet på balancedagen pr. 31/12, men som ud fra de regnskabsmæssige bestemmelser skal indregnes i regnskabet pr. 31/12.</li> </ul>
<p><b>Handleplan fra Christina Liljegren §38 Regnskab:</b>  <b>Kontaktperson: Christina Liljegren. Tidsfrist: 31. august 2016</b>  Der henvises til handleplanen jf. observation nr. 1.</p>			

## Bilag 2: Anvendt skala

Ved udarbejdelsen af konklusionen er følgende skala anvendt:	
<b>Intet behov for procesændringer</b>	Intern Revision har ikke observeret svagheder i de forretningsgange og processer, der understøtter det reviderede område.  Prioritet 1: Ingen observationer Prioritet 2: Ingen observationer
<b>Behov for procesændringer i mindre omfang</b>	Intern Revision har observeret enkelte svagheder i de forretningsgange og processer, der understøtter det reviderede område.  Prioritet 1: Ingen observationer Prioritet 2: Enkelte observationer
<b>Behov for procesændringer i større omfang</b>	Intern Revision har observeret flere svagheder i de forretningsgange og processer, der understøtter det reviderede område. Observationerne er hovedsageligt omfattet af prioritet 1 og 2 med flest observationer i prioritet 2.  Prioritet 1: Flere observationer Prioritet 2: Flest observationer
<b>Behov for procesændringer i væsentligt omfang</b>	Intern Revision har observeret flere svagheder i de forretningsgange og processer, der understøtter det reviderede område. Observationerne er hovedsageligt omfattet af prioritet 1 eller 2 med flest observationer i prioritet 1.  Prioritet 1: Flest observationer Prioritet 2: Flere observationer

Det skal bemærkes, at ovenstående beskrivelse, med hensyn til antal observationer pr. prioritet, er vejledende i forhold til vores samlede vurdering af konklusionen.

Prioritering af de enkelte observationer:
<p><b>Prioritet 1: Høj Risiko for manglende målopfyldelse:</b> Væsentlige svagheder i den etablerede forretningsgang/proces. Svaghederne kan omfatte manglende interne kontroller, uhensigtsmæssig design af interne kontroller, manglende regnskabsmæssige faciliteter. Som følge heraf er der en væsentlig øget risiko for, at processens formål ikke realiseres. Manglende opfyldelse af processens formål vil have store konsekvenser for virksomheden. Der bør snarest muligt iværksættes foranstaltninger med henblik på at udbedre de observerede svagheder.</p>
<p><b>Prioritet 2: Middel risiko for manglende målopfyldelse:</b> Svagheder i den etablerede forretningsgang/proces. Svaghederne kan omfatte manglende interne kontroller, uhensigtsmæssig design af interne kontroller, manglende regnskabsmæssige faciliteter. Som følge heraf er der en øget risiko for, at processens målopfyldelse ikke fuldtud realiseres. Manglende opfyldelse af processens formål vil have store konsekvenser for virksomheden. Der bør iværksættes foranstaltninger med henblik på at udbedre den observerede svaghed.</p>
<p><b>Prioritet 3: Lille risiko for manglende målopfyldelse:</b> Ingen svagheder i den etablerede forretningsgang/proces. Som følge heraf er der ikke en øget risiko for, at processens formål ikke realiseres. Den reviderede proces kan dog designes med henblik på at forbedre eksekveringen af processen. Processen vil dog være omfattet af den risiko, der, uanset styrken af de interne kontroller, altid vil være til stede.</p>
<p><b>Prioritet 4: Lille risiko for manglende målopfyldelse:</b> Ingen svagheder i den etablerede forretningsgang/proces. Som følge heraf er der ikke en øget risiko for, at processens formål ikke realiseres. Processen vil dog være omfattet af den risiko, der, uanset styrken af de interne kontroller, altid vil være til stede.</p>



## **Bilag 3: Regnskabsmæssige bestemmelser for indregning og måling af skattesager i regnskabet for § 38 og Intern Revisions vurderinger heraf**

### **1. Regnskabsmæssige bestemmelser og Skatteministeriets instrukser**

I det efterfølgende redegøres i afsnit 2 for de regnskabsmæssige bestemmelser og i afsnit 3 redegøres for Skatteministeriets interne retningslinjer og instrukser. I tilknytning til de enkelte afsnit har vi indarbejdet vores vurdering af den regnskabsmæssige behandling af regler og instrukser. De detaljerede vurderinger ligger til grund for vores konklusion og anbefalinger ovenfor.

Regnskabet for finanslovens § 38 indgår i statsregnskabet. Statsregnskabet er omfattet af lov om statens regnskabsvæsen, jf. § 1, stk. 1. Iflg. lov om statens regnskabsvæsen § 3 fastsætter Finansministeriet regler om statens regnskabsvæsen. Finansministeriet har med hjemmel heri udstedt bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv., budgetvejledning, regnskabsvejledninger mv.

Der er ikke udarbejdet en samlet anvendt regnskabspraksis for § 38 regnskabet, som fortolker anvendelsen af de regnskabsmæssige bestemmelser. Ministerieinstruksen for Skatteministeriet, virksomhedsinstruksen for § 38 samt regnskabsinstruksen for § 38 indeholder dog visse fortolkninger af de enkelte regelsæt.

### **2. Regnskabsmæssige bestemmelser**

De generelle regnskabsmæssige bestemmelser om indregning af skattesager er omtalt i bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen. I Finansministeriets budgetvejledning, Moderniseringsstyrelsens regnskabsvejledninger og i Skatteministeriets instrukser er de generelle bestemmelser præciseret og i visse tilfælde skærpet.

#### **2.1. Bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen m.v.**

Af bekendtgørelsens § 2, stk. 1 fremgår:

*"Bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. gælder for alle statsinstitutioner, dvs. departementer, underliggende institutioner, særlige fonde mv."*

Af bekendtgørelsens § 25, stk. 1 fremgår følgende beskrivelse med relevans for regnskabet for § 38:

*"Registreringerne skal omfatte indtrufne økonomiske hændelser, der er af betydning for eller en konsekvens af institutionens aktivitet. De økonomiske hændelser skal registreres nøjagtigt og snarest muligt efter, at hændelserne er indtruffet og en økonomisk opgørelse kan finde sted."*

Af bekendtgørelsens § 26, stk. 1. fremgår følgende beskrivelse med relevans for regnskabet for § 38:

*"I tilfælde hvor udgifter og indtægter ikke hidrører fra levering af varer og ydelser, skal registrering ske, så snart beløbet kan opgøres, og senest på betalings-tidspunktet."*

#### **Intern Revisions vurdering**

Bekendtgørelsen gælder for alle virksomheder i Skatteministeriet, herunder regnskabet for § 38.

Bestemmelsen i § 25, stk. 1 definerer en "økonomisk hændelse". Anlæggelse af en skattesag er en økonomisk hændelse og skal bogføres, såfremt den har betydning for institutionens aktivitet. Hændelsen skal registreres nøjagtigt og snarest muligt efter anlæggelse af skattesagen.

Bestemmelsen i § 26, stk. 1 vedrører regnskabet for § 38, idet staten ved modtagelse af skatteindtægter ikke leverer en modydelse til skatteyderen. Indregningen af skatteindtægter, herunder regulering af for meget betalt skat, skal ske så snart skattebeløbet kan opgøres og senest på betalingstidspunktet.

Det er vores opfattelse, at der på grundlag af ovenstående skal foretages en registrering af hændelserne så snart hændelserne har fundet sted og kan opgøres. De ovennævnte paragraffer nævner dog ikke nærmere bestemmelser om præcisionen i opgørelsen.

## **2.2. Finansministeriets budgetvejledning**

### Budgetvejledningens Afsnit 2.1. (om anden bevilling)

Ifølge budgetvejledning 2014, (budgetvejledningen) gældende for regnskabsåret 2015, fremgår følgende:

*"Det fremgår af finansloven (punkt B. Bevillinger), hvilken bevillingstype en bevilling er henført under, idet bevillingstypen er anført efter hovedkonto-betegnelsen. Hvis ingen bevillingstype er anført, er der tale om en bevilling af typen anden bevilling. "*

#### **Intern Revisions vurdering**

Under punkt B. Bevillinger til finanslovens § 38 er ikke anført en bevillingstype og bevillingen skal derfor henføres til bevillingstypen "anden bevilling".

### Budgetvejledningens Afsnit 2.2.4.2 (om anden bevilling)

Iflg. budgetvejledningen, afsnit 2.2.4.2, s. 30 Periodisering efter udgiftsprincipper fremgår det, at regnskaber af typen "anden bevilling" aflægges efter de udgiftsbaserede principper.

Endvidere fremgår følgende af afsnit 2.2.4.2:

*"Når udgifter og indtægter ikke hidrører fra levering af varer og ydelser, anses en udgift for afholdt eller en indtægt for modtaget, så snart beløbet kan opgøres og senest på betalingstidspunktet. Som eksempel på sådanne udgifter og indtægter kan nævnes lovbundne udgifter, skatter og afgifter. "*

#### **Intern Revisions vurdering**

Bestemmelsen i budgetvejledningen er således enslydende med bestemmelsen i bekendtgørelsen om statens regnskabsvæsen mv. Som eksempel på anvendelsen heraf anføres skatter og afgifter.

### Budgetvejledningens Afsnit 2.2.4.2 (om anden bevilling)

Iflg. budgetvejledningen, afsnit 2.2.4.2, fremgår det, at regnskaber af typen "anden bevilling" aflægges efter de udgiftsbaserede principper. Endvidere fremgår af afsnit 2.2.4.2, at:

*"Såfremt størrelsen af et betydeligt krav mod staten ikke kan opgøres endeligt inden regnskabsårets udløb, skal udgiften registreres i regnskabet for det pågældende finansår på grundlag af et dokumenteret skøn, og således at korrektion af udgiften foretages i det finansår, hvor kravet kan opgøres endeligt".*

### **Intern Revisions vurdering**

Jf. ovenfor følger det af bestemmelserne for udgiftsbaserede regnskaber, at betydelige skattekrav mod staten, som ikke kan opgøres endeligt, skal indregnes på grundlag af dokumenterede skøn. I det år, hvor skattesagen afgøres, indregnes eventuelle korrektioner til det skønnede beløb.

Budgetvejledningen indeholder således en skærpelse af kravet om indregning af skattekrav i forhold til regnskabsbekendtgørelsen, hvor forholdet kun er omtalt indirekte i forbindelse med indregning af skatteindtægter, jf. "så snart beløbet kan opgøres og senest på betalingstidspunktet". Det skal endvidere bemærkes, at der her omtales begrebet "skøn", der ikke ses omtalt andre steder i forbindelse med udgiftsbaserede regnskaber. Som følge af, at der ikke findes fortolkninger af begrebet "skøn" i eksisterende vejledninger om udgiftsbaserede regnskaber har vi fortolket anvendelsen af begrebet "skøn" ud fra regnskabsvejledninger vedrørende omkostningsbaserede regnskaber, hvor "skøn" anvendes i en række sammenhænge, blandt andet i forbindelse med indregning og måling af regnskabsposten "Hensatte forpligtelser", jf. nedenfor.

### **2.3. Moderniseringsstyrelsens regnskabsvejledninger**

I Moderniseringsstyrelsens vejledninger findes der ud over omtalen af indtægter og udgifter i budgetvejledningen, jf. ovenfor, ikke en nærmere definition af eller vejledning om indregning og måling af tilgodehavender og forpligtelser i udgiftsbaserede regnskaber.

Med henblik på at definere indregnings- og målingskriterierne for tilgodehavender og forpligtelser i udgiftsbaserede regnskaber har vi derfor hentet inspiration i de eksisterende regnskabsvejledninger for omkostningsbaserede regnskaber, jf. nedenfor.

#### **2.3.1. Efterfølgende begivenheder**

Efterfølgende begivenheder er defineret i Økonomistyrelsens (nu Moderniseringsstyrelsen) vejledning "Periode- og årsafslutning", Procesvejledning nr. 7 fra december 2005, afsnit 7.1.2.

*"Der kan indtræffe forhold efter finansårets udløb, som be- eller afkræfter forhold, der eksisterede på balancedagen. En verserende/uafsluttet retssag kan for eksempel have fundet sin afklaring inden gammelt regnskabsår er afsluttet og er gået virksomheden imod."*

Det fremgår endvidere:

*"Derimod skal for eksempel afgivelse af garantier, og effekten af eventuelle retssager vedrørende begivenheder eller transaktioner foretaget eller indtruffet efter balancedagen ikke bogføres, selvom sådanne oplysninger foreligger inden årsrapporten offentliggøres."*

### **Intern Revisions vurdering**

Det betyder, at såfremt der i en væsentlig skattesag, som verserer på balancedagen pr. 31/12 træffes afgørelse i perioden fra 1/1 2016 og frem til regnskabet aflægges i marts det efterfølgende år, da skal forpligtelsen eller tilgodehavendet vedrørende skattesagen indregnes på grundlag af afgørelsen truffet i 2016. Det afgørende er, at begivenheder og hændelser har fundet sted senest på balancedagen pr. 31/12, dvs. at skattesagen har været verserende på

balancedagen pr. 31/12 og at den har fundet sin afgørelse inden regnskabet aflægges det efterfølgende år.

### **2.3.2. Forpligtelser – afgjorte skattesager**

For indregning og måling af forpligtelser kan der hentes inspiration i Moderniseringsstyrelsens vejledning om hensatte forpligtelser, jf. "Vejledning om den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser", april 2012, s. 4:

*"En gældsforpligtelse er kendetegnet ved, at både tidspunkt for betaling, beløbets størrelse og betalingsmodtageren er kendte på balancedagen. Er et eller flere af disse forhold uafklarede, skal den i stedet bogføres som hensat forpligtelse eller oplyses om i en note som eventualforpligtelse."*

#### **Intern Revisions vurdering**

For så vidt angår de beløbsmæssige konsekvenser af afgjorte skattesager, som endnu ikke er indregnet i regnskabet, bør beløbene kunne opgøres ret præcist ud fra de trufne afgørelser, da både tidspunkt for betaling, beløbets størrelse og betalingsmodtageren er kendte på balancedagen. Der vil derfor som udgangspunkt være tale om en gældsforpligtelse. I forbindelse med indregningen heraf skal der tages højde for sandsynligheden for, at Skatteministeriet eller skatteyderen vil anke en afgørelse og foretages en vurdering af konsekvenserne heraf, jf. nedenfor om sandsynligheden for forpligtelsens indtræden.

### **2.3.3. Forpligtelser – verserende skattesager**

For så vidt angår verserende skattesager på balancedagen pr. 31/12 skal der foretages indregning heraf, såfremt der er tale om en sandsynlig forpligtelse (hændelsen i form af anlæggelse af en skattesag er indtruffet pr. 31/12 og der er tale om en sandsynlig forpligtelse), som blot er uvis med hensyn til beløbsstørrelse og/eller betalingstidspunkt, jf. "Vejledning om den regnskabsmæssige håndtering af hensatte forpligtelser", april 2012, s. 5:

*"Med sandsynlig forpligtelse menes, at sandsynligheden for, at forpligtelsen skal indfries er større end sandsynligheden for, at forpligtelsen ikke indtræder, dvs. at sandsynligheden er større end 50 pct."*

#### **Intern Revisions vurdering**

Sandsynligheden går således på, at Skatteministeriet vurderer, om udfaldet af sagen er til Skatteministeriet eller skatteyderens fordel. Herunder skal der foretages en vurdering af de enkelte krav i sagen, risici forbundet hermed mv.

Beløbsstørrelsen skal opgøres ud fra de konkrete krav i skattesagen. Når Skatteministeriet har vurderet, at det er sandsynligt, at et krav vil blive vundet eller tabt ganges sandsynligheden på det enkelte kravs størrelse. Skatteministeriet udøver i forbindelse med vurderingerne skøn over udfaldet af de enkelte sager.

Et eksempel herpå er, at en skatteyder har anlagt en skattesag mod staten på 100 t.kr. og det pr. 31/12 vurderes, at sandsynligheden for, at staten vil tabe sagen er 60 %, da indregnes en forpligtelse på 60 t.kr. i regnskabet. Hvis det vurderes, at sandsynligheden for, at staten vil tabe sagen er 40 %, da indregnes der ikke en forpligtelse i regnskabet, da sandsynligheden er mindre end 50 %. Der findes ikke krav om noteoplysninger om eventualforpligtelser i udgiftsbaserede regnskaber. Såfremt der i udgiftsbaserede regnskaber havde været krav om noteoplysninger om eventualforpligtelser på samme måde som i de omkostningsbaserede regnskaber, skulle der i sidstnævnte tilfælde have været oplyst om, at der på

balancedagen verserede en skattesag på 100 t.kr., herunder ledelsens vurdering af udfaldet af skattesagen.

Det er vores vurdering, at der gælder de samme bestemmelser med hensyn til indregning og måling af tilgodehavender fra såvel afgjorte som verserende skattesager.

De afledte sagsomkostninger, renter, gebyrer mv. skal indregnes efter samme principper som selve skattekravet. Dette gælder for såvel verserende som afgjorte skattesager.

Såfremt Kammeradvokaten har været involveret i skattesagen, kan Kammeradvokaten med fordel inddrages i vurderingen af risici og sandsynligheder samt ved opgørelse af skønnede tab og gevinster.

Den fremrykkede indregning af de beløbsmæssige konsekvenser fra afgjorte og verserende skattesager bør foretages ud fra en vurdering af væsentlighed for såvel regnskabet for § 38 som helhed som ud fra en vurdering af væsentlighed for den enkelte skat/afgift/toldart i regnskabet for § 38. Der bør i første omgang skabes et overblik over de væsentligste afgjorte og verserende skattesager, som ikke er indregnet i §38 regnskabet.

#### **2.3.4. Forpligtelser – genoptagelser**

Genoptagelser, som kan forventes at udspringe af en truften afgørelse, skal først indregnes på det tidspunkt, hvor staten eller skatteyderen anlægger skattesagen eller anmoder om genoptagelse. Det betyder eksempelvis, at der i forbindelse med en væsentlig skattesag, som verserer på balancedagen pr. 31/12, hvor der træffes afgørelse i februar det efterfølgende år og hvor skattekravet fra den pågældende skattesag skal indregnes i regnskabet, ikke samtidigt skal foretages indregning af de skattekrav, som opstår ved, at andre skatteydere anlægger lignende skattesager i perioden fra afgørelsen i februar i regnskabsåret og frem til regnskabsafslæggelsen. Disse nye krav vedrører hændelser i 2016 og skal derfor, under forudsætning af, at de opfylder indregningskriterierne, først indregnes i regnskabet for det efterfølgende år.

### **3. Skatteministeriets instrukser**

#### **3.1. Ministerieinstruks for Skatteministeriet**

"Skatter og afgifter i finanslovens § 38" indgår i Skatteministeriet, jf. pkt. 1.1. Ansvar for udarbejdelsen af retvisende virksomhedsregnskaber i Skatteministeriets koncern ligger i den enkelte virksomhed, jf. pkt. 2.1.1.

For så vidt angår ansvaret for regnskabet for § 38 i Departementet fremgår følgende af pkt. 2.1.2:

*"Afdelingen for Jura, politik og samfundsøkonomi i departementet er hovedkontoansvarlig i forbindelse med virksomheden Skatter og Afgifter (§ 38). De relevante fagkontorer varetager opgaver vedrørende overvågning af, om størrelsen af indtægterne (er, red.) rimelige under hensyntagen til den forløbne del af finansåret, jf. Finansministeriets bekendtgørelse nr. 70 af 27. januar 2011 om statens regnskabsvæsen mv., jf. § 37.*

For så vidt angår ansvaret for regnskabet for § 38 i SKAT fremgår følgende af pkt. 2.1.3:

*"På regnskabsområdet varetager SKAT planlægningen og styringen af regnskabsopgaverne for §§ 9 og 38, herunder den daglige regnskabsmæssige registrering, regnskabsføring og betalingsforretning".*

Derudover fremgår det af ministerieinstruksen, at budgetansvaret for § 38 er placeret i afdelingen Samfundsøkonomisk Matrice, jf. pkt. 2.5.1.

Regnskabet for § 38 skal aflægges efter udgiftsbaserede principper, jf. pkt. 2.6:

*"For Skatter og afgifter (§ 38) anvendes det udgiftsbaserede regnskabsprincip".*

### **Intern Revisions vurdering**

Det fremgår af Ministerieinstruksen, at ansvaret for udarbejdelse af regnskabet for § 38 er placeret hos SKAT. Departementet er hovedkontoansvarlig for virksomheden § 38.

### **3.2. Virksomhedsinstruks for § 38, virksomhed 0903**

Følgende fremgår bl.a. af virksomhedsinstruksens pkt. 3.3:

*"Virksomheden har under hensyn til opgavens karakter fået dispensation fra kravet i regnskabsbekendtgørelsens § 39 om udarbejdelse af årsrapport. Moderniseringsstyrelsen har tillkendegivet, at dispensationen gælder så længe virksomhed 0903 alene indeholder hovedkonti med bevillingstypen "anden bevilling".*

### **Intern Revisions vurdering**

Virksomhedsinstruksen bekræfter hermed, at regnskabet for § 38 skal aflægges efter bevillingstypen "anden bevilling".

### **3.3. Regnskabsinstruks for Skatteministeriets Koncern § 38**

Følgende beskrivelse fremgår af Regnskabsinstruks for § 38 afsnit 2.3.2 "Årsafslutningen":

*"Hvis SKATs systemer beregner opgørelserne på et tidspunkt, så væsentlige beløbs indregning forskydes fra det korrekte indregningstidspunkt (f. eks. beregning af en truffen afgørelse) skal der inden den afsluttende regnskabs-aflæggelse for finansåret, ske registrering på en udgifts- eller indtægtskonto i regnskabet for det pågældende finansår. Registrering sker på grundlag af et skøn og således, at korrektion af beløbet foretages i enten supplementsperioden for finansåret eller det finansår, hvor kravet kan opgøres endeligt. Ved væsentlig forstås i denne bestemmelse en betydelig afvigelse i forhold til det normale for den pågældende skat/afgift/told mv.*

*Hvis størrelsen af et væsentligt krav til eller mod SKAT ikke kan opgøres endeligt, skal der inden den afsluttende regnskabsaflæggelse for finansåret, ske registrering på en udgifts- eller indtægtskonto i regnskabet for det pågældende finansår. Registreringen sker på grundlag af et skøn og således, at korrektion af beløbet foretages i enten supplementsperioden for finansåret eller det finansår, hvor kravet kan opgøres endeligt. Ved væsentlig forstås i denne bestemmelse en betydelig afvigelse i forhold til det normale for den pågældende skat/afgift/told mv.*

### **Intern Revisions vurdering**

Regnskabsinstruksen præciserer således, at såvel verserende skattesager anlagt af staten mod skatteydere som verserende skattesager anlagt af skatteydere mod staten skal indregnes baseret på dokumenterede skøn.

Endvidere præciseres det, at SKATs egne afgørelser i 2015 eller tidligere, som ikke er indregnet i regnskabet pr. 31/12 2015, f.eks. fordi afgørelsen endnu ikke har resulteret i en ind- eller udbetaling, skal bogføres i regnskabet pr. 31/12 2015.

**Følgende beskrivelse fremgår af Regnskabsinstruksens afsnit 2.6.3.1 Regelgrundlag:**

*"Den anvendte regnskabspraksis i SKAT er baseret på udgiftsprincippet som ligger til grund for den gældende regnskabspraksis under de øvrige bevillingstyper i staten og er beskrevet i Bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. og Moderniseringsstyrelsens regelsæt på baggrund heraf (Økonomisk Administrative Vejledning (ØAV), Budgetvejledning. "*

**Intern Revisions vurdering**

Vi er enige i henvisningen til gældende regelgrundlag, hvorfra de relevante bestemmelser er gennemgået ovenfor.