

Afrapportering på projekter og piloter

Projekt Revisorforbehold

Projekt nr. 76046, tidl. 40049 og 4025, ID nr. 1270

1. Projektinformation

Tovholder:

Projektets tovholder er chefkonsulent Christel Knudsen

Projektejer: Funktionsleder Robert Pedersen

1.1 Projektets formål:

Projektets formål er at undersøge selskaber, hvor revisor har taget forbehold eller afgivet supplerende oplysninger. Projektet er opdelt i 3 underprojekter:

Delprojekt 1: Undersøgelse af de selskaber, hvor der er afkrydset for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen

Delprojekt 2: Undersøge selskaber, hvor der er forbehold for ulovlige aktionærlån

Delprojekt 3: Lave forslag til bedre vejledning i forbindelse med udfyldelse af selskabsselvangivelsen.

1.2 Projektforløb:

Projektstart var 1. juli 2010, planlagt projektslut var oprindeligt 30. juni 2011, men blev forlænget til 31. december 2011.

I efteråret 2011 blev projektet forlænget til 31. december 2012.

I oktober 2012 blev besluttet, at projektet forlænges til 31. marts 2014. I slutningen af 2013 blev besluttet, at opgaven fortsætter som en driftsopgave.

Oprindelig var projektet bemandet med ressourcer fra Syddanmark og København. Midtjylland har i en kort periode også leveret ressourcer til projektet.

I 2012 er der også leveret ressourcer fra Nordsjælland.

I juni 2013 blev der tilført ekstra ressourcer til projektet. Derfor blev der lavet nye udsøgninger, så der var opgaver til de nye medarbejdere i projektet. Disse udsøgninger blev lavet 1. juli 2013. Efterfølgende fik vi i august/september oplyst, at de ekstra ressourcer skulle undersøge selskaber, som havde fravalgt revisor.

Da der til dels var igangsat opgaver, blev det besluttet, at der skulle undersøges 100 selskaber, som havde fravalgt revisor.

Der henvises til særskilt rapport vedr. denne undersøgelse, som er vedlagt som bilag 4

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

2.1 Viden om regelefterlevelsen

Delprojekt 1: undersøgelse af selskaber, hvor der er afkrydset for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

I projektet er i alt undersøgt ca. 2.100 selskaber, som på selskabsselvangivelsen har afkrydset for, at revisor har forbehold/supplerende oplysninger om overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen. Undersøgelserne viser, at der i mange af disse selskaber er fejl i regnskaber og angivelser. Efter projektets opfattelse kan vi ikke lade revisorernes påtegninger og supplerende oplysninger være overhørige.

I projektperioden er foreslået, at projektet videreføres, og at alle selskaber med forbehold for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen skal undersøges. Det er besluttet, at opgaven videreføres som en driftsopgave, og her er besluttet, at alle selskaber, hvor der på selskabsselvangivelsen er afkrydset for manglende overholdelse af skatte- og afgiftslovgivning, skal undersøges.

Delprojekt 2: Ulovlige aktionærlån

Vi har i samarbejde med Erhvervsstyrelsen (tidl. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen) undersøgt ca. 500 selskaber med ulovlige aktionærlån.

En af projektets deltagere har deltaget i lovarbejde vedrørende aktionærlån. Projektets undersøgelser og bl. a. complianceundersøgelser har bevirket, at der med virkning fra 14. august 2012 er vedtaget nye regler om, hvordan et selskabs udbetalinger, som ikke har grundlag i aftaler om løn, leje, udbytte mv., skal behandles. For aktionærer med bestemmende indflydelse skal et ulovligt aktionærlån, der udbetales efter 14. august 2012, beskattes som løn eller udbytte på udbetalingstidspunktet.

Projektet har således bidraget til ny lovgivning om ulovlige aktionærlån.

Delprojekt 3: Bedre vejledning

På grund af erfaringer fra et forudgående pilotprojekt har vi medvirket til at få mere vejledning til afkrydsningsfelter på selskabsselvangivelsen.

På vejledningen er der nu givet eksempler på, hvordan der skal afkrydses for forbehold/supplerende oplysninger på selskabsselvangivelsen.

Dette skulle gerne medføre, at der bliver afkrydset mere korrekt på selskabsselvangivelsen, således at der kan laves mere korrekte udsøgninger.

Projektet har udarbejdet en analyse om de registrerede oplysninger på selskabsselvangivelsens felter 105 og 106. Analysen videregives med henblik på, at der kan foretages tiltag, der kan optimere SKAT's anvendelse af afkrydsningen i felterne.

Projektet har også haft et enkelt møde med repræsentanter for DIAS projektet, hvor vi er kommet med forslag/ideer til den nye digitale selskabsselvangivelse.

Vi har anbefalet, at der positivt skal tages stilling til, om der er forbehold/supplerende oplysninger i årsrapporten, dvs. at der ikke kan undlades afkrydsning i enten et "Nej-felt" eller et "Ja-felt".

Det vil være en fordel, såfremt der kan afkrydses for, hvad forbeholdene skyldes, idet dette giver bedre udsøgningsmuligheder, således at vi netop kan få udsøgt de selskaber, der er problemer i. Samtidig kan SKAT begrænse det antal selskaber, der skal rettes henvendelse til..

Nyt delprojekt vedrørende undersøgelse af 100 selskaber uden revision

Projektet blev anmodet om at undersøge selskaber uden revision. Der er udarbejdet en særskilt rapport af denne undersøgelse. I rapporten er der fremsat forslag til tiltag.

Der henvises til rapporten, som er vedlagt som bilag 4.

3.1 Forslag til fremtidig indsats

Vi forslår at fortsætte indsatsen overfor de selskaber, hvor der er revisorforbehold/supplerende oplysninger for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen, og det er vigtigt, at undersøge de selskaber, hvor der er ulovlige aktionærlån.

Delprojekt 1:

Gennemgangen af de udvalgte selskaber har vist, at en del forbehold/supplerende oplysninger skyldes, at selskaberne ikke har indsendt angivelser eller betalt moms, ligesom der bl.a. kan være manglende eller fejlbehæftede lønangivelser.

Projektet har vist, at en del af de selskaber, der har revisorforbehold/supplerende oplysninger for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen efterfølgende er gået konkurs eller blevet tvangsopløst. Disse selskaber har derfor problemer med økonomien.

Derfor er det også vigtigt, at der bliver set på disse selskaber så tidligt som muligt, når selvangivelserne er indgået.

Gennemgangen har vist, at der stadig er mange forbehold/supplerende oplysninger i de indsendte regnskaber.

Disse forbehold/supplerende oplysninger har bl. a. været vedrørende manglende/ for sent indsendelse af momsangivelser, ikke angivet fri bil/bolig, for sent angivet og betalt moms og A-skat, m.m.

SKAT bør reagere i de tilfælde, hvor en revisor har forbehold/supplerende oplysninger for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Når en revisor (indirekte) i regnskabet og ved afkrydsning på selskabsselvangivelsen har oplyst SKAT om, at et selskab har overtrådt skatte- og afgiftslovgivningen, vil det være et rigtigt signal at sende og i overensstemmelse med indsatstrategien at behandle alle forbehold.

Projektet har foreslået at indsatsen fortsættes.

Såfremt vi ikke undersøger disse forbehold, vil det medføre manglende angivelse af moms/ afgifter og løn mv., og dermed påvirke skattegab i negativ retning.

Præventiv effekt: Såfremt vi fremover undersøger alle med forbehold/supplerende oplysninger for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen, vil dette også indirekte give en præventiv virkning, set i lyset af, at når revisor skal anføre et forbehold, vil han oplyse sin klient om, at det er noget SKAT undersøger.

Synlighed: Det har en synlighedseffekt, når vi vil undersøge alle de selskaber, der har forbehold for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Det er besluttet, at opgaven fra 1. april 2014 skal behandles som en driftsopgave, og at alle selskaber, hvor der er afkrydset for forbehold/supplerende oplysninger for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen, skal undersøges.

Fravalg af revisor/revision. Det er konstateret, at en del af de selskaber, der har forbehold/supplerende oplysninger i regnskabet, har anført, at de året efter har fravalgt revisor eller revision.

Det er spørgsmålet, om der ikke skulle være større krav til de selskaber, der har fravalgt revisor, eller om de selskaber, hvor revisor har forbehold/supplerende oplysninger, skal have mulighed for at fravælge revision på dette tidspunkt, eller først, når efterfølgende års regnskab er uden forbehold/supplerende oplysninger.

Ansvar – bøder – ulovlig kredittagning. I forbindelse med fastsættelse af bøder i disse sager er det konstateret, at der i en del tilfælde er sket nedsættelser af bøden med den begrundelse, at forholdet er oplyst i regnskabet, såfremt selskabet har betalt beløbet, eller det kan anses for ulovlig kredittagning. Det bør overvejes, om bøden skal nedsættes fordi selskabet betaler den indsendte efterangivelse, da denne skulle have været indsendt og betalt, inden vi påbegynder sagen. Det bør også overvejes, om der kan statueres ulovlig kredittagning i tilfælde, hvor der er tale om efterangivelser, som ikke ville være indsendt, hvis vi ikke havde behandlet sagen. Endelige bør det vurderes, om der skal ske nedsættelse af bøden med den begrundelse, at forholdet er oplyst i regnskabet. Det bemærkes i denne forbindelse, at det lovgivningsmæssigt er bestemt, at det skal oplyses.

Delprojekt 2:

Undersøgelser har vist, at der er ca. 15.000 selskaber med ulovlige aktionærlån.

Undersøgelserne har vist, at lånene ofte er foretaget som erstatning for lån optaget i pengeinstitutter, men også til dækning af aktionærens daglige fornødenheder.

Ved vedtagelsen af L199 A er der sikret, at hovedaktionærernes hævninger skal beskattes på det rette tidspunkt for låneoptagelser fra og med 14. august 2012.

Projektet har foreslået, at samarbejdet med erhvervsstyrelsen om de gamle aktionærlån (Lån fra før 14. august 2012) fortsættes.

4. Risiko

Projektet er opdelt i 3 delprojekter:

Delprojekt 1: Undersøgelse af de selskaber, hvor der er afkrydset for overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen

Delprojekt 2: Undersøge selskaber, hvor der er ulovlige aktionærlån

Delprojekt 3: Forslag til bedre vejledning til udfyldelse af selvangivelsen

Delprojekt 1:

Her skulle undersøges de selskaber, der på selskabsselvangivelsen havde afkrydset for overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Da der ikke var ressourcer til at undersøge alle selskaber, blev der lavet en BO udsøgning over de selskaber, der to år i træk havde afkrydset for forbehold eller supplerende oplysninger om overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Der er ud fra disse udsøgninger udsøgt følgende antal selskaber:

August 2010 udsøgt 349 selskaber, som havde forbehold i 2008 og 2009
Oktober 2010 udsøgt 161 selskaber, som havde forbehold i 2008 og 2009
Februar 2011 udsøgt 67 selskaber, som havde forbehold i 2009 og 2010.
Juni 2012 udsøgt 310 selskaber, som havde forbehold i 2009 og 2010.
Januar 2013 udsøgt 380 selskaber, som havde forbehold i 2010 og 2011.
Maj 2013 udsøgt 150 selskaber, som havde forbehold i 2011 og 2012.
Juli 2013 udsøgt 740 selskaber som havde forbehold i 2012.

I nogle af disse sager er behandling fravalgt. Det kan skyldes, at selskabet var udsøgt i et andet projekt, selskabet var gået konkurs/likvideret eller tvangsopløst, selskabet blev undersøgt af Øko-krim eller tilhørte Store Selskabers mandtal.

Der blev udsendt breve til de udsøgte selskaber. I brevet blev selskabet - populært sagt - spurgt, om selskabet havde berigtiget de forhold, der gav anledning til revisors forbehold, og om selskabet havde rettet op på de forhold, der gav anledning til revisors forbehold, så der ikke fremover skulle blive anledning for revisor til at tage forbehold eller fremsætte supplerende oplysninger.

Der var i første omgang ikke planlagt, at der skulle sendes rykkere ud til de selskaber der ikke svarede, men da svarprocenten i første omgang var lille, blev der udsendt rykkere efter 3-4 uger til de selskaber, der ikke havde svaret.

Svarprocenten på brevene og rykkere er opgjort til 70 – 75 %, hvoraf en væsentlig del er henlagt på grundlag af de svar, der er modtaget.

De selskaber, der ikke har indsendt svar, er udtaget til nærmere undersøgelse, sammen med de selskaber, der ud fra de indsendte svar er vurderet til at skulle undersøges nærmere.

Der er i de første udsøgninger udtaget følgende antal selskaber til nærmere undersøgelse:

August 2010	udtaget 193 selskaber
Oktober 2010	udtaget 89 selskaber

På grund af de erfaringer vi fik i de første sager, blev det besluttet, at alle sager undersøges nærmere.

Resultat af undersøgelserne

Projektet har opnået følgende resultater:

Momsefterbetalinger på i alt 81.807.897 kr. i 365 selskaber
Ændringer af 128 selskabers indkomst med i alt 40.338.713 kr.
Ændringer af 243 personers indkomst med i alt 67.753.209 kr.

Delprojekt 2:

Tidligere undersøgelser viser, at mange selskaber har ulovlige aktionærlån.
En undersøgelse som FSR – Danske Revisorer har gennemført viser, at der for 2012 var ca. 15.000 selskaber med ulovlige aktionærlån. Rapporten er vedlagt som bilag 1.

En foretaget stikprøvevis undersøgelse viser, at selskabernes samlede udestående beløb vedrørende de ulovlige aktionærlån udgjorde ca. 4 mia. kr.
Dette beløb er dog formentlig endnu større, da der i denne undersøgelse jo netop kun er taget højde for udlån i selskaber, hvor der er foretaget revision og hvor revisor har afgivet supplerende oplysninger herom, og hvor der tillige er sket korrekt afkrydsning på selvangivelsen.

De gennemførte complianceundersøgelser, der tager udgangspunkt i en totalrevision af en statistisk korrekt gennemført stikprøveudsøgning af virksomhederne til gennemgang, har således vist et estimeret højere beløb for ulovlige aktionærlån.

Tidligere har man ud fra et skattemæssigt synspunkt ikke haft de store bekymringer om disse udlån, når blot forrentningen var foretaget korrekt.
Selskabsrettens forbud mod udlånene har haft sit udspring i et ønske om at modvirke en udhuling af kreditorernes tilgodehavende ved, at aktionærerne tager midler ud af selskabet og derved reducere mulighederne for, at kreditorerne kan få indfriet deres tilgodehavender.

Imidlertid er der igennem de seneste år opstået erkendelse af, at disse låneoptagelser også har et skattemæssigt aspekt, idet der ikke mindst via indsatsarbejdet har vist sig, at lånene ikke blot sker som erstatning for lån optaget i pengeinstitutter, men også har karakter af, at låneoptagelsen sker til dækning af aktionærernes daglige fornødenheder ved, at der kontinuerligt betales for privatforbrug ved hævnning på mellemregningskontoen samtidig med, at der kun hæves en lav eller ingen løn i selskabet.

Der har i projektperioden været et samarbejde med Erhvervsstyrelsen.

I samarbejde med Erhvervsstyrelsen, er der undersøgt selskaber med ulovlige aktionærlån.
Udsøgningen blev lavet ved hjælp af data fra Experian. Der blev lavet udsøgninger over selskaber med tilgodehavender med nærtstående parter.
De selskaber med de største udlån blev udvalgt, og Erhvervsstyrelsen har i disse sager anmodet ledelsen om at sørge for at det ulovlige lån blev indfriet.

Der er fra Erhvervsstyrelsen modtaget 474 tilbagemeldinger om selskaber, som Styrelsen har tilskrevet vedrørende ulovlige aktionærlån
Udlånene i sagerne har i alt udgjort ca. 1,3 mia kr.

Vi har undersøgt alle disse selskaber, herunder hvordan renten af lånet er behandlet, hvordan aktionæren - i de tilfælde hvor lånet er indfriet - har indfriet lånet, og om han har haft midler og hvordan disse midler er fremskaffet til at indfri lånet. Desuden er undersøgt de selskaber og aktionærer, hvor lånet ikke er indfriet.

Renter af aktionærlån:

Vi har undersøgt, hvordan renter af lånene er behandlet.

Lån er indfriet:

Langt de fleste af de undersøgte selskaber har fået indfriet udlånene.

Låntagernes indfrielse af lånene er sket ved deklarering af udbytte fra långivende selskaber, låntagernes optagelse af lån i pengeinstitutter, låntagernes salg af aktier, ejendomme og andre aktiver, hævede pensioner, långivende selskabers udbetaling af løn mv.

Indfrielsen har generet skattebetaling til det offentlige i form af udbytteskat af udloddet udbytte eller skat af løn eller skat af kapitalgevinster mv.

I forbindelse med vores undersøgelser er der foretaget ændringer i værdien af salg af ejendomme mv. i de situationer, hvor salg ikke er sket på armslængde-vilkår, jf. ligningslovens § 2.

Lån er ikke indfriet:

Der er også undersøgt de lån, hvor der ikke er sket indfrielse efter henvendelse fra Erhvervsstyrelsen om, at lånet skal indfries. I disse tilfælde er der sket beskatning hos låntagerne/aktionærerne som løn eller maskeret udlodning.

Disse undersøgelser, både hvor lån er indfriet eller ikke indfriet, har medført indkomstændringer på ca. 134 mio. kr.

Derudover er der sket indkomstforhøjelser for yderligere ca. 74 mio. kr., som hovedsageligt vedrører sager, som Erhvervsstyrelsen ikke har været involveret i, samt sager vedr. renter af aktionærlån.

Erfaringsmæssigt genererer indfrielsen af ulovlige lån et gennemsnitligt skatteprovenu på ca. 30 % af lånenes størrelse.

Delprojekt 3

En tidligere gennemført analyse viste, at afkrydsningen på selskabsselvangivelsen i en del tilfælde var meget tilfældig.

Der er i projektperioden foreslået, at der skulle mere specifik vejledning til felterne om forbehold/supplerende oplysninger på selvangivelsen.

Dette har bevirket, at der nu i vejledning til udfyldelsen af selskabsselvangivelsen er vist eksempler på forbehold, og hvordan der i disse tilfælde skal afkrydses.

En ajourføring af vejledningen er dog påkrævet.

Samarbejde med Erhvervsstyrelsen :

Der har i projektperioden været afholdt møder med repræsentanter fra Erhvervsstyrelsen. På møderne er drøftet de undersøgelser, der har været af de selskaber med ulovlige aktionærlån og dette samarbejde.

Der har i projektperioden været løbende kontakt mellem Erhvervsstyrelsen og projektet. Det har været et meget givende samarbejde.

Møder med revisorer/rådgivere:

Tovholder har udarbejdet plancher om projektet, som er blevet fremvist på rådgivermøder.

Tolvholder har også deltaget i rådgivermøder med FSR, hvor der blev oplyst om projektet.

Ansvarssager:

Der har i projektet været meget fokus på, at såfremt der var tale om overtrædelse af skatte- eller momslove, skulle sagen sendes til Juridisk Administration til vurdering af evt. ansvar.

Der er stadig mange verserede og igangværende sager i Juridisk Administration fra dette projekt. Af de afsluttede sager er der indtil nu afsagt bøder på ca 6. mio. Der er både givet bøder til personer og selskaber, men i de fleste tilfælde er det hovedaktionæren, der har fået bøden.

Vi har haft en kontakt person i Juridisk Administration, Mie Vangsaae. Dette samarbejde har været rigtig godt, da hun har haft mange af sagerne, og har fået god erfaring med sagerne.

Møde med Jura

I projektperioden har der været afholdt møde med repræsentanter fra Jura. Projektet blev drøftet, og der blev fremlagt forskellige forslag til forbedring af udsøgninger, forslag til nye love og afgifter.

Samarbejde med inddrivelse

Der har i projektperioden været et samarbejde med inddrivelsen. Projektet har sammenholdt lister over selskaber med store ulovlige aktionærlån med liste over selskaber med restancer i den tidligere Region Syddanmark. Denne sammenholdelse har givet Inddrivelsen bedre muligheder for at inddrive selskabernes gæld til det offentlige. De fleste af de ulovlige aktionærlån blev indfriet i forbindelse med Inddrivelsens arbejde med restanceinddrivelsen. Resultatet var således, at der både skete betaling af restancer og indfrielse af ulovlige lån.

Udgivelse af artikler

En af projektdeltagerne, Henrik Kjellerup Bro, har i projektperioden udarbejdet to artikler.

I Revision & Regnskabsvæsen nr. 3 i 2012 er en artikler om, at SKAT benytter revisors revisionspåtegninger i forbindelse med skattekontrollen.

I Skattefagligt nr. 5 i 2012 har Henrik Kjellerup Bro en artikel om Lovforslag L 199 A, beskatning af aktionærlån.

5. Effekt

Delforløb 1:

Vi har i projektbeskrivelsen anført, at det overordnet er en succes, såfremt indsatsen resulterer i konstatering af en betydelig grad af skatte- og momsmæssige fejl hos de udsøgte selskaber, fordi der herved konstateres, at afkrydsning er sket korrekt.

En fejlprocent på 70 % anses for en succes, da der i et pilotprojekt var konstateret en fejlprocent på 72 %.

Undersøgelserne har vist, at der er mange skatte- og momsmæssige fejl i de udsøgte selskaber. Da der ikke er sket sortering af de udsøgte selskaber, men alle er tilskrevet, er fejlprocenten mindre end 72 %.

I de to første undersøgelser blev der udtaget 193 og 89 selskaber til nærmere undersøgelser. I disse selskaber er fejlprocenten 47 % og 41 %. Til dette skal anføres, at en del af disse selskaber er opløst eller gået konkurs, ligesom en del af selskaberne har fået en påtale.

Vi har i projektbeskrivelsen anført, at det er en succes, såfremt 75 % af de selskaber, der udsendes brev til, foretager tilbagemelding på vores udsendte brev.

Det blev i starten af projektperioden konstateret, at der i første omgang var en del selskaber, der ikke svarede. Det blev derfor ret hurtigt besluttet, at der skulle udsendes rykkere til de selskaber, der ikke havde svaret.

Der var også i projektbeskrivelsen anført, at det ville være en succes, såfremt 80 % af de selskaber, der udtages i stikprøven på 10 % er i orden, og at disse selskaber har rettet ind og taget forholdsregler, således at fejlene ikke opstår fremover.

Da projektet startede, var intentionen, at der ikke skulle undersøges nærmere på de selskaber, der svarede på vores skrivelser. Derfor var det foreslået, at der skulle udtages en stikprøve på 10 %, hvor man undersøgte, om disse var i orden.

De første undersøgelser viste, at det var nødvendigt at gennemgå alle tilbagemeldinger, og derfor faldt succeskriteriet vedr. undersøgelsen af de 10 % bort.

Der er udarbejdet en måling på de selskaber, der har foretaget tilbagemelding på vores skrivelser.

Af de første udsendte breve i 2010 og 2011 er der konstateret en tilbagemelding på mellem 71 % og 81 % efter, at der er udsendt rykkere.

For at undersøge om vores undersøgelser har effekt, er der foretaget måling på, om de selskaber der er tilskrevet for 2008 og 2009, også har forbehold i 2010. Der er tilskrevet 504 selskaber, og af disse har 200 selskaber forbehold i 2010.

Der er også målt på de selskaber, der er kontrolleret.

Der er kontrolleret 193 og 89 selskaber. Af disse har 117 også forbehold i 2010 og 53 i 2011. Som supplement til dette kan oplyses, at det kan skyldes, at revisorerne i 2010 i en del tilfælde har været nødsaget til fortsat at tage forbehold, da selskabet først har fået rettet op på forholdene i 2011.

Ved udsøgningerne i juni 2012 blev medtaget de selskaber, der tidligere havde været udtaget. De selskaber, der tidligere var blevet udsøgt, blev vurderet, for at se, om der var grundlag for en ny undersøgelse.

Delprojekt 2

I projektbeskrivelsen er anført, at der udsøges og behandles og måles på 25 selskaber.

Efter projektets start blev der indledt samarbejde med Erhvervsstyrelsen, og alle de selskaber, som Styrelsen har tilskrevet, er gennemgået i projektet, se nærmere under pkt. 4.

De første 25 selskaber, som der modtaget underretning om fra Erhvervsstyrelsen, har alle fået indfriet lånene.

Succeskriteriet, at der i 75 % af sagerne ikke længere skulle figurere ulovlige aktionærlån, er således opfyldt.

Delprojekt 3

Der er i projektbeskrivelsen anført, at der måles på, om vejledningen har gjort, at udfyldelsen af selvangivelsen i forbindelse med forbehold er blevet bedre.

Der blev før pilotprojektet udarbejdet en analyse af afkrydsningerne. Denne analyse viste, at der var store fejl i afkrydsningerne.

Vi har udarbejdet en ny analyse for 2013. Der er undersøgt 500 tilfældige selskaber med forbehold, hvor der undersøges om der er afkrydset korrekt på selskabsselvangivelsen.

Der henvises til analysen, der er vedlagt som bilag.

6. Indsatsaktiviteterne

Da der er tale om mange selskaber, der skulle undersøges, har vi haft et standardbrev, som er sendt til alle de udsøgte selskaber.

I dette brev anmoder vi selskabet om redegørelse for, om de har berigtiget de forhold, der gav anledning til revisors forbehold/supplerende oplysninger, og om selskabet har rettet op på forholdene, så der ikke fremover bliver anledning for revisor til at tage forbehold/supplerende oplysninger.

Resultatet af undersøgelserne er beskrevet i afsnit 4.

Der henvises i øvrigt til beskrivelserne i afsnit 4 om indsatsaktiviteter.

7. Proces

Opstartsmøder/erfaringsudveksling

Der har i projektperioden været en del til- og afgang af ressourcer.

Der har været afholdt en del møder med nye deltagere, og der har været afholdt møder med alle deltagere, hvor der er udvekslet erfaringer.

I disse møder har der også deltaget repræsentanter fra Juridisk Administration.

Retssikkerhed

I projektet blev der ved fremsendelse af skrivelse henvist til Skattekontrolløven og Momsloven, som foreskrevet.

Projektet har haft møde med retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard.

Ved dette møde blev projektet gennemgået, og der blev drøftet, om der var problemer i henhold til retssikkerhed.

Projektet antager, at Margrethe Nørgaard ikke har haft bemærkninger til projektets fremgangsmåde, idet vi ikke har modtaget tilbagemeldinger herom.

Bilag :

Bilag 1: FSR's analyse om ulovlige aktionærlån

Bilag 2: FSR's analyse af 2012 regnskaberne vedr. forbehold og supplerende oplysninger

Bilag 3: Afrapportering vedr. undersøgelse af 100 selskaber uden revisor (uden underbilag)

Bilag 4; Analyse om registrerede oplysninger på selskabsselvangivelsens felt 105 og 106.

DANSKE
REVISORER

FSK*

Ulovlige aktionærlån

ANALYSE

www.fsr.dk

FSR - danske revisorer er en
brancheorganisation for god-
kendte revisorer i Danmark.
Foreningen varetager reviso-
rernes interesser fagligt og
politisk.

OM FSR – ANALYSE

FSR - danske revisorer udarbejder løbende analyser og survey, som tager udgangspunkt i aktuelle og relevante problemstillinger i revisorbranchen og i erhvervslivet mere generelt. Formålet med undersøgelserne er, at sætte fokus på relevante emner og nyttiggøre den unikke viden som foreningens medlemmer besidder. Revisor er virksomhedernes foretrukne rådgiver og har i kraft af sin særlige position i erhvervslivet en dyb indsigt i virksomhedernes økonomi, regnskab og organisation. Gennem undersøgelserne ønsker FSR – danske revisorer at udbrede kendskabet til revisorbranchen og bidrage til en kvalificeret debat om branchens og erhvervslivets rammevilkår. Det er tilladt at citere fra publikationen med tydelig kildeangivelse og med henvisning til FSR – danske revisorer.

ISSN-NR.: 2245-7534

Denne publikation indgår i det nationale center for registrering af danske periodika, ISSN Danmark, med titlen "FSR - Analyse".

KONTAKT

Henvendelser angående analysens konklusioner kan ske til:

Erhvervspolitisk direktør Tom Vile Jensen på tvj@fsr.dk eller tlf. 33 69 10 51

Kommunikationschef Anders Lau på ala@fsr.dk eller tlf. 33 69 10 47

Analytiker Charlotte Schmidt Jensen på csj@fsr.dk eller tlf. 33 69 10 79

UNDERSØGELSENS HOVEDKONKLUSIONER

- **Antallet af supplerende oplysninger om ulovlige aktionærlån i revisionspåtegninger på selskabers regnskaber faldt fra 16.427 i 2011 til 14.232 i 2012. Det er første gang siden 2006, at antallet af ulovlige aktionærlån falder.**
- **14.232 ulovlige lån svarer til, at knap 8 pct. pct. af alle reviderede selskaber herhjemme indeholder et ulovligt aktionærlån.**
- **Faldet i antal ulovlige lån kan blandt andet hænge sammen med, at flere selskaber fravælger revision og dermed kan skjule ulovlige låneforhold. Knap 30.000 selskaber får i dag ikke revideret deres regnskab og er dermed ikke er underlagt revisors kontrol.**
- **En anden forklaring på faldet i antal ulovlige lån kan være, at en del af selskaberne med lån er gået konkurs. I så fald er der risiko for at skatteprovenu går tabt. Det samme gælder lån fra andre kreditorer og investorer.**
- **Anpartsselskaber har oftere supplerende oplysninger om ulovlige aktionærlån end aktieselskaber.**
- **I 2012 havde knap hvert tiende anpartsselskab en supplerende oplysning om ulovlige aktionærlån i revisionspåtegningen. Blandt aktieselskaberne var det kun ca. hvert tyvende.**
- **Selskaber i Region Sjælland har oftere supplerende oplysninger om ulovlige lån i revisionspåtegningen på regnskabet end selskaber i øvrige regioner.**
- **10 pct. af selskaberne i Region Sjælland havde i 2012 en supplerende oplysning om ulovligt aktionærlån i revisionspåtegningen på regnskabet. Til sammenligning havde kun syv pct. af selskaberne i Region Hovedstaden supplerende oplysninger om ulovlige lån i revisionspåtegningen.**
- **Supplerende oplysninger om ulovlige aktionærlån varierer desuden mellem brancher.**
- **Ca. 12 pct. af selskaberne indenfor sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger havde i 2012 supplerende oplysninger om ulovlige lån, hvorimod dette kun gjaldt for én pct. af selskaberne indenfor el-, gas- og fjernvarmeforsyning.**

BAGGRUND FOR UNDERSØGELSEN

Ifølge selskabslovens § 210 må et kapitalselskab ikke yde lån til eller stille sikkerhed for kapitalejere eller ledelsen i selskabet. Tilsvarende gælder i forhold til kapitalejere eller ledelsen i selskabets moderselskab og i andre virksomheder end moderselskaber, der har bestemmende indflydelse over selskabet. Revisor skal ved revisionen af et selskabs årsregnskab give en supplerende oplysning i revisionspåtegningen, hvis selskabet overtræder selskabslovens § 210. På den måde kan virksomhedens interessenter bliver opmærksomme på det ulovlige lån. FSR - danske revisorer har gennem flere år fulgt udviklingen i antallet af selskaber, der overtræder lovgivningen på dette område, og har i flere analyser kunnet dokumentere en markant stigning i antallet af ulovlige lån de senere år.

Experian registrerer en lang række informationer på baggrund af danske selskabers årsregnskaber, herunder om revisionspåtegningen på regnskabet indeholder en supplerende oplysning om ulovligt lån. Disse oplysninger gør det muligt at beregne, hvordan selskaber med ulovlige lån fordeler sig på bl.a. selskabsformer, brancher, regioner osv.

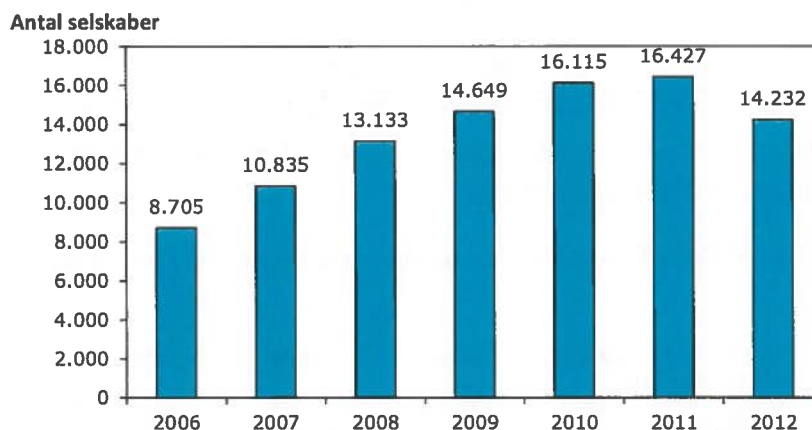
Regeringen fremlagde som et led i sin skattereform forslag om beskatning af aktionærlånene. Forslaget blev vedtaget i Folketinget den 13. september 2012. De nye regler betyder, at alle registrerede aktionærlån vedrørende hovedaktionærer i fremtiden beskattes som henholdsvis løn eller udbytter allerede på optagelsestidspunktet. Det sker for at fjerne incitamentet til at "omdøbe" skattepligtig løn eller udbytte til aktionærlån. Selvom lånet tilbagebetales, vil det alligevel blive beskattet hos en låntager, der er hovedaktionær. De nye beskatningsregler omfatter ikke "gamle" lån og har derfor ikke nødvendigvis betydning for omfanget af tilbagebetaling af allerede optagne lån. Beskatningsreglerne forventes derimod at have betydning for optaget af ulovlige lån i fremtiden.

Fald i antallet af ulovlige lån

14.232 danske selskaber havde i 2012 en supplerende oplysning i påtegningen fra revisor om eksistensen af et ulovligt aktionærlån. Det er 2.195 færre end i 2011, hvor 16.427 selskaber havde et ulovligt lån. Det lille fald skal blandt andet ses i sammenhæng med, at flere selskaber fravælger revision. Fra 2011 til 2012 er antallet af selskaber, som fravælger revision, steget med knap 10.000. Når den uafhængige revisor ikke reviderer regnskabet, er der ingen kontrol af, om der er ulovlige lån i årsregnskabet. Det reelle omfang af ulovlige lån vil således med stor sandsynlighed være noget større, end det fremgår af analysen.

På trods af det lille fald i antallet af ulovlige aktionærlån fra 2011 til 2012 er omfanget af ulovlige lån i selskaberne steget markant de senere år. I 2006 var der 8.705 selskaber med ulovlige lån. I forhold til datidens selskabspopulation svarede det til 5,4 pct. af alle danske selskaber med et revideret regnskab. I 2011 nåede omfanget sit hidtil højeste med 16.427 ulovlige lån, svarende til 8,5 pct. af selskaberne¹. I 2012 regnskaberne var den relative andel faldet til 7,7 pct., hvilket svarer til et relativt fald på 0,8 procentpoint fra 2011 til 2012.

Figur 1: Udviklingen i antallet af ulovlige lån



Kilde: Experian 2013

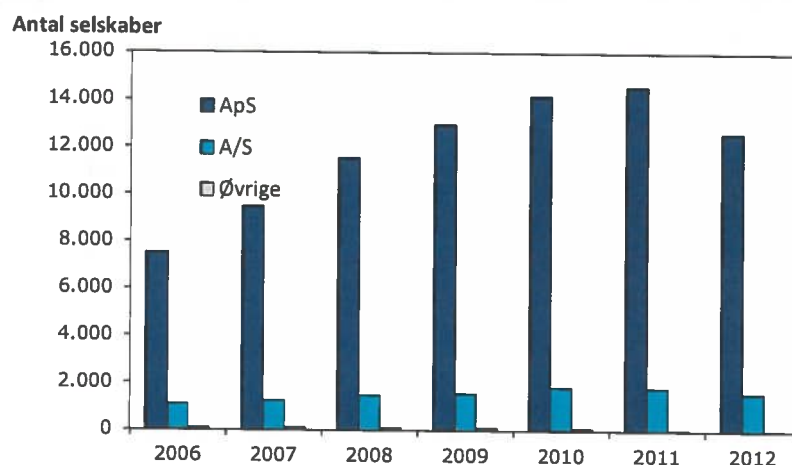
Anpartsselskaber har flest ulovlige lån

Hovedparten af de ulovlige aktionærlån findes i anpartsselskaberne, hvilket hænger sammen med, at størstedelen af de danske selskaber er anpartsselskaber. I 2012-regnskaberne havde 12.614 anpartsselskaber og 1.589 aktieselskaber en supplerende oplysning i revisionspåteg-

¹ Selskaber med revideret regnskab. Herfra anvendes betegnelsen "danske selskaber" om danske selskaber med et revideret regnskab.

ningen om ulovligt aktionærlån. Det svarer til, at knap hvert tiende (9 pct.) anpartsselskab har et ulovligt aktionærlån, hvorimod kun knap hvert tyvende (4,4 pct.) aktieselskab har et ulovligt aktionærlån.

Figur 2: Udviklingen i antallet af ulovlige lån fordelt på selskabsform



Kilde: Experian 2013

Figur 2 viser udviklingen i antallet af selskaber med supplerende oplysninger om ulovlige lån fordelt på selskabsform. Den faldende tendens i antallet af ulovlige lån gælder både anparts- og aktieselskaber, hvilket også ses i tabel 1.

Tabel 1: Udviklingen i antal og andel ulovlige lån fordelt på selskabsform

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Antal selskaber m. ulovligt lån							
A/S	1.105	1.261	1.484	1.573	1.844	1.815	1.589
ApS	7.512	9.465	11.537	12.957	14.175	14.573	12.614
Øvrige							
Total	8.705	10.835	13.133	14.649	16.115	16.427	14.232
Antal reviderede selskaber							
A/S	37.636	40.307	40.543	39.699	38.757	37.358	35.803
ApS	115.197	135.424	148.221	152.769	150.207	146.650	140.805
Øvrige	8.989	9.910	10.106	10.186	10.061	8.364	7.750
Total	161.822	185.641	198.870	202.654	199.025	192.372	184.358
Andel selskaber m. ulovligt lån							
A/S	2,9 %	3,1 %	3,7 %	4,0 %	4,8 %	4,9 %	4,4 %
ApS	6,5 %	7,0 %	7,8 %	8,5 %	9,4 %	9,9 %	9,0 %
Øvrige	1,0 %	1,1 %	1,1 %	1,2 %	1,0 %	0,5 %	0,4 %
Total	5,4 %	5,8 %	6,6 %	7,2 %	8,1 %	8,5 %	7,7 %

Kilde: Experian 2013

Selskaber i Region Sjælland har flere ulovlige lån end gennemsnittet

Region Hovedstaden er den region med flest reviderede selskaber. Selskaberne i denne region har fået færre supplerende oplysninger om ulovlige lån i revisionspåtegningen end landsgennemsnittet. I tabel 2 ses det, at 35,1 pct. af selskaberne har adresse i Region Hovedstaden, hvorimod kun 32,6 pct. af de supplerende oplysninger om ulovlige lån findes i denne region. Derimod får selskaber i region Sjælland flere supplerende oplysninger om ulovlige lån end gennemsnittet. Dette ses ved, at 14 pct. af de supplerende oplysninger om ulovlige lån er givet i selskaber i Region Sjælland, hvorimod kun 11,3 pct. af selskaberne har adresse i denne region. Selskaber i Region Syddanmark, Nordjylland og Midtjylland har fået et antal supplerende oplysninger om ulovlige lån, som svarer til gennemsnittet, hvilket også ses i tabel 2.

Tabel 2: Andel ulovlige lån fordelt på region

	Sjælland	Syddanmark	Nordjylland	Midtjylland	Hovedstaden
Andel selskaber med adresse i regionen	11,3 %	19,7 %	9,3 %	24,2 %	35,1 %
Andel ulovlige lån i regionen	14,0 %	20,5 %	9,2 %	23,2 %	32,6 %

Kilde: Experian og egne beregninger

Flest ulovlige lån i brancherne sundhedsvæsen, undervisning og bygge og anlæg

I nogle brancher er andelen af selskaber med supplerende oplysninger om ulovlige lån betydeligt større end i andre brancher. 12 pct. af selskaberne inden for sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger samt undervisning har således en supplerende oplysning om et ulovligt lån i revisionspåtegningen på 2012 årsregnskabet. Også inden for bygge- og anlægsbranchen ligger omfanget højt. 11. pct. af selskaberne i branchen bygge- og anlæg havde et ulovligt lån i 2012. I den modsatte ende af skalaen havde kun én pct. af selskaberne indenfor el-, gas- og fjernvarmeforsyning et ulovligt aktionærlån ifølge revisionspåtegningen på 2012 regnskaberne. En oversigt over andelen af ulovlige lån fordelt på brancher kan ses i tabel 3².

² Branchen Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger dækker bl.a. over legatfonde, tandlæger, læger, fysioterapeuter, psykologvirksomheder mv. Branchen Undervisning dækker bl.a. over højskoler, køreskoler, ungdomsskoler, kursusvirksomhed mv.

Tabel 3: Andel selskaber med ulovlige lån fordelt på branche

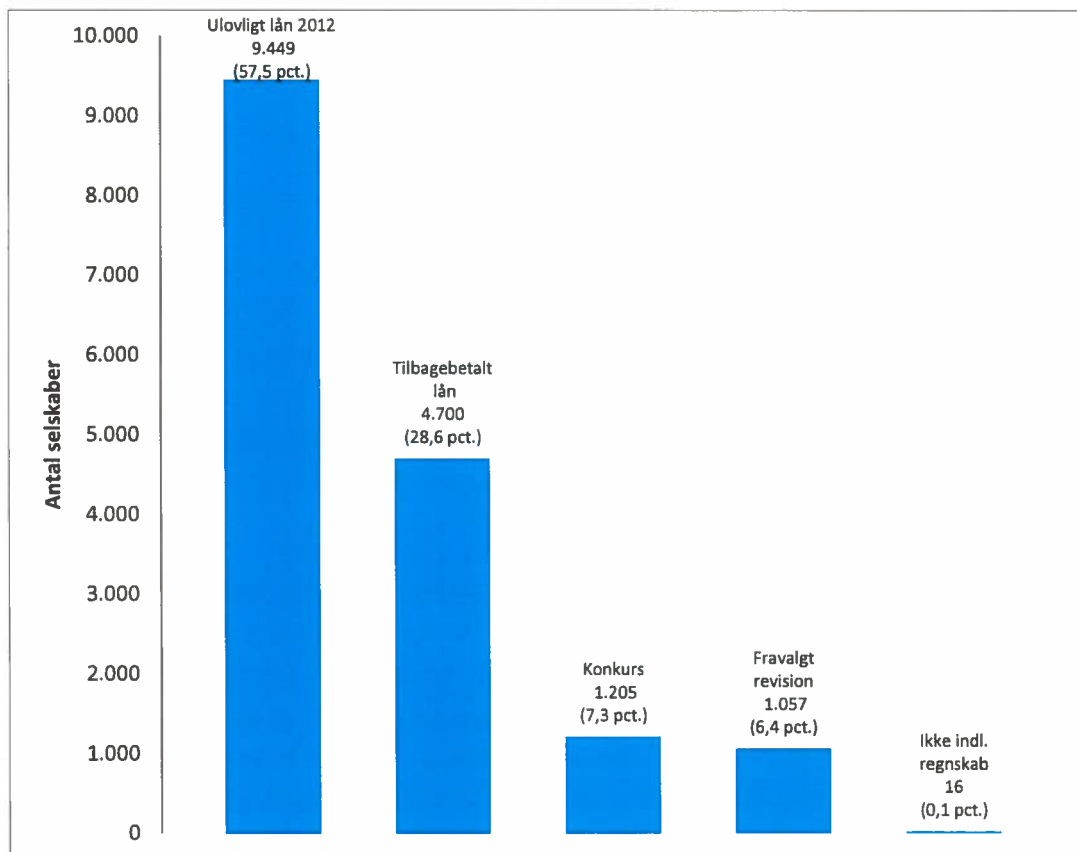
Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger	12 %
Undervisning	12 %
Bygge- og anlægsvirksomhed	11 %
Andre serviceydelser	10 %
Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser	10 %
Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester	9 %
Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri	9 %
Information og kommunikation	9 %
Kultur, forlystelser og sport	9 %
Transport og godshåndtering	8 %
Overnatningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed	8 %
Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring	8 %
Fremstillingsvirksomhed	7 %
Engroshandel og detailhandel; reparation af motorkøretøjer og motorcykler	7 %
Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring excl. Holdingselskaber	7 %
Fast ejendom	5 %
Ukendt	4 %
Råstofindvinding	4 %
Vandforsyning; kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand	4 %
Offentlig forvaltning og forsvar; socialsikring	4 %
El-, gas- og fjernvarmeforsyning	1 %
Gennemsnit for alle brancher	8 %

Kilde: Experian 2013

Fald i antal ulovlige lån dækker ikke nødvendigvis over tilbagebetaling

En analyse af de selskaber, som i 2011 havde en supplerende oplysning om et ulovligt lån, kan vise hvordan selskaberne har udviklet sig i løbet af 2012 og dermed give et billede af årsagen til faldet i antallet af ulovlige lån fra 2011 til 2012.

Figur 3: Udviklingen i selskaber, som i 2011 havde et ulovligt lån



Kilde: Experian og egne beregninger

I figur 3 ses det, at ud af de 16.427 selskaber, som i 2011 regnskabet havde en supplerende oplysning om ulovligt aktionærlån i revisionspåtegningen, havde 9.449 (57,5 pct.) selskaber stadig et ulovligt lån i 2012. I 4.700 selskaber (28,6 pct.) er lånet tilbagebetalt. Dette opvejes dog af, at et næsten tilsvarende antal på 4.783 selskaber har optaget nye ulovlige lån i løbet af 2012. Det reelle fald i antallet af ulovlige lån fra 2011 til 2012 skyldes således hovedsageligt, at selskaber enten er gået konkurs inden regnskabsafslæggelsen eller har fravalgt revisionen. 1.205 selskaber svarende til 7,3 pct. med et ulovligt lån var gået konkurs inden regnskabsafslæggelsen i 2012. Hvis de ulovlige lån ikke er tilbagebetalt, inden konkursen indtræffer, er der en risiko for, at et skatteprovenu kan være tabt. Det samme gælder de lån, som eventuelle andre kreditorer og långivere måtte have til gode i selskabet. 1.057 selskaber svarende til 6,4 pct. af selskaberne med et ulovligt lån havde fravalgt revision i 2012. Når revisionen

bliver fravalgt, sker der ikke rapportering om eventuelle ulovlige lån. Dermed er det ikke synligt for omverdenen, herunder evt. SKAT, långivere og kreditorer, om disse selskaber stadig har et ulovligt aktionærlån i 2012.

Selskaber med ulovlige lån vælger oftere revision fra

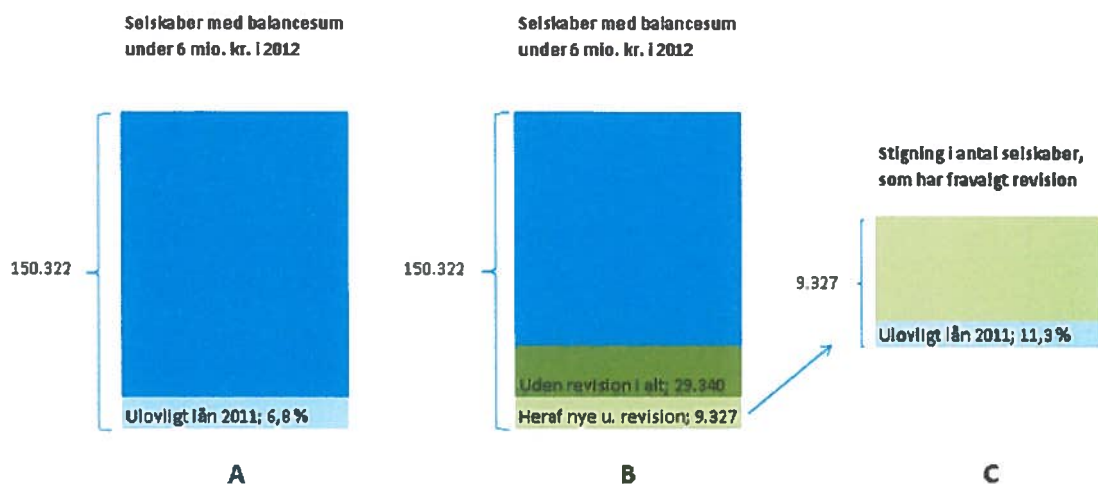
Et selskab kan fravælge revision, hvis det ikke overskrider to af følgende tre grænser to år i træk; en balancesum på 4 mio. kr., en omsætning på 8 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsansatte i regnskabsåret på 12. Da selskaber i regnskabsklasse B ikke skal oplyse om antal ansatte og omsætning, er det dog problematisk at opgøre, hvor mange selskaber der reelt har mulighed for at fravælge revision. En tilnærmelsesvis opgørelse kan i stedet findes ved at antage, at selskaber, som har en balancesum på under 6 mio. kr. i et regnskabsår, har haft mulighed for at fravælge revision³.

Fra 2011 til 2012 er antallet af selskaber, som ikke revideres, steget med 9.327, hvilket kan være forårsaget af, at antallet af selskaber, som har mulighed for at fravælge revision, er steget, eller fordi flere selskaber, som tidligere har fået regnskabet revideret, har valgt revision fra. Antallet af selskaber, som har mulighed for at fravælge revision, er ikke konstant år for år, men ændrer sig f.eks. hvis mange nye selskaber startes op, eller hvis en række selskaber, som tidligere har været revisionspligtige, ikke er det længere som følge af f.eks. faldende omsætning og en reduktion i antal ansatte.

1.057 af de selskaber, som i 2011 havde et ulovligt lån, har fravalgt revision i 2012, hvilket svarer til 11,3 pct. af de 9.327 flere selskaber, som ikke revideres i 2012. Dette kan ses i figur 4.

³ For at et selskab skal kunne fravælge revision kræver det, at virksomheden ikke overskrider 2 af følgende 3 grænsestørrelser på balancedagen: en balancesum på 4 mio. kr., en nettoomsætning på 8 mio. kr. og et gennemsnitligt antal heltidsbeskæftigede på 12. Grunden til at vi her bruger balancesummen er, at oplysninger om antal ansatte og omsætning ikke findes i alle regnskaber, hvorfor vi bruger balancen som måleenhed. Når vi vælger 6 mio. kr. som reference og ikke 4 mio. er det ud fra et forsigtighedsprincip. Vi anlægger med andre ord en konservativ antagelse om, at selskaber, som reelt har mulighed for at fravælge revisionen, ikke har en balancesum, som overstiger 6 mio. kr.

Figur 4: Selskaber som ikke revideres og selskaber med ulovlige lån



Kilde: Experian og egne beregninger

Figur 4 viser den andel som selskaber, der i 2011 havde en supplerende oplysning om et ulovligt lån, udgør i hhv. mængden af selskaber som antages at have haft mulighed for at fravælge revision i 2012 og i den mængde der udgør stigningen i antallet af selskaber, som ikke revideres.

I figur 4.A. ses det, at 150.322 selskaber i 2012 havde en balancer sum mindre end 6 mio. kr. og dermed antages at have haft mulighed for at fravælge revision. Ud af de 150.322 selskaber havde 6,8 pct. en supplerende oplysning om et ulovligt lån i regnskabet fra 2011. I figur 4.B. ses det, at 29.340 selskaber har valgt revision fra. Det er 9.327 flere selskaber end i 2011. 11,3 pct. af de 9.327 flere selskaber, som har valgt revision fra i 2012, havde en supplerende oplysning om et ulovligt lån i regnskabet for 2011. Dvs. at selskaber, som havde en supplerende oplysning om et ulovligt lån i det forrige regnskabsår, er overrepræsenterede i den mængde der udgør stigningen i antallet af selskaber, som fravælger revision.

En årsag til, at selskaber, som tidligere har haft en supplerende oplysning om et ulovligt aktionær lån i regnskabet i højere grad vælger revision fra end selskaber, som ikke har haft ulovlige lån, kan være, at selskaberne derved måske undgår øvrige sanktioner og i hvert fald undgår revisors supplerende oplysning herom.

Forbehold og supplerende oplysninger

-Analyse af 2012-regnskaberne

www.fsr.dk

FSR - danske revisorer er en
brancheforening for god-
kendte revisorer i Danmark.
Foreningen varetager revisor-
ernes interesser fagligt og
politisk.

OM FSR – ANALYSE

FSR - danske revisorer udarbejder løbende analyser og survey, som tager udgangspunkt i aktuelle og relevante problemstillinger i revisorbranchen og i erhvervslivet mere generelt. Formålet med undersøgelserne er at sætte fokus på relevante emner og nyttiggøre den unikke viden, som foreningens medlemmer besidder. Revisor er virksomhedernes foretrukne rådgiver og har i kraft af sin særlige position i erhvervslivet en dyb indsigt i virksomhedernes økonomi, regnskab og organisation. Gennem undersøgelserne ønsker FSR - danske revisorer at udbrede kendskabet til revisorbranchen og bidrage til en kvalificeret debat om branchens og erhvervslivets rammevilkår. Det er tilladt at citere fra publikationen med tydelig kildeangivelse og med henvisning til FSR - danske revisorer.

ISSN-NR.: 2245-7534

Denne publikation indgår i det nationale center for registrering af danske periodika, ISSN Danmark, med titlen "FSR - Analyse".

KONTAKT

Henvendelser angående analysens konklusioner kan ske til:

Erhvervspolitisk direktør Tom Vile Jensen på tvj@fsr.dk eller tlf. 33 69 10 51

Kommunikationschef Anders Lau på ala@fsr.dk eller tlf. 33 69 10 47

Analytiker Charlotte Schmidt Jensen på csj@fsr.dk eller tlf. 33 69 10 79

HOVEDRESULTATER

- 18 pct. af de reviderede selskaber havde i 2012-regnskabet en anmærkning i form af en supplerende oplysning eller et forbehold
- I løbet af det seneste år er antallet af regnskaber, hvor revisor har givet en anmærkning i sin påtegning faldet fra 36.327 til 33.248, hvilket svarer til et fald på 8,5 pct.
- Faldet skal bl.a. ses i sammenhæng med, at ca. 10.000 flere selskaber har valgt revision fra i regnskabsåret 2012 i forhold til 2011
- Anpartsselskaber får oftere anmærkninger i påtegningerne end aktieselskaber
- I 2012-regnskaberne fik ca. 19 pct. af anpartsselskaberne en anmærkning i påtegningen, hvorimod kun ca. 14 pct. af aktieselskaberne fik en anmærkning
- Selskaber i Region Hovedstaden får flere anmærkninger end landsgennemsnittet, hvorimod selskaber i Region Nordjylland, Midtjylland og Syddanmark får færre anmærkninger
- På tværs af brancher er der stor forskel på andelen af anmærkninger i påtegningerne på selskabernes regnskaber
- I brancherne vandforsyning og overnatnings- og restaurationsvirksomhed fik ca. 32 pct. af selskaberne en anmærkning i påtegningen på 2012-regnskabet. Til sammenligning fik kun 12 pct. af selskaberne i branchen el-, gas- og fjernvarmeforsyning en anmærkning i påtegningen på 2012-regnskabet
- En stikprøve på 500 selskaber med anmærkninger har vist, at 17,2 pct. af selskaberne har fået mindst ét forbehold, samt at 88 pct. af selskaberne har fået mindst én supplerende oplysning i påtegningen på regnskabet
- 13 pct. af selskaberne i stikprøven har fået et forbehold for værdiansættelser og 6 pct. af selskaberne har fået et forbehold for fortsat drift, betegnet going concern
- De 6 pct. selskaber med forbehold for going concern i stikprøven svarer til, at der tilnærmelsesvist er givet forbehold for going concern i 1.900 danske selskaber for regnskabsåret 2012
- De supplerende oplysninger i stikprøven fordeler sig primært på supplerende oplysninger om tabt selskabskapital, eventuelt i relation til forhold om ledelsesansvar og/eller going concern (47 pct. af selskaberne i stikprøven), supplerende oplysninger om going concern (39 pct. af selskaberne i stikprøven) og supplerende oplysninger om væsentlige forhold om eksempelvis indregning og måling af aktiver og passiver (16 pct. af selskaberne i stikprøven)

- **De 47 pct. af selskaberne i stikrøven, som har fået en supplerende oplysning om tabt selskabskapital (eventuelt i relation til ledelsesansvar og/eller going concern), svarer til, at der tilnærmelsesvist er givet supplerende oplysninger om tabt selskabskapital i 15.000 danske selskaber for regnskabsåret 2012**

Undersøgelse af revisionsanmærkninger i regnskaberne

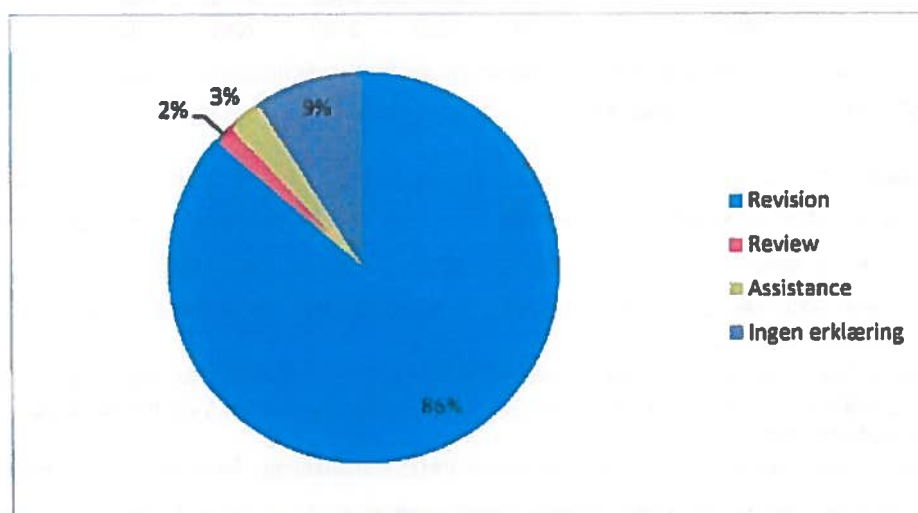
På baggrund af regnskabsdata leveret af Experian er andelen af revisionsanmærkninger i årsregnskaberne for 2012 undersøgt og sammenlignet med andelen fra tidligere år. Dette giver et overblik over, hvor ofte revisorer påpeger forhold i regnskaberne, som er af betydning for regnskabsbrugerne.

86 pct. af indleverede regnskaber revideres

En meget stor del af de virksomheder, som indleverer regnskaber til Erhvervsstyrelsen, er revisionspligtige og er således pålagt revision af årsregnskabet. Virksomheder, som ikke er revisionspligtige, har derimod mulighed for helt at fravælge revision, eller alternativt at få foretaget et review af årsregnskabet eller assistance med regnskabsopstillingen. En review- eller en erklæring om assistance med opstilling er i modsætning til revision ikke afgivet med en høj grad af sikkerhed.

En gennemgang af 2012 regnskaberne viser, at 86 pct. af de indleverede regnskaber indeholder en revisionspåtegning, samt at 3 pct. af regnskaberne indeholder en reviewerklæring. Derudover har 2 pct. af virksomhederne fået assistance med opstilling af årsregnskabet, mens 9 pct. af regnskaberne ikke indeholder en erklæring fra revisor. Dvs. at 14 pct. af selskaberne ikke har en revisionspåtegning i regnskabet, hvilket svarer til 29.340 selskaber.

Figur 1: Fordelingen af erklæringer i regnskaber 2012



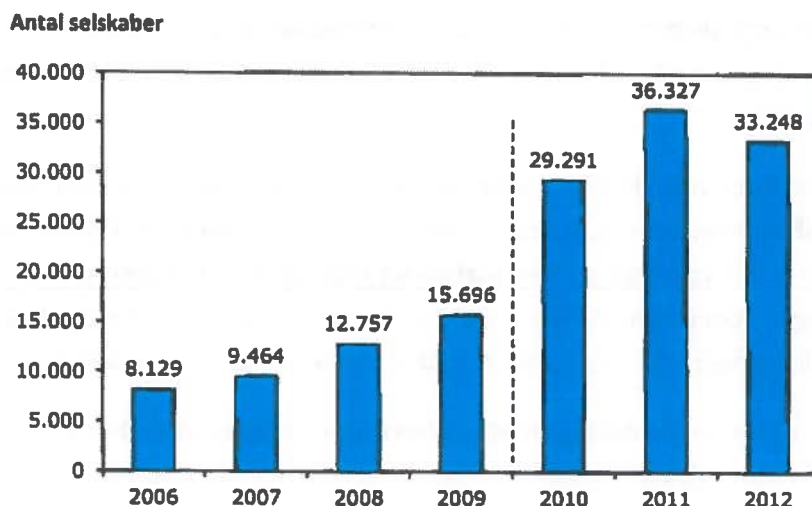
Experian og egne beregninger

Færre selskaber har fået revisionsanmærkninger i 2012

I 2012 var antallet af selskaber med en anmærkning i form af enten et forbehold eller en supplerende oplysning i revisors påtegning på regnskabet 33.248. Det svarer til, at 18 pct. af de danske selskaber har fået en revisionsanmærkning i påtegningen på 2012 regnskabet¹.

Der har igennem de seneste år været et stigende antal selskaber, der får anmærkninger i regnskabet af den uafhængige revisor. Fra 2006 til 2009 steg antallet af anmærkninger med 93 pct. Alene mellem 2010 og 2011 var der en stigning på 24 pct. Denne udvikling er dog vendt i 2012, hvor antallet af regnskaber med revisionsanmærkninger er faldet fra 36.327 i 2011 til 33.248 i 2012, hvilket svarer til et fald på 8,5 pct.

Figur 2: Udviklingen i antallet af revisionsanmærkninger



Kilde: Experian 2013 (Den lodrette streg markerer en ændret dataindsamlingsmetode fra 2009 til 2010. For 2009 registrerede Experian anmærkninger for tabt selskabskapital i en separat kategori)

Faldet i antallet af anmærkninger i påtegningerne på regnskaberne hænger formentlig sammen med, at antallet af selskaber, som får revideret deres regnskab, er faldet. Fra 2011 til 2012 er antallet af selskaber, som fravælger revision, steget med knap 10.000. Når den uafhængige revisor ikke reviderer et regnskab, foretages der ingen kontrol af oplysningerne i

¹ Ud fra Experians data, er antallet af selskaber i Danmark med et revideret regnskab 184.358. Heraf har 18 pct. fået en anmærkning. Udtrykket "danske selskaber" bruges herefter om "danske selskaber, der har fået deres regnskab revideret af en godkendt revisor".

² Ud fra Experians nuværende dataindsamlingsmetode registreres anmærkninger for ulovlige lån i en separat kategori.

Det vil sige, at selskaber, der har fået en supplerende oplysning om et ulovligt aktionærlån og samtidig ikke har fået andre former for anmærkninger, ikke indgår i tallene for det samlede antal anmærkninger.

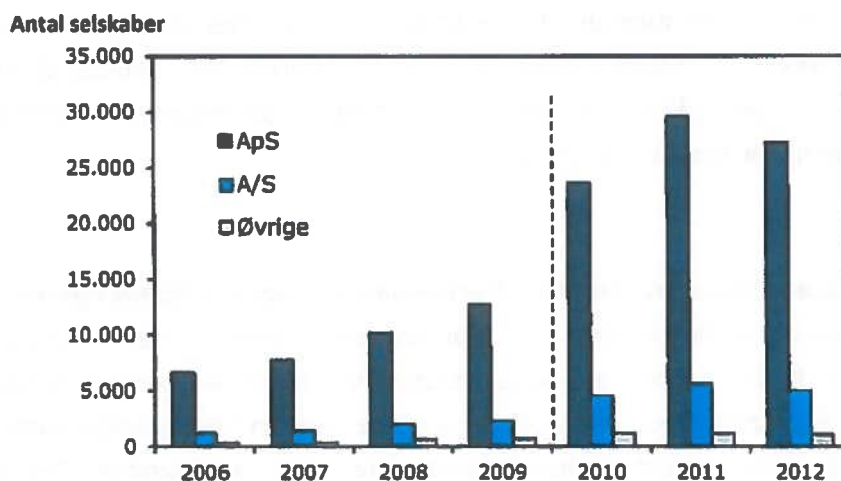
regnskabet, og derfor vil eventuelle forhold, som revisor ville have gjort opmærksom på i regnskabet, ikke fremgå.

Derudover har et gunstigere økonomisk klima også betydning for antallet af anmærkninger, som angives i revisionspåtegningerne. Det faldende antal anmærkninger er udtryk for, at forhold, som udløser anmærkninger i påtegningerne på virksomhedernes regnskaber, er forbedrede i løbet af det seneste år. Dog er det ikke umiddelbart muligt at identificere, hvilke forhold der er forbedrede.

Anpartsselskaber får flest anmærkninger

I Danmark er antallet af anpartsselskaber langt større end antallet af aktieselskaber, og derfor er der ikke overraskende flest anpartsselskaber, der får anmærkninger. For begge selskabsformer er andelen af selskaber med revisionsanmærkninger steget markant gennem de seneste år, men denne udvikling er dog vendt fra 2011 til 2012. Andelen af anmærkninger i aktieselskaber er således faldet 11,3 pct. fra 2011 til 2012, og derudover er andelen af anmærkninger faldet 7,9 pct. i anpartsselskaber

Figur 3: Udviklingen i antallet af revisionsanmærkninger fordelt på selskabsform



Kilde: Experian 2013

Andelen af anpartsselskaber, der får anmærkninger, er dog større end andelen af aktieselskaber, der får anmærkninger. Ca. 19 pct. af anpartsselskaberne har en anmærkning i påtegningen på regnskabet for 2012, hvorimod kun ca. 14 pct. af aktieselskaberne har en anmærkning i påtegningen på regnskabet

Tabel 1: Udvikling i antal og andel selskaber med revisionsanmærkninger fordelt på selskabsform

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Antal selskaber m. anmærkning							
A/S	1.218	1.408	1.957	2.282	4.494	5.597	4.966
ApS	6.606	7.733	10.188	12.720	23.616	29.575	27.243
Øvrige	305	323	612	694	1.181	1.155	1.039
Total	8.129	9.464	12.757	15.696	29.291	36.327	33.248
Antal reviderede selskaber							
A/S	37.636	40.307	40.543	39.699	38.757	37.358	35.803
ApS	115.197	135.424	148.221	152.769	150.207	146.650	140.805
Øvrige	8.989	9.910	10.106	10.186	10.061	8.364	7.750
Total	161.822	185.641	198.870	202.654	199.025	192.372	184.358
Andel selskaber m. anmærkning							
A/S	3,2 %	3,5 %	4,8 %	5,7 %	11,6 %	15,0 %	13,9 %
ApS	5,7 %	5,7 %	6,9 %	8,3 %	15,7 %	20,2 %	19,3 %
Øvrige	3,4 %	3,3 %	6,1 %	6,8 %	11,7 %	13,8 %	13,4 %
Total	5,0 %	5,1 %	6,4 %	7,7 %	14,7 %	18,9 %	18,0 %

Kilde: Experian 2013

Af tabellen fremgår det, hvordan revisionsanmærkningerne fordelt på selskabsform har udviklet sig igennem de sidste syv år. Både andelen af aktie- og anpartsselskaber, der får anmærkninger, har været generelt stigende til og med år 2011, hvorefter der er sket et fald i 2012. I de seneste regnskaber fra regnskabsåret 2012 var det samlede fald i andelen af virksomheder, som får anmærkninger i påtegningen på regnskabet på 0,9 procentpoint, således at 18 pct. af alle påtegninger indeholder anmærkninger.

Selskaber i Region Hovedstaden får oftere anmærkninger i påtegningerne

Region Hovedstaden er den region, hvor flest reviderede selskaber har adresse, og samtidig den region, hvor flertallet af anmærkninger i påtegninger på regnskaber ses. Af figur 4 fremgår det, at 35 pct. af de reviderede selskaber har adresse i Region Hovedstaden, samt at 38,7 pct. af anmærkningerne gives i påtegninger i denne region. Dvs., at selskaber i Region Hovedstaden får flere anmærkninger end landsgennemsnittet.

I modsætning hertil svarer andelen af anmærkninger i påtegninger på regnskaber i Region Sjælland til landsgennemsnittet, da andelen af anmærkninger svarer til andelen af selskaber i regionen.

Figur 4: Andel revisionsanmærkninger fordelt på region

	Hovedstaden	Sjælland	Nordjylland	Midtjylland	Syddanmark
Andel selskaber med adresse i regionen	35 %	11,3 %	9,3 %	24 %	20 %
Andel anmærkninger i regionen	38,7 %	11,6 %	8,2 %	22,4 %	18,7 %

Experian og egne beregninger

I figur 4 ses det også, at selskaber i Region Nordjylland, Midtjylland og Syddanmark får færre anmærkninger end gennemsnittet, da andelen af anmærkninger i disse regioner er mindre end andelen af reviderede selskaber.

Store branchemæssige forskelle på andelen af anmærkninger

På tværs af brancher er der stor forskel på andelen af revisionsanmærkninger. For eksempel har en tredjedel (32 pct.) af alle selskaber inden for brancherne Overnatningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed og Vandforsyning en anmærkning fra revisor i påtegningen på deres årsregnskab, mens det samme kun er tilfældet for en ud af otte (12 pct.) inden for Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger.

Tabel 2: Antal revisionsanmærkninger per revideret selskab fordelt på branche

Vandforsyning; kloakvæsen, affaldshåndtering og rensning af jord og grundvand	32 %
Overnatningsfaciliteter og restaurationsvirksomhed	32 %
Kultur, forlystelser og sport	26 %
Offentlig forvaltning og forsvar; socialsikring	25 %
Undervisning f.eks. køreskoler, kursusvirksomheder, coaching mv.	22 %
Andre serviceydelser	22 %
Information og kommunikation	21 %
Engroshandel og detailhandel; reparation af motorkøretøjer og motorcykler	20 %
Bygge- og anlægsvirksomhed	20 %
Administrative tjenesteydelser og hjælpetjenester	20 %
Fast ejendom	20 %
Liberale, videnskabelige og tekniske tjenesteydelser	19 %
Fremstillingsvirksomhed	19 %
Råstofindvinding	18 %
Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring excl. Holdingselskaber	17 %
Transport og godshåndtering	17 %
Landbrug, jagt, skovbrug og fiskeri	16 %
Pengeinstitut- og finansvirksomhed, forsikring	15 %
Holdingselskaber	14 %
Sundhedsvæsen og sociale foranstaltninger	12 %
El-, gas- og fjernvarmeforsyning	12 %
Total	18 %

Kilde: Experian 2013

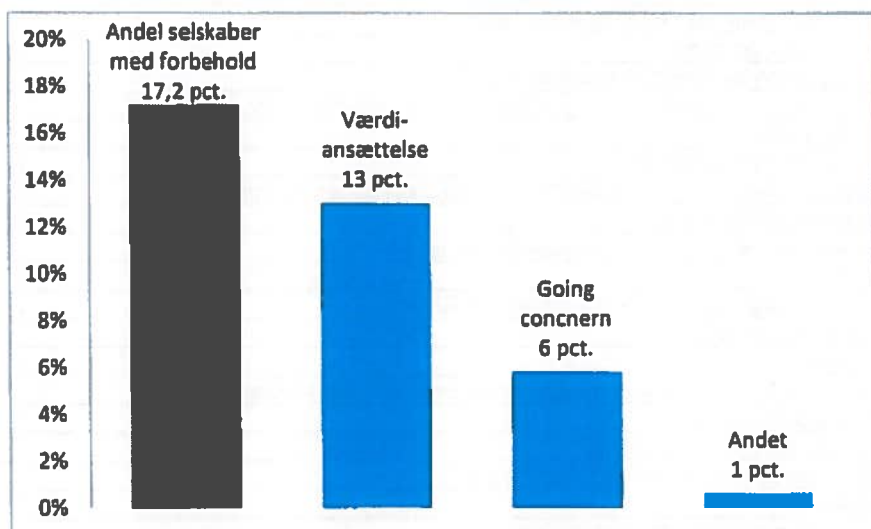
Undersøgelse af fordelingen af anmærkninger i påtegningerne på 2012-regnskaberne

Ud fra mængden af selskaber, der enten har forbehold, supplerende oplysninger eller begge dele har Experian leveret en tilfældigt udvalgt stikprøve på 500 regnskaber. Fra stikprøven er det muligt at undersøge, hvordan anmærkningerne fordeler sig på hhv. forbehold og supplerende oplysninger, samt hvad baggrunden for anmærkningerne er³. En beskrivelse af inddelingen af forbehold og supplerende oplysninger er vist i bilag.

Ca. 1.900 danske selskaber har fået et forbehold for fortsat drift i 2012

I stikprøven på 500 selskaber med anmærkninger i 2012-regnskaberne er der i alt givet 97 forbehold, som hovedsageligt fordeler sig på forbehold for værdiansættelser og forbehold for "going concern", altså forbehold for usikkerhed om virksomhedens fortsatte drift. 11 virksomheder i stikprøven har fået to forbehold, således at antallet af virksomheder, der har fået minimum ét forbehold, er 86. Det svarer til, at 17,2 pct. af de selskaber, som har fået en anmærkning i regnskabet, har fået mindst ét forbehold.

Figur 6: Forbehold fordelt på type



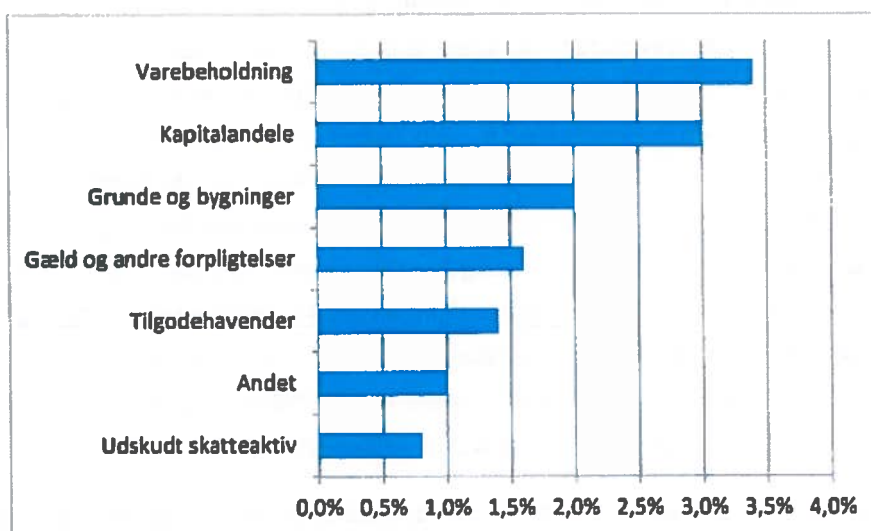
Experian og egne beregninger

³ Supplerende oplysninger om ulovlige aktionærlån indgår ikke i undersøgelsen, da de registreres i en særskilt kategori af Experian

Ud af de 500 selskaber i stikprøven har 29 fået et forbehold for going concern, hvilket svarer til 6 pct. Dette tal kan anvendes til at estimere, hvor mange selskaber der i alt har fået et going concern forbehold i 2012. Det samlede antal virksomheder, som har fået en anmærkning i 2012 er 33.248, hvilket omregnet vil svare til, at der er givet forbehold for going concern i omkring 1.900 danske selskaber.

Derudover har 13 pct. af de 500 virksomheder i stikprøven fået et forbehold for værdiansættelser, hvilket svarer til, at der tilnærmelsesvist er givet forbehold for værdiansættelser i 4.300 danske selskaber i 2012. Forbeholdene for værdiansættelser er fordelt på en række forskellige former for værdiansættelser, hvilket ses i figur 7:

Figur 7: Forbehold for værdiansættelser



Experian og egne beregninger

Værdiansættelse af varebeholdningen og kapitalandele i datter- eller associerede selskaber udløser oftest forbehold for værdiansættelser i påtegningerne. Når revisor tager forbehold for værdiansættelse af varebeholdningen, skyldes det oftest, at det ikke har været muligt for revisor at verificere værdiansættelsen, hvorimod et forbehold for værdiansættelse af kapitalandele i datterselskaber kan skyldes, at værdien af kapitalandelene er opgjort forkert i regnskabet. F.eks. har en række moderselskaber fået et forbehold for værdiansættelse af kapitalandele i datterselskaber, fordi det ikke fremgår i moderselskabets regnskab, at datterselskabets revisor har taget et forbehold for datterselskabets fortsatte drift. Dvs. at kapitalandelene er indregnet i moderselskabet under antagelse om, at datterselskabet vil være i fortsat drift på trods af, at datterselskabet har fået et going concern forbehold i regnskabet. I figur 7 ses det, at 3,4 pct. af selskaberne i stikprøven har fået et forbehold for værdiansættelse af varebeholdningen, og

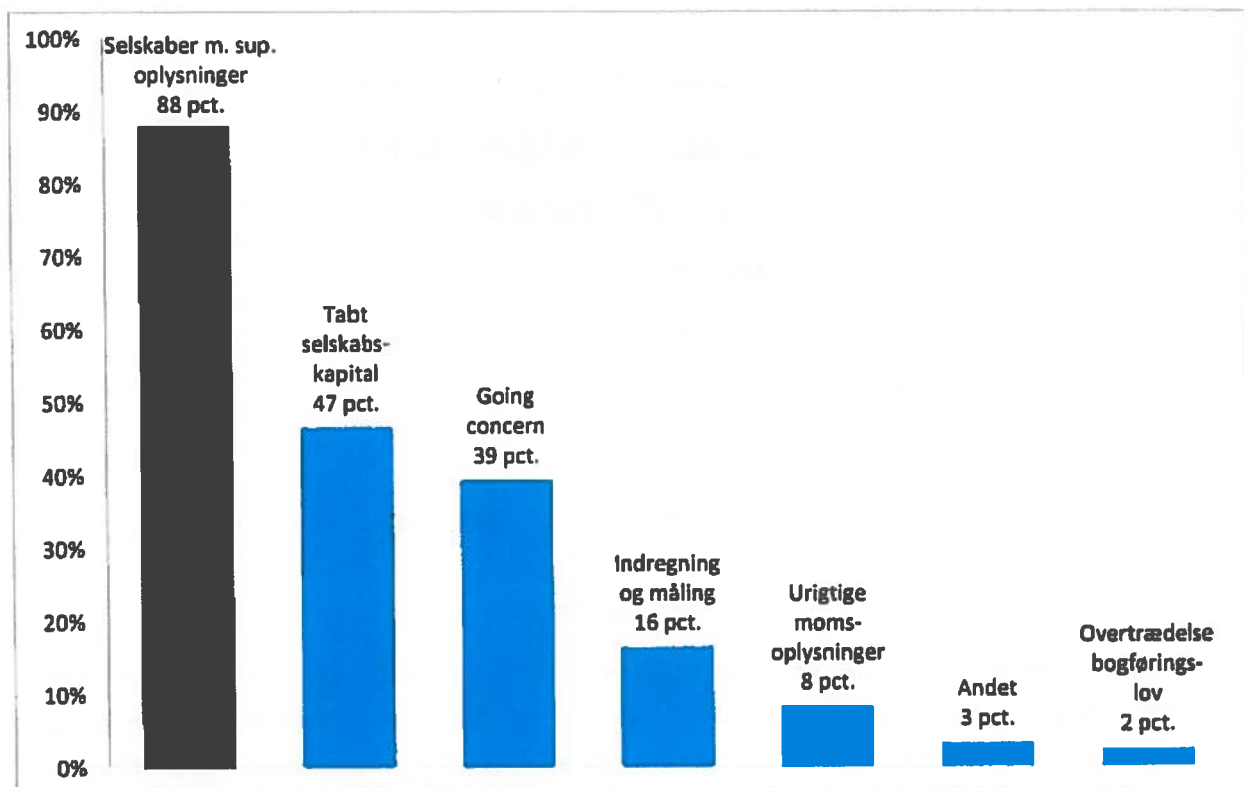
at 3 pct. af selskaberne har fået et forbehold for værdiansættelse af kapitalandele. Derudover har 2 pct. af selskaberne fået forbehold for værdiansættelse af grunde og bygninger, og 1,6 pct. af selskaberne har fået forbehold for værdiansættelse af gæld og andre forpligtelser. De resterende forbehold for værdiansættelser i stikprøven er givet for hhv. tilgodehavender, udskudte skatteaktiver og andre forhold.

Ca. 15.000 selskaber har fået supplerende oplysning om tabt selskabskapital, eventuelt i forbindelse med overtrædelse af selskabsloven eller i relation til going concern

I stikprøven er der i alt givet 581 supplerende oplysninger i påtegningerne således at en række virksomheder har mere end én supplerende oplysning. De supplerende oplysninger består hovedsageligt af supplerende oplysninger om tabt selskabskapital i forbindelse med overtrædelse af selskabsloven eller i relation til going concern, supplerende oplysninger om going concern og supplerende oplysninger om indregning og måling af aktiver eller passiver, f.eks. maskiner og inventar eller gæld. I alt har 440 selskaber fået mindst én supplerende oplysning i påtegningen, hvilket svarer til 88 pct. af selskaberne i stikprøven. Dette kan ses i figur 7. 233 selskaber i stikprøven har fået en supplerende oplysning om tabt selskabskapital, svarende til 47 pct. Dette tal kan anvendes til at estimere det samlede antal selskaber, som har fået en supplerende oplysning om tabt selskabskapital i regnskabet for 2012. Ud af de i alt 33.248 selskaber, som i 2012 har fået en anmærkning i påtegningen, anslås det derfor, at omkring 15.000 selskaber har fået en supplerende oplysning om tabt selskabskapital i 2012.

197 selskaber i stikprøven har derudover fået en supplerende oplysning om going concern, svarende til 39 pct. Det svarer til at ca. 13.000 danske selskaber har fået en supplerende oplysning om going concern i 2012.

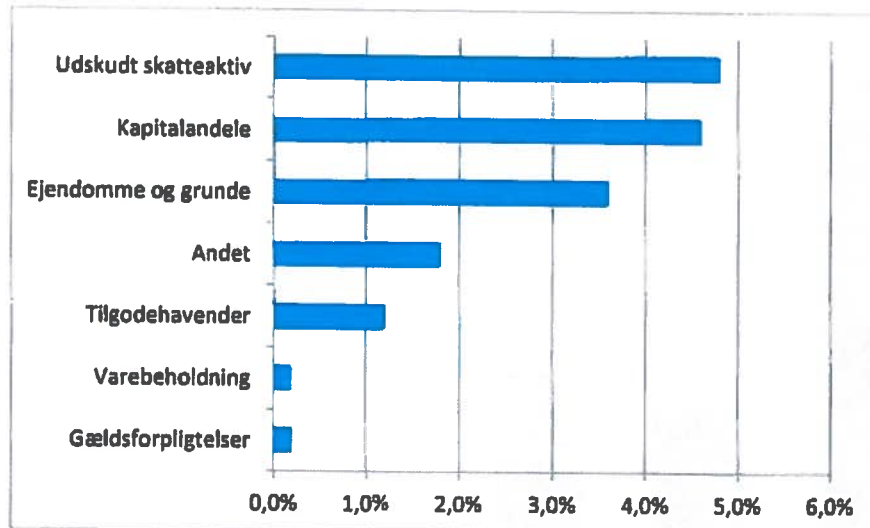
Figur 8: Supplerende oplysninger i stikprøven



Experian og egne beregninger

Supplerende oplysninger om indregning og måling af aktiver eller passiver kan omfatte flere forskellige forhold. Når revisor gør opmærksom på indregning og måling af et aktiv eller passiv, drejer det sig ofte om et udskudt skatteaktiv. Hvis en virksomhed i flere år har haft underskud, skabes et skattetilgodehavende eller et skatteaktiv, som kan anvendes, når virksomheden senere har overskud. Er skatteaktivet af fundamental eller væsentlig betydning for regnskabet kan revisor give en supplerende oplysning herom. Fordelingen af supplerende oplysninger om indregning og måling ses i figur 9.

Figur 9: Supplerende oplysninger om indregning og måling



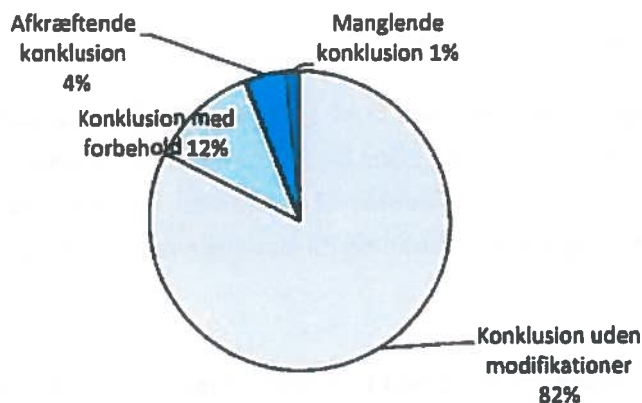
Kilde: Experian 2013

I figur 9 fremgår det, at 4,8 pct. af selskaberne i stikprøven har fået en supplerende oplysning om indregning af et udskudt skatteaktiv, at 4,6 pct. har fået en supplerende oplysning om indregning af kapitalandele samt at 3,6 pct. har fået en supplerende oplysning om indregning af ejendomme og grunde. De resterende supplerende oplysninger om indregning og måling er givet indenfor kategorierne tilgodehavender, varebeholdning, gældsforpligtelser og andet.

Fordeling af konklusioner blandt selskaber med anmærkninger:

17,6 pct. af selskaber med en anmærkning har fået et forbehold. Når et selskab har fået et forbehold, modificeres konklusionen i revisionspåtegningen i form af en konklusion med forbehold, manglende konklusion eller afkræftende konklusion. Dette er ikke tilfældet, når selskabet har fået en supplerende oplysning i regnskabet, hvor der stadig kan gives en konklusion uden modifikationer. Nedenstående figur viser fordelingen af konklusioner blandt selskaber i stikprøven.

Figur 8: Fordeling af konklusioner blandt selskaber med revisionsanmærkninger.



Når revisor tager forbehold i påtegningen, fører det i to ud af tre tilfælde til, at der gives en konklusion med forbehold, mens det i et ud af tre tilfælde fører til enten en afkræftende eller manglende konklusion. En afkræftende konklusion vil sige, at revisoren konkluderer, at regnskabet ikke giver et retvisende billede, hvorimod en manglende konklusion vil sige, at revisoren ikke er i stand til at konkludere på regnskabet, givet den information, som virksomheden har gjort tilgængelig for ham.

Bilag

Anmærkninger i revisors påtegning

Anmærkninger i revisors påtegning består af enten et eller flere forbehold og / eller en eller flere supplerende oplysninger. Såfremt der tages et eller flere forbehold i påtegningen har det indvirkning på konklusionen (modifikationer til konklusion i påtegningen), mens en eller flere supplerende oplysninger ikke har indvirkning på konklusionen i revisors påtegning.

Forbehold:

Når revisor tager et eller flere forbehold i revisionspåtegningen, skyldes det enten uenighed med ledelsen (revisor finder, at der er væsentlig fejlinformation i regnskabet), eller at der ikke er tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis (at revisorer ikke kan få verificeret oplysningerne i regnskabet).

Et eksempel på et forbehold grundet væsentlig fejlinformation i regnskabet kan være, at revisor ikke er enig i værdien af varelageret, men mener, at værdien er sat for høj grundet manglende nedskrivning til en lavere værdi, hvorfor revisor tager et forbehold for værdiansættelsen af varelageret. Det vil sige, at revisoren konkluderer, at årsregnskabet bortset fra værdiansættelsen af varelageret giver et retvisende billede af selskabets aktiver, passiver og finansielle stilling og af resultatet af selskabets aktiviteter for regnskabsåret i overensstemmelse med årsregnskabsloven (konklusion med forbehold).

Et eksempel på et forbehold grundet ikke tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis kan være, at revisor ikke kan få verificeret tilstedeværelsen af varelageret. Hvis et selskab f.eks. aflægger regnskab for perioden 1. jan - 31. dec. 2013, men først har valgt sin revisor i 2013, og selskabet ikke har et lagerstyringssystem, der gør det muligt for revisoren at gå tilbage og verificere varelageret på balancedatoen, så har revisoren ingen mulighed for at kunne verificere tilstedeværelsen af varelageret og må derfor tage et forbehold herfor.

Revisor skal i revisionspåtegningen tage forbehold, hvis:

- Regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den anvendte regnskabsmæssige begrebsramme, eller det ikke opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav
- Regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er uvæsentlige

- Usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst
- Regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt
- Regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens eller eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.
- Forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor
- Revisor ikke kan udtrykke en konklusion vedrørende dele af regnskabet eller regnskabet som helhed.

I undersøgelsen er forbeholdene registreret i følgende kategorier:

- 1) Forbehold for going concern(fortsat drift).
- 2) Forbehold for værdiansættelse af ...
 - a. Varebeholdning
 - b. Tilgodehavender
 - c. Kapitalandele i datter- eller associerede selskaber eller andre kapitalandele
 - d. Udsudt skatteaktiv
 - e. Gældsforpligtelser og andre forpligtelser
 - f. Grunde og bygninger
 - g. Andet
- 3) Andet

Påtegningens konklusioner

Når revisor tager et forbehold i revisionspåtegningen, vil det altid påvirke konklusionen, som skal modificeres. Regnskabet vil ikke få en konklusion uden modifikationer, men vil i stedet få enten en "konklusion med forbehold", en "afkræftende konklusion" eller en "manglende konklusion".

I undersøgelsen er følgende tre typer konklusion registreret:

- 1) Konklusion uden modifikationer (regnskabet giver et retvisende billede)
- 2) Konklusion med forbehold (regnskabet givet et retvisende billede, bortset fra ...)
- 3) Afkræftende konklusion (regnskabet giver ikke et retvisende billede)
- 4) Manglende konklusion (har ikke været i stand til at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis)

Supplerende oplysninger:

Revisor skal i revisionspåtegningen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor påpeger uden at tage forbehold.

Revisor bruger supplerende oplysninger til at påpege forhold i regnskabet, som efter revisors vurdering er af en sådan vigtighed, at det er afgørende for brugernes forståelse af regnskabet. Supplerende oplysninger vedrører således regnskabsmæssige forhold, hvor revisor er enig med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling og omtalen heraf, men ønsker at påpege usikkerheder over for regnskabsbrugerne⁴.

Der findes tre kategorier af supplerende oplysninger: Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet, supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen og supplerende oplysninger vedrørende andre forhold.

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af regnskabet:

- Revisoren skal altid give en supplerende oplysning i situationer, hvor forudsætningen om fortsat drift er passende, men forbundet med en væsentlig usikkerhed, der rejser betydelig tvivl om "overlevelsen". Hvis revisoren i sådanne tilfælde vurderer, at regnskabet indeholder fyldestgørende oplysninger om forholdet, skal han udtrykke en konklusion uden forbehold for den fortsatte drift, men altså give en supplerende oplysning om usikkerheden.
- Revisoren kan give en supplerende oplysning i tilfælde af usikkerheder, hvis udfald kan påvirke regnskabet væsentligt, og hvis afklaring afhænger af fremtidige begivenheder, eller ved vurdering af væsentlige poster eller forhold i regnskabet, der er forbundet med væsentlig usikkerhed.

Supplerende oplysninger vedrørende forståelse af revisionen:

- Revisor skal altid give en supplerende oplysning, hvis sammenligningstal ikke er revideret, når eksempelvis selskabet er "vokset ind i" revisionspligten.

Supplerende oplysninger vedrørende andre forhold:

- Revisoren skal give en supplerende oplysning, hvis selskabets ledelse kan ifalde straf eller erstatningsansvar for lovovertrædelser af selskabsloven. F.eks. skal revisor give en sup-

⁴ Hvis revisor er uenig med ledelsen i den regnskabsmæssige behandling og omtalen heraf, skal der tages forbehold.

plerende oplysning, hvis ledelsen har optaget et ulovligt aktionærlån eller såfremt selskabskapitalen er tabt og ledelsen ikke har afholdt generalforsamling og orienteret herom inden 6 måneder efter, at det er konstateret, at halvdelen af selskabets kapital er tabt. Revisoren kan desuden give en supplerende oplysning om tabt selskabskapital, hvis dette er i relation til en going concern betragtning.

- . Revisoren skal hertil eksempelvis give en supplerende oplysning, hvis selskabets ledelse kan ifalde straf for overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen. Typiske eksempler herpå er overtrædelse af kildeskattelovens regler om at indeholde og indberette A-skat og overtrædelse af momslovgivningens regler om at opgøre og angive moms.

I undersøgelsen er de supplerende oplysninger registreret i følgende kategorier:

- 1) Usikkerhed vedr. virksomhedens fortsatte drift
- 2) Tabt selskabskapital herunder overtrædelse af selskabslovens § 119
- 3) Overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen (fx urigtige momsoplysninger til skat og for sent indsendte momsangivelser)
- 4) Overtrædelse af selskabslovens § 210 om ulovlige lån til ledelse, aktionærer eller andelspartshavere.
- 5) Overtrædelse af lovgivning og bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale
- 6) Påpegning af betydelige forhold vedr. indregning og måling af ...
 - a. Varebeholdning
 - b. Tilgodehavender
 - c. Kapitalandele i datter- eller associerede selskaber eller andre kapitalandele
 - d. Udskudt skatteaktiv
 - e. Gældsforpligtelser og andre forpligtelser
 - f. Grunde og bygninger
 - g. Andet
- 7) Andet

Notat

**Indsats
Indsatsplanlægning og -
analyse
Indsats Erhverv 8**

20. juni 2014

Steen dePlace Hansen

Afrapportering vedr. undersøgelse af selskaber, der har fravalgt revision

Denne afrapportering er en del af den samlede afrapportering af indsatsprojektet Revisorforbehold med projektforsløb 1. juli 2010 – 31. marts 2014.

Indholdsfortegnelse:

Baggrund for undersøgelsen	side 2
Udsøgning af selskaber	side 3
Resultat af undersøgelsen	side 3
Eksempler på konstaterede fejl	side 4
Betingelser for fravalg af revision	side 4
Konklusion	side 5
Anbefalinger	side 6
Bilag 1 Selskaber med størst omsætning	
Bilag 2 Selskaber med størst balancetal	
Bilag 3 Selskaber med størst skattepligtig indkomst	
Bilag 4 Selskaber med størst difference mellem angivet og beregnet moms	
Bilag 5 Erhvervsstyrelsens notat "Evalueret af erfaringer med lempet revisionspligt"	
Bilag 6 FSRs analyse "Mistede oplysninger når selskaber ikke revideres"	
Bilag 7 FSRs notat "Flere fejl når revisionen mangler"	
Bilag 8 FSRs rapport "Forbehold og supplerende oplysninger, analyse af 2012 regnskaber	

Baggrund for undersøgelsen:

I projekt Revisorforbehold blev vi i oktober 2013 anmodet om at undersøge selskaber, der havde fravalgt revisor.

Der blev tilført yderligere ressourcer til projektet i juli måned 2013. Da disse medarbejdere startede på projektet, blev der lavet nye udsøgninger af selskaber, som de skulle starte på.

Det blev først efterfølgende i august/september 2013 oplyst, at de ekstra ressourcer skulle lave undersøgelser i selskaber, der havde fravalgt revisor. Derfor var der begrænsede ressourcer til undersøgelsen, og det blev besluttet, at der skulle behandles 100 sager, hvor der er fravalgt revisor. Dette er et meget lille population ud af det antal der har fravalgt revisor.

På selskabsselvangivelsen skal selskabet i rubrik 102 anføre hvilken type revisor/rådgiver, autoriseret eller registreret, der har ydet bistand ved udarbejdelse af regnskabet.

I rubrik 102.3 skal afkrydses hvis selskabet har haft anden revisor/rådgiver og i rubrik 102.4, hvis selskabet ikke har haft nogen revisor.

Ifølge BO udsøgning fra 3S har der været afkrydset følgende.

Aktive selskaber med x i 102-3 og 102-4 i 2011, 2012 og 2013

Opdateret: 20. juni 2014

	2011	2012	2013
102-3	5970	7418	5896
102-4	7634	9338	6775
Indberettede	188.164	199.759	144.904

Felt 102.4 afkrydses, hvis selskabet ikke har anvendt revisor, og felt 102.3 afkrydses, hvis selskabet har anvendt ekstern rådgiver, der ikke er autoriseret eller registreret revisor.

FSR har i en rapport om "Forbehold og supplerende oplysninger, analyse af 2012 regnskaber", som er offentliggjort den 25/9 2013, anført, at der skulle være ca. 30.000 selskaber i 2012, der ikke har en revisionspåtegning i regnskabet.

Ifølge FSR's undersøgelser er antallet af selskaber, som har fravalgt revision steget med 10.000 selskaber fra 2011 til 2012.

I rapporten er anført følgende:

" En gennemgang af 2012 regnskaberne viser, at 86% af de indleverede regnskaber indeholder en revisionspåtegning, samt at 3 pct. af regnskaberne indeholder en re-

viewerklæring. Derudover har 2 pct. af virksomhederne fået assistance med opstilling af årsregnskabet, mens 9 pct. af regnskaberne ikke indeholder en erklæring fra revisor. Dvs. at 14 pct. af selskaberne ikke har en revisionspåtegning, hvilket svarer til 29.340 selskaber”

”Når den uafhængige revisor ikke reviderer et regnskab, foretages der ingen kontrol af oplysningerne i regnskabet, og derfor vil eventuelle forhold, som revisor ville have gjort opmærksom på i regnskabet, ikke fremgå.”

Udsøgning af selskaber

For at udsøge de 100 selskaber, som skulle undersøges, blev der foretaget en BO udsøgning over de selskaber, der både i 2011 og 2012 på selskabsselvangivelsens rubrik 102.4 har sat x ved ingen revisor. Resultatet af denne udsøgning viser 1231 selskaber.

Ud af denne udsøgning er udvalgt 100 selskaber ud fra følgende kriterier:

1. De 25 selskaber med størst omsætning ud fra regnskabstal anført på selvangivelsen
2. De 25 selskaber der har størst balancetal, ud fra tal anført på selvangivelsen
3. De 25 selskaber med højest skattepligtig indkomst
4. De 25 selskaber med størst difference mellem angivet moms og beregnet moms af selvangivet omsætning.

Fordelingen og udsøgningsoplysninger kan ses på vedhæftede bilag.

Resultat af undersøgelsen:

Resultatet af undersøgelserne viser følgende:

	Regulering moms	Regulering selskabsskat	Regulering personskat	Antal med reguleringer	Igangværende	Henlagt uden yderligere indkaldelse	Træf % i indkaldte sager
Gruppe 1	219.486	5.112.847	271.453	5		14	54
Gruppe 2	55.929	4.042.200	74.733	6		19	100
Gruppe 3	5.091	85.954	6.603	4	1	17	50
Gruppe 4	136.415	2.207.712	107.091	7	2	12	50

Kilde: Styringsark udarbejdet i projektet

Ovennævnte viser følgende reguleringer i alt:

Momsefterbetalinger 416.921 kr.

Ændring af selskabers indkomst 11.448.713 kr.

Ændringer af personers indkomst 460.080 kr.

Der har været ændringer i 25 % af sagerne. Det bemærkes i den forbindelse, at visiteringen af sagerne og udsøgning til nærmere kontrol er foretaget på grundlag af rutinede sagsbehandlers erfaringer, hvor *væsentlighed* er lagt til grund for valg af, om selskaber skulle underkastes nærmere kontrol. Der er således ikke brugt compliance-konceptet. Hvis compliancekonceptet havde været anvendt vil fejlprocenten være væsentligt større.

Alle 100 selskabers regnskab er gennemlæst og tilskrevet med anmodning om skatte-regnskab, og i flere tilfælde er der anmodet om yderligere materiale.

Der har i en del af tilfældene ikke været muligt at få noget materiale, hvorefter selskabets indkomst er ansat skønsmæssigt.

Undersøgelserne viser, at de selskaber, hvor der er fravalgt revisor, og hvor der evt. er forhold, hvor der skulle have været anført forbehold/supplerende oplysninger, ikke vil anføre dette på selskabsselvangivelsen. Indikatorer til SKATs maskinelle udsøgning mangler derfor i disse sager, herunder eksempelvis de sager, hvor der i selskabet er etableret et ulovligt aktionærlån.

Det er i projekt Revisorforbehold konstateret, at en del selskaber, hvor revisor i en årsrapport har taget forbehold/anført supplerende oplysninger, året efter har fravalgt revision.

Der er i en del af sagerne modtaget materiale fra rådgivere/bogholder mv., hvilket indikerer, at selskabet har kontakt til en rådgiver.

Der har været enkelte tilfælde, hvor selskabets indehaver ikke har forstået reglerne. Der har været tilfælde, hvor der er fratrullet private udgifter. Da der i en del af disse selskaber er tale om hovedaktionær/hovedanpartsselskaber kan der være risiko for, at der fratrækkes udgifter, som ikke er erhvervsmæssige, og da der er fravalgt revisor, er der ikke en ekstern og objektiv part, der gennemgår regnskabet.

Eksempler på konstaterede fejl i de gennemgåede sager:

I et enkelt tilfælde var der skrevet forkert indkomst på selvangivelsen, og deraf en forkert beregnet skat. Såfremt der havde været en revisor ville dette nok være blevet opdaget året efter, i forbindelse med afstemning af skatten.

Der har været tilfælde, hvor vi har ændret i selskabets indkomst, vedrørende spørgsmål om forbedring kontra vedligeholdelse på ejendomme.

Der har også været en enkelt sag, hvor der var foretaget forkerte afskrivninger.

Der har i en del af sagerne været fejl i moms og lønafstemninger.

Betingelser for fravalg af revision:

Der er i sagerne undersøgt om betingelserne for at kunne fravælge revision er opfyldt.

For at kunne fravælge revision skal et selskab opfylde mindst to af tre kriterier:

1. Højest 12 ansatte
2. Højest en nettoomsætning på 8. mio. kr. på et år
3. En balancesum på 4 mio. eller derunder

Der har ikke blandt de 100 sager været selskaber, som ikke har opfyldt disse betingelser.

Konklusion

Det er svært at drage en entydig konklusion på undersøgelsen, da der kun er undersøgt en meget lille del af det antal, der har fravalgt revisor. Kun 100 selskaber ud af formentlig 30.000 selskaber med fravalgt revision er naturligvis ikke et tilstrækkeligt repræsentativt udsnit. Men der er en fejlprocent (baseret på væsentlighed i sagsudvælgelsen) på 25 % i de 100 selskaber der er undersøgt. Vi har dog ikke indikationer på, at fejlprocenten i den udvalgte gruppe skulle være afvigende fra den fejlprocent, der må formodes at kunne konstateres ved gennemgang af en større mængde eller hele populationen af selskaber, der har fravalgt revision.

I projekt Revisorforbehold har vi set mange selskaber med forbehold i det år som undersøges, og hvor det er anført i regnskabet, at der er fravalgt revision året efter. Det er her spørgsmålet, om der er rettet op på de forhold der gjorde, at revisor anførte forbehold i regnskabet. Når der året efter ikke er nogen revisor, vil der naturligvis heller ikke blive anført forbehold i regnskabet, såfremt der skulle være fortsættende eller nye forhold, der ville udløse forbehold.

SKAT er den 1. april 2014 påbegyndt en driftsopgave, hvor man vil undersøge alle selskaber, der på selskabsselvangivelsen har anført, at der er afkrydset for manglende overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Det er de senere år blevet lempet på reglerne for, at kunne fravælge revisor. Det er spørgsmålet om der skal være flere krav til de selskaber, der har fravalgt revisor. Hvis selskabet ikke har overholdt skatte- og afgiftslovgivningen, ved f.eks. at have angivet forkert moms, vil dette ikke fremgå af regnskabet, og formentlig ikke komme til SKATs kundskab, så det kunne undersøges.

FSR's analyse viser, at der skulle være ca. 30.000 selskaber, der ikke har en revisionspåtegning i regnskabet. Ifølge de indberettede selskabsselvangivelser for 2012 viser dette, at der er ca. 10.000 selskaber som har fravalgt revisor.

Dette viser, at en del af de selskaber, som ikke har en revisionspåtegning, har en revisor, men da revisor ikke har revideret regnskabet, og revisors undersøgelser viser, at der evt. skulle være forhold, som ville føre til en påtegning, vil dette ikke fremgå, da revisor ikke har pligt til at lave en påtegning.

Anbefalinger:

1. Det foreslås at etablere et indsatsprojekt, der har til formål at kontrollere en større mængde af selskaber, der har fravalgt revision. Formålet er at opnå et mere præcist billede af graden af regelefterlevelse i selskaber med fravalgt revision, at foretage vejledning i relevant omfang blandt denne selskabsgruppe og i øvrigt samle viden og foreslå nødvendige tiltag på baggrund af de erfaringer, der dannes i et sådant indsatsprojekt. Selskabsmassen, som det foreslåede projekt bør omhandle, kan udsøges blandt de selskaber, hvor der er foretaget afkrydsning i felt 102.3 eller 102.4.
2. Det foreslås, at muligheden i årsregnskabslovens § 135, stk. 1 om mulighed for fravalg af revision, ændres, således at et selskab ikke kan fravælge revision for det regnskabsår, der følger efter et regnskabsår med revionspåtegning indeholdende forbehold eller supplerende oplysninger om overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

20. juni 2014

Christel Knudsen og Robert Pedersen

MsV 18

FORBEHOLD/SUPPLERENDE OPLYSNINGER I REVISORERKLÆRINGER FOR SELSKABER

*En analyse af de registrerede oplysninger i
felterne 105 og 106 på selskabers
selvangivelser for selvangivelsesåret 2013*

Henrik Kjellerup Bro
SC Middelfart

Indholdsfortegnelse:

1. Indledning	2
2. Formål med analysen:	3
3. Analysens overordnede konklusion:	3
4. Regelgrundlag:	4
4.1 Oplysningernes kategorisering på selvangivelsesblanketten:	5
5. Datagrundlag:	7
5.1 Analysemetode:	8
5.2 Forbehold/Supplerende oplysninger:	10
5.3 Databehandling:	10
6. Analyseresultat:	10
6.1 Talmæssig fordeling - Fejlafkrydsning – generelt	10
6.1.2 Skatte- og afgiftslovgivning	13
6.1.3 Selskabslovgivning	15
6.1.4 Regnskabslovgivning	16
6.1.5 Andet	17
6.2 Bedømmelse af registreringerne	19
6.3 Klassifikation af afkrydsningerne	20
6.3.1 ”Skatte- og afgiftslovgivning”:	20
6.3.2 ”Selskabslovgivning”:	21
6.3.3 ”Regnskabslovgivning”:	22
6.3.4 ”Andet”	22
7 Sammenlignende analyse af resultater for 2006 og 2013	23
8 Registreringernes og analysens validitet	25
9 SKATs indsatsarbejde - Registreringernes anvendelse	27
9.1 ”Skatte- og afgiftslovgivning”	27
9.2 ”Selskabslovgivning”	28
9.3 ”Regnskabslovgivning”	28
9.4. ”Andet”	29
10. Mulige forslag til forbedring af fremtidige registreringer	29

1. Indledning

Denne analyserapport er udarbejdet som opfølgning på en tilsvarende rapport udarbejdet for selvangivelsesåret 2006.

Den foregående analyserapport byggede alene på indsamlede data for selskabsselvangivelser for selskaber hjemmehørende i henholdsvis skattecenter Svendborg og Skattecenter Middelfart.

Rapporten indeholdt en analyse af afkrydsningerne i felterne 105 og 106 på selvangivelserne og var udarbejdet i forbindelse med planlægning af det landsdækkende indsatsprojekt "Revisorforbehold" samtidig med, at analyserapporten omhandlede mulige tiltag, som kunne tænkes iværksat for at højne selvangivelsesindsender/-indberettes disciplin i forbindelse med udfyldelse af de to selvangivelsesfelter og derved forberede datagrundlaget for SKATs indsatsarbejde.

Efterfølgende er SKATs struktur omlagt således, at der nu er tale om en central struktur i forhold til tidligere, hvor SKAT var opdelt i Skatteregioner. Samtidig er opgaven med at anvende de indberettede oplysninger om revisorforbehold/supplerende oplysninger i felterne 105 og 106 blevet en driftsopgave, der dækker hele landet. Endelig har der fra SKATs side været iværksat vejledningsinitiativer til at forbedre selvangivelsesindsenders afkrydsninger i de felter.

På baggrund af resultaterne, som er beskrevet i analysen vedrørende selvangivelserne for 2006, er det relevant at foretage en ny sammenlignelig analyse til afdækning af, hvorvidt datadisciplinen er højnet siden sidst og hvorvidt der er behov for yderligere tiltag for at gøre datagrundlaget bedre.

Lige som sidst indgår der også i denne analyserapport en behandling af hvilke selvangivelsesdata, det kan være relevant for SKAT at udsøge.

I modsætning til analysen af data for 2006 er der i den nye analyse taget udgangspunkt i hele Danmarks population af indregistrerede selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2.

Dette grundlag er primært valgt, fordi SKATs anvendelse af selvangivelsesdata i felterne 105 og 106 nu indgår i en driftsopgave. Samtidig er det vurderet, at udtræk fra denne samlede population giver et statistisk forsvarligt sammenligningsgrundlag til analyseresultaterne for 2006-selvangivelserne.

Der henvises nærmere hertil under afsnittene omkring metode og resultaternes validitet.

Henrik Kjellerup Bro, SC Middelfart

2. Formål med analysen:

Formålet med analysen har været at undersøge

- Om de registrerede afkrydsninger om forbehold/supplerende oplysninger i felterne 105 og 106 på selskabsselvangivelserne er foretaget korrekt,
- Om der er sket en højnelse af kvaliteten af oplysningerne ved indgivelsen af selvangivelserne vedrørende korrekt indberetning i felterne 105 og 106,
- Om der er sket en væsentlig ændring i de forhold, som resulterer i afkrydsning i felt 106, og om det har betydning for SKATs anvendelse af disse oplysninger og,
- Om der er behov for at iværksætte tiltag for at forbedre validiteten i dataindberetningen vedrørende forbehold/supplerende oplysninger.

3. Analysens overordnede konklusion:

På baggrund af den gennemførte analyse er den overordnede konklusion:

- Det er konstateret, at der er fejl i godt 1/3 af de foretagne afkrydsninger
- Det er konstateret, at for kategorien "skatte- og afgiftslovgivning" er der tale om, at der hovedsagelig er sket en korrekt registrering.
- De tre øvrige kategorier "Regnskabslovgivning", "Selskabslovgivning" og "andet" er resultaterne ikke så entydige
- Med hensyn til afkrydsning vedr. overtrædelse af selskabslovgivning er der i forhold til 2006 sket en væsentlig stigning i fejlafkrydsninger.
- Det er et problem, at der for nogle forhold – særligt vedrørende ulovligt aktionærlån - har været en ret vilkårlig opfattelse af, hvordan der skulle ske afkrydsning på selvangivelsen.
- Analysen viser, at det bør overvejes, om der skal iværksættes yderligere tiltag på en forbedret vejledning til udfyldelsen af selvangivelsens felter 105 og 106
- Det må fortsat konkluderes, at afkrydsningerne giver mulighed for udsøgning af indsatsrelevante skattesubjekter, idet man dog skal være særdeles opmærksom på de konstaterede mangler ved afkrydsningen samt omfanget af selskaber, hvorfor en udsøgning via registrering i felterne 105 og 106 skal suppleres med yderligere maskinelle og manuelle udsøgningstiltag.

4. Regelgrundlag:

På selvangivelsesblanket (05.007) til brug for selvangivelse for aktieselskaber mv. fremgår det af side to under afsnit for regnskabsoplysninger, at der skal indberettes seks oplysninger (felterne 102-107) vedrørende oplysninger om revisorbistand. Alle indberetningerne skal ske ved afkrydsning.

I felt 105 skal der ske afkrydsning af, hvorvidt der er forbehold/supplerende oplysninger i revisorerklæringen i årsrapporten. Afkrydsning kan alene ske i "JA" eller "NEJ".

Såfremt der er afkrydset ved "JA", skal der tillige ske afkrydsning af felt 106.

I felt 106 er der mulighed for at foretage afkrydsning i:

Forbehold/supplerende oplysninger om 1 __ overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen 2 __ overholdelse af selskabslovgivningen 3 __ overholdelse af regnskabslovgivningen 4 __ andet.

Revisors pligter i forbindelse med udarbejdelse af revisorerklæring:

Revisors pligt til af tage forhold eller afgive supplerende oplysninger i revisorerklæringen i årsrapporten fremgår af Bekendtgørelsen om statsautoriserede og registrerede revisors erklæringer mv. (erklæringsbekendtgørelsen)¹.

Det fremgår således af bekendtgørelsens § 6 om **revisorforbehold**:

"Revisor skal i revisionspåtegningen tage forbehold, hvis:

- 1) regnskabet ikke opfylder krav om, at det skal give et retvisende billede af virksomhedens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet i overensstemmelse med den angivne regnskabsmæssige begrebsramme, eller det ikke opfylder andre tilsvarende, generelle kvalitetskrav,
- 2) regnskabet ikke indeholder de krævede oplysninger eller ikke opfylder betingelserne for at udelade krævede oplysninger, medmindre de manglende oplysninger er helt ubetydelige,
- 3) usikkerhed vedrørende opgørelsen af regnskabet eller usædvanlige forhold, som har påvirket det, ikke er tilstrækkeligt oplyst,
- 4) regnskabet er behæftet med fejl eller mangler,
- 5) regnskabet er aflagt under forudsætning af fortsat drift, men revisor finder, at forudsætningen ikke er opfyldt,
- 6) forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst for revisor,
- 7) revisor ikke kan nå til en konklusion vedrørende dele af regnskabet eller regnskabet som helhed, eller
- 8) regnskabet i øvrigt ikke er aflagt i overensstemmelse med lovgivningens eller eventuelle andre bestemmelsers krav til regnskabsaflæggelsen.

¹ BEK nr 385 af 17/04/2013.

Stk. 2. Tager revisor forbehold, skal dette klart fremgå af revisionspåtegningen. Forbeholdet skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Forbehold«.

Stk. 3. Revisor skal i revisionspåtegningen tydeligt begrunde sine forbehold.

Stk. 4. Revisor skal oplyse, hvis et forbehold er af så afgørende betydning, at det fører til, at generalforsamlingen ikke bør godkende regnskabet”.

Vedrørende **supplerende oplysninger** hedder det i bekendtgørelsens § 7:

”Revisor skal i revisionspåtegningen give supplerende oplysninger om eventuelle forhold, som revisor påpeger uden at tage forbehold. Revisor skal altid give supplerende oplysninger, hvis lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt.

Stk. 2. Der skal særskilt gives supplerende oplysninger om forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere. Herunder skal altid oplyses om overtrædelse af:

- 1) straffelovens kapitel 28 samt skatte-, afgifts- og tilskudslovgivningen,
- 2) den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning, eller
- 3) lovgivningen om regnskabsaflæggelse, herunder om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale.

Stk. 3. Supplerende oplysninger må ikke erstatte et forbehold. Oplysningerne skal angives i et særskilt afsnit med overskriften: »Supplerende oplysninger«.

4.1 Oplysningernes kategorisering på selvangivelsesblanketten:

Det fremgår ikke umiddelbart af den trykte selvangivelsesblanket, hvilke af de forhold, som revisor er pligtig til at give oplysning om i revisorerklæringen, der skal anføres i de enkelte afkrydsningsfelter i felt 106.

Efter den foregående analyse for indkomståret 2006 og en efterfølgende udarbejdet rapport blev der i 2008 iværksat initiativer til vejledning af revisorstanden omkring SKATs forståelse af den korrekte afkrydsning i felt 106. Vejledningen er rundsendt til revisorbranchen.

I vejledningen gøres det således gældende:

I felt 106 skal indholdet af forbeholdet/supplerende oplysning uddybes når felt 105 er afkrydset.

Felt 106.1 – overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen.

Her anføres f.eks.: Manglende afregning af skatter og afgifter.

Skatte- og afgiftsmæssige fejl.

Felt 106.2 – overholdelse af selskabslovgivningen.

Her anføres f.eks.: Ulovlige aktionærlån.

Tab af aktie/anpartskapital.

Tvivl om fortsat drift.

Finansiering af egne aktier/anparter.

Felt 106.3 – overholdelse af regnskabslovgivningen.

Her anføres f.eks.: Manglende overholdelse af bogførings- og regnskabsbestemmelser.
Værdiansættelse af aktiver.

Felt 106.4 – andet.

Her anføres f.eks.: Revisorskift.
Store tab på enkelte debitorer.
Igangværende retssager.
Begivenheder efter status.
Andet.

Samme oplysning er indlagt i SKATs digitale "tast selv" system for selskabsselvangivelsen på www.skat.dk. Vejledningen fungerer således som en "pop up" funktion ud for felterne 105 og 106.

Der foreligger samtidig en uddybende vejledning til selskabsselvangivelsen, som er tilgængelig fra SKATs website www.skat.dk.

Vejledningen, er at finde under "Vejledning til selvangivelse - for aktieselskaber m.fl.", der henhører under blanketter. På "Vejledning til selvangivelse - for aktieselskaber m.fl." er placeret som link "Vejledning til udfyldelse af supplerende regnskabsoplysninger".

Af vejledningen fremgår til felterne 105 og 106:

105 Forbehold/supplerende oplysninger i revisorerklæring

"Handler kun om indholdet i den erklæring, som revisor har forsynet årsrapporten med.

Oplys om revisoren har taget forbehold eller givet supplerende oplysninger. Det vil i givet fald fremgå af et særskilt afsnit i erklæringen med overskriften Forbehold eller med overskriften Supplerende oplysninger. Er der ikke sådanne særskilte afsnit i årsrapporten skal du svare nej.

Svarer du nej i dette felt, skal du ikke udfylde felt 106."

106 Forbehold/supplerende oplysninger om

"Handler kun om forbehold eller supplerende oplysninger i erklæringen i årsrapporten, dvs. forhold som revisor har fremhævet særskilt i sin erklæring.

I Overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen kan revisor fx have peget på:

- *Manglende angivelse af moms eller skattepligtig indkomst*
- *Konkrete skatte- og afgiftsmæssige fejl*
- *Overtrædelse af skatte- og afgiftslovgivningen.*

I Overholdelse af selskabslovgivningen kan revisor fx have peget på:

- *Aktionærlån i strid med reglerne (ulovlige aktionærlån)*
- *Tab af aktie- eller anpartskapital*
- *Usikkerhed om fortsat drift af selskabet eller fonden.*

I Overholdelse af regnskabslovgivningen kan revisor fx have peget på:

- *Manglende overholdelse af bogførings- eller regnskabsbestemmelser, herunder manglende opbevaring af regnskabsmateriale*
- *Regnskabet ikke opfylder kravet om at give et retvisende billede af selskabets eller fondens aktiver og passiver*
- *Forhold af betydning for regnskabet ikke er tilstrækkeligt oplyst over for revisor.*

I Andet kan revisor have peget på:

- *Store tab på enkelte debitorer."*

5. Datagrundlag:

Ved Business Object udsøgning er udsøgt alle danske selskaber, hvor selvangivelsen for 2013 er indberettet pr. 1. juni 2014 og hvor der er på selvangivelsen er anført afkrydsning i felt 105. Det drejer sig om knap 17.000 selskaber ud af den samlede population af selskabsselvangivelser på ca. 120.000, der var indberettet på daværende tidspunkt.

På baggrund af denne samlede population er der i programmet Excel udarbejdet en tilfældig stikprøveudsøgning på 500 selskaber.

Registreringerne er fordelt således:

Tabel 1

	Stikprøve
1. Skatte- og afgiftslovgivning	50
Heraf kun skat	17
2. Selskabslovgivning	261
Heraf kun selskabslovgivning	209
3. Regnskabslovgivning	44
Heraf kun regnskabslovgivning	26
4. Andet	209
Heraf kun andet	180
I alt	564
Heraf kun én afkrydsning	432

5.1 Analysemetode:

Analysen er gennemført ved, at der for selskaberne i stikprøvepopulationen er foretaget en gennemlæsning af revisionspåtegningen i den officielle årsrapport for indkomståret 2013. Årsrapporterne er fremfundet ved download fra BiQ Erhvervsinformations web site på internettet. Ud fra den manuelle gennemlæsning af revisionspåtegningerne er erklæringernes karakter kategoriseret indenfor hyppigt forekommende typer af forbehold eller supplerende oplysninger.

For det 4 kategorier er der således foretaget en underklassifikation i følgende undertyper:

1. Skatte- og afgiftslovgivning

- a. Aktionærlån
- b. Fortsat drift
- c. Varelageroptælling
- d. Manglende afregning af a-skat, moms mv.
- e. Kapitaltab
- f. Andet

2. Selskabslovgivning

- a. Aktionærlån
- b. Fortsat drift
- c. Kapitaltab
- d. Værdiansættelse aktiver

3. Regnskabslovgivning

- a. Aktionærlån
- b. Kapitaltab
- c. Værdiansættelse aktiver

- d. Bogføringsloven generelt
- e. Andet
- f. Fortsat drift

4. Andet

- a. Aktionærlån
- b. Fortsat drift
- c. Værdiansættelse aktiver
- d. Kapitaltab
- e. Andet
- f. Bogføringsloven generelt
- g. Manglende afregning a-skat, moms mv.

Denne klassifikation er identisk med den, der blev anvendt i analysen for selvangivelsesåret 2006.

Det skal anføres, at de udvalgte underkategorier alene er et udtryk for forfatterens egen vurdering af analysematerialet ud fra den tekst, som er anført i revisorerklæringerne i de gennemgåede årsrapporter. De er således ikke udtryk for en klassificering, som er vedtaget af SKAT eller efter selskabsretlige bestemmelser.

Det bemærkes, at inden for hver af de 4 registreringsmuligheder går flere af undergrupperne igen i flere tilfælde. Valget af undergrupper er ikke foretaget ud fra en kvalificeret vurdering af hvilke undertyper, der bør medtages, men er alene sket ud fra en konstatering af hvilke begrundelser, som revisor har givet for de foretagne forbehold eller afgivelse af supplerende bemærkninger.

Som det fremgår af ovenstående tabel 1, er det først og fremmest vedrørende forhold, som af revisor er betegnet som overtrædelse af selskabslovgivningen, at der er foretaget forbehold eller afgivet supplerende oplysninger. Det er således i mere end halvdelen af tilfældene med afkrydsning i felt 105, at der er sket supplerende afkrydsning i felt 106, under pkt. 2 for *selskabslovgivning*. Ligeledes er afkrydsning i "Andet" klart overrepræsenteret i forhold til "Skat" og "Regnskabslovgivning".

5.2 Forbehold/Supplerende oplysninger:

Der er ikke foretaget en registrering af forholdet mellem "Forbehold" og "Supplerende oplysninger". Det er dog konstateret i forbindelse med gennemlæsningen af revisionspåtegningerne, at langt hovedparten af revisors anmærkninger har karakter af "supplerende oplysninger". Kun i ganske få af de gennemgåede selskaber er der taget egentlig forbehold for årsrapportens indhold og retvisende billede af selskabets økonomiske status.

5.3 Databehandling:

Som anført under afsnit 5.1 om analysemetode, er det især afkrydsninger vedrørende "Selskabslovgivning" og "Andet", at der er mange registreringer.

Ved gennemførelse af analysen er det på denne baggrund valgt at gennemgå revisorpåtegningen for samtlige selskaber i stikprøvepopulationen, hvor der er afkrydsning i felt 105.

Bearbejdningen af datamaterialet er sket på den måde, at der er udsøgt alle de selskaber hvor der er sket afkrydsning i felt 106-1 ("Skatte- og afgiftslovgivning"). De udsøgte selskaber er medtaget i analysen nedenfor under "Skat".

Endvidere er der udsøgt de selskaber med afkrydsning i felt 106 -3 ("Regnskabslovgivning") og evt. også i 106-2 ("Selskabslovgivning") og 106-4 ("andet") men ikke i "skat". Disse selskaber er medtaget i gruppen "Regnskabslovgivning".

I gruppen "Andet" indgår de selskaber, hvor der har været afkrydsning i felt 106-4 ("Andet") og evt. også i felt 106-2 ("selskabslovgivning") men ikke i felt 106-1 ("skat") eller felt 106-3 ("Regnskabslovgivning").

I den sidste gruppe "selskabslovgivning" indgår de selskaber, hvor der kun har været afkrydsning i 106-2 ("selskabslovgivning").

På denne måde er det sikret, at alle selskaber med afkrydsning for "Forbehold/supplerende oplysninger" er medtaget i analysen.

6. Analyseresultat:

6.1 Talmæssig fordeling - Fejlafkrydsning – generelt

Der er foretaget en sammentælling af de selvangivelser, hvor der ud fra en vurdering af teksterne i årsberetningen anses at være tale om, at der er sket en fejlagtig afkrydsning i felt 106.

I revisionspåtegningerne er der mange formuleringer, der har karakter af standardiserede bemærkninger, som læner sig klart op af formuleringerne i "Erklæringsbekendtgørelsen". Men der forekommer naturligvis også individuelle bemærkninger omkring forhold, som revisor har fundet det nødvendigt at gøre opmærksom på. På den baggrund, kan det ikke helt udelukkes at bedømmelsen af, om afkrydsning er sket korrekt eller ej, bliver påvirket, af analysens forfatters subjektive vurdering af forholdets karakter.

I lighed med analysen, som blev gennemført for 2006, er der ved vurderingen af hvorvidt, der er sket en fejlafrkrydsning, taget udgangspunkt i bestemmelserne i paragrafferne 6 og 7 i "Erklæringsbekendtgørelsen". Der er således i § 6 beskrevet, hvornår revisor skal tage forbehold for regnskabet i revisionspåtegningen ligesom det i § 7 er beskrevet, hvornår der skal afgives supplerende oplysninger. Der henvises til klassifikationerne, som der er redegjort for nedenfor i afsnit 6.3

Ud over "Erklæringsbekendtgørelsen" er der også henset til SKATs vejledning til revisorerne fra 2008. Det er dog i den forbindelse konstateret, at denne vejledning på et enkelt punkt allerede er forældet.

Som det fremgår ovenfor under afsnit 4, så er der i SKATs vejledning således forklaret, at afkrydsning i forbindelse med overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen drejer sig om to situationer. Det drejer sig om "manglende afregning af skatter og afgifter" og "skatte- og afgiftsmæssige fejl". Med hensyn til afkrydsning for overholdelse af selskabslovgivningen er det anført, at det vedrører følgende forhold: "ulovlige aktionærlån", "tab af aktie/anpartskapital", "tvivl om fortsat drift" og "finansiering af egne aktier/anpart". Det skal bemærkes, at der for begge kategorier er anført et "f.eks." foran de angivne forhold. Der er altså ikke tale om en udtømmende opremsning.

Den angivne afgrænsning vedrørende forhold af skatte- og afgiftsmæssig karakter, var for så vidt korrekt, da vejledning blev sendt ud i 2008. Det kan diskuteres, hvorvidt angivelsen "skatte- og afgiftsmæssige" fejl er fornødent præcis til, at der ikke opstår tvivl ved afkrydsning, men det synes af SKATs vejledning at være udgangspunktet, at præcis samme forhold ikke kan begrunde afkrydsning i mere end én kategori.

I 2012 har Folketinget vedtaget en bestemmelse i ligningslovens § 16 E, hvorefter direkte eller indirekte lån, som et selskab yder til dets hovedaktionær ("ulovligt aktionærlån") i skatteretlig forstand skal behandles som hævning uden tilbagebetalingspligt. Det medfører, at låntager skal beskattes af hævningen som løn eller udbytte. Bestemmelse har virkning for hævninger foretaget fra og med 14. august 2012.

Som følge af bestemmelserne i selskabsskattelovens § 10, stk. 1 om selskabers mulighed for at have indkomstår, der afviger fra kalenderåret, kan selskabers skattemæssige indkomstår 2013 som udgangspunkt ligge i en 12

måneders periode inden for 2. april 2012 til 30. marts 2014. Det indebære i den forbindelse, at der for selskaber i stikprøvepopulationen med "ulovlige aktionærlån" meget vel kan være tilfælde af hævninger, som er foretaget efter ikrafttræden af ligningslovens § 16 E.

Det kan i den forbindelse give problemer i forbindelse med korrekt afkrydsning. Efter selskabsloven er der fortsat tale om et "ulovligt aktionærlån" og efter "erklæringsbekendtgørelsen", vil der således fortsat være tale om, at der skal ske afkrydsning i felt 106-2. Imidlertid er der, hvis der ikke er angivet og indeholdt a-skat eller udbytteskat ved hævningen, også tale om overtrædelse af skattelovgivningen.

Det fremgår imidlertid ikke af SKATs vejledning, som er udarbejdet før fremsættelsen af det vedtagne lovforslag.

I januar 2014 er der fra Skattecenter Middelfart rettet henvendelse til Kundeservice afdelingen "Afregning Erhverv" med henblik på, at få tilrettet vejledningen til udfyldelse af selskabsselvangivelse således, at der til felt 106.1 bliver tilføjet "Manglende beskatning af aktionærlån efter 14/8 2012".

Vejledningen er primo august 2014 endnu ikke tilrettet.

I analysen af hvorvidt, der er sket korrekt afkrydsning, er det valgt som udgangspunkt at anse, at der er tale om en fejl, hvis der ikke er afkrydsning i 106-1 i forbindelse med, at det er oplyst i revisionspåtegningen, at der foreligger "ulovligt aktionærlån". I nogle tilfælde, har det været åbenbart, at der foreligger "gamle" aktionærlån, hvor der ikke har været hævninger fra og med 14. august i 2012. I disse tilfælde, er det ikke anset at være en fejlafkrydsning, hvis der alene er afkrydsning i 106-2.

Når det er valgt at anse, at der er tale om en fejl, hvis supplerende oplysninger om aktionærlån ikke har resulteret i afkrydsning i 106-2, er det primært sket ud fra den betragtning, at det svækker SKATs indsatsarbejde, hvis der skal foretages udsøgning på andet end 106-1. Dette behandles yderligere under afsnit 8. Set fra revisors synspunkt, kan der argumenteres for, at det er uomtvisteligt, at tilstedeværelsen af aktionærlån er en overtrædelse af selskabslovgivningen, hvorfor der skal ske afkrydsning i felt 106-2. I den forbindelse må det tilføjes, at det bør være revisor bekendt, at hævninger foretaget fra og med 14. august 2012 skal resultere i en beskatning, hvorfor et fravær heraf tillige bør resultere i afkrydsning i 106-1.

Med udgangspunkt i de opstillede kriterier for, hvornår der foreligger korrekt afkrydsning, er der konstateret fejlafkrydsning i ca. 37 % af selvangivelserne for forbehold/supplerende oplysninger.

Fordelingen af de fejlafkrydsede selvangivelser fordeler sig således:

Tabel 2

Afkrydsning vedrørende	Antal	Heraf forkert	Fejl i %
"Skatte- og afgiftslovgivning"	50	0	0,0
"Selskabslovgivning"	207	91	44,0
"Regnskabslovgivning"	36	20	55,6
"Andet"	198	70	35,5
I alt	491²	160	36,8

6.1.2 Skatte- og afgiftslovgivning

Fordelingen af registrering på de seks udvalgte underkategorier fordeler sig som angivet i tabel 3. Til sammenligning er den tilsvarende fordeling angivet for 2006 i forbindelse med gennemført analyse for selskaber under Svendborg og Middelfart skattecentre.

Tabel 3

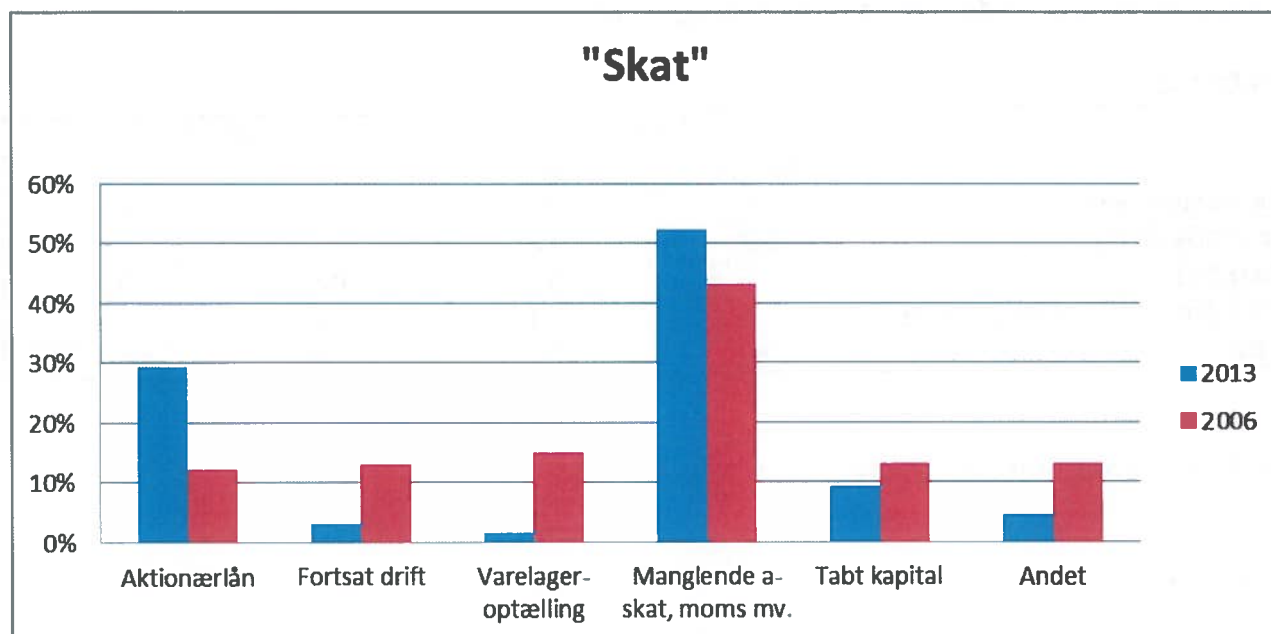
	2013		2006	
	Antal	%	Antal	%
Aktionærlån	19	29	11	12
Fortsat drift	2	3	12	13
Varelageroptælling	1	2	5	6
Manglende a-skat mv.	34	52	39	43
Kapitaltab	6	9	12	13
Andet	3	5	12	13
I alt	65	100	91	100

Det skal bemærkes, at antal registreringer ikke kan afstemmes med antallet af selskaber med afkrydsning for forbehold/supplerende oplysninger vedrørende "Skatte- og afgiftslovgivning", da der i de enkelte revisorerklæringer kan være afgivet oplysninger om flere kritisable forhold, hvilket kan have resulteret i registrering i flere underkategorier.

² At der ikke er tale om et samlet antal på 500, skyldes at stikprøven fejlagtigt er foretaget med "tilbagelæg". Det har resulteret i, at enkelte selskaber er udtrukket i stikprøven to gange. Da fejlen først er opdaget i forbindelse med analysearbejdet er det valgt ikke at foretage en ny stikprøveudvælgelse, da fejlen er vurderet at være uden reel betydning for det samlede resultat.

Registreringerne fremgår af nedenstående grafisk fremstilling:

Figur 1:



Som det fremgår af fordelingen af registreringerne er det primært i kategorien "Manglende a-skat mv.", som også vedrører manglende momsafregning og deciderede skattemæssige fejl, at den største andel af registreringerne findes, idet lige godt halvdelen af de selskaber, hvor der er sket afkrydsning i 106-1, har forhold, der er omfattet af disse fejl.

En sammenholdelse med den procentvise fordeling, der gjorde sig gældende for analysen for indkomståret 2006, viser, at "Aktionærlån" udgør en større procentvis andel i 2013. Dette skyldes formentlig bl.a., at revisorerne har haft fokus på de nye skattemæssige bestemmelser i forbindelse aktionærlån. Dog må det også tages i betragtning, at der generelt foreligger langt flere aktionærlån i 2013 end det var tilfældet i 2006³.

³ Ifølge analysen "Ulovlige aktionærlån – Analyse" udarbejdet af FSR steg antallet af ulovlige aktionærlån fra 8.705 i 2006 til 16.427 i 2011 hvorefter det begyndte at falde til 14.232 i 2012. Der foreligger ikke tal for 2013.

6.1.3 Selskabslovgivning

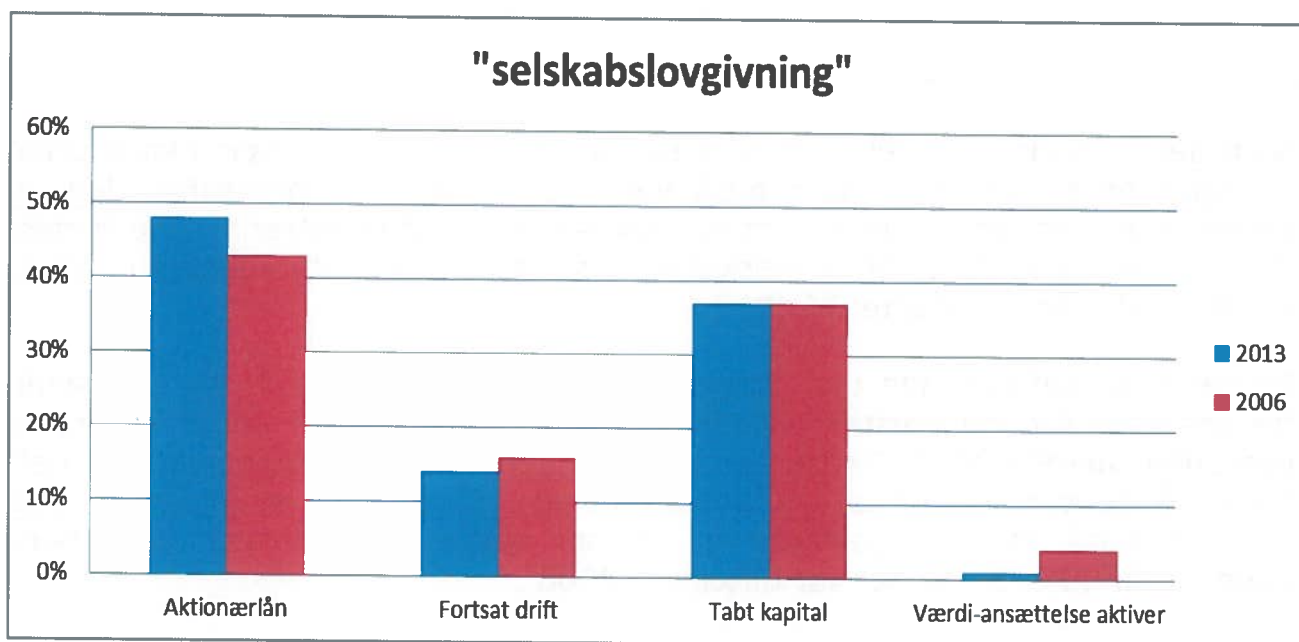
Fordelingen på underkategorier fremgår således:

Tabel 4:

	2013		2006	
	Antal	%	Antal	%
Aktionærlån	100	48	97	43
Fortsat drift	29	14	35	16
Kapitaltab	76	37	84	37
Værdiansættelse aktiver	3	1	8	4
I alt	208	100	224	100

Grafisk fremstillet ser fordelingen således ud:

Figur 2:



Det fremgår af analysen, at for afkrydsning vedrørende selskabsretlige forhold er det i langt hovedparten af tilfældene enten sket som følge af tilstedeværelsen af ulovlige aktionærlån eller som følge af, at selskabet har haft betydelige kapitaltab.

Det fremgår ligeledes, at der er en høj grad af overensstemmelse imellem fordelingen for 2006 og 2013, idet der dog også her er en stigning i aktionærlånenes procentvise andel af fejlene.

6.1.4 Regnskabslovgivning

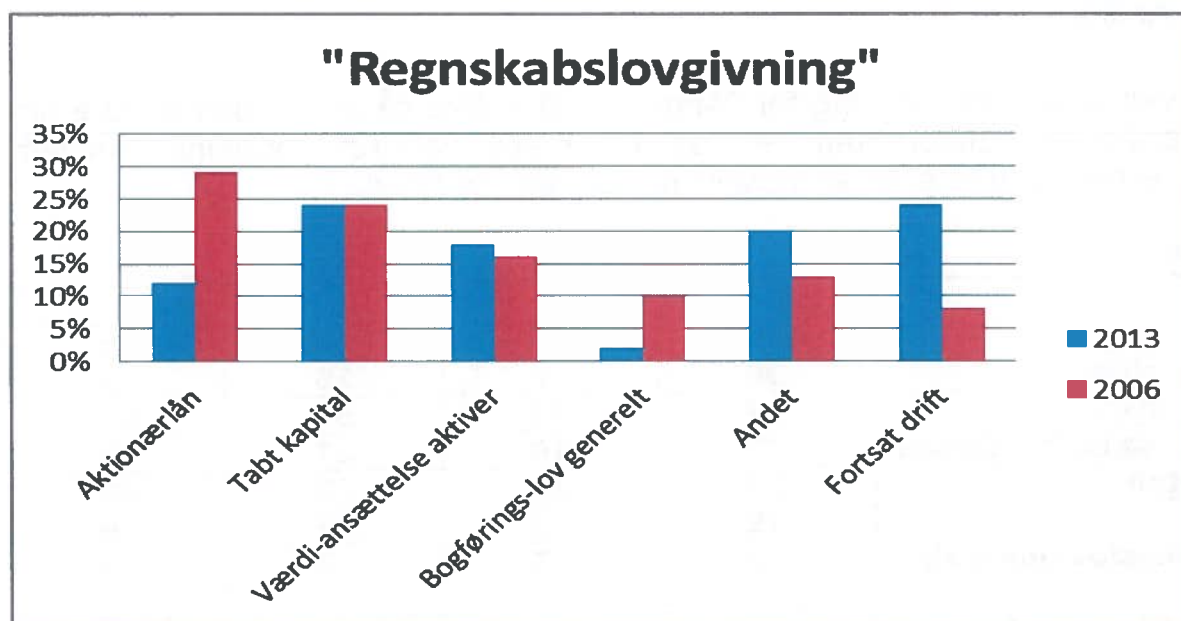
Fordeling på de 6 underkategorier fremgår således:

Tabel 5:

	2013		2006	
	Antal	%	Antal	%
Aktionærlån	6	12	26	29
Kapitaltab	12	24	22	24
Værdiansættelse aktiver	9	18	15	16
Bogføringslov generelt	1	2	9	10
Andet	10	20	12	13
Fortsat drift	12	24	7	8
I alt	50	100	91	100

Grafisk vist bliver fordelingen således:

Figur 3:



Som det fremgår af resultaterne, er der også forholdsvis stor spredning imellem de seks kategorier, der er valgt. Det kan undre, at der er forholdsvis få registreringer, som vedrører "værdiansættelser af aktiver" og "generel overtrædelse af bogføringsloven", da det er de to kategorier, der er mest karakteristiske for denne gruppe.

Det bemærkes, at der i modsætning til det, der er gældende for "Skatte- og afgiftslovgivning" og "Selskabslovgivning", så er der for denne gruppe tale om,

at der er sket et forholdsmæssigt stort skifte i de underliggende forhold fra 2006 til 2013.

Det ses således, at "aktionærlån" nu udgør betydeligt mindre andel i stikprøvepopulationen for 2013 end det var tilfældet i 2006. Modsætningsvis er der sket en stigning i forbindelse bemærkninger, der vedrører "Fortsat drift".

Med hensyn til faldet af andelen af "aktionærlån" i denne kategori kan man jo håbe, at bl.a. SKATs vejledning fra 2008 har formået at få revisorerne til at være mere opmærksomme på, at bemærkninger vedrørende "ulovlige aktionærlån" rettelig bør resultere i en afkrydsning vedrørende fejl af selskabsretlig og evt. skatte- og afgiftsretlig karakter.

At "Fortsat drift" modsætningsvis ligger til grund for flere afkrydsninger end ved første analyse skyldes formentlig, at spørgsmålet om tvivl om "Fortsat drifts" generelt har foranlediget flere supplerende bemærkninger i årsrapporterne for 2013. Forholdet gør sig også gældende for afkrydsning som "Andet", jf. nedenfor.

6.1.5 Andet

For så vidt angår afkrydsning for "Andet" er der ikke så overraskende tale om flere forskellige underkategorier og en mere varieret fordeling imellem kategorierne. Resultaterne er indsat i nedenstående tabel.

Tabel 6:

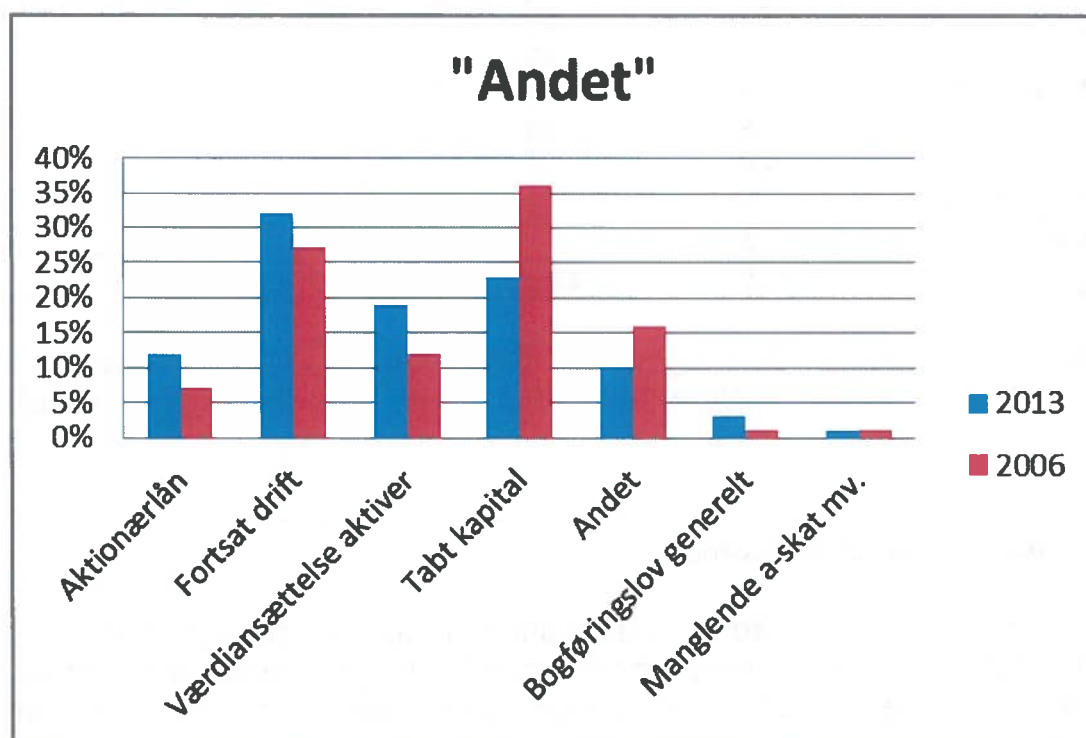
	2013		2006	
	Antal	%	Antal	%
Aktionærlån	30	12	16	7
Fortsat drift	77	32	59	27
Værdiansættelse aktiver	47	19	27	12
Kapitaltab	56	23	78	36
Andet	25	10	36	16
Bogføringslov generelt	7	3	3	1
Manglende a-skat mv.	3	1	2	1
I alt	245	100	221	100

Umiddelbart synes de fleste af de forhold, der har grundlag for en afkrydsning, at have mere relevans til enten "Selskabslovgivning" (eksempelvis "kapitaltab") eller "Regnskabslovgivning" (eksempelvis "værdiansættelse af aktiver"). Det må dog i den forbindelse tages i betragtning, at der i mange tilfælde er tale om, at der under denne gruppe ud over konstateringen af fejlforholdet også er tale om, at der er henvist til initiativer til håndteringen af disse.

Det er bemærkelsesværdigt, at der fra 2006 til 2013 har været en forholdsmæssig stigning i andel af bemærkninger med relation til ulovlige aktionærlån. Dette er i modsætning til det, der fremgår ovenfor af tabel 5. Der synes ikke umiddelbart at være en logisk forklaring på dette udover det faktum, at antallet af aktionærlån generelt er steget fra 2006 til 2013.

Den grafiske fremstilling fremgår af figur 4.

Figur 4



Det skal samtidig bemærkes, at der i gruppen "Andet" indgår såvel selvangivelser, hvor der af er foretaget afkrydsning for felt 106-4 ("Andet") og for felt 106-2 ("Selskabslovgivning").

Hvis man isoleret ser på de selvangivelser, hvor alene er afkrydsning for andet, ser resultaterne for 2013 ud som i tabel 7, hvor det er stillet over for resultatet for 2013 i tabel 6

Tabel 7:

	2013		2013 – kun "Andet"	
	Antal	%	Antal	%
Aktionærlån	30	12	26	12
Fortsat drift	77	32	66	32
Værdiansættelse aktiver	47	19	40	19
Kapitaltab	56	23	46	22
Andet	25	10	23	11
Bogføringslov generelt	7	3	6	3
Manglende a-skat mv.	3	1	2	1
I alt	245	100	209⁴	100

Det ses på den baggrund, at den fejlfaktor, at der indgår selvangivelser der også er afkrydset for selskabsretlige fejl, ikke spiller nævneværdigt ind på resultatet.

6.2 Bedømmelse af registreringerne

Som det fremgår under ovenstående behandling af de fire hovedkategorier: "Skatte- og afgiftslovgivning", "Selskabslovgivning", "Regnskabslovgivning" og "Andet" er der en række underkategorier, som går igen for hver af hovedkategorierne.

Det gør sig gældende selv om man foretager en udsøgning af de selskaber, hvor der kun er angivet afkrydsning for en af kategorierne. Der er ikke udarbejdet tabeller eller diagrammer for udsøgninger af selskaber, hvor der alene er afkrydsning i en af kategorierne for alle de fire grupper. Men påstanden kan dokumenteres ud fra ovenstående analyse af "andet", jf. tabel 7.

Samtidig fremgår det af analysen af afkrydsning vedrørende "Regnskabslovgivning", at mere end halvdelen af registreringerne vedrører forhold, som umiddelbart må henføres til selskabslovgivningen, som "Kapitaltab", "Fortsat drift" og "Ulovligt aktionærlån".

⁴ Det skal bemærkes, at samlede antal ikke kan afstemmes med antallet i tabel 1, da det forekommer, at der har flere forskellige supplerende oplysninger for samme selskab.

6.3 Klassifikation af afkrydsningerne

Som anført under afsnit 4. foreligger der på/i tilknytning til den trykte selskabsselvangivelse ikke direkte en vejledning til udfyldelse af felt 105 og 106. Som anført er der dog som følge af udarbejdet rapport i 2008 udsendt en vejledning til revisorbranchen. Men denne vejledning er kun sendt ud en enkelt gang. Ligeledes er der efterfølgende indsat en vejledning under blanketter på www.skat.dk, ligesom der ved "tast selv" indberetning foreligger en "pop up" vejledning. I begge er der bl.a. angivet retningslinjer for udfyldelse af felterne. Som støtte for korrekt afkrydsning er der herudover retningslinjerne i erklæringsbekendtgørelsen sammenholdt med mangelbestemmelserne i skattelovgivningen, selskabslovgivningen og regnskabslovgivningen.

6.3.1 "Skatte- og afgiftslovgivning":

Det fremgår af erklæringsbekendtgørelsens § 6 vedrørende forbehold, at et egentlig forbehold primært skal gives ved regnskabsmæssige mangler, herunder det overordnede krav til "det retvisende billede". Udover mangler af regnskabsmæssig karakter er det således kun spørgsmålet om "fortsat drift", som kan give anledning til et egentlig forbehold i de tilfælde, hvor selskabet har afgivet regnskab under forudsætning af fortsat drift, men hvor revisor er uenig i, at forudsætningerne er opfyldt.

For så vidt skatte- og afgiftsmæssige mangler er det alene som supplerende oplysninger, at der stilles krav om bemærkninger i revisorerklæringen, og det endda kun i det omfang, at manglerne kan have karakter af overtrædelse af straffelovens bestemmelser, jf. § 7, stk. 2, nr. 1.

Såfremt revisor derimod er uenig i selskabets forståelse af skattelovgivningen ved dispositioner, som har indvirkning på årsrapportens resultat- og balanceposter, giver det i almindelighed ikke ubetinget anledning til, at revisor skal gøre anmærkning om det i revisorerklæringen.

Revisor har dog altid mulighed for at afgive supplerende oplysninger efter den generelle og overordnede bestemmelse i § 7, stk. 1, hvorefter *revisor i revisionspåtegningen skal give supplerende oplysninger om eventuelle forhold, som revisor påpeger uden at tage forbehold.*

For oplysningerne i de gennemlæste årsrapporter er der vid udstrækning tale om, at revisor har konstateret, at der i løbet af indkomståret har været tilfælde af manglende rettidig betaling af a-skat eller moms. Ofte er det samtidig angivet, at manglerne i forbindelse med regnskabsafslutningen er udbedret ved udarbejdelse og indberetning af efterangivelser.

Ulovlige aktionærlån figurerer også ofte. Det gør sig således gældende, selv om hverken den udsendte vejledning til revisorerne i 2008, vejledningen på www.skat.dk eller "pop up" vejledningen angiver, at denne fejl skal resultere i

afkrydsning i fejl 106.1. Alligevel er der således selvangivelsesindgivelser, hvor der er taget højde for, at ulovlige aktionærlån også har en skattemæssig betydning.

I gruppen "Skatte- og afgiftslovgivning" indgår også selvangivelser, hvor der udover afkrydsning 106.1 også kan være afkrydsninger i inden for de tre andre grupper.

En manuel gennemgang har dog vist, at der i ingen tilfælde er tale om, at der i stikprøvepopulationen foreligger afkrydsninger i 106.1, som ikke har været korrekte og relevante.

Det må på den baggrund konkluderes, at de foreliggende afkrydsninger i felt 106.1 er sket i overensstemmelse med hensigten.

6.3.2 "Selskabslovgivning":

Erklæringsbekendtgørelsens krav om supplerende bemærkninger vedrørende selskabsretlige forhold fremgår af bekendtgørelsens § 7, stk. 2, nr. 2, hvor det bestemmes, at der altid skal oplyses om overtrædelse af den for virksomheden fastsatte selskabsretlige eller tilsvarende lovgivning.

Af selskabsloven⁵ fremgår forbuddet mod långivning til eller sikkerhedsstillelse til aktionærer, anpartshavere, bestyrelsesmedlemmer eller direktører i selskabet eller et moderselskab til dette, jf. § 210

Til de selskabsretlige forhold, som giver anledning til supplerende bemærkninger, er ligeledes kapitaltabsreglerne i selskabslovens § 119, i tilfælde af tab af halvdelen af selskabskapitalen samt i alle tilfælde med egenkapital mindre end 62.500 kr.

For de selskaber, hvor der er sket afkrydsning for forbehold/supplerende oplysninger af selskabsretlig karakter, har der i vid udstrækning været tale om ulovlige aktionærlån og/eller kapitaltab. For så vidt angår, at der også er registreringer vedrørende andre forhold - særligt vedrørende fortsat drift, er der i overvejende grad tale om flere forhold for samme selskab. Typisk vil der jo således også ofte kunne sættes spørgsmål ved fortsat drift, hvis der er tale om, at selskabet har tabt halvdelen eller evt. hele selskabskapitalen.

Som det er behandlet ovenfor under afsnit 6.1.1 er det problematisk, at der for nye "ulovlige aktionærlån" ikke foreligger vejledning, der gør opmærksom på, at der både skal ske afkrydsning i 106.1 og 106.2.

Som det fremgår af tabel 4 er der blandt 208 afkrydsninger i felt 106.2 100 tilfælde, hvor der har været tale om ulovlige aktionærlån. Som det er

⁵ LBK nr. 322 af 11/04/2011.

beskrevet i afsnit 5.3 omkring databehandlingen, så er der for undersøgelsen af netop forbehold/supplerende oplysninger vedrørende "selskabslovgivning" i afsnit 6.1.3 udelukkende tale om selvangivelser, hvor der kun har været afkrydsning i 106.2.

Såfremt det gøres gældende, at den udtagne stikprøvepopulation på 491 selskaber er udtryk for et statistisk signifikant udtræk, så vil det medføre, at ca. 3.500⁶ selskaber med "ulovlige aktionærlån", hvor der er foretaget forkert afkrydsning.

6.3.3 "Regnskabslovgivning":

Forhold som vedrører uregelmæssigheder i forhold til regnskabslovgivningen, er langt den mest angivne betingelse for at foretage forbehold eller afgive supplerende oplysninger i henhold til kravene i erklæringsbekendtgørelsen.

Som anført ovenfor, giver de mange mulige regnskabsmæssige mangler sig imidlertid ikke udslag i, at det også er for denne kategori, at der er flest afkrydsninger i selskabsselvangivelserne i stikprøvepopulationen. Der er således færre afkrydsninger vedrørende "regnskabslovgivning" end for "selskabslovgivning".

Med hensyn til de registreringer i denne kategori, hvor det i ovenstående tabel er angivet "andet" som fejlårsag, er langt den hyppigste fejl, at årsrapporten er aflagt for sent.

6.3.4 "Andet"

Også for denne kategori er der tale om mange registreringer, som vedrører "fortsat drift" og "kapitaltab". Ofte er begge forhold omtalt. Der er en vis grad af logik i, at oplysninger omkring spørgsmål om fortsat drift er afkrydset under "andet", da der ofte i erklæringen er suppleret med en redegørelse for tiltag til at fortsætte virksomheden eller for omstændigheder i forbindelse med årsager til situationen, som sætter spørgsmålstegn ved selskabets fortsatte drift.

I disse tilfælde burde der imidlertid som udgangspunkt også være afkrydsning i 106.2.

Naturligt nok forekommer der også relativt mange forskelligartede oplysninger som ikke kan kategoriseres under de til regnskabs- eller selskabslovene henførte bemærkninger. Disse mange oplysninger er sammenfattet i underkategorien "andet".

Oplysningerne drejer sig eksempelvis om værdiansættelse af gældsposter, likvidationsplaner, finansieringsbehov mv. Den oftest forekommende

⁶ 100/491 x 16.912

bemærkning er imidlertid i lighed med det, der gjorde sig gældende under "Regnskabslovgivning", at årsrapporten er aflagt for sent over for Erhvervsstyrelsen.

7 Sammenlignende analyse af resultater for 2006 og 2013

Det er naturligvis relevant at undersøge, om der har været en udvikling fra 2006 til 2013 i form af en forbedring af de foretagne indberetninger i form af afkrydsning i felt 106.

Det er ligeledes relevant at undersøge, om det er samme fejlforhold, der gør sig gældende for de to analysetidspunkter, eller om der eventuelt har været tale om udvikling på dette område.

I tabel 1 var indsat registreringerne for 2013 fordelt på de fire grupperinger i felterne 106.1 til 106.4.

Nedenfor i tabel 8 er indsat samme registreringer, som de fordelte sig i analysen for 2006.

Tabel 8:

	Stikprøve 2013	%	Stikprøve 2006	%
1. Skatte- og afgiftslovgivning	50	9	53	5
2. Selskabslovgivning	261	46	679	62
3. Regnskabslovgivning	44	8	104	9
4. Andet	209	37	265	24
I alt	564	100	1101	100

Ved analyse af resultaterne skal det for det første være tages i betragtning, at analysepopulationerne ikke er lige store, hvorfor det alene er den procentvise fordeling, der har relevans. For det andet, skal man være opmærksom på, at der er tale om rådata forstået på den måde, at der ved sammenligningen ikke er analyseret på, hvorvidt afkrydsningerne er foretaget korrekt. Endelig skal der henses til, at dataene ikke tager højde for, at der i et vist omfang er tale om, at der indgår dobbeltregistrering i dataene således, at der eksempelvis kan være afkrydsning i såvel 106.1 som 106.2.

Under hensyn til disse forbehold, kan det imidlertid konstateres, at der er sket en forrykning fra forholdsmeæssig stor majoritet af afkrydsninger i 106.2 "Selskabsret" til en relativ stigning hos 106.1 "Skatte- og afgiftslovgivning" og 106.4 "Andet". Der er dog fortsat flest afkrydsninger i 106.2.

Når man henser til analysen for 2013 under afsnit 6.1, synes der at være flere forklaringer. Dels udgør oplysninger om "Ulovlige aktionærlån" en forholdsmæssig større andel i gruppen "Skatte- og afgiftslovgivning" i 2013 end det var tilfældet i 2006.

Med hensyn til den større andel af "Andet" i forhold til "Selskab" er det mere udtydende, hvad der ligger til grund. Noget tyder dog på, at stigning i tilstedeværelse af tvivl om fortsat drift sammenholdt med uddybende bemærkninger i den forbindelse har resulteret i, at revisor har valgt afkrydsning i "Andet".

Med hensyn til, hvorvidt der er sket en forbedring i afkrydsningernes korrekthed, er dataene fra tabel 2 sat ind sammen med tilsvarende data fra 2006.

Tabel 9:

Afkrydsning vedrørende	Antal	Heraf forkert	Fejl i %	Antal	Heraf forkert	Fejl i %
	2006			2013		
"Skatte- og afgiftslovgivning"	53	9	17,3	50	0	0,0
"Selskabslovgivning"	202	6	3,0	207	91	44,0
"Regnskabslovgivning"	81	44	54,3	36	20	55,6
"Andet"	199	136	68,3	198	70	35,5
I alt	534	195	36,5	491	181	36,8

Der kan her spores en glædelig udvikling vedrørende afkrydsninger i felt 106.1 "Skat", hvor alle gennemgåede årsrapporter med afkrydsning viser, at denne har været korrekt. Det er en klar forbedring i forhold til 2006, hvor der var fejl i 17 procent af de gennemgåede selvangivelser.

Til gengæld er det gået den stik modsatte vej med hensyn til afkrydsning i felt 106.2 "Selskabslovgivning". Her var der i 2006 tale om en udpræget korrekthed i forbindelse med afkrydsningen. For 2013 er der derimod tale om, at der er afkrydsningsfejl på 44 procent af selvangivelserne.

Det skal i den forbindelse understreges, at fejlene skyldes, at der ikke også er afkrydset for "Skatte- og afgiftslovgivning" i felt 106.1 i de tilfælde, hvor der har været foretaget nye private hævninger af kapitalejerne i selskaber (ulovlig aktionærlån).

Som det blev behandlet i afsnit 6.1.1. er det naturligvis lidt problematisk, at udnævne dette som en afkrydsningsfejl, da den måde at angive aktionærlån er i fuld overensstemmelse med SKATs egen vejledning og samtidig følger erklæringsbekendtgørelsens retningslinjer.

Faktum er imidlertid, at såfremt SKAT i indsatsarbejdet alene udsøger selskaber med afkrydsning i felt 106.1, så vil man ikke "fange" ganske mange tilfælde med aktionærlån.

Det er særligt problematisk for 2013, da det for hovedparten af selskaberne er første hele indkomstår, hvor disse hævninger udløser beskatning. Det må derfor forventes, at der er mange kapitalejere, der ikke har været opmærksom på de nye skatteregler.

Med hensyn til de sidste to kategorier "Regnskabslov" og "Andet" er udviklingen lidt mere upræcis. Med hensyn til "Regnskabslov" er fejlprocenter ved afkrydsningerne stort set uændret. Der har været markant fald i fejlafrkrydsninger ved "Andet". Men det kan ikke helt afvises, at den subjektive bedømmelse her har spillet ind. Hvor der ved gennemgangen for 2006 eksempelvis blev anset for en fejl, hvis der var tale om "kapitaltab", så er der for 2013 nok i højere grad henset til hvilke kommentarer, der har været tilknyttet den supplerende bemærkning.

Det kan også tilføjes, at fejlafrkrydsninger i disse to kategorier kun har betydning, såfremt der er tale om forhold, som burde have været afkrydset i 106.1 "Skatte- og afgiftslovgivning". Her kan det konstateres, at der er reelt problem, da der i "Andet" er fortaget afkrydsning i 26 tilfælde, hvor der har været aktionærlån, uden at det også har resulteret i afkrydsning i 106.1 eller 106.2.

8 Registreringernes og analysens validitet

Analysen bygger på en stikprøvepopulation på 500 foretaget ved en tilfældig udtrækning. Den samlede selskabspopulation, hvor der i forbindelse med selvangivelsen for 2013 er foretaget afkrydsning for forbehold/supplerende oplysninger, udgør på tidspunktet for udtagelse i alt 16.912 selskaber.

Ved vurderingen af, hvorvidt den stikprøvepopulationen er repræsentativ for den samlede population må der henses til hvilken fejlmargen, som antages at være acceptabel.

Ved fastsættelse af stikprøver arbejder man ud fra en acceptabel fejlmargen og et acceptabelt konfidensinterval. Ved konfidensinterval forstår man den sandsynlighed for, at en anden sammenlignelig stikprøve ville give samme resultat.

Hvis man anerkender at en fejlmargen for de målte resultater på 5 % sammenholdt med et konfidensinterval på 95 %, så skal en stikprøve på en samlet population på 17.000 respondenter udgøre min. 376 respondenter.

Den foretagne stikprøveudtagelse på 500 (491) selskabsselvangivelser kan derfor antages at give et retvisende billede af virkeligheden inden for en usikkerhed på mellem 4 og 5 %.

Det må på den baggrund konkluderes, at registreringerne forholdsmeæssigt svarer til de samlede selvangivelsesregistreringer, som forelå på udtagelsestidspunktet.

Det skal dog bemærkes, at der i populationen indgår selskaber med kalenderårsregnskab for indkomståret 2013. Disse selskaber har frist med indgivelse af selvangivelse til 30. juni 2014. I den samlede population og stikprøvepopulationen indgår der selvangivelser vedrørende kalenderåret 2013, som er indgivet før 1. juni 2014. Det ville have muligvis givet en større sikkerhed for analysens validitet, hvis også de selvangivelser, der er indberettet efter 1. juni 2014 også indgik i analysen.

Der kan således opstilles en formodning for, at der generelt er større usikkerhed om korrektheden i de selskaber, hvor årsregnskab og selvangivelsen først ligger klar i sidste øjeblik. Denne formodning er imidlertid ubekræftet.

Under alle omstændigheder må det antages, at denne usikkerhedsfaktor er relativt beskeden og ikke vil kunne forrykke analysens konklusion i særlig stor grad.

Med hensyn til registreringerne i øvrigt skal det bemærkes, at der er konstateret en del selskaber, hvor det - på trods af afkrydsninger på selvangivelse - ved gennemlæsning af årsrapporterne ikke kunne konstateres, at der i revisors erklæring var foretaget forbehold eller i øvrigt afgivet supplerende bemærkninger.

Ligeledes er der konstateret et mindre antal tilfælde, hvor det ved opslag på BiQ web sitet ikke har været muligt at finde nogen årsrapport, da skattesubjektet har været registreret som forening eller AMBA eller blot fordi årsrapporten tilsyneladende ikke er indscannet hos Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Der er dog tale om forholdsvis få tilfælde, som ikke anses at kunne forrykke billedet afgørende.

Det må som ved analysen for 2006 konkluderes, at det er en svaghed, at flere årsager til afkrydsning - særligt "kapitaltab" og "Ulovligt aktionærlån" går igen i de 4 kategorier - også, når analyseresultaterne renses for selskaber, hvor der er afkrydset i mere end en af de fire kategorier.

Denne manglende afkrydsningsdisciplin gør det i høj grad problematisk at anvende dataene i SKATs indsatsarbejde.

Ser man på hver af de fire kategorier, kan det konstateres, at den mest valide dataregistrering, er at finde i kategorien "Skatte- og afgiftsmæssige forhold",

hvor der for 2013 er tale om, at samtlige afkrydsede selvangivelse havde forhold, der reelt vedrører skatte- og afgiftsmæssige problemstillinger i en eller anden afskygning.

9 SKATs indsatsarbejde - Registreringernes anvendelse

Formålet med, at der skal ske afkrydsning på selvangivelsen, såfremt der er taget forbehold af revisor eller afgivet supplerende oplysninger i erklæringen i årsrapporten, er naturligvis, at oplysningerne skal kunne anvendes i SKATs indsatsarbejde vedrørende selskabers skatte- og afgiftsbetaling.

Som det fremgår af ovenstående, er det ikke alle fire kategorier, som har en lige entydig sammensætning med hensyn til årsagerne til at der er foretaget afkrydsning. Især er det naturligvis en svaghed, at flere årsager går igen i de fire kategorier og tilsyneladende er et resultat af en ret vilkårlig afkrydsning.

Dette på trods af, at SKAT både har udarbejdet en vejledning til selvangivelsen i korrekt udfyldelse af bl.a. felterne 105 og 106, ligesom der tidligere har været udsendt en vejledning i brev til revisorstanden.

Det må derfor vurderes, om en udsøgning skal ske på grundlag af afkrydsning i samtlige fire kategorier, idet det samtidig må fastslås, hvordan og med hvilken værdi udsøgningen kan anvendes i indsatsarbejdet. Det er i den forbindelse indlysende, at nogle af kategorierne er mere relevante end andre. Det har ikke umiddelbart været muligt at indhente oplysninger om, hvorvidt opdelingen i de fire kategorier netop er sket med henblik på at borteliminere nogle af de selskaber, som ikke umiddelbart skønnes at være relevante for en målrettet indsats fra SKATs side.

En umiddelbar og ikke udtømmende vurdering af de fire kategoriers anvendelsesmuligheder, styrker og svagheder gennemgås i det følgende.

9.1 "Skatte- og afgiftslovgivning"

Som anført ovenfor er der for de udsøgte selskaber i denne kategori i relativt høj grad tale om, at der rent faktisk ligger skatte- eller afgiftsmæssige årsager til grund for afkrydsningen. Såfremt man i indsatsplanlægningen ønsker at udsøge de selskaber, hvor revisor har konstateret skatte- og afgiftsmæssige uregelmæssigheder, vil en udsøgning efter selskaber med afkrydsning i felt 106 med værdien "1" således tilvejebringe et stort antal relevante selskaber.

Ved vurdering af værdien af et indsatsemne, som indeholder en sådan udsøgning til fremskaffelse af skattesubjekter til nærmere undersøgelser, skal man dog også være opmærksom på karakteren af de fejl og mangler, som ligger til grund for revisors reaktion.

Ved en gennemlæsning af revisorerklæringerne er det således bemærket, at der generelt er tale om oplysninger om for sen betaling af moms eller a-skat, hvorved selskabets ledelse kan ifalde ansvar. I mange tilfælde er det ligeledes konstateret, at det er oplyst, at betaling er sket efter statustidspunktet.

Således konstaterede og registrerede fejl kan imidlertid naturligvis tages som en indikator for, at selskabet ikke til stadighed har den fornødne opmærksomhed rettet mod skatte- og afgiftsopgaverne.

Det er kun i relativt få tilfælde, at revisorerklæringerne klart tilkendegiver, at der foreligger konstaterede men ikke korrigerede fejl og mangler.

Det er derfor i vid udstrækning op til SKATs indsatsarbejde at kontrollere, hvorvidt der er rettet op på kritisable forhold.

9.2 "Selskabslovgivning"

Med hensyn til selskaber, som er omfattet af selskabslovenes regler om kapitaltab, synes der ikke umiddelbart at være grundlag for at antage, at netop disse selskaber skulle være særligt disponerede for at have uregelmæssigheder i efterlevelsen af skatte- og afgiftsreglerne i forhold til andre selskaber.

Selskaber, som har ydet ulovlige aktionærlån, er klart interessante at gennemgå for SKAT efter, at kapitalejers hævninger er blevet skattepligtige.

Det foreslås at tilrette vejledningen i udfyldelsen af selvangivelsesfelterne 105 og 106 således, at tilstedeværelsen af ulovlige aktionærlån også skal medføre afkrydsning i felt 106.1.

9.3 "Regnskabslovgivning"

Umiddelbart er selskaber, hvor der er uregelmæssigheder i forhold til regnskabslovene, særdeles relevante i forbindelse med en skatte- og afgiftsmæssig indsats. Således er de regnskabsmæssige og skatte- og afgiftsmæssige krav til, hvorledes registreringer i bogføring, kasseopgørelse og værdiansættelser i vid udstrækning sammenfaldende eller sammenlignelige og en overtrædelse af det ene regelsæt giver en høj grad af risiko for, at der tillige er sket overtrædelse af de samlede registreringskrav. Det må derfor også antages, at der vil være en række af disse selskaber, hvor der vil være risiko for, at skatte- og momstilsvaret ikke er korrekt opgjort.

De forhold, som det især vil være relevant at undersøge nærmere, er i den forbindelse uregelmæssigheder i forbindelse med underkategorierne vedrørende værdiansættelse af aktiver, bogføringsloven generelt og andet. Det er dog vedrørende disse forhold, der er færreste oplysninger.

En udsøgning af selskaber med afkrydsning for overtrædelse af regnskabslovgivningens regler, må således påregnes at medføre et forholdsvist stort manuelt gennemlæsningsarbejde for at tilvejebringe de relevante selskaber, som skal undersøges nærmere.

9.4. "Andet"

Den kategori er en særdeles uhomogen gruppe, hvor mange og forskelligartede forhold til grund for afkrydsning på selvangivelserne gør kategorien mindre velegnet til udsøgning af selskaber til SKATs indsatsarbejde.

Imidlertid er der særligt i underkategorien en del oplysninger (jf. bilag 1 og 2), som ville være relevante at undersøge nærmere.

Det antages imidlertid alene at være formålstjenligt at foretage en sådan udvælgelse vil en stikprøvevis gennemgang af en eventuel udsøgning af kategorien.

10. Mulige forslag til forbedring af fremtidige registreringer

I forlængelse af analyse gennemført for 2006 blev der iværksat initiativer til vejledning til udfyldelse af selskabsselvangivelsens felter 105 og 106.

Som denne analyse afdækker, har dette desværre ikke fuldt ud haft den ønskede effekt. Der kan ganske vist registreres en mere korrekt afkrydsning for "skatte- og afgiftslovgivning", som giver grundlag for, at udsøgninger i denne gruppe frembringer en del af den selskabspopulation, som er relevant for SKATs indsatsarbejde.

Desværre er der ikke samme positive tendens at spore i de 3 øvrige grupper. Der er således for mange forhold af skatte- og afgiftsmæssig relevans, som medfører afkrydsning i disse øvrige grupper.

Resultaterne i denne analyse bør på den baggrund give anledning til, at der foretages en vurdering af, hvordan vejledningsindsatsen kan forbedres.

For det første må der hurtigt udarbejdes en vejledning, hvor "ulovlige aktionærlån" angives at skulle medføre afkrydsning i såvel 106.1 som 106.2. Selvangivelserne for 2014 begynder snart at indløbe, så en revision af vejledningen bør igangsættes hurtigt.

For det andet bør det overvejes, om vejledningen ikke skal lokaliseres et andet sted på www.skat.dk. Det synes således ikke særligt logisk, at den er at finde under "Vejledning til supplerende regnskabsoplysninger".

For det tredje kan det diskuteres, hvorvidt SKAT reelt har noget at bruge 106.2 (overholdelse af selskabslovgivning), 106.3 (overholdelse af

regnskabslovgivning) og 106.4 (andet) til i den nuværende angivelsesform. Såfremt der kun var mulighed for at afkrydse, hvis der var forhold omkring overholdelse af skatte- og afgiftslovgivningen ville man formodentlig opnå, at flere forhold blev afkrydset korrekt. Det ses således, at der forekommer forhold, af skatte- og afgiftsmæssig karakter under eksempelvis "Regnskabslovgivning" og "Andet" uden, at der samtidig sker afkrydsning i 106.1. Hvis der alene var mulighed for at afkrydse for Skatte- og afgiftslovgivning eller ikke at fortage afkrydsninger, ville det formentlig medføre en korrekt afkrydsning.

Afrapportering

ØKOKRIM PÅ INTERNETTET OG INTERNETANALYSE (id2233)

1. Projektinformation

Tovholder: Kalle Vestman

Projektets formål:

Pga. Internettets globalt grænseløse, kontrolmæssigt teknisk komplekse og virtuelle natur er afdækning af skatte- og afgiftsgrundlag fra internetbaseret aktivitet som udgangspunkt sværere at afdække end traditionel skatte- og afgiftsrelateret aktivitet uden for Internettet, og Internettet egner sig til hurtigt gennemført og umiddelbart anonym svigsadfærd, herunder ved brug af betalingssystemer uden indberetningspligt.

Formål: Strafforfølgning af modspillere.

Som følge af helhedsorienteret sagsbehandling vil projektet have samfundsmæssigt fokus, fokus på at sikre aktiverne, fokus på at stoppe skaden samt fokus på strafforfølgning som det bærende formål. Der henvises til følgende beskrivelse i det hele taget:

Risiko: Internetrelateret skatte- og momssvig.

Erfaringen viser, at Internettet er egnet til at etablere, drive og registrere virksomhed under forhold, som ikke afspejler vilje til at efterleve reel skattepligt og registreringspligt. Der er i tidligere sager konstateret brug af skattelysselskaber og pro-forma registreringsforhold.

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

Internetanalyse omfatter udsøgning, analyse og dokumentation af relevante hjemmesider ved brug af Xenon og EC-Eyes samt diverse specialhjemmesider mv.

Projektets gennemførelse vil endvidere indebære, at Økokrims beredskab overfor internetrelateret skatte- og afgiftssvig sikres gennem vedligehold og udvikling af viden og særkompetencer på området.

NB! Projektet er i 2011 omfattet af risikoark og indsatskabelon fra Videnscenter for Kontrolstøtteværktøjer. Linket til risikoark under pkt 1.2.a. er ikke ajourført fra centralt hold.

ØkoKrim projekterne ligger i konsekvensdelen af den bærende strategi /indsatsstrategi. Det betyder bl.a., at alle projekter bliver risikoscoret og vurderet ud fra 4 prioriteringer: Samfundsmæssig fokus, stop skaden, sikre aktiver og straf.

Samfundsmæssig fokus

Problemstillinger som er oppe i samfundsdebatten - på den folkelige eller politiske dagsorden. Altså opgaver som SKAT – uanset direkte skattemæssig konsekvens – skal deltage i.

Udbredelse af kendskab i SKAT generelt til svigsrisikoen ved internetbaseret aktivitet med henblik på videre indsats på området fremover, herunder i samarbejde med Videnscenter Kontrolstøtteværktøjer. Det samfundsmæssige fokus består i øget opmærksomhed hos SKATs medarbejdere på Internettets svigsegne natur, og derved øget pres på eksisterende og/eller potentielle internetaktører med svig for øje -> reduktion af skatte- og afgiftstab.

Generel omtale overfor offentligheden af indsatsen kan øge samfundets forståelse for bredden i SKATs ind-

sats i det hele taget.

Stop skaden

Det handler om hurtigst muligt at stoppe/begrænse skaden.

Derudover skal der tages initiativer for at sikre, at skaden stoppes fremadrettet: hul i kontrollen, lovgivningen? e. a.?

Indsatsen kan ikke stoppe internetaktiviteten rent teknisk, men skaden kan så vidt muligt stoppes ved at der igangsættes tiltag med sigte på at straffe svigsaktørerne.

Sikre aktiver

Skatte- og afgiftsmæssige reguleringer mv. skal følges op af nødvendige inddrivelsesskridt. Da vi arbejder med modspillere, skal disse skridt ofte tages meget tidligt i sagen – også før der er foretaget en regulering. Diverse pengestrømme/konti/aktiver vil blive forsøgt identificeret mhp. arrest og inddrivelse.

Straf.

I alle sager, hvor der er foretaget en regulering, skal det vurderes, om sagen skal sendes til strafvurdering. Der er tale om positivt fravalg, hvis det ikke sker.

Indsatsen vil fra første sagsskridt have fokus på strafforfølgning.

2. Leverance (ny viden) til andre steder i SKAT (forretningen) – eller egen enhed

Projektbeskrivelsen for 2011 omfatter ikke beskrivelse af leverance af ny viden. Pkt. 3 (Leverance til andre steder i SKAT) blev først tilføjet efter godkendelse og igangsættelse af projektet, og der er fra centralt hold (?) ikke efterfølgende efterlyst oplysning af punktet.

- Beskriv leverancen (hvis der er flere, så beskriv dem i alle punkterne, men én ad gangen, dvs. hver leverance beskrives færdig i alle punkter, og næste leverance beskrives efterfølgende i alle punkter)
- Hvem har modtaget den (igen hvis flere leverancer, så beskriv hver enkelt modtager):
Enhed og navn på modtager
- Beskriv modtagers forventede brug af leverancen, herunder tidsplan for evt. implementering
- Hvem følger op på det forventede brug: Navn på medarbejder der kvartalsvist melder tilbage til risikokomiteen i tilbagemeldingsskabelonen

3. Helikoptersyn på den fremtidige indsats – beskriv her hvordan leverancen under punkt 2 forventes at forandre den fremtidige håndtering af risikoen og også de evt. supplerende forslag projektet har til den fremtidige håndtering af risikoen

Det foreslås, at alle controlsager indledes med en informationsindsamling på internettet efter en nærmere beskrevet standardanalyse.

4. Risiko

Tag udgangspunkt i beskrivelsen af risikoen i risikoarket for så vidt angår de første 3 punkter, navn på risiko, overordnet karakteristik og uddybende beskrivelse og beskriv, hvordan projektet/piloten

har arbejdet med og er blevet klogere på risiko/målgruppe/adfærd. Tilføj gerne, hvis projektet/piloten kan komme med nye oplysninger på de øvrige punkter i risikoarket.

RISIKO

Pga. Internettets globalt grænseløse, kontrolmæssigt teknisk komplekse og virtuelle natur er afdækning af skatte- og afgiftsgrundlag fra internetbaseret aktivitet som udgangspunkt sværere at afdække end traditionel skatte- og afgiftsrelateret aktivitet uden for Internettet, og Internettet egner sig til hurtigt gennemført og umiddelbart anonym svigsadfærd, herunder ved brug af betalingssystemer uden indberetningspligt.

Formål: Strafforfølgning af modspillere.

Som følge af helhedsorienteret sagsbehandling vil projektet have samfundsmæssigt fokus, fokus på at sikre aktiverne, fokus på at stoppe skaden samt fokus på strafforfølgning som det bærende formål. Der henvises til følgende beskrivelse i det hele taget:

Risiko: Internetrelateret skatte- og momssvig.

Erfaringen viser, at Internettet er egnet til at etablere, drive og registrere virksomhed under forhold, som ikke afspejler vilje til at efterleve reel skattepligt og registreringspligt. Der er i tidligere sager konstateret brug af skattelyselskaber og pro-forma registreringsforhold.

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

Internetanalyse omfatter udsøgning, analyse og dokumentation af relevante hjemmesider ved brug af Xenon og EC-Eyes samt diverse specialhjemmesider mv.

Projektets gennemførelse vil endvidere indebære, at Økokrims beredskab overfor internetrelateret skatte- og afgiftssvig sikres gennem vedligehold og udvikling af viden og særkompetencer på området.

NB! Projektet er i 2011 omfattet af risikoark og indsatseskabelon fra Videnscenter for Kontrolstøtteværktøjer. Linket til risikoark under pkt 1.2.a. er ikke ajourført fra centralt hold.

ØkoKrim projekterne ligger i konsekvensdelen af den bærende strategi /indsatsstrategi. Det betyder bl.a., at alle projekter bliver risikoscoret og vurderet ud fra 4 prioriteringer: Samfundsmæssig fokus, stop skaden, sikre aktiver og straf.

Samfundsmæssig fokus

Problemstillinger som er oppe i samfundsdebatten - på den folkelige eller politiske dagsorden. Altså opgaver som SKAT – uanset direkte skattemæssig konsekvens – skal deltage i.

Udbredelse af kendskab i SKAT generelt til svigsrisikoen ved internetbaseret aktivitet med henblik på videre indsats på området fremover, herunder i samarbejde med Videnscenter Kontrolstøtteværktøjer. Det samfundsmæssige fokus består i øget opmærksomhed hos SKATs medarbejdere på Internettets svigsegne natur, og derved øget pres på eksisterende og/eller potentielle internetaktører med svig for øje -> reduktion af skatte- og afgiftstab.

Generel omtale overfor offentligheden af indsatsen kan øge samfundets forståelse for bredden i SKATs indsats i det hele taget.

Stop skaden

Det handler om hurtigst muligt at stoppe/begrænse skaden.

Derudover skal der tages initiativer for at sikre, at skaden stoppes fremadrettet: hul i kontrollen, lovgivningen? e. a.?

Indsatsen kan ikke stoppe internetaktiviteten rent teknisk, men skaden kan så vidt muligt stoppes ved at der

igangsættes tiltag med sigte på at straffe svigsaktørerne.

Sikre aktiver

Skatte- og afgiftsmæssige reguleringer mv. skal følges op af nødvendige inddrivelseskridt. Da vi arbejder med modspillere, skal disse skridt ofte tages meget tidligt i sagen – også før der er foretaget en regulering. Diverse pengestrømme/konti/aktiver vil blive forsøgt identificeret mhp. arrest og inddrivelse.

Straf.

I alle sager, hvor der er foretaget en regulering, skal det vurderes, om sagen skal sendes til strafvurdering. Der er tale om positivt fravalg, hvis det ikke sker. Indsatsen vil fra første sagsskridt have fokus på strafforfølgning.

MÅLGRUPPE

Målgruppe: Internetbaserede virksomheder med organiseret skatte- og/eller afgiftssvig for øje (modspillere).

Projektet vil have fokus på de mest risikofyldte/afgiftstunge områder, herunder fokus på uoverensstemmelse mellem registreringsforhold mv. og realiteter mht. skatte- og registreringspligt. Af mulige områder kan nævnes porno, skattely-pakker, spil (online-poker mv.), ulovligt salg af doping [redacted] indførsel/salg af våben mv. og [redacted] i samarbejde med Videnscenter Kontrolstøtteværktøjer.

Projektets sagspulje, som dog er meget begrænset pga ressourcetildelingen, vil løbende blive tilvejebragt gennem et stadigt mere konkret samarbejde med SKAT' Videnscenter for Kontrolstøtteværktøjer, som bl.a. forestår større udsøgninger på Internettet.

Projektet har bidraget til at belyse risikoen ved at afdække skatte- og momssvig i konkrete sager.

NB! Projektet er i 2011 omfattet af risikoark og indsatskabelon fra Videnscenter for Kontrolstøtteværktøjer. Linket til risikoark under pkt 1.2.a. er ikke ajourført fra centralt hold.

5. Effekt

Succeskriterium	Resultat
Strafforfølgning i 4 sager	Strafforfølgning i 6 sager samt lukning af 2 hjemmesider

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

<Angiv overordnet en forklaring på hvor godt projektet har nået sine succeskriterier. Projektet har nået sine succeskriterier godt.

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

<Hvordan og hvornår skal de succeskriterier, der evt. ikke er målt nu, måles? Hvem har ansvaret for det?>

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

Konkret: Måske. Generelt: Vides ikke.

Hvordan kan vi overvåge risikoen?
Fortsættelse af indsatsstypen.

6. Indsatsaktiviteterne

Indsatsaktivitet	Effekt/ erfaring
Servicebrev	
Pjece	
Involvering af samarbejdspartnere	God effekt ved samarbejde med E-audit Support Center (tidligere: Videnscenter for Kontrolstøtteværktøjer)
Involvering af interessenter	
Presse	
Messer	
Kontrol	
- OSV.	

Evt. supplerende bemærkninger til projektets erfaringer med indsatsaktiviteterne?

7. Proces

Det pointeres i det hele taget, at projektets ressourceforbrug på under 2 årsværk (realiseret ca 1,4 årsværk) indebærer, at måling mv. ikke synes holdbar. Projektet har – som sin kerneopgave – dokumenteret, at der begås økokrim på internettet.

I DET HELE TAGET HENVISES TIL PROJEKTBESKRIVELSEN

http://iplan.ccta.dk/eplan/print.asp?nuv_id=2233, HVOR MEGET AF DET, DER ØNSKES OPLYST HER, ALLEREDE ER BESKREVET.