

Til FSRs medlemmer

15. juni 2015

Notat om revisors arbejde i forbindelse med skatteopgaver i mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber (typisk regnskabsklasse B-virksomheder)

FSR – danske revisorer
Kronprinsessegade 8
DK - 1306 København K

Telefon +45 3393 9191
fsr@fsr.dk
www.fsr.dk

CVR. 55 09 72 16
Danske Bank
Reg. 9541
Konto nr. 2500102295

Skatteudvalget har udarbejdet dette notat, som skal være til fremtidig inspiration i forbindelse med revisors arbejde med sædvanligt forekommende skattemæssige problemstillinger i mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber.

”Mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber” er typisk selskaber, der grundet deres størrelse ikke har nogen veludbygget, selvstændig regnskabsfunktion med deraf følgende mulighed for at tilrettelægge en effektiv intern kontrol. Hovedaktionærens indflydelse på selskabets daglige drift er almindeligvis betydelig.

Baggrund

Revisors opgaver i mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber omfatter oftest såvel en erklæringsopgave vedrørende årsregnskabet (revision, udvidet gennemgang eller review), som assistanceopgaver vedrørende udarbejdelse af skattemæssige opgørelser (herunder bl.a. typisk udarbejdelse af selskabets selvangivelse).

I forbindelse med erklæringsopgaver med sikkerhed vedrørende årsregnskabet skal revisor tage forbehold i sin erklæring, hvis de skattemæssige poster i årsregnskabet efter revisors opfattelse, baseret af det af revisor udførte arbejde, indeholder væsentlige fejl. Ved revision, review eller udvidet gennemgang af årsregnskabet inddrager revisor derfor skattemæssigt relevante forhold i sin revision, review eller gennemgang ud fra sædvanlige risiko- og væsentlighedsovervejelser for sådanne opgaver. Revisor overvejer i denne forbindelse bl.a. risikoen for væsentlige fejl i årsregnskabets skattemæssige poster som følge af eventuel sammenblanding af selskabets og

hovedaktionærens økonomier. Ved revision eller udvidet gennemgang skal revisor endvidere i sin påtegning give supplerende oplysninger, hvis revisor i forbindelse med sit arbejde er blevet bekendt med overtrædelser af skatte-eller afgiftslovgivningen, som kan indebære strafansvar for selskabets ledelse..

Side 2

Skattemæssige opgørelser skal udarbejdes i overensstemmelse med gældende regler. Ved assistance med udarbejdelse af skattemæssige opgørelser kan revisor derfor ikke benytte samme væsentlighedsvurdering som ved erklæringsafgivelse på regnskabet, men skal derimod med professionel omhu og kompetence vurdere risikoen for eventuelle fejl i bogføring m.v. og modtagne oplysninger af betydning for den pågældende opgørelse.

SKATs complianceundersøgelser mv. har vist, at revisor ikke efter myndighedernes opfattelse i tilstrækkeligt omfang er opmærksom på nogle af de særlige skattemæssige problemstillinger, der typisk foreligger, når revisor bistår med bl.a. skattemæssige opgørelser, indberetninger og skattemæssige dispositioner for selskaber eller personer med tilknytning til mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber. Den samme tendens fremgår af afgjorte disciplinær-og straffesager vedrørende revisorer på skatteområdet.

Risikoen for en fejlagtig skattemæssig behandling i mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber gælder især:

- Fri bil, hvor der ikke sker beskatning i henhold til reglerne herom.
- Skattefri godtgørelser, hvor betingelserne ikke er opfyldt.
- Gaver, hvor de sædvanlige betingelser for lejlighedsgaver ikke overholdes.
- Private udgifter (sammenblanding af selskabets og hovedaktionærens økonomier).
- Udbytter, hvor formalia mv. ikke overholdes.
- Manglende, fejlagtig eller for sen indberetning til skattemyndighederne.
- Aktionærlån (ulovlige), hvor der ikke sker beskatning.

Herudover kan enkeltstående og særlige opgørelser og dispositioner være forbundet med risiko for fejlagtig skattemæssig behandling.

Generel vurdering af revisors kompetencer

Det er altid en forudsætning, at revisor også i forbindelse med opgaver om skattemæssige forhold både sikrer, at der er tilstrækkelige kompetencer

tilknyttet løsning af opgaven, og at der udføres en tilstrækkelig kvalitetssikring i forbindelse med udførelsen og afslutningen på opgaven.

Side 3

Det er således ikke en gyldig undskyldning for at lave fejl i ovenstående, at opgaven var svær, at opgaven blev løst under tidspres, eller at den udførende revisormedarbejder burde have kunnet udføre opgaven. Det er således naturligvis heller ikke en gyldig undskyldning, at revisor ikke havde tilstrækkelig kendskab til området. Dette viser straffesagerne mod revisor med tydelighed.

Opdager revisor fejl eller forhold, som er forkerte i modtagne oplysninger eller indberetninger, skal revisor anmode klienten om, at fejlen rettes, med mindre der er tale om bagatelagtige beløb.

Specifikke forhold

I det følgende er en række forhold oplistet, som revisor må iagttage, når revisor udfører skatteopgaver for kunder. Forholdene er udledt af de oven for nævnte sager og undersøgelser og er ikke nødvendigvis udtømmende. Der er således tale om Skatteudvalgets holdning til, hvad der må forventes, at revisor udfører for at mindske risikoen for, at der sker fejl i de opgørelser, indberetninger mv., som revisor assisterer sine kunder med at udarbejde.

Kvalitetssikring

Generelt vil en passende kvalitetssikring af de udførte opgaver – alt andet lige – kunne medvirke til at nedbringe fejlriskoen. I en række tilfælde er det dog modsat ikke muligt for den enkelte revisor at få foretaget en kvalitetssikring af en anden person som følge af revisionsfirmaets størrelse mv. De efterfølgende tiltag bør kunne udføres uanset revisionsfirmaets størrelse og karakter.

Afstemninger

Almindelige afstemninger vil i mange tilfælde være med til at sikre, at fejl opdages og dermed kan rettes hurtigt. Det må således forventes, at revisor for eksempel kontrollerer eller selv foretager følgende afstemningsarbejder i forbindelse med almindelig skattemæssig assistance med selvangivelsen for personer og virksomheder.

Den totale skat på årsopgørelsen fra SKAT for personen bør sammenholdes med den skat, som revisor selv har beregnet. Større afvigelser årsagsforklares. Hvis der viser sig at være fejl i indberetning mv., opfordres klienten til at få fejlene

rettet, eventuelt med revisors bistand. En sådan sammenholdelse vil i nogle tilfælde naturligt først ske året efter indberetningen i forbindelse med, at revisor assisterer med udarbejdelsen af det følgende års selvangivelse.

Side 4

Hvis revisor ikke selv beregner skatten inden indberetning til SKAT, bør der i stedet ske en linje for linje afstemning af de indberettede beløb, så der sikres overensstemmelse mellem de af revisor opgjorte beløb og de faktisk indberettede beløb, som indgår på personens årsopgørelse hos SKAT.

I forbindelse med arbejdet med personens skat kontrolleres det, at alle poster på personens R75 der er registreret hos SKAT indgår i de opgørelser, som revisor udarbejder, og som en del af de indberettede endelige beløb. Derved sikres, at det, som allerede er registreret hos SKAT, også faktisk kommer med på årsopgørelsen.

Andre former for afstemninger kan ligeledes være relevante at kontrollere eller udføre i virksomheder for at sikre, at opgørelserne bliver korrekte. Dette gælder f.eks. bankafstemninger, afstemning af den totale indberettede løn i virksomheden samt afstemning af momsoplysninger. Revisor overvejer derfor at kontrollere eller selv at udføre disse afstemningsarbejder, uanset at de ikke måtte være konkret krævet i lovgivning mv.

De foretagne afstemninger dokumenteres i revisors dokumentation for det foretagne arbejde i lighed med andre udførte arbejdshandlinger.

Komplicerede områder

I nogle tilfælde må revisor i særlig grad være opmærksom på kravet om at sikre tilstrækkelig kompetence til løsning af opgaven. Dette kan f.eks. ske ved at konsultere interne eller eksterne specialister. Dette er ofte relevant ved opgørelse af ejendomsavance og genvundne afskrivninger samt avancer/tabsopgørelser vedr. komplicerede værdipapirer og finansielle instrumenter.

Fri bil

Fri bil bør være et særligt fokusområde for revisorer, idet der historisk er sket mange fejl i behandlingen heraf.

Overvejelser om korrekt indberetning af fri bil er relevant for revisor ved revision eller udvidet gennemgang af selskabets årsregnskab og ved eventuel assistance med udarbejdelse af hovedaktionærens personlige selvangivelse.

Side 5

Ved revision eller udvidet gennemgang af selskabets årsregnskab bør revisor derfor overveje følgende.

Hvis der er personbiler registreret i bogføringen/regnskabet (inklusive leasingbiler), bør det overvejes, hvorvidt medarbejdere eller særligt hovedaktionæren beskattes korrekt af fri bil.

Hvis der er biler med "papegøjeplader" registreret i bogføringen/regnskabet, er der en skærpet formodning for, at der er fri bil stillet til rådighed for en eller flere personer i virksomheden, og revisor medtager, i det omfang revisor er eller burde være opmærksom herpå, dette forhold i sine overvejelser om, hvilke konkrete handlinger han/hun bør foretage for at verificere, at der sker korrekt indberetning af fri bil. Ved "papegøjeplader" er udgangspunktet, at der sker både privat og erhvervsmæssig anvendelse.

Hvis der er dyre personbiler registreret i bogføringen/regnskabet, vil der ofte være formodning for, at bilen har privat karakter, og revisor medtager derfor dette forhold i sine overvejelser om, hvilke konkrete handlinger han/hun bør foretage for at verificere, at der sker korrekt indberetning af fri bil.

Ovenstående overvejelser og undersøgelser dokumenteres i arbejdspapirerne i lighed med andre overvejelser udført under arbejdet.

Det skal præciseres, at revisor ved revision eller udvidet gennemgang af årsregnskabet foretager sin undersøgelse ud fra almindelige risiko- og væsentlighedsovervejelser i forhold til regnskabet. Her er der således ikke en selvstændig undersøgelsespligt i forhold til skattemæssige forhold, der ikke er væsentlige og risikofyldte for, om regnskabet giver et retvisende billede. I tilfælde af, at revisor i forbindelse med sin undersøgelse af regnskabet bliver – eller burde være – opmærksom på ikke bagatelagte forhold, der giver en begrundet formodning om et ledelsesansvar, har revisor dog en pligt i revision og udvidet gennemgang til at rapportere herom i en supplerende oplysning vedrørende andre forhold i sin erklæring om regnskabet.

Ved assistance med udarbejdelse af hovedaktionærens personlige selvangivelse vil korrekt beskatning af fri bil almindeligvis være et centralt forhold i revisors assistance.

Side 6

Særlige relevante handlinger

Ved revision eller udvidet gennemgang af årsregnskaber for mindre og mellemstore hovedaktionærselskaber skal revisor ved planlægning af opgaven vurdere risikoen for sammenblanding af selskabets og hovedaktionærens økonomier. Under hensyntagen til selskabets specifikke forhold skal revisor foretage en vurdering af, om der er særlige områder, transaktioner eller konti, der bør analyseres eller gennemgås for at konstatere, om selskabet har afholdt udgifter, der rettelig burde have været afholdt af hovedaktionæren.

Ved assistance med udarbejdelse af selskabets selvangivelse må det forventes, at revisor foretager handlinger for at sikre, at opgørelserne bliver udarbejdet i overensstemmelse gældende skattelovgivning mv. Dette gælder uanset hvilken erklæring revisor forsyner årsregnskabet med.

Således må revisor ved assistance med udarbejdelse af selskabets bilag til selvangivelse, under hensyntagen til selskabets specifikke forhold, foretage en vurdering af, om der er særlige områder, transaktioner eller konti, der bør analyseres eller gennemgås for at sikre, at selskabets bilag til selvangivelse bliver udarbejdet i overensstemmelse med lovgivningen.

Indledningsvis vil revisor i forbindelse hermed almindeligvis undersøge, om der er sket større forskydninger i forhold til tidligere år, eller forekommer åbenlyse fejl. Revisor bør herudover almindeligvis bl.a. supplere sine arbejdshandlinger med forespørgsler til ledelsen, analyser og/eller undersøgelse af skattefølsomme konti såsom konti for reparation og vedligeholdelse, småanskaffelser, personalerelaterede omkostninger, gebyrer, bøder, advokatbistand, rejser, repræsentation og leje-, rente- og mellemregningsforhold mellem selskab og hovedaktionær.

Udbytteskat

Det fremhæves, at revisor – som følge af nye revisornævnskendelser – skal være særlig opmærksom, hvis der er tegn på, at væsentlige udbytteskatter ikke er indberettet i forbindelse med det efterfølgende års revision.

Afrunding

Det er tanken, at Skatteudvalgets indsats på dette område skal bidrage til en bedre kvalitet i revisors arbejde med visse skatteopgaver og bidrage til at skabe bedre viden om revisors ansvar. Initiativet er et led i FSR – Danske Revisorers generelle kvalitetsindsats.

København, 15. juni 2015

Bjarne Gimsing
Formand for FSR's Skatteudvalg