



## Støttepapir til revision af SOR 6g – Opkrævning af skatter og afgifter

Indledning.....	1
Hvad er opkrævning af skattearter?.....	1
Udvælgelse af emne for revisionen.....	2
Overvejelser om parallelle revisioner af SOR 6g og SOR 7f.....	3
Formål.....	3
Revisionskriterier.....	3
Brug og tilpasning af revisionstræet.....	5
Vurdering af revisionskriterier.....	6
Baggrundsmateriale.....	7

1. juli 2021

### Indledning

SOR 6g handler om opkrævningen af typisk skatter, afgifter og told fra borgere og virksomheder. Disse opkrævninger udgør i al væsentlighed statens indtægter. I det følgende behandler vi plantemaet med afsæt i skattearter, men samme forhold vil være gældende for opkrævninger af afgifter og told mv.

Dette papir skal hjælpe revisor til at planlægge sin revision af SOR 6g. Papiret omfatter definitioner, formål, kriterier, indhold og afgrænsning i revisionen. I afsnittene om formål, delmål og revisionskriterier gennemgås indholdet af revisionstræet.

### Hvad er opkrævning af skattearter?

Skatter og afgifter opkræves af det offentlige til dækning af statens udgifter. Både fysiske personer (borgere) og juridiske personer (virksomheder), fx kapitalselskaber, fonde og foreninger, kan være skatte- og afgiftspligtige. Skatter opkræves af Skatteministeriets styrelser: Skattestyrelsen, Toldstyrelsen og Motorstyrelsen.

#### EKSEMPLER PÅ SKATTER, AFGIFTER OG TOLD

##### Skatter på indkomst og formue, fx:

- Personskatter
- Selskabsskatter
- Pensionsafkastskat.

##### Told- og forbrugsafgifter, fx:

- Moms
- Energiafgifter
- Registreringsafgift.

Skatter og afgifter skal ifølge grundlovens § 43 have hjemmel i lov. Skatterne har hjemmel i anden lovgivning, fx kildeskatteloven, hvor det er fastsat, hvem der er skattepligtig, hvad der er skattepligtigt, og hvordan skatten beregnes og opkræves. Afgifter har hjemmel i konkrete love, fx momsloven og toldloven.

Det juridiske grundlag for opkrævningen af skatter for virksomheder, selskaber, fonde mv. findes bl.a. i lov om opkrævning af skatter og afgifter mv. (opkrævningsloven) og bekendtgørelse om opkrævning (opkrævningsbekendtgørelsen). Der findes derudover bestemmelser i inddrivelsesbekendtgørelsen, der regulerer, hvilke oplysninger Skatteministeriet som fordringshaver skal videregive, når krav sendes til inddrivelse.

Indtægterne fra opkrævningen af skatter- og afgifter er opført på finanslovens § 38.

### **Udvælgelse af emne for revisionen**

Der udvælges et emne ud fra risiko og væsentlighed for skattearter (fx personskatter, selskabsskatter og personafkastskat) eller told- og forbrugsafgifter (fx moms og energiafgifter). Emnet for dette plantema SOR 6g vil således være en skatteart. Skatteministeriet gennemfører løbende ændringer i love og bekendtgørelser som konsekvens af udfordringer med systemunderstøttelsen, hvorfor det kan være relevant at orientere sig i de gældende regler i forbindelse med udvælgelse af emnet.

De relevante risici handler bl.a. om forkert afgrænsning af de skattepligtige – at alle skattepligtige bliver opkrævet – og at kun de, der er skattepligtige i henhold til loven, bliver opkrævet. Det har betydning for risikoen for, at ikke alle skattepligtige bliver opkrævet, om opkrævningen er baseret på tredjepartsindberetninger, hvor det er en anden end borgeren/virksomheden selv, der angiver. Vi vurderer også, om der er en risiko for, at det er de forkerte beløb, der bliver opkrævet, og om Skatteministeriet som opkrævningsmyndighed overholder de krav, der er til oversendelse til inddrivelse. Det kan i den sammenhæng være relevant som en del af risikovurderingen at undersøge kompleksiteten i lovgivningen, kvaliteten og omfanget af systemunderstøttelsen, og om der er en tydelig ansvarsfordeling for opkrævningen i ministeriet. Læs mere om udvælgelse af emne i "Vejledning til revision af SOR 6 og SOR 7", kapitel 3.

## Overvejelser om parallelle revisioner af SOR 6g og SOR 7f

I SOR 6g undersøger vi bl.a. med udgangspunkt i opkrævningsloven og opkrævningsbekendtgørelsen, om der forekommer væsentlige regelbrud i Skatteministeriets opkrævning af skatter og afgifter. Hvis teamet har prioriteret, at SOR 7f – *Opkrævning af skatter og afgifter* gennemføres samme år, kan der være synergi i at koordinere SOR 6g og SOR 7f i forbindelse med planlægningen med henblik på at vurdere risikoen og revisionsopgavens omfang. På den måde kan teamet samlet kortlægge de systemer og processer, som Skatteministeriet har etableret til opkrævningen af skatter og afgifter.

Der kan også være parallelle revisioner af Skatteministeriets inddrivelsesindsats (SOR 6h og SOR 7g). Her kan der ligeledes være en vis synergi for teamet i at koordinere på tværs af inddrivelse og opkrævning.

Vi udarbejder særskilte plannotater og revisionsnotater/rapporter for hvert plantema, hvis vi udfører parallelle revisioner.

### Formål

Formålet med den juridisk-kritiske revision er at vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud i Skatteministeriets opkrævning af et nærmere afgrænset emne. Standardformålet for plantemaet fremgår af boks 1.

#### BOKS 1. STANDARDFORMÅL – OPKRÆVNING AF SKATTER OG AFGIFTER

Formålet med den juridisk-kritiske revision er at vurdere, om der forekommer væsentlige regelbrud i Skatteministeriets opkrævning af [EMNE].

[EMNE] er udvalgt på baggrund af en vurdering af væsentlighed og risiko ved Skatteministeriets opkrævning. Vi har derfor undersøgt, om Skatteministeriets opkrævning af [EMNE] i al væsentlighed er i overensstemmelse med de regler, der fremgår af meddelte bevillinger, love og andre forskrifter, samt med indgåede aftale og sædvanlig praksis.

### Revisionskriterier

For at konkludere, om formålet er opfyldt, skal vi undersøge emnet med afsæt i revisionstræet til SOR 6g og de revisionskriterier, som hører til. Revisionstræet er ikke opdelt i delmål. Revisionstræet er udarbejdet med udgangspunkt i opkrævningsloven, opkrævningsbekendtgørelsen samt gældsinddrivelsesloven og gældsinddrivelsesbekendtgørelsen. Afhængigt af hvilket emne der vælges, vil andre love og regelsæt i tillæg hertil være relevante. Ved tvivlsspørgsmål kan det derudover være relevant at søge inspiration i Skatteministeriets juridiske vejledning, der giver udtryk for forvaltningens opfattelse af gældende praksis og har cirkulærestatus.

I det følgende gennemgår vi revisionskriterierne i revisionstræet.

Ved revisionskriterie 1.1 undersøger vi, om Skatteministeriet har sikret, at dem, der er skattepligtige i henhold til den gældende lovgivning for den udvalgte skatteart, bliver opkrævet. Det gør vi for det første ved at undersøge, om alle skattepligtige borgere bliver opkrævet, dvs. om ministeriets grundlag sikrer fuldstændighed. Det indebærer bl.a., at ministeriet sikrer, at dem, der ikke angiver selv, eller hvor tredjepart ikke angiver, opdages og rykkes. Vi undersøger også, om Skatteministeriet kun opkræver fra skattepligtige, der reelt er skattepligtige i henhold til den gældende lov, dvs. om opkrævningen er gyldig. Det gør vi bl.a. ved at se, om den skattepligtige opfylder de betingelser, der gælder for den relevante lov.

Ved revisionskriterie 1.2 undersøger vi, om Skatteministeriet har sikret, at det beløb, den skattepligtige bliver opkrævet for den udvalgte skatteart, er fastsat i overensstemmelse med gældende lovgivning. Det gør vi for det første ved at undersøge, om hovedkrav opkræves i overensstemmelse med gældende lovgivning. Derudover undersøger vi, om Skatteministeriet opkræver renter i overensstemmelse med gældende lovgivning. Det kan være relevant at undersøge, om der fx er fradrag, som ikke medregnes, og om de korrekte satser er anvendt. Det kan også være relevant at gennemgå med beløb, der ikke betales rettidigt, eller hvor der er givet henstand med betalingen for at undersøge, om de bliver reguleret korrekt.

Ved revisionskriterie 1.3 undersøger vi, om Skatteministeriet som fordringshaver har sikret, at ubetalte krav for den udvalgte skatteart sendes til inddrivelse i overensstemmelse med gældende regler. Det gør vi ved at undersøge, om kun gyldige krav sendes til inddrivelse, hvilket bl.a. følger af gældsinddrivelsesloven. Det følger bl.a. af lovens § 1, at kun krav, der er offentlige eller fastsat ved lov, er omfattet, og at udenlandske krav kun er omfattet, hvis der ikke er tale om krav, der følger af straffesager. Vi undersøger også, om Skatteministeriet sender ubetalte krav til inddrivelse. Udgangspunktet ifølge gældsinddrivelsesloven er, at Skatteministeriet som fordringshaver først skal rykke, men det følger af loven, at når særlige forhold taler for det, kan krav overdrages tidligere (jf. gældsinddrivelseslovens § 2). Vi undersøger også, om kravene indeholder de oplysninger, der er nødvendige for inddrivelse. Oplysningerne varierer og omfatter typisk stiftelsestidspunkt, forfaldstidspunkt, sidste rettidige betalingstidspunkt, rentesats, hovedstol, tilskrevne renter, gebyrer og omkostninger. Disse oplysninger er en forudsætning for, at det er muligt at inddrive på kravene. Vi undersøger desuden, om Skatteministeriet som fordringshaver underretter inddrivelsen, hvis den bliver bekendt med væsentlige ændringer i skyldners forhold. Endelige undersøger vi, om fordringshaveren anmoder inddrivelsen om at sende sager tilbage, når ændringer i skyldners forhold tillader afdragsvis betaling eller henstand.

Ved revisionskriterie 1.4 undersøger vi, om Skatteministeriet for den udvalgte skatteart har sikret, at skattepligtige, der ikke angiver korrekt, bliver sanktioneret i overensstemmelse med gældende regler. Det gør vi ved at undersøge, om Skatteministeriet har sikret, at skattepligtige ikke sanktioneres uretmæssigt for ukorrekt angivelse. Dette kriterie handler om borgernes retssikkerhed. Vi ser også på, om Skatteministeriet har sikret, at skattepligtige, der ikke angiver korrekt, sanktioneres i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet. Det følger heraf, at beslutningen om at sanktionere sker på et grundlag, der kan sikre, at der ikke sker forskelsbehandling på et usagligt grundlag.

Ved revisionskriterie 1.5 undersøger vi, om Skatteministeriet for den udvalgte skatteart har sikret, at skattepligtige, der ikke betaler, bliver sanktioneret i overensstemmelse med gældende regler. Det gør vi ved at undersøge, om Skatteministeriet har sikret, at skattepligtige ikke sanktioneres uretmæssigt for manglende betaling. Dette kriterie handler om borgernes retssikkerhed. Vi ser også på, om Skatteministeriet har sikret, at skattepligtige, der ikke betaler, sanktioneres i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet. Det følger heraf, at beslutningen om at sanktionere sker på et grundlag, der sikrer, at der ikke sker forskelsbehandling på et usagligt grundlag.

### **Brug og tilpasning af revisionstræet**

Det er obligatorisk at undersøge revisionskriterierne (dvs. niveau 1 og 2). Teamet drøfter, hvordan de enkelte kriterier forstås i den konkrete revision. Hvis der er kriterier, som vi på baggrund af drøftelsen vurderer ikke er relevante for den konkrete revision, begrundes vi eventuelle afgrænsninger i plannotatet. Overvejelser og afgrænsninger drøfter vi altid med kontorchefen. Revisionskriterierne er formuleret med henblik på at skulle kunne dække opkrævningen af alle skattearter, men også i forståelse for, at det er muligt, at der for nogle revisioner kan være behov for at tilføje eller tilpasse revisionstræerne til det konkrete emne. Der er god inspiration i "Vejledning i design af revisionstræ", hvis vi har behov for at tilpasse revisionstræet for plantemaet.

Revisionshandling og dokumentation i revisionstræet er forslag. Der kan være andre typer revisionshandling eller dokumentation, som er relevante på det konkrete ministerområde i forhold til at frembringe relevant revisionsbevis.

For at gøre revisionstræet mere operationelt i forhold til planlægning af revisionen og rapportering af resultater er det en god idé at indsætte de aktører, som er ansvarlige for de enkelte delmål og kriterier. Det er tilsvarende en god idé at indarbejde de begreber, som er relevante for den konkrete skatteart. Skriv fx de konkrete skattearter, it-systemer, processer, dokumenter mv. ind i revisionstræet. Revisionstræet tilpasses ligeledes, hvis emnet vedrører opkrævning af andet end skatter, fx afgifter.

## **Vurdering af revisionskriterier**

Regelbrud opgøres i forhold til de kriterier, der er opstillet for revisionen. Husk, at revisionskriterier i revisionstræet afgrænser emnet, der skal konkluderes på. Vi skal dermed undersøge alle kriterier i revisionstræet. Se også "Vejledning i revision af SOR 6 og SOR 7". Læs mere om, hvordan vi kommer fra revisionsbevis til konklusion, i afsnit 3 i revisionsbevisvejledningen. Der er også hjælp at finde i "Vejledning i vurdering af revisionsbevis". Vær opmærksom på, at i tilfælde, hvor retstilstanden er uklar, vil det ikke være revisors opgave at afgøre, hvordan retstilstanden er eller bør være. Derimod kan det være relevant at gøre de forvaltningsansvarlige opmærksomme på den uklare retstilstand eller oplyse om dette i revisors rapportering.

Konklusionen skal være dækkende og afbalanceret, så den afspejler de forvaltningsmangler, der er konstateret ud fra kriterierne i revisionstræet på niveau 1.

Når vi vurderer regelbrud ud fra revisionstræets kriterier, skal vi ligeledes holde os for øje, at der i revisionsstrategien er sat et væsentlighedsniveau for SOR 6-revisionerne i forhold til, hvornår regelbrud skal resultere i en kritisk udtalelse. Det vil sige, at hvis et regelbrud har en økonomisk påvirkning over væsentlighedsniveauet, fører det til en kritisk udtalelse – også selv om regelbruddet kun er relateret til ét kriterie i én konkret sag, og selv om der ikke er fundet regelbrud i forhold til de øvrige kriterier i sagen.

Det kan også føre til en kritisk udtalelse, hvis flere forskellige regelbruds økonomiske påvirkning lagt sammen overstiger væsentlighedsniveauet. Ligeledes gælder det, at der som udgangspunkt ikke skal formuleres en kritisk udtalelse, hvis regelbruddenes økonomiske påvirkning sammenlagt ikke er over væsentlighedsniveauerne – også selv om flere kriterier i revisionstræet er vurderet til ikke at være opfyldt. I disse tilfælde formuleres en dækkende og afbalanceret konklusion, der afspejler de regelbrud, der er konstateret ud fra kriterierne i revisionstræet.

Endelig skal vi være opmærksomme på, at revisionsstrategien også nævner, at der ud over ovenstående kan indgå en vurdering af konsekvenserne af regelbrud for borgere og virksomheder samt principielle spørgsmål om dispositionernes lovlighed, når vi vurderer, om der er tale om væsentlige regelbrud. Hvis vi vurderer, at resultaterne af revisionen hører under denne kategori, drøfter vi dette med kontorchefen i forhold til vurderingen af, om det er et regelbrud, der skal omtales i RF-beretningen.

I forbindelse med vurdering af vores resultater skal vi huske også at overveje, om beretningsspejlkontoret skal orienteres om resultaterne, ligesom det er relevant at vurdere, om resultaterne er så kritiske, at der kunne være baggrund for, at de skal rapporteres i en beretning.

Hvordan konklusionen skal udarbejdes og kritikniveauet formuleres, er i sidste ende op til et professionelt skøn baseret på sammenvejningen af revisionsresultaterne, så vi sikrer gennemsigtighed om det grundlag, som konklusionen bygger på. Ved udarbejdelsen af konklusionen bør vi også tage højde for, at der kan være forskel på revisionsbevisets styrke ved nogle af revisionsresultaterne.

Hvis der er tale om en revision, hvor der er afdækket væsentlige regelbrud, skal konklusionen afspejle dette, og det skal fremgå af konklusionen, hvilke konsekvenser vi vurderer, regelbruddet har. Dette gælder også for regelbrud, der af andre årsager end væsentlighed indgår i RF-beretningen.

Hvis vi ikke finder regelbrud, eller de regelbrud, vi finder ikke er væsentlige eller principielle, anvender vi standardkonklusionen for SOR 6g. Under konklusionen i rapporten udgør punktet "det baserer vi på" en del af konklusionen og kan anvendes til at sikre en dækkende og afbalanceret konklusion ved fx at beskrive eventuelle regelbrud fundet ved revisionen. Standardkonklusionerne ligger under vejledning i SOR 6 og SOR 7 på InfoNettet under "Revision af statsregnskabet"..

I kan læse mere om vurdering af revisionsbevis og afrapportering, herunder overvejelser om udskudt aktindsigt og RF-bidrag, i "Vejledning til revision af SOR 6 og SOR 7".

### **Baggrundsmateriale**

I forbindelse med planlægningen er det først og fremmest relevant, at teamet sætter sig grundigt ind i de kritiske udtalelser og revisionssager om Skatteministeriets forvaltning af opkrævningsopgaven, som Rigsrevisionen har afgivet i RF-beretninger og RS-beretninger siden 2016. Beretningerne kan fremsøges på [www.rigsrevisionen.dk](http://www.rigsrevisionen.dk).

Derudover bør teamet orientere sig i lovgrundlaget for Skatteministeriets opkrævning, særligt:

- [Skatteministeriets juridiske vejledning](#)
- [Lov om opkrævning af skatter og afgifter mv. \(opkrævningsloven\)](#), herunder forarbejder til denne.
- [Bekendtgørelse om opkrævning af skatter og afgifter mv. \(opkrævningsbekendtgørelsen\)](#)
- [Lov om inddrivelse af gæld til det offentlige \(gældsinddrivelsesloven\)](#)
- [Bekendtgørelse om inddrivelse af gæld til det offentlige \(inddrivelsesbekendtgørelsen\)](#)
- Lovgivning vedrørende den udvalgte skatte- eller afgiftsart.

Det er ligeledes relevant for teamet at orientere sig i en række tidligere særberetninger på området, navnlig:

- [Beretning om indsatsen for at opkræve og inddrive politibøder og -krav fra 2019](#)
- [Beretning om moms kontrollen fra 2020](#)
- [Beretning om Skatteministeriets kontrol med A-skat fra 2020.](#)

Det er naturligvis også oplagt at orientere sig på [Skattestyrelsens hjemmeside](#).