

Version 1.0<sup>1</sup>  
November 2017

**Vejledning  
om  
Revisors levering af tilladte skatte- og vurderingsydelse  
til  
revisionskunder af interesse for offentligheden**

---

<sup>1</sup> Sag 2016-11990

## Indholdsfortegnelse

1. Indledning.....	3
2. Lovgrundlag.....	5
2.1. Generelle krav i revisorforordningens artikel 5 af betydning for levering af tilladte ydelser .....	7
2.1.1. Afgrænsning af tilladte ydelser .....	9
2.2. Rækkevidden af revisorlovens § 24 a .....	16
3. Tilladte skatteydelser .....	17
3.1. Udarbejdelse af skatteblanketter .....	17
3.2. Udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitamenter .....	19
3.2.1. Offentlige tilskud .....	20
3.2.2. Skatteincitamenter.....	21
3.3. Bistand i forbindelse med skattekontroller.....	23
3.4. Skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen .....	27
3.5. Særligt om transfer pricing-ydelser .....	31
4. Tilladte vurderingsydelser .....	40
5. Betingelser for at levere visse skatte- og vurderingsydelser .....	42
5.1. Indvirkning på det reviderede regnskab .....	42
5.2. Dokumentation og forklaring i revisionsprotokollen .....	44
5.3. Opfyldelse af generelle krav til uafhængighed .....	45
6. Revisionsudvalgets ansvar.....	46

## 1. Indledning

I 2014 trådte der en ny EU-regulering i kraft vedrørende lovpligtig revision af års- og koncernregnskaber. De nye regler vedrører en ændring af 8. direktiv om lovpligtig revision af årsregnskaber og koncernregnskaber (Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2014/56/EU) og en forordning om specifikke krav til revision af virksomheder af interesse for offentligheden (Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 537/2014).

Forordninger finder som udgangspunkt umiddelbar anvendelse i medlemslandene. Revisorforordningen indeholder imidlertid en række optioner for medlemslandene, som hvis de udnyttes, skal gennemføres i national lovgivning. Ændringsdirektivet og optioner i revisorforordningen er gennemført i dansk lovgivning ved lov nr. 631 af 8. juni 2016.

Revisorforordningen indeholder en liste over forbudte ikke-revisionsydelse, som revisor ikke må levere til en revisionskunde, der er omfattet af definitionen på en virksomhed af interesse for offentligheden. Der er dog mulighed for, at medlemslandene kan tillade, at visse skatte- og vurderingsydelser kan leveres. Denne mulighed er udnyttet i revisorlovens § 24 a, dog således at der i forbindelse med folketingsbehandlingen blev vedtaget to begrænsninger, dels at revisor ikke kan foretage beregning af direkte og indirekte skat og udskudt skat, dels at der kun må ydes skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen, jf. herom nærmere under afsnit 2.1.1. om faktisk baseret rådgivning. Reglerne har virkning for revision af regnskaber for virksomheder af interesse for offentligheden, hvis regnskabsår begynder den 17. juni 2016 eller senere. Definitionen omfatter børsnoterede virksomheder, penge- og realkreditinstitutter samt forsikrings-selskaber.

Denne vejledning omhandler en nærmere afgrænsning af de skatte- og vurderingsydelser, det er tilladt at levere efter revisorlovens § 24 a, til virksomheder af interesse for offentligheden, jf. revisorlovens § 1 a, stk. 3. Vejledningen henvender sig både til revisorer og til revisionsudvalget eller ledelsen i virksomheder af interesse for offentligheden, som alle har et ansvar for overholdelse af reglerne.

Vejledningen er bygget op således, at der i afsnit 2 om lovgrundlag gives en nærmere vejledning om uafhængighedsreglerne samt rammerne i revisorforordningen og revisorlovens § 24 a, der er af betydning for afgrænsningen af tilladte skatte- og vurderingsydelser.

Afsnit 3 indeholder nærmere vejledning om tilladte skatteydelser og afsnit 4 indeholder nærmere vejledning om tilladte vurderingsydelser. Der gives vejledning om principper, der skal indgå i vurderingen af, om en skatte- eller vurderingsydelse er tilladt.

Afsnit 5 indeholder nærmere vejledning om de betingelser, der skal være opfyldt for at kunne levere en skatte- eller vurderingsydelse, der er tilladt efter afsnit 3 og 4.

Endelig indeholder afsnit 6 vejledning om revisionsudvalgets ansvar ved revisors levering af skatte- og vurderingsydelser. Afsnittet omhandler alene det ansvar, som revisionsudvalget har som følge af, at Danmark i henhold til revisorforordningen har tilladt levering af visse skatte- og vurderingsydelser. Erhvervsstyrelsen vil senere udarbejde en særskilt vejledning om revisionsudvalg.

Vejledningen er udarbejdet af Erhvervsstyrelsen, som har indhentet rådgivning fra Revisorrådet og Kammeradvokaten. Den foreliggende vejledning er dog alene udtryk for Erhvervsstyrelsens vejledende fortolkning af reglerne. Et udkast til vejledning har været sendt i høring hos berørte organisationer, og høringen har givet anledning til en række ændringer og præciseringer. Vejledningen er baseret på den foreliggende viden på området. Styrelsen vil opdatere vejledningen, når der foreligger nærmere praksis og fortolkninger, eller når EU-Kommissionen offentliggør nye spørgsmål og svar, som har betydning for området.

Vejledningen vil fremadrettet blive lagt til grund for vurderinger i forbindelse med Erhvervsstyrelsens revisortilsyn. Som det fremgår af vejledningen er der imidlertid tale om en kompleks regulering, der skal anvendes i meget forskelligartede situationer og ofte på tværs af landegrænser, og hvor der på nuværende tidspunkt kun i begrænset omfang er sket en nærmere afklaring af fortolkningen på EU-niveau. I situationer hvor der kan være tvivl om fortolkningen af reglerne vil Erhvervsstyrelsen i sit revisortilsyn være tilbageholdende med at anvende sanktioner, og i stedet anvende anbefalinger og henstillinger.

Erhvervsstyrelsen, november 2017

## 2. Lovgrundlag

### *Indledende bemærkninger*

De nye regler om levering af ikke-revisionsydelser er dels baseret på revisorforordningen, som er umiddelbar gældende i alle medlemslandene, dels på den nationale gennemførelse af lempelsesmuligheden i revisorloven. Den endelige afgørelse af spørgsmål om forordningen henhører under EU-Domstolen, mens den endelige afgørelse i spørgsmål om rækkevidden af den gennemførte lempelse i revisorloven dels henhører under EU-Domstolen, fsva. spørgsmål om en lempelse går videre end tilladt efter forordningen, dels de danske domstole, fsva. spørgsmål om rækkevidden af nationale lempelser.

### *Revisorforordningens artikel 5*

Revisorforordningens artikel 5, stk. 1, indeholder en liste over forbudte ikke-revisionsydelser, som revisor ikke må levere til en revisionskunde, som er omfattet af definitionen på virksomheder af interesse for offentligheden. Der er tale om ydelser, som skaber en trussel mod revisors uafhængighed, der som udgangspunkt altid er vurderet at være så stor, at den ikke kan reduceres til et acceptabelt lavt niveau med sikkerhedsforanstaltninger. Der er tale om ydelser, der primært skaber en egenkontroltrussel eller en advokeringstrussel, jf. nærmere herom nedenfor.

### *Revisorlovens § 24 a*

Revisorforordningen giver dog mulighed for, at medlemslandene kan tillade, at visse skatte- og vurderingsydelser kan leveres, hvis en række betingelser er opfyldt.

Den mulighed er udnyttet i revisorlovens § 24 a, hvorefter det er tilladt at levere følgende ydelser, hvis betingelserne nedenfor er opfyldt:

- 1) Skatteydelser relateret til
  - a) udarbejdelse af skatteblanketter,
  - b) udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitamerter,
  - c) bistand i forbindelse med skattekontroller, og
  - d) skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivning og
- 2) vurderingsydelser, herunder vurderinger i forbindelse med aktuarydelser og støtte til retssager.

Følgende betingelser skal være opfyldt for at kunne levere ydelserne:

- 1) Opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber,
- 2) skønnet over indvirkningen på de reviderede regnskaber er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollen til revisionsudvalget og bestyrelsen, og
- 3) revisor og revisionsvirksomheden opfylder betingelserne om uafhængighed i revisorlovens § 24.

Ved skatteydelser forstås både direkte og indirekte skatter. Ydelserne omfatter derfor udover selskabsskat og andre direkte skatter, herunder f.eks.

ejendomsskat og dækningsafgift, også moms, lønsumsafgift, punktafgifter og andre indirekte skatter.

*Principbaseret tilgang til uafhængighed*

Revisorlovgivningen er baseret på en principbaseret tilgang til uafhængighed. Det betyder, at der skal tages stilling til, om der foreligger omstændigheder, herunder levering af ikke-revisionsydelser, der truer revisors uafhængighed.

*Uafhængighed*

Uafhængighed omfatter:

*Uafhængighed i opfattelse (Independence of Mind)*

Den tilstand, der tillader revisor at udtrykke en konklusion uden at være påvirket af indflydelse, der kompromitterer revisors professionelle dømmekraft, og dermed tillader revisor at agere med integritet og udøve objektivitet og professionel skepsis.

*Uafhængighed i fremtoning (Independence in Appearance)*

At undgå fakta og omstændigheder, der er så betydelige, at en fornuftig og velinformeret tredjemand efter afvejning af alle de specifikke fakta og omstændigheder sandsynligvis vil konkludere, at en revisionsvirksomheds eller et medlem af et revisionsteams integritet, objektivitet eller professionelle skepsis er kompromitteret.

*Trusler mod uafhængigheden*

Trusler mod uafhængigheden omfatter:

*Egeninteressetrussel (self-interest threat)* - truslen, at en økonomisk eller anden interesse på upassende vis vil påvirke revisors dømmekraft eller adfærd.

*Egenkontroltrussel (self-review threat)* - truslen, at revisor ikke på passende måde vil vurdere resultaterne af tidligere vurdering, eller aktivitet eller ydelse, som er udført af revisor selv, eller af en anden person i revisors virksomhed eller arbejdsgiver, og som revisor vil fæste lid til ved en vurdering, der indgår som del af udførelse af en aktuel aktivitet eller levering af en aktuel ydelse.

*Advokeringstrussel (advocacy threat)* - truslen, at revisor vil fremme en kundes eller arbejdsgivers stilling så langt, at objektiviteten kompromitteres.

*Familiaritetstrussel (familiarity threat)* - truslen, at revisor grundet en langvarig eller tæt forbindelse med en kunde eller arbejdsgiver er for velvillig indstillet overfor disses interesser eller til accept af disses arbejde.

*Intimideringstrussel (intimidation threat)* - truslen, at revisor afskrækkes fra at agere objektivt som følge af faktisk eller fornemmet pres, herunder forsøg på at udøve utilbørlig indflydelse på revisor.

### *Sikkerhedsforanstaltninger*

I tilfælde af trusler mod uafhængigheden skal revisor iværksætte sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Hvis truslen er af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at uafhængigheden fortsat er i fare, skal revisor afstå fra at udføre revisionen.

Det vil bero på en konkret vurdering, hvilke sikkerhedsforanstaltninger der er egnede til at reducere en given trussel.

### *Model for afgrænsning af tilladte ydelser*

Følgende analysemodel kan anvendes ved vurdering af, om en ikke-revisionsydelse kan leveres, hvis honoraret for ydelsen ligger inden for begrænsningen i henhold til revisorforordningens artikel 4 (70 pct. begrænsningen). Alle steps i modellen skal kunne besvares bekræftende for at en ydelse er tilladt:

1. Der er tale om en tilladt ydelse i henhold til afsnit 3 og 4
2. Ydelsen er ikke forbudt efter en anden bestemmelse i revisorforordningens artikel 5, jf. afsnit 2.1.1
3. Ydelsen har ikke væsentlig indvirkning på regnskabet, jf. afsnit 5.1
4. De generelle krav til uafhængighed i revisorlovens § 24 er opfyldt, jf. afsnit 5.3
5. Ydelsen opfylder revisionsudvalgets retningslinjer for levering af ydelsen, jf. afsnit 6
6. Skønnet over indvirkningen på regnskabet er veldokumenteret og forklaret i revisionsprotokollen i henhold til afsnit 5.2

### **2.1. Generelle krav i revisorforordningens artikel 5 af betydning for levering af tilladte ydelser**

#### *Personkreds*

Revisorforordningens forbud mod udførelse af ikke-revisionsydelser gælder for revisor selv og andre personer i revisionsvirksomheden eller i revisionsvirksomhedens netværk. Netværk er i uafhængighedsbekendtgørelsens § 7, stk. 2, defineret således:

”Ved netværk forstås en større struktur,

- 1) der tager sigte på samarbejde, og som en revisor eller en revisionsvirksomhed deltager i, og
- 2) som klart tager sigte på overskuds- eller omkostningsdeling eller har fælles ejerskab, kontrol eller ledelse, fælles kvalitetspolitik og -procedurer, en fælles forretningsstrategi, anvender et fælles firmanavn, eller er fælles om en betydelig del af de faglige ressourcer.”

Derimod omfatter forbuddet mod udførelse af ikke-revisionsydelser ikke revisorer, der ikke er en del af netværket, og som er valgt som revisor i f.eks. en eller flere dattervirksomheder, der indgår i koncernen. Disse revisors udførelse af ikke-revisionsydelser til en modervirksomhed eller til dattervirksomheder er ikke en trussel mod koncernrevisors uafhængighed, men kan have betydning for koncernrevisors anvendelse af en datterselskabsrevisors arbejde som led i koncernrevisionen.

## *Omfattede virksomheder*

Forbuddet mod levering af ikke-revisionsydelser gælder i relation til den reviderede virksomhed, dennes modervirksomhed og de af den reviderede virksomhed kontrollerede dattervirksomheder, som er beliggende i et EU/EØS-land.

En **modervirksomhed** defineres efter årsregnskabsloven (bilag 1, B, nr. 2) som en virksomhed, der har en bestemmende indflydelse over en eller flere dattervirksomheder. Bestemmelsen omfatter ud over den direkte modervirksomhed også overliggende modervirksomheder.

En **dattervirksomhed** defineres efter årsregnskabsloven (bilag 1, B, nr. 3) som en virksomhed, der er underlagt bestemmende indflydelse af en modervirksomhed. Ved dattervirksomheder forstås ikke kun direkte kontrollerede dattervirksomheder, men også indirekte ejede dattervirksomheder, dvs. datterdattervirksomheder.

Forbuddet gælder som udgangspunkt ikke for en modervirksomhed og dattervirksomheder, som er beliggende i et tredjeland, altså uden for EU/EØS-området. Efter forordningens artikel 5, stk. 5, skal den danske koncernrevisor imidlertid vurdere, om en netværksrevisors **udførelse af forbudte ydelser til en dattervirksomhed beliggende i et tredjeland** er en trussel mod dennes uafhængighed, og revisor skal i givet fald anvende passende sikkerhedsforanstaltninger.

Den danske koncernrevisor må kun udføre revisionen i den danske virksomhed, hvis revisor kan påvise, at de af netværksrevisoren udførte ydelser ikke vil påvirke uafhængigheden. Netværksrevisorens deltagelse i dattervirksomhedens beslutningstagning eller udførelse af en af følgende ydelser kan ikke imødegås af sikkerhedsforanstaltninger:

- 1) Ydelser, der indebærer en rolle i dattervirksomhedens ledelse eller beslutningstagning,
- 2) bogføring, og udarbejdelse af bogholderi eller regnskaber, eller
- 3) udformning og gennemførelse af procedurer for intern kontrol eller risikostyring relateret til udarbejdelse af og/eller kontrollen med finansiell information eller udformning og gennemførelse af finansielle informationssystemer.

Hvis netværksrevisoren har udført en af de i forordningen øvrige forbudte ydelser, herunder skatterådgivning, til dattervirksomheden, vil det påvirke koncernrevisors uafhængighed og derfor kræve sikkerhedsforanstaltninger for at imødegå de trusler, der følger heraf. Ved fastlæggelsen af øvrige forbudte ydelser skal der ikke tages hensyn til nationale tilføjelser eller lempelser.

Forbuddet i revisorforordningens artikel 5 omfatter derimod, som udgangspunkt, ikke **søsterselskaber**. Dette gælder uanset, om søsterselskabet er beliggende i Danmark, i et andet EU/EØS-land eller i et tredjeland.

Hvis modervirksomheden til den reviderede virksomhed selv er en EU-virksomhed af interesse for offentligheden, og modervirksomheden revideres af en netværksrevisor, gælder forbuddet imidlertid også i forhold til en



søstervirksomhed, der er beliggende inden for EU/EØS-området.

### *Tidsperiode*

Forbuddet mod udførelse af de forbudte ydelser gælder i den periode, der ligger mellem begyndelsen af den reviderede regnskabsperiode og afgivelse af revisionspåtegningen.

For den foregående regnskabsperiode gælder dog også et forbud mod udformning og gennemførelse af procedurer for intern kontrol eller risikostyring relateret til udarbejdelse af og/eller kontrollen med finansiell information eller udformning og gennemførelse af finansielle informationssystemer.

Der gælder således en særlig cooling-in periode for denne ydelse. Det betyder, at en revisor, der f.eks. har ydet rådgivning om udformning og gennemførelse af procedurer for intern kontrol i regnskabsåret 2016, først vil kunne vælges som revisor for virksomheden med virkning for regnskabsåret 2018.

De forbudte ydelser i revisorforordningen omfatter ydelser, hvor truslen mod revisors uafhængighed, særligt som følge af egenkontroltruslen eller advokeringstruslen, som udgangspunkt er vurderet at være for høj til at tillade ydelsen.

En virksomhed som i løbet af perioden bliver en virksomhed af interesse for offentligheden, bliver først omfattet af forordningen fra det tidspunkt hvor virksomheden bliver omfattet af definitionen. Det betyder, at reglerne om ikke-revisionsydelser først gælder fra og med dette tidspunkt.

Hvis virksomheden forud for det tidspunkt, hvor virksomheden bliver omfattet af definitionen, har leveret ikke-revisionsydelser, finder principperne i revisorlovens § 24, stk. 6 og 7, tilsvarende anvendelse. Det vil sige at revisor hurtigst muligt og senest inden for 3 måneder skal træffe alle nødvendige foranstaltninger for at afslutte interesser eller relationer, som har bragt revisors uafhængighed i fare som følge heraf. Revisor skal endvidere træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske eventuelle trusler mod sin uafhængighed som følge af leveringen af ikke-revisionsydelserne.

En virksomhed der i løbet af perioden ophører med at være en virksomhed af interesse for offentligheden vil ikke længere være omfattet af forordningen fra det tidspunkt, hvor virksomheden ikke længere er omfattet af definitionen. Det betyder, at reglerne om ikke-revisionsydelser ikke længere gælder fra og med dette tidspunkt.

#### **2.1.1. Afgrænsning af tilladte ydelser**

### *Andre erklæringer med sikkerhed*

Revisorforordningens liste over forbudte ikke-revisionsydelser omfatter ikke andre erklæringer med sikkerhed.

Forordningen er således ikke til hinder for, at revisor i en virksomhed af interesse for offentligheden f.eks. afgiver:

- En erklæring om review på et skatteregnskab
- En erklæring om en virksomheds transfer pricing-dokumentation i henhold til skattemyndighedernes bekendtgørelse herom

## *Due diligence*

EU-Kommissionen har den 3. september 2014 offentliggjort et ”Q&A - Implementation of the New Statutory Audit Framework”, hvor den giver udtryk for, at revisorforordningen tillader afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed i relation til virksomhedens regnskab, som f.eks. afgivelse af comfort letters i forbindelse med prospekter, som udstedes af den reviderede virksomhed.

Kommissionen giver endvidere udtryk for, at due diligence ydelser, ud fra samme ræsonnement, også er en af de tilladte ikke-revisionsydelser, som revisor kan udføre for revisionskunden. Due diligence er en betegnelse for de undersøgelser af en virksomhed, som påtænkes overdraget eller overtaget, og kan blandt andet omhandle skattemæssige forhold. Da due diligence anses som en tilladt ikke-revisionsydelse, må dette også gælde for den del, som vedrører skattemæssige forhold, uanset om denne foretages som en særskilt ydelse.

De almindelige regler om uafhængighed ved ydelse af en due diligence gælder dog fortsat. Revisor skal derfor tage stilling til, om levering af ydelsen skaber en trussel mod revisors uafhængighed. Revisor skal vurdere betydigheden af den skabte trussel og skal anvende de sikkerhedsforanstaltninger, der er nødvendige for at eliminere eller reducere truslen til et acceptabelt niveau. Hvis uafhængigheden fortsat er i fare, skal revisor afstå fra at udføre ydelsen.

Honorarer for afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed eller udførelse af tilladte ikke-revisionsydelser er omfattet af reglerne om revisors honorarer, jf. revisorforordningens artikel 4.

## *God revisionsskik*

Der eksisterer ikke skattheydelser, som er en integreret del af revisionsydelsen, og som derfor ikke er omfattet af uafhængighedsreglerne. Hvis revisor i forbindelse med revisionen bliver opmærksom på fejl og mangler i regnskabet, f.eks. i virksomhedens skatteposter, er det imidlertid i overensstemmelse med god revisionsskik, at revisor påpeger sådanne fejl og mangler overfor virksomhedens ledelse og kommer med forslag til ændringer til det af ledelsen udarbejdede regnskabsudkast.

Uafhængighedsreglerne er således ikke til hinder for, at revisor stiller virksomheden overfor valget mellem at lovliggøre regnskabet, eller at regnskabet forsynes med en revisionspåtegning med forbehold. Reglerne er heller ikke til hinder for, at revisor kan komme med forslag, der blot forbedrer regnskabet, men som ikke er af en sådan karakter, at de er et alternativ til forbehold. Det afgørende er, at det er virksomhedens ledelse, der i det hele har ladet det pågældende regnskab udarbejde, og at revisor alene indtager en reviderende funktion deraf.

En sådan påpegning af fejl, mangler og forbedringsforslag i regnskabsposter eller til regnskabsudkast af skattemæssig karakter er en integreret del af revisionsarbejdet og er ikke at betragte som en selvstændig skattheydelse.

Der vil ofte være en glidende overgang mellem påpegnning af fejl, mangler og forbedringsforslag udført som led i god revisionsskik og rådgivning, der er en selvstændig ydelse omfattet af henholdsvis forbudte ydelser efter revisorforordningen og tilladte skatte- og vurderingsydelser efter revisorloven. For at være omfattet af god revisionsskik skal der være tale om fejl, mangler og forbedringsforslag, der konstateres i forbindelse med revisionen af virksomhedens regnskab, ligesom rådgivningen ikke må have karakter af assistencarbejde som led i virksomhedens udarbejdelse af regnskabet. For denne type ydelser vil udgangspunktet således være, at honoraret herfor anses at være revisionshonorar for revision af regnskabet.

Arten og omfanget af det udførte arbejde skal indgå i vurderingen af, om der er tale om en assistanceydelse eller ekstraarbejde leveret som en del af revisionen af årsregnskabet.

Hvor revisionskunden anmoder revisor om assistance med at berigtige regnskabet, så det overholder lovgivningen, og virksomheden betaler særskilt for denne assistance, vil assistancen ikke kunne anses som en del af overholdelse af god revisorskik men skal ses som en ikke-revisionsydelse, der skal opfylde kravene i forordningen og revisorloven.

Tilsvarende gælder, at hvis revisor forud for virksomhedens udarbejdelse af regnskabet eller i forbindelse med udarbejdelsen udfører en rådgivningsydelse til virksomheden, og ydelsen derefter indgår som en del af revisionsbeviset, anses ydelsen ikke som en del af overholdelsen af god revisions-skik, men skal ses som en ikke-revisionsydelse, der skal opfylde kravene i forordningen og revisorloven.

*Forbudt efter anden  
bestemmelse i revisor-  
forordningens artikel  
5*

Det er en betingelse for at yde skatterådgivning efter revisorlovens § 24 a, at skatterådgivningen ikke vedrører ydelser, der er forbudte efter andre bestemmelser i forordningens artikel 5, stk. 1. F.eks. må revisor ikke handle i strid med forbuddet i forordningen mod at deltage i den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagning i forbindelse med skatterådgivning, selvom Danmark har udnyttet optionen i forordningen til at tillade en række skatteydelser.

Andre forbudte ikke-revisionsydelser efter forordningens artikel 5, stk. 1, som især vil være relevante i forhold til skatteydelser omfatter:

- 1) Skatteydelser relateret til
  - a) lønskat,
  - b) told og
  - c) beregning af direkte og indirekte skat og udskudt skat
- 2) Ydelser, der indebærer en rolle i den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagning
- 3) Ydelser i forbindelse med lønadministration
- 4) Juridiske ydelser i forbindelse med
  - a) generel rådgivning,
  - b) forhandling på vegne af den reviderede virksomhed og
  - c) tvistløsning i en forsvarende rolle

- 5) Ydelser i tilknytning til finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering samt ydelser i tilknytning til den reviderede virksomheds investeringsstrategi mv.

Det betyder, at revisor f.eks. ikke kan yde skatterådgivning i tilknytning til virksomhedens investeringsstrategi, da forordningen indeholder et forbud mod ydelser i tilknytning til den reviderede virksomheds investeringsstrategi.

En ydelse kan ofte bestå af flere elementer. Hvis enkelte elementer falder ind under de forbudte ydelser, vil det derfor være nødvendigt, at revisor afstår fra at rådgive om denne del. En forbudt ydelse kan derfor ikke blive tilladt ved, at den indgår i større eller mindre omfang i en tilladt ydelse.

Afgrænsningen af de tilladte skatte- og vurderingsydelser overfor andre forbudte ydelser indebærer imidlertid en fortolkning af forståelsen og rækkevidden af den pågældende forbudte ydelse. Det forhold, at lovgiver har ønsket at udnytte en option, som i udgangspunktet tillader, at revisor fortsat kan levere visse skattekonsultationer, taler for at anlægge en mere forsigtig fortolkning af indholdet af disse forbud, således at den ønskede mulighed for revisors skattekonsultationer ikke begrænses mere end klart nødvendigt. Dvs. at muligheden for skattekonsultationer alene begrænses af andre forbud i forhold til situationer, hvor det er klart eller højst sandsynligt, at de er omfattet af forbuddet.

I forhold til afgrænsningen i forhold til ledelse og beslutningstagning betyder det f.eks. konkret, at

- ydelser, hvor revisor træffer beslutningen på ledelsens vegne, ikke er tilladte
- ydelser, hvor revisor medvirker, men ledelsen træffer den endelige beslutning ikke kategoriseres som en forbudt ydelse, ligesom revisors anbefalinger af alternativer ikke kategoriseres som forbudt, når den endelige beslutning træffes af ledelsen.

I forhold til afgrænsningen i forhold til beregning af direkte og indirekte skat og udskudt skat betyder det f.eks. konkret, at

- ydelser, hvor revisor udarbejder beregninger af skyldig/tilgodehavende moms med det formål at udarbejde posteringer i regnskabet ikke er tilladt
- ydelser, hvor revisor medvirker til opgørelse af periodevise momstilsvare, ikke kategoriseres som forbudt, når ledelsen påtager sig det endelige ansvar

#### *Forordningens forbud mod juridiske ydelser*

Forordningens artikel 5, stk. 1, litra g indeholder et absolut forbud mod revisors levering af juridiske ydelser i forbindelse med generel rådgivning (i), forhandling på vegne af revisionskunden (ii) og tvistløsning i en forsvarende rolle (iii).

*Forbud mod "generel rådgivning"* Forordningens forbud mod revisors levering af "*generel rådgivning*" skal forstås som et forbud mod, at revisor leverer juridiske ydelser til sin revisionsklient som dennes faste juridiske rådgiver. Forbuddet har ikke betydning for tilladte skatte- og vurderingsydelser beskrevet i vejledningen.

*Forbud mod "forhandling på vegne af revisionskunden"* Ved "*forhandling*" forstås den situation, hvor to eller flere parter forsøger at nå til enighed om et juridisk spørgsmål ved at udveksle synspunkter. En forhandling forudsætter, at der kan opnås enighed f.eks. i form af en aftale.

I Danmark er der som udgangspunkt ikke tale om forhandling, når en skatteyder – eller revisor på skatteyderens vegne - kommunikerer med skattemyndighederne. Dette følger af det helt grundlæggende forvaltningsretlige princip, at myndigheder har pligt til at sikre en korrekt retsanvendelse. Forbuddet mod "*forhandling på vegne af revisionskunden*" begrænser derfor ikke revisor i at kommunikere med skattemyndighederne på vegne af en virksomhed, da en sådan kommunikation ikke udgør forhandling i revisorforordningens forstand. Revisor kan i en sådan kommunikation også inddrage juridiske forhold som subsumtion og fremlægge juridiske argumenter, såfremt kriterier om faktisk baseret rådgivning er opfyldt, jf. nedenfor.

*Forbud mod "tvistløsning i en forsvarende rolle"* Forbuddet mod "*tvistløsning i en forsvarende rolle*" vedrører de situationer, hvor et uafhængigt tvistløsningsorgan forsøger at løse en uenighed mellem 2 eller flere parter, som argumenterer for hvert sit synspunkt. Der skal således både være tale om en "tvist", og at parterne advokerer for forskellige udfald overfor tvistløsningsorganet.

Forbuddet medfører, at revisor i en sådan situation ikke kan partsrepræsentere sin revisionskunde over for skattemyndigheden, men revisor er derimod ikke forhindret i på anden måde at yde bistand til sin revisionsklient, herunder som bisidder, jf. afsnit 3.3. Bestemmelsen forhindrer heller ikke revisor i at levere eksempelvis faktiske oplysninger til brug for sagen.

*Begrebet "tvist"* Fortolkningen af begrebet "tvist" må foretages i lyset af, at der er tale om en bestemmelse, som skal finde anvendelse i flere forskellige lande. Det er derfor ikke afgørende om løsningen af tvisten varetages af et organ, som i Danmark formelt set hører under den offentlige forvaltning eller under domstolene.

Da de danske skattemyndigheder har hver deres karakteristika, og sagsprocessen kan variere indenfor den enkelte myndighed afhængig af opgavetyper, må der foretages en vurdering af hver enkelt myndighed og opgavetype for sig. Generelt må der gælde det princip, at jo mere domstolslignede den enkelte myndighed kan karakteriseres, jo mere taler dette for, at der er tale om "tvistløsning".

Vurderingen kan baseres på en samlet afvejning af følgende forhold:

- skattemyndighedens sammensætning, herunder om der medvirker juridisk sagkyndige,

- skattemyndighedens uafhængighed,
- procesformen i myndigheden, herunder bl.a.
  - om der afholdes retsmøder,
  - om de involverede aktører kan indgive skriftlige eller mundtlige indlæg,
  - hvordan der kan optages beviser, samt
- om sagen har karakter af en tvist, dvs. navnlig når en underordnet skattemyndighed og virksomheden har modsatrettede standpunkter og advokerer for forskellige udfald.

I nogle tilfælde fører anvendelsen af disse principper til en ret entydig vurdering, i andre tilfælde er vurderingen mere usikker og kræver som udgangspunkt en individuel vurdering af de konkrete omstændigheder.

På den ene side er der i forhold til sager ved Landsskatteretten og sager, hvor Skatteankestyrelsen forbereder sager og indstillinger for Landsskatteretten, klart tale om tvistløsning i en forsvarende rolle, og som derfor vil være omfattet af forbuddet mod juridiske ydelser.

På den anden side er der en række andre situationer (sager ved Skatterådet om stillingtagen til afgørelser indbragt for SKAT, sager som Skatteankestyrelsen selv afgør, sager ved skatte, vurderings- og motorankenævn), hvor der er større eller mindre usikkerhed om forbuddet mod juridiske ydelser finder anvendelse, og hvor der vil være behov for at foretage ofte vanskelige og usikre konkrete vurderinger i en række forskellige konkrete situationer.

Henset til udgangspunktet om, at det må lægges til grund at øvrige forbudsbestemmelser i forordningen alene begrænser muligheden for skatteydelser, hvis disse utvivlsomt finder anvendelse, bør disse situationer holdes udenfor, dvs. de begrænser ikke revisors adgang til at levere skatteydelser. Derudover falder sager for SKAT og sager om bindende svar for Skatterådet uden for forbuddet om juridiske ydelser.

Det er således kun i forhold til sager ved Landsskatteretten og sager, hvor Skatteankestyrelsen forbereder sager og indstillinger for Landsskatteretten, at revisor ikke kan optræde som partsrepræsentant for en virksomhed, den pågældende reviderer.

Den traditionelle rolle som bisidder består i at rådgive klienten, påpege relevant information m.v., men uden direkte at repræsentere klienten i forhold til på vegne af denne at fremføre juridiske argumenter i forhold til en tvist. Såfremt der alene er tale om at varetage en sådan rolle som bisidder kan det ikke antages, at forbuddet mod juridiske ydelser forhindrer revisor i at varetage en sådan rolle, så længe der blot ikke er tale om at revisor optræder som egentlig partsrepræsentant for virksomheden og taler på dennes vegne.

Revisor må endvidere gerne levere andre ydelser i forbindelse med tvistløsning, herunder afklare faktiske forhold. Ved faktiske forhold forstås i denne sammenhæng, at revisor medvirker til oplysning af sagen, herunder f.eks. indsamling af information, opstilling af dokumentation og andre former for

behandling af data med henblik på at redegøre for nogle faktiske sammenhænge.

### *Faktuelt baseret rådgivning*

I Danmark er der foretaget en særlig national afgrænsning af tilladte skatteydelse. Under folketingsbehandlingen blev forordningens option om skatteydelse relateret til ”skatterådgivning” ændret til ”skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen”.

Det fremgår af bemærkningerne til ændringen bestemmelsen, at revisor i overensstemmelse med de internationale retningslinjer for revisors etiske adfærd kan rådgive klienten om skattemæssige konsekvenser af virksomhedens forretningsmæssige dispositioner og rådgive om anvendelse af skattelovgivning.

Det vurderes, at en sådan faktuel baseret rådgivning om skattemæssige konsekvenser af virksomhedens forretningsmæssige dispositioner og anvendelse af skattelovgivningen ikke generelt behøver at medføre væsentlige trusler mod revisors uafhængighed, når rådgivningen klart understøttes af skattemyndigheder eller anden præcedens eller almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelov.

Det vil derimod ikke være tilladt, at revisor yder skatterådgivning i form af aggressiv skatteplanlægning. Dette betyder bl.a., at revisor ikke må yde rådgivning, hvor effekten af skatterådgivningen indebærer etablering af selskaber i andre lande, herunder f.eks. i skattelylande, med det formål at undgå at skulle betale skat i Danmark.

Selvom betingelsen primært er rettet mod skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivning kan den have indflydelse på de øvrige tilladte skatteydelse efter § 24 a, stk. 1.

Faktuelt baseret rådgivning er ikke nærmere defineret i lovbemærkningerne. Kravet om faktuel baseret rådgivning må imidlertid antages at ville være opfyldt ved overholdelse af følgende principper:

- Revisor inddrager alle relevante fakta med henblik på, at sikre et fuldt oplyst grundlag for såvel kunden som eventuelle andre involverede parter.  
*Revisor inddrager således alle relevante bestemmelser, praksis og eksisterende fortolkningsbidrag mv. ligesom alle relevante alternativer er opstillet og alle relevante uklarheder er identificeret, belyst samt oplyst.*
- Revisor med rimelig sikkerhed kan fastlægge den skattemæssige behandling, og at denne skattemæssige behandling med rimelig sandsynlighed vil blive accepteret af skattemyndighederne.  
*Revisor vil med rimelig sikkerhed kunne fastlægge den skattemæssige behandling, når rådgivningen klart understøttes af skattemyndighederne, anden præcedens, almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelov.*
- Revisors rådgivning ikke omfatter skattemæssige løsninger, som tidlige-

re er underkendt af skattemyndighederne, eller skattemæssige løsninger, hvor der konkret tages forbehold for skattemyndighedernes accept af den foreslåede løsning.

At rådgivningen klart understøttes af skattelovgivningen, skattemyndighederne, anden præcedens, almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelov skal ikke ses som kumulative betingelser.

Principperne er således ikke til hinder for, at revisor yder skatterådgivning på områder, hvor der er verserende sager, ligesom det ikke er en forudsætning for at yde skatterådgivning, at f.eks. SKAT har offentliggjort en afgørelse. Såfremt der er væsentlig usikkerhed om anvendelsen af skattelovgivningen på et givent område, bør revisor dog gøre virksomheden opmærksom herpå. Omvendt indebærer principperne, at revisor ikke kan rådgive om en bestemt skattemæssig behandling under henvisning til skattelovgivningen, hvis SKAT har truffet og offentliggjort en afgørelse, der underkender en sådan skattemæssig behandling.

## **2.2. Rækkevidden af revisorlovens § 24 a**

### *Anvendelsesområde*

Lempelsen i revisorlovens § 24 a gælder kun i forhold til danske selskaber, der revideres af revisor eller en netværksrevisor. Det vil sige for den reviderede virksomhed, dens danske modervirksomhed og dens danske dattervirksomheder.

Det fremgår således af EU-kommissionens Q&A af 3. september 2014, side 5, at det er de regler, som gælder for en virksomheds hjemsted, som finder anvendelse. Det betyder i henhold til Kommissionen, at

”if a PIE is located in one Member State and has non-PIES-subidiaries in other Member States with more prohibited non-audit services, the auditor cannot provide to the non-PIE subsidiaries those additional services that are prohibited under the national laws of these other Member States.”

For en modervirksomhed eller dattervirksomheder, der har hjemsted i et andet EU/EØS-land, gælder den nationale version af revisorforordningens artikel 5 i det pågældende land, hvis den pågældende virksomhed revideres af en netværksrevisor. Det gælder, uanset om modervirksomheden og dattervirksomhederne i hjemlandet er defineret som virksomheder af interesse for offentligheden.

Hvis den danske virksomhed af interesse for offentligheden f.eks. har en dattervirksomhed i et EU/EØS-land, der ikke i henhold til revisorforordningen har tilladt levering af visse skatte- og vurderingsydelser, må revisor eller en anden netværksrevisor ikke udføre sådanne skatte- og vurderingsydelser for denne dattervirksomhed.



Hvis den danske virksomhed af interesse for offentligheden derimod f.eks. har en dattervirksomhed i et EU/EØS-land, der i henhold til revisorforordningen har udnyttet optionen til at yde visse skatte- og vurderingsydelser fuldt ud, vil det f.eks. være tilladt for den danske revisor eller en netværksrevisor at yde bistand med beregning af direkte og indirekte skat og udskudt skat i overensstemmelse med hjemlandets regler, uanset at dette ikke er tilladt til den danske modervirksomhed.

### 3. Tilladte skatteydelser

#### 3.1. Udarbejdelse af skatteblanketter

Skatteydelser relateret til udarbejdelse af skatteblanketter er undtaget fra forbuddet mod skatteydelser, jf. revisorlovens § 24 a, stk. 1, nr. 1, litra a. Tilladte ydelser kan leveres, hvis betingelserne i afsnit 5 er opfyldt.

<i>Skatteblanketter</i>	Skatteblanketter er papirbaserede og digitale skemaer, som anvendes ved indberetning af skatteoplysninger til myndighederne.
<i>Udarbejdelse</i>	Ved ”udarbejdelse” forstås alene ydelser af forberedende karakter, idet den endelige godkendelse skal være overladt til virksomheden.
<i>Eksempler på ydelser</i>	Eksempler på ydelser: <ul style="list-style-type: none"><li>• Udfyldelse af selvangivelsesblanketter, herunder udarbejdelse af tilhørende bilag i henhold til lovgivningen</li><li>• Udfyldelse af blanketter vedrørende moms og afgifter</li><li>• Indberetning af skatteoplysninger</li><li>• Rådgivning om den skattemæssige behandling i selvangivelsen af gennemførte transaktioner</li><li>• Rådgivning om den momsmæssige behandling af gennemførte transaktioner</li></ul>
<i>Udfyldelse af skatteblanketter, herunder udarbejdelse af tilhørende bilag i henhold til lovgivningen</i>	<p>Udfyldelse af skatteblanketter, herunder udarbejdelse af tilhørende bilag er baseret på historiske oplysninger og omfatter fremlægning af oplysningerne i henhold til gældende skattelovgivning, herunder præcedens og almindelig anerkendt praksis. Revisors assistance med udfyldelse af skatteblanketter, herunder anvendelse af de korrekte felter i selvangivelsen, og udarbejdelse af bilag på grundlag af virksomhedens talmateriale, opgørelser m.v. skaber derfor normalt ikke en trussel mod uafhængigheden,</p> <p>Det kan imidlertid skabe en trussel mod uafhængigheden, hvis revisor i forbindelse med udfyldelse af f.eks. selvangivelsen eller udarbejdelse af bilag foretager betydelige vurderinger, da revisor herved risikerer at påtage sig en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning. Revisor skal derfor sikre sig, at virksomhedens ledelse påtager sig ansvaret for alle betydelige</p>

vurderinger, der skal træffes i forbindelse med udfyldelse af selvangivelsen mv.

*Årlige/løbende indberetninger*

Til forskel fra selvangivelsen sker indberetning af moms og visse afgifter løbende over året.

Revisors assistance med udfyldelse af f.eks. momsblanketten skaber normalt ikke en trussel mod revisors uafhængighed, når udfyldelsen er baseret på virksomhedens talmateriale eller opgørelser m.v. Det er heller ikke til hinder for, at revisor gør opmærksom på åbenlyse fejl, som rettes i opgørelsen.

Revisor skal imidlertid være opmærksom på, at forordningen indeholder et forbud mod beregning af direkte og indirekte skatter og udskudt skat. Revisor må derfor ikke udarbejde beregninger af den aktuelle momsforpligtelse med det formål at udarbejde poseringer i regnskabet. Denne risiko kan især opstå, når der er tale om en indberetning pr. en dato, der er sammenfaldende med udløbet af virksomhedens regnskabsår.

*Indberetning af skatteoplysninger*

En virksomhed kan tildele sin revisor autorisation til brug for digitalt at oprette en kladde til indberetning af skatteoplysninger. Autorisationen af revisor til på vegne af virksomheden at registrere skatteoplysninger digitalt kan isoleret set sidestilles med revisors udfyldelse af en skatteblanket, jf. ovenstående.

Revisor kan ligeledes foretage selve indberetningen af skatteoplysninger under forudsætning af, at det baseres på virksomhedens talmateriale, opgørelser m.v., og ledelsen har taget ansvaret for oplysningerne.

*Rådgivning om skatte/momsmæssig behandling af gennemførte transaktioner*

Det er som udgangspunkt tilladt at yde rådgivning om f.eks. den skatte- og momsmæssige behandling af gennemførte transaktioner til brug for selvangivelsen eller momsberetningen, når der er tale om faktisk baseret rådgivning, jf. afsnit 2.1.1.

**Tilladte/ikke tilladte ydelser i forbindelse med udarbejdelse af skatteblanketter**

	<b>Det er som udgangspunkt tilladt, at revisor...</b>	<b>Det er som udgangspunkt ikke tilladt, at revisor...</b>
<b>Udfyldelse af skatteblanketter</b>	... assisterer med at udfylde skatteblanketter mv. på baggrund af tal opgjort af ledelsen eller på baggrund af oplysninger tilvejebragt af ledelsen. Det er ikke afgørende, om der er tale om blanketter på papir eller dannelse af digitale kladder.	... træffer betydelige vurderinger i forbindelse med udfyldelse af skatteblanketter, da det anses for omfattet af forbuddet mod deltagelse i virksomhedens beslutningstagning  ... beregner momsforpligtelsen med det formål at udarbejde poseringer til regnskabet, da det anses for om-

		fattet af forbuddet mod beregning af direkte og indirekte skat og udskudt skat
<b>Indberetning af skatteoplysninger</b>	... foretager digital indberetning på vegne af virksomheden, når der foreligger en af selskabet godkendt opgørelse. Det er i denne sammenhæng ikke afgørende om revisor anvender sin digitale signatur til verifikation af ægtheden af indberetningen	
<b>Rådgivning om skatte/momsmæssig behandling af gennemførte transaktioner</b>	... rådgiver virksomheden i tilfælde af flere alternative skattemæssige behandlinger af en historisk transaktion, når rådgivningen er faktisk baseret	... rådgiver om den skattemæssige behandling af historiske transaktioner, hvis rådgivningen omfatter løsninger, som tidligere er underkendt af skattemyndighederne eller der konkret tages forbehold for skattemyndighedernes accept af den foreslåede løsning, da rådgivningen ikke anses at opfylde kravet til faktisk baseret rådgivning

### 3.2. Udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitamenter

Skatteydelse relateret til udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitamenter er undtaget fra forbuddet mod skatteydelse, jf. revisorlovens § 24 a, stk. 1, nr. 1, litra b. Tilladte ydelser kan leveres, hvis betingelserne i afsnit 5 er opfyldt.

*Offentlige tilskud* Ved offentlige tilskud forstås ethvert tilskud, som en virksomhed kan søge fra det offentlige i bred forstand.

*Skatteincitamenter* Et skatteincitament er en bestemmelse indenfor skatte- og afgiftslovgivningen, som opmuntrer til en bestemt økonomisk aktivitet ved at reducere eller fjerne en skat i en given periode med det formål at lempe den økonomiske byrde for virksomheden.

*Udpegelse* Ved "udpegelse" forstås oplysning eller undersøgelser mhp. identifikation om muligheder for offentlige tilskud eller skatteincitamenter.

*Eksempler på ydelser* Eksempler på ydelser:

- Afdækning af offentlige tilskudsmuligheder og skatteincitamentsordninger

- Vurdering af, om kunden opfylder betingelserne for et offentligt tilskud eller for anvendelse af en skatteincitamentsordning
- Skattemæssige konsekvenser af offentlige tilskud og skatteincitamentsordning
- Ansøgninger om tilskud og skatteincitamentsordninger

### 3.2.1. Offentlige tilskud

*Afdækning af tilskudsmuligheder*

En ydelse, som består i oplysning om og undersøgelse af mulige tilskudsmuligheder f.eks. på energirenoveringer, vil som udgangspunkt være tilladt.

*Vurderinger vedr. tilskudsbetingelser*

Revisor kan foretage en vurdering af, hvorvidt virksomheden opfylder eventuelle tilskudsbetingelser, når vurderingen er faktisk baseret, jf. afsnit 2.1.1.

Revisor kan redegøre for forudsætninger og krav til at kunne opnå et tilskud, herunder at virksomheden – for at kunne leve op til tilskudsbetingelserne – skal kunne foretage opgørelser af f.eks. timer og omkostninger, som ikke fremgår af virksomhedens registreringer.

Rådgiver revisor imidlertid virksomheden om ændringer i f.eks. anvendt regnskabspraksis eller i virksomhedens organisation med henblik på opfyldelse af tilskudsbetingelser, kan dette skabe en egenkontroltrussel i forbindelse med revisionen af regnskabet og en risiko for, at revisor påtager sig en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning, som ikke er tilladt efter forordningen.

*Skattemæssige konsekvenser af tilskud*

Revisor kan rådgive om de skattemæssige konsekvenser af et offentligt tilskud, når rådgivningen er faktisk baseret, jf. afsnit 2.1.1

*Ansøgning om tilskud*

Ved fremfindning af dokumentation til brug for kundens ansøgning om et tilskud, vil der sædvanligvis være tale om tilvejebringelse af faktuelle oplysninger.

Det forhold, at der kan være behov for at foretage en skønmæssig vurdering med hensyn til, hvilket materiale som skal fremsendes med henblik på at øge kundens mulighed for at opnå et givent tilskud, indebærer ikke, at revisor derved er afskåret fra at bistå med at fremfinde dokumentation.

Revisor må imidlertid ikke bevidst udelade dokumentation, som kan have betydning for tilskudsgivers vurdering af, om tilskudsbetingelserne er opfyldt

## Tilladte/ikke tilladte ydelser i forbindelse med udpegelse af offentlige tilskud

	Det er som udgangspunkt tilladt, at revisor...	Det er som udgangspunkt ikke tilladt, at revisor...
<b>Afdækning af mulige tilskudsordninger</b>	<p>... oplyser virksomheden om relevante tilskudsmuligheder, som revisor er umiddelbart bekendt med</p> <p>... assisterer med afdækning af offentlige tilskudsmuligheder</p>	
<b>Vurderinger vedr. tilskudsbetingelser</b>	<p>... foretager vurdering af, hvorvidt virksomheden opfylder tilskudsbetingelser, når vurderingen opfylder kravene til faktisk baseret rådgivning</p> <p>... redegør nærmere for betingelserne for at opnå tilskud, herunder krav til opgørelser og dokumentation m.v.</p>	<p>... på eget initiativ rådgiver om ændringer i virksomhedens regnskabspraksis eller virksomhedens organisation med henblik på at opfylde betingelser for et tilskud, da det anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens beslutningstagning</p>
<b>Rådgivning vedr. skattemæssige konsekvenser af offentlige tilskud</b>	<p>... rådgiver virksomheden om skatereglerne vedrørende et offentligt tilskud, som virksomheden har fået, hvor rådgivningen opfylder kravene til at være faktisk baseret</p> <p>... rådgiver virksomheden om skatereglerne vedrørende et konkret offentligt tilskud, som virksomheden påtænker at ansøge om, hvor rådgivningen opfylder kravene til at være faktisk baseret</p>	
<b>Fremfindning af dokumentation til brug for tilskudsansøgning</b>	<p>... assisterer virksomheden med at tilvejebringe faktuelle oplysninger om virksomheden til brug for en ansøgning om et konkret tilskud</p>	

### *Afdækning af mulige skatteincitamentsordninger*

#### **3.2.2. Skatteincitament**

Bliver revisor i forbindelse med sin revision opmærksom på, at virksomheden har transaktioner, som giver mulighed for anvendelse af skatteincitament, kan revisor gøre sin kunde opmærksom herpå.

Eksempelvis kan revisor gøre sin kunde opmærksom på, at investeringer i miljøforbedringer eller andre forretningsmæssige dispositioner giver mulighed for skattebegunstigelser eksempelvis i form af fradrag efter skattelovgivningen.

Revisor kan endvidere som udgangspunkt assistere med afdækning af relevante skatteincitamentsordninger indenfor virksomhedens normale forretningsområde. Påtænker ledelsen at udvide virksomheden med nye forretningsområder, kan revisor som udgangspunkt også rådgive om relevante skatteincitamentsordninger for de nye aktiviteter.

Rådgiver revisor imidlertid virksomheden om ændringer i f.eks. anvendt regnskabspraksis eller i virksomhedens organisation med henblik anvendelse af skatteincitamentsordninger, kan dette skabe en egenkontroltrussel i forbindelse med revisionen af regnskabet og en risiko for, at revisor påtager sig en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning, som ikke er tilladt efter forordningen.

Revisors rådgivning om anvendelse af skatteincitamentsordninger må endvidere ikke få karakter af aggressiv skatteplanlægning, jf. afsnit 5.1.

*Vurderinger vedr. betingelser for anvendelse af en skatteincitamentsordning*

Revisor kan foretage en vurdering af, om kunden opfylder betingelserne for anvendelse af en konkret skatteincitamentsordning, når vurderingen opfylder kravene til faktisk baseret rådgivning.

#### Tilladte/ikke tilladte ydelser i forbindelse med udpegelse af skatteincitament

	<b>Det er som udgangspunkt tilladt, at revisor...</b>	<b>Det er som udgangspunkt ikke tilladt, at revisor...</b>
<b>Afdækning af mulige skatteincitamentsordninger</b>	<p>... oplyser virksomheden om relevante skatteincitamentsordninger på baggrund af revisors kendskab til virksomhedens ordinære forretningsmæssige transaktioner</p> <p>... assisterer med afdækning af skatteincitamentsordninger, som ligger indenfor virksomhedens normale forretningsmæssige område</p> <p>... assisterer med afdækning af skatteincitamentsordninger, som ligger uden for virksomhedens normale forretningsområde, hvor virksomhedens ledelse har anmodet revisor herom</p>	<p>... på eget initiativ rådgiver om skatteincitamentsordninger vedrørende forhold, som ligger udenfor virksomhedens normale forretningsmæssige område, da det anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens beslutningstagning</p>
<b>Vurderinger vedr. betingelser for anvendelse af ordningen</b>	<p>... foretager vurdering af, hvorvidt virksomheden opfylder eventuelle betingelser for anvendelse af en skatteincitamentsordning, hvis vurderingen opfylder kravene til at være</p>	<p>... på eget initiativ rådgiver om ændringer i virksomhedens regnskabspraksis eller virksomhedens organisation med henblik på at opfylde betingelserne for en skatteincita-</p>

	faktuelt baseret rådgivning	mentsordning, da det anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens beslutningstagning
<b>Rådgivning vedr. skattemæssige konsekvenser af en skatteincitamentsordning</b>	... rådgiver virksomheden om en konkret skatteincitamentsordning, som virksomheden påtænker at anvende på historiske transaktioner, når rådgivningen er faktisk baseret	
<b>Ansøgninger</b>	... assisterer virksomheden med at tilvejebringe faktuelle oplysninger om virksomheden til brug for en eventuel ansøgning om anvendelse af en skatteincitamentsordning	

### 3.3. Bistand i forbindelse med skattekontroller

Skatteydelser relateret til bistand i forbindelse med skattekontroller er undtaget fra forbuddet mod skatteydelser, jf. Revisorlovens § 24 a, stk. 1, nr. 1, litra c. Tilladte ydelser kan leveres, hvis betingelserne i afsnit 5 er opfyldt.

#### *Skattekontroller*

Ved skattekontrol forstås den situation, hvor en virksomhed modtager en henvendelse fra skattemyndighederne med henblik på nærmere undersøgelse af et skattemæssigt forhold hos virksomheden.

Skattekontroller er oftest karakteriseret ved, at de omhandler historiske transaktioner, hvis skattemæssige behandling er besluttet af ledelsen, idet transaktionerne indgår ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst for et indkomstår, som er indberettet til SKAT.

Skattemyndighederne kan eksempelvis anmode en virksomhed om fremsendelse af dokumentation for de repræsentationsomkostninger, som er fratrukket ved opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst på den seneste selvangivelse.

Tidsmæssigt udstrækkes skattekontrol i denne henseende fra skattemyndighedernes første henvendelse, og indtil der er truffet endelig afgørelse enten ved den administrative myndighed eller ved domstolene.

En skattekontrol omfatter derimod ikke den situation, hvor det er virksomheden, som retter henvendelse til skattemyndighederne uden forudgående anmodning herom fra skattemyndighederne.

#### *Bistand*

Revisors mulighed for at yde bistand i forbindelse med skattekontroller afgrænses især af forordningens forbud mod juridiske ydelser og tilladt faktisk baseret rådgivning, jf. afsnit 2.1.1.

Ved afgrænsningen skal der særligt tages højde for, hvilken skattemyndighed der er tale om, idet der er forskel på revisors mulighed for at yde bistand f.eks. overfor SKAT og Landsskatteretten. Der henvises til afsnit 2.1.1.

#### *Eksempler på ydelser*

Eksempler på ydelser:

- Assistance vedrørende sagsfremstilling
- Analyser og vurderinger
- Deltagelse i møder med skattemyndighederne

#### *Assistance vedr. sagsfremstilling*

Revisor kan som udgangspunkt assistere vedrørende sagsfremstillingen i sager mellem revisionskunden og SKAT eller sager ved Skatteankestyrelsen fsva. de sager, som Skatteankestyrelsen selv afgør, sager for Skatterådet og sager ved skatteankenævnene, da der som hovedregel ikke er tale om hverken forhandling eller tvistløsning.

Revisors assistance med sagsfremstillingen i sager for disse skattemyndigheder forudsætter, at principperne for faktisk baseret rådgivning er opfyldt. Dette medfører, at revisor skal inddrage alle relevante fakta med henblik på, at sagen behandles på et fuldt oplyst grundlag. Dvs. at revisor inddrager alle relevante bestemmelser, afgørelser, fortolkningsbidrag mv. og inddrager alle relevante alternativer, ligesom alle uklarheder er oplyst og belyst.

Ved SKATs opstart af en skattekontrol vil der ofte være tale om afklaring af en række faktiske forhold omkring den skattemæssige behandling af historiske transaktioner samt fremfindning af relevante bilag. I disse sager formodes revisor i langt de fleste tilfælde at kunne assistere hermed, idet der er tale om beskrivelse af transaktioner, som allerede er gennemført og hvor ledelsen tidligere har truffet beslutning om den skattemæssige behandling i en selvangivelse, som er indberettet til SKAT. Revisor må dog ikke medvirke til sagsfremstilling i strid med fakta eller til bevidst udeladelse af relevante oplysninger eller bilag.

Forordningens forbud mod *tvistløsning i en forsvarende rolle* begrænser derimod revisors assistance med sagsfremstillingen i sager, der behandles i Skatteankestyrelsen for så vidt angår forberedelse af sager og indstillinger til Landsskatteretten samt i sager, der behandles i Landsskatteretten.

I disse situationer kan revisor alene medvirke til afklaring af faktiske forhold. Ved faktiske forhold forstås i denne sammenhæng, at revisor medvirker til oplysning af sagen, herunder f.eks. indsamling af information, opstilling af dokumentation og andre former for behandling af data med henblik på at redegøre for nogle faktiske sammenhænge. Revisor er derimod afskåret fra at argumentere for, at de faktiske forhold skal have bestemte juridiske konsekvenser (subsumption), herunder at fremlægge juridiske argumenter (anbringender).

#### *Analyser og vurderinger*

Revisor kan som udgangspunkt foretage en generel analyse og vurdering af genstanden for skattekontrollen, når revisor med rimelig sikkerhed kan fastlægge den skattemæssige behandling, og revisor vurderer, at denne skatte-



mæssige behandling med rimelig sandsynlighed vil blive accepteret af SKAT. Det kan f.eks. omfatte et notat til virksomheden med en opsamling af relevante skatteregler, afgørelse og domme mv. Det forudsættes, at revisor inddrager alle relevante bestemmelser, afgørelser, praksis mv. og at alle alternativer er oplyst, og at eventuelle uklarheder er belyst.

Revisor bør understøtte sin konklusion med konkrete henvisninger til bestemmelser i skattelovgivningen, afgørelser mv.

Revisor kan dog ikke foretage en sådan analyse og vurdering, når der er tale om skattesager mellem revisionskunden og Skatteankestyrelsen i de sager, som vedrører forberedelse af sager og indstillinger for Landsskatteretten eller sager, der behandles i Landsskatteretten. Undtaget er dog analyser og vurderinger, der alene har til formål at oplyse sagen.

*Deltagelse i møder med skattemyndighederne*

Forordningens forbud mod juridiske ydelser er ikke til hinder for, at revisor deltager i møder med SKAT, Skatterådet, Skatteankestyrelsen fsva. egne afgørelser og skatteankenævnene som partsrepræsentant eller som bisidder som led i revisors bistand med en skattekontrol.

For sager mellem revisionskunden og Skatteankestyrelsen i de sager, som vedrører forberedelse af sager og indstillinger til Landsskatteretten, og sager der behandles i Landsskatteretten, hvor revisor er afskåret fra at partsrepræsentere sin revisionsklient som følge af forordningen, kan revisor imidlertid på anden måde bistå sin revisionskunde f.eks. som bisidder.

Revisor kan således alene deltage i sådanne (rets)møder som bisidder med henblik på afklaring af faktiske forhold, eller ved at påpege relevant information eller rådgive revisionskunden uden direkte at partsrepræsentere revisionskunden i forhold til på vegne af denne at fremføre juridiske argumenter m.v. Revisor kan ikke handle, drøfte eller stille spørgsmål på vegne af sin revisionskunde. Revisor skal således til enhver tid være meget opmærksom på, at rollen ikke ændrer karakter fra at være bisidder til at være partsrepræsentant.

**Tilladt/ikke tilladt bistand i forbindelse med skattekontroller**

	<b>Det er som udgangspunkt tilladt, at revisor...</b>	<b>Det er som udgangspunkt ikke tilladt, at revisor...</b>
<b>Assistance med sagsfremstilling</b>	<p>... assisterer med sagsfremstilling i sager mellem revisionskunden og SKAT, Skatterådet, Skatteankestyrelsen fsva. egne afgørelser og skatteankenævnene</p> <p>... medvirker til fremfindning af faktuelle oplysninger om virksomheden eller bilag i sager for SKAT, Skatterådet, Skatteankestyrelsen fsva. egne</p>	<p>... assisterer med subsumption og anbringender i forbindelse med sagsfremstilling i sager mellem revisionskunden og Skatteankestyrelsen fsva. forberedelse af sager og indstillinger til Landsskatteretten, eller sager der behandles i Landsskatteretten, da dette anses for omfattet af forbuddet mod ydelser i forbindelse</p>

	<p>afgørelser og skatteankenævne</p> <p>... udarbejder udkast til breve til ledelsesgodkendelse til SKAT, Skatterådet, Skatteankestyrelsen fsva. egne afgørelser og skatteankenævne, når kravene til faktisk baseret rådgivning er opfyldt</p> <p>... medvirker til at afklare faktiske forhold i sager der behandles i Skatteankestyrelsen fsva. forberedelse af sager og indstillinger til Landsskatteretten, og sager der behandles i Landsskatteretten</p> <p>... assisterer virksomheden med at fremfinde de relevante skatteregler, herunder afgørelser og domme, når kravene til faktisk baseret rådgivning er opfyldt</p>	<p>med tvistløsning i en forsvarende rolle</p> <p>... medvirker til bevidst udeladelse af relevante fakta, da rådgivningen ikke anses at opfylde kravet til faktisk baseret rådgivning</p>
<b>Analyser og vurderinger</b>	<p>... udarbejder baggrundsnotat til virksomheden vedrørende den skattemæssige behandling af et givent forhold, når kravene til faktisk baseret rådgivning er opfyldt, og der er tale om sager mellem revisionskunden og SKAT, Skatterådet, Skatteankestyrelsen fsva. egne afgørelser og skatteankenævne</p>	<p>... udarbejder analyser og vurderinger vedrørende sager mellem revisionskunden og Skatteankestyrelsen fsva. forberedelse af sager og indstillinger til Landsskatteretten, eller sager der behandles i Landsskatteretten, da dette anses for omfattet af forbuddet mod ydelser i forbindelse med tvistløsning i en forsvarende rolle, medmindre disse alene har til formål at oplyse sagen</p>
<b>Deltagelse i møder med skattemyndighederne</b>	<p>... deltager i møder med SKAT, Skatteankestyrelsen fsva. egne afgørelser, Skatterådet og Skatteankenævne</p> <p>... deltager i møder som bisidder med Skatteankestyrelsen fsva. forberedelse af sager for Landsskatteretten eller sager som behandles i Landsskatteretten</p>	<p>... agerer på revisionskundens vegne som partsrepræsentant i møder med Skatteankestyrelsen i forbindelse med dennes forberedelse af sager og indstillinger for Landsskatteretten, eller sager som behandles i Landsskatteretten, da dette anses for omfattet af forbuddet mod ydelser i forbindelse med tvistløsning i en forsvarende rolle</p>

### 3.4. Skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen

Skatteydelse relateret til rådgivning om anvendelse af skattelovgivningen er undtaget fra forbuddet mod skatteydelse, jf. revisorlovens § 24 a, stk. 1, nr. 1, litra d. Tilladte ydelser kan leveres, hvis betingelserne i afsnit 5 er opfyldt.

#### *Anvendelse af skattelovgivningen*

Skatterådgivning omfatter en bred vifte af ydelser, som er vanskeligt nærmere at afgrænse. Bestemmelsen blev under folketingsbehandlingen af lovforslaget indsnævret fra ”Skatterådgivning” til ”Skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen”.

Det indebærer, at revisor kan rådgive sin kunde om skattemæssige konsekvenser af virksomhedens forretningsmæssige dispositioner og rådgive om anvendelse af skattelovgivningen.

En faktisk baseret rådgivning om skattemæssige konsekvenser af virksomhedens forretningsmæssige dispositioner og anvendelse af skattelovgivningen medfører ikke generelt væsentlige trusler mod revisors uafhængighed, når rådgivningen er klart understøttet af skattemyndighederne eller anden præcedens eller almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelov.

Det er derimod ikke tilladt, at revisor yder rådgivning i form af aggressiv skatteplanlægning, jf. nærmere afsnit 5.1.

Som følge af den brede vifte af ydelser, der falder ind under denne bestemmelse, er afgrænsningen i forhold til forordningens øvrige forbudte ydelser og i forhold til tilladt faktisk skatterådgivning, jf. afsnit 2.1.1., særlig relevante at være opmærksom på. Hertil kommer, at rådgivning, der kan karakteriseres som aggressiv skatteplanlægning, altid anses at have en væsentlig indvirkning på regnskabet og dermed aldrig kan opfylde betingelserne for at yde en tilladt skatterådgivning.

#### *Eksempler på ydelser*

Eksempler på ydelser:

- Skatterådgivning om historiske transaktioner
- Skatterådgivning om fremtidige dispositioner
- Skatteplanlægning
- Bindende svar

#### *Skatterådgivning om historiske transaktioner*

Rådgivning om historiske transaktioner er karakteriseret ved, at genstanden for revisors rådgivning relativt klart kan defineres og afgrænses, idet transaktionen netop er gennemført.

Ofte vil der være tale om forretningsmæssige dispositioner, idet det må forventes, at forespørgsler vedrørende forhold, som savner forretningsmæssigt indhold, primært vil være relevant i forbindelse med fremtidige dispositioner.

Det må endvidere formodes, at der yderst sjældent kan blive tale om aggressiv skatteplanlægning, da dette netop er karakteriseret ved, at være rettet mod endnu ikke gennemførte transaktioner.

Vurderingen af ydelser om historiske transaktioner skal derfor primært afgrænses over for forudsætningen om faktisk baseret rådgivning.

Revisor skal i sin rådgivning inddrage alle relevante løsningsmuligheder. Indeholder skattelovgivningen eksempelvis tre forskellige relevante muligheder for skattemæssig behandling, må revisor ikke undlade at omtale den ene af mulighederne.

Revisor bør endvidere kunne understøtte sin rådgivning med konkrete henvisninger til skattelovgivningen, afgørelser, praksis mv.

Revisor kan derimod ikke rådgive om løsningsmuligheder, som revisor er bevidst om tidligere er underkendt af skattemyndighederne under lignende omstændigheder, eller løsninger som revisor ikke med rimelig sandsynlighed forventer, at skattemyndighederne vil acceptere.

#### *Skatterådgivning om fremtidige dispositioner*

Fremtidige dispositioner omfatter både dispositioner, hvorom ledelsen allerede har truffet beslutning og fremtidige dispositioner, som ledelsen overvejer, men endnu ikke har truffet endelig beslutning om.

Forordningens forbud mod, at revisor påtager sig en ledelsesrolle eller deltager i ledelsens beslutningstagen, er ikke til hinder for, at revisor yder skatterådgivning om fremtidige dispositioner.

Rådgivning om fremtidige dispositioner er karakteriseret ved, at genstanden for revisors rådgivning ikke nødvendigvis er klart defineret og afgrænset. Dette øger risikoen for, at revisor vil komme til at påtage sig en ledelsesrolle eller deltage i ledelsens beslutningstagen eller blive inddraget i områder, som er omfattet af forordningens absolutte forbud. Det skyldes, at revisor risikerer at medvirke til at definere og afgrænse opgaven, hvilket er et ledelsesansvar.

For at eliminere denne risiko er det derfor vigtigt, at ledelsen har foretaget en klar beskrivelse og afgrænsning af den driftsmæssige problemstilling, hvorom der søges skatterådgivning. Revisor kan derved på et fyldestgørende grundlag vurdere, hvorvidt revisor kan påtage sig opgaven.

Revisor kan medvirke til tilvejebringelse af beslutningsgrundlag til ledelsen, når rådgivningen er faktisk baseret i lighed med rådgivning om historiske transaktioner, herunder gøre opmærksom på aspekter, som er relevante at overveje ud fra skatte- og afgiftsmæssige regler.

#### *Skatteplanlægning*

Revisor må ikke yde skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen, som kan karakteriseres som aggressiv skatteplanlægning, jf. nærmere afsnit 5.1.

Opmærksomheden kan i denne forbindelse særligt rettes mod dispositioner,

som ligger udenfor virksomhedens sædvanlige forretningsområde, ikke er forretningsmæssigt begrundet eller på anden måde bærer præg af skatteplanlægning med henblik på udnyttelse af skattelovgivningen.

Revisor må eksempelvis, jf. lovbemærkningerne, ikke yde rådgivning, hvor effekten af skatterådgivningen indebærer etablering af selskaber i andre lande, herunder f.eks. skattelylande, med det formål at undgå at skulle betale skat i Danmark.

Det er ikke til hinder for, at revisor rådgiver om etablering af selskaber i lande med en lavere skatteprocent end i Danmark, hvor dette er forretningsmæssigt begrundet. Dette kan f.eks. være i forbindelse med, at selskabet ønsker at trænge ind på markedet i et andet land, hvor klienten anmoder revisor om at analysere, hvorvidt det skattemæssigt vil være mest hensigtsmæssigt, at stiftelse sker gennem et datterselskab eller en filial.

Ydelser vedrørende skatteplanlægning, som ikke kan anses som aggressiv skatteplanlægning, vurderes på samme måde som skatterådgivning vedrørende fremtidige dispositioner.

#### *Bindende svar*

En virksomhed kan anmode skattemyndighederne om et bindende svar omkring den skattemæssige behandling af et givent forhold.

Anmodning om bindende svar har ikke karakter af en tvist, og der foretages ikke en forhandling med skattemyndigheden.

Forordningens forbud mod levering af juridiske ydelser i forbindelse med forhandling på vegne af revisionskunden og tvistløsning i en forsvarende rolle, forhindrer derfor ikke revisor i at repræsentere eller på anden måde bistå sin revisionskunde over for Skatterådet eller assistere denne i øvrigt under rådets behandling i forbindelse med afgivelse af bindende svar.

Revisors ydelser i relation til bindende svar er derimod begrænset af forudsætningen om faktisk baseret rådgivning, ligesom ydelsen vil kunne fald ind under forbuddet mod at indtage en rolle i virksomhedens beslutningstagen.

#### **Tilladte/ikke tilladte ydelser i forbindelse med rådgivning om anvendelse af skattelovgivningen**

	<b>Det er som udgangspunkt tilladt, at revisor...</b>	<b>Det er som udgangspunkt ikke tilladt, at revisor...</b>
<b>Rådgivning om historiske transaktioner</b>	... rådgiver virksomheden om den skattemæssige behandling af en historisk transaktion, når rådgivningen er faktisk baseret  ... rådgiver generelt om den skattemæssige behandling på områder, hvor den skattemæssige behandling ikke er virksomhedsspecifik og hvor	... rådgiver om skattemæssige løsninger, som skattemyndighederne ikke kan forventes at acceptere, da rådgivningen ikke anses at opfylde kravet til faktisk baseret rådgivning

	rådgivningen kan udøves ved udlevering af et generelt notat	
<b>Rådgivning om fremtidige dispositioner</b>	... udarbejder beslutningsgrundlag til ledelsen, når ledelsen har foretaget en klar afgrænsning af genstanden for revisors rådgivning, og kravene til faktisk baseret rådgivning er opfyldt.	... rådgiver om forhold, som savner forretningsmæssigt indhold, da rådgivningen ikke anses at opfylde kravet til faktisk baseret rådgivning  ... rådgiver om forhold, som kan karakteriseres som aggressiv skatteplanlægning (aldrig tilladt)
<b>Skatteplanlægning</b>	... rådgiver om skatteplanlægning ud fra samme principper som rådgivning om fremtidige dispositioner	
<b>Bindende svar</b>	<p>... udarbejder udkast til anmodning om bindende svar til ledelsesgodkendelse, hvis beskrivelsen indeholder alle relevante fakta og ledelsen træffer den endelige beslutning</p> <p>... udarbejder baggrundsnotat, der belyser skatteforholdene for virksomheden af det forhold, hvorom der ønskes bindende besked.</p> <p>... oplyser om den skattemæssige behandling af en historisk transaktion, som revisor har lagt til grund ved revisionen af skatterelaterede poster i regnskabet, hvis et bindende svar indhentes som følge af efterfølgende tvivl om den skattemæssige behandling, f.eks. ved ændret praksis hos skattemyndigheden</p> <p>... assisterer virksomheden med at fremfinde de relevante skatteregler, herunder afgørelser</p> <p>... foretager indberetning/indtastning af et af virksomheden godkendt udkast til anmodning om bindende svar</p>	<p>... på eget initiativ udarbejder anmodningen på vegne af virksomheden, da det anses at være omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens beslutningstagning</p> <p>... afgrænser de relevante skattemæssige alternativer til brug for ledelsens videre beslutningstagen, da det anses at være omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens beslutningstagning</p>

### 3.5. Særligt om transfer pricing-ydelser

Under folketingsbehandlingen af revisorloven blev ydelser relateret til transfer pricing anset som en forbudt ikke-revisionsydelse. Forskelle mellem den danske sprogversion af revisorforordningen sammenholdt med andre sprogversioner medførte at ministeren i et svar til Erhvervsudvalget præciserede forbuddet mod transfer pricing-ydelser.

Der er fortsat forbud mod levering af transfer pricing-ydelser, hvis ydelsen indebærer, at revisor derved påtager sig en rolle i den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagning. Hvis dette ikke er tilfældet, kan revisor levere transfer pricing-ydelser, hvis betingelserne i revisorlovens § 24 a er opfyldt.

Transfer pricing-ydelser kan falde ind under såvel udarbejdelse af skatteblanketter, bistand i forbindelse med skattekontroller som skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen.

Skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivning omfatter også ydelser, der relaterer sig til transfer pricing. Transfer pricing-ydelser vedrører typisk ydelser, som knytter sig til virksomhedens overholdelse af reglerne i ligningslovens § 2 og skattekontrollovens § 3 B.

Efter bestemmelsen i ligningslovens § 2 skal selskaber i en koncern, der har intern samhandel, anvende armslængdepriser og –vilkår for deres koncerninterne transaktioner.

Skattekontrollovens § 3 B indeholder blandt andet regler om;

- 1) at selskaber i selvangivelsen skal afgive oplysninger om arten af og omfanget af de transaktioner, som de har med koncernforbundne selskaber,
- 2) at de skal udfærdige og opbevare dokumentation for, hvordan priser og vilkår er fastsat for disse transaktioner,
- 3) at dokumentationen skal have en sådan karakter, at den kan danne grundlag for SKATs vurdering af, om der er handlet på armslængde vilkår og
- 4) at SKAT kan fastsætte den skattepligtige indkomst skønsmæssigt for kontrollerede transaktioner, hvis den udarbejdede dokumentation er mangelfuld.

#### *Generelle principper*

Rådgivning om transfer pricing baserer sig på analyser af risici og værdiskabende handlinger og omfatter rådgivning af driftsøkonomisk karakter om interne afregninger og fordeling af indtægter og omkostninger (interne regnskabsvæsen). Transfer pricing anses generelt som komplekst, idet der ofte indgår betydelig grad af skøn ved fastlæggelsen af interne afregningspriser samt ved udarbejdelsen af transfer pricing dokumentation.

Ved afgrænsningen af tilladte ydelser relateret til transfer pricing er det især forordningens forbud mod ydelser, der indebærer en rolle i den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagen, som er vigtig at iagttage. Det er herunder relevant at inddrage revisionskundens interne kompetenceniveau

og skelne mellem revisionskunder med stor kompetence indenfor transfer pricing modsat revisionskunder, som er afhængig af ekstern rådgivning på området.

Derudover er forordningens forbud mod ”forhandling på vegne af kunden” særlig relevant i forbindelse med assistance vedrørende gensidig aftaleprocedure og assistance vedrørende forhåndsgodkendelser af transfer pricing.

Kravet om faktisk baseret rådgivning er også gældende for skatterådgivning om transfer pricing. Som følge af den generelle kompleksitet på området, er det særligt forudsætningen om, at revisor med rimelig sikkerhed skal kunne forudsige den skattemæssige behandling, herunder at skattemyndighederne med rimelig sandsynlighed forventes at kunne acceptere denne, som er relevant at iagttage.

For store internationale koncerner med mange koncerninterne transaktioner og et kompliceret transfer pricing setup kan betingelsen om, at ydelserne ikke hver for sig eller samlet må have nogen eller kun have en uvæsentlig indvirkning på det reviderede regnskab, reelt medføre, at revisor er afskåret fra at yde skatterådgivning relateret til transfer pricing til kunden, jf. afsnit 5.1.

#### *Eksempler på ydelser*

Eksempler på ydelser:

- Rådgivning om prisfastsættelsespolitikker
- Vurdering af armslængdeprincippet for anvendte priser
- Bistand med udarbejdelse af transfer pricing dokumenter
- Gennemgang af transfer pricing dokumentation
- Assistance vedrørende gensidig aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure)
- Forhåndsgodkendelse af transfer pricing (Advance Pricing Agreement)

#### *Rådgivning om prisfastsættelsespolitikker*

Revisor kan som udgangspunkt rådgive sin revisionskunde om reglerne for fastlæggelse af interne afregningspriser, herunder rådgivning om anerkendte prismodeller, relevante afgørelser, praksis mv. Det forudsættes, at revisor inddrager alle relevante bestemmelser, praksis, fortolkningsbidrag og løsningsmodeller, og at alle relevante uklarheder er belyst. Revisor må ikke rådgive om prismodeller, som skattemyndighederne under lignende omstændigheder tidligere har underkendt, eller som ikke kan understøttes af konkrete henvisninger til skattelovgivningen, vejledninger mv. Rådgivningen må endvidere ikke omfatte prismodeller, som revisor ikke forventer med rimelig sandsynlighed vil blive godkendt af skattemyndighederne.

Forordningens forbud mod, at revisor varetager en rolle i den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagen, medfører, at revisor ikke på virksomhedens vegne kan træffe beslutning om valg af prissætningsmodel, ligesom revisor ikke kan fastlægge de interne afregningspriser eller virksomhedens politikker.



### *Vurdering af armslængdeprincippet for anvendte priser*

Revisor kan som udgangspunkt foretage en vurdering af, om revisionskundens anvendte priser opfylder armslængdeprincippet, hvis revisor med rimelig sikkerhed kan understøtte vurderingen med praksis, præcedens, afgørelser m.v., og revisor vurderer, at skattemyndighederne med rimelig sandsynlighed vil nå til samme konklusion.

For en revisionskunde, som alene har få relevante transaktioner og som anvender en simpel og anerkendt prissætningsmodel, formodes revisor med rimelig sikkerhed at kunne forudsige, om skattemyndigheden vil nå til samme konklusion.

Er der derimod tale om en revisionskunde med et stort antal koncerninterne transaktioner og en kompleks prismodel, er der en forøget risiko for, at revisor ikke med rimelig sikkerhed kan forudsige, om skattemyndigheden vil nå til samme konklusion. Det er dog ikke til hinder for at revisor yder rådgivning, hvis betingelserne for faktisk baseret rådgivning i øvrigt er opfyldt. Rådgivning, som indebærer, at revisor tager et konkret forbehold for skattemyndighedernes accept, anses ikke som faktisk baseret rådgivning.

For en revisionskunde med mange koncerninterne transaktioner må revisor forventes at inddrage kundens transfer pricing setup i større eller mindre omfang i sin revision af årsrapporten. Revisor vil i denne forbindelse ofte foretage en mere eller mindre detaljeret vurdering af både armslængdeprincippet samt den foreliggende transfer pricing dokumentation, idet disse kan have betydning for både beløb og oplysninger i regnskabet.

Hvis revisor i forbindelse med sin revision af regnskabet bliver opmærksom på, at virksomhedens anvendte priser ikke overholder armslængdeprincippet, kan revisor gøre virksomheden opmærksom herpå i overensstemmelse med god revisorskik, jf. afsnit 2.1.1.

### *Bistand med udarbejdelse af transfer pricing dokumenter*

En virksomhed kan være forpligtet til at udfærdige og opbevare dokumentation for, hvordan priser og vilkår er fastsat for koncerninterne transaktioner. Dokumentationen skal have en sådan karakter, at den kan danne grundlag for SKATs vurdering af, om der er handlet på armslængde vilkår.

Bistand med udarbejdelse af transfer pricing dokumentation kan spænde mellem en egentlig udarbejdelse til alene at omfatte en gennemgang af virksomhedens udkast.

Udarbejdelse af transfer pricing dokumentation anses som en ledelsesopgave og forordningens forbud mod, at revisor påtager sig en rolle i virksomhedens beslutningstagen, medfører derfor, at revisor ikke kan påtage sig ansvaret for udarbejdelsen af dokumentationen.

Revisor kan derimod godt assistere virksomheden med at udarbejde dokumentationen og rådgive virksomheden om kravene til dokumentationen, herunder det relevante regelgrundlag, vejledninger, afgørelser, eksempler mv. Det forudsætter, at revisor inddrager alle relevante bestemmelser, praksis, afgørelser mv., og revisor ikke rådgiver om løsninger, som revisor er bekendt med tidligere er underkendt af skattemyndighederne under lignende

omstændigheder, eller løsningsmodeller, som revisor ikke med rimelig sandsynlighed forventer, vil blive accepteret af skattemyndighederne.

Omfatter revisors bistand en løbende gennemgang af et af virksomheden udarbejdet udkast, og revisors eventuelle anbefalinger til opfyldelse af de formelle indholdskrav, vil revisor som udgangspunkt kunne levere denne ydelse. Revisor kan som udgangspunkt rådgive om, hvilke mangler der er konstateret i virksomhedens udkast sammenholdt med regelgrundlaget, idet vurdering af indholdet af transfer pricing dokumentation ofte kan foretages på baggrund af relativ objektive kriterier efter skattekontrolloven.

#### *Gennemgang af transfer pricing dokumentation*

Gennemgang af virksomhedens transfer pricing dokumentation vil typisk omfatte en gennemlæsning og kommentering af dokumentationen indeholdende beskrivelser og analyser af transaktioner, der er foretaget i et regnskabsår, som er afsluttet. Til forskel for bistand med udarbejdelsen foreligger der her en af virksomheden færdig udarbejdet dokumentation.

En vurdering af, hvorvidt kravene til indholdet af transfer pricing dokumentation er opfyldt, kan ofte foretages på baggrund af relativ objektive kriterier efter skattekontrolloven.

Revisor kan som udgangspunkt foretage en gennemgang af virksomhedens transfer pricing dokumentation og kommentere herpå., Revisor skal ved sin gennemgang og kommentering inddrage alle relevante fakta, herunder afgørelser, praksis, vejledninger mv. med betydning for dokumentationsmaterialet.

Risikoen for, at revisors vurdering af dokumentationen vil adskille sig fra skattemyndighedernes, antages at stige, jo højere kompleksitet af kundens transfer pricing set up. Det er imidlertid ikke til hinder for, at revisor kan gennemgå og kommentere, hvis revisors kommentarer i øvrigt er understøttet af anden præcedens, almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende lovgivning.

Hvis revisor i forbindelse med sin revision af regnskabet bliver opmærksom på, at virksomheden ikke overholder de formelle indholdskrav, kan revisor gøre virksomheden opmærksom herpå i overensstemmelse med god revisorskik, jf. afsnit 2.1.1.

#### *Assistance vedrørende gensidig aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure)*

En virksomhed, som i forbindelse med transfer pricing har fået sin indkomst forhøjet i ét land, kan anmode skattemyndighederne om en tilsvarende indkomstnedsættelse i det andet land, hvormed der er lavet samhandel, med henblik på ophævelse af dobbeltbeskatningen via en gensidig aftaleprocedure (Mutual Agreement Procedure - MAP).

Anmodningen skal fremsendes skriftligt til skattemyndigheden og skal bl.a. indeholde en beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, og hvordan de interne afregningspriser er fastsat.

De involverede landes skattemyndighederne vil derefter indlede en forhand-

ling om fordelingen af indkomsten mellem landene. Under forhandlingsprocessen kan virksomheden blive anmodet om yderligere dokumentation eksempelvis analyser af fordelingen af virksomhedens aktiviteter i de involverede lande.

En MAP-proces omhandler skattemæssig behandling af historiske transaktioner og er endvidere karakteriseret ved, at den i tilfælde af uenighed mellem skattemyndighederne i de involverede lande, kan omfatte en egentlig forhandling. Det er afgørende for vurderingen af tilladte skatteydelse i relation til en MAP, at forhandlingen foregår mellem myndighederne. Forordningens forbud mod, at revisor forhandler på vegne af sin revisionskunde, hindrer derfor ikke revisor i at bistå sin kunde i en MAP-proces.

Da forhandlingen foretages direkte mellem de to involverede landes skattemyndigheder med henblik på opnåelse af en fælles aftale, er der heller ikke tale om en tvist. Forordningens forbud mod, at revisor foretager tvistløsning i en forsvarende rolle, er derfor heller ikke til hinder for, at revisor bistår sin kunde i en MAP-proces.

Revisor kan derfor godt assistere virksomheden med udarbejdelse af anmodningen, idet der er tale om en beskrivelse af en række faktuelle forhold omkring indkomstforhøjelsen, herunder de omfattede transaktioner og virksomhedens metoder til fastlæggelse af interne afregningspriser. Det forudsættes, at revisor inddrager alle relevante fakta, således at skattemyndigheden kan træffe afgørelse på et fuldt oplyst grundlag. Revisor må således ikke medvirke til bevidst udeladelse af oplysninger eller til afgivelse af oplysninger i strid med fakta.

Bliver der under forhandlingsprocessen mellem de involverede landes myndigheder anmodet om yderligere materiale, kan revisor ligeledes bistå sin kunde med fastlæggelse/oplysning om faktuelle forhold. Det forudsættes også i dette tilfælde, at revisor kun kan medvirke med det formål at give skattemyndigheden et fuldt oplyst grundlag.

Forordningen er ikke til hinder for, at revisor deltager i møder med skattemyndigheden i forbindelse med en MAP-proces for en revisionskunde. Revisor må dog ikke agere på virksomhedens vegne ved fuldmagt, da revisor derved vil anses for at varetage en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagen.

*Forhåndsgodkendelse af transfer pricing (Advance Pricing Agreements)*

En Advance Pricing Arrangement (APA) er en aftale mellem to eller flere landes skattemyndigheder om en virksomheds interne transaktioner, som fastlægger kriterier og principper for de interne afregningspriser mellem de pågældende lande for en bestemt periode. Anmodning om en APA kan eksempelvis ske på baggrund af en MAP.

Processen kan være langvarig og består typisk af følgende punkter:

1. Virksomhedens første uformelle kontakt til SKAT.
2. Afholdelse af møde mellem virksomheden og SKAT (pre-filing møde).
3. Virksomheden indsender en formel ansøgning til alle de involverede kompetente skattemyndigheder.

4. Skattemyndighederne foretager en vurdering af det indsendte materiale og kan desuden anmode om supplerende oplysninger.
5. Skattemyndighederne forhandler om vilkårene for APA'en.
6. Der indgås en formel aftale (en APA) mellem de kompetente myndigheder.

APA-ansøgningen danner grundlag for skattemyndighedernes vurdering af, om det valgte/foreslåede transfer pricing set up er i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

Ansøgningen består typisk af:

1. En beskrivelse af virksomheden og markedet.
2. En beskrivelse af de kontrollerede transaktioner, herunder en detaljeret sammenlignelighedsanalyse og funktionsanalyse.
3. Beskrivelse af implementeringen af den foreslåede transfer pricing-metode.
4. Afgørende forudsætninger.

Til forskel fra en MAP vedrører en APA ikke gennemførte transaktioner, en er baseret på en fremskrivning af den samhandel, der eksisterer på ansøgningstidspunktet. Forordningens forbud mod ydelser, der indebærer en rolle i den reviderede virksomhedens ledelse eller beslutningstagen er derfor særlig relevant at iagttage.

I lighed med en MAP foregår forhandlingen mellem de involverede landes myndigheder. Forordningens forbud mod, at revisor forhandler på vegne af sin revisionskunde hindrer derfor ikke revisor i at bistå sin kunde i en APA-proces.

Da forhandlingen foretages direkte mellem de to involverede landes skattemyndigheder med henblik på opnåelse af en fælles aftale, er der heller ikke tale om en tvist. Forordningens forbud mod, at revisor foretager tvistløsning i en forsvarende rolle, er derfor heller ikke til hinder for, at revisor bistår sin kunde i en APA-proces.

Får processen reelt karakter af enten tvistløsning eller forhandling, uanset at der formelt set ikke er tale herom, skal revisors bistand dog vurderes i overensstemmelse med ydelsens reelle indhold.

Indholdet af APA-ansøgningen svarer i stort omfang til indholdet af virksomhedens transfer pricing dokumentation. Forordningens forbud mod, at revisor spiller en rolle i den reviderede virksomheds ledelse eller beslutningstagen medfører, at revisor ikke kan træffe beslutning om opstart af en APA-proces, fastlægge virksomhedens prisfastsættelsespolitikker eller fastlægge de afgørende forudsætninger.

En anmodning om en APA er baseret på virksomhedens transfer pricing setup, herunder prisfastsættelsespolitikker. Til forskel for en MAP, kan revisors bistand også omfatte en forudgående rådgivning om prisfastsættelsespolitikker og assistance med udarbejdelse af transfer pricing dokumentation. Der henvises til beskrivelsen heraf ovenfor.

Revisor kan godt assistere med udarbejdelse af udkast til anmodningen, for så vidt angår beskrivelsen af de faktuelle forhold. Det forudsættes, at revisor inddrager alle relevante fakta, således at skattemyndighederne kan træffe afgørelse på et fuldt oplyst grundlag. Revisor må således ikke medvirke til bevidst udeladelse af oplysninger eller til afgivelse af oplysninger i strid med fakta.

Revisor kan endvidere som udgangspunkt assistere virksomheden med udarbejdelse af diverse analyser til brug for APA ansøgningen. Det forudsættes, at ledelsen har foretaget en klar beskrivelse og afgrænsning af den ønskede analyse, og revisor ikke påtager sig ansvaret for fastlæggelse af kriterier for datavurderingen eller for de konklusioner, der træffes på baggrund af analysen.

Bliver der under forhandlingsprocessen mellem de involverede landes myndigheder anmodet om yderligere materiale, kan revisor endvidere bistå sin kunde med fastlæggelse/oplysning om faktuelle forhold i overensstemmelse med kravene til faktisk baseret rådgivning.

Forordningen er i lighed med en MAP ikke til hinder for, at revisor deltager i møder med skattemyndighederne i forbindelse med en APA-proces for en revisionskunde. Revisor må dog heller ikke i en APA agere på virksomhedens vegne ved fuldmagt, da revisor derved vil anses for at varetage en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagen.

### Tilladte/ikke tilladte ydelser i forbindelse med skatterådgivning om transfer pricing

	<b>Det er som udgangspunkt tilladt, at revisor...</b>	<b>Det er som udgangspunkt ikke tilladt, at revisor...</b>
<b>Rådgivning om prisfastsættelsespolitikker</b>	... rådgiver om reglerne for interne afregningspriser, når revisor inddrager alle relevante bestemmelser, praksis, vejledninger mv. og alle løsningsmodeller og uklarheder er belyst	... fastlægger virksomhedens politikker for interne afregningspriser, da dette anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens ledelse og beslutningstagning  ... fastsætter virksomhedens interne afregningspriser, da dette anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens ledelse og beslutningstagning  ... rådgiver om prisfastsættelsespolitikker, som revisor ikke med rimelig sandsynlighed forventer, kan accepteres af skattemyndighederne, da rådgivningen ikke anses at opfylde kravet til faktisk baseret rådgivning

<b>Vurdering af armslængdeprincippet for anvendte priser</b>	<p>... foretager en vurdering af, om skattemyndighederne med rimelig sandsynlighed vil nå til samme konklusion, eller vurderingen i øvrigt understøttes af anden præcedens eller almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelejv</p>	
<b>Bistand med udarbejdelse af transfer pricing dokumenter</b>	<p>... assisterer med at udarbejde udkast til transfer pricing dokumentation, når revisor inddrager alle relevante bestemmelser, praksis, løsningsmodeller m.v.</p> <p>... rådgiver om kravene til transfer pricing dokumentation, herunder relevant regelgrundlag, vejledninger, afgørelser mv., når revisor inddrager alle relevante bestemmelser, praksis, løsningsmodeller mv.</p> <p>... løbende gennemgår og kommenterer virksomhedens udkast til dokumentation med henblik på en vurdering af opfyldelse af formelle indholdskrav, når revisor vurderer, at skattemyndigheden med stor sandsynlighed vil komme til samme konklusion</p> <p>... kommer med anbefalinger eller forslag til tekst med henblik på opfyldelse af formelle indholdskrav</p> <p>... foretager løbende gennemgang af, om indholdet af virksomhedens udkast til transfer pricing dokumentation opfylder kravene i skattekontrollen</p>	<p>... udarbejder virksomhedens transfer pricing dokumentationen</p> <p>... rådgiver om løsningsmodeller, som revisor ikke med rimelig sandsynlighed forventer vil blive accepteret af skattemyndigheden, da rådgivningen ikke anses at opfylde kravet til faktisk baseret rådgivning</p>
<b>Gennemgang af transfer pricing dokumenter</b>	<p>... foretager en gennemgang af, om revisor med rimelig sikkerhed kan fastlægge, om skattemyndighederne vil komme til samme konklusion, eller vurderingen i øvrigt understøttes af anden præcedens, almindelig anerkendt praksis eller gældende</p>	

	skattelov	
<b>Assistance vedrørende gensidig aftaleprocedure (MAP)</b>	<p>... udarbejder MAP-anmodningen på virksomhedens vegne, når revisor inddrager alle relevante fakta med henblik på at tilvejebringe et fuldt oplyst grundlag til brug for skattemyndighedens vurdering</p> <p>... bistår med tilvejebringelse af faktuelle oplysninger om virksomheden til brug for MAP-anmodningen eller i tilfælde af supplerende spørgsmål fra skattemyndighederne</p> <p>... deltager i møder med skattemyndighederne</p>	<p>... medvirker til bevidst udeladelse af relevante fakta, da rådgivningen ikke anses at opfylde kravet til faktisk baseret rådgivning</p> <p>... agerer på virksomhedens vegne ved fuldmagt, da revisor herved anses at spille en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning</p>
<b>Forhåndsgodkendelse af transfer pricing (APA)</b>	<p>... udarbejder APA-ansøgningen på virksomhedens vegne, for så vidt angår beskrivelse af faktuelle forhold, når revisor inddrager alle relevante fakta med henblik på at tilvejebringe et fuldt oplyst grundlag til brug for skattemyndighedens vurdering</p> <p>... bistår med tilvejebringelse af faktuelle oplysninger om virksomheden til brug for APA-ansøgningen eller i tilfælde af supplerende spørgsmål fra skattemyndighederne</p> <p>... foretager sammenlignelighedsanalyser eller funktionsanalyser, når ledelsen har foretaget en klar beskrivelse og afgrænsning af analysen, og revisor ikke medvirker til fastlæggelse af kriterier for datavurderingen eller foretager konklusioner på baggrund af analysen</p> <p>... deltager i møder med skattemyndighederne sammen med en repræsentant for virksomheden</p>	<p>... udarbejder virksomhedens transfer pricing set up, da dette anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning</p> <p>... påtager sig ansvaret for fastlæggelsen af datagrundlaget for sammenlignelighedsanalyser, da dette anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning</p> <p>... på virksomhedens vegne fastlægger de afgørende forudsætninger, da dette anses for omfattet af forbuddet mod at spille en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning</p> <p>... agerer på virksomhedens vegne ved fuldmagt, da revisor herved anses at spille en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning</p>

#### 4. Tilladte vurderingsydelser

Vurderingsydelser, herunder vurderinger i forbindelse med aktuarydelser og støtte til retssager, er undtaget fra forbuddet mod levering af ikke-revisionsydelser, jf. revisorlovens § 24 a, stk. 1, nr. 2.

Vurderingsydelser omfatter opstilling af forudsætninger for fremtidig udvikling, anvendelse af passende metodikker og teknikker og en kombination af begge disse for at beregne en bestemt værdi eller interval af værdier for et aktiv, en forpligtelse eller for en virksomhed som helhed.

Aktuarydelser vil normalt forudsætte aktuarmæssige kompetence og være baseret på aktuarmæssige principper, modeller og data.

#### *Eksempler*

Eksempler på vurderingsydelser mv.:

- Forberedelse eller assistance med forberedelse af en værdiansættelse eller værdiberegning
- Beregninger som led i tilvejebringelse af et beslutningsgrundlag, herunder konsekvensberegninger og simuleringer ud fra forskellige antagelser eller forudsætninger
- Værdiberegninger i forbindelse med fastsættelse af skattemæssige værdier
- Værdiberegninger i henhold til lovgivningsmæssige, aftalemæssige eller andre bestemmelser
- Beregning af pensionsforpligtelser til indregning i regnskabet
- Beregninger som led i analyse af omlægning af pensionsordninger
- Beregninger vedrørende eventuel etablering af captives, selvforsikring, afdækning af risiko

Vurderinger i forbindelse med forhandling af forsikrings-/pensionsordninger

#### *Retssager*

Forordningen anvender vedrørende vurderingsydelser udtrykket ”retssager” som oversættelse af ”litigation”, men det må antages, at der er tale om retstvister, jf. også oversættelsen af ”litigation” under juridiske ydelser.

Vurderinger til brug for støtte til sager ved domstolene, ved en voldgift eller ved anden udenretlig tvisløsning anses derfor også at falde ind under tilladte vurderingsydelser.

#### *Afgrænsning*

Omstændighederne i forbindelse med en vurderingsydelse kan være meget forskellige, og det vil derfor være nødvendigt at afgrænse tilladte vurderingsydelser overfor andre forbudte ydelser. Det vil her særligt være vigtigt at afgrænse overfor forbuddet mod:

- Skattedydelser, herunder lempelserne
- Ydelser, der indebærer en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning



- Ydelser i tilknytning til den reviderede virksomheds finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering samt investeringsstrategi mv.

Afgrænsningen af de tilladte vurderingsydelser overfor forbudte ydelser indebærer imidlertid en fortolkning af forståelsen og rækkevidden af den pågældende forbudte ydelse.

Hvis enkelte elementer omfatter en forbudt ydelse, vil det derfor være nødvendigt, at revisor afstår fra at rådgive om denne del, hvis ydelsen lader sig separere. Hvis den forbudte ydelse ikke lader sig separere, vil det derfor være nødvendigt, at revisor afstår fra at rådgive om denne del.

#### *Afgrænsning til skatteydelser*

Hvis der er tale om vurderingsydelser, der vedrører beregninger til fastsættelse af skattemæssige værdier f.eks. i en overdragelse eller transaktion, skal ydelsen behandles efter reglerne om tilladte skatteydelser.

#### *Afgrænsning til ydelser, der indebærer en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning*

Revisor skal endvidere ved vurderingen af en vurderingsydelse, være opmærksom på ikke at komme til at spille en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning. Her skal særligt indgå omfanget af ledelsens afgrænsning af opgaven samt fastlæggelse og godkendelse af vurderingsmetodik og andre betydelige vurderingsforhold. Jo mere afgrænset og klart ledelsen har fastlagt rammerne for opgaven, des mere taler det for, at revisor ikke risikerer at komme til at spille en rolle i ledelse og beslutningstagning. Hvis ledelsen derimod i høj grad lader det være op til revisor at fastlægge rammerne og indholdet af opgaven, herunder f.eks. hvilke alternativer, der skal indgå, des mere risikerer revisor at påtage sig en ledelsesrolle eller at deltage i ledelsens beslutningstagen.

Efter de etiske regler er visse vurderinger ikke forbundet med en betydelig grad af subjektivitet. Dette er sandsynligvis tilfældet, når de underliggende forudsætninger enten er etableret ved lov eller øvrig regulering, eller er generelt accepterede, og når de teknikker og metodikker, der skal anvendes, er baseret på almindeligt anerkendte standarder eller foreskrevet i lov eller øvrig regulering. Under sådanne omstændigheder vil resultatet af en vurdering udført af to eller flere parter sandsynligvis ikke være væsentligt forskellig. I disse situationer vil vurderingsydelsen derfor ikke indebære en rolle i virksomhedens ledelse eller beslutningstagning.

#### *Afgrænsning til ydelser i tilknytning til den reviderede virksomheds finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering samt investeringsstrategi mv*

Endelig indeholder forordningen et forbud mod ydelser i tilknytning til den reviderede virksomheds finansiering, kapitalstruktur og kapitalallokering samt investeringsstrategi mv.

Det er derfor ikke tilladt at udføre en vurderingsydelse, der har tilknytning til disse forhold i virksomheden.

## 5. Betingelser for at levere visse skatte- og vurderingsydelser

### 5.1. Indvirkning på det reviderede regnskab

*Revisorlovens § 24 a, stk. 2, nr. 1*

Det er en betingelse for at kunne udføre tilladte skatte- og vurderingsydelser, at ydelserne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber.

Det følger af lovbemærkningerne til betingelsen, at der ved vurderingen af indvirkningen på de reviderede regnskaber vil kunne tages udgangspunkt i ISA 320 om væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision.

*Indvirkning på de reviderede regnskaber*

Det fremgår af revisorlovens § 24 a, stk. 2, nr. 1, at det er en betingelse for at kunne levere skatte- og vurderingsydelser, at ”*opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber*”.

Det fremgår ikke klart af revisorforordningen, hvorvidt det har betydning, om en ydelse har en direkte indvirkning på regnskabet henholdsvis om en ydelse har en indirekte indvirkning på regnskabet.

Indtil en eventuel nærmere afklaring har fundet sted på EU-plan, må betingelsen skulle forstås således, at

*”opgaverne hver for sig eller samlet ikke har nogen direkte eller indirekte indvirkning eller kun har en uvæsentlig direkte eller indirekte indvirkning på de reviderede regnskaber”.*

En ydelse anses for at have indvirkning på regnskabet, hvis den leverede ydelse kan eller vil resultere i en ændring af regnskabet. Tilsvarende gælder, hvis den leverede ydelse understøtter anvendelsen af en eksisterende skatte- eller vurderingsmæssig behandling i regnskabet.

Det omfatter bl.a. situationer, hvor ydelsen resulterer i en ændring i skatteposterne eller noterne i regnskabet eller understøtter en fortsat anvendelse af en skatteundtagelse, som resulterer i en lavere skat for den reviderede virksomhed.

Det er ikke afgørende, om ydelsen har indvirkning på regnskabet for den periode, hvor ydelsen leveres. Det afgørende er, hvorvidt ydelsen har en indvirkning på virksomhedens regnskab; enten i regnskabet for indeværende regnskabsår eller regnskabet for et efterfølgende regnskabsår.

*Væsentlighed*

Efter ISA 320 anvender revisor væsentlighedsvurderinger både ved planlægningen og udførelsen af revisionen, ved vurderingen af indvirkningen af konstaterede fejlinformationer på revisionen, samt ved vurdering af indvirkningen af eventuelle ikke-korrigerede fejlinformationer på regnskabet, og ved udformningen af konklusionen i revisors erklæring.

Revisor skal i forbindelse med revisionsplanlægningen vurdere størrelsen af fejlinformationer, der vil blive betragtet som væsentlige. Revisor skal

endvidere fastsætte væsentlighed ved udførelsen af revision for at kunne vurdere risiciene for væsentlig fejlinformation og bestemme arten, den tidsmæssige placering og omfanget af yderligere revisionshandlinger. Hvis der efter den reviderede virksomheds specifikke forhold er en eller flere bestemte grupper af transaktioner, balanceposter eller oplysninger, hvor fejlinformationer, der beløbsmæssigt ligger under væsentlighed for regnskabet som helhed, med rimelighed kan forventes at påvirke regnskabsbrugernes økonomiske beslutninger, skal revisor også fastsætte det eller de væsentlighedsniveauer, der skal anvendes på disse transaktioner m.v.

Standarden definerer ”væsentlighed ved udførelsen” som et eller flere beløb, som revisor har fastsat, og som er mindre end væsentlighed for regnskabet som helhed.

Ved afgørelse af, om indvirkningen af en skatte- eller vurderingsydelse ikke har nogen eller kun har en uvæsentlig indvirkning på regnskabet, skal der tages udgangspunkt i størrelsen af fejlinformation, som revisor har fastsat er væsentlig for regnskabet som helhed. Hvis revisor konkret har fastsat et lavere væsentlighedsniveau for de berørte skattemæssige poster, tages der udgangspunkt i den beløbsmæssige størrelse, der er fastsat for disse poster.

Revisor skal derfor, inden denne påtager sig opgaven, vurdere, hvorvidt den beløbsmæssige indvirkning af skatteydelsen på regnskabet forventes at ligge under det af revisor fastsatte væsentlighedsniveau. De nærmere krav til dokumentation fremgår af afsnit 5.2.

Er revisor i tvivl om, hvorvidt indvirkningen af ydelsen vil overstige det fastsatte væsentlighedsniveau, bør revisor ikke påtage sig opgaven. Hvis revisor ved accept af skatte- eller vurderingsydelsen har vurderet, at ydelsen ikke vil have en væsentlig indvirkning på regnskabet, men efterfølgende bliver opmærksom på, at den vil have en væsentlig indvirkning på regnskabet, vil en fortsættelse af opgaven være en overtrædelse af reglerne. Dvs. at hvis det på noget tidspunkt efter påbegyndelsen af ydelsen viser sig, at den vil have en væsentlig indvirkning på regnskabet, må revisor ikke levere ydelsen og samtidig fortsætte som revisor.

Hvis revisor har udført andre tilladte skatte- eller vurderingsydelser, skal indvirkningen af disse ydelser på de reviderede regnskaber indgå ved vurderingen af, hvorvidt revisor kan påtage sig en ny tilladt ydelse. Selvom ydelsens beløbsmæssige indvirkning på regnskabet isoleret set vurderes at ligge under det fastsatte væsentlighedsbeløb for regnskabet som helhed, skal revisor afstå fra at påtage sig opgaven, hvis indvirkningen af tidligere udførte opgaver, og den påtænkte opgave, samlet overstiger det fastsatte væsentlighedsniveau for regnskabet som helhed.

### *Aggressiv skatteplanlægning*

Ydelser, der indebærer aggressiv skatteplanlægning, anses altid for at have en væsentlig indvirkning på de reviderede regnskaber, og vil derfor altid være forbudte.

Ved en vurdering af, om der er tale om aggressiv skatteplanlægning, tages

der udgangspunkt i EU-Kommissionens henstilling af 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU). Henstillingen anfører, at

*”Aggressiv skatteplanlægning består i at udnytte alle teknikaliteter i et skattesystem eller uforeneligheder mellem to eller flere skattesystemer for at slippe med lavere skat. Aggressiv skatteplanlægning kan antage mange forskellige former. Den kan føre til dobbelte fradrag (f.eks. når det samme tab trækkes fra i både kildestaten og bopælsstaten) og dobbelt skattefritagelse (f.eks. når indkomst, der ikke beskattes i kildestaten, fritages for skat i bopælsstaten).”*

Det fremgår endvidere af henstillingen, at der typisk er tale om skatteplanlægning, der reducerer skattepligten gennem arrangementer, der er fuldt lovlige, men som strider mod lovens hensigt.

Der vil f.eks. være tale om aggressiv skatteplanlægning i situationer, hvor effekten af skatterådgivningen afhænger af en bestemt regnskabsmæssig behandling eller præsentation i regnskabet, og hvor en sådan regnskabsmæssig behandling eller præsentation er tvivlsom i forhold til den regnskabsmæssige begrebsramme, f.eks. årsregnskabsloven eller de internationale regnskabsstandarder (IFRS).

Et andet eksempel på aggressiv skatteplanlægning kan være situationer, hvor effekten af skatterådgivningen indebærer etablering af selskaber i andre lande, herunder f.eks. i ”skattelylande”, udelukkende med det formål helt eller delvist at undgå at skulle betale skat i Danmark. Det kan være tilfældet, hvor etableringen åbenbart savner et forretningsmæssigt formål som produktion, salg eller distribution.

Anvendelse af skattereglerne i henhold til deres formål anses ikke for aggressiv skatteplanlægning. Skatterådgivning om f.eks. anvendelse af successionsregler eller anvendelse af dobbeltbeskatningsoverenskomster anses derfor som udgangspunkt ikke for at være aggressiv skatteplanlægning.

Det vil imidlertid altid bero på en vurdering af den konkrete skatterådgivning, om der er tale om aggressiv skatteplanlægning.

## **5.2. Dokumentation og forklaring i revisionsprotokollen**

*Revisorlovens § 24 a, stk. 2, nr. 2*

Det er en betingelse for at udføre en tilladt skatteydelse, at skønnet over indvirkningen på de reviderede regnskaber er veldokumenteret og redegjort for i revisionsprotokollen til bestyrelsen og revisionsudvalget.

Revisionsvirksomheden skal sikre, at der forinden en opgave påtages, udarbejdes dokumentation for skønnet over indvirkningen på de reviderede regnskaber. At dokumentationen skal være veldokumenteret, indebærer, at den skal give en tilstrækkelig og egnet beskrivelse af grundlaget for revisors skøn over indvirkningen på regnskabet.

Virksomhedens revisionsudvalg har bl.a. til opgave at kontrollere og overvåge revisors uafhængighed. Redegørelsen i revisionsprotokollen skal derfor være tilstrækkelig til at understøtte revisionsudvalgets varetagelse af denne opgave.

### 5.3. Opfyldelse af generelle krav til uafhængighed

*Revisorlovens § 24 a, stk. 2, nr. 3*

Det er en betingelse for levering af tilladte skatteydelser, at revisor og revisionsvirksomheden opfylder de generelle krav til uafhængighed, som er fastsat i revisorlovens § 24.

Som det fremgår af afsnit 2, er revisorloven baseret på en principbaseret tilgang til uafhængighed, hvorefter revisor skal tage stilling til, om der foreligger omstændigheder, herunder levering af ikke-revisionsydelser, der truer revisors uafhængighed. Hvis der foreligger trusler mod uafhængigheden skal revisor anvende sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Hvis truslen er af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at uafhængigheden fortsat er i fare, skal revisor afstå fra at udføre revisionen.

Revisor skal derfor ved levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser tage stilling til, om ydelserne udgør en trussel mod revisors uafhængighed, og skal i givet fald anvende nødvendige sikkerhedsforanstaltninger for at eliminere eller reducere truslen til et acceptabelt niveau.

*Udarbejdelse af skatteblanketter*

Levering af ydelser vedrørende udarbejdelse af skatteblanketter skaber generelt ikke en trussel mod uafhængigheden, hvis ledelsen påtager sig ansvaret for skatteblanketterne, herunder de eventuelle betydelige vurderinger, der er udført.

*Udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitament*

Tilladte skatteydelser relateret til udpegelse af offentlige tilskud og skatteincitament vurderes ikke generelt at skabe en trussel mod uafhængigheden. Der skal dog foretages en konkret vurdering af behovet for at anvende sikkerhedsforanstaltninger, som f.eks. kan være:

- At lade professionelle, der ikke er medlemmer af revisionsteamet, levere ydelsen,
- at lade en skatteekspert, der ikke har været involveret i levering af den skattemæssige ydelse, rådgive revisionsteamet og gennemgå den regnskabsmæssige behandling, eller
- at indhente rådgivning om ydelsen fra en ekstern skatteekspert.

*Bistand i forbindelse med skattekontrol*

Der kan opstå en advokerings- eller egenkontroltrussel, når der ydes bistand til virksomheden i forbindelse med en skattekontrol. Betydeligheden af den skabte trussel skal vurderes, og der skal anvendes sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt for at eliminere eller reducere truslen til et acceptabelt niveau. Sikkerhedsforanstaltninger kan f.eks. være:

- At lade professionelle, der ikke er medlemmer af revisionsteamet, levere ydelsen,
- at lade en skatteekspert, der ikke har været involveret i levering af den skattemæssige ydelse, rådgive revisionsteamet og gennemgå den regnskabsmæssige behandling, eller

- at indhente rådgivning om ydelsen fra en ekstern skatteekspert.

### *Skatterådgivning om anvendelse af skatte-lovgivningen*

Der kan skabes en egenkontroltrussel ved ydelse af skatterådgivning om anvendelse af skattelovgivningen. Der skabes dog ikke generelt nogen trussel mod uafhængigheden ved levering af ydelser vedrørende f.eks. skatteplanlægning og anden skatterådgivning, når rådgivningen klart understøttes af skattemyndigheder eller anden præcedens, almindelig anerkendt praksis eller er baseret på gældende skattelov. Dvs. som udgangspunkt de ydelser, der er tilladte efter revisorlovens § 24 a, stk. 1, litra d. Der skal dog foretages en konkret vurdering af behovet for at anvende sikkerhedsforanstaltninger, som f.eks. kan være:

- At lade professionelle, der ikke er medlemmer af revisionsteamet, levere ydelsen,
- at lade en skatteekspert, der ikke har været involveret i levering af den skattemæssige ydelse, rådgive revisionsteamet og gennemgå den regnskabsmæssige behandling, eller
- at indhente rådgivning om ydelsen fra en ekstern skatteekspert.

### *Vurderingsydelser*

Der kan skabes en egenkontroltrussel ved udførelse af en vurderingsydelse. Betydeligheden af den skabte trussel skal vurderes, og der skal anvendes sikkerhedsforanstaltninger, når det er nødvendigt for at eliminere eller reducere truslen til et acceptabelt niveau. Sikkerhedsforanstaltninger kan f.eks. være:

- At lade en revisor, der ikke har været indblandet i levering af vurderingsydelsen, gennemgå revisionen eller det udførte arbejde ved vurderingen, eller
- at tilrettelægge opgaven således, at det personale, der leverer en sådan ydelse, ikke deltager i revisionsopgaven.

## **6. Revisionsudvalgets ansvar**

### *Retningslinjer for udførelse af skatte- og vurderingsydelser*

Det er efter revisorforordningen et krav, at revisionsudvalget udarbejder retningslinjer for udførelse af de skatte- og vurderingsydelser, der er tilladte efter revisorloven. Der er derimod ikke krav om, at revisionsudvalget skal forhåndsgodkende enhver udførelse af tilladte skatte- og vurderingsydelser.

Selvom der ikke er krav om forhåndsgodkendelse af ydelserne, vil det fortsat være revisionsudvalgets ansvar at overvåge og vurdere, at retningslinjerne for udførelse af sådanne ydelser er fulgt.

Forordningens bestemmelse tager udgangspunkt i, at der er etableret et revisionsudvalg. Både forordningen og revisordirektivet er imidlertid uklar om, hvilken betydning dette har på bestemmelser, hvor revisionsudvalget har en selvstændig rolle, hvis virksomheden er fritaget fra reglerne om revisionsudvalg efter revisorlovens § 31, stk. 7. Revisorlovgivningen indehol-

der heller ikke nærmere regler om, hvilke procedurer der gælder i en sådan situation.

Virksomheden skal imidlertid overholde forordningens krav om at udarbejde retningslinjer for udførelse af de tilladte skatte- og vurderingsydelser.

Det vil i denne situation være op til den reviderede virksomhed at fastsætte eventuelle nærmere arrangementer/retningslinjer, der skal gælde vedrørende de krav, hvor forordningen forudsætter, at der er etableret et revisionsudvalg. I en virksomhed, hvor ledelsen f.eks. består af en direktion og bestyrelsen, kan det således være bestyrelsens ansvar at udarbejde de krævede retningslinjer.

### *Rækkevidde*

Tilladelsen til at udføre visse skatte- og vurderingsydelser er en undtagelse til forordningens artikel 5, stk. 1, som alene omhandler forbudte ydelser indenfor EU/EØS-området. Det fremgår af afsnit 2.2. om rækkevidden af revisorlovens § 24 a, at bestemmelserne kun gælder i forhold til danske selskaber og ikke kan udstrækkes til hverken modervirksomheder eller dattervirksomheder beliggende i andre EU/EØS-lande eller modervirksomheder og dattervirksomheder beliggende i et tredjeland. Det vil som udgangspunkt indebære, at retningslinjerne kun skal gælde for danske selskaber.

Det vil forekomme at være meget vidtgående og i strid med almindelige corporate governance principper, hvis revisionsudvalget i den reviderede virksomhed skulle udarbejde retningslinjer for udførelse af skatte- og vurderingsydelser til en modervirksomhed.

Der er endvidere ikke klart, hvorvidt retningslinjerne også skal gælde for dattervirksomheder.

Indtil en eventuel nærmere afklaring heraf må kravet være opfyldt ved, at revisionsudvalget udarbejder retningslinjer for levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til den reviderede virksomhed.

Levering af tilladte skatte- og vurderingsydelser til en dansk modervirksomhed og til danske dattervirksomheder skal imidlertid indgå i revisionsudvalgets overvågning af revisors uafhængighed, jf. revisorlovens § 31, stk. 3, nr. 5, og dermed indgår i vurderingen af, om revisor kan fortsætte revisionen af den reviderede virksomhed, uanset levering af tilladte ydelser til den danske modervirksomhed og til danske dattervirksomheder.