



Deloitte  
Statsautoriseret  
Revisionspartnerselskab  
CVR-nr. 33 96 35 56  
Weidekampsgade 6  
Postboks 1600  
0900 København C

Telefon: 36102030  
Fax: 36102040  
www.deloitte.dk

2. november 2018

# Udtalelse

## Deloitte's gennemgang af Skatteministeriets rapport om momssystemet og udviklingen af negativ moms

### 1 Indledning

Rigsrevisionen afgav i december 2016 en beretning om SKATs kontrol med udbetalingen af negativ moms. Statsrevisorerne påtalte, at SKATs kontrol med negativ moms inden udbetalingen havde været utilstrækkelig, og at tilrettelæggelsen af kontrollen havde være mangelfuld. Derudover blev det påtalt, at Skatteministeriet ikke kunne forklare årsagerne til, at udviklingen i negativ moms var steget med 68% i perioden 2009-2015.

Skatteministeriet afgav i februar 2017 en udtalelse til Rigsrevisionens beretning, hvori der er redegjort for stigningen i negativ moms og igangsatte initiativer, der sikrer større kontrol med udbetalingen af negativ moms. Rigsrevisionen og Statsrevisorerne har i april 2017 anmodet Skatteministeriet om yderligere forklaringer, da vurderingen er, at Skatteministeriet ikke har frembragt nye eller styrkede forklaringer på stigningen i negativ momstilsvær.

Skatteministeriet har på denne baggrund udarbejdet en række nye analyser og beskrivelser til forklaring af årsagerne til stigningen i det samlede negative momstilsvær.

Skatteministeriet har anmodet Deloitte om at foretage en ekstern kvalitetsvurdering (gennemgang) af de analyser, der understøtter de i rapporten fremlagte konklusioner.

Rapportens hovedkonklusioner kan opsummeres som følger:

- Den overordnede udvikling i momsangivelser er ikke udtryk for stigende omfang af svig forbundet med udbetaling af negativ moms.
- Brugen af eksportmomsordningen vurderes således at være den væsentligste årsag til den stedfundne stigning i negative momstilsvær på SE-niveau.
- Virksomhedernes samlede momsmæssige forhold er generelt uforandrede i perioden 2008 til 2017, eftersom forholdet mellem negativt og positivt momstilsvær har været stabilt i perioden

Denne udtalelse redegør for konklusioner og observationer som følge af gennemgangen.

## 2 Konklusion

Deloitte har foretaget en ekstern kvalitetsvurdering af Skatteministeriets rapport om momssystemet og udviklingen af negativ moms i henhold til 4 af Deloitte foruddefinerede kvalitetskriterier 1) Gyldighed, 2) Fuldstændighed, 3) Aktualitet og 4) Præsentation.

Baseret på opgavens formål, kan Deloitte konkludere følgende:

- Deloitte har ved gennemgangen *ikke* identificeret indikationer på at datagrundlaget og tilhørende figurer, tabeller og analyser ikke er gyldige.
- Deloitte har ved gennemgangen *ikke* konstateret delkonklusioner, som ikke er hensigtsmæssigt understøttet, eller som ikke gengives loyalt.
- Deloitte har ved gennemgangen *ikke* identificeret indikationer på, at datasættet eller præsenterede analyser ikke er fuldstændige
- Der er ikke indikationer på, at analyser og figurer og frembragte delkonklusioner *ikke* er aktuelle på tidspunktet for gennemgangen.

Deloitte er enig i, at udviklingen i momstilsvar i forhold til en vurdering af potentielt svig bør foretages på konsolideret CVR-nummer niveau, hvorunder alle den momspligtiges SE-angivelser er konsolideret. Dette indebærer, at momstilsvaret vurderes med udgangspunkt i den samlede moms for den juridiske enhed. Der vil således være tidsmæssig overensstemmelse mellem den juridiske enheds resultatdannelse og momstilsvaret. Udviklingen på CVR-nummer niveau er i perioden 2008-2017 stabil og kan forklares.

Der er i perioden ikke uforklarlige udsving i den forholdsvis andel mellem negative og positive momstilsvar, ligesom der overordnet set er en forventet sammenhæng mellem udviklingen i momstilsvaret og udviklingen i BNP samt husholdningernes forbrug. Stigningen i det negative momstilsvar over perioden 2008-2017, er på denne baggrund *ikke* et udtryk for stigende momssvindel. Det kan ikke udelukkes, at der har været mindre fluktuationer i niveauet for besvigelser med moms. Det er i den henseende vigtigt at pointere, at besvigelserisikoen på momsområdet ikke alene relaterer sig til negativ moms, men på alle elementer i det samlede momstilsvar. Vi henviser i den forbindelse til SKATs redegørelse for momsgabet, jf. rapportens afsnit 7.3.

Ses der specifikt på udviklingen i den negative moms (på SE-niveau), er Deloitte enig i, at eksportmomsordningen har haft en afgørende og væsentlig betydning for udviklingen, selvom det helt præcise omfang af registreringstekniske årsager ikke er opgjort i rapporten. Eksportmomsordningen er derfor den væsentligste del af årsagen til den markante udvikling i den negative moms, men som også modsvares af en tilsvarende udvikling i den positive moms. Gennemførte ændringer i momslovgivningen har også haft en vis indflydelse, som ikke er kvantificeret.

Vi skal for en ordens skyld henvise til de afgrænsninger, der har været for udførelsen af kvalitetsvurderingen, og som fremgår af nedenstående afsnit 4.1, herunder at Deloitte ikke har vurderet tilstrækkeligheden af SKATs opgørelse af momsgabet samt procedurer og forretningsgange til imødegåelse af svig.

### 3 Formål

Deloitte har tilrettelagt gennemgangen efter følgende 4 kvalitetskriterier:

**Gyldighed** – om data, analyser og metoder er relevante og operationaliseret til konkrete informationsbehov, samt om analysen er gennemført i overensstemmelse med de valgte data, analyser og metoder.

**Fuldstændighed** – om alle forhold synes belyst, og om alle relevante informationer synes tilvejebragt og anvendt i rapporten.

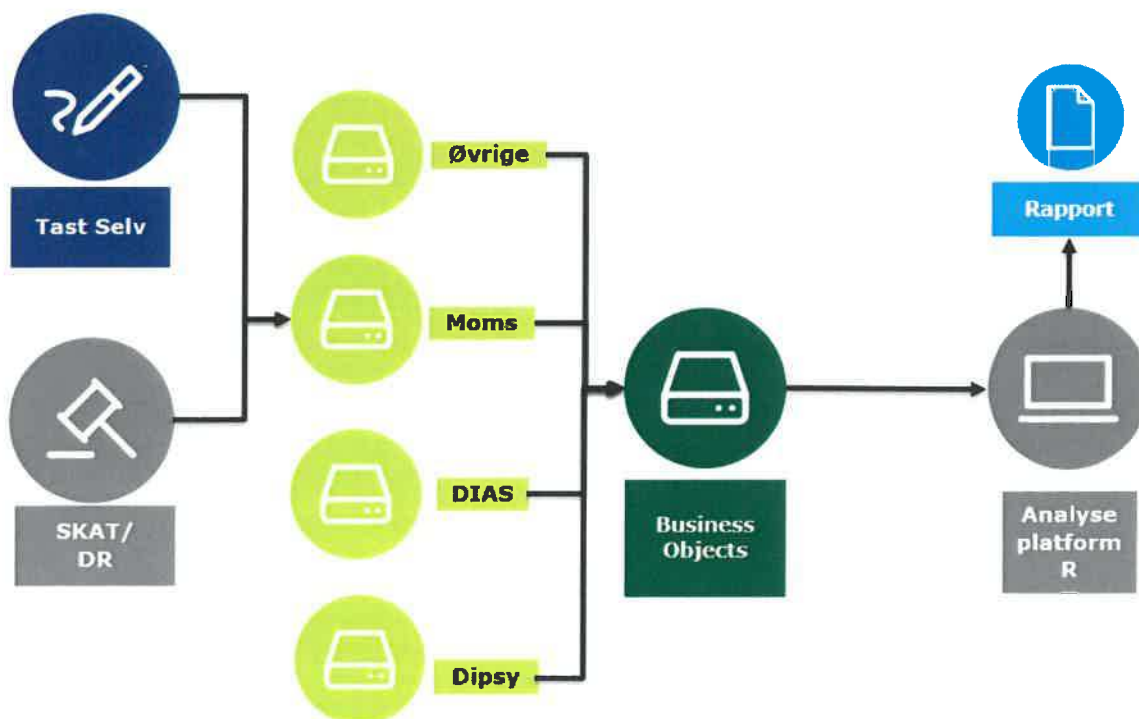
**Aktualitet** – om data og informationer er aktuelle og korrekte.

**Præsentation** – om rapportens formidling af data, analyser og metoder er forståelige samt korrekt gengiver de bagvedliggende analyser og informationer.

#### 3.1 Gennemgangens afgrænsning

Udgangspunktet for rapporten og de primære analyser er baseret på data i Business Objects (Data Warehouse).

Datastrømmen for rapportudarbejdelsen kan illustreres som følger:



(Fig. 1 – illustration af datalandskabet, der danner grundlag for rapporten)

Analyser er udarbejdet af Skatteministeriet ved hjælp af dataudtræk fra Business Objects for perioden 2008-2017. Data er herefter importeret til analyseplatformen R, hvor data er aggregeret og analyseret.

Data og analyser i rapporten er af Skatteministeriet afstemt til analyseplatformen R og Data Warehouse for sikring af fuldstændighed mellem data overførslerne. Afstemningen af data mellem rapport og Data Warehouse er valideret af Deloitte.

Deloitte har ikke foretaget en vurdering af dataoverførsler fra undersystemer og øvrige systemer til Data Warehouse. Vi har således ikke gennemført egentlige kontroller i revisionsmæssig forstand af systemer eller dataoverførsler.

Deloitte har fået forevist en overordnet sandsynliggørelse af momsdata fra Data Warehouse, hvor momsdata er sammenholdt med registreringerne i finanssystemet (SAP 38) på aggregeret niveau. Finanssystemet danner grundlag for statsregnskabet, som revideres af Rigsrevisionen og offentlige rapporteringer.

### 3.2 Gennemgangens metodiske tilgang

Baseret på opgavens formål har Deloitte foretaget følgende overordnede kategorier af arbejdshandlinger:

- Vurdering af dataudtræksprocessen, herunder dokumentation for at validere fuldstændigheden af grundlaget for rapportens analyser
- Test og afstemninger af de i rapporten angivne figurer og tabeller til Data Warehouse
- Vurdering af rapportens formidling af metoder, processer og analyser og om de gengives loyalt
- Vurdering af rapportens hovedkonklusioner og om de understøttes af bagvedliggende delkonklusioner

Deloitte's arbejdshandlinger er afdækket gennem efterprøvninger, afstemninger, gennemgang af afstemninger samt en række interviews af de nøglemedarbejdere, som har deltaget i rapportens udarbejdelse.

Dokumentation for arbejdshandlingerne vedlægges som bilag 1.

## 4 Samlet vurdering

Følgende afsnit sammenfatter vores vurdering for hvert af de fire kvalitetskriterier.

### 4.1 Vurdering af gyldighed

Deloitte har foretaget afstemning og gennemgang af de i rapporten forelagte figurer og tabeller. Det er ved gennemgang sikret, at analyser er i henhold til datasættet fra Data Warehouse. Herudover er eksterne data og kilder fra eksempelvis Danmarks Statistik kontrolleret og sikret korrekt inddraget i analyserne.

Deloitte har ved gennemgangen *ikke* identificeret indikationer på, at datagrundlaget og tilhørende figurer, tabeller og analyser ikke er gyldige.

Vurderingen af formidling og metode er baseret på, om de præsenterede figurer gengives korrekt, og om delkonklusioner gengives loyalt. Deloitte har foretaget en vurdering af, at delkonklusioner er korrekt draget og hensigtsmæssigt understøttet af kvalitative data.

Deloitte har ved gennemgangen *ikke* konstateret delkonklusioner, som ikke er hensigtsmæssigt understøttet, eller som ikke gengives loyalt.

Det skal bemærkes, at Deloitte ikke har verificeret datagrundlaget for Tabel I.2 i Bilag 1. Der kan derfor ikke udtales specifikt omkring, hvorvidt udviklingen i godtgørelse af momsudgifter af udenlandske virksomheder for årene 2008-2017 er baseret på gyldige og fuldstændige data. Der kan derfor ikke foretages en vurdering af de i Bilag 1 afgivne konklusioner og analyser. Bilag 1 vurderes dog ikke til at have en væsentlig betydning for rapportens formål og hovedkonklusioner.

## 4.2 Vurdering af fuldstændighed

Fuldstændighed tager udgangspunkt i Deloitte's vurdering af, hvorvidt datagrundlaget til rapporten og udarbejdede analyser tager udgangspunkt i fuldstændigt data fra Data Warehouse.

Deloitte har ved gennemgang *ikke* identificeret indikationer på, at datasættet eller præsenterede analyser ikke er fuldstændige.

Det skal bemærkes at data for rapporten er baseret på udtræk foretaget i marts 2018. Data fra Data Warehouse er i høj grad dynamisk og kan være påvirket af efterangivelser. Et tilsvarende dataudtræk per dags dato vil derfor udvise differencer i henhold til datasættet fra marts 2018. Baseret på den dynamik er test baseret på den dokumentation, der af Skatteministeriet er indhentet ved dataudtrækstidspunktet.

SKAT har foretaget afstemning mellem senere udtræk af Data Warehouse til datasættet fra marts 2018. Afstemningen har ikke givet anledning til væsentlige differencer.

## 4.3 Vurdering af aktualitet

Baseret på arbejdshandlinger foretaget under gyldighed og fuldstændighed er det Deloitte's vurdering, at der ikke er indikationer på, at analyser og figurer og frembragte delkonklusioner ikke er aktuelle på tidspunktet for gennemgangen.

## 4.4 Vurdering af præsentation

Overordnet kan rapporten inddeles i tre væsentlige hovedkonklusioner. Deloitte har foretaget en vurdering af, hvorvidt hovedkonklusioner afspejler de i rapporten gængsne analyser og delkonklusioner korrekt.

Nedenfor gengives en opsummering og konklusionen af Deloitte's vurdering ud fra de tre hovedkonklusioner.

### 4.4.1 Virksomhedernes samlede momsmæssige forhold generelt er uforandrede i perioden 2008 til 2017, eftersom forholdet mellem negativt og positivt momstilsvær har været stabilt i perioden.

Rapporten konkluderer, at udviklingen i netto momsindtægter, og derved virksomheders momsangivelser, udvikler sig som forventet i takt med den økonomiske udvikling. Statens momsindtægter er derved stabile i forhold til BNP og det private forbrug.

Det samlede momsniveau skal sammenholdes på CVR-niveau fremfor SE-niveau, da dette ifølge rapporten giver det mest retvisende billede af den samlede udvikling af negativ og positiv moms. Der er i rapporten foretaget analyse af det konsoliderede niveau på CVR-nummer i perioden 2008 til 2017. Betragtes udviklingen fra dette perspektiv, kan det konkluderes, at den negative moms er steget med 9 procent fra 2008 til 2017<sup>1</sup> og den positive moms med 14 procentpoint i samme periode. Dette medfører samlet set en stigning på 16 procent (netto), hvor den forholdsvise andel mellem den negative og positive moms reelt er faldet fra 30% til 29%<sup>2</sup>.

Analysen viser derved, at udviklingen i negativ moms har været stabil, hvis det betragtes ud fra et konsolideret niveau, samt at forholdet mellem negativ og positiv moms ligeledes har fulgtes ad og derved er udviklet stabilt.

Det er Deloitte's opfattelse, at udviklingen i negativ moms i forhold til en vurdering af, om der systematisk udbetales uventede store negative momsbeløb, bør betragtes på et konsolideret niveau (CVR). Rapportens

---

<sup>1</sup> Jf. tabel 5.5

<sup>2</sup> Jf. tabel 5.6

tilgang til analysen er derfor efter Deloittes opfattelse korrekt, idet tilgangen mest korrekt afspejler den reelle udvikling for negativ moms.

Som afledt effekt af den øgede brug af eksportmomsordningen vil der ske en øget registrering af negativ moms på SE-niveau. Den skal dog sammenholdes med en tilsvarende stigning i den positive moms for et andet SE-nummer, men under samme juridiske enhed. Den reelle stigning skal derfor betragtes fra et konsolideret netto perspektiv (CVR). Betragtes udviklingen i den negative moms fra det konsoliderede niveau, er der ikke indikationer på, at den negative moms er steget uforholdsvist meget, idet den følger selvsamme udvikling som den positive moms, hvilket er som forventet. Tværtimod er forholdet og andelen mellem negativ og positivt moms faldet en smule fra 30% til 29% i 2017<sup>3</sup>.

Deloitte er enige i Skatteministeriets konklusion om, at udviklingen i moms i forhold til BNP og forbrugsudgifter er tilnærmelsesvis stabil henover perioden. Husholdningens konsum udgør 55,2 – 57,9% af den samlede momsbelastning, hvorfor denne udvikling kan betragtes som en forklarende faktor<sup>4</sup>.

Der argumenteres i rapporten for regelændringer, der kan have haft en effekt på udviklingen i momstilsvaret, herunder "lovændring 1. januar 2010 om leveringsstedsregler" og "ændring af praksis i 2012 for elektricitet og gas". Det er Deloittes vurdering, at ovenstående regler formentlig har haft den nævnte effekt på udviklingen, men omfanget og tendenser som følge heraf kan ikke med sikkerhed estimeres på det foreliggende grundlag.

#### *4.4.2 Eksportmomsordningen vurderes at være den væsentligste årsag til den stedfundne stigning i negative momstilsvaret på SE-niveau.*

Rapporten konkluderer, at eksportmomsordningen driver en stor del af stigningen i det negative momstilsvaret. Udviklingen er analyseret ud fra det specifikke momstilsvaret hos SE-numre, der er tilmeldt eksportmomsordningen. Belyses udviklingen på et aggregeret niveau, kan det konstateres, at negativt momstilsvaret for SE-numre er steget fra 87 mia. kr. i 2008 til 167 mia. kr. i 2017. Det er en stigning på 91%, hvoraf topti virksomheder med negativt momstilsvaret udgør 30% i 2008 og 56% i 2017<sup>5</sup>.

Det er Deloittes vurdering, at den samlede stigning i negativt momstilsvaret ikke entydigt kan henføres direkte til den samlede stigning i negativt momstilsvaret fra eksportmomsordningen. Stigningen er dog så signifikant, at Deloitte er enig i vurderingen af, at den væsentligste del af stigningen i negativt momstilsvaret skyldes eksportmomsordningen.

#### *4.4.3 Den overordnede udvikling i momsangivelser er ikke udtryk for stigende omfang af svig forbundet med udbetaling af negativ moms.*

I rapporten konkluderes det, at stigningen i negativt momstilsvaret ikke er et udtryk for stigende svindel. Denne konklusion underbygges ved, at der er foretaget analyse af momstilsvaret fra et konsolideret CVR-niveau. Herunder analyseres andelen af den negative moms i forhold til den positive moms, som viser et faldende niveau i forhold til den positive moms og derved en stigning i statens momsindtægter.

Selve udviklingen af både den negative og positive momstilsvaret forklares ved en generel stigning i BNP og forbrugsudgifter samt eksportmomsen som en forklarende faktor for udviklingen i den negative moms. Herudover analyseres der på andelen af momsangivelser, hvor der er foretaget kontrol enten i form af virksomhedernes eksterne revision eller SKATs kontroller.

Deloitte er enig i, at udviklingen af det samlede momstilsvaret over perioden i al væsentlighed er stabil ud fra en konsolideret betragtning, ligeledes at nettomomsindtægter for staten er steget over perioden.

---

<sup>3</sup> Jf. tabel 5.6

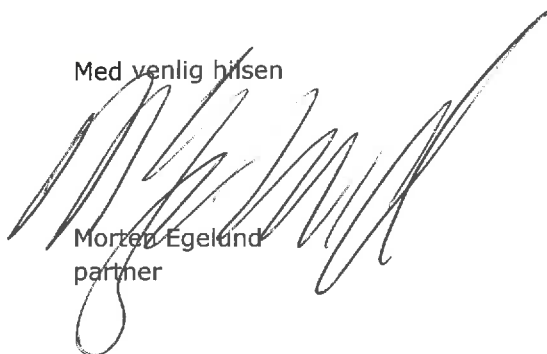
<sup>4</sup> Jf. tabel 5.7

<sup>5</sup> Jf. tabel 5.13


Deloitte er enig i, at rapportens analyser viser, at stigningen i det negative momstilsvær over perioden 2008-2017 *ikke* er et udtryk for stigende momssvindler forbundet med udbetaling af negativ moms. Det kan ikke udelukkes, at der har været mindre fluktuationer i niveauet for besvigelser med moms. Det er i den henseende vigtigt at pointere, at besvigelserisikoen på momsområdet ikke alene relaterer sig til negativ moms, men på alle elementer i det samlede momstilsvær.

Rapportens analyser giver dog ikke grundlag for at konkludere, at en mindre del af stigningen i negativ moms ikke kan skyldes momssvindler. Det skal dog fremhæves, at rapportens analyser viser, at en stigende andel af momstilsværet over perioden er kontrolleret af SKAT eller underlagt revision af en uafhængig revisor.

Med venlig hilsen



Morten Egelund  
partner



Lars Loftager Jørgensen  
partner