

Skatteministeriets Koncernrevision

Serviceeftersyn – Momsområdet

- ✓ **Revision**
- ✓ **Rådgivning**
- ✓ **Rapportering**

Forord

Skatteministeriets Koncernrevision (SKR) er af Skatteministeren blevet bedt om at udarbejde et serviceeftersyn af momsområdet.

Serviceeftersynet af momsområdet skal udføres som led i en ”Styrket indsats mod momssvindler”. Følgende fremgår af en pressemeddelelse fra Skatteministeriet af 29. januar 2016:

”Regeringen ønsker for det første, at der gennemføres et grundlæggende serviceeftersyn af den samlede indsats på momsområdet. Derfor har skatteministeren bedt Skatteministeriets Interne revision om at gennemføre en grundig undersøgelse af SKATs kontrolindsats på momsområdet”.

Dette udgør kommissoriet for nærværende undersøgelse.

De øvrige tiltag i det samlede projekt ”Styrket indsats mod momssvindler” fremgår af Skatteministeriets pressemeddelelse af 29. januar 2016.

Overordnet skal det fremhæves, at momsområdet er et omfangsrigt og komplekst forretningsområde hos SKAT. Vi har planlagt og udført vores undersøgelse ud fra væsentlighed og risiko. Dette har medført, at vi ikke har undersøgt og vurderet samtlige processer og detaljer hos SKAT.

Vores vurdering af SKATs indsatsaktiviteter har ikke omfattet en vurdering af SKATs aktiviteter vedrørende vejledning og oplysninger til virksomhederne mv.

Momsområdet er underlagt EU-regler. Momsreglerne beskriver, hvordan momspligtige virksomheder skal opgøre, angive og afregne moms.

Momspligtige virksomheder skal løbende registrere momspligtige transaktioner i deres økonomisystemer. På grundlag af de momspligtige transaktioner opgøres momstilsvaret for en momsperiode. Momstilsvaret inkl. en række specifikationer angives herefter i SKATs digitale selvbetjeningsløsninger. Momstilsvaret afregnes månedligt, kvartalsvist eller halvårligt afhængigt af virksomhedens momspligtige omsætning.

De angivne momsbeløb i SKATs digitale selvbetjeningsløsninger danner grundlaget for SKATs datafangst og registrering af momsindtægter.

Nærværende undersøgelse omfatter en gennemgang og vurdering af SKATs egne processer, det vil sige fra datafangst til finansiel rapportering. I SKATs egne processer indgår en række kontrolaktiviteter, som er rettet mod virksomhedernes processer med henblik på at nedbringe risikoen for såvel bevidste som ubevidste fejl i virksomhedernes momsangivelser. Disse kontrolaktiviteter er ligeledes gennemgået og vurderet i undersøgelsen.

Vi har ikke vurderet eventuelle administrative byrder for virksomhederne som konsekvens af vores forslag, herunder foretaget konsekvensberegninger af cost/benefit vedrørende de enkelte ændringsforslag. Vurdering heraf er dels politisk bestemt og kræver dels en række yderligere undersøgelser, som har ligget uden for formålet med nærværende serviceeftersyn.

Undersøgelsen har ikke været tilrettelagt med henblik på at afdække svig eller fejl i regnskabstallene. På det foreliggende grundlag har Skatteministeriets Koncernrevisions undersøgelse dog ikke givet anledning til at antage, at området er omfattet af systematisk momssvindel af samme karakter og omfang, som eksempelvis på området for refusion af udbytteskat. Med udgangspunkt i SKATs gennemførte risikoproces og efterfølgende rapportering kan vi dog ikke afvise, at der forekommer betydelige mangler i de samlede momsindtægter.

SKAT har hertil ønsket at oplyse, at der er foretaget 4 forskellige beregninger af momsgebet i Danmark. Disse beregninger tyder ikke på, at der er særlige udfordringer med hensyn til momsgebet i Danmark. Beregningerne af momsgebet er, ud over SKATs egne complianceundersøgelser, beregnet ved hjælp af 3 top-down metoder, som er udviklet af henholdsvis International Monetary Fund (IMF), Danmarks Statistik og EU-Kommissionen.

Afslutningsvis skal det bemærkes, at departementet og SKAT løbende har leveret det af Skatteministeriets Koncernrevision rekvirerede materiale.

København, november 2016



Kurt Wagner
Koncernrevisionschef

Indholdsfortegnelse

1	Formål	6
2	Omfang	7
3	Læsevejledning	8
4	Konklusion	9
5	Ledelsesresumé	14
6	Generelt om moms	23
6.1	Momsindtægters væsentlighed	23
6.2	Momssystemet	23
6.3	Regelsættet.....	24
6.4	Momssvig.....	26
6.5	Særlige svigtstyper.....	31
6.6	Momskontrol – hjemmel - kontrolbestemmelser på momsområdet.....	34
6.7	Delkonklusion.....	36
7	Moms i tal	39
7.1	Væsentlige udviklingstræk og karakteristika ved moms.....	39
7.2	Analyse	46
7.3	Delkonklusion.....	54
8	Virksomhedsregistrering	55
8.1	Indledende beskrivelse af virksomhedsregistreringen	55
8.2	Processen vedrørende momsregistreringen.....	55
8.3	Registreringskontroller	57
8.4	Indsættelse af en direktør/stråmand	60
8.5	Delkonklusion.....	61
9	Virksomhedernes dataregistrering (datafangst)	63
9.1	Registreringsfaciliteter SKAT har stillet til rådighed for virksomhederne	65
9.2	Udgående vare- og ydelsesstrømme (salg).....	73
9.3	Indgående vare- og ydelsesstrømme (køb).....	86
9.4	Samlet delkonklusion på kapitel 9	93
9.5	Anbefaling om ny udformning af momsangivelsen	94
9.6	Forslag om en ændret udformning af momsangivelsen	99
10	Risikoproces	102
10.1	Proces for risikoidentifikation.....	103
10.2	Proces for konsekvensberegning (risikovurdering).....	121
10.3	Proces for planlægning (risikostyring)	130
10.4	Proces for kontrolaktiviteter (eksekvering/udførelse).....	134
10.5	Proces for løbende rapportering.....	161

10.6	Proces for evaluering og opfølgning	165
11	Finansiell rapportering.....	185
11.1	Formålet med finansiell rapportering	185
11.2	SKATs rapportering.....	186
11.3	Overordnet forslag til finansiell rapportering	187
11.4	Delkonklusion.....	188
12	Katalog over forbedringsforslag	189
12.1	Datafangst.....	189
12.2	Risikostyring.....	191
12.3	Finansiell rapportering	193
13	Bilag	194
13.1	Oversigt over momsfejltyper	194

1 Formål

Formålet med serviceeftersynet er at gennemføre en grundig undersøgelse af SKATs kontrolindsats på momsområdet.

Undersøgelsen skal give et samlet billede af SKATs instrumenter og indsatser mod momssvindel og danne grundlag for at vurdere, hvordan indsatsen kan styrkes yderligere.

Undersøgelsen skal endvidere tilvejebringe en analyse og vurdering af SKATs kontrol af virksomhedernes angivelser af merværdiafgift (moms) samt anbefalinger om tiltag, der kan medføre en mere effektiv kontrolindsats.

Undersøgelsen omfatter følgende hovedelementer:

- En beskrivelse af regelgrundlaget
- En beskrivelse af momssvig, herunder kendte svigtstyper samt momslovens kontrolbestemmelser.
- En analyse af den beløbsmæssige udvikling i moms i perioden 2012-2015, herunder undersøgelser af væsentlige udsving i perioden.
- En beskrivelse og vurdering af processerne i forbindelse med virksomhedsregistreringer.
- En beskrivelse og vurdering af virksomhedernes dataregistrering (datafangst) i forbindelse med angivelse af moms.
- En beskrivelse og vurdering af SKATs risikostyring, herunder processer for identifikation af risici, konsekvensberegninger, gennemførelse af kontrolaktiviteter samt løbende rapportering og opfølgning.
- En beskrivelse og vurdering af den finansielle rapportering vedrørende momsindtægter.

2 Omfang

Skatteministeriets Koncernrevision har udført et serviceeftersyn af momsområdet hos SKAT. Formålet med eftersynet er beskrevet i kapitel 1 "Formål". Eftersynet er udført i perioden 1. marts – 26. august 2016.

Undersøgelsen har primært omfattet den nuværende tilrettelæggelse af SKATs indsats på området. SKAT har igangsat eller forventer at igangsætte en række initiativer på området. Vi har ikke vurderet i hvilket omfang disse initiativer flugter med Skatteministeriets Koncernrevisions anbefalinger eller forventes at påvirke de risici, der påpeges i rapporten.

Omfanget og arten af vores arbejde har været tilrettelagt med henblik på at vurdere design og implementering af forretningsgange og interne kontroller i udvalgte regnskabsprocesser, forretningsprocesser samt processer, som skal sikre overholdelse af regler, retningslinjer med videre på momsområdet. Vi har ikke efterprøvet effektiviteten af de implementerede kontroller i de enkelte processer.

Vi har i forbindelse med vores arbejde interviewet medarbejdere i SKAT og departementet samt indhentet materiale og dokumentation fra SKAT.

Vi har udarbejdet en række analyser på grundlag af regnskabstal, som ligeledes er oplyst fra SKAT.

De udførte arbejdshandlinger har ikke været planlagt og udført med henblik på at afdække væsentlige fejl i regnskabstallene. Vi har ikke udført revision eller review i overensstemmelse med internationale revisionsstandarder og udtrykker derfor ikke nogen revisions- eller reviewmæssig sikkerhed om de samlede momsindtægter i SKATs regnskaber i de analyserede perioder, ligesom vi ikke afgiver nogen revisions- eller reviewmæssig sikkerhed om de anførte konklusioner.

3 Læsevejledning

Rapportens kapitel 1 indeholder en beskrivelse af formålet med Skatteministeriets Koncernrevisions undersøgelse, således som denne er stillet af Skatteminister Karsten Lauritzen som opdragsgiver.

I kapitel 2 har vi redegjort for undersøgelsens omfang. Det skal i den forbindelse påpeges, at vi ikke har udført revision, hvorfor vi ikke udtrykker nogen grad af revisions- eller reviewmæssig sikkerhed om de i besvarelsen anvendte regnskabstal og oplysninger fra SKAT.

Kapitel 4 indeholder en konklusion på den udførte undersøgelse. I denne er der redegjort for de væsentligste observationer og konklusioner. Vi har tillige udarbejdet et katalog, der indeholder en række forslag til forbedringer i momsprocessen. Katalog over forbedringsforslag er præsenteret i kapitel 12.

Kapitel 5 (Ledelsesresumé), indeholder en sammenfatning af undersøgelsens væsentligste konklusioner. Desuden indeholder kapitlet et sammendrag af de præsenterede forbedringsforslag. Kapitlet kan således læses uafhængigt af de øvrige kapitler i undersøgelsen.

Kapitel 6 og 7 er at betragte som generelle kapitler, hvori der redegøres generelt for karakteristika vedrørende momsreglerne og momssystemet. Kapitlerne indeholder desuden overordnede analyser af udviklingstendenser vedrørende momsindtægtene.

I kapitel 8 beskrives de forskelligartede procedurer, der er i forbindelse med virksomheders anmodning om momsregistrering hos det offentlige. I kapitlet redgøres der desuden for de samarbejdsområder, der er mellem de offentlige instanser.

I kapitel 9 redegøres der for virksomhedernes angivelse af momstilsvaret. Der redegøres for de registreringsfaciliteter, som SKAT har stillet til rådighed for virksomhederne ved momsregistreringen. Redegørelsen omfatter tillige angivelsen af moms i forhold til vare- og ydelsesstrømme i virksomheden.

Kapitel 10 omfatter risikoprocessen. I kapitlet er der blandt andet en beskrivelse af SKATs proces for risikoidentifikation og de processer, der tilgodeser prioritering og planlægning af aktiviteter, der skal gennemføres med henblik på at mindske momsgabet. Desuden indeholder kapitlet en beskrivelse af de kontrolaktiviteter, som SKAT har igangsat med henblik på at reducere momsgabet.

Kapitel 11 omfatter en beskrivelse af den finansielle rapportering. Indledningsvist beskrives formålet med finansiell rapportering. Herefter vurderer vi SKATs rapportering på området. Afslutningsvist skitseres et forslag til udformning af finansiell rapportering på momsområdet.

Katalog over forbedringsforslag er præsenteret i kapitel 12.

4 Konklusion

Skatteministeriets Koncernrevision har gennemført et serviceeftersyn af momsområdet. Undersøgelsen har ikke været tilrettelagt med henblik på at afdække svig eller fejl i regnskabstallene. På det foreliggende grundlag har Skatteministeriets Koncernrevisions undersøgelse dog ikke givet anledning til at antage, at området er omfattet af systematisk momssvindel af samme karakter og omfang, som eksempelvis på området for refusion af udbytteskat. Med udgangspunkt i SKATs gennemførte risikoproces og efterfølgende rapportering kan vi dog ikke afvise, at der forekommer betydelige mangler i de samlede momsindtægter.

I nærværende rapport har vi redegjort for de væsentligste observationer og konklusioner. Vi har tillige udarbejdet et katalog, der indeholder en række forslag til forbedringer i momsprocessen. Vi har ikke vurderet eventuelle administrative byrder for virksomhederne som konsekvens af de forslag, der præsenteres i rapporten, herunder foretaget konsekvensberegninger af cost/benefit vedrørende de enkelte ændringsforslag. Vurdering heraf er dels politisk bestemt og kræver dels en række yderligere undersøgelser, som har ligget uden for formålet med nærværende serviceeftersyn.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at Skatteministeriets Koncernrevision er opmærksom på, at forslagene til en ændret momsangivelse ikke er ukomplicerede og forudsætter betydelig systemudvikling.

Vores væsentligste observationer er rettet mod processerne omfattende:

- Datafangst
- Risikostyring
- Finansiell rapportering

Datafangst

De momspligtige virksomheder skal udarbejde en momsangivelse og indberette denne til SKAT. SKAT har etableret en digitaliseret momsangivelse, der er indeholdt i den selvbetjeningsløsning, der er stillet til rådighed for virksomhedernes angivelser af diverse skatteforhold. Den digitaliserede momsangivelse indeholder en række rubrikker, hvori momsangivelsens enkelte tal skal indberettes. Eksempelvis salgsmoms, købsmoms og salg til EU-lande med videre.

Momsreglerne indeholder en lang række krav til sammenhænge mellem de enkelte talkomponenter i momsangivelsen. Eksempelvis skal der beregnes erhvervs-moms af importen fra tredjelande. Denne moms udgør 25 % af importværdien. Den digitaliserede momsangivelse understøtter ikke en validering af, at samtlige regelbaserede sammenhænge er opfyldt ved erhvervsaktiviteternes indrapportering af momstal.

Endvidere understøtter momsangivelsen ikke, at der er en entydig sammenhæng mellem de enkelte rubrikker og de enkelte talkomponenter, der skal angives med henblik på at beregne momstilsvaret.

Momsangivelsen er i al væsentlighed baseret på indrapportering af den beregnede moms af ind- og udgående varestrømme. Momsangivelsen indeholder således netttotal og ikke grundlaget for den angivne moms.

Momsangivelserne indeholder flere rubrikker for hvilke, der skal angives en specifikation i et supplerende system (salg til EU- og tredjelande). Den digitaliserede løsning understøtter ikke, at der er overensstemmelse mellem de detaljerede data fra undersystemet og det pågældende hovedtal fra momsangivelsen.

Ved at indbygge logiske sammenhænge i den digitaliserede momsangivelse kan sikkerheden ved indrapportering af momsdata således forbedres. En it-understøttet sammenhæng mellem hovedtal i momsangivelsen og undersystemer vil tillige forbedre sikkerheden ved indrapportering af momsdata.

Ved angivelse af bruttotal i stedet for netttotal gives der i langt højere grad mulighed for at vurdere sammenhængen mellem den tilgrundliggende økonomi og den afledte momsbetaling.

Skatteministeriets Koncernrevision har udarbejdet et forslag til en ændret digitaliseret momsangivelse. Vi har redegjort for dette forslag i nærværende rapport. Forslaget vil tilgodese følgende forhold:

- Det vil ikke være muligt at indberette momstal via den digitaliserede momsangivelse uden, at de sammenhænge, som momsreglerne foreskriver, er opretholdt.
- Der etableres it-understøttet sammenhæng mellem hovedtallene i den digitaliserede momsangivelse og diverse undersystemer.
- Momsforhold skal kun indberettes én gang i den digitaliserede momsangivelse. Afledte momsmæssige konsekvenser beregnes automatisk.
- Det samlede konsoliderede momsregnskab, på tværs af samtlige momsregistrerede virksomheder, vil udvise en langt større gennemsigtighed.

Risikoproces

Formålet med SKATs etablering af en risikoproces på momsområdet er helt basalt at reducere risikoen for, at der forekommer manglende momsindtægter i større omfang. Vi har vurderet den etablerede risikoproces med udgangspunkt i en faseopdelt risikoproces.

Vi har konstateret, at der, for så vidt angår mikrovirksomheder, små virksomheder og mellemstore virksomheder, er gennemført en fagligt forankret og systematisk risikoafdækning. SKAT har defineret en række fejl og mangler i den basale momsproces og vurderet risikoen for, at disse fejl optræder. Der er således etableret et effektivt værktøj for den videre risikoproces. Det skal dog bemærkes, at Skatteministeriets Koncernrevision ikke fuldt ud kan tilslutte sig SKATs risikoidentifikationer. Det skal tillige anføres, at den grundlæggende risikoafdækning kun omfatter en del af virksomhedssegmenterne. Der foreligger således ikke en systematisk fejlregistrering (og dermed risikoafdækning) af de øvrige virksomhedssegmenter. Det må formodes, at de identificerede fejl for mikrovirksomheder, små virksomheder og mellemstore virksomheder ikke er repræsentative for de øvrige segmenter. I modsat fald er forudsætningen for segmenteringen ikke til stede.

Risikoafdækningen (fejlaafdækningen) er ikke systematisk henført til de enkelte komponenter i det samlede momsregnskab. Det vil for den efterfølgende risikoproces være særdeles nyttigt at kunne henføre risiciene til de forskellige komponenter (hovedposter) i det samlede momsregnskab for derved at vurdere, hvorvidt eksempelvis opgørelsen af udgående moms (salgsmoms) må antages at indeholde en iboende risiko, der er signifikant forskellig fra eksempelvis opgørelsen af indgående moms (købsmoms). Principielt bør risikoafdækningen af det samlede konsoliderede momsregnskab, på tværs af samtlige momsregistrerede virksomheder, gennemføres med udgangspunkt i de principper, der generelt er gældende for risikovurderingen af virksomheders regnskaber.

Vi har konstateret, at den grundlæggende risikoidentifikation er baseret på en række segmenter, 22 i alt. Vi har dog konstateret, at der efterfølgende i risikoprocessen oprettes en række mere detaljerede segmenter. Disse segmenter oprettes i forbindelse med planlægningen af diverse indsats- og analyseprojekter. Det må formodes, at virksomheder tilhørende disse segmenter har en forøget iboende risiko for at begå fejl i momsprocessen. Sondringen mellem momsangivelser med negativt og positivt tilsvarende er et eksempel på en segmentering, der tillægges stor vægt i den efterfølgende risikoproces, men ikke er en del af segmenteringen ved den grundlæggende risikoafdækning.

SKAT har oplyst, at segmenterne udgør rammen, hvorunder viden om skattegabet, adfærd og risici samles og analyseres. Alle indsatsaktiviteter er henført til et segment. De enkelte indsatsaktiviteter målrettes afgrænsede målgrupper og udfordringer, som det er muligt at identificere og håndtere inden for rammerne af den enkelte aktivitet.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at denne del af den grundlæggende risikoidentifikation, der identificerer de mere detaljerede segmenter, ikke er omfattet af en struktureret systematisk risikoafdækningsproces.

SKAT gennemfører en række aktiviteter dels for at nedbringe den iboende risiko i momsprocessen og dels for at identificere og korrigere specifikke fejl i virksomhedernes momsangivelser. Det skal dog bemærkes, at indsatsprojekterne ikke direkte er rettet mod de momsfejl, der er konstateret ved risikoidentifikationen. Ved indsatsprojekterne er der således ikke etableret en direkte kobling til den grundlæggende risikoidentifikation.

SKAT udarbejder en struktureret fejlstatistik indeholdende samtlige fejl og mangler, der er identificeret via indsatsprojekterne. Fejlstatistikken indeholder en række væsentlige oplysninger, men vi må konstatere, at fejlstatistikken bør udvides med en række oplysninger med henblik på, at denne kan fungere som et effektivt værktøj i den samlede risikoproces.

Med udgangspunkt i de konstaterede fejl og mangler bør SKAT søge at estimere risikoen for manglende momsindtægter. Vi er opmærksomme på, at denne vurdering er vanskelig at gennemføre, dels fordi den ikke kan gennemføres på et statistisk grundlag, og dels fordi fejlstatistikken mangler en række oplysninger. SKAT bør dog med udgangspunkt i de identificerede fejl og mangler udføre en række konsekvensberegninger for omfanget af manglende momsindtægter. Disse beregninger bør udføres med udgangspunkt i forskellige forudsætninger med henblik på at kunne vurdere, hvorvidt konsekvensberegningerne peger i samme retning.

Samlet set må vi konstatere, at den af SKAT etablerede risikoproces på momsområdet indeholder en række gode elementer, men der bør tilstræbes en større sammenhæng mellem disse elementer, ligesom processen bør gennemføres mere struktureret.

Med udgangspunkt i den af SKAT gennemførte risikoproces og efterfølgende rapportering kan vi ikke afvise, at de samlede momsindtægter i betydeligt omfang ikke er fuldstændige.

Finansiell rapportering

Indtægtsdannelsen vedrørende moms udgør 174 mia. kr. i 2015. Under hensyntagen til indtægternes størrelse er det væsentligt for indtægtssikringen, at der er etableret en effektiv finansiell rapportering og styring. Vi har konstateret, at SKAT ikke har etableret en proces for finansiell rapportering og finansiell styring på momsområdet.

Den finansielle rapportering udgør et væsentligt værktøj i den løbende vurdering af momsindtægterne. Med udgangspunkt i denne vurdering vil det ofte være muligt at vurdere, hvorvidt og i hvilket omfang de samlede momsindtægter udvikler sig anderledes end forudsat (budgetteret), samt hvorvidt og i hvilket omfang den interne sammenhæng i momstallene udvikler sig anderledes end forudsat. På basis af denne vurdering vil det være muligt at vurdere behovet for kompenserende handlinger på de områder, hvor SKAT kan påvirke regnskabstallene. Dette stiller dog store krav til den finansielle rapportering og den forudgående budgettering.

Den finansielle rapporteringsstruktur skal etableres således, at de indbyrdes afhængige talmæssige størrelser fremgår af rapporteringen. Eksempelvis er det ikke tilstrækkeligt at budgettere de totale momsindtægter (momstilsvaret). Momstilsvaret udgør residualen af en række grundlæggende størrelser såsom salgsmoms, indgående moms, EU-moms med videre. Den finansielle rapportering kan udarbejdes i overensstemmelse med strukturen i momsangivelsen.

Budgetteringen bør udføres i overensstemmelse med den interne struktur på momsområdet. Dette indebærer, at den samlede udgående moms (salgsmoms), indgående moms (købsmoms) med videre budgetteres hver for sig. Der bør udarbejdes argumenterede budgetforudsætninger, der anvendes ved budgetlægningen.

Ved den løbende finansielle controlling bør det indledningsvist vurderes, om de grundlæggende budgetforudsætninger stadig er gældende. Den interne sammenhæng i momstallene samt udviklingen i disse bør vurderes i forhold til budgetforudsætningerne.

SKAT har ikke etableret hensigtsmæssige finansielle rapporteringsprocesser i overensstemmelse med ovenstående. SKAT kan med stor fordel etablere en systematisk finansiell rapportering på momsområdet. Den finansielle rapportering kan udnyttes fuldt ud, såfremt den indeholder de finansielle effekter af de enkelte delprocesser i momsprocessen. Ved delprocesser forstås processer for de enkelte delkomponenter i det samlede momsregnskab.

5 Ledelsesresumé

Skatteministeriets Koncernrevision er af Skatteministeren blevet bedt om at udarbejde et serviceeftersyn af momsområdet. Serviceeftersynet af momsområdet skal udføres som led i en "Styrket indsats mod momssvindler".

Dette kapitel indeholder et resume af de væsentligste delkonklusioner i rapporten, jævnfør kapitel 6-11. Endvidere indeholder kapitlet en oversigt over Skatteministeriets Koncernrevisions forbedringsforslag rettet mod momsprocessen. For en beskrivelse af de enkelte forbedringsforslag henvises der til kapitel 12 "Katalog over forbedringsforslag".

Kapitel 6 Generelt om moms

I kapitel 6 "Generelt om moms" redegøres der for en række generelle forhold vedrørende momssystemets virkemåde og regelgrundlag.

I 2015 udgør momsindtægter 20 % af de samlede skatte-, afgifts- og toldindtægter i finansloven, svarende til 191 mia. kr. (eksklusiv fradrag for energiafgift). Niveauet har ligget nogenlunde stabilt i perioden 2012-2015. Momsindtægter udgør således en væsentlig andel af de samlede indtægter i finansloven.

Moms er en generel forbrugsbeskatning, hvilket vil sige, at moms pålægges varer og ydelser bredt. Moms er endvidere karakteriseret ved at være en indirekte skat, hvilket vil sige, at momsen ikke opkræves hos den endelige forbruger, men opkræves hos de virksomheder, som sælger til den endelige forbruger.

Ethvert salg af varer og ydelser er momspligtig, med mindre varen eller ydelsen er specifikt fritaget for moms. En virksomhed, der udøver momspligtige aktiviteter, kan som hovedregel fradrage den købsmoms, der relaterer sig til de momspligtige aktiviteter. Virksomheden betaler herved kun moms af den værditilvækst, som skabes i virksomheden.

I kapitlet redegøres der endvidere for en række generelle forhold vedrørende besvigelser, herunder mulige metoder til at bekæmpe besvigelser samt eksempler på besvigelser i forbindelse med momsangivelserne. Desuden redegøres der for en række særlige svigtstyper: Momskaruseller samt kædesvig.

SKAT har efter momslovens kontrolbestemmelser adgang til, hvis det skønnes nødvendigt, uden retskendelse at foretage eftersyn i lokaler, der benyttes af virksomhederne, og til at efterse virksomhedernes regnskabsmateriale med videre.

SKAT har i en rapport fra 2010 (genfremsendt i 2014) til departementet om mulige lovgivningsmæssige tiltag for at begrænse udbredelsen af kædesvig i Danmark præsenteret en række forslag, hvoraf der pr. dags dato er gennemført et lovgivningsmæssigt initiativ i forhold til begrænsning af mulighederne for at betale ydelser kontant.

Kapitel 7 Moms i tal

I kapitel 7 "Moms i tal" præsenteres en række forskellige opgørelser vedrørende moms for at redegøre for væsentlige udviklingstræk og karakteristika ved momstallene.

Overordnet set udviser det samlede momstilsvar en beskeden vækst i perioden 2012-2015. Den beskudne vækst dækker dog over en større modsatrettet stigning i både positivt og negativt momstilsvar. 2/3 af det negative momstilsvar i 2015 vedrører virksomheder, der er omfattet af eksportmomsordningen. Det negative momstilsvar hos disse virksomheder er i perioden steget med ca. 30 %.

Som følge af eksportmomsordningen og det forhold, at oplysninger vedrørende beregnet moms af udenlandsk køb indgår i momsopgørelserne, er det nødvendigt at korrigere disse, så der etableres en mere entydig sammenhæng til det momspligtige køb og salg. Vi har i kapitlet præsenteret et forslag til en sådan opgørelsesmetode, der kan danne baggrund for analyse af moms.

På baggrund af denne analyse, kan vi overordnet konkludere, at udviklingen i de samlede momsindtægter (momstilsvaret) og de bagvedliggende momskomponenter ikke indikerer væsentlige uforklarlige udsving i momstallene. Umiddelbart signalerer tallene ikke systematiske fejl i stort omfang. Tallene er dog af en sådan størrelsesorden, at urigtig moms kan forekomme i større omfang, uden at det i væsentlig grad vil påvirke sammenligneligheden.

Vi kan dog ikke på et objektive grundlag årsagsforklare udviklingen mellem årene, da der ikke er etableret en detaljeret model, der kan forklare sammenhænge mellem momskomponenterne og eksterne økonomiske nøgletal.

Konklusionen er derfor, og ikke overraskende, at en overordnet analyse ikke kan stå alene. Der er således behov for, at SKAT forfiner analysemetoden og fortsætter med at analysere data på detailniveau med henblik på at udvælge momsangivelser til kontrol.

Kapitel 8 Virksomhedsregistrering

I kapitel 8 "Virksomhedsregistrering" beskrives de procedurer, som Erhvervsstyrelsen og SKAT, Kundeservice "Erhvervsregistreringen" gennemfører i forbindelse med virksomheders anmodning om momsregistrering.

Der er mellem SKAT og Erhvervsstyrelsen et samarbejde vedrørende kontrol af virksomheder, som ønsker at blive momsregistreret. Der foretages i den forbindelse udveksling af oplysninger og data med henblik på at forebygge momssvig inden virksomheden momsregistreres.

Ved vurderingen af, om processerne er effektive, kan Skatteministeriets Koncernrevision konstatere, at såfremt der etableres et skraldespandsselskab, som udelukkende har til hensigt at stifte gæld til offentlige eller private virksomheder for

derefter at blive lukket, er der risiko for, at de beskrevne kontroller og processer hos Erhvervsstyrelsen kan omgås.

De beskrevne procedurer hos Erhvervsregistreringen i SKAT vil i højere grad kunne stoppe registreringen i ovennævnte tilfælde, idet de etablerede maskinelle og manuelle kontroller, efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, i langt højere grad øger muligheden for at afdække ovennævnte svig set up.

Kontrollerne, som SKAT har beskrevet, vurderes samlet til at være effektive med henblik på at begrænse eller stoppe virksomheder, som forsøger at blive registreret med det formål at udøve svig.

Ud fra de beskrevne procedurer hos SKAT er det vores vurdering, at der ikke nødvendigvis bør eksistere en tostrengt registreringsproces, der er opdelt mellem Erhvervsstyrelsen og SKAT. Eftersom langt størstedelen af kontrollerne udføres hos SKAT, vil det være hensigtsmæssigt, hvis begge funktioner i fremtiden bliver organiseret i SKAT med henblik på at indrette visiteringen og kontrollerne på grundlag af den opsamlede viden hos SKAT.

Kapitel 9 Virksomhedernes dataregistrering (datafangst)

I kapitel 9 "Virksomhedernes dataregistrering" redegøres der for virksomhedernes angivelse af momstilsvaret. Der redegøres for de registreringsfaciliteter, som SKAT har stillet til rådighed for virksomhederne ved registreringen af moms. Redegørelsen omfatter tillige angivelsen af moms i forhold til de indgående og udgående vare- og ydelsesstrømme i virksomheden.

På baggrund af vores gennemgang af SKATs inddatasystemer, som anvendes til indberetning af momspligtige handler i både ind- og udland samt gennemgang af vare- og ydelsesstrømme, har vi konkluderet følgende:

- Momsangivelsen er ikke let anvendelig/forståelig. Uanset registreringsforhold præsenteres alle momsregistrerede virksomheder for samme indberetningsbillede og -rubrikker.
- Hjælpetekster og brugervejledninger, der stilles til rådighed for virksomhederne, er ikke præcist og systematisk defineret. De informerer ikke i tilstrækkelig grad til forståelse af reglerne eller hvilke data, der skal indberettes i de enkelte rubrikker på momsangivelsen.
- Der er ikke etableret inddatakontroller, der understøtter, at der er overensstemmelse mellem rubrikkerne under de supplerende oplysninger på momsangivelsen og de underliggende indberetningssystemer. Der er ligeledes ikke etableret direkte sammenhæng mellem indberetningen i de forskellige rubrikker på momsangivelsen.
- Der findes ikke et system i forbindelse med angivelse af moms, hvor danske virksomheder indberetter samhandel med andre danske virksomheder. Indberetning af salgs- og købsmoms registreres som et samlet beløb.

- Momsregistrerede virksomheder skal indberette oplysninger om samhandel manuelt i flere uafhængige systemer, da der ikke er systemsammenhænge.

Den finansielle rapportering på momsområdet kan i sagens natur kun tage afsæt i den struktur, der er fastsat ved datafangsten. Datafangsten skal tilgodese den løbende finansielle rapportering og skal blandt andet understøtte en vurdering af, hvorvidt de finansielle data afspejler gældende regler på området. Der er i NTSE (Ny TastSelv Erhverv) ikke etableret kontroller med henblik på at sikre overensstemmelse mellem virksomheders registreringer, hverken i forhold til de indbyrdes sammenhænge rubrikkerne imellem eller underliggende systemer, hvor samhandel med udlandet registreres. Dette medfører en forøget risiko for fejlregistreringer.

Den værende datafangst/inddatastruktur bidrager ikke til, at SKAT nemt kan gennemskue, om denne afspejler gældende regler på området. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at rubrikkerne på momsangivelsen (datafangsten) fuldt ud bør afspejle de administrative sammenhænge, så der ikke sker sammenblanding af flere forskellige forhold i samme indtastningsrubrik.

Det er vores vurdering, at SKAT har et større uudnyttet potentiale til at forbedre kvaliteten af data, når disse indrapporteres fra virksomheder. Skatteministeriets Koncernrevision har derfor sidst i kapitel 9 "Virksomhedernes dataregistrering" præsenteret et konkret forslag til en ændret momsangivelse, hvor vi har indarbejdet forslag til forenkling og kvalitetssikring samt udnyttelse af afstemningsmuligheder.

Kapitel 10 Risikoproces

I kapitel 10 "Risikoproces" redegøres der for risikoprocessen i SKAT. Der redegøres for den generelle proces for afdækning af de af SKAT identificerede risici og håndteringen heraf.

Redegørelsen er struktureret med udgangspunkt i en model for risikoprocessen, som Skatteministeriets Koncernrevision har udarbejdet. Modellen er opdelt i 6 delprocesser, som er beskrevet og vurderet i separate afsnit:

- Proces for risikoidentifikation
- Proces for konsekvensberegning
- Proces for planlægning
- Proces for kontrolaktiviteter
- Proces for løbende rapportering
- Proces for evaluering og opfølgning

Proces for risikoidentifikation

Formålet med risikoidentifikation er at iværksætte en risikostyring, der skal udvælge, hvilke uønskede hændelser, der skal igangsættes målrettede aktiviteter mod.

SKAT har oplyst, at risikoidentifikationen bygger på Complianceundersøgelserne, som udarbejdes hvert andet år. Derudover er SKATs risikoidentifikation baseret på blandt andet analyseprojekter og anden tilgængelig viden. SKATs samlede proces for

risikoidentifikation bliver dermed kompleks med risiko for at være usammenhængende og fragmenteret. Dette kan resultere i en ufuldstændig risikoidentifikation.

Complianceundersøgelsen omfatter små og mellemstore virksomheder med under 250 ansatte. Complianceundersøgelser er et statistisk stærkt analyseredskab, der identificerer en række momsfejltyper samt risikobetonede brancher.

Risikoidentifikationen er ligeledes baseret på segmentstrategier. Det er SKATs vurdering, at segmentopdelingen omfatter alle skatte-, moms- og afgiftsarter. Skatteministeriets Koncernrevision har konstateret, at de 22 segmenter imidlertid ikke er kategoriseret herefter. Det vedrører eksempelvis afgiftsarten moms, der er repræsenteret i størstedelen af alle segmenterne. Skatteministeriets Koncernrevision er ikke i samme grad som SKAT overbevist om, hvordan segmentstrategierne imødegår muligheden for at identificere risici i forhold til de tværgående områder som skatte-, moms- og afgiftsarterne.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at der i forbindelse med oprettelse af indsatsaktiviteter foretages en opdeling af de oprindelige 22 segmenter i en række mere detaljerede segmenter. SKAT har oplyst, at segmenterne udgør rammen, hvorunder viden om skattegabet, adfærd og risici samles og analyseres. Alle indsatsaktiviteter er henført til et segment. De enkelte indsatsaktiviteter målrettes afgrænsede målgrupper og udfordringer, som det er muligt at identificere og håndtere inden for rammerne af den enkelte aktivitet.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at denne del af den grundlæggende risikoidentifikation, der identificerer de mere detaljerede segmenter, ikke er omfattet af en struktureret systematisk risikoafdækningsproces, da segmenterne ikke fremgår eksplicit af segmentstrategierne.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions konklusion, at der ikke er etableret et samlet konsolideret risikobillede for momsområdet. Der er etableret et godt grundlag for risikoidentifikationen, men den tværgående sammenhæng i risikoidentifikationen er svær identificerbar.

Proces for konsekvensberegning

Formålet med konsekvensberegning er at vurdere væsentligheden af de risici, der er identificeret i foregående delproces. Væsentligheden anskues som den finansielle effekt af de identificerede risici.

Vi har konstateret, at SKAT på en hensigtsmæssig måde gennemfører konsekvensberegninger af de identificerede risici. SKAT er således i stand til at beregne den samlede finansielle effekt af de konstaterede risici samt at fordele den finansielle effekt på de enkelte risici. Der er således etableret et godt grundlag for den videre risikostyring. Det skal dog bemærkes, at flere af de identificerede risici ikke kan henføres direkte til de enkelte komponenter (indgående moms, udgående moms med mere) i momsangivelsen.

Vi anbefaler, at SKAT beregner den finansielle konsekvens af de enkelte identificerede risici i de enkelte komponenter i momsangivelsen. Herved skabes et grundlag for at vurdere momsfejlene i forhold til de enkelte delelementer i momsopgørelsen.

Dette vil udgøre væsentlig information i den efterfølgende risikostyring. SKAT vil herved opnå viden om, hvilke delprocesser i den samlede momsproces, der besidder den største iboende risiko.

Proces for planlægning

Formålet med planlægningen er med udgangspunkt i risikovurderingen at udvælge de uønskede hændelser, som efterfølgende skal omfattes af aktiviteter med henblik på at nedbringe risiciene og konsekvenserne heraf. Det nærmere indhold i de enkelte aktiviteter (kontrolaktiviteter og procesforbedringsaktiviteter) fastsættes i denne delproces.

Det er vores vurdering, at SKAT har etableret processer, der tilgodeser prioritering og planlægning af aktiviteter, der skal gennemføres med henblik på at mindske momsgabet. Vi har konstateret, at planlægningen understøtter en gennemførelse af de aktiviteter, der formodes at reducere momsgabet i størst muligt omfang. De planlagte aktiviteter dokumenteres i en årlig kontrolaktivitetsplan. Gennemførelsen af kompenserende aktiviteter planlægges således med udgangspunkt i væsentlighedsvurderinger, der er dokumenterede i en godkendt plan.

I forbindelse med planlægningen af aktiviteterne i kontrolaktivitetsplanen anlægger SKAT en overordnet risikovurdering. SKAT vurderer hvilke områder og virksomhedstyper, der må formodes at tegne sig for en stor del af momsgabet i form af begåede momsfejl. Planlægningen af aktiviteterne er, efter vores vurdering, således ikke direkte gennemført med udgangspunkt i de identificerede fejl ved den grundlæggende risikoidentifikation og de 22 oprindelige segmenter. Fejl er slet og ret defineret som overordnede momsfejl og er ikke anskuet i overensstemmelse med den specifikke fejlrapportering jævnfør complianceundersøgelsen, der er rettet mod små og mellemstore virksomheder.

Der er således, efter vores vurdering, ikke i alle tilfælde etableret en direkte kobling mellem den grundlæggende risikoidentifikation med dertil hørende konsekvensberegninger og det planlagte indsatsarbejde.

Proces for kontrolaktiviteter

Formålet med kontrolaktivitetsplanerne er at fastsætte omfanget af de enkelte aktiviteter, ansvarsplacere aktiviteterne samt følge op på gennemførelsen af disse.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at der ikke er en direkte sammenhæng mellem de identificerede risici og de kontrolaktiviteter, SKAT iværksætter.

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker, at der ikke i SKATs proces for visitation i udbetalingskontrollen indgår en efterprøvning af leder eller anden medarbejder. 85-90 % af de negative angivelser frigives således på baggrund af én

medarbejders vurdering. Eventuelle fejl begået i visitationen vil således ikke blive identificeret og korrigeret. Det skal bemærkes, at der er etableret funktionsadskillelse i forbindelse med udbetalingskontrol. Denne funktionsadskillelse er dog ikke rettet mod en uafhængig faglig vurdering af udbetalingsgrundlaget, men alene rettet mod en uafhængig godkendelse af udbetalingsgrundlaget.

Ud af den samlede mængde af negative anmodninger, overføres 10-15 % til kontrollisten. Disse angivelser er af en sagsbehandler vurderet som risikofyldte. Af tidsmæssige årsager, er det dog ikke alle anmodninger på kontrollisten, som SKAT gennemfører yderligere kontrol af. SKAT kan dog ikke redegøre for omfanget heraf. I henhold til SKATs registreringer gennemføres der i projektet "Udbetalingskontrol" en egentlig kontrol af ca. 2 % af det samlede antal negative anmodninger. Herudover gennemfører SKAT også en række øvrige kontrolhandlinger via udbetalingskontrollen, eksempelvis telefonisk kontakt med videre. Disse fremgår dog ikke af SKATs registreringer af kontrol.

Det er efter vores vurdering uhensigtsmæssigt, at SKATs proces for udsøgning af negative anmodninger identificerer væsentlige og risikofyldte negative anmodninger, og at ikke alle udsøgninger kontrolleres. SKAT har oplyst, at alle væsentlige udsøgninger kontrolleres. Risikofyldte negative anmodninger, der ikke kontrolleres via udbetalingskontrollen, har dog en sandsynlighed for at blive kontrolleret via nogle af SKATs øvrige kontroller.

Skatteministeriets Koncernrevision kan konstatere, at SKAT i svigsprojekterne angående momskarruseller og kædesvig har øget antallet af kontroller/afgørelser og det samlede reguleringsprovenu, dog fra et lavt udgangspunkt. Skatteministeriets Koncernrevision må konstatere, at der ikke er gennemført en kvalificeret risikoidentifikation baseret på relevante data. Der er kun i yderst begrænset omfang redegjort for risikovurderingen i projekterne. Af de stedfundne reguleringer kan der efter Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse ikke udledes sikre antagelser om de omhandlede områders iboende risici.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at kontrollen på punktafgiftsområdet – som det også gør sig gældende på momsområdet – ikke i tilstrækkelig grad finder sted på grundlag af en analyse og kortlægning af de stedfundne transaktioner. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse, at idet punktafgifter knytter sig til stedfundne transaktioner, er det meget væsentligt, at transaktionskæden kortlægges – ikke mindst da der ofte er tale om internationale transaktioner, og da der ofte er mange aktører involveret – med henblik på at registrere indikationer på svig og andre uregelmæssigheder.

Proces for løbende rapportering

Formålet med den løbende rapportering er at kunne overvåge resultatet af de gennemførte kontrol- og procesforbedringsaktiviteter.

Vi har konstateret, at SKAT har etableret en løbende rapportering vedrørende igangsatte kontrolaktiviteter. Den løbende rapportering udgør grundlaget for at vurdere, hvorvidt SKAT skal korrigere kontrolaktiviteterne.

Det er vores vurdering, at SKATs grundlag for at vurdere og korrigere kontrolaktiviteterne samt den løbende opfølgning ikke er tilstrækkelig.

SKATs opfølgning omfatter ikke en systematisk gennemgang af resultatet af de gennemførte kontroller.

Det er endvidere vores vurdering, at SKAT ikke gør brug af et egentligt risikobillede, samt at der ikke er en direkte sammenhæng mellem identificerede risici og SKATs kontrolaktiviteter. SKATs mulighed for at følge systematisk op på, i hvilket omfang de identificerede risici reelt er imødegået via kontrolaktiviteter, er dermed reduceret.

Proces for evaluering og opfølgning

Formålet med evaluering og opfølgning er at kunne vurdere om resultatet af de gennemførte kontrol- og procesforbedringsaktiviteter giver anledning til dels at ændre det grundlæggende risikobillede, dels at revurdere omfanget af fejl i momsindberetningerne.

Det er vores vurdering, at SKAT på nuværende tidspunkt ikke gennemfører en systematisk og sammenhængende evaluering og opfølgning på et tilstrækkeligt detaljeret risikoniveau.

Vi har konstateret, at SKAT ikke har fastsat mål for momsgabets maksimale størrelse efter SKATs kontroller. Det er endvidere vores vurdering, at SKAT ikke følger op på, om momsgabet reduceres som følge af SKATs kontroller.

SKAT er dog ved at implementere en Effektprioriteringsmodel, der kan bidrage med forbedringer til SKATs proces for evaluering og opfølgning.

Vi har i afsnittet præsenteret eksempler på en række analyser og vurderinger, der kan indgå som inspiration i SKATs videre arbejde. På baggrund af analyserne foreslår vi blandt andet, at SKAT bør analysere og vurdere den del af momsangivelserne, som ikke har været omfattet af SKATs kontroller (restpopulationen). En sådan analyse vil bidrage til, at SKAT kan gennemføre en hensigtsmæssig evaluering og opfølgning. Såfremt analyse af restpopulationen gennemføres, vil denne efter vores vurdering reducere behovet for at gennemføre Complianceundersøgelserne, idet vurderingen af restpopulationen vil bidrage med den nødvendige viden med hensyn til at revurdere og opdatere risikobilledet.

Vi har foretaget en analyse af SKATs vægtning mellem kontrol af momsangivelser med henholdsvis positivt og negativt fortegn. Det er vores umiddelbare vurdering, at SKATs kontrol af momsangivelser med negativt fortegn har overvægt, hvilket der ikke synes at være belæg for, idet disse ikke synes at udgøre en større risiko for fejl, end det er tilfældet med momsangivelser med positivt fortegn.

Det er på den baggrund vores vurdering, at SKAT bør gennemføre en vurdering af, hvorvidt der er belæg for at fastholde det nuværende kontroltryk på momsangivelser med negativt momstilsvær i forhold til momsangivelser med positivt momstilsvær.

Kapitel 11 Finansiell rapportering

I kapitel 11 "Finansiell rapportering" vurderer vi den etablerede finansielle rapportering på momsområdet ud fra en række krav, som rapporteringen efter vores opfattelse bør honorere. Den finansielle rapportering skal betragtes som en del af den samlede risikoproses i videste forstand. Vi har i kapitlet tillige præsenteret et overordnet forslag til en finansiell rapportering, der kan tilgodese de af os opstillede krav.

Det er vores vurdering, at SKAT ikke har etableret hensigtsmæssige finansielle rapporteringsprocesser på momsområdet. SKAT kan som led i den overordnede risikostyring med fordel etablere en systematisk finansiell rapportering på momsområdet. Dette fordrer dog, at indtægtsbudgetteringen og dermed budgetteringen af momsindtægterne er baseret på systematiske og detaljerede budgetforudsætninger, der effektivt kan anvendes ved den finansielle opfølgning og effektivt kan bidrage ved forklaringer på og vurderinger af udsving i de realiserede momsindtægter i forhold til budgettet.

Kapitel 12 Katalog over forbedringsforslag

Vi har i kapitlet beskrevet en række forbedringsforslag rettet mod momsprocessen. Forslagene er baseret på Skatteministeriets Koncernrevisions vurderinger i forbindelse med udarbejdelse af rapporten.

Forslagene omfatter i det væsentligste følgende områder:

Virksomhedernes dataregistrering (datafangst)

- Virksomhedsregistrering – skærpede betingelser for momsregistrering
- Fradragsloft
- Datakvalitet
- Ny udformning af momsangivelsen
- Eksportmomsordningen
- Kvalitetssikring via forventningsdannelse
- Kvalitetssikring via automatisering eller krav til revision

Risikostyring

- Complianceundersøgelsen
- Udarbejdelse af et risikobillede for momsområdet
- Kontrol af virksomhedernes momsangivelser
- Registrering af kontroller
- Vurdering af restpopulationen
- Fejlstatistik

Finansiell rapportering

- Etablering af en proces for finansiell rapportering

Der henvises til beskrivelserne i kapitel 12 for en nærmere redegørelse for de enkelte forslag.

6 Generelt om moms

6.1 Momsindtægters væsentlighed

De samlede momsindtægter i perioden 2012 - 2015 kan specificeres således:

Tablet 6.1. De samlede momsindtægter 2012 - 2015

(Beløb i mia. kr.)	2012	2013	2014	2015
Moms i alt, ekskl. energifgifter (momstilsvar)	182,9	182,3	186,6	190,5
Samlede skatte-, afgifts- og toldindtægter	866,1	927,4	943,5	952,6
Momstilsvar i procent	21,1	19,7	19,8	20,0

Kilder og anmærkninger: Oplysninger om Moms i alt (momstilsvar) er hentet fra SKATs datawarehouse og består af virksomhedernes samlede indberetninger samt SKATs indberetninger, der er foretaget på vegne af virksomhederne. De samlede skatte-, afgifts- og toldindtægter er beregnet på grundlag af oplysninger i finanslovens § 7 og § 38 for 2015 og 2016. Der er mindre forskelle mellem oplysninger i finanslovens § 38.21.01.10 Merværdiafgift og ovenstående oplysninger, Moms i alt. Forskellene er vurderet uvæsentlige i forhold til formålet med nærværende rapport, og de er ikke undersøgt nærmere.

Som det fremgår af ovenstående oversigt, udgør de samlede momsindtægter (Moms i alt) 20,0 % af de samlede skatte-, afgifts- og toldindtægter i 2015. Niveaulet har været nogenlunde stabilt i perioden 2012 - 2015.

På grundlag af ovenstående oplysninger kan det konkluderes, at momsindtægter udgør en væsentlig andel af de samlede skatte-, afgifts- og toldindtægter i finansloven.

6.2 Momssystemet

Moms er en forkortelse for meromsætningsafgift, som ofte betegnes merværdiafgift.

Momssystemet (merværdiafgiftssystemet) er opbygget således, at der ved ethvert salg af momspligtige varer og ydelser skal betales moms af salgsprisen samtidig med, at virksomheden har fradrag for moms på indkøb til at producere den momspligtige vare eller til at levere den momspligtige ydelse, dvs. moms på råvarer, produktionsomkostninger med videre. Virksomheden skal således kun betale moms af den værditilvækst (avance), som skabes i virksomheden.

Generel forbrugsbeskatning

Moms er en generel forbrugsbeskatning.

En forbrugsbeskatning er en beskatning af udgifter til forbrug, der er afholdt af den endelige forbruger, dvs. private personer, offentlige myndigheder med videre. Beskatningen hos den endelige forbruger sker ved, at private personer, offentlige myndigheder med videre ikke har fradrag for den moms, som betales ved køb af varer og tjenesteydelser, for eksempel ved køb af varer i detailbutikker.

En generel forbrugsskat adskiller sig fra en specifik forbrugsskat ved at omfatte varer og ydelser bredt. En specifik forbrugsskat er eksempelvis punktafgifter på særskilte varer, herunder afgifter på øl, spiritus, chokolade med videre.

Indirekte skat

Moms er karakteriseret ved at være en indirekte skat.

Ved en indirekte skat forstås, at momsen ikke opkræves hos den endelige forbruger. SKAT opkræver momsen hos den virksomhed, som leverer varer og tjenesteydelser til den endelige forbruger. Momsen overvæltes til den endelige forbruger gennem en forhøjelse af prisen i de enkelte produktionsled, dvs., at der pålægges moms på værditilvæksten i de enkelte produktionsled.

6.3 Regelsættet

Hvornår er en virksomhed momspligtig?

En virksomhed er momspligtig, såfremt den driver selvstændig økonomisk virksomhed med salg af momspligtige varer og ydelser.

En virksomhed er forpligtet til at lade sig momsregistrere, såfremt virksomhedens samlede momspligtige salg overstiger 50.000 kr. for en 12-måneders periode.

Momspligtige aktiviteter

Ethvert salg af varer og ydelser er momspligtigt med mindre varen eller ydelsen er specifikt fritaget for moms.

Momsfritagne aktiviteter

En række erhvervsmæssige aktiviteter er specifikt fritaget for momspligten. Dette gælder i hovedtræk¹:

- Sundhedspleje og social omsorg
- Undervisning
- Visse foreninger og organisationers aktiviteter med videre
- En række kulturelle aktiviteter, herunder museer, biblioteker med videre
- Udlejning og salg af fast ejendom
- En række finansielle aktiviteter, herunder lån, forsikring, transaktioner vedrørende finansielle aktiver med videre
- Postydelser og frimærker
- Befordring

Derudover er en række leverancer af varer og ydelser momsfritagne, men med fradragsret for købsmomsen.²

Hovedparten af virksomheder, som har momsfritagne aktiviteter, skal som udgangspunkt betale lønsumsafgift.³

¹ For en nærmere beskrivelse af de enkelte momsfritagne aktiviteter henvises til momslovens § 13.

² For en nærmere beskrivelse af de enkelte momsfritagne leverancer henvises til momslovens § 34.

³ For en nærmere beskrivelse af de virksomheder, som er omfattet af lønsumsafgift henvises til lønsumsafgiftslovens § 1.

Momsfradrag

En virksomhed, der udøver momspligtige aktiviteter, kan som hovedregel fradrage den købsmoms, der relaterer sig til disse aktiviteter. Det vil sige udgifter, der knytter sig til virksomhedens momspligtige salg.

Delvist momsfradrag

En virksomhed kan både have momspligtige og momsfritagne aktiviteter. I disse tilfælde vil virksomheden have fuldt fradrag for moms på indkøb, der udelukkende anvendes til de momspligtige aktiviteter og intet fradrag for moms på indkøb, der udelukkende anvendes til de momsfritagne aktiviteter. For de indkøb, som relaterer sig til både de momspligtige og de momsfritagne aktiviteter, vil virksomheden have ret til delvist momsfradrag efter nærmere bestemmelser herfor.⁴

Investeringsgoder og reguleringsforpligtelser

Ved køb af en række investeringsgoder, som forventes anvendt til momspligtige aktiviteter, kan moms fradrages i anskaffelsesåret. Ved at fratække momsen i anskaffelsesåret forpligter virksomheden sig i realiteten til fremover at anvende det anskaffede investeringsgode til momspligtige formål i mindst samme omfang som på anskaffelsestidspunktet.

Såfremt virksomheden senere anvender investeringsgodet anderledes, skal virksomheden regulere det momsfradrag, som den opnåede ved anskaffelsen. Dette betegnes som virksomhedens reguleringsforpligtelse.⁵

Køb og salg af varer og ydelser med andre lande

Der gælder en række særlige regler i forbindelse med køb og salg af varer og ydelser inden for EU og uden for EU, herunder særlige regler om, hvordan moms skal angives og afregnes afhængigt af, om der er tale om varer eller ydelser, samt hvor varen eller ydelsen leveres. Relevante bestemmelser herom gennemgås senere i rapporten.

Afregning af moms (momsangivelsen og momstilsvar)

I forbindelse med afregning af moms anvendes der en række forskellige benævnelser:

Udgående moms:

Afregning af moms på salg af varer og ydelser benævnes "afregning af udgående moms".

Indgående moms:

Afregning af moms på indkøb af varer og ydelser benævnes "afregning af indgående moms".

⁴ Der henvises til bestemmelserne i momslovens § 38.

⁵ Investeringsgoder omfatter blandt andet maskiner, inventar og andre driftsmidler med en anskaffelsespris på over 100.000 kr. pr. enhed ekskl. moms, hvor reguleringsperioden udløber efter 5 år. For en nærmere beskrivelse heraf henvises til momslovens § 43.

Momstilsvar:

Udgående moms, der er fratrukket indgående moms benævnes "virksomhedens momstilsvar". Såfremt udgående moms overstiger indgående moms i en momsperiode benævnes dette, "at virksomheden har et positivt momstilsvar", hvilket vil sige, at virksomheden skal afregne moms til SKAT. Såfremt indgående moms overstiger udgående moms i en momsperiode, benævnes dette, "at virksomheden har et negativt momstilsvar", hvilket vil sige, at virksomheden skal have moms refunderet fra SKAT.⁶

Momsangivelse

Fristen for angivelse og afregning af moms afhænger af virksomhedens årlige momspligtige omsætning. SKAT meddeler virksomheden, hvilken momsperiode den skal anvende. Der gælder følgende sammenhænge mellem virksomhedens årlige momspligtige omsætning og tidsfrist for angivelse og afregning.

Tabel 6.2. Momsangivelser og tidsfrister

Virksomhedens årlige momspligtige omsætning	Momsangivelse og afregning	Tidsfrister
Under 5 mio. kr.	Halvårligt	Senest den 1. i den 3. måned efter momsperiodens udløb. <u>Eksempel:</u> For momsperioden 1/7-31/12 2015 skal moms angives og afregnes senest den 1/3 2016.
Mellem 5 og 50 mio. kr.	Kvartalsvist	Senest den 1. i den 3. måned efter momsperiodens udløb. <u>Eksempel:</u> For momsperioden 1/10-31/12 2015 skal moms angives og afregnes senest den 1/3 2016.
Over 50 mio. kr.	Månedligt	Senest den 25. i måneden efter momsperiodens udløb. <u>Eksempel:</u> For momsperioden 1/12-31/12 2015 skal moms angives og afregnes senest den 25/1 2016.

6.4 Momssvig

I dette afsnit beskrives en række generelle forhold vedrørende besvigelser, herunder momssvig. Endvidere beskrives forskellige eksempler på momssvig i praksis.

⁶ Der ses her bort fra, at der på en virksomheds momsangivelse ligeledes angives andre afgiftsarter, for eksempel el-afgift, olieafgift med videre, som påvirker periodens samlede afgiftstilsvar.

I forbindelse med vurderingen af besvigelser anvendes følgende definitioner:⁷

- Besvigelser – en bevidst handling udført af én eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, der benytter vildledning til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel
- Besvigelsesrisikofaktorer – begivenheder eller forhold, som peger i retning af et incitament eller et pres til at begå besvigelser eller giver mulighed herfor.

I forbindelse med vurderingen af risici for besvigelser fokuseres der ofte på besvigelser, der er begået internt i en virksomhed, dvs. af ledelsen eller medarbejdere, eller besvigelser, der er begået i et samarbejde mellem ledelsen eller medarbejdere og en tredjepart uden for virksomheden. I nærværende rapport fokuseres der udelukkende på besvigelser, der er begået af en tredjepart uden for virksomheden, dvs. uden involvering af ledelsen eller medarbejdere i virksomheden. Tredjepart benævnes herefter som skatteyderen.

Ledelsen i en virksomhed har et selvstændigt ansvar for at vurdere besvigelsesrisikofaktorer, herunder at designe og implementere effektive kontroller til at forhindre, at besvigelser kan gennemføres mod virksomheden.

Besvigelser opdeles i følgende hovedkategorier:

- 1) Misbrug af aktiver
- 2) Regnskabsmanipulation

Set fra SKATs side er der tale om misbrug af SKATs aktiver. SKATs ledelse har i den forbindelse en forpligtelse til at sikre, at SKATs aktiver ikke bliver misbrugt. Misbrug af SKATs aktiver kan foretages ved, at skatteyderen afgiver urigtige momsoplysninger og uberettiget tilegner sig aktiver fra SKAT i form af kontanter.

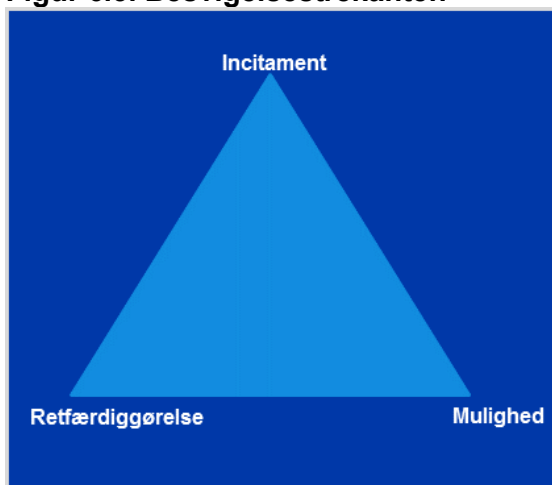
I forbindelse med vurderingen af, hvilke kontroller, som skal designes og implementeres med henblik på at forhindre besvigelser med moms fra en skatteyder, skal der foretages en besvigelsesrisikovurdering.

Til brug herfor anvendes besvigelsestrekanten, som er en almindelig anerkendt model til vurdering af besvigelsesrisici.⁸

⁷ Den internationale revisionsstandard om besvigelser, ISA 240. pkt. 11

⁸ Jævnfør den internationale revisionsstandard ISA 240, bilag 1.

Figur 6.3. Besvigelsestrekanten



Figuren viser tre faktorer, som har indflydelse på besvigelser: 1) Incitamenter, 2) Muligheder og 3) Retfærdiggørelse.

I forbindelse med vurderingen af en skatteydere incitamenter, muligheder og retfærdiggørelse af momsbesvigelser skal følgende forhold fremdrages:

1) Incitamenter/pres

- Skatteyderen kan få udbetalt kontanter ved at indberette forkerte momsoplysninger. I forbindelse med udøvelse af besvigelsen skal skatteyderen således ikke realisere aktiver, men får kontante beløb overført til skatteyderens bankkonto.

Dette forøger incitamentet.

1. Skatteyderen kan være presset på likviditeten, for eksempel i økonomiske nedgangskonjunkturer både i virksomheden og i økonomien generelt. I den forbindelse er afgivelse af en urigtig momsangivelse en hurtig måde at skaffe likviditet på.
 2. Skatteydere, der lever over evne, vil have et højere pres til at begå besvigelser.
- Hvis opdagelsesrisikoen set med skatteyderens øjne er lav, forøges incitamentet. Opdagelsesrisikoen er sandsynligheden for at blive opdaget.
 - Sandsynligheden for at blive opdaget vil alt andet lige være lavere, såfremt virksomheden har fravalgt revision med videre af regnskabet.

2) Muligheder

- Mulighederne for at en skatteyder kan begå besvigelser mod SKAT er som udgangspunkt reducerede, da skatteyderen ikke har adgang til SKATs aktiver og it-systemer.
- Svage interne kontroller og forretningsgange hos SKAT, såvel manuelle som systemmæssige, kan dog forøge mulighederne for, at skatteyderen kan begå besvigelser, uden at dette bliver opdaget. Såfremt SKATs kontroller med momsangivelser er utilstrækkelige, kan det være forholdsvist nemt at udøve besvigelsen.

- SKATs kontrolindsats mod virksomhederne er utilstrækkelig eller ineffektiv. Planlægning og udførelsen af kontrolindsatsen tager ikke udgangspunkt i en systematisk kortlægning af risici hos virksomhederne, processer med videre.
- SKATs kompetencer matcher ikke virksomhedernes kompetencer
- SKAT mangler samarbejde og/eller lovgivningsmæssig mulighed for at samarbejde/udføre fælles kontrolindsats med andre landes skattemyndigheder med henblik på forebyggelse af virksomhedernes grænseoverskridende moms- og afgiftssvig.
- Manglende fokus på forebyggende kontroller hos SKAT, dvs. manglende tilstrækkelig risikovurdering af virksomheder eller risikoklassificering af virksomhederne og personkredsen omkring virksomhederne i forbindelse med virksomhedernes anmodning om momsregistrering.

3) Retfærdiggørelse

- Lav moral/lav skattemoral hos skatteyderen.
- Skatteyderens manglende erkendelse af at have gjort noget forkert – andre gør det også.
- Skatteyderen vurderer, at vedkommende betaler for meget i skat.
- Såfremt skatteyderen føler sig dårligt behandlet af offentlige myndigheder, herunder specielt SKAT, kan besvigelser i skatteyderens øjne retfærdiggøre dette.
- Konsekvenserne af at begå besvigelser er begrænsede i tilfælde af opdagelse. Det vil sige, at bøde og strafferammen, omdømmerisiko med videre efter skatteyderens vurdering er mindre end det forventede udbytte af besvigelsen.

De tre komponenter skal vurderes både enkeltvist og samlet.

I forbindelse med vurderingen af risici for besvigelser foretages der ligeledes en vurdering af, hvilke persontyper/virksomhedstyper, som oftest begår besvigelser. Dette område behandles senere i rapporten ved at vurdere, hvilke virksomhedstyper (segmenter), der oftest begår momsfejl, såvel bevidste som ubevidste.

Såfremt besvigelser skal bekæmpes, viser ovenstående vurderinger af skatteyderens incitamenter, muligheder og retfærdiggørelse, at SKAT skal sikre, at:

A) det gøres vanskeligt/vanskeligere at udføre besvigelsen.

B) kontrollen skal gøres mere effektiv.

C) skrapere sanktioner.

Dette medfører, at såfremt en komponent lempes, skal en eller begge af de øvrige komponenter skærpes.

A) og C) er underlagt politiske beslutninger i form af regler i momsloven og straffeloven.

B) er delvist underlagt politiske beslutninger, men vurderes at være den komponent, som SKAT kan påvirke mest med henblik på at sikre sig mod besvigelser.

Eksempel på besvigelse i forbindelse med momsangivelsen

Følgende eksempel viser en virksomheds afregning af moms:

En virksomheds momspligtige salg udgør i en momsperiode 1.250.000 kr. inkl. moms.

Ved en momssats på 25 % udgør den udgående moms 250.000 kr. af beløbet.

Virksomheden har i samme periode indkøbt materialer med videre relateret til det momspligtige salg for 375.000 kr. inkl. moms.

Ved en momssats på 25 % udgør den indgående moms 75.000 kr. af beløbet.

I dette enkle eksempel udgør virksomhedens momstilsvare for momsperioden således 175.000 kr. (250.000 kr. – 75.000 kr.).

Hvis en virksomheds momstilsvare er negativt, kan virksomheden forlange at få beløbet udbetalt.

Udbetalingskontrol – negativt momstilsvare

Hvis momstilsvaret er negativt, kan virksomheden efter særlige regler få dette beløb udbetalt fra SKAT:

Hvis en virksomheds momstilsvare er negativt, kan virksomheden forlange beløbet udbetalt efter opkrævningslovens § 12, hvilket som hovedregel skal ske senest 3 uger efter angivelsen er modtaget hos SKAT.

Hvis SKAT på grund af virksomhedens forhold ikke kan foretage kontrol af angivelsen, afbrydes udbetalingsfristen, indtil virksomhedens forhold ikke længere hindrer kontrol.

Hvis SKAT skønner, at udbetaling på det foreliggende grundlag vil indebære en nærliggende risiko for afgiftstab, kan SKAT afbryde udbetalingsfristen eller stille krav om sikkerhedsstillelse, indtil virksomhedens forhold er undersøgt.

Det meget simple angivelsessystem medfører, at udøvelse af svig vedrørende moms er tilsvarende simpelt.

Eksempler:

Hvis virksomheden i det ovennævnte eksempel (i modstrid med sandheden) angiver købsmoms med 220.000 kr., udgør momstilsvaret kun 30.000 kr., hvorved unddragelsen andrager 145.000 kr.

Hvis virksomheden i det ovennævnte eksempel (i modstrid med sandheden) angiver købsmoms med 420.000 kr., er momstilsvaret negativt med 170.000 kr., som virksomheden (svigagtigt) kan ”forlange” udbetalt, hvorved unddragelsen omfatter 345.000 kr. (170.000 kr. + 175.000 kr.).

De to eksempler illustrerer et momssvigsforhold, som ofte overses i forbindelse med vurderingen af risici vedrørende momssvig. Fokus er ofte på svig i forbindelse med udbetaling af negativ moms (negativt tilsvar). Der gælder som nævnt særlige regler for udbetaling af negativ moms, og SKAT har en særlig kontrolprocedure herfor. Svig kan lige så vel udføres således, at "slutresultatet" ikke er et negativt momstilsvare, men derimod et for lille positivt tilsvar. Sidstnævnte tilfælde omfattes ikke af de særlige regler om udbetaling af negativ moms og vil principielt ikke indgå i SKATs særlige procedure for udbetalingskontrol.

6.5 Særlige svigtstyper

Momskarruseller

Ved momskarruseller forstås normalt, at flere formelt momsregistrerede virksomheder i en transaktionskæde udfører en kæde af grænseoverskridende og indenlandske transaktioner med varer.

Momskarruselsvindlen forekommer ved transaktioner mellem virksomheder i mindst to EU-lande, og hvor mindst én af de involverede virksomheder, den såkaldte "missing trader" (også kaldet skraldespandselskabet), ikke afregner moms.

Svindlen er mulig, fordi sælger ved salg til en købervirksomhed i et andet EU-land ikke skal beregne moms på betingelse af, at købervirksomheden (erhververen) afregner moms til eget land (forbrugslandet). Disse regler om erhvervesmoms (omvendt betalingspligt) er indført for at lette handelen mellem momsregistrerede virksomheder inden for EU. Momsen til den danske stat betales i stedet af den danske købervirksomhed. En "missing trader" er således en virksomhed, som ikke afregner den moms, som den skal.

En del af den skyldige, ikke-afregnede moms anvendes typisk til at underfakturere varerne, og resten af momsen giver plads til fortjeneste til svindlerne samt eventuelle transportudgifter og andre udgifter. De efterfølgende købere får en gevinst i form af lavere priser og hermed en konkurrencefordel.

Taberen er statskassen i det land, hvor skraldespandsvirksomheden er hjemmehørende, men en omfattende karruselhandel kan også – i kraft af den nævnte konkurrencefordel - påvirke de lovmedholdelige virksomheder, der udsættes for unfair konkurrence.

Da der således er tale om grænseoverskridende svigskoncepter, er det vigtigt, at der i kontrolarbejdet indgår internationalt kontrolsamarbejde.

Internationalt kontrolsamarbejde.

Kontrolsamarbejdet på momsområdet mellem EU-medlemsstaterne er reguleret ved rådsforordning 904/2010, der blandt andet omhandler udveksling af momsoplysninger om leverancer af varer og ydelser (EU-salg uden moms), bistand efter anmodning i

konkrete sager, automatisk udveksling af kontroloplysninger og spontan videregivelse af oplysninger. Forordningen er tillige grundlaget for den systematiske elektroniske udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne via systemet "EU-salg uden moms" (tidligere Listesystemet) med oplysninger om leverancer af varer eller ydelser til registrerede købere i andre EU-lande.

Momskarruseller etableres typisk således:

En virksomhed A i et andet EU-land, Tyskland, leverer et antal varer til et såkaldt skraldespandsselskab B i en anden medlemsstat, Danmark.

Denne virksomhed B køber varerne uden at betale moms og leverer dernæst varerne til en tredje virksomhed C i samme medlemsland. Virksomhed B tillægger moms på fakturaen til C, men indbetaler ikke momsen, og skraldespandsselskabet går efterfølgende konkurs / tvangsopløses. Virksomhed C fratrækker momsen eller får momsen helt eller delvist udbetalt som negativ moms. Statens tab svarer således til den moms, som C har betalt til B. Virksomhed C kan herefter angive en momsfri levering til A, og virksomhed A kan foretage endnu et momsfrit salg, så mønsteret gentager sig, heraf betegnelsen "momskarrusel".

Momslovens regler om solidarisk hæftelse i forbindelse med momskarruseller.

I 2006 ændredes momsloven, hvorved nye bestemmelser blev indsat som stk. 8 og 9 (nu stk. 10 og 11) i momslovens § 46, hvorefter SKAT kan pålægge virksomheder, som har indgået i en momskarrusel, solidarisk hæftelse for den moms, som påhviler en anden virksomhed.

Den solidariske hæftelse forudsætter, at følgende betingelser er opfyldt:

1/ SKAT skal have konstateret, at den pågældende virksomhed tidligere har deltaget i en momskarrusel, hvor afgiften ikke er blevet afregnet af en betalingspligtig missing trader (skraldespandsselskabet). Subjektive forhold er uden betydning i denne forbindelse. Afgørende er en objektiv konstatering af, at virksomheden har deltaget i en momskarrusel.

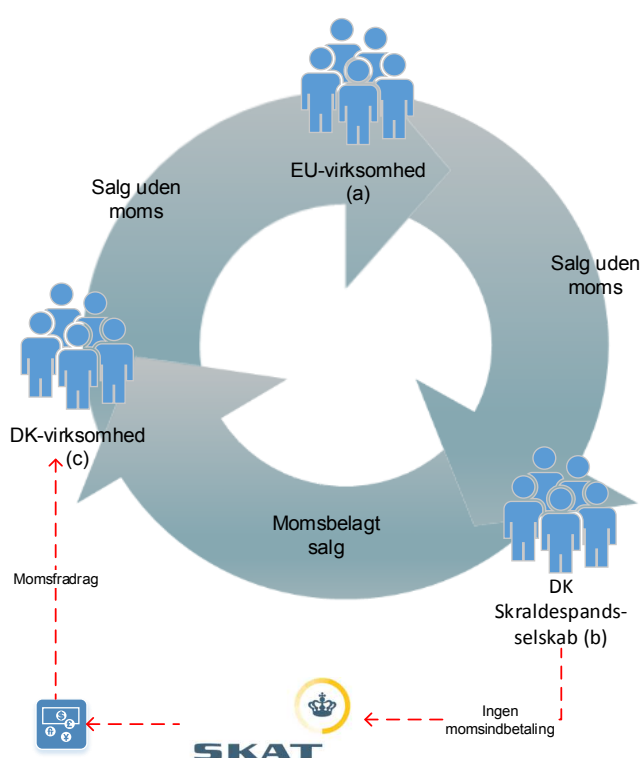
2/ Virksomheden skal have modtaget en såkaldt notifikation fra SKAT. SKAT kan udstede en notifikation, hvis det vurderes, at en virksomhed har deltaget i en momskarrusel. Ved notifikationen pålægges virksomheden at udvise større agtpågivenhed ved sine handler. Notifikationen gives både til virksomheden og til den personkreds, som er nævnt i opkrævningslovens § 11, stk. 2, 2. pkt. (Fysisk eller juridisk person, som ejer virksomheden, reelt driver virksomheden, er medlem af virksomhedens bestyrelse eller direktion eller er filialbestyrer i virksomheden).

3/ Virksomheden har groft uagtsomt eller forsætligt ikke overholdt påbuddene i en gældende notifikation. Har virksomheden ignoreret påbuddene i notifikationen, vil der være en formodning for, at virksomheden ikke har været i god tro, da den indgik i den pågældende transaktion.

Er de tre betingelser opfyldt, vil virksomheden hæfte solidarisk for moms, som den betalingspligtige missing trader skulle have afregnet.

Den solidariske hæftelse gælder kun for den moms, som den betalingspligtige missing trader burde have afregnet. Såfremt en virksomhed i kæden ikke afregner moms, fordi den eksempelvis har likviditetsproblemer, så vil der ikke være solidarisk hæftelse for de notificerede virksomheder for dette momsbeløb.

Figur 6.4. Eksempel på momskarrusel



For at sløre karrusellen vil der ofte blive indskudt flere "buffer"-virksomheder.

Kædesvig

Kædesvig, som også betegnes svig med underleverandører, er ofte forekommende i Danmark og det øvrige Europa. Der skelnes mellem kæde- og karruselsvig. I kædesvigs-koncepter i Danmark indgår kun danske virksomheder. Ved karruselsvig indgår som ovenfor beskrevet også udenlandske virksomheder.

Svigstypen er i grundsubstansen simpel. Kædesvig foreligger, hvis et eller flere led i en kæde af afgiftspligtige personer/virksomheder, der leverer ydelser mod vederlag undlader at angive og betale moms og skat, hvorved staten får et tab.

Hvis SKATs kontroller i det almindelige kontrolarbejde (altså ikke de deciderede svigsprojekter) kun omfatter enkeltstående virksomheder – og ikke involverer en undersøgelse af hele koncepter og transaktionskomplekser - kan det være vanskeligt at se, at der er tale om et sammensat svigkoncept.

6.6 Momskontrol - hjemmel - kontrolbestemmelser på momsområdet.

I henhold til momslovens § 74, stk. 1 har SKAT hjemmel til, hvis det skønnes nødvendigt, uden retskendelse at foretage eftersyn i lokaler, der benyttes af virksomhederne, og til at efterse virksomhedernes varebeholdninger, forretningsbøger, øvrige regnskabsmateriale samt korrespondance med videre. Denne hjemmel gælder også eftersyn i forbindelse med afgiftspligtige erhvervelser. Virksomhedernes indehavere og ansatte skal være told- og skatteforvaltningen behjælpelige ved kontrollen.

Det nævnte materiale skal efter anmodning udleveres eller indsendes til SKAT.

I henhold til momslovens § 75, stk. 1 og stk. 2 skal leverandører på begæring meddele SKAT oplysninger om deres leverancer, ligesom virksomheder på begæring skal meddele SKAT oplysninger om deres indkøb af varer og ydelser til virksomheden. SKAT har hjemmel til at foretage eftersyn af varebeholdninger og regnskaber også hos disse virksomheder samt til at gennemse kontrakter med videre hos virksomheder, der finansierer registrerede virksomheder, jævnfør momslovens § 75, stk. 7.

Efter § 75, stk. 3. skal pengeinstitutter og advokater mfl. på begæring give told- og skatteforvaltningen enhver oplysning om deres økonomiske mellemværende med konkrete virksomheder.

SKAT kan, jævnfør momslovens § 75, stk. 5, med Skatterådets tilladelse pålægge udbydere af betalingstjenester at levere oplysninger om betalinger til brug for kontrol af fjernsalg og elektronisk leverede ydelser til privatkunder.

I henhold til momslovens § 75, stk. 8 skal den, der har indkøbt ydelser eller varer sammen med ydelser for et beløb, der overstiger en fastsat beløbsgrænse inklusiv afgift, på begæring meddele SKAT oplysninger om indkøbet og betalingen heraf, herunder oplysning om elektronisk betaling.

Ved anvendelsen af kontrolbeføjelserne skal SKAT iagttage bestemmelserne i retssikkerhedsloven (lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter):

I loven er blandt andet fastsat, jævnfør lovens § 5, stk. 1, at forud for gennemførelsen af en beslutning om iværksættelse af et tvangsindgreb skal personen / virksomheden som hovedregel underrettes herom. Dette kan efter bestemmelsens stk. 4 blandt andet fraviges, hvis formålet med tvangsindgrebets gennemførelse ville forspildes, hvis forudgående underretning skulle gives.

Tvangsindgreb må kun foretages mod forevisning af legitimation, jævnfør lovens § 6. Dette kan kun fraviges undtagelsesvis, hvis afgørende hensyn taler for det.

Efter lovens § 9 gælder, at hvis en enkeltperson eller juridisk person med rimelig grund mistænkes for at have begået en strafbar lovovertrædelse, kan tvangsindgreb over for den mistænkte med henblik på at tilvejebringe oplysninger om det eller de forhold, som mistanken omfatter, alene gennemføres efter reglerne i retsplejeloven om strafferetsplejen. Dette gælder dog ikke, hvis tvangsindgrebet gennemføres med henblik på at tilvejebringe oplysninger til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

Internationalt kontrolsamarbejde

Det internationale kontrolsamarbejde på momsområdet mellem EU-medlemsstaterne er baseret på Rådets forordning 904/2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift samt Kommissionens gennemførelsesforordning 79/2012.

Forordningerne giver skatte- og afgiftsmyndighederne i EU grundlag for at gennemføre bistandssamarbejde vedrørende moms:

- Bistand efter anmodning i konkrete sager,
- Automatisk udveksling af kontroloplysninger,
- Spontan videregivelse af oplysninger,
- Udveksling af momsoplysninger om leverancer af varer og ydelser (EU-salg uden moms),
- Samtidige kontroller,
- Tilstedeværelse og deltagelse i administrative kontroller af embedsmænd fra andre EU-lande.

SKATs forslag til skærpelse af kontrolbestemmelserne

Skatteministeriets Koncernrevision har forespurgt, om SKAT har reformforslag, eksempelvis i form af forslag til lovændringer således, at risikoen for uregelmæssigheder / svig formindskes. Der er imidlertid ikke i svaret fra SKAT fremsat konkrete forslag om skærpelse af kontrolbestemmelserne.

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker, at SKAT i 2010 i en rapport til departementet om mulige lovgivningsmæssige tiltag for at begrænse udbredelsen af kædesvig i Danmark præsenterede en række forslag til bedre kontrol, hvoraf der er gennemført et lovgivningsmæssigt initiativ i forhold til begrænsning af mulighederne for at betale ydelser kontant, jævnfør ovenfor.

SKAT har endvidere foreslået indførelse af regler om betalingssikring således, at SKAT i lighed med skattemyndighederne i Sverige får mulighed for sikring af aktiver i forbindelse med verserende skatte- og afgiftssager.

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker, at selvom ovennævnte forslag er rettet mod kædesvig og momskarruselsvig, vil visse elementer i forslagene også kunne være relevante for momsområdet generelt.

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker, at der i forslagskataloget, kapitel 12 "Katalog over forbedringsforslag", er beskrevet diverse forslag om tiltag, der efter

Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering ville kunne gøre kontrolindsatsen mere effektiv.

6.7 Delkonklusion

I dette afsnit opsummeres de væsentligste forhold og anbefalinger i kapitlet.

Væsentligheden af momsindtægter

I 2015 udgør momsindtægter 20 % af de samlede skatte-, afgifts- og toldindtægter i finansloven. Niveauet har ligget nogenlunde stabilt i perioden 2012 - 2015. Momsindtægter udgør således en væsentlig andel af de samlede indtægter i finansloven.

Momssystemet

Moms er en generel forbrugsbeskatning, hvilket vil sige, at moms pålægges varer og ydelser bredt. Moms er endvidere karakteriseret ved at være en indirekte skat, hvilket vil sige, at momsen ikke opkræves hos den endelige forbruger, men opkræves hos de virksomheder, som sælger til den endelige forbruger.

Regelsættet

Ethvert salg af varer og ydelser er momspligtigt med mindre varen eller ydelsen er specifikt fritaget for moms. En virksomhed, der udøver momspligtige aktiviteter, kan som hovedregel fradrage den købsmoms, der relaterer sig til de momspligtige aktiviteter. Virksomheden betaler herved kun moms af den værditilvækst, som skabes i virksomheden.

Momssvig

I afsnittet er redegjort for en række generelle forhold vedrørende besvigelser, herunder at for at forebygge momssvig skal det tilstræbes, at:

A) det gøres vanskeligt/vanskeligere at udføre besvigelsen.

B) kontrollen skal gøres mere effektiv

C) skrappe sanktioner

Såfremt en komponent lempes, skal en eller begge af de øvrige komponenter skærpes.

A) og C) er underlagt politiske beslutninger i form af regler i momsloven og straffeloven.

B) er delvist underlagt politiske beslutninger, men vurderes at være den komponent, som SKAT kan påvirke mest med henblik på at sikre sig mod besvigelser.

Der henvises til Skatteministeriets Koncernrevisions forslag til forbedringer af SKATs kontrolmuligheder som beskrevet i kapitel 12 "Katalog over forbedringsforslag".

Det skal bemærkes, at Skatteministeriets Koncernrevision ikke er fremkommet med forslag om skærpelse af sanktioner ved momsunddragelser, da Skatteministeriets Koncernrevision finder, at overvejelser af generalpræventiv karakter falder uden for denne undersøgelses rammer.

Momskarruseller

Ved momskarruseller forstås normalt, at flere formelt momsregistrerede virksomheder i en transaktionskæde udfører en kæde af grænseoverskridende og indenlandske transaktioner med varer.

Momskarruselsvindel forekommer ved transaktioner mellem virksomheder i mindst to EU-lande, og hvor mindst én af de involverede virksomheder, den såkaldte "missing trader" (også kaldet skraldespandsselskabet), ikke afregner moms.

Svindlen er mulig, fordi sælger ved salg til en købervirksomhed i et andet EU-land ikke skal beregne moms på betingelse af, at købervirksomheden (erhververen) afregner moms til eget land (forbrugslandet). Disse regler om erhvervsmoms (omvendt betalingspligt) er indført for at lette handelen mellem momsregistrerede virksomheder inden for EU.

Kædesvig

Kædesvig, som også betegnes svig via underleverandører, er ofte forekommende i Danmark og det øvrige Europa. I kædesvigskoncepter i Danmark indgår kun danske virksomheder.

Kædesvig foreligger, hvis ydelser handles gennem flere virksomheder, og hvor en eller flere af virksomhederne ikke afregner moms (og eventuelt heller ikke afregner A-skat).

Hvis SKATs kontroller i det almindelige kontrolarbejde (altså ikke de deciderede svigsprojekter) kun omfatter enkeltstående virksomheder – og ikke involverer en undersøgelse af hele koncepter og transaktionskomplekser - kan det være vanskeligt at se, at der er tale om et sammensat svigkoncept.

Momslovens kontrolbestemmelser

SKAT har efter disse bestemmelser adgang til, hvis det skønnes nødvendigt, uden retskendelse at foretage eftersyn i lokaler, der benyttes af virksomhederne, og til at efterse virksomhedernes regnskabsmateriale med videre, jævnfør ovenfor.

Skatteministeriets Koncernrevision har som nævnt forespurgt, om SKAT har reformforslag, eksempelvis i form af forslag til lovændringer således, at risikoen for uregelmæssigheder / svig formindskes. Der er imidlertid ikke i svaret fra SKAT fremsat konkrete forslag om skærpelse af kontrolbestemmelserne.

SKAT har i en rapport fra 2010 (genfremsendt i 2014) til departementet om mulige lovgivningsmæssige tiltag for at begrænse udbredelsen af kædesvig i Danmark præsenteret en række forslag, hvoraf der pr. dags dato er gennemført et lovgivningsmæssigt initiativ i forhold til begrænsning af mulighederne for at betale ydelser kontant.

7 Moms i tal

I afsnit 7.1 præsenteres forskellige opgørelser vedrørende moms. Formålet er at redegøre for væsentlige udviklingstræk og karakteristika ved momstallene.

I afsnit 7.2 præsenteres som inspiration et forslag til en opgørelsesmetode, der kan anvendes til analyse af moms, og på det foreliggende grundlag, vurderes den overordnede udvikling i momstallene.

7.1 Væsentlige udviklingstræk og karakteristika ved moms

Baggrund for opgørelserne

Indledningsvist redegøres for datagrundlaget bag de opgørelser, der præsenteres i dette afsnit.

De momsdata, som SKAT modtager via de momspligtige virksomheders indberetning til Nyt Tast Selv Erhverv (NTSE), overføres løbende til et datawarehouse i SKAT (benævnt BusinessIntelligence). Herfra har Skatteministeriets Koncernrevision rekvireret udvalgte data på baggrund af en udtræksskabelon, som SKAT har verificeret. Skatteministeriets Koncernrevision har efterfølgende bearbejdet data via diverse analyseværktøjer. Vi har ikke nærmere efterprøvet, om data i datawarehouse er korrekt, men vi har dog konstateret, at Skatteministeriets Koncernrevisions data i al væsentlighed er i overensstemmelse med diverse opgørelser, som SKAT har leveret i forskellige sammenhænge.

Det skal bemærkes, at data hidrørende fra tidligere momsindberetninger løbende kan undergå ændringer dels som følge af SKATs kontrol og korrektion af momsangivelserne og dels som følge af efterangivelser fra virksomhederne.

For at undgå at sammenholde år, der ikke er umiddelbart sammenlignelige, har vi valgt at inddrage en forholdsvis begrænset tidsrække, der omfatter årene 2012 - 2015. Formålet med gennemgangen er ikke at årsagsforklare udviklingen mellem de enkelte år. Det vil være en særdeles kompleks opgave at årsagsforklare udviklingen på et objektivt grundlag, idet mange faktorer påvirker momstilsvaret.

Datagrundlag

Data er tilvejebragt på et detaljeringsniveau, der svarer til det enkelte SE-nummers momsangivelse i hver periode (det være sig for en måned, for et kvartal eller for et halvår) for årene 2012 - 2015. For hver periode er data specificeret på en række momskomponenter i henhold til momsangivelsen. Der redegøres nærmere for momskomponenterne i forbindelse med nedenstående gennemgang.

Det skal præciseres, at "momsangivelse" i denne forbindelse skal forstås som den opgjorte moms for en periode, hvilket kan være en summering af virksomhedens oprindelige momsangivelse, SKATs korrektioner og en efterfølgende efterangivelse fra virksomheden. Antallet af momsangivelser i de efterfølgende opgørelser er derfor udtryk for antallet af perioder, der indeholder momsdata for et givent SE-nummer.

Eksempelvis vil antal momsangivelser for et SE-nummer, der indberetter moms kvartalsvist, således udgøre 4, uanset at SE-nummeret eksempelvis har indberettet moms 4 gange, at SKAT har korrigeret 1 gang og at SE-nummeret har foretaget 2 efterkorrektioner.

Endvidere skal det præciseres, at antallet af virksomheder er opgjort med udgangspunkt i antallet af SE-numre. SE-nummeret er virksomhedens identifikationsnummer, der anvendes ved indberetningerne til SKAT. Et CVR-nummer kan omfatte flere SE-numre, for eksempel hvis virksomheden er tilsluttet eksportmomsordningen. Vi har valgt at præsentere opgørelserne på SE-nummerniveau, eftersom momsopgørelserne indberettes og afregnes på dette niveau.

Beskrivelse af udviklingen i moms

I nedenstående tabel 7.1 er det samlede momstilsvar opgjort for hvert år i perioden 2012 – 2015. Der er tillige beregnet et indeks med henblik på at belyse udviklingen. Det fremgår, at der i perioden har været en beskedent vækst i det samlede momstilsvar uden væsentlige udsving.

Tabel 7.1. Samlet momstilsvar 2012-2015

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
Samlet tilsvar	168.032	167.048	170.231	173.909
Indeks (2012=100)	100	99	101	103

I nedenstående tabel 7.2 er antallet af virksomheder, der har angivet moms, opgjort for hvert år i perioden 2012 – 2015. Der er tillige beregnet et indeks med henblik på at illustrere udviklingen. I lighed med udviklingen i det samlede momstilsvar, udviser antallet af virksomheder en stabil og beskedent vækst i perioden.

Tabel 7.2. Antal virksomheder, der indberetter moms 2012-2015

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
Antal virksomheder	465.082	469.037	476.238	480.625
Indeks (2012=100)	100	101	102	103

Som tidligere omtalt skal virksomhederne angive moms i en række rubrikker (moms-komponenter). I nedenstående tabel 7.3 har vi specificeret disse rubrikker. Det fremgår, at den relativt beskedne stigning i det samlede tilsvar dækker over større modsatte stigninger i de enkelte momskomponenter.

Tabel 7.3. Momskomponenter

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
Udgående afgift	723.795	743.684	759.010	779.711
+ Moms udl. varekøb	153.587	154.800	162.089	170.855
+ Moms udl. ydelseskøb	42.114	45.264	42.780	48.692
- Indgående afgift	736.958	761.883	777.821	809.943
- Samlet energiafgift	14.853	15.204	16.383	16.564
= Momstilsvar	168.032	167.048	170.231	173.909
<u>Indeks (2012=100):</u>				
Udgående afgift	100	103	105	108
+ Moms udl. varekøb	100	101	106	111
+ Moms udl. ydelseskøb	100	107	102	116
- Indgående afgift	100	103	106	110
- Samlet energiafgift	100	102	110	112
= Momstilsvar	100	99	101	103

Hvis en dansk virksomhed køber varer og tjenesteydelser i udlandet, skal virksomheden beregne 25 % moms af købet og anføre beløbet i rubrikkerne "Moms udl. varekøb" og "Moms udl. ydelseskøb". I det omfang købet anvendes til virksomhedens momspligtige aktiviteter, skal den beregnede moms tillige indgå i den indgående afgift (men ikke specificeret i separate rubrikker). Som hovedregel vil vare- og ydelseskøb i udlandet derfor ikke påvirke det samlede momstilsvar; med mindre der er tale om virksomheder med delvis fradragsret. Der er i denne sammenhæng valgt at se bort fra denne påvirkning, idet det vurderes, at der er tale om et mindre omfang. Rubrikkerne "Moms udl. varekøb" og "Moms udl. ydelseskøb" er specificeret i momsopgørelsen med henblik på at kunne fremdrage supplerende oplysninger.

Endvidere skal det bemærkes, at det samlede momstilsvar (værdien i rubrikken "Momstilsvar") ikke kan beregnes ud fra de enkelte momskomponenter, der er anført i ovenstående tabel. SKAT har oplyst, at differencen skyldes, at SKAT ved angivelse af foreløbige fastsættelser (FF'ere) indtaster et beløb direkte i rubrikken "Momstilsvar" uden at angive beløb i de øvrige rubrikker.

Intervaller for moms

Vi har opgjort det samlede årlige momstilsvar for hver virksomhed i årene 2012 - 2015. Hver virksomhed er efterfølgende indplaceret i et interval efter størrelsen af momstilsvaret. I nedenstående tabel 7.4 har vi for hvert interval anført det samlede momstilsvar samt antallet af virksomheder, der er indplaceret i det pågældende interval. Øverst i tabellen fremgår virksomheder med samlet negativt momstilsvar, mens virksomheder med samlet positivt momstilsvar fremgår nederst i tabellen. Opgørelsen omfatter af pladsmæssige hensyn kun 2012 og 2015. Det skal bemærkes, at intervallerne vedrører det samlede netto momstilsvar pr. virksomhed pr. år.

Tabel 7.4. Intervaller for virksomhedernes samlede momstilsvar 2012 og 2015

(Beløb i mio. kr.)	2012		2015	
Interval	Antal virksomheder	Samlet tilsv. virksomheder	Antal virksomheder	Samlet tilsv.
Negativ: over 1 mia.	21	-72.605	22	-105.773
Negativ: 1 mia. - 500 mio.	15	-9.728	16	-11.678
Negativ: 500 mio. - 1 mio.	4.380	-77.847	4.841	-84.193
Negativ: 1 mio. - 100.000	10.852	-3.297	12.200	-3.776
Negativ: 100.000 - 10.000	35.095	-1.162	35.238	-1.190
Negativ: 10.000 - 1.000	36.952	-161	36.949	-161
Negativ: 1.000-100	9.287	-5	9.500	-5
Negativ: 100-0	1.287	0	1.465	0
Positiv: 0 - 100	65.229	0	65.768	0
Positiv: 100 - 1.000	8.581	4	9.156	5
Positiv: 1.000 - 10.000	45.019	223	48.052	239
Positiv: 10.000 - 100.000	125.531	5.539	132.773	5.729
Positiv: 100.000 - 1 mio.	99.675	30.604	100.055	30.597
Positiv: 1 mio. - 500 mio.	23.100	191.102	24.523	203.994
Positiv: 500 mio. - 1 mia.	30	20.905	40	27.307
Positiv: over 1 mia.	28	84.460	27	112.814
I alt	465.082	168.032	480.625	173.909

Det fremgår af tabellen, at det momstilsvar, der kan henføres til de øverste og nederste intervaller, er steget markant fra 2012 til 2015. Det er udtryk for, at der er større spredning i de enkelte virksomheders momstilsvar inden for det samlede momstilsvar, der ikke er steget væsentligt i perioden.

Tabellen siger ikke noget om tilsvarets størrelse i de enkelte perioder og dermed om omfanget af positivt / negativt momstilsvar. For at opgøre det årlige omfang af positivt / negativt momstilsvar er det nødvendigt at opgøre momstilsvaret pr. virksomhed i hver periode og summere henholdsvis de positive og de negative momsangivelser hver for sig. For at anskueliggøre forskellen har vi anført nedenstående eksempel for en virksomhed:

Momstilsvar 1. halvår 2015	5 mio. kr.
Momstilsvar 2. halvår 2015	-2 mio. kr.
Samlet momstilsvar 2015	3 mio. kr.
Virksomhedens samlede netto momstilsvar udgør 3 mio. kr. i 2015 og vil derfor være placeret i intervallet "Positiv 1 mio. – 500 mio." i ovenstående tabel 7.4. Virksomhedens positive momstilsvar andrager imidlertid 5 mio. kr., og det negative momstilsvar andrager 2 mio. kr.	

Virksomhedernes positive og negative momstilsvar fremgår af nedenstående tabel 7.5 og 7.6.

Vi har i nedenstående tabel 7.5 specificeret det samlede momstilsvar i henholdsvis negativt og positivt momstilsvar.

Tabel 7.5. Negativt og positivt momstilsvær pr. år

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
Negativt momstilsvær	-184.577	-208.660	-214.181	-225.974
Positivt momstilsvær	352.609	375.708	384.412	399.882
I alt	168.032	167.048	170.231	173.909

Det fremgår af tabellen, at det negative momstilsvær er steget væsentligt i perioden, men da det positive momstilsvær i absolutte tal er steget næsten tilsvarende, er den samlede stigning i momstilsværet beskednen. Udviklingen i moms, herunder positivt og negativt momstilsvær, analyseres nærmere i afsnit 7.2.

I nedenstående tabel 7.6 har vi specificeret momsangivelserne for 2012 og 2015. For hver virksomhed har vi opgjort hver periodes momstilsvær. Hver periodes momstilsvær er efterfølgende indplaceret i et interval. I nedenstående tabel er antal momsangivelser og det samlede momstilsvær anført for hvert interval. I modsætning til tabel 7.4, der angiver intervaller for det samlede momstilsvær pr. virksomhed pr. år, så angiver tabel 7.6 intervaller for de enkelte momsangivelser (månedsvise, kvartalsvise eller halvårslige). En virksomhed, der angiver moms kvartalsvist, kan derfor principielt være placeret i 4 forskellige intervaller i nedenstående tabel og vil tælle med som 4 momsangivelser. I eksemplet ovenfor vil virksomheden være placeret i intervallet "Negativ: 500 mio. – 1 mio." (-2 mio. kr. i negativt momstilsvær for 2. halvår) og "Positiv: 1 mio. – 500 mio." (5 mio. kr. positivt momstilsvær for 1. halvår). Tabellen giver et billede af mængden og den beløbsmæssige størrelse af de momsangivelser, der årligt indgår i SKAT.

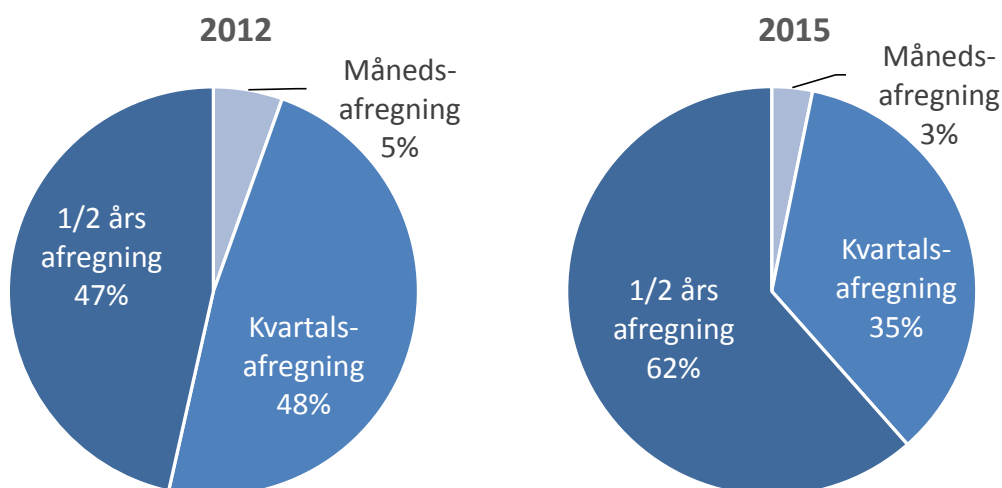
Tabel 7.6. Momsangivelser fordelt på intervaller 2012 og 2015

(Beløb i mio. kr.)	2012		2015	
	Antal	Momstilsvær	Antal	Momstilsvær
Negativ: over 1 mia.	13	-21.980	26	-56.604
Negativ: 1 mia. - 500 mio.	17	-11.849	16	-10.427
Negativ: 500 mio. - 1 mio.	16.030	-130.170	17.279	-140.067
Negativ: 1 mio. - 100.000	50.866	-16.048	46.295	-15.304
Negativ: 100.000 - 10.000	113.073	-4.023	88.353	-3.127
Negativ: 10.000 - 1.000	114.907	-487	101.859	-425
Negativ: 1.000-100	37.819	-19	36.564	-18
Negativ: 100-0	5.725	0	6.467	0
Negativt momstilsvær	338.450	-184.577	296.859	-225.974
Positiv: 0 – 100	231.567	0	234.958	0
Positiv: 100 - 1.000	33.431	17	33.058	17
Positiv: 1.000 - 10.000	178.535	888	187.417	981
Positiv: 10.000 - 100.000	454.524	18.756	341.643	13.541
Positiv: 100.000 - 1 mio.	246.037	71.617	207.755	65.808
Positiv: 1 mio. - 500 mio.	36.894	227.253	47.110	253.758
Positiv: 500 mio. - 1 mia.	19	11.644	13	8.522
Positiv: over 1 mia.	13	22.434	24	57.255
Positivt momstilsvær	1.181.020	352.609	1.051.978	399.882
Samlet momstilsvær	1.519.470	168.032	1.348.837	173.909

Afregningsfrekvens

Det faldende antal momsangivelser (fra 1,5 mio. stk. i 2012 til 1,3 mio. stk. i 2015) i ovenstående tabel 7.6 kan forklares ud fra udviklingen i virksomhedernes angivelsesfrekvens. I nedenstående figur 7.7 har vi vist den relative fordeling af antal virksomheder inden for de enkelte angivelsesfrekvenser for 2012 sammenholdt med 2015.

Figur 7.7. Andel virksomheder opdelt på afregningsfrekvens 2012 og 2015



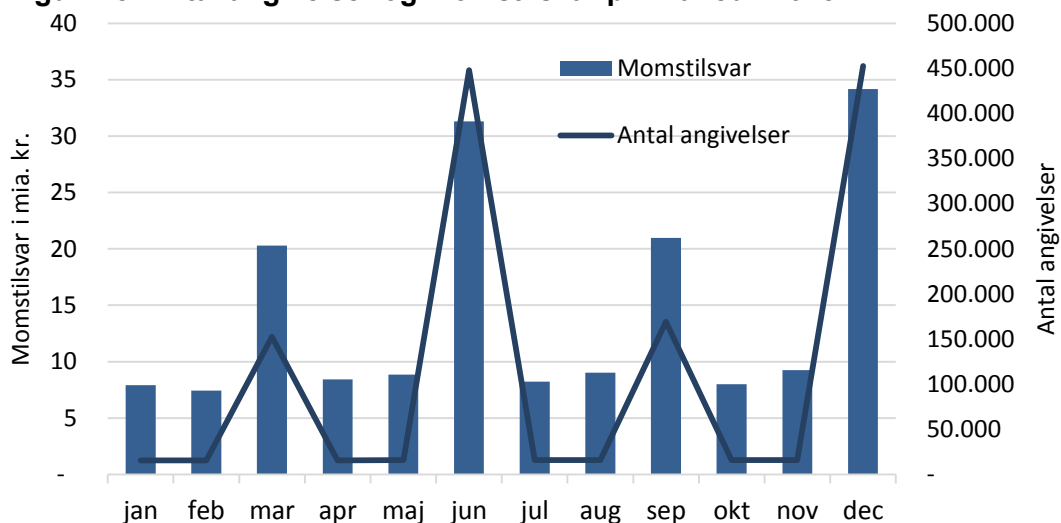
Det fremgår, at virksomhederne generelt angiver moms mindre hyppigt end i 2012, idet andelen, der afregner ½ årligt, er steget fra 47 % i 2012 til 62 % i 2015.

Baggrunden herfor er blandt andet, at der ved lov nr. 903 af 4. juli 2013 gennemførtes følgende ændringer:

- Forhøjelse af grænsen for halvårlig afregning af moms (med virkning for afgiftsperioder, som begyndte den 1. januar 2014 eller senere).
- Ændring af angivelsesfristen for virksomheder, der afregner moms kvartalsvis (med virkning for afgiftsperioder, som begyndte den 1. januar 2014 eller senere).
- Forhøjelse af grænsen for kvartalsvis afregning af moms (med virkning for afgiftsperioder, som begyndte den 1. januar 2015 eller senere).

Som en konsekvens af de forskellige afregningsfrekvenser, jævnfør figur 7.7 ovenfor, varierer tilgangen af momsangivelser hen over året. Dette er illustreret i figur 7.8 nedenfor, hvor antal angivelser og det samlede momstilsvaret er opgjort pr. måned i 2015. Momstilsvaret fremgår af søjlerne og skal aflæses på venstre akse, mens antal momsangivelser fremgår af kurven og skal aflæses på højre akse. Det fremgår, at momstilsvaret er størst for angivelsesperioderne juni og december, hvor alle virksomhederne angiver moms. Udsvingene i momstilsvaret hen over årets måneder er dog mindre end antallet af angivelser tilsiger, hvilket skyldes, at mange små virksomheder, der ikke bidrager med stort momstilsvaret, angiver moms i juni og december i forbindelse med halvårlige momsangivelser.

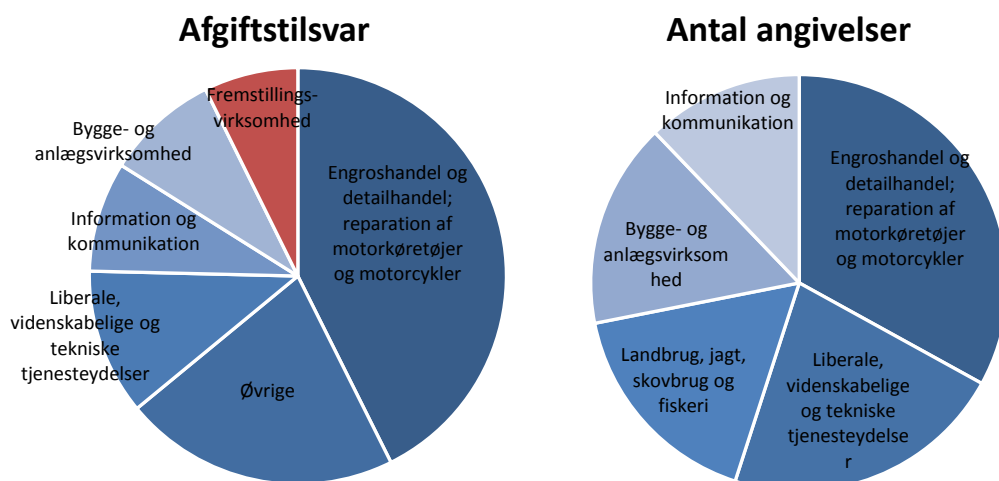
Figur 7.8. Antal angivelser og momstilsvar pr. måned i 2015



Øvrige karakteristika

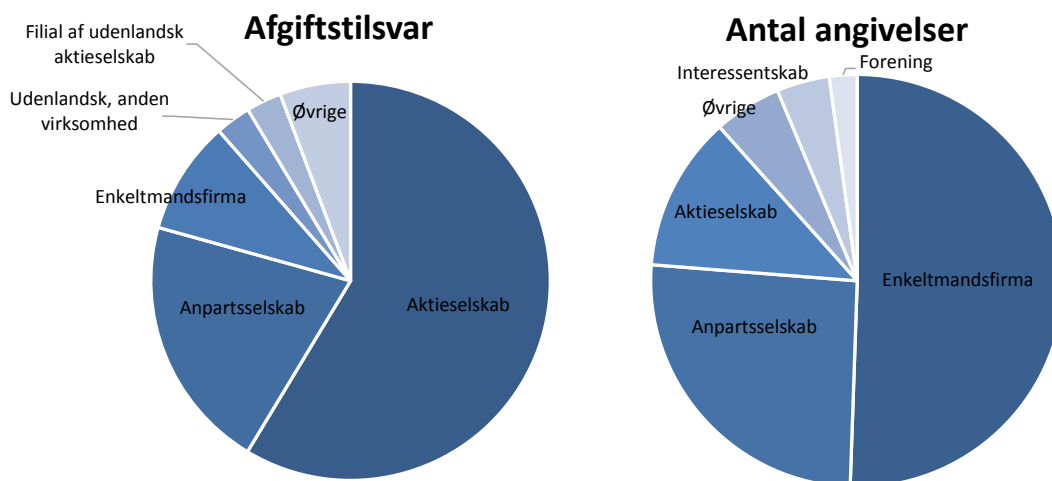
Der er i SKATs registreringer knyttet en 6 cifret branchekode til hver virksomhed. Ud fra Danmarks Statistiks branchestruktur har vi opgjort hvilken overordnet sektor, den enkelte virksomhed kan henføres til. I nedenstående figur 7.9 er de 5 største sektorer målt på henholdsvis momstilsvar og antal angivelser for 2015 illustreret. Det fremgår af figuren, at Engros- og detailhandel er langt den største sektor målt på størrelsen af momstilsvaret, hvorimod der målt på antal angivelser ses en mere jævn fordeling på sektorer. Det skal bemærkes, at der samlet set er negativt momstilsvar for sektoren Fremstillingsvirksomhed, hvorfor denne er markeret med rød farve i nedenstående figur.

Figur 7.9. Top 5 sektorer målt på henholdsvis momstilsvar og antal angivelser i 2015



SKAT har for hver virksomhed registreret hvilken driftsform, den pågældende virksomhed er underlagt. I nedenstående figur 7.10 er de 5 største driftsformer målt på henholdsvis momstilsvar og antal angivelser for 2015 illustreret. Det fremgår af figuren, at den væsentligste driftsform målt på momstilsvar udgøres af "aktieselskaber", hvorimod driftsformen "enkeltmandsfirmaer" tegner sig for den største andel, hvis der måles på antallet af angivelser.

Figur 7.10. Top 5 driftsformer målt på henholdsvis momstilsvar og antal angivelser i 2015



7.2 Analyse

I ovenstående afsnit 7.1 har vi beskrevet en række karakteristika og udviklingstræk ved populationen af momsangivelser. Vi har imidlertid ikke forholdt os til, om udviklingen forekommer rimelig.

I nærværende afsnit vil vi på overordnet niveau fremdrage en række forhold vedr. momsindtægterne. Opmærksomheden skal henledes på, at analysen ikke er udtømmende og således ikke omfatter samtlige aspekter, der med fordel kan inddrages ved systematiske analyser af udviklingen i momsindtægterne.

Korrektion af momsopgørelsen

Inden data kan analyseres, er det nødvendigt at identificere den indbyrdes sammenhæng mellem tallene i momsangivelserne, for derved at forstå hvorledes momskomponenterne skal korrigeres, så der etableres en entydig sammenhæng mellem momskomponenterne og det eksterne momspligtige køb og salg. Hermed menes, at beløbene i momskomponenterne "Udgående afgift" og "Indgående afgift" afspejler den moms, der vedrører henholdsvis eksternt momspligtigt salg og eksternt momspligtigt køb og ikke er påvirket af "støj" fra andre faktorer.

Som tidligere anført er momsdata struktureret i følgende momskomponenter:

Table 7.11. Momskomponenter

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
A) Udgående afgift	723.795	743.684	759.010	779.711
B) + Moms udl. Varekøb	153.587	154.800	162.089	170.855
C) + Moms udl. ydelseskøb	42.114	45.264	42.780	48.692
D) - Indgående afgift	736.958	761.883	777.821	809.943
E) - Samlet energiafgift	14.853	15.204	16.383	16.564
F) = Tilsvar	168.032	167.048	170.231	173.909

Ovenstående opgørelse er imidlertid ikke hensigtsmæssig i forhold til at årsagsforklare udviklingen ud fra bagvedliggende faktorer. Dette skyldes, at momskomponenterne påvirkes af mange forskellige forhold som følge af, at to forhold skaber "støj" i opgørelsen:

1. Moms af udenlandsk vare- og ydelseskøb
2. Eksportmomsordningen

Ad 1) Den beregnede moms af udenlandsk vare- og ydelseskøb indgår i række B) Moms udenlandsk varekøb og C) Moms udenlandsk ydelseskøb. Den beregnede moms af udenlandsk køb (B+C) er tillige lagt til række D) Indgående afgift. Som tidligere nævnt påvirker udenlandsk vare- og ydelseskøb ikke det samlede momstilsvar, med mindre der er tale om virksomheder med delvis fradragsret. Såfremt virksomheden er delvist momsregistreret, er det kun den delvise moms, der skal tillægges række D, mens det fulde beregnede momsbeløb skal fremgå af række B eller C. Som også tidligere nævnt, ses der her bort denne – formodet mindre – påvirkning. De ovenstående supplerende oplysninger vedrørende udenlandsk vare- og ydelseskøb medfører, at det beløb, der er anført i D) Indgående afgift ikke alene afspejler momspligtigt køb, men også beregnet moms af køb fra udlandet.

Ad 2) Eksportmomsordningen har reelt set intet med moms at gøre, da der ikke skal svares dansk moms af salg til udlandet. Eksportmomsordningen kan derimod betragtes som en midlertidig kredit til virksomheder, der eksporterer. Hver eksportvirksomhed er registreret på samme overordnede CVR-nummer, men opdelt på et sælgende SE-nummer og et købende SE-nummer, der handler internt. Kreditten opstår ved, at det købende SE-nummer - på det tidligst mulige angivelsestidspunkt - fradrager momsen som indgående afgift, hvorved det købende SE-nummer modtager negativt momstilsvar. Efterfølgende - på det senest mulige angivelsestidspunkt - afregner det sælgende SE-nummer moms af salget og betaler et momsbeløb svarende til det, som det andet SE-nummer tidligere modtog som negativt momstilsvar. I ovenstående tabel angives beløbet først i række D) "Indgående afgift" og efterfølgende i række A) "Udgående afgift", hvorved række F) "Tilsvar" ikke påvirkes, såfremt der ses på den samlede virksomhed (CVR-nummeret). Eksportmomsordningen medfører således, at både den indgående og den udgående afgift er forøget med et beløb svarende til en beregnet moms af eksportværdien for virksomheder, der er omfattet af eksportmomsordningen.

Disse momskomponenter er derfor også påvirket af eksporten og virksomhedernes grad af udnyttelse af eksportmomsordningen.

Såfremt der korrigeres for ovenstående punkt 1 og 2, etableres der en mere entydig sammenhæng mellem momskomponenterne og det momspligtige køb og salg. Hermed bliver det i højere grad muligt at identificere, hvilke faktorer, der påvirker momsen. Korrektionen af opgørelsen muliggør tillige, at analysen kan tage udgangspunkt i de risici, der er forbundet med afregning af moms. På det helt overordnede niveau kan der opstilles to typer af risici, som er forbundet med den nuværende momsordning:

1. **Angivelsesrisiko:**
Betegner risikoen for, at virksomhederne ikke angiver den moms, de skal i henhold til regelgrundlaget.
2. **Kreditrisiko:**
Betegner risikoen for, at virksomhederne under eksportmomsordningen ikke tilbagebetaler den kredit, de har opnået, dvs. at det sælgende SE-nummer ikke angiver og betaler den moms, som det køvende SE-nummer har modtaget i negativt momstilsvar. Det skal bemærkes, at der tillige er en risiko for, at eksportvirksomhederne angiver for store beløb, og dermed at der udbetales for meget negativ moms. Beløbet betales imidlertid tilbage, når det sælgende SE-nummer afregner momsen. Den økonomiske effekt af denne risiko vil derfor udelukkende bestå i, at der midlertidigt er ydet for meget kredit til virksomheden. Såfremt virksomheden fejlagtigt har angivet almindelig moms som eksportmoms, vil der naturligvis være afregnet for lidt moms, hvilket dog relaterer sig til angivelsesrisikoen.

Såfremt der etableres systemer eller detailkontroller, der sikrer, at eksportvirksomhederne tilbagebetaler den via eksportmomsordningen ydede kredit, vil kreditrisikoen kunne reduceres betragteligt. Angivelsesrisikoen kan ikke elimineres, hvorfor der skal rettes stor opmærksomhed mod denne risiko.

Udarbejdelse af korrigerede opgørelser

Vi har i tabel 7.12 indledningsvist estimeret den moms, der er forbundet med eksportmomsordningen ved at opgøre den negative moms for virksomheder i de perioder, hvor de har været godkendt under eksportmomsordningen. Vi har ligeledes opgjort antallet af momsangivelser.

I tabellen har vi tillige anført den positive moms, der formodes at være afledt af eksportmomsordningen, svarende til det sælgende SE-nummers positive moms. Denne antages i opgørelsen at modsvares af eksportvirksomhedernes negative moms. På tilsvarende vis har vi opgjort antallet af momsangivelser, der kan relateres til eksportmomsordningen. Der er imidlertid en række usikkerheder forbundet med at opgøre eksportmomsen ud fra det etablerede datagrundlag. Dette skyldes, at en virksomheds momsangivelse for en periode (for eksempel et kvartal) kun delvist vil være omfattet af eksportmomsordningen, såfremt virksomheden er tilmeldt eksportmomsordningen i løbet af perioden.

Samlet set forekommer der dog ikke væsentlige uoverensstemmelser i forhold til de opgørelser, som SKAT har forelagt vedrørende eksportmomsordningen.

Tabel 7.12. Momstilsvar specificeret på eksportvirksomheder / øvrige virksomheder

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
Negativt momstilsvar	-184.577	-208.660	-214.181	-225.974
heraf eksportvirksomheder	-123.204	-146.464	-155.807	-159.660
heraf øvrige virksomheder	-61.373	-62.196	-58.373	-66.313
Positivt momstilsvar	352.609	375.708	384.412	399.882
heraf afledt af eksportvirks.	123.204	146.464	155.807	159.660
heraf øvrige virksomheder	229.405	229.244	228.605	240.222
Momstilsvar	168.032	167.048	170.231	173.909

(Antal momsangivelser)	2012	2013	2014	2015
Negative momsangivelser	338.450	342.337	297.421	296.859
heraf eksportvirksomheder	14.784	15.020	15.285	15.379
heraf øvrige virksomheder	323.666	327.317	282.136	281.480
Positive momsangivelser	1.181.020	1.195.451	1.058.101	1.051.978
heraf afledt af eksportvirks.	14.784	15.020	15.285	15.379
heraf øvrige virksomheder	1.166.236	1.180.431	1.042.816	1.036.599
I alt	1.519.470	1.537.788	1.355.522	1.348.837

Den negative momsangivelse vedrørende eksportvirksomheder fratrækkes i udgående afgift og indgående afgift for derved at korrigere for eksportmomsordningen (beskrevet i punkt 2 ovenfor).

Herudover fratrækkes moms af udenlandsk vare- og ydelseskøb i den indgående afgift for at korrigere for disse supplerende oplysninger (beskrevet i punkt 1 ovenfor).

Den korrigerede udgående afgift er beregnet som:

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
Udgående afgift	723.795	743.684	759.010	779.711
-negativ eksportmoms	123.204	146.464	155.807	159.660
= Korrigeret udgående afgift	600.591	597.220	603.203	620.051

Den korrigerede indgående afgift er beregnet som:

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
Indgående afgift	736.958	761.883	777.821	809.943
- moms udenlandsk varekøb	153.587	154.800	162.089	170.855
- moms udenlandsk ydelseskøb	42.114	45.264	42.780	48.692
- negativ eksportmoms	123.204	146.464	155.807	159.660
= Korrigeret indgående afgift	418.052	415.355	417.145	430.736

Ud fra ovenstående korrektioner, har vi i nedenstående tabel 7.13 udarbejdet en korrigeret momsopgørelse.

Tabel 7.13. Korrigeret for eksportmomsordning og supplerende oplysninger vedrørende udenlandsk køb

(Beløb i mio. kr.)	2012	2013	2014	2015
A) Udgående afgift	600.591	597.220	603.203	620.051
D) Indgående afgift	418.052	415.355	417.145	430.736
E) Samlet energiafgift	14.853	15.204	16.383	16.564
F) Momstilsva	168.032	167.048	170.231	173.909

Analyse af korrigerede opgørelser

Den korrigerede opgørelse viser de reelle økonomiske effekter af momsordningen, hvor "støj" fra eksportmomsordningen og beregnet moms af køb i udlandet er fjernet. Opgørelsen adresserer derfor den rene angivelsesrisiko. I kombination med specifikationen af eksportvirksomhederne i tabel 7.12 udgør opgørelsen grundlaget for analyse. Såfremt kreditrisikoen var elimineret, som følge af andre kontroller, ville det ikke være relevant at inddrage tabel 7.12 i analysen.

I nedenstående tabel 7.14 har vi tilføjet indeks til den korrigerede momsopgørelse samt opgjort ændringer mellem årene med henblik på at vurdere udviklingen.

Tabel 7.14. Korrigeret momsopgørelse med indeks

(Beløb i mio. kr.)	2012	ændring	2013	ændring	2014	ændring	2015
A) Udgående afgift	600.591	-3.371	597.220	5.983	603.203	16.848	620.051
D) Indgående afgift	418.052	-2.696	415.355	1.790	417.145	13.591	430.736
E) Samlet energiafgift	14.853	352	15.204	1.179	16.383	180	16.564
Momstilsva	168.032	-984	167.048	3.183	170.231	3.677	173.909
<u>Indeks:</u>							
A) Udgående afgift	100		99		100		103
D) Indgående afgift	100		99		100		103
E) Samlet energiafgift	100		102		110		112
Momstilsva	100		99		101		103

Den udgående og indgående afgift viser en behersket stigning, der svarer til udviklingen i det samlede momstilsva. Hvorvidt udviklingen forekommer rimelig skal sammenholdes med udviklingen i de bagvedliggende faktorer og de indbyrdes sammenhænge. Mange forhold kan have betydning: Udviklingen i BNP, forskydninger mellem sektorer med forskellige "momsprofil", forskydning mellem eksport og salg til hjemmemarkedet, omfanget af investeringer, forbrug af energi med videre.

For at vurdere udviklingen i eksportmomsen har vi udarbejdet nedenstående tabel 7.15, hvor der i det grå felt er beregnet hvor stor en eksportomsætning, som eksportmomsen svarer til, ved at multiplicere eksportvirksomhedernes negative momstilsva med 4. Den beregnede eksportomsætning sammenholdes med den faktiske eksportomsætning (ekskl. turistindtægter) i henhold til Danmarks Statistik. I den nederste del af tabellen er der tillige beregnet et indeks med henblik på at vurdere udviklingen.

Tabel 7.15. Eksportmoms med indeks

(Beløb i mio. kr.)	2012 ændring		2013 ændring		2014 ændring		2015
negativ moms SE	-184.577	-24.083	-208.660	-5.521	-214.181	-11.793	-225.974
heraf eksportvirks.	-123.204	-23.260	-146.464	-9.343	-155.807	-3.853	-159.660
heraf øvrige virks.	-61.373	-823	-62.196	3.822	-58.373	-7.940	-66.313
Beregnet eksport	492.817	93.039	585.856	37.374	623.230	15.412	638.641
Faktisk eksport	969.716	15.693	985.408	7.752	993.160	18.430	1.011.589
<u>Indeks:</u>							
negativ moms SE	100		113		116		122
heraf eksportvirks.	100		119		126		130
heraf øvrige virks.	100		101		95		108
Beregnet eksport	100		119		126		130
Faktisk eksport	100		102		102		104

Udviklingen i det negative momstilsvare forekommer umiddelbart at stige markant fra 185 mia. kr. i 2012 til 226 mia. kr. i 2015 svarende til en stigning på 41 mia. kr. (22 %), når der ses på den øverste række i tabel 7.15, der viser negativt momstilsvare for samtlige virksomheder. Langt hovedparten af det negative momstilsvare kan imidlertid tilskrives eksportmomsordningen, hvor det tilhørende negative momstilsvare er steget 36 mia. kr. i perioden (svarende til 30 %), mens det reelle negative momstilsvare er steget mere behersket med 5 mia. kr. (svarende til 8 %). Som tidligere nævnt udgør den negative moms vedrørende eksportmomsordningen blot en kreditrisiko, idet beløbet som udgangspunkt betales tilbage af virksomheden. Det skal bemærkes, at eksportmomsordningens effekt på negativt momstilsvare ikke kan aflæses entydigt af ovenstående tabel: Såfremt en virksomheds negative momstilsvare før overgangen til eksportmomsordningen udgjorde -10 mio. kr., og efter overgangen til eksportmomsordningen udgør -90 mio. kr., så har eksportmomsordningen forøget det negative momstilsvare med 80 mio. kr., og ikke de 90 mio. kr. som er eksportvirksomhedens negative momstilsvare.

Det fremgår af tabel 7.15, at den beregnede omsætning vedrørende eksportmomsen (639 mia. kr. i 2015) kan "rummes" inden for den samlede eksport (1.012 mia. kr. i 2015). Hertil skal dog lægges en ikke kendt eksportomsætning for de virksomheder, der ikke er omfattet af eksportmomsordningen. Der er således ikke umiddelbart noget, der indikerer, at der angives for meget eksportmoms.

Udviklingen i eksportmomsen er imidlertid steget i et omfang (30 %), der langt overstiger udviklingen i den faktiske eksportomsætning (4 %). Alt andet lige burde udviklingen i eksportmomsen følge udviklingen i eksportomsætningen. Ifølge det oplyste, medførte en lovændring i 2012, at el og gas kunne medtages under eksportmomsordningen. Denne ændring har blandt andet medført, at der fra 2013 indgår en enkelt virksomhed med beløb, der i al væsentlighed kan forklare stigningen på 23 mia. kr. fra 2012 til 2013 i eksportmoms.

Supplerende analyse af momsfri omsætning

Vi har i nedenstående tabel 7.16 og 7.17 præsenteret to opgørelser, der kan anvendes til supplerende analyse og vurdering af den momsfri omsætning i forhold til den momspligtige omsætning.

Som udgangspunkt bør dette forhold være nogenlunde konstant, medmindre der forekommer væsentlige ændringer i de bagvedliggende faktorer, og den overordnede udvikling bør således kunne årsagsforklares ud fra disse.

I tabel 7.16 har vi præsenteret data fra Datawarehouse for de supplerende oplysninger, der fremgår af momsangivelsens rubrik A-C. Det skal bemærkes, at navnene i tabellen er feltnavnene i henhold til Datawarehouse, der ikke er helt præcise i forhold til det faktiske indhold. Vi har derfor i parentes angivet, hvilken rubrik i momsangivelsen, data vedrører. Ligeledes bemærkes, at rubrik B "EU-Varesalg, i alt" ikke er lig summen af "EU-variablesalg DK-VIES" og "EU-variablesalg ej DK-VIES". SKAT har oplyst, at forskellen skyldes, at data stammer fra to forskellige systemer (hhv. DR og TastSelv). Opdelingen i DK-VIES / ej DK-VIES er ikke implementeret i DR og frem til 2015 var det ikke muligt at rette i TastSelv, hvorfor rettelser i denne periode ikke indgår i rubrikkerne "EU-variablesalg DK-VIES" og "EU-variablesalg ej DK-VIES", men alene er tastet i rubrikken "EU-variablesalg, i alt" fra DR.

Tabel 7.16. Supplerende oplysninger i momsangivelsens rubrik A-C

(Beløb i mio. kr.)	2012	ændring	2013	ændring	2014	ændring	2015
(A) EU-Varekøb	377.913	960	378.873	12.326	391.199	32.619	423.818
(A) EU ydelseskøb	96.800	4.788	101.588	11.395	112.983	22.869	135.852
(B) EU ydelsessalg	67.399	12.507	79.906	113	80.018	15.331	95.350
(B) EU-Varesalg DK-Vies	306.286	59.670	365.956	3.551	369.507	-9.217	360.290
(B) EU-Varesalg ej DK-Vies	4.971	-1.042	3.928	795	4.723	185	4.908
(B) EU-Varesalg, i alt	372.648	-791	371.857	4.994	376.851	-11.700	365.151
(C) Eksportomsætning	828.886	13.719	842.605	35.585	878.190	71.261	949.451
<u>Indeks:</u>							
(A) EU-Varekøb	100		100		104		112
(A) EU ydelseskøb	100		105		117		140
(B) EU ydelsessalg	100		119		119		141
(B) EU-Varesalg	100		119		121		118
(B) EU-Varesalg DK-Vies	100		79		95		99
(B) EU-Varesalg ej DK-Vies	100		100		101		98
(C) Eksportomsætning	100		102		106		115

Det er ud fra oplysningerne i rubrikkerne A-C ikke muligt at opgøre eksportomsætningen. Det skyldes, at rubrik C (der i Datawarehouse er benævnt 'Eksportomsætning') indeholder visse indenlandske momsfrie salg (for eksempel salg af aviser og salg til skibsfart og luftfart), salg til lande uden for EU og visse salg til EU-lande (jævnfør momsbekendtgørelens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10). Det er dog muligt at opgøre den samlede momsfrie omsætning som salg til udlandet + det momsfrie indenlandske salg. I tabellen svarer dette til en summering af rubrikkerne B (EU-ydelsessalg og EU-variablesalg) og C (Eksportomsætning). Den momsfrie omsætning er i nedenstående tabel 7.17 sammenholdt med den momspligtige omsætning (beregnet som "Udgående afgift" multipliceret med 4 i tabel 7.14).

Tabel 7.17. Beregning af momsplichtig og momsfri omsætning

(Beløb i mio. kr.)	2012	ændring	2013	ændring	2014	ændring	2015
Momsplichtig omsætning	2.402.362	-13.484	2.388.878	23.934	2.412.812	67.391	2.480.203
Momsfri omsætning	1.268.932	25.435	1.294.367	40.692	1.335.059	74.892	1.409.951
Samlet omsætning	3.671.294	11.951	3.683.245	64.626	3.747.871	142.283	3.890.154
Momsfri / momsplichtig om	53%	1%	54%	1%	55%	2%	57%
<u>Indeks:</u>							
Momsplichtig omsætning	100		99		100		103
Momsfri omsætning	100		102		105		111
Samlet omsætning	100		100		102		106

Det fremgår af tabellen, at den momsfrie omsætnings andel af den samlede omsætning er steget jævnt i løbet af perioden. Ligeledes bemærkes, at den momsfrie omsætning udgør 1.410 mia. kr. i 2015, mens eksporten udgør 1.012 mia. kr. (jævnfør tabel 7.15). Dette svarer til, at "visse indenlandske momsfrie salg", jævnfør moms-bekendtgørelens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10, jævnfør ovenfor, skulle udgøre 398 mia. kr., hvilket umiddelbart forekommer meget højt. Efter vores vurdering bør disse forhold undersøges nærmere med henblik på at identificere de bagvedliggende årsagsforklaringer.

Alternativ metode til vurdering af negativt momstilsvær ved eksportmomsordningen

"Støj" fra eksportmomsordningen kan alternativt fjernes ved at opgøre den negative moms på CVR-nummer niveau i stedet for SE-nummer niveau. Ved at anskue den negative moms på CVR niveau elimineres effekten af, at to SE-numre inden for samme CVR-nummer angiver henholdsvis negativt og positivt momstilsvær som følge af eksportmomsordningen. Andre virksomheder, der ikke er omfattet af eksportmomsordningen, men som har flere SE-numre inden for samme CVR-nummer, vil dog også ved denne opgørelsesmetode indgå med CVR-nummerets nettomoms.

I nedenstående tabel 7.18 har vi opgjort den negative moms på CVR-nummer niveau. Det skal bemærkes, at vi har korrigeret opgørelsen for 2015. Dette skyldes, at en enkelt stor virksomhed for 2015 – i forbindelse med flytning af eksportmomsordningen fra et SE-nummer til et andet - tilsyneladende har oprettet det nye SE nummer under et andet CVR-nummer end det CVR-nummer, som den positive moms angives på. Vi har korrigeret opgørelsen ved at betragte SE-numrene som tilhørende det samme CVR-nummer. Efter denne korrektion fremgår det af opgørelsen, at udviklingen i negativt momstilsvær på CVR-nummer niveau i store træk følger udviklingen i negativt momstilsvær for øvrige virksomheder i tabel 7.15.

Tabel 7.18. Negativt og positivt momstilsvar pr. år på CVR niveau

(Beløb i mio. kr.)	2012		2013		2014		2015	
	Beløb	Ændring	Beløb	Ændring	Beløb	Ændring	Beløb	Ændring
Negativ moms	-83.887	-2.815	-86.701	3.765	-82.936	-6.517	-110.694	-89.453
Positiv moms	251.919	1.831	253.749	-582	253.167	10.194	284.603	263.362
I alt	168.032	-984	167.048	3.183	170.231	3.677	173.909	173.909

Indeks:

Negativ moms	100	103	99	132	107
Positiv moms	100	101	100	113	105

7.3 Delkonklusion

Vi har præsenteret en række opgørelser vedr. momstallene. Overordnet set udviser det samlede momstilsvar en beskeden vækst i perioden 2012 - 2015. Den beskeden vækst dækker dog over en større modsatrettet stigning i både positivt og negativt momstilsvar. 2/3 af det negative momstilsvar i 2015 vedrører virksomheder, der er omfattet af eksportmomsordningen. Det negative momstilsvar hos disse virksomheder er i perioden steget med ca. 30 %.

Som følge af eksportmomsordningen og det forhold, at oplysninger vedr. beregnet moms af udenlandsk køb indgår i momsopgørelserne, er det nødvendigt at korrigere disse, så der etableres en mere entydig sammenhæng til det momspligtige køb og salg. Vi har i afsnittet præsenteret et forslag til en sådan opgørelsesmetode, der kan danne baggrund for analyse af moms.

På baggrund af denne analyse, kan vi overordnet konkludere, at udviklingen i de samlede momsindtægter (momstilsvaret) og de bagvedliggende momskomponenter ikke indikerer væsentlige uforklarlige udsving i momstallene. Umiddelbart signalerer tallene ikke systematiske fejl i stort omfang. Tallene er dog af en sådan størrelsesorden, at uretmæssig moms kan forekomme i større omfang, uden at det i væsentlig grad vil påvirke sammenligningstallene.

Vi kan dog ikke på et objektivt grundlag årsagsforklare udviklingen mellem årene, da der ikke er etableret en detaljeret model, der kan forklare sammenhænge mellem momskomponenterne og eksterne økonomiske nøgletal.

Konklusionen er derfor, og ikke overraskende, at en overordnet analyse ikke kan stå alene. Der er således behov for, at SKAT forfiner analysemetoden og fortsætter med at analysere data på detailniveau med henblik på at udvælge momsangivelser til kontrol. Ved etablering af en egentlig finansiel rapportering på momsområdet (se kapitel 11 "Finansiel rapportering") kan opgørelserne i dette kapitel anvendes som inspiration.

8 Virksomhedsregistrering

Dette kapitel beskriver de procedurer, som Erhvervsstyrelsen og SKAT, (forretningsområdet Kundeservice) "Erhvervsregistreringen" gennemfører i forbindelse med virksomheders anmodning om momsregistrering.

8.1 Indledende beskrivelse af virksomhedsregistreringen

Alle virksomheder, uanset virksomhedstype, skal i forbindelse med anmodning om momsregistrering ansøge herom via Erhvervsstyrelsen og Virk.dk.

Erhvervsstyrelsen foretager dataregistreringen og udøver den formelle registreringskontrol.

Samtlige anmodninger om momsregistrering oversendes herefter til SKAT, der foretager den materielle registreringskontrol samt iagttager bestemmelserne i opkrævningsloven og særlovgivningen på skatte- og afgiftsområdet. SKAT kvalitetssikrer således alle anmodninger om momsregistrering og udøver forebyggende restance- og svigsarbejde samtidigt.

SKAT har den fulde kompetence til at godkende en momsregistrering samt til at nægte en momsregistrering. Opgaven er placeret i Kundeservice, Erhverv hos "Erhvervsregistreringen".

Registrering af momspligtig virksomhed

Virksomheder, som leverer momspligtige varer og ydelser, skal momsregistreres. Anmodning om momsregistrering kan foretages hos Erhvervsstyrelsen, men har først virkning, når SKAT efter en konkret vurdering har godkendt registreringen. Selvom en dansk virksomhed udelukkende har momspligtige leverancer i udlandet, kan virksomheden vælge at lade sig momsregistrere i Danmark.

Hvis de samlede momspligtige leverancer ikke overstiger 50.000 kr. inden for en 12-måneders periode, skal der ikke ske registrering eller betales moms, men virksomheden kan dog vælge at lade sig registrere og betale moms.

8.2 Processen vedrørende momsregistreringen

Registreringsprocessen hos Erhvervsstyrelsen

På Virk.dk anmoder virksomheden eller selskabet om momsregistrering online ved at registrere de nødvendige oplysninger og dokumenter.

Virk.dk

Virk.dk er en offentlig webportal, som fungerer som en digital indgang for virksomhederne til det offentlige og giver adgang til en række indberetninger.

Driften af Virk.dk varetages af Erhvervsstyrelsen.

Processen vedrørende momsregistrering af en virksomhed foregår ved, at alle nye registreringsanmodninger modtages hos Erhvervsstyrelsen, hvoraf 90 % af anmodningerne i dag modtages digitalt via Enhedsregistreringsløsningen (registreringsløsning på Virk.dk).

Selskaber, som i forvejen er stiftet og har fået CVR-nr af Erhvervsstyrelsen, ansøger om momsregistrering på samme måde som personligt drevne virksomheder via Virk.dk. De personligt drevne virksomheder får først tildelt et CVR-nr, når deres momsregistrering er godkendt af SKAT.

Erhvervsstyrelsen videresender disse oplysninger (anmodninger) til SKAT, men træffer ikke nogen afgørelse herom.

Registreringsprocessen hos SKAT

Alle virksomheders oprettelsesregistreringer i Virk.dk oversendes elektronisk til SKAT. Registreringerne fremkommer hos SKAT i "Sagslisten" og gennemgås af SKAT-medarbejdere. Overførslen fra Virk.dk til "Sagslisten" foregår i realtid.

Efter at SKAT har godkendt momsregistreringen, modtager alle virksomheder et registreringsbevis fra SKAT.

Af registreringsbeviset fremgår det, hvad virksomheden er registreret for, samt hvilken afregningsperiode (månedlig/kvartalsvis/halvårlig) virksomheden er registreret med.

Herefter skal virksomheden opkræve, angive og afregne en række skatter og afgifter til SKAT, herunder A-skat med videre (som arbejdsgiver), moms, lønsumsafgift og afgifter.

Såfremt en virksomhed har et CVR-nummer, kan CVR-nummeret anvendes overfor alle offentlige instanser. Såfremt virksomheden er momsregistreret kan det samtidig anvendes til at fakturere kunder med moms eller til at foretage indkøb hos leverandører.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid er i dag på ca. 6 dage, men i de ukomplicerede sager er sagsbehandlingstiden nede på ca. 1 dag.

Tidligere kunne en registrering foretages på få minutter, såfremt registreringsanmodningen blev godkendt af de maskinelle kontroller. I dag gennemløber alle registreringsanmodninger tillige en manuel kontrol, og derfor er sagsbehandlingstiden længere.

8.3 Registreringskontroller

Kompetencefordeling

Erhvervsstyrelsen har den fulde kompetence på selskabsområdet ved stiftelse af selskaber, ind- og udtræden af ledelsen og fremsendelse til tvangsopløsning med videre.

SKAT har ingen kompetencer på selskabsområdet, hvis der tales om den juridiske enhed og dispositioner, der er isoleret i forhold til objektet den juridiske enhed.

SKAT har den fulde kompetence i forhold til alle virksomheder, både selskaber og personligt hæftende driftsformer, i forbindelse med at disse skal registreres for en skatte- eller afgiftspligt, typisk moms, A-skat, lønsum, punktafgift og så videre.

Registreringskontroller hos Erhvervsstyrelsen

I forbindelse med registreringen og oprettelsen af en virksomhed i Virk.dk gennemføres en række kontroller mod andre registre.

Ved anmodning om momsregistrering sammenholdes validiteten af de registrerede data med data ifølge CPR-registeret og det officielle vejregister. I begrænset omfang finder der også en manuel kontrol sted hos Erhvervsstyrelsen – typisk rettet mod, om det er sager, som skal have en dybere skatte- og afgiftsmæssig sagsbehandling hos SKAT, for eksempel hvis der er tvivl om pligter (moms, lønsum med videre). Disse sager påføres en sagsstopkode, som indikerer, at problemstillingen skal iagttages af SKAT.

Erhvervsstyrelsen lægger vægt på kort sagsbehandlingstid.

Ved stiftelse af selskaber foretager Erhvervsstyrelsen kun en form for delvis kontrol af direktører og stråmænd. Dette foretages ikke, når der ansøges om momsregistrering. Her er det kun SKAT, der foretager en dybere manuel kontrol af mulig stråmandsvirksomhed.

Registreringskontroller hos SKAT

Registreringsanmodningerne omfattes af en maskinel kontrol samt en manuel kontrol hos SKATs medarbejdere. De maskinelle kontroller er såvel risikoparametre som parametre sat op i forhold til kvalitetssikring.

Alle virksomheder bliver af SKAT vurderet og behandlet i forhold til opkrævningslovens § 11, stk. 2 om sikkerhedsstillelse. Subsidiært momslovens § 62, stk. 4 om kreditbegrænsning samt momslovens § 63 om tilbageholdelse af negativ moms.

I medfør af opkrævningslovens § 11, stk. 2 og stk. 3 kan SKAT i forbindelse med registreringen stille krav om sikkerhedsstillelse, hvor ejer eller et medlem af ledelsen har været ejer eller medlem af ledelsen i en anden virksomhed med et restanceforhold til SKAT, og hvor SKAT skønner, at der er en nærliggende risiko for tab for staten.

Virksomhederne bliver maskinelt og manuelt restancekontrolleret – dvs. personerne bag virksomheden (ejer, direktør, bestyrelsesmedlemmer med flere) kontrolleres for deltagelse i andre virksomheder, hvor der findes aktuel gæld, eller hvor staten har lidt et tab, eksempelvis ved tidligere konkurser.

Virksomheder, hvor ejer og ledelse har restanceforhold fra andre virksomheder, eller hvor der har været tab ved konkurser, bliver alle individuelt sagsbehandlet.

Ud over kontrol for restanceforhold og personkreds kontrolleres ligeledes såvel maskinelt som manuelt: Branche, dækadresser, herunder kontorhoteladresser, fængselsadresser med videre.

SKAT foretager endvidere en vurdering af økonomisk virksomhed, selvstændig virksomhed kontra lønmodtagerforhold, momspligt kontra lønsumspligt, registreringspligt, hæftelse, erhvervsmæssig virksomhed kontra hobbyvirksomhed med videre. Endvidere foretages der en vurdering af den registreringsmæssige sammenhæng – mangler der registrering for ansatte, for punktafgifter med videre.

Ifølge SKAT modtages der ca. 40.000 nyregistreringer hvert år, som bliver kvalitetssikret, sagsbehandlet og færdigregistreret af Erhvervsregistreringen i SKAT. I den forbindelse træffes der årligt ca. 3.000 afgørelser på det forebyggende restancearbejde i henhold til opkrævningslovens §11, stk. 2 med videre (sikkerhedsstillelser med videre) og mellem 3.000 – 4.000 afgørelser på det almindelige registreringsområde, herunder tilladelser, bevillinger med videre.

Der etableret en proces, hvorefter potentielle svigsager skal oversendes til indsatsprojektet "Bekæmpelse af fiktive virksomheder", som er beskrevet i afsnit 10.4. Det er i indsatsprojektet et krav, at sagsbehandlingen skal være igangsat senest 10 dage efter modtagelse fra Erhvervsregistreringen. Samtlige 40.000 nye virksomheder bliver visiteret for svig hos Erhvervsregistreringen, før momsregistreringen gennemføres.

Som det fremgår af ovenstående, fungerer registreringsprocessen og kontrollerne hos Erhvervsstyrelsen og hos SKAT, Kundeservice "Erhvervsregistreringen" som en to-strengt proces, hvor både maskinelle og manuelle processer er opsat med henblik på at forhindre registrering af virksomheder, som skønnes at have til formål at begå svig.

Samarbejde mellem Erhvervsstyrelsen og SKAT "Erhvervsregistreringen"

I Kundeservice, "Erhvervsregistreringen", risikovurderes virksomhederne før de tildeles momsregistrering, af A-skatteregistrering, punktafgiftsregistrering med videre.

Ved oversendelsen af sager/data fra Erhvervsstyrelsen til SKAT, gennemfører Erhvervsregistreringen hos SKAT en række maskinelle kontroller op imod flere systemer, herunder CPR-registret, vejregistret, dækadresseregistret, KINFO med videre.

KINFO

SKAT har med hjemmel i skattekontrollovens § 6 F mulighed for at registrere selskaber med videre i SKATs kontrolinformationsregister, også kaldet KINFO.

Formålet med registret er at skabe et modspil til selskabstømmere, konkursryttere, udbydere af uholdbare skattearrangementer og lignende. SKAT får således bedre mulighed for at tilrettelægge behandlingen af sager, hvori sådanne personer eller selskaber er involverede og for at opdage tilfælde, hvor lovgivningen er overtrådt eller forsøgt overtrådt.

Endvidere kontrolleres modtagne oplysninger med SKATs egne oplysninger, eksempelvis branchekode, startdato, pligtmønstre, restanceoplysninger iflg. EFI med videre.

EFI

EFI står for "Et Fælles Inddrivelsessystem" og har til hensigt at skulle samle al inddrivelse af offentlig gæld i et system. EFI er under udfasning samtidig med, at der opbygges et nyt inddrivelsessystem.

Der afholdes løbende møder mellem Erhvervsstyrelsen og SKAT, hvor tværgående samarbejdsprojekter drøftes. De tværgående samarbejdsprojekter har på forskellige områder fokus på blandt andet svig.

Brancheregistrering

Der er på nuværende tidspunkt ikke krav om, at et selskab skal oplyse sin branchetilknøtning, når det stiftes hos Erhvervsstyrelsen.

Ifølge SKAT vil det være muligt på et tidligere tidspunkt at vurdere, om en virksomhed burde være anmeldt til registrering hos SKAT, såfremt der indføres et krav om, at der skal oplyses om branche ved stiftelse af en virksomhed, selvom virksomheden ikke samtidig ifølge loven skal registreres hos SKAT.

I dag bliver sådanne typer af virksomheder/selskaber (A/S, ApS med videre) typisk registreret med branchekoden: "Uoplyst".

SKAT oplyser, at SKAT benytter brancheoplysninger til blandt andet følgende:

- Ved registrering (risikovurdering og vurdering af korrekt registrering)
- Ved information, kommunikation og vejledning
- Ved indsatsaktiviteter
- Ved inddrivelse
- Ved vurdering af administrative konsekvenser ved lovforslag med videre.

Ifølge SKAT har det dermed betydning, at virksomheder, der registreres i henhold til en konkret skatte- og afgiftspligt (moms, ansatte, lønsum, punktafgifter), får opsat en korrekt branchekode, idet det ellers ikke er muligt at vurdere, om der er tale om en risikofyldt branche.

Det er endvidere vigtigt, at selskaber uden skatte- og afgiftspligter bliver registreret med den korrekte branchekode samtidig med stiftelsen - eller hurtigst muligt efterfølgende - af hensyn til at kunne foretage en mere præcis udsøgning i forbindelse med indsatsprojekter. I mange indsatsaktiviteter bruger SKAT, Indsats branchekoden som udsøgningskriterium (enten som primært eller som sekundært udsøgningskriterium).

Ud over udsøgninger til kontrol og vejledningsformål er der et tilsvarende og relativt stort behov for opdaterede og præcise brancheoplysninger til analyseformål.

8.4 Indsættelse af en direktør/stråmand

Anvendelsen af stråmænd er ifølge SKAT stigende. Det drejer sig både om stråmænd med familiemæssige relationer til bagmanden og stråmænd købt for små beløb for at stille sig til rådighed med identitet, samt uvidende stråmænd, hvis identitet er blevet udnyttet og misbrugt af bagmænd. SKAT kan konstatere, at anvendelsen af stråmænd i dag er et faresignal, hvis vi taler om svigvirksomheder.

Der foretages overvågning af relevante personer via primært BIQ, som er et erhvervsopslagsværk med informationer om mere end 950.000 personer og deres ledelsesposter i mere end 1.500.000 danske firmaer gennem de seneste 30 år. Såfremt en af disse personer indtræder i et selskab som direktør, får SKAT et avis herom.

Med BIQ kan mulige svigvirksomheder identificeres og herefter indgå i en mere målrettet kontrolindsats. Udfordringen er dog, at de relevante personer dækker sig bag stråmænd, der som regel er ukendte for SKAT.

Over for Skatteministeriets Koncernrevision har SKAT oplyst, at der foretages baggrundstjek af indsatte direktører, eksempelvis indkomstforhold, adresse, familiemæssige forhold, hvilket er effektivt i forhold til at identificere mulige stråmænd. Ifølge SKAT har Erhvervsstyrelsen delvist indført kontroller af direktørers identitet ved stiftelse af selskaber og ved løbende udskiftning via mailbekræftelse.

8.5 Delkonklusion

Der er mellem SKAT og Erhvervsstyrelsen etableret et samarbejde vedrørende kontrol af virksomheder, som ønsker at blive momsregistreret. Der foretages i den forbindelse udveksling af oplysninger og data med henblik på at forebygge momssvig inden virksomheden momsregistreres.

Processen omfatter både maskinelle og manuelle kontroller, der er rettet mod oplysninger om svig og restancer samt øvrige væsentlige økonomiske- og registreringsmæssige oplysninger om virksomheden og virksomhedens ejere.

Ved vurderingen af, om processerne er effektive, kan Skatteministeriets Koncernrevision konstatere, at såfremt der etableres et skraldespandsselskab, som udelukkende har til hensigt at stifte gæld til offentlige eller private virksomheder for derefter at blive lukket, er der risiko for, at de beskrevne kontroller og processer kan omgås ved at vælge et set up, for eksempel ved:

- At vælge en person som passiv direktør (stråmand), der ikke er registreret hos SKAT (og som har påført SKAT tab tidligere).
- At vælge en branche, der virker troværdig.
- At vælge en adresse, der ikke tidligere har indgået i svindel.
- At ved valg af virksomhedsform, kan det nye "1 kr." iværksætterselskab (IVS) vælges.

Såfremt virksomheden og dens stifter ikke umiddelbart kan finde en "stråmand", er der desværre set eksempler på CPR-numre, som har været "tilgængelige" på internettet, og som kan anvendes ved registreringen.

Dette er blot eksempler på mulige risici for omgåelser. Andre konstruktioner kan naturligvis tænkes at forekomme.

De beskrevne procedurer hos Erhvervsstyrelsen vil sandsynligvis ikke stoppe registreringen i ovennævnte tilfælde, idet de etablerede maskinelle kontroller hos Erhvervsstyrelsen ikke vil identificere og rapportere ovenstående risici samtidig med, at der kun udføres begrænsede og manuelle kontroller hos Erhvervsstyrelsen.

De beskrevne procedurer hos Erhvervsregistreringen i SKAT vil i højere grad kunne stoppe registreringen i ovennævnte tilfælde, idet de etablerede maskinelle og manuelle kontroller, efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, i langt højere grad øger muligheden for at afdække ovennævnte svig set up.

Kontrollerne, som SKAT har beskrevet, vurderes samlet til at være effektive med henblik på at begrænse eller stoppe virksomheder, som forsøger at blive registreret med det formål at udøve svig.

Dette skyldes, at der i de beskrevne procedurer hos SKAT - ud over at være implementeret en række maskinelle kontroller - ligeledes udføres en række manuelle kontroller, hvor der inddrages en række vurderinger i form af erfaring og kendskab til forskellige muligheder for omgåelse i forbindelse med virksomhedsregistreringer.

Ud fra de beskrevne procedurer hos SKAT er det vores vurdering, at der ikke nødvendigvis bør eksistere en to-strengt registreringsproces, der er opdelt mellem Erhvervsstyrelsen og SKAT. Eftersom langt størstedelen af kontrollerne udføres hos SKAT, ville det være hensigtsmæssigt, hvis begge funktioner i fremtiden blev organiseret i SKAT med henblik på at indrette visiteringen og kontrollerne på grundlag af den opsamlede viden hos SKAT.

SKAT har oplyst, at der løbende foretages overvågning af ændringer i momsregistrerede virksomheders oplysninger, herunder udveksles oplysninger med Erhvervsstyrelsen om faresignaler. Ifølge SKAT overvåges virksomheder, som er i drift, på samme måde som virksomheder, der anmoder om nyregistrering.

9 Virksomhedernes dataregistrering (datafangst)

I dette kapitel redegøres der for virksomhedernes angivelse af momstilsvaret. Der redegøres for de registreringsfaciliteter, som SKAT har stillet til rådighed for virksomhederne ved registreringen af moms (afsnit 9.1).

Redegørelsen omfatter tillige angivelsen af moms i forhold til de indgående og udgående vare- og ydelsesstrømme i virksomheden (afsnittene 9.2 og 9.3).

Virksomheder, som sælger / køber momspligtige varer og ydelser, skal momsregistreres. Registreringen varetages via Erhvervsstyrelsen med virkning fra det tidspunkt, hvor den registreringspligtige virksomhed efter en konkret vurdering må anses for at have påbegyndt sin virksomhed.

Ved registreringen afgiver virksomhederne oplysninger om samhandelsforhold med mere. Registreringen har indflydelse på virksomhedens mulighed for fradrag og betydning for, hvorvidt virksomheden har mulighed for at sælge uden moms til udlandet. Vi har nedenfor skitseret de samhandelsmuligheder, der er for virksomhederne, herunder hvilke rubrikker, der skal indberettes i på momsangivelsen. Desuden er det belyst, hvilke underliggende systemer virksomhederne tillige skal indberette i.

Figur 9.1. Matrix for danske virksomheders samhandel, indberetningssystemer og -rubrikker

Virksomheder registreret i Danmark				
Salgsmoms				
Salg til	Segment	Art	Rubrikker i NTSE	Underliggende systemer
Indland	<i>B2B</i>	<i>Varer/ ydelser</i>	<i>Salgsmoms (C § 34)</i>	
	<i>B2C</i>		<i>Salgsmoms (C § 34)</i>	
EU	<i>B2B</i>	<i>Varer</i>	<i>B (C § 34)</i>	<i>DK-VIES</i>
		<i>Ydelser</i>	<i>B (C § 34)</i>	<i>DK-VIES</i>
	<i>B2C</i>	<i>Varer</i>	<i>Salgsmoms</i>	
		<i>Ydelser</i>	<i>Salgsmoms</i>	
Tredjelande	<i>B2B</i>	<i>Varer</i>	<i>C</i>	<i>e-Export</i>
		<i>Ydelser</i>	<i>C</i>	
	<i>B2C</i>	<i>Varer/ ydelser</i>	<i>C</i>	

Virksomheder registreret i Danmark				
Købsmoms				
Køb fra	Segment	Art	Rubrikker i NTSE	Underliggende systemer
Indland	B2B	Varer/ ydelser	Købsmoms	
			Købsmoms	
EU	B2B	Varer	A, Moms af varekøb i udlandet (EU og tredjelande og købsmoms)	EU-VIES
		Ydelser	A, Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt og købsmoms	EU-VIES
Tredjelande	B2B	Varer	Moms af varekøb i udlandet (både EU og tredjelande) og købsmoms	Import
		Ydelser	Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt og købsmoms	

	DK moms
	EU uden moms
	Tredjelande uden moms
	Ingen underliggende systemer

B2B	Business-to-business
B2C	Business-to-consumer

Virksomhedernes køb og salg i Danmark betragtes som almindeligt momspligtigt salg og køb, det vil sige 25 % salgsmoms både ved salg til virksomheder (B2B) og til forbrugere (B2C) samt fradrag for den indgående moms. Momsen skal registreres via NTSE (Ny Tast Selv Erhverv).

Virksomhederne har desuden mulighed for, at sælge momsfrit til andre lande. Dette fordrer, i visse tilfælde, at virksomheden er registreret for salg til udlandet. Virksomheden skal, ud over at være registreret, dokumentere hvem salget er sket til, at varen har forladt Danmark og/eller at ydelsen er forbrugt uden for Danmark. Salg uden moms skal angives på momsangivelsen og registreres for visse vare- og ydelsessalg, i DK-VIES og/eller e-Export. Følgende systemer anvendes til indberetning:

Tabel 9.2. Oversigt over systemer, der anvendes til indberetning

System	
NTSE	Indberetning af moms og fradragsberettigede energiafgifter
DK-VIES	Indberetning af EU salg uden moms (EU-VIES køb uden moms)
One-Stop-Moms	Indberetning af salg af særlige ydelser til andre EU-lande
e-Export	Indberetning af salg til lande uden for EU (tredjelande)
Import	Indberetning af køb fra tredjelande

Nedenfor gives en uddybelse af ovenstående systemer, dels for at beskrive systemerne og dels for at uddybe, hvilke data SKAT har til rådighed via disse systemer.

9.1 Registreringsfaciliteter SKAT har stillet til rådighed for virksomhederne

I dette afsnit behandles de registreringsfaciliteter, som SKAT har stillet til rådighed for virksomhederne ved registreringen af moms.

Ny TastSelv Erhverv (NTSE) – Dansk moms

Alle virksomheder med dansk momsregistrering skal indberette udgående moms til SKAT. Danske virksomheder indberetter i NTSE, såfremt virksomheden har momspligtige aktiviteter i Danmark. Dette sker via momsangivelsen.

Hovedregel

Moms skal indberettes halvårligt, kvartalsvist eller månedligt afhængigt af virksomhedens omsætning.

Tabel 9.3. Kriterier for virksomhedens indberetningsperioder og -frister

	Årlig omsætning	Afregning	Øvrige kriterier
Små virksomheder	0-5 mio. kr.	Halvårlig	Krav at virksomheden indberetter og indbetaler til tiden
Mellemstore virksomheder	5-50 mio. kr.	Kvartalsvis	Krav at nystartede virksomheder afregner kvartalsvist
Store virksomheder	Over 50 mio. kr.	Månedsvist	Øvrige virksomheder kan søge om månedlig afregning

Angivelsesmuligheder

En momsregistreret virksomhed skal indberette deres momsangivelser i NTSE.

Under punktet "Indberet moms" bliver virksomhederne præsenteret for følgende indberetningsbillede:

Figur 9.4. Momsindberetningsbillede fra Ny TastSelv Erhverv

Vælg periode **Indberet** Kvittering

Skriv negative beløb med minus (-) foran.

Periode 01-01-2016- 31-03-2016
 Indberetningsfrist 01-06-2016
 Betalingsfrist 01-06-2016

Virksomhedens evt. forklaring på negativ angivelse. Feltet kan ikke bruges til meddelelser eller spørgsmål til SKAT - de vil ikke blive besvaret. Skriv til SKAT i menupunktet Kontakt.

Salgsmoms (udgående moms) * ?
 Moms af varekøb i udlandet (både EU og tredjelande) ?
 Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt ?

Fradrag

Købsmoms (indgående moms) * ?
 Olie- og flaskegasafgift ?
 Elafgift ?
 Naturgas- og bygasafgift ?
 Kulafgift ?
 CO₂-afgift ?
 Vandafgift ?

Moms i alt (positivt beløb = betale, negativt beløb = penge til gode) * ?

Supplerende oplysninger

Rubrik A - varer. Værdien uden moms af varekøb i andre EU-lande (EU-erhvervelser) ?
 Rubrik A - ydelser. Værdien uden moms af ydelseskøb i andre EU-lande ?
 Rubrik B - varer - indberettes til 'EU-salg uden moms'. Værdien af varesalg uden moms til andre EU-lande. ?
 Rubrik B - varer - indberettes ikke til 'EU-salg uden moms'. Værdien af fx installation og montage, fjernsalg og nye transportmidler til ikke momsregistrerede kunder uden moms til andre EU-lande. ?
 Rubrik B - ydelser. Værdien af visse ydelsessalg uden moms til andre EU-lande. Indberettes til 'EU-salg uden moms'. ?
 Rubrik C. Værdien af andre varer og ydelser, der leveres uden afgift her i landet, i andre EU-lande og i lande uden for EU ?

Tilbage Godkend

Alle momsregistrerede virksomheder bliver, uanset registreringsforhold, præsenteret for samme indberetningsbillede og dermed samme momsangivelse, og alle virksomheder har således mulighed for at foretage indberetning i alle rubrikker på momsangivelsen.

Virksomhederne skal indberette deres momspligtige aktiviteter i NTSE. Hvis der ikke har været momspligtige aktiviteter, indberettes en nulangivelse.

Virksomhederne skal på momsangivelsen registrere:

- Salgsmoms (udgående moms) *
- Moms af varekøb i udlandet (både EU- og tredjelande)
- Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt
- Købsmoms (indgående moms) *
- Momstilsvaret (beregnes automatisk)

* obligatoriske rubrikker, det ikke muligt at afslutte indberetningen, hvis der ikke er sket indtastning i disse rubrikker.

Der er på momsangivelsen en række supplerende oplysninger, som anvendes til at registrere samhandel mellem danske og udenlandske virksomheder.

Køb fra udenlandske virksomheder angives således enten i;

1. rubrik A – "Varer" - Værdien uden moms af varekøb i andre EU-lande (EU-erhvervelser),
2. rubrik A – "Ydelser" - Værdien uden moms af ydelseskøb i andre EU-lande.

Salg til udenlandske virksomheder angives således enten i;

3. rubrik B – "Varer" - indberettes til "EU-salg" uden moms. Værdien af varesalg uden moms til andre EU-lande,
4. rubrik B – "Varer" - indberettes ikke til "EU-salg" uden moms. Værdien af for eksempel installation og montage, fjernsalg og nye transportmidler til ikke momsregistrerede kunder uden moms til andre EU-lande,
5. rubrik B – "Ydelser", værdien af visse ydelsessalg uden moms til andre EU-lande eller
6. rubrik C - Værdien af andre varer og ydelser, der leveres uden afgift her i landet, i andre EU-lande og i lande uden for EU.

Rubrik A og B anvendes alene til handel med EU

Vejledning og hjælpe tekst

SKAT udfærdiger vejledninger til brugeren og hjælpe tekst til hver indberetningsrubrik, der beskriver, hvad der skal indberettes i hvilke rubrikker.

På SKATs hjemmeside under menupunktet "Moms", er der en vejledning "Indberet din handel med Udlandet". I denne vejledning er der i teksten til rubrikken "Købsmoms" anført; *"Hvis du har købt varer eller ydelser i udlandet, som du anvender i din momspligtige virksomhed, kan du trække denne moms fra sammen med momsen af dine danske køb"*. Dette forekommer at være uklart formuleret, da teksten (også) kan forstås sådan, at der sigtes til køb, der konkret er foretaget i udlandet, hvor der ikke er dansk moms på varer og ydelser. Der kan imidlertid være pålagt udenlandsk moms, som kan søges refunderet. Det, der i ovenstående vejledning hentydes til med ordet "denne", er en henvisning til, at den beregnede danske købsmoms, som er angivet i rubrikkerne "Moms af varekøb i udlandet (både EU- og tredjelande)" og "Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt" kan fratrækkes i rubrikken "Købsmoms" såfremt virksomheden har fuld fradragsret.

Data, der er tilgængelige for SKAT

SKAT har adgang til virksomhedernes indberetninger NTSE. Det vil sige, at SKAT har adgang til den af virksomheden indberettede udgående moms på sumniveau for angivelsesperioden.

Virksomhederne skal ved indberetning af moms foretage manuel indtastning i de rubrikker, der vedrører deres momspligtige aktiviteter, dog bortset fra momstilsvaret, som beregnes på baggrund af virksomhedens indtastninger i de øverste rubrikker.

I forbindelse med, at virksomheden indtaster sin momsangivelse, er der indbygget to kontroller i momsangivelsen:

- Ved indberetning af EU-erhvervesmoms er det ikke muligt at afslutte indberetningen, hvis der ikke er sket indtastning i både rubrik A og i rubrikkerne "Moms af varekøb i udlandet" og/eller "Moms af ydelseskøb i udlandet". Der sker ikke automatisk kontrol af og sammenholdelse mellem beløbene i de to rubrikker, blot kontrol af, at begge rubrikker er udfyldt.
- Ved negative angivelser fremkommer en forklaringsboks, der indeholder eksempler på, hvorfor afregningen medfører en negativ angivelse. Manglende udfyldelse af forklaringsfeltet er ikke en hindrende for, at virksomheden kan indsende den negative angivelse, og udfyldelse af forklaringsfeltet er blot en mulighed.

VIES (Vat Information Exchange System) – Indberetning af "EU salg uden moms"

Ved salg af varer og ydelser uden moms til andre EU-lande skal der indberettes til VIES. Dette er gældende i alle EU-medlemslande.

VIES er et system, som giver EU-medlemslandene mulighed for at kontrollere, at der bliver betalt moms i det land, hvor varen/ydelsen bliver brugt. Danske virksomheder indberetter i DK-VIES. Andre EU-virksomheders salg til danske virksomheder skal indberettes i de øvrige EU-landes nationale VIES-system.

Hovedregel

Der skal indberettes månedligt til VIES (EU-salg uden moms). Det vil sige, at virksomheder, som indberetter moms hver måned, skal indberette EU-salg uden moms hver måned. Virksomheder på kvartalsmoms eller med halvårlig moms-afregning kan anmode om at indberette kvartalsvist.

Angivelsesmuligheder

Alle momsregistrerede virksomheder har adgang til at indberette i DK-VIES. Indberetningen sker ved at logge på NTSE under menupunktet "Moms" og vælge fanen "EU-salg uden moms".

Under punktet "Indberetninger" bliver virksomhederne præsenteret for følgende indberetningsbillede:

Figur 9.5. Indberetningsbillede fra DK-VIES

EU-salg uden moms - Indberetning, manuel

Virksomhed SE-nummer
Angiv beløb i danske kroner uden decimaler.
Periode: Okt 2011 (Månedsvis)

[Vis kun fejl](#) - [Vis alle](#)

Nr.	Land	Moms nr.	Varer	Tjenesteydelser	Trekantshandel
1	<input type="checkbox"/> SE Sverige		10000	(DKK beløb)	(DKK beløb)
2	<input type="checkbox"/> DE Tyskland		(DKK beløb)	6000	(DKK beløb)

Virksomhederne har to indberetningsmuligheder til indberetning af EU-salg uden moms, virksomhederne kan enten manuelt registrere direkte i systemet alternativt foretage filoverførsel direkte til systemet.

Virksomhederne skal registrere:

- Land. Hvilket EU-land er varen/ydelsen solgt til
- Moms nr. EU-virksomhedens momsnummer
- Samlet værdi af salg pr. EU-momsnummer fordelt på:
 - a) Varer,
 - b) Tjenesteydelser
 - c) Trekantshandel.

I VIES indberettes salgsaktiviteten pr. momsnummer, således at angivelsen af salg er på sumniveau for angivelsesperioden pr. momsnummer.

Trekantshandel

*En trekantshandel opstår, når varer sendes direkte fra en leverandør i ét EU-land til den endelige køber i et andet EU-land - efter instruktion af en melleghandler, som bor i et tredje EU-land. Der skal altid være tre EU-lande involveret i handlen. Hvis én af parterne er beliggende i et land uden for EU, så er det **ikke** en trekantshandel.*

Data, der er tilgængelige for SKAT

SKAT har adgang til både danske og andre EU-virksomheders indberetninger i VIES. Det vil sige, at SKAT både har adgang til den i Danmark registrerede virksomheds EU-salg uden moms, som indberettes i VIES af både den danske virksomhed og af EU-virksomheder der sælger til den danske virksomhed. Dermed har SKAT data for de danske virksomheders køb uden moms i EU, idet dette er angivet af den samhandlende EU-part, som angiver sin salgsaktivitet til den danske virksomhed i EU-VIES, hvorved EU-virksomheden registrerer landkode (Danmark) og virksomhedernes momsnummer.

SKAT kan dermed udsøge det danske momsnummer i EU-VIES og få oplysninger om salg og dermed oplysninger om de danske virksomheders køb i EU.

One-Stop-Shop

Fra 1. januar 2015 gælder der nye momsregler for salg af tele- og elektroniske ydelser og radio- og tv-spredningstjenester, der sælges til private forbrugere i EU. Ordningen hedder One-Stop-Moms.

Såfremt virksomheden ikke er omfattet af ordningen, skal virksomheden ved salg af ovenstående ydelser til private være registreret samt angive og betale moms i alle de EU-lande, hvor de sælger ydelserne. Virksomheden har ved anvendelse af ordningen i stedet mulighed for, at registrere virksomheden i ét EU-land og angive og betale ydelseslandets moms i registreringslandet. Det vil sige, at en dansk virksomhed, som er registreret for One-Stop-Moms i Danmark, skal fakturere med belgisk moms ved salg af ydelser til den private forbruger i Belgien. Momsen indberettes som One-stop-moms og afregnes til SKAT, som efterfølgende administrerer og afregner den belgiske moms til Belgien.

Danske virksomheder skal være registreret hos SKAT for One-Stop-Moms for at få mulighed for at indberette til systemet via NTSE.

Hovedregel

Virksomheden indberetter via NTSE, under menuen "moms" i fanen One-Stop-Moms (systemet M1SS). Her skal der indberettes salg og den opkrævede moms for salg til private i andre EU-lande. Virksomheden skal ikke indberette moms til hvert enkelt EU-land, men kan gøre det samlet til deres sædvanlige skattevæsen (SKAT i Danmark).

Angivelsesmuligheder


Virksomhederne skal være registreret for at have adgang til at indberette i M1SS. Indberetningen sker ved at logge på NTSE under menupunktet "Moms" og vælge fanen One-Stop-Moms.

Under punktet "EU-salg med moms" bliver virksomhederne præsenteret for følgende indberetningsbillede (forinden dette indberetningsbillede skal virksomheden vælge perioden samt hvilket lands moms, der skal anvendes):

Figur 9.6. Indberetningsbillede One-Stop-Moms

Belgien (Land 1 ud af 1)
Nedenfor skal du indberette hvor meget du har solgt for til det pågældende land. Bemærk at både salgsbeløb og momsbeløb skal udfyldes.
Hvis du har solgt ydelser med forskellige momssatser skal disse tilføjes enkeltvis ved hjælp af knappen "Tilføj linje".
Husk, at du altid kan få overblik over dine indberetninger på din virksomheds side af SKAT på 72 37 02 00. [Klik her](#) for at se din indberetningsside, inden du sender din indberetning. Hvis du ønsker at få oprettet en ny indberetningsside, kan du ringe til SKAT på 72 37 02 00.

01.01.2016 - 31.03.2016

Land	Momspligtigt beløb DKK	Momsbeløb i DKK
 Belgien	10000	1400

[Tilføj linje](#)

Virksomhederne har to indberetningsmuligheder i One-Stop-Moms. Virksomhederne kan enten indberette ved filupload eller via XSD-format, ZIP-fil, som indlæses i systemet.

De ydelser, der indberettes til One-Stop-Moms, skal medtages i rubrik C på virksomhedens almindelige momsangivelse. One-Stop-Moms skal indberettes kvartalsvist.

Virksomhederne skal registrere:

- Hvilket EU-land ydelserne forbruges i
- Individuelt referencenummer
- Momssats i forbrugslandet
- Afgiftspligtigt beløb
- Momsbeløb
- Momsperiode
- Samlet momsbeløb til betaling.

Data, der er tilgængelige for SKAT

SKAT har mulighed for at få oplysninger om, hvilke virksomheder, der er registreret for One-Stop-Moms i de andre medlemslande, virksomhederne er registreret med samme individuelle momsregistreringsnummer, som de er identificeret ved i deres indenlandske momsangivelser.

Salgsaktiviteten indberettes pr. momsnummer, således at angivelsen af salg er på sumniveau for angivelsesperioden pr. momsnummer. SKAT har adgang til One-Stop-Moms, hvor det er muligt at se om danske virksomheder har svaret moms af salg af ydelser til andre EU-lande.

e-Export

En dansk virksomhed skal ved handel med lande uden for EU (tredjelande) registreres som eksportør hos Erhvervsstyrelsen og SKAT. Virksomheden tildes et EORI-nummer. EORI er et register over alle EU-virksomheder, der handler med lande uden for EU. En dansk virksomhed har dermed mulighed for at sælge varer uden moms til tredjelande.

Hovedregel

Virksomheden skal indberette sit salg til e-Export. Virksomheden skal kunne dokumentere, at varerne har forladt EU, ved for eksempel:

- 1 Udførselsangivelse med udførselsattest i e-Export
- 2 Skriftlig ordre
- 3 Korrespondance med køberen

Ved salg af ydelser til en virksomhed i tredjelande skal den danske virksomhed ikke opkræve dansk moms. Ved salg af ydelser til tredjelande skal den danske virksomhed:

- 4 dokumentere, at køberen er en virksomhed og
- 5 kontrollere og dokumentere køberens identitet og oplysninger.

Kan det ikke dokumenteres, at køberen er en virksomhed, skal salget behandles som salg til en privatperson uden for EU.

Angivelsesmuligheder

Virksomhederne skal være registreret for at indberette i e-Export. Indberetningen sker ved at logge på NTSE under menupunktet "Told" og vælge fanen "e-Export".

Hvis en virksomhed udfører varen til et land uden for EU, tildeles varen et eksportationsnummer fra SKATs eksportsystem.

Virksomhederne skal registrere:

- Land. Hvilket tredjeland varen er solgt til
- EORI-nummer – identifikation af modtagerne
- Samlet værdi af faktura DKK
- Antal vareposter

Det vil sige, at for varer, der eksporteres til tredjelande, har SKAT detaljeret viden helt ned på transaktionsniveau.

Data, der er tilgængelige for SKAT

SKAT har via e-Export adgang til danske virksomheders indberetning af salg af varer uden moms til tredjelande. SKAT har ikke, i lighed med VIES systemet, registreringer fra de sælgende virksomheder i tredjelande. I Importsystemet er det de danske virksomheder, der selv angiver købte varer.

Importsystemet

Danske virksomheder skal ved handel med lande uden for EU (tredjelande) registreres som importør hos Erhvervsstyrelsen, og virksomheden får dermed et EORI-nummer. EORI er et register over alle EU-virksomheder, der handler med lande uden for EU.

Hovedregel

Virksomheden skal indberette sit køb af varer fra tredjeland til Importsystemet. Ved køb af varer fra tredjelande, skal der beregnes dansk moms, som er 25 % af fakturaværdien. Virksomheden har samtidig ret til at fradrage samme beløb i købsmomsen (i det omfang virksomheden har fuld fradragsret).

Angivelsesmuligheder

Virksomhederne skal være importørregistreret for at have adgang til at indberette i Importsystemet. Indberetningen sker ved at logge på NTSE under menupunktet "Told" og vælge fanen "Import".

Køber en virksomhed en vare fra et tredjeland, skal varen fortoldes ved udfyldelse af et EF-enhedsdokument. Virksomheden skal medsende kopi af faktura, fragtbrev, eventuel oprindelsesdokumentation til SKATs toldekspeditionscenter.

Virksomhederne skal registrere:

- Land. I hvilket tredjeland varen er købt
- Afsender. Identifikation af afsender, ekspeditionssted
- Moms nr. Modtagende virksomheds CVR-nummer
- Samlet fakturabeløb
- Antal vareposter

Det vil sige, at varer, der importeres fra tredjelande, har SKAT viden på transaktionsniveau.

Data, der er tilgængelige for SKAT

SKAT har via Importsystemet adgang til danske virksomheders indberetning af køb af varer uden moms til tredjelande. I Importsystemet indberettes købsaktiviteten, således at angivelsen af køb er på vare/fakturaniveau og på CVR-nummer. Virksomheden modtager en gang om måneden en opkrævning fra SKAT på den told, der skal betales. SKAT er i den forbindelse i besiddelse af oplysninger om købsaktiviteten pr. CVR-nummer, således at angivelsen af køb er på sumniveau pr. måned pr. CVR-nummer.

9.2 Udgående vare- og ydelsesstrømme (salg)

Formålet med dette afsnit er at redegøre for angivelsen af moms i forhold til de udgående vare- og ydelsesstrømme i virksomheden samt at give læseren en anvendelig vejledning om den momsmæssige behandling ved salg i indland og ved grænseoverskridende handel.

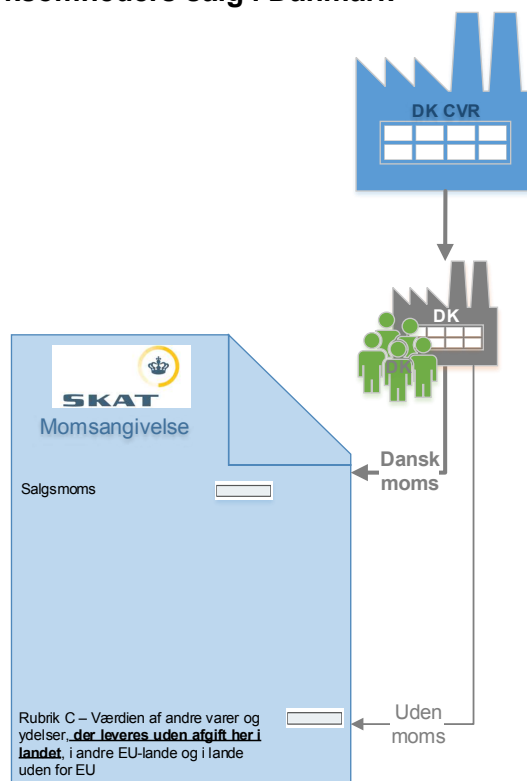
For en virksomhed som handler med udlandet, afhænger de momsmæssige virkninger blandt andet af, om virksomheden handler med varer eller ydelser, med virksomheder eller private, og om handlen er med andre EU-lande eller lande uden for EU.

Dette afsnit redegør for momsreglerne for udvalgte salgssituationer og er beskrevet nærmere nedenfor. Det gælder:

- Momsmæssig behandling af salg med indland
- Momsmæssig behandling af salg med EU
- Momsmæssig behandling af salg uden for EU

Momsmæssig behandling af salg indland

Figur 9.7. Danske virksomheders salg i Danmark



Ved salg af varer eller ydelser til en dansk kunde, uanset om kunden er en virksomhed eller privatperson, skal salget som hovedregel pålægges dansk moms.

Den danske virksomhed opkræver dansk moms for salget. Dette opgøres og afregnes til SKAT via rubrikken "Salgsmoms" på momsangivelsen i NTSE.

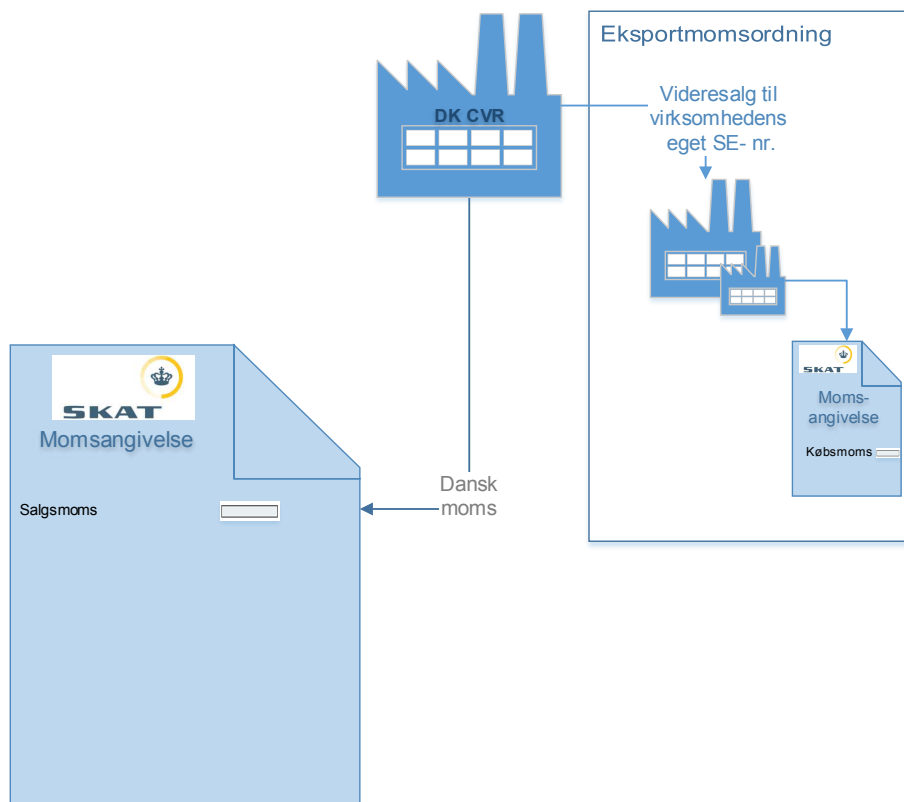
Ved virksomhedens salg til tredjelande, visse salg til andre EU-lande og visse indenlandske momsfrie salg (for eksempel salg af aviser og salg til skibsfart og luftfart), jævnføre momsbekendtgørelsens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10, skal angives i momsangivelsens rubrik C.

Momsmæssig behandling af salg til eget SE-nummer som følge af eksportmomsordningen.

Virksomheden har mulighed for at anvende eksportmomsordningen, ved salg af varer og ydelser uden for Danmark. Se nedenfor.

Eksportmomsordning

Figur 9.8. Momsmæssig behandling ved salg til eksportmomsregistrering



Virksomheder med eksportomsætning har mulighed for at blive omfattet af en særlig eksportmomsordning, der kan tilføre virksomhedens likviditetsmæssige fordele.

Ved tilmelding til eksportmomsordningen tildeles virksomheden et "ekstra" momsnummer (SE-nummer).

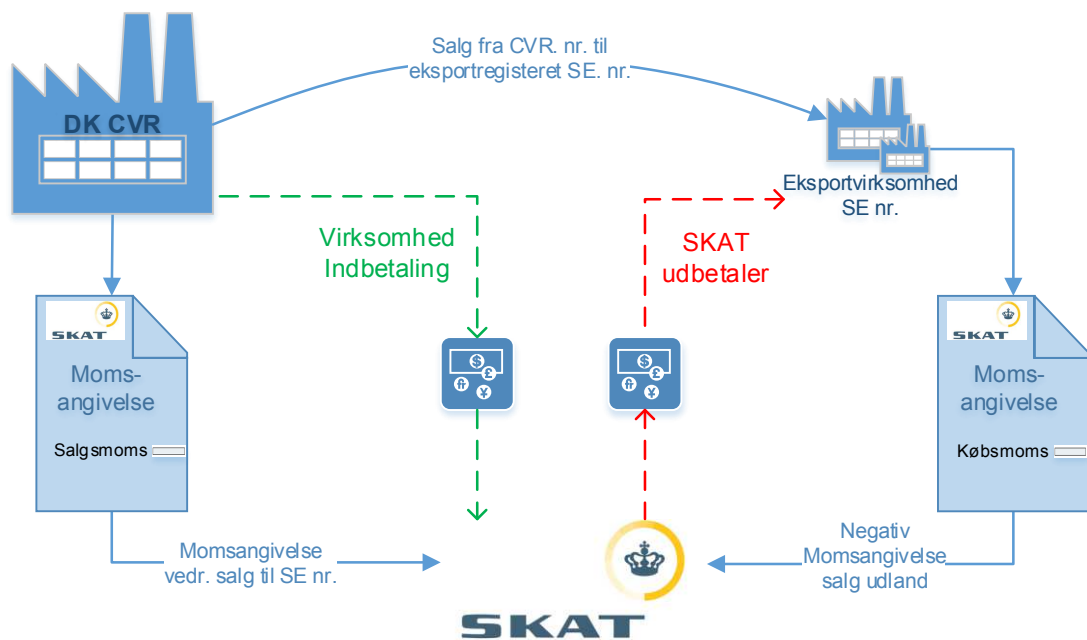
Først fakturerer virksomhedens oprindelige momsnummer (hovednummeret/CVR-nummeret) til SE-nummeret for salget af varen/ydelsen. Denne fakturering tillægges dansk moms. Herefter fakturerer SE-nummeret den udenlandske kunde for varen / ydelsen uden dansk moms.

Med et "ekstra" momsnummer følger en "ekstra" momsangivelse, og det er her muligheden for en løbende likviditetsfordel opstår. Momsangivelsen for SE-nummeret vil udvise et negativt tilsvarende, som efterfølgende vil medføre en udbetaling fra SKAT.

Den udbetalte / fradragne moms skal betales fra SE-nummeret til CVR-nummeret, som efterfølgende indberetter denne til SKAT ved indsendelse af momsangivelse.

Ordningen kan illustreres som følger:

Figur 9.9. Indberetningsflow ved eksportmomsregistreringen



Der sælges varer/ydelser fra CVR-nummeret til SE-nummeret, som alene indberetter købsmoms, dette medfører en negativ momsangivelse ved SE-nummeret. SE-nummeret får udbetalt denne, og har rådighed over denne likviditet, indtil CVR-nummeret skal indberette og betale moms. CVR-nummeret vil således skulle tilbagebetale det negative momstilsvær, som modsvarer salgsmomsen opstået ved salg til SE-nummeret.

Fordelen ved denne model afhænger af, hvor ofte virksomheden afregner moms. Virksomheder på månedsafregning opnår en lille fordel. Virksomheder på kvartalsafregning opnår en større fordel, mens virksomheder på halvårsafregning opnår den største fordel.

Eksportmomsordning/-registrering

Ordningen giver virksomheden mulighed for at splitte sin momsangivelse i to separate momsangivelser, hvorved den første indberetning medfører en negativ momsangivelse. Dette tilfører virksomheden likviditet, som efterfølgende opkræves ved den anden momsangivelse

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

Der er ikke en entydig sammenhæng mellem indholdet i rubrik C og de bagvedliggende varestrømme. Rubrik C indeholder værdien af andre varer og ydelser, der leveres uden afgift her i landet, i andre EU-lande og i lande uden for EU. Summen i rubrik C bør specificeres således det tydeligt fremgår, hvilken del af indberetningen der vedrører salg af varer og ydelser solgt i Danmark uden moms jævnfør momsbekendtgørelsens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10.

Kravene til specificering af momsfrit salg i Danmark indebærer, at følgende rubrik skal etableres: "Momsfrit salg DK".

Sammenhænge mellem undersystemer og sumtallene i rubrikkerne i momsangivelsen

Ved eksportmomsordningen sker der i forbindelse med indberetning af moms ikke automatisk sammenholdelse mellem momsangivelserne fra hovedvirksomheden og momsangivelsen fra dennes eksportmomsregistrering. Det fradragsberettigede køb, som er registeret på eksportmomsregistreringens momsangivelse bør sammenholdes med hovedvirksomhedens angivne salg.

For at opnå direkte gennemsigtighed på momsangivelsen mellem hovedvirksomhedens registrering af salgsmoms og eksportmomsregistreringens fradragne købsmoms skal følgende rubrik etableres: "Salg til eksportmomsregistrering", således kan det fradragne køb i eksportmomsregistreringen direkte sammenholdes med salg medtaget i hovedvirksomheden.

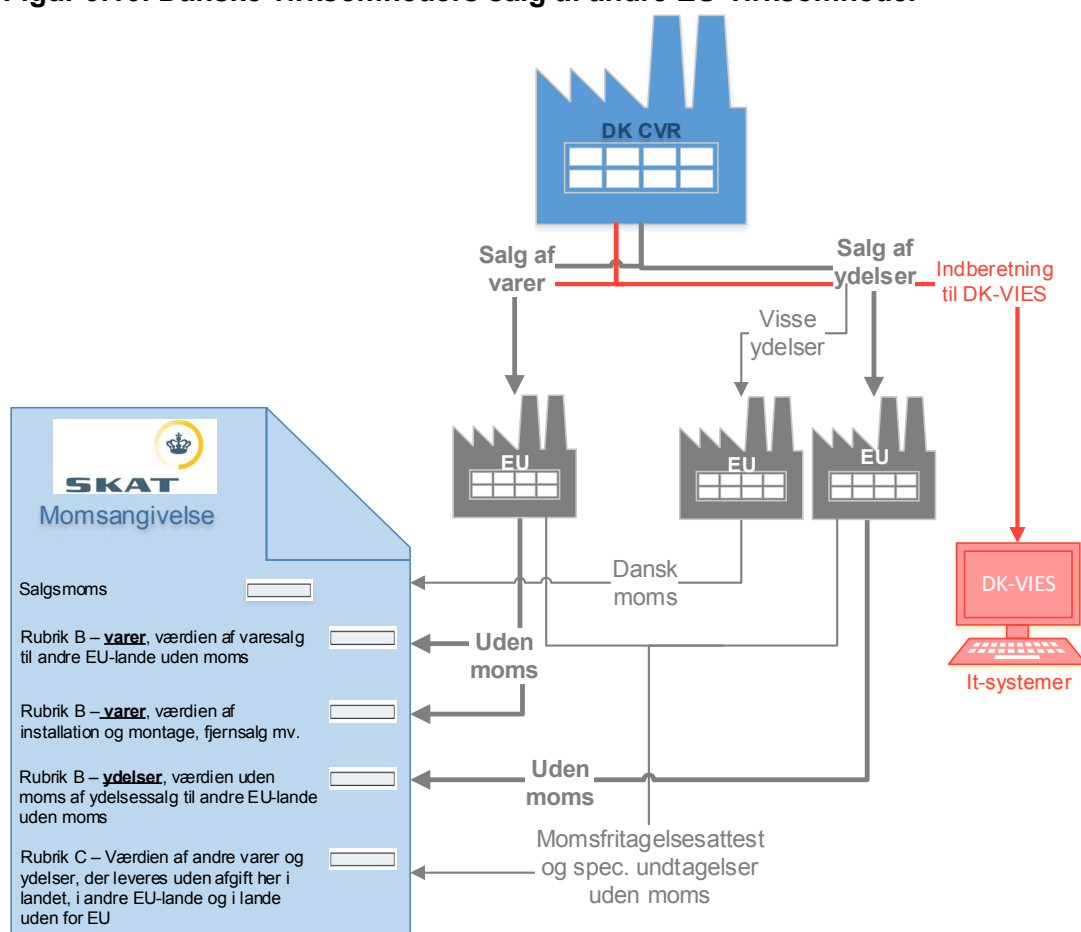
Momsmæssig behandling af salg i EU

Ved handel med udlandet, afhænger momsreglerne blandt andet af, om virksomheden handler med varer eller ydelser, med andre virksomheder eller private, og om handlen er med andre EU-lande eller lande uden for EU.

Nedenfor er momsreglerne for udvalgte handelssituationer beskrevet nærmere. Det gælder:

- Salg virksomhed til virksomhed (B2B)
- Salg virksomhed til forbruger (B2C)

Figur 9.10. Danske virksomheders salg til andre EU-virksomheder



Salg af varer og ydelser til virksomheder i lande inden for EU er som hovedregel ikke momsbelagt.

Betingelser for at kunne sælge moms frit er følgende:

- Dokumentationskrav ved varesalg, varen er sendt eller transporteret til et andet EU-land.
- Dokumentation for købers identitet, herunder verifikation af momsnummer.

Undtagelser fra hovedreglen

For visse ydelser skal der altid opkræves dansk moms:

- Ydelser vedrørende fast ejendom, som ligger i Danmark, herunder overnatning på hoteller i Danmark.
- Personbefordring, som foregår i Danmark (turistbuskørsel).
- Adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende (messer, udstillinger, seminarer og kurser med videre), som foregår i Danmark.
- Restaurations- og cateringydelser, som udføres i Danmark.
- Korttidsudlejning af transportmidler, som bliver stillet til rådighed for kunden i Danmark.

Såfremt ydelserne vedrører køberens momspligtige virksomhed, kan køberen søge om at få momsen tilbage via myndighederne i sit eget EU-land, der herefter sender ansøgningen videre til SKAT.

Momsangivelsen

Som hovedregel er salg af varer og ydelser til virksomheder i lande inden for EU ikke momsbelagt. Virksomheden skal oplyse det samlede salg for perioden. Der er på momsangivelsen en række supplerende oplysninger (rubrikker), som anvendes til at registrere samhandel mellem danske og udenlandske virksomheder.

Såfremt der er tale om ydelser, hvor den danske virksomhed opkræver dansk moms for salget, skal dette opgøres og afregnes til SKAT i rubrikken "Salgsmoms" på momsangivelsen i NTSE.

Ved salg af varer til virksomheder i andre EU-lande faktureres der uden moms og salget skal angives på momsangivelsen i rubrik B - "Varer".

Der er to rubrikker vedrørende B - "Varer". Dette skyldes, at der sondres mellem "indberettes til" og "indberettes ikke til" systemet "EU-salg uden moms".

Ved salg af ydelser til virksomheder i andre EU-lande faktureres der uden moms og salget skal angives på momsangivelsen i rubrik B - "Ydelser".

Herudover er der specielt for ydelser yderligere tilfælde, hvor rubrik C anvendes i stedet for rubrik B. Dette gælder:

- 1 Ydelser vedrørende fast ejendom, som ligger i andre EU-lande (for eksempel byggeydelser).
- 2 Personbefordring, der foregår i andre EU-lande.
- 3 Restaurations- og cateringydelser, som udføres i andre EU-lande.
- 4 Korttidsudlejning af transportmidler, som bliver stillet til rådighed for kunden i et andet EU-land.

Øvrig registrering

Ud over momsindberetning skal virksomheden registrere salget til EU i et særskilt register benævnt "Vat Information Exchange System" (DK-VIES). Indberetningen foretages via NTSE.

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

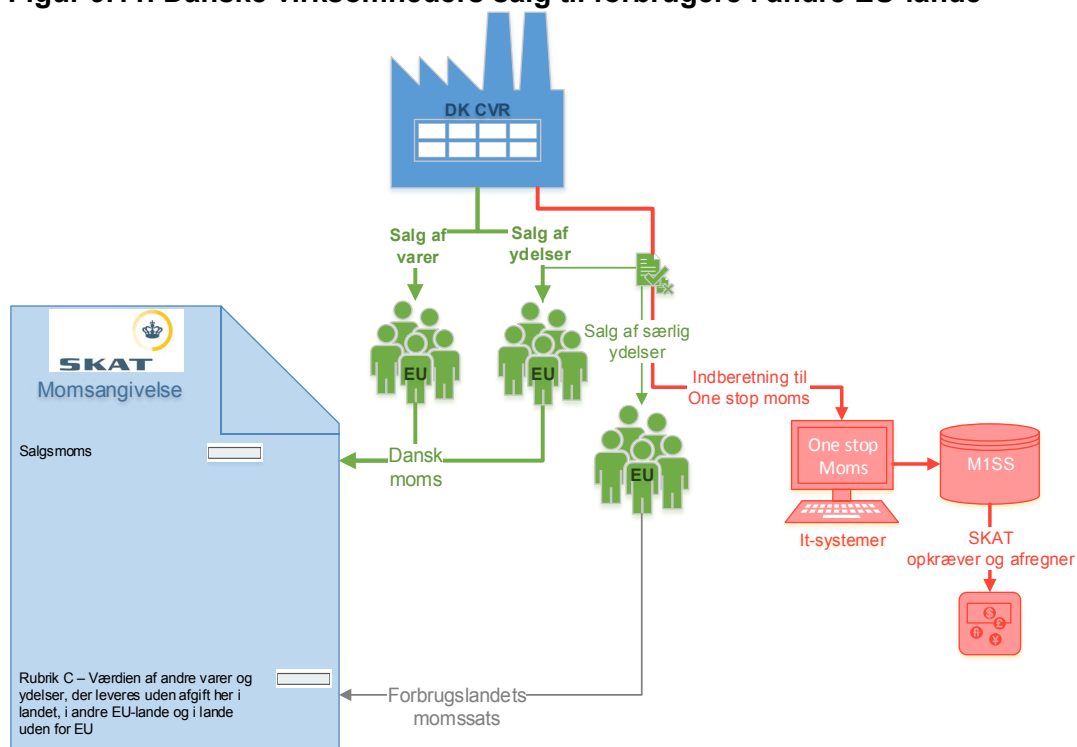
Der er ikke en entydig sammenhæng mellem indholdet i rubrik C og de bagvedliggende varestrømme. Der bør etableres bedre specificering af samhandel uanset det er virksomheder eller forbrugere. Kravene til specificering af indberetning af varer og ydelser solgt til andre EU-lande uden moms jævnføre momsbekendtgørelsens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10, vil kræve registreres i en rubrik for sig "Momsfrit salg til EU"

Sammenhænge mellem undersystemer og sumtallene i rubrikkerne i momsangivelsen

Danske virksomheder specificerer summerne af de tre B rubrikker i DK-VIES. Der bør etableres datamæssig sammenhæng mellem registreringerne i delsystemet og de samlede summer på B rubrikkerne i momsangivelsen. Kravene til sammenhæng mellem momsangivelsen og de underliggende systemer indebærer, at følgende rubrikker skal etableres: "Momspligtig salg til EU" i denne rubrik skal registreres salg til EU pålagt dansk salgsmoms. Salg til EU uden moms skal automatisk registreres i rubrikken "Salg uden moms til EU" på baggrund af virksomhedens indberetning i DK-VIES.

Salg - virksomhed til forbruger (B2C)

Figur 9.11. Danske virksomheders salg til forbrugere i andre EU-lande



Salg af varer og ydelser til privatpersoner og andre, som ikke er momsregistrerede i EU, faktureres og opkræves som hovedregel med dansk moms. Der gælder særlige regler for telespredningstjenester (særlige ydelser).

Salg til virksomheder, der ikke kan forevise gyldigt momsnummer, betragtes som salg til privatperson, hvorfor fakturaen skal påføres dansk moms.

Undtagelser fra hovedreglen

Virksomheden har ved salg af særlige ydelser til en privatperson i EU mulighed for via erhvervsstyrelsen, at tilmelde sig en ordning, hvor den danske virksomhed fakturerer med forbrugslandets momssats. Ordningen hedder One-Stop-Moms (beskrevet ovenfor) og er et fælles EU-system.

Momsangivelsen

Den danske virksomhed opkræver dansk moms for salget. Dette opgøres og afregnes til SKAT i rubrikken "Salgsmoms" på momsangivelsen i NTSE.

De ydelser, der indberettes til One-Stop-Moms, skal medtages i rubrik C på den almindelige momsangivelse.

Øvrig registrering

Ud over momsindberetning skal virksomheden registrere salget til One-Stop-Moms. Dette angives via et selvstændigt system under menupunktet moms i NTSE.

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

Det er ikke entydigt specificeret, hvilken moms der vedrører hvilket salg. Det er vores anbefaling at rubrikkerne på momsangivelsen udelukkende skal være udtryk for data vedrørende en vare- og/eller ydelsesstrøm. Kravene til en mere specifik momsangivelse stiller krav til antal rubrikker på momsangivelsen. Derfor bør salg til forbrugere i EU, som er pålagt dansk salgsmoms, registreres i en ny rubrik, "Momspligtig salg til EU".

Særlige ydelser solgt til forbrugere i andre EU-lande uden moms jævnfør moms bekendtgørelsens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10 registreres i en rubrik for sig rubrikken "Momsfrit salg til EU inkl. § 77" herunder også ydelser solgt i forbindelse med One-Stop-Moms.

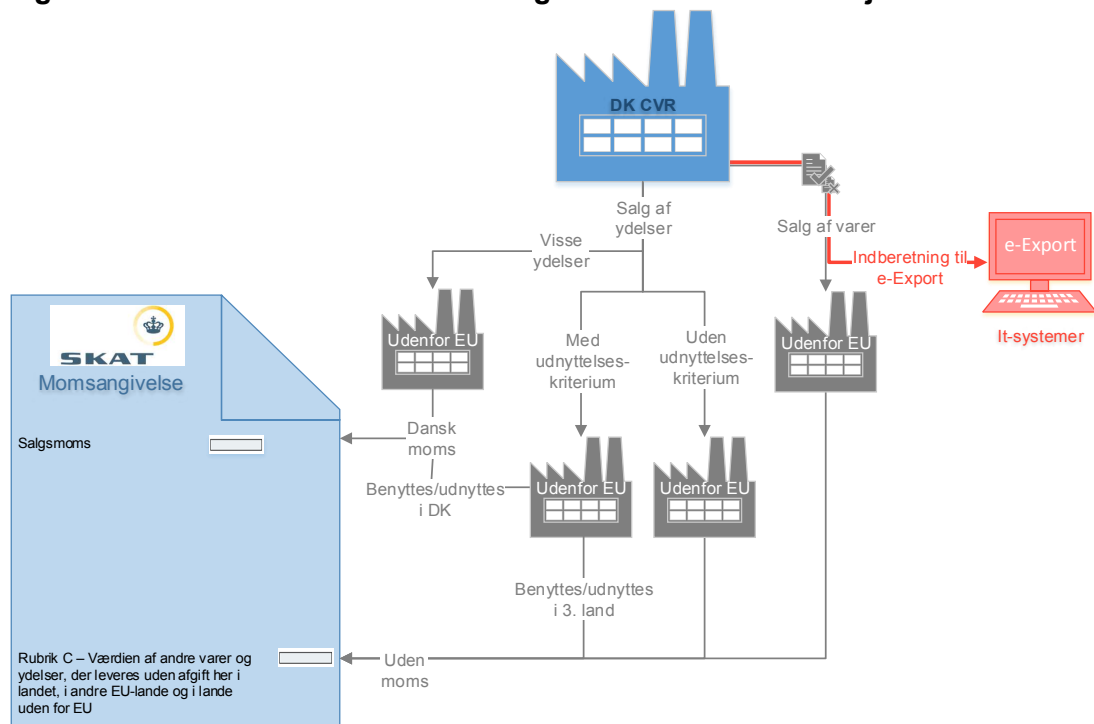
Momsmæssig behandling af salg uden for EU

Såfremt den danske virksomhed eksporterer varer ud af EU (til tredjelande), skal den ikke opkræve dansk moms af salget. For visse ydelser skal virksomheden dog opkræve moms. Virksomheden skal kunne dokumentere, at betingelserne for det momsfrie salg er opfyldt.

Nedenfor er momsreglerne for udvalgte handelssituationer beskrevet nærmere. Dette gælder:

- Salg - virksomhed til virksomhed (B2B)
- Salg - virksomhed til forbruger (B2C)

Figur 9.12. Danske virksomheders salg til virksomheder i tredjelande



Salg af varer til lande uden for EU er fritaget for moms, uanset om køberen er en virksomhed eller en privatperson.

Den danske virksomhed kan derfor udstede en faktura uden dansk moms, hvis varerne forlader EU. Virksomheden skal kunne dokumentere, at varerne har forladt EU. Ved eksport af varer til lande uden for EU skal der udfærdiges en udførselsangivelse.

Salg af ydelser til virksomheder uden for EU kan ligeledes, som hovedregel, sælges uden dansk moms.

For ydelser, der ikke har et udnyttelseskriterium (reglerne herfor beskrives nedenfor), skal den danske sælger kunne dokumentere, at køber er en virksomhed i et land uden for EU.

Ydelser med udnyttelseskriterium

Der findes dog visse ydelser, hvor momsbeskatningsstedet er afhængigt af, hvor ydelserne udnyttes/benyttes. Dette gælder for disse ydelser:

- Reklameydelser
- Ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser, databehandling og meddelelse af oplysninger
- Levering af arbejdskraft
- Udlejning af løsørestande bortset fra transportmidler.

- Hel eller delvis overdragelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, licensrettigheder, retten til varemærker, fællesmærker og mønstre og andre lignende rettigheder
- Påtagelse af forpligtelse til helt eller delvist at undlade udøvelse af en erhvervsmæssig virksomhed eller brug af en af de rettigheder, der er nævnt i dette stykke
- Bank- finansierings- og forsikringsvirksomhed bortset fra udlejning af bankbokse
- Adgang til et naturgassystem på EUs område eller til ethvert net, der er forbundet med et sådant system, til elektricitetssystemer eller til varme eller kuldenet, transmission gennem disse systemer eller net og andre dermed direkte forbundne ydelser
- Teleydelser
- Radio- og tv-spredningsydelser.

Hvis disse ydelser benyttes/udnyttes i Danmark, skal salget pålægges dansk moms. Dette gælder også, selvom ydelsen leveres til en udenlandsk kunde.

Udnyttes ydelsen derimod uden for Danmark, skal salget ikke pålægges dansk moms, uanset om kunden er en virksomhed eller privatperson. Dette gælder, selvom ydelsen leveres til en dansk kunde.

Ud over udnyttelseskriterier er der visse ydelsessalg, hvor der altid skal opkræve dansk moms, selv om køberen bor uden for EU. Det gælder:

- Ydelser vedrørende fast ejendom, som ligger i Danmark (for eksempel byggeydelser).
- Personbefordring, som foregår i Danmark (turistbuskørsel).
- Adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende (for eksempel messer, udstillinger, seminarer og kurser), som foregår i Danmark.
- Restaurations- og cateringydelser, som udføres i Danmark.
- Korttidsudlejning af transportmidler, som bliver stillet til rådighed for kunden i Danmark.

Momsangivelsen

Salget uden moms for varer og ydelser uden for EU skal medtages på momsangivelsens rubrik C. Sælges der med dansk moms medtages det på momsangivelsens rubrik "Salgsmoms".

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

Der er ikke entydig sammenhæng mellem momsgrundlaget og den moms, der er beregnet med udgangspunkt i momsgrundlaget, samt sammenhæng til den fradragne moms på momsangivelsen. Således bør indholdet i rubrik "Salgsmoms" og rubrik C specificeres.

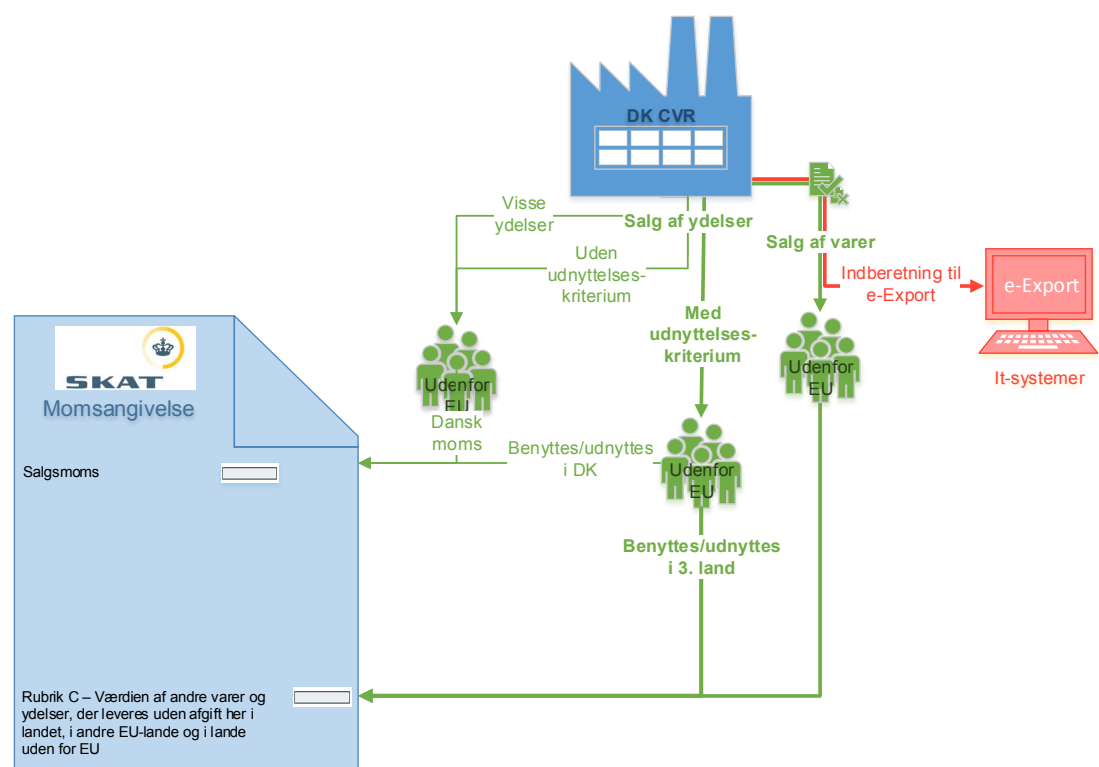
Kravene til specificering på momsangivelsen vil indebære, at følgende rubrikker skal etableres: "Salg uden moms til tredjelande - varer", "Salg uden moms til tredjelande – ydelser" og "Momspligtigt salg til tredjelande" her skal indberettes salg af varer og ydelser til tredjelande afhængig af om salget er momsbelagt eller ej. Desuden bør rubrik C opdeles, således at varer og ydelser solgt til tredjelande uden moms jævnfør moms bekendtgørelsens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10 registreres i en særlig rubrik, "Momsfrit salg til tredjelande".

Sammenhænge mellem undersystemer og sumtallene i rubrikkerne i momsangivelsen

Summen i rubrik "Salg uden moms til tredjelande - varer" specificeres i SKATs eksportsystem e-Export. Der bør etableres datamæssig sammenhæng mellem registreringerne i delsystemet og sumrubrikken i momsangivelsen.

Salg - virksomhed til forbruger (B2C)

Figur 9.13. Danske virksomheders salg til forbrugere i tredjelande



Salg af varer til lande uden for EU er fritaget for moms, uanset om køberen er en virksomhed eller en privatperson.

Den danske virksomhed skal være registreret som eksportør, og den skal have tildelt et EORI-nummer for at kunne sælge varer uden for EU. EORI er et register over alle EU-virksomheder, der handler med lande uden for EU. Virksomhedens salg af varer skal indberettes i SKATs eksportsystem (e-Export). De fleste vælger at gøre dette via en speditør.

Den danske virksomhed udsteder en faktura uden dansk moms, hvis varerne forlader EU. Virksomheden skal kunne dokumentere, at varerne har forladt EU.

Hvis den dansk virksomhed sælger ydelser til private i lande uden for EU, skal der normalt ikke opkræves dansk moms. For følgende typer ydelser, i lighed med salg til virksomheder, skal der dog altid opkræve dansk moms:

- Formidling af salg eller køb, som foregår i Danmark.
- Ydelser vedrørende fast ejendom, som ligger i Danmark (for eksempel byggeydelser).
- Personbefordring, som foregår i Danmark (turistbuskørsel).
- Adgang til arrangementer og øvrige ydelser inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende (eksempelvis udstillinger, ballet, teater, koncerter, sportskampe, messer, seminarer, konferencer og kurser), som foregår i Danmark.
- Restaurant- og cateringydelser, som udføres i Danmark.
- Korttidsudlejning af transportmidler, hvis transportmidlet bliver stillet til rådighed for kunden i Danmark.
- Langtidsudlejning af fartøjer (for eksempel både), der bliver stillet til rådighed for kunden i Danmark.
- Transport af varer, som foregår i Danmark.
- Transport af varer mellem to EU-lande, når transporten påbegyndes i Danmark.
- Aktiviteter i tilknytning til transport (for eksempel lastning, losning, omladning og pakning), som udføres i Danmark.
- Vurdering af og arbejde på løsøregenstande, som udføres i Danmark.

Ydelser med udnyttelseskriterium

Tillige er der også regler ved salg til private om udnyttelseskriterium, sammenligneligt med ydelsessalg til virksomheder. Den dansk virksomhed skal opkræve dansk moms, selv om den private køber er bosiddende uden for EU, hvis køberen udnytter ydelsen i Danmark. Det gælder:

1. Salg af rettigheder.
2. Reklame.
3. Rådgivning.
4. Forpligtelse til undladelse (eksempelvis konkurrenceklausuler).
5. Bank-, finansierings- og forsikringsydelser (dog ikke boksleje).
6. Udlejning af arbejdskraft.
7. Udlejning af løsøregenstande.
8. Transport og transmission af gas, elektricitet, varme og kulde.
9. Teleydelser.
10. Radio- og tv-spredningsydelser.

Momsangivelsen

Salget uden moms for varer og ydelser uden for EU skal medtages på momsangivelsens rubrik C.

Hvis der sælges med dansk moms, medtages det på momsangivelsens rubrik "Salgsmoms".

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

Der er ikke entydigt sammenhængen mellem momsgrundlaget og den moms, der er beregnet med udgangspunkt i momsgrundlaget, samt sammenhæng til den fradragne moms på momsangivelsen. Således bør indholdet i rubrik "Salgsmoms" og rubrik C specificeres.

Kravene til specificering på momsangivelsen vil indebære, at følgende rubrikker skal etableres: "Salg uden moms til tredjelande - varer", "Salg uden moms til tredjelande – ydelser" og "Momspligtig salg til tredjelande". Her skal indberettes salg af varer og ydelser til tredjelande, afhængigt af om salget er momsbelagt eller ej. Desuden bør rubrik C opdeles, således at varer og ydelser solgt til tredjelande uden moms jævnfør momsbekendtgørelsens § 77, stk. 7, jævnfør § 74, stk. 10 registreres i en rubrik for sig "Momsfrit salg til tredjelande".

9.3 Indgående vare- og ydelsesstrømme (køb)

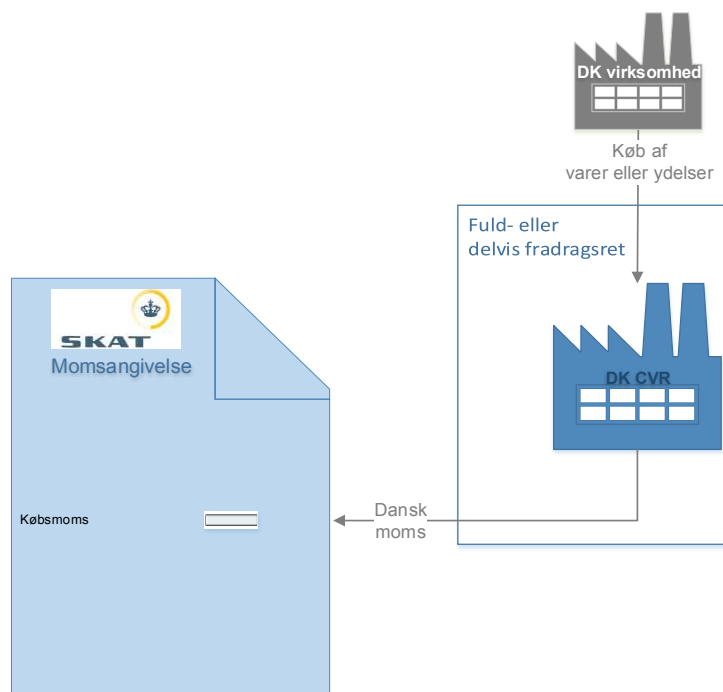
Formålet med dette afsnit er at redegøre for angivelsen af moms i forhold til de indgående vare- og ydelsesstrømme i virksomheden, samt at beskrive den momsmæssige behandling ved handel i indland og ved grænseoverskridende handel

Dette afsnit redegør for momsreglerne for udvalgte handelssituationer, hvilket er beskrevet nærmere nedenfor. Det gælder:

- Momsmæssig behandling af køb med indland
- Momsmæssig behandling af køb med EU
- Momsmæssig behandling af køb uden for EU

Momsmæssig behandling af indenlandske køb

Figur 9.14. Danske virksomheders køb i Danmark



I de tilfælde, hvor en dansk virksomhed køber varer og/eller ydelser fra en dansk virksomhed, skal købet pålægges dansk moms.

Den danske virksomhed betaler dansk moms for købet. Dette opgøres og indgår i rubrikken "Købsmoms" på momsangivelsen i NTSE.

Fradragsret for moms

En momsregistreret virksomhed kan som hovedregel, trække momsen fra, hvis den køber varer eller ydelser, som virksomheden videresælger eller bruger til driften af virksomhed.

Fuldt momsfradrag - Virksomheden har ret til fuldt momsfradrag for køb af varer, som den videresælger eller bruger i sin produktion. Varen må ikke anvendes til private formål.

Virksomheden har *ikke* fradrag for:

- Varer, som benyttes privat eller til andre formål, for eksempel momsfri virksomhed.

Betingelser for at få fuldt fradrag:

- Varen skal være købt hos en anden momsregistreret virksomhed.
- Virksomheden skal kunne dokumentere dens indkøb med for eksempel en faktura eller kassebon.

Der er kun fuld fradragsret, hvis indkøb med videre udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer. Hvis indkøb med videre også benyttes til

andre formål, for eksempel til brug for aktiviteter, der er fritaget for moms, er der kun delvis fradragsret.

Delvis fradragsret

Momsregistrerede virksomheder kan fradrage købsmoms, der forholdsmæssigt svarer til omsætningen i den registreringspligtige del af virksomheden.

For varer og ydelser, som benyttes både til fradragsberettigede formål og til virksomhedens uvedkommende formål, kan der fradrages den del af købsmomsen, der skønmæssigt svarer til de pågældende varers og ydelsers fradragsberettigede brug i den registreringspligtige virksomhed.

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

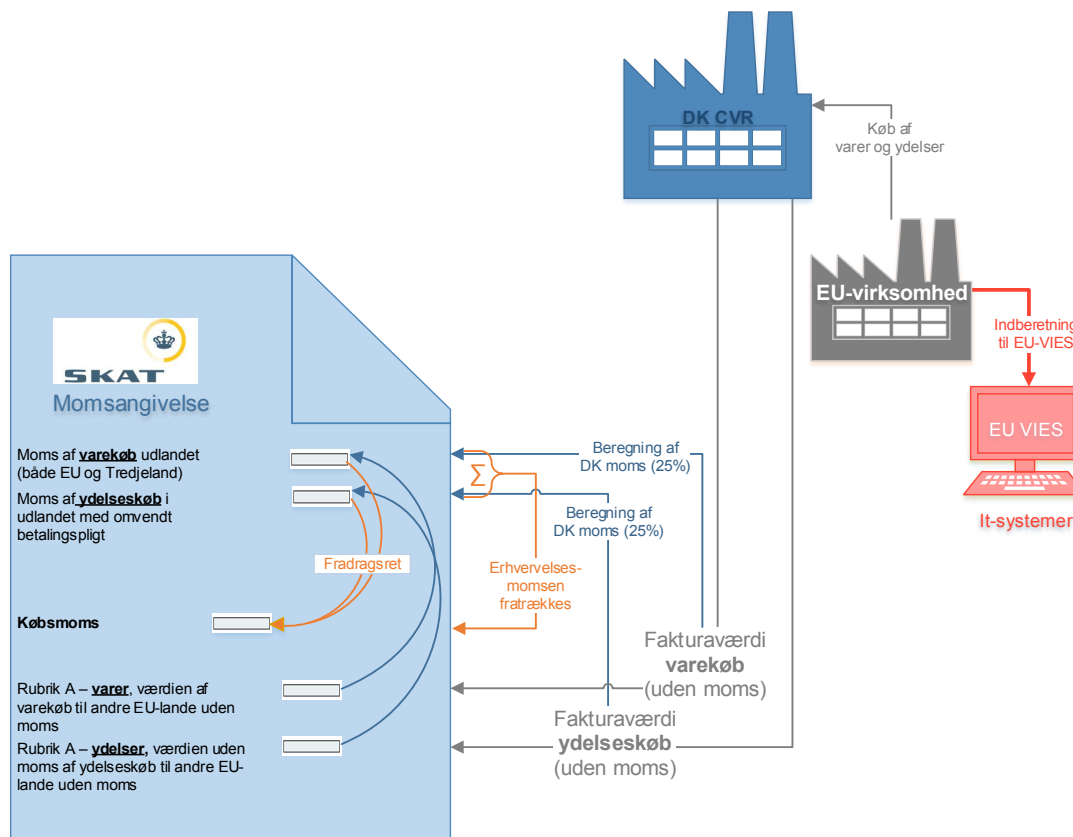
Der er ikke entydig sammenhæng mellem momsgrundlaget og den moms, der er beregnet med udgangspunkt i momsgrundlaget, samt sammenhæng til den fradragte moms på momsangivelsen. Således bør indholdet i rubrik "Købsmoms" specificeres, så virksomhedens fradragsberettigede køb tydeligt fremgår. Desuden bør det fremgå, hvilken fradragsprocent virksomheden anvender i forbindelse med delvis fradragsret.

Kravene til specificering på momsangivelsen vil, indebære, at følgende rubrikker skal etableres: "Fradragsberettiget DK køb", "Delvis fradragsprocent" her skal oplyses og reduceres med den fradragsprocent, som virksomheden har anvendt i foregående periode. Derudover bør der være en rubrik omfattende "Køb til brug for udelukkende momspligtig anvendelse" som automatisk foretager en modstående korrektion i det indberettede fradragsberettigede køb.

Momsmæssig behandling af ved køb i EU

Ved handel med udlandet, afhænger den momsmæssige virkning blandt andet af, om virksomheden handler med varer eller ydelser, med andre virksomheder eller private, og om handlen er med andre EU-lande eller lande uden for EU.

Figur 9.15. Danske virksomheders køb fra virksomheder i andre EU-lande



Ved køb af varer og ydelser vil den danske virksomhed som udgangspunkt, modtage fakturaer uden moms, hvis sælger er i besiddelse af virksomhedens danske momsnummer.

Momsangivelsen

Ved køb af ydelser, skal fakturaværdien medtages i rubrik A "Ydelser" på momsangivelsen.

Køber skal selv beregne 25 % dansk moms af købet, som medtages på momsangivelsens rubrik "Moms af **køb af ydelser** fra udlandet med omvendt betalingspligt".

Fakturaværdien af køb af varer skal medtages på momsangivelsens rubrik A "Varer".

Køber skal selv beregne 25 % dansk moms af købet, som medtages på momsangivelsens rubrik "Moms af **varekøb** fra udlandet".

I det omfang købet anvendes til virksomhedens momspligtige aktiviteter, kan erhvervelsesmomsen fratrækkes i rubrikken "Købsmoms". Fuld fradragsret medfører et "0 kr." i momstilsvaret.

Det vil sige, at virksomhederne, i forbindelse med indberetning af moms, foretager flere manuelle beregninger, alt efter hvem og hvad virksomheden handler med.

De supplerende oplysninger, i momsangivelsens rubrik A, danner grundlag for beregningen af:

- Moms af varekøb i udlandet (både EU- og tredjelande)
- Moms af ydelseskøb i udlandet omvendt betalingspligt

Den danske momsregistrerede virksomhed skal beregne og indberette erhvervsmoms, som er 25 % af værdien af varer og ydelser købt i udlandet, som er indberettet i rubrik A. Udover at indberette i rubrik A skal virksomheden også indberette i de to ovennævnte rubrikker. Virksomheden kan, i det omfang den har fradrag for moms, fradrage (helt eller delvist) den beregnede moms i købsmomsen.

Herudover skal virksomheder i andre EU-lande registrere salget til Danmark i et særskilt register benævnt "Vat Information Exchange System" (EU-VIES).

Alle medlemslande i EU skal ved samhandel i EU indberette til VIES. Der skal indberettes til systemet, hvis en virksomhed i ét EU-land sælger varer/ydelser uden moms til en virksomhed i et andet EU-land. Dette betyder, at EU-virksomheder skal indberette deres salg til danske momsregistrerede virksomheder via EU-VIES indberetningssystem.

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

Der er ikke en entydig sammenhæng mellem indholdet i rubrikken "Købsmoms", rubrikkerne A og den moms, der kan henføres til de bagvedliggende varestrømme ved køb i udlandet, samt den erhvervsmoms, der skal afregnes og fradrages. Indholdet i rubrikkerne "Moms af varekøb udlandet (både EU- og tredjeland)", "Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt", omfatter data (moms) fra flere forskellige delprocesser. Moms i disse rubrikker er en sammenblanding af både køb i EU- og tredjelande. Køb i EU specificeres i A-rubrikkerne, hvorimod køb i tredjelande ikke specificeres særskilt i de supplerende rubrikker. Der kan derfor ikke etableres automatiske sammenhænge rubrikkerne i mellem. Data er manuelt beregnet på baggrund af rubrikkerne A og virksomhedens køb i tredjelande, der ikke skal indberettes på momsangivelsen.

Fradragsretten for køb i EU skal, i den nuværende momsangivelse, fratrækkes manuelt i købsmomsen, idet der kan være afvigelser i totalsummen grundet fradragsretten. Erhvervsmomsen bør specificeres på både salgs- og købssiden således, at erhvervsmomsen kan beregnes direkte på momsangivelsen.

Sammenhænge mellem undersystemer og sumtallene i rubrikkerne i momsangivelsen

Summen i begge A rubrikkerne skal specificeres i EU-VIES. Der bør etableres datamæssig sammenhæng mellem registreringerne i delsystemet og den samlede sum i A rubrikkerne i momsangivelsen. Derudover bør køb uden moms i EU specificeres på både salgs- og købssiden, således at erhvervsmomsen tydeligt fremgår.

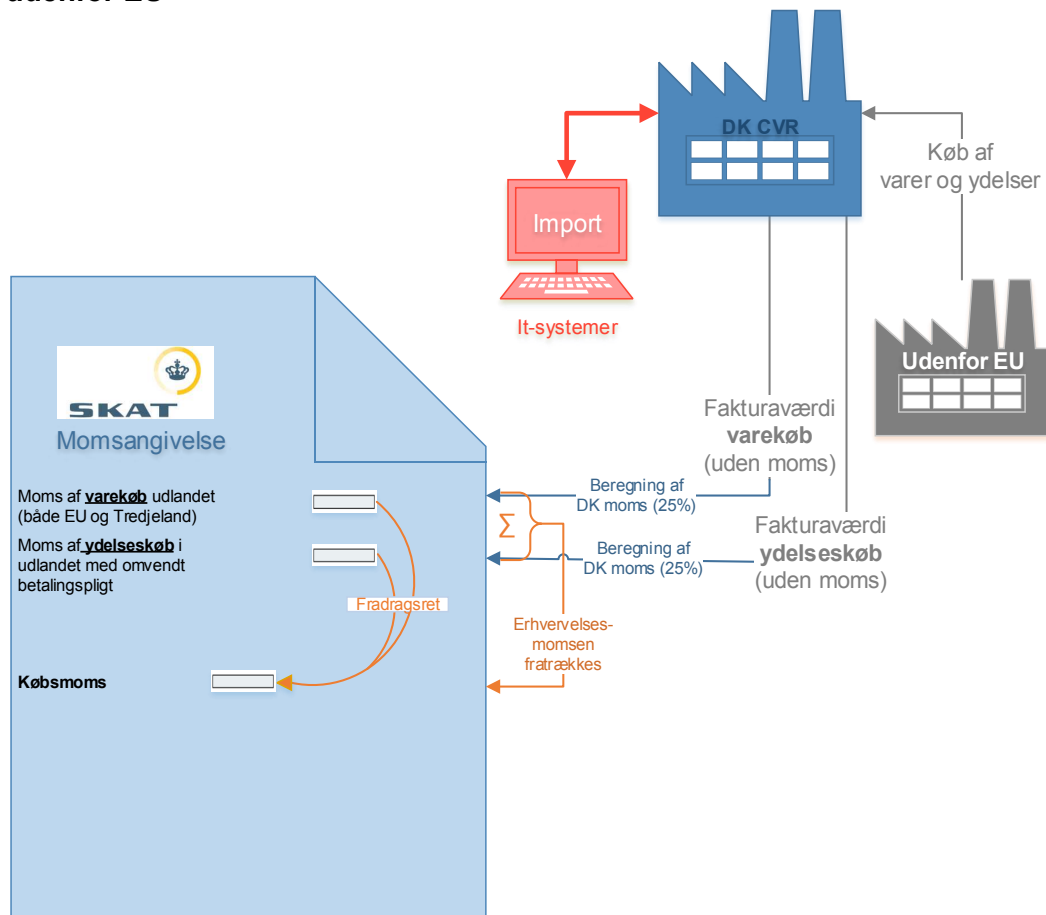
Specificering og den direkte beregning af erhvervs-momsen på momsangivelsen vil, indebære, at følgende rubrikker skal etableres: "Køb uden moms i EU" som kan udfyldes automatisk på baggrund af EU-virksomheders indberetning i EU-VIES.

Derudover skal der etableres en rubrik, "Pligtig erhvervs-moms" til automatisk beregning af pligtig erhvervs-moms, som beregnes på baggrund af indberetningerne i "Køb uden moms i EU" og "Køb uden moms i tredjelande".

Ligeledes skal erhvervs-momsen fremgå som fradrag på momsangivelsen, derfor skal beløbet i rubrikken "Køb uden moms i EU" også fremgå af fradragdelen på momsangivelsen, så summen i rubrikken "Fradragsberettiget erhvervs-moms" kan beregnes på baggrund deraf.

Momsmæssig behandling af køb uden for EU

Figur 9.16. Danske virksomheders køb fra virksomheder i tredjelande / lande uden for EU



Køb af varer og ydelser fra leverandører uden for EU vil som hovedregel ligeledes være uden moms.

Hvis der købes varer i lande uden for EU, skal den danske virksomhed betale importmoms ved indførsel af varer. Der kan endvidere være told på varerne. SKAT

orienterer virksomheden om importmomsens størrelse, når varerne er angivet til fortoldning. Den danske virksomhed skal være registreret hos Erhvervsstyrelsen for at kunne importere varer. Virksomheden skal indberette sit køb af varer fra tredjeland til Importsystemet. For yderligere detaljer se afsnittet om Importsystemet. Importsystemet anvendes kun til varer.

Momsangivelsen

Køb af varer og ydelser fra lande uden for EU skal ikke medtages i rubrikkerne A-C.

Køber skal selv beregne 25 % dansk moms af fakturaværdien ved køb af **ydelse**, som medtages i rubrikken "Moms af køb af ydelser fra udlandet med omvendt betalingspligt".

Varernes Importmoms betales via momsangivelsen i rubrikken "Moms af varekøb fra udlandet" og kan tillige ses under menupunktet Told i NTSE.

Delkonklusion

Indholdet i de enkelte rubrikker i momsangivelsen og sammenhængen mellem disse

Der er ikke en entydig sammenhæng mellem indholdet i rubrikken "Købsmoms", "Moms af varekøb udlandet (både EU- og tredjeland)" og "Moms af ydelseskøb i udlandet med omvendt betalingspligt", rubrikkerne omfatter data (moms) fra flere forskellige delprocesser, og er manuelt beregnet på baggrund af A-rubrikkerne og virksomhedens køb i tredjelande. Rubrikkerne er udtryk for nettotal. Det bør være muligt at se sammenhængen mellem momsgrundlaget og den moms, der er beregnet med udgangspunkt i momsgrundlaget. Derudover bør erhvervelsesmomsen specificeres, således at den kan beregnes direkte på momsangivelsen.

Sammenhænge mellem undersystemer og sumtallene i rubrikkerne i momsangivelsen

Virksomhedens køb i tredjelande er ikke specificeret på momsangivelsen, så det tydeligt fremgår, på hvilket grundlag erhvervelsesmomsen ved køb i tredjelande er beregnet. Summen af danske virksomheders køb fremgår af Importsystemet. Der bør etableres datamæssig sammenhæng mellem registreringerne i Importsystemet og momsangivelsen.

Kravene til specificering og direkte beregning af erhvervelsesmomsen vil indebære, at følgende rubrik skal etableres: "Køb uden moms i tredjelande" som kan udfyldes automatisk på baggrund af den danske virksomheds indberetning i Importsystemet. Derudover skal der etableres en rubrik, "Pligtig erhvervelsesmoms" til automatisk beregning af pligtig erhvervelsesmoms, som beregnes på baggrund af indberetningerne i "Køb uden moms i EU" og "Køb uden moms i tredjelande". Ligeledes skal erhvervelsesmomsen fremgå som fradrag på momsangivelsen, derfor skal rubrikken "Køb uden moms i tredjelande" også fremgå af fradragsdelen på momsangivelsen, så rubrikken "Fradragsberettigede erhvervelsesmoms" kan beregnes på baggrund deraf.

9.4 Samlet delkonklusion på kapitel 9

På baggrund af vores gennemgang af SKATs inddatasystemer, som anvendes til indberetning af momspligtige handler i både ind- og udland, samt gennemgang af vare- og ydelsesstrømme, kan vi konkludere følgende:

- Momsangivelsen (indberetningsbilledet i NTSE) er ikke let anvendelig / forståelig. Uanset registreringsforhold præsenteres alle momsregistrerede virksomheder for samme indberetningsbillede og -rubrikker.
- Hjælpetekster og brugervejledninger, der stilles til rådighed for virksomhederne, er ikke præcist og systematisk defineret. De informerer ikke i tilstrækkelig grad til forståelse af reglerne eller hvilke data, der skal indberettes i de enkelte rubrikker på momsangivelsen.
- Der er ikke etableret inddatakontroller, der understøtter, at der er overensstemmelse mellem rubrikkerne under de supplerende oplysninger på momsangivelsen og de underliggende indberetningssystemer. Der er ligeledes ikke etableret direkte sammenhæng mellem indberetningen i de forskellige rubrikker på momsangivelsen, således at for eksempel erhvervsessmomsen beregnes på baggrund af indberetningen i rubrik A.
- Der findes ikke et system i forbindelse med angivelse af moms, hvor danske virksomheder indberetter samhandel med andre danske virksomheder. Indberetning af salgs- og købsmoms registreres som et samlet beløb.
- Momsregistrerede virksomheder skal indberette oplysninger om samhandel manuelt i flere uafhængige systemer, da der ikke er systemsammenhænge.

Den finansielle rapportering på momsområdet kan i sagens natur kun tage afsæt i den struktur, der er fastsat ved datafangsten. Datafangsten skal tilgodese den løbende finansielle rapportering og skal blandt andet understøtte en vurdering af, hvorvidt de finansielle data afspejler gældende regler på området. Der er i NTSE ikke etableret kontroller med henblik på at sikre overensstemmelse mellem virksomheders registreringer, hverken i forhold til de indbyrdes sammenhænge rubrikkerne imellem eller underliggende systemer hvor samhandel med udlandet registreres. Dette medfører en forøget risiko for fejlregistreringer.

Den værende datafangst/inddatastruktur bidrager ikke til, at SKAT nemt kan gennemskue, om denne afspejler gældende regler på området. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at rubrikkerne på momsangivelsen (datafangsten) fuldt ud bør afspejle de administrative sammenhænge, så der ikke sker sammenblanding af flere forskellige forhold i samme indtastningsrubrik.

9.5 Anbefaling om ny udformning af momsangivelsen

Det er vores vurdering, at SKAT har et større uudnyttet potentiale til at forbedre kvaliteten af data, når disse indrapporteres fra virksomheder. Skatteministeriets Koncernrevision har nedenfor anført en række forslag, der vedrører forenkling og kvalitetssikring samt udnyttelse af afstemningsmuligheder.


Skatteministeriets Koncernrevision vil, på baggrund af de foregående afsnit om systemer og varestrømme, anbefale en ny udformning af momsangivelsen, hvilket vil minimere muligheden for fejl og svig i forbindelse med angivelse af moms.

Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler følgende:

- For opnåelse af bedre gennemsigtighed og bedre mulighed for kontrol, skal virksomhedens salgs- og købsbeløb specificeres på momsangivelsen, og momsens skal beregnes automatisk på baggrund heraf.
- Momsangivelsen skal udfyldes automatisk i de tilfælde, hvor oplysninger om virksomhedens omsætning er tilgængelige i underliggende systemer.
- Virksomheden skal udelukkende have adgang til at indtaste i rubrikker, som vedrører virksomhedens registreringsforhold.
- Der skal være sammenhæng mellem indberetningsrubrikker i momsangivelsen og det bagvedliggende regelgrundlag.
- SKAT bør, i forbindelse med indberetning af moms, stille mere præcise brugervejledninger til rådighed for virksomhederne, således at omfanget af fejl reduceres allerede ved indberetningen.

På denne baggrund anbefaler vi følgende design af momsangivelsen. Forslaget til en ændret momsangivelse og anbefalinger er illustreret og nærmere beskrevet nedenfor.

Figur 9.17. Ny udformning af momsangivelsen



SKAT
Momsangivelse

	Netto	Moms beregnet
Momsfrit salg DK inkl. § 77	<input type="text"/>	
Momspligtigt salg DK	<input type="text"/>	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Momspligtigt salg til EU	<input type="text"/>	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Momspligtigt salg til tredjelande	<input type="text"/>	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Salg uden moms EU	<input type="text"/>	
Momsfrit salg EU inkl. § 77	<input type="text"/>	
Salg uden moms tredjelande – Varer (e-Export)	<input type="text"/>	
Salg uden moms tredjelande – Ydelser	<input type="text"/>	
Momsfrit salg tredjelande inkl. § 77	<input type="text"/>	
Pligtig erhvervesmoms	<input type="text"/>	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Køb uden moms EU (EU-VIES)	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>	
Køb uden moms tredjelande (Importsystem)	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>	
Salg til Eksportmomsregistrering	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>	
Salgsmoms i alt		<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Fradragsberettiget DK køb	<input type="text"/>	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Fradragsberettiget erhvervesmoms	<input type="text"/>	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Køb uden moms EU (EU-VIES)	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>	
Køb uden moms tredjelande (Importsystem)	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>	
Delvis fradragsprocent <input style="border: 1px solid black;" type="text"/>		<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Køb til brug for udelukkende momspligtig anvendelse	<input type="text"/>	<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Købsmoms i alt		<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>
Momstilsvar		<input style="border: 1px solid black;" type="text"/>

Rubrikkerne, der er markeret med hængelås illustrerer, hvor SKAT har mulighed for at få oplysninger fra underliggende systemer. Dette betyder, at rubrikkerne kan udfyldes automatisk på baggrund af oplysninger i bagvedliggende systemer. Det betyder, at virksomheden udelukkende kan/skal rettes i de angivne beløb i de bagvedliggende systemer VIES, e-Export og Importsystemet.

Gennemsigtighed

For at sikre større sammenlignelighed og bedre gennemsigtighed på momsangivelsen, anbefaler Skatteministeriets Koncernrevision, at momsangivelsen udformes, så virksomheden skal oplyse omsætning til ind- og udland samt beløb vedrørende fradragsberettigede køb, fradragsprocent med mere. Virksomhedens momstilsvar skal herefter beregnes på baggrund heraf. Det vil sige, at momsangivelsen skal specificeres på nedenstående måde:

Den pligtige del af momsangivelsen skal indeholde følgende rubrikker:

- Momsfrit salg DK inkl. § 77
- Momspligtig salg DK
- Momspligtigt salg til EU
- Momspligtigt salg til tredjelande
- Salg uden moms EU (DK-VIES)
- Momsfrit salg EU inkl. § 77
- Salg uden moms tredjelande – varer (e-Export)
- Salg uden moms tredjelande – ydelser
- Momsfrit salg tredjelande inkl. § 77
- Pligtig erhvervsmoms
- Køb uden moms EU (EU-VIES)
- Køb uden moms tredjelande (Importsystemet)
- Salg til eksportmomsregistrering

Den fradragsberettigede del af angivelsen følgende rubrikker:

- Fradragsberettiget DK køb
- Fradragsberettiget erhvervsmoms
 - Køb uden moms EU (EU-VIES)
 - Køb uden moms tredjelande (Importsystemet)
- Delvis fradragsret i pct. (baseret på foregående periode)
- Køb til brug for udelukkende momspligtig aktivitet.

Momsen skal beregnes på momsangivelsen på baggrund af virksomhedens indberettede salg og køb. Desuden vil erhvervsmomsen for EU- og tredjelande på både købs- og salgssiden kunne beregnes på baggrund af rubrikkerne "Køb uden moms EU" og "Køb uden moms tredjelande". Omsætning, som vedrører hovedvirksomheders eksportregistrering, vil ligeledes være synliggjort og entydigt fremgå af momsangivelsen. Det bliver dermed specificeret, hvilket salg og køb momsens afregnes på baggrund af, samt hvilke varestrømme, der påvirker virksomhedens momstilsvar. Momsangivelsen vil således afspejle virksomhedens regnskab.

Der skal på momsangivelsen desuden være en rubrik til anvendelse ved delvisfradragsret ("Delvis fradragsprocent"). Her skal oplyses og reduceres med den fradragsprocent, som virksomheden har anvendt i foregående periode. Derudover

skal suppleres med en rubrik, hvor virksomheden kan oplyse og fradrage køb, som udelukkende bruges til momspligtig aktivitet. Denne indberetning skal så automatisk generere en modstående korrektion i det indberettede fradragsberettigede køb.

Den nye udformning af momsangivelsen som vist ovenfor, indeholder både bruttotal og den beregnede moms heraf, bevirker at det vil være muligt at udarbejde et momsregnskabet, som afspejler angivelsen. Momsregnskabet kan opstilles således:

Figur 9.18. Ny udformning af momsregnskabet

Momsregnskab	2016	
	Bruttototal	Moms heraf
Momspligtig salg DK		
Momspligtig salg EU		
Momspligtig salg tredjelande		
Momsfri salg DK inkl. § 77		
Salg uden moms EU		
Momsfrit salg EU inkl. § 77		
Salg uden moms vare tredjelande		
Salg uden moms ydelser tredjelande		
Momsfrit salg tredjelande inkl. § 77		
Pligtig erhvervesmoms EU		
Pligtig erhvervesmoms tredjelande		
Pligtig erhvervesmoms i alt		
Omsætning til eksportordning		
Salgsmoms i alt		
Køb DK		
Fradragsberettiget erhvervesmoms EU		
Fradragsberettiget erhvervesmoms tredjelande		
Fradragsberettiget erhvervesmoms i alt		
Købsmoms i alt		
Momstilsvaret		

En sådan udformning af momsangivelsen figur 9.17. og momsregnskabet figur 9.18. vil medføre bedre gennemsigtighed og give SKAT mulighed for at foretage sandsynlighedskontrol, regnskabsanalyse samt følge revisionssporet fra momstilsvaret til omsætning og fradragsberettiget køb.

Systemsammenhænge

Som beskrevet i afsnittet om registreringsfaciliteter, har SKAT adgang til de underliggende systemer, hvori virksomhederne indberetter samhandel med udlandet (VIES, e-Export og Importsystemet). Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler på den baggrund, at virksomhedernes indberetninger i disse systemer overføres direkte til momsangivelsen. Ved direkte overførsel af data fra underliggende systemer til momsangivelsen, vil det være muligt at minimere fejl i forbindelse med indberetninger og beregning. Eksempelvis vil data fra EU-VIES direkte kunne anvendes, således at virksomhedens erhvervesmoms automatisk beregnes og registreres direkte på

momsangivelsen. Dermed vil rubrikken "EU-erhvervelse" være låst, og det vil kun være muligt for virksomheden at ændre i rubrikken ved at gå tilbage til det underliggende system og rette i indberetningen der. Ændringen i system-understøttelsen af momsangivelsen kan betyde ændringer i angivelsesfristerne i de underliggende systemer, men det vil sikre, at momsangivelsens supplerende oplysninger, erhvervelsesmoms og salgsmoms ved salg i forbindelse med eksport-momsordningen automatisk bliver genereret.

Ved eksportmomsordningen vil SKAT desuden have fordel af at foretage automatisk registrering af samhandlen mellem hovedvirksomhedens og eksportregistreringen, så momsangivelsen automatisk udfyldes med "Omsætning til eksportmomsregistrering" hos hovedvirksomheden i forbindelse med, at eksportregistreringen oplyser "Fradragsberettiget køb". Der vil fortsat være den likviditetsfordel, som eksport-momsordningen giver mulighed for, men SKAT vil have sikkerhed for, at den fradragne moms også efterfølgende indberettes som salgsmoms.

Indberetningsbillede

Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler, at momsangivelsen opbygges således, at en virksomhed udelukkende præsenteres for de indberetningsmuligheder og får adgang til at registrere i de rubrikker, som virksomheden skal anvende på baggrund af virksomhedens registreringsforhold. Dette bevirker, at en virksomhed, som udelukkende har handel i Danmark, kun skal præsenteres for et angivelsesbillede med mulighed for at angive og betale dansk moms. Ligeledes skal en virksomhed, der er registreret for handel med virksomheder i andre EU-lande og/eller tredjelande kun have mulighed for at indberette i de systemer, der er tilknyttet de samhandelsforhold, som virksomheden er registreret for.

Regelsammenhænge

Momsangivelsen skal specificeres, så det er muligt at se den direkte sammenhæng mellem regelgrundlaget og indberetningsrubrikkerne. Eksempelvis ved indberetning og beregning af virksomhedens EU-erhvervelsesmoms og erhvervelsesmoms for samhandel med tredjelande. Det vil dermed være muligt at sammenholde de omsætningstal, som virksomheden angiver som pligtig erhvervelsesmoms, med omsætningstallet for fradragsberettiget erhvervelsesmoms.

Anbefaling om nyt /justeret it-system til indberetning af dansk moms

Der findes i dag ikke et indberetningssystem, hvor danske virksomheder skal registrere, hvilke danske virksomheder, de har samhandel med, og hvor meget de har haft samhandel for. Hver virksomhed fører eget momsregnskab og indberetter efterfølgende momsen via NTSE til SKAT. SKATs mulighed for at kontrollere, om momsen er korrekt indberettet, og om virksomhederne faktisk har haft samhandel, aktualiseres først efter, at momstransaktionen har fundet sted og momsfradrag er genereret.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions anbefaling, at SKAT indfører et nyt it-system, som, på samme måde som VIES, anvendes til registrering af samhandel imellem danske virksomheder. Dette vil betyde, at den danske salgs- og købsmoms

også vil kunne udfyldes automatisk på momsangivelsen på baggrund af virksomhedens indberetninger om samhandel. Således vil det kun være muligt for en virksomhed at fradrage købsmomsen i det omfang, der fra den sælgende virksomhed er indberettet salg til den pågældende virksomhed (CVR/SE Nr.). Desuden vil den sælgende virksomheds salgsmoms blive automatisk beregnet og indberettet på momsangivelsen på baggrund af virksomhedens egne indberetninger om salg.

Et nyt it-system vil betyde, at det vil være nødvendigt med ekstra indberetningsrubrik vedrørende købsmoms på momsangivelsen, en rubrik til dansk købsmoms, angivet af sælgervirksomheden (automatisk beregnet), og en rubrik til indberetning af købsmoms ved køb af fradragsberettigede "småfornødenheder", der er købt i en detailhandel. Købsmomsen skal dog, i de tilfælde, hvor virksomheden har delvis fradragsret, reduceres med den fradragsprocent, som virksomheden har anvendt i foregående periode.

9.6 Forslag om en ændret udformning af momsangivelsen

I tilknytning til forslaget i nærværende kapitel om ny udformning af momsangivelsen (nye rubrikker, krav til talmæssige sammenhænge (blandt andet vedrørende handel med udenlandske leverandører og kunder), virksomhedernes indrapportering af yderligere data (transaktionsbaseret) med videre) har Skatteministeriets Koncernrevision undersøgt følgende spørgsmål:

- Er forslagernes indhold i overensstemmelse med EU-reglerne på området?
- Kræver forslagene til udformning/ændring af momsangivelsen ændringer i dansk lovgivning, herunder også ændring i moms bekendtgørelsen?

I henhold til artikel 261 i momssystemdirektivet (Rådets direktiv 112 / 2006, herefter kaldet momssystemdirektivet) kan medlemsstaterne kræve, at virksomhederne indgiver en angivelse indeholdende alle de i artikel 250 og 251 omhandlede oplysninger vedrørende samtlige transaktioner foretaget i det foregående år. Denne angivelse skal ligeledes indeholde alle nødvendige oplysninger til brug for eventuelle reguleringer.

I artikel 250 artikel 251 er fastsat, at virksomhederne skal indgive en momsangivelse, som indeholder alle nødvendige oplysninger til fastsættelse af den skyldige moms og de fradrag, der skal foretages, herunder, såfremt det er nødvendigt for fastsættelsen af beregningsgrundlaget, det samlede beløb for momspligtige transaktioner og fradrag, samt oplysninger om de samlede beløb for leverancer og erhvervelser i overensstemmelse med momssystemdirektivets regler om fritagelser og leveringssted.

For så vidt angår regnskabsførelsen foreskriver momssystemdirektivets artikel 242, at virksomhederne skal føre regnskaber, der er tilstrækkeligt detaljerede til at muliggøre skattemyndighedernes kontrol.

Momssystemdirektivets regler om momsangivelse er implementeret ved momslovens § 56 og 57. I henhold til momslovens § 56, stk. 1 skal virksomheder for hver afgiftsperiode opgøre den udgående og den indgående afgift. Forskellen mellem den udgående og den indgående afgift er virksomhedens afgiftstilsvær.

Om momsangivelsen bestemmer momslovens § 57, stk. 1, at virksomhederne skal angive størrelsen af udgående og indgående afgift samt værdien af de leverancer, der efter §§ 14-21 d eller § 34 er fritaget for afgift.

I henhold til momslovens § 57, stk. 1, sidste punktum kan Skatteministeren fastsætte nærmere regler for angivelsen. Denne bemyndigelse er udnyttet ved udstedelse af den såkaldte momsbekendtgørelse (seneste version er bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 (ændret ved bekendtgørelse 1909/2015)). I momsbekendtgørelsen er fastsat detaljerede regler om de oplysninger, som virksomhederne skal angive til SKAT.

Artikel 242 om regnskabsførelsen er implementeret i den danske momslov ved momslovens § 55, ifølge hvilken bestemmelse virksomhederne skal føre et regnskab, der kan danne grundlag for opgørelsen af afgiftstilsværet for hver afgiftsperiode og for kontrollen med afgiftens berigtigelse. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for regnskabsføringen. Denne bemyndigelse er udnyttet ved momsbekendtgørelsens §§ 73 - 76, som indeholder kravene til virksomhedernes regnskabsførelse.

For så vidt angår momssystemdirektivets bestemmelser bemærkes dels, at medlemsstaterne har pligt til at indføre regler, som lever op til kravene i direktivet, men den enkelte medlemsstat bestemmer selv, om dette sker i form af egentlige lovbestemmelser eller i form af regler i en bekendtgørelse givet i henhold til en bemyndigelse i en lov, dels at direktivet ikke er til hinder for, at det enkelte land går videre end direktivet, altså i dette tilfælde pålægger virksomhederne at indsende oplysninger ud over de i direktivet påkrævede, hvorved bemærkes, at de stillede forslag efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering netop vil kunne tjene til yderligere at virkeliggøre indholdet i og formålet med momssystemdirektivets artikel 250.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at de i forslaget indeholdte krav om yderligere oplysninger ligger inden for rammerne af de i § 57, stk. 1 sidste punktum og § 55 givne bemyndigelser, hvorfor lovændringer efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering ikke er nødvendige. Det kan her "en passant" nævnes, at momsbekendtgørelsen i tidens løb er blevet ændret en del gange med grundlag i den samme bemyndigelse i momslovens § 57, stk. 1, herunder også med regler om indgivelse af yderligere og nye oplysningstyper. Som eksempler kan nævnes ændringsbekendtgørelserne 825/2014 og 745/2012.

Det er herefter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at forslagene vil medføre, at momsbekendtgørelsen skal ændres i overensstemmelse med de i forslagene indeholdte krav om indsendelse af mere specifikke oplysninger, men at lovændringer ikke er nødvendige, ligesom det er Skatteministeriets Koncernrevisions

vurdering, at EU-regler ikke er til hinder herfor, men det bør overvejes ex tunc at foretage notificering over for EU ift. de omhandlede ændringer.

10 Risikoproses

I dette kapitel redegøres der for risikoprocessen i SKAT. Der redegøres for den generelle proces for afdækning af de af SKAT identificerede risici og håndteringen heraf.

Redegørelsen er struktureret med udgangspunkt i nedenstående figur, der er udarbejdet af Skatteministeriets Koncernrevision:

Figur 10.1. Risikoprocessen



1) Proces for risikoidentifikation

SKAT identificerer uønskede hændelser i den proces, der skal omfattes af den efterfølgende risikovurdering.

2) Proces for konsekvensberegning (risikovurdering)

SKAT estimerer (konsekvensberegner) den finansielle effekt af de identificerede risici. Risiciene rangordnes i forhold til den finansielle effekt.

3) Proces for planlægning (risikostyring)

Med udgangspunkt i risikovurderingen udvælges de uønskede hændelser, som efterfølgende skal omfattes af aktiviteter med henblik på at nedbringe risiciene og dermed den negative finansielle effekt. Det nærmere indhold i de enkelte aktiviteter (kontrolaktiviteter og procesforbedringsaktiviteter) fastsættes.

4) Proces for kontrolaktiviteter (eksekvering/udførelse)

SKAT fastsætter omfanget af de enkelte aktiviteter, ansvarsplacerer aktiviteterne samt følger op på gennemførelsen af disse.

5) Proces for løbende rapportering

SKAT rapporterer løbende om resultatet af de gennemførte kontrol- og procesforbedringsaktiviteter.

6) Proces for evaluering og opfølgning

Med udgangspunkt i resultatet af de gennemførte kontrol- og procesforbedringsaktiviteter vurderer SKAT, om resultaterne giver anledning til dels at ændre det grundlæggende risikobillede, dels at revurdere omfanget af fejl i momsindberetningerne.

10.1 Proces for risikoidentifikation

I dette afsnit redegøres der for SKATs processer for identifikation af uønskede hændelser i forbindelse med momsangivelserne. I afsnittet redegøres der for de overordnede metoder og processer, der er implementeret med henblik på at identificere og vurdere uønskede hændelser (SKATs risikoidentifikation). Desuden beskrives det datagrundlag, SKAT har tilgængeligt i forbindelse med risikoidentifikationen.

Risiciene i momsprocessen identificeres, jævnfør vores opfattelse, på baggrund af 4 overordnede tilgange / metoder i SKAT jævnfør nedenstående figur 10.2:

Figur 10.2. SKATs overordnede metoder til strategisk risikoidentifikation



I det følgende vil processerne for identifikation af risici i hver af de 4 overordnede metoder kortfattet blive beskrevet med fokus på SKATs identificering af risici:

- Complianceundersøgelserne er baseret på en stikprøvepopulation, der afdækker regelefterlevelsen blandt små og mellemstore virksomheder.
- Segmentstrategier identificerer hovedudfordringer på baggrund af identificerede risici og analyseret adfærd.
- Analyseprojekter dækker over en bred vifte af aktiviteter, der har til formål at opnå ny viden.
- Kontrolaktiviteter er primært etableret med henblik på at reducere momsgabet, men i tilknytning hertil foregår der tillige en risikoidentifikation.

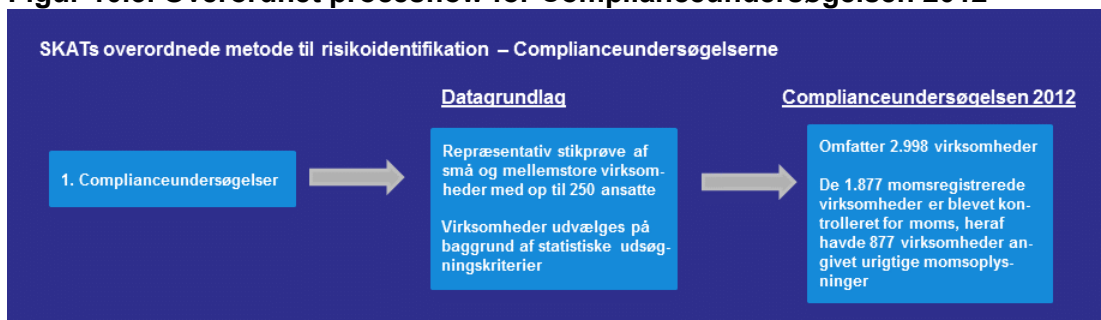
Complianceundersøgelserne

Formålet med Complianceundersøgelser er at risikoidentificere små og mellemstore virksomheders regelefterlevelse inden for alle skatte- og afgiftsarter. SKAT identificerer formodede risici på momsområdet blandt andet baseret på Complianceundersøgelserne. Undersøgelsen foretages hvert andet år. Den første Complianceundersøgelse afdækkede indkomståret 2006 og den seneste undersøgelse indkomståret 2012. Complianceundersøgelserne udføres efter en ensartet metode, så resultaterne er sammenlignelige. Complianceundersøgelsen for indkomståret 2014 forventes offentliggjort i 2017.

Complianceundersøgelsen udføres som en repræsentativ stikprøve af alle skattepligtige små og mellemstore virksomheder med op til 250 ansatte. Complianceundersøgelserne opgøres ikke i forhold til virksomhedens omsætning.

Complianceundersøgelsen for 2012 omfatter 2.998 virksomheder, heraf er de 1.877 virksomheder momsregistreret. De momsregistrerede 1.877 virksomheder er blevet kontrolleret for moms, hvoraf 877 havde angivet urigtige momsplysninger.

Figur 10.3. Overordnet procesflow for Complianceundersøgelsen 2012



Data, der er tilgængelige for SKAT

De virksomheder der indgår i complianceundersøgelsen er følgende:

- **Mikrovirksomheder** omfattede i 2014, 510.000 virksomheder uden ansatte med en omsætning op til 500.000 kr. Definitionen af mikrovirksomheder omfatter tillige alle nyregistrerede virksomheder i deres to første indkomstår enten med en omsætning over 500.000 kr. eller virksomheder med ansatte.
 - Uden SE-nummer
 - Alder < 2år og med SE-nummer
 - Alder ≥ 2år og med SE-nummer
- **Små virksomheder** omfattede i indkomståret 2012 ca. 140.000 virksomheder, med en årlig omsætning i størrelsesordenen 0,5 - 14 mio. kr. og/eller som havde ansatte med en lønafregning op til 4 mio. kr.
 - Med ansatte
 - Uden ansatte

- **Mellemstore og store virksomheder** omfatter i 2016 ca. 120.000 virksomheder fordelt på virksomheder med en momspligtig årlig omsætning i størrelsesordenen 14 mio. kr. og 500 mio. kr., eller med en samlet lønsum på over 4 mio. kr. pr. år. Segmentet omfatter ikke nystartede selskaber (levetid < 2 år). Sambeskattede selskaber er dog omfattet af segmentet uanset størrelse og alder.

Det skal bemærkes, at det kun er en del af de mellemstore og store virksomheder, der indgår i Complianceundersøgelser, idet målgruppen for Complianceundersøgelser er små og mellemstore virksomheder med op til 250 ansatte.

- **Virksomheder kan derudover opdeles i:**
 - Selskaber
 - Selvstændig erhvervsdrivende

Yderligere er det på baggrund af datagrundlaget i Complianceundersøgelsen muligt at opgøre følgende karakteristika for de små og mellemstore virksomheders regel-efterlevelse:

- **Fejlprocenten** (den procentvise andel af virksomhederne, der har én eller flere fejl i momsangivelsen).
- **Compliancegraden** (de små og mellemstore virksomheders samlede regel-efterlevelse i ét tal på en skala fra 0 til 6, hvor 0 modsvarer ingen "regelefterlevelse" og 6 modsvarer, at "alle regler er fulgt til punkt og prikke"). Compliancegraden vurderes ikke særskilt for momsområdet.
- **Momsgabet** (forskellen mellem det, virksomhederne burde angive i moms, hvis alle regler var overholdt, og det virksomhederne angiver). I afsnit 10.2 "Proces for konsekvensberegning" er der redegjort for konsekvensberegningen af momsgabet.

Overordnet vurdering af Complianceundersøgelsen

Skatteministeriets Koncernrevision har ikke revideret SKATs metode for fejlidentifikation i Complianceundersøgelserne, men forudsætter, at Complianceundersøgelserne kan anvendes til fejlidentifikation og dermed til risikoidentifikation i SKAT. Vi antager, at SKATs statistiske metode er korrekt, herunder beregningen af konfidensintervaller.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at Complianceundersøgelser er et effektivt redskab til identifikationen af SKATs risici inden for små og mellemstore virksomheder. Med afsæt i Complianceundersøgelsen er det muligt for SKAT at kunne opdele de små og mellemstore virksomheder i finmaskede og strukturerede data dels vedrørende virksomhedsstrukturer, dels aggregeret i forhold til de små og mellemstore virksomheders regelefterlevelse. Regelefterlevelsen kan nedbrydes i yderligere datainformationer (de små og mellemstore virksomheders fejlprocent, compliancegrad samt skatte- og momsgab).

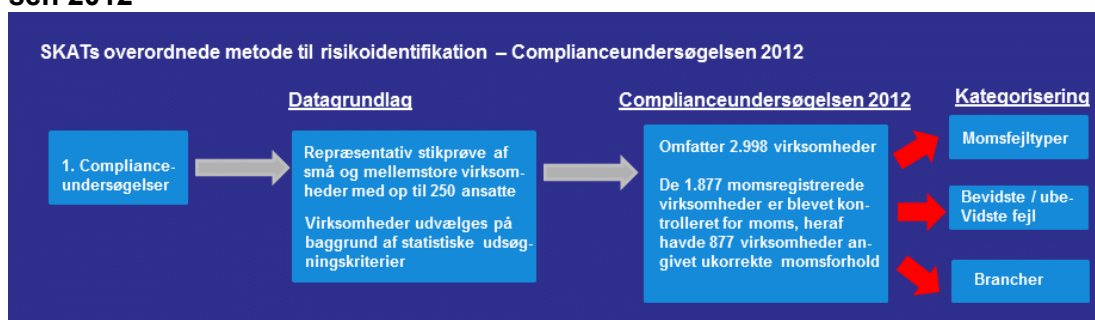
Det er desuden Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at SKAT ikke har foretaget en overordnet risikoidentifikation af moms risici forud for Complianceundersøgelsen. Det er derfor usikkert, om SKAT på baggrund af Complianceundersøgelsen identificerer alle uønskede hændelser. I det omfang, at Complianceundersøgelsen ikke afdækker alle SKATs uønskede hændelser, vil det medføre, at SKATs risikostyring foregår på et ufuldstændigt grundlag. Dette imødekommer SKAT ved, at den strategiske risikoidentifikation også baseres på andre modeller.

Kategoriseringer fra Complianceundersøgelsen

På baggrund af gennemgangen af de udvalgte 2.998 virksomheder i Complianceundersøgelsen har vi kategoriseret fejltypene i nedenstående 3 grupper:

1. Momsfejltypen.
2. Bevidste og ubevidste fejl. (Omfatter måde skat- og momsforhold)
3. Momsfejlene i forhold til brancher.

Figur 10.4. Kategorisering af fejltypen på baggrund af Complianceundersøgelsen 2012



Kategorisering efter momsfejltypen

Med udgangspunkt i Complianceundersøgelsen identificeres i hvilke dele af momsangivelsen, de små- og mellemstore virksomheder typisk begår momsfejl. De enkelte fejltypen er overordnet defineret i SKAT. Registreringen af samtlige momsfejltypen er oplistet i bilag 1.

I nedenstående figur 10.5 er de 25 væsentligste momsfejltypen anført:

Figur 10.5. Momsgab fordelt på hovedkategorier af fejl 2012. Sorteret efter momsgab (faldende)

Nr.	Moms Fejltyper	Andel af totale momsgab	Fejl i stikprøven	
		Pct.	Antal	Pct.
499	For lidt angivet momstilsvaret ift. bogføring	25,8	126	6,3
540	Manglende dokumentation for købsmomsen	18,2	145	7,2
12	Ikke selvangivet salgsmoms	12,0	116	5,8
13	Skønmæssig ansat salgsmoms	7,7	49	2,4
136	Periodefejl - salgsmoms	7,5	29	1,4
161	Div. private udgifter	6,3	316	15,8
460	Opgørelse af afgiftstilsvaret - bogføringsfejl	5,5	134	6,7
164	Ikke fradragsberettiget køb	3,7	41	2,0
526	Kontoen for købsmoms skal indeholde de fradragsberettigede beløb, som er faktureret til virksomheden	3,5	129	6,4
308	Privat andel	2,1	209	10,4
307	Delvis fradragsret	2,0	50	2,5
389	Anskaffelse og drift af personmotorkøretøj	1,2	39	1,9
141	Periodefejl – købsmoms	0,8	33	1,6
387	Udgifter til gaver og repræsentation	0,8	31	1,5
95	Moms af erhvervelser købt i EU	0,7	17	0,8
59	Forbrug af egne varer	0,6	31	1,5
701	Ændring af afgiftsgrundlag	0,6	44	2,2
607	Elafgift – ikke fradragsberettiget	0,5	17	0,8
386	Naturalaf lønning – virksomhedens personale	0,4	20	1,0
388	Udgifter til restaurationsbesøg	0,1	33	1,6
602	Elafgift – ikke fratrukket	-1,0	20	1,0
500	For meget angivet momstilsvaret ift. bogføringen	-3,3	63	3,1
10	Hobbyvirksomhed	-3,8	16	0,8
162	Fradragsberettiget køb	-4,0	98	4,9
	Øvrige (<15 fejl pr. fejltypen)	12,1	198	9,9
	I alt	100	2.004	100

Skatteministeriets Koncernrevision har konstateret, at SKAT har etableret en omfattende fejlregistrering. SKAT har oplyst, at fejlregistreringen gennemløber omfattende kvalitetssikringsprocedure.

Kategorisering efter ubevidste eller bevidste fejl

Som led i stikprøvegennemgangen af de udvalgte 2.998 små og mellemstore virksomheder i Complianceundersøgelsen vurderer den enkelte sagsbehandler, hvorvidt virksomhedernes fejl skyldes bevidste eller ubevidste handlinger. Dette udtrykkes ved Compliancegraden.

Compliancegraden vurderes efter en skala fra 0 - 6 og er sagsbehandlerens individuelle vurdering af gennemgangen af den enkelte kontrollerede virksomhed. Sagsbehandlerne vurderer hver kontrolleret virksomhed efter et fast procesdiagram.

Af Complianceundersøgelsen 2012 fremgår det, at 10 % af de små og mellemstore virksomheder bevidst begår fejl. (Den procentvise andel af virksomheder, der bevidst begår fejl er uændret i forhold til Complianceundersøgelserne for 2008 og 2010).

Tabel 10.6. Fejlprocent vedrørende moms samt andelen, der bevidst omgår regler, fordel efter virksomhedens alder. 2012

	Fejlprocent vedr. moms, pct.	Andel, der bevidst omgår reglerne pct.	Andel (uvægtede observationer)
0-2 år	42,5	13,0	254
3-5 år	49,0	10,8	296
6-9 år	46,2	14,8	325
10-19 år	50,9	14,4	493
20+ år	41,7	10,8	489
Uoplyst alder	55,0	25,0	20
I alt	46,3	12,9	1.877

Kilde: Svarark fra SKAT, med særskilt udtræk fra Complianceundersøgelsen 2012

Sammenholdes den andel med fejlprocenten vedrørende moms og virksomhedernes alder kan ovenstående tabel opstilles. (Tabellen er baseret på indkomståret 2012).

Tabellen viser, at fejlprocenten stiger med virksomhedens alder, indtil virksomheden er 20 år og opefter. Der er ikke sammenhæng mellem virksomhedernes alder og andelen af bevidste fejl. Efter virksomheden har opnået en alder på 20+ år, falder fejlprocenten og andelen, der bevidst omgår reglerne. SKAT har ikke umiddelbart en forklaring på dette forhold.

Nedenstående tabel 10.7 viser fejlprocenten vedrørende moms samt andelen, der bevidst omgår reglerne, der er opgjort efter virksomhedernes angivelsesperiode. Der er klart højere fejlprocenter blandt virksomheder, som afregner månedligt og virksomheder med forskellige angivelsesperioder.

SKAT har oplyst, at virksomheder med en årlig omsætning på over 15 mio. kr. i 2012 skulle angive moms månedligt. (Skatteministeriets Koncernrevision er opmærksom på, at beløbsstørrelsen for månedlig indberetning af moms pr. 1. januar 2014 er ændret til 50 mio. kr.). SKAT har desuden oplyst, at fejlprocenten vedrørende moms øges med virksomhedens omsætning. SKAT har uddybet, at dette er en følge af, at

der er sammenhæng mellem størrelse på virksomhedens omsætning, antallet af transaktioner og kompleksiteten i momslovgivningen. Derved er der større risiko for at angive forkerte momsoplysninger.

Tabel 10.7. Fejlprocent vedrørende moms samt andelen, der bevidst omgår reglerne, fordelt efter virksomhedens angivelsesperiode vedrørende moms. 2012

	Fejlprocent vedr. moms, pct.	Andel, der bevidst omgår reglerne, pct.	Antal (uvægtede observationer)
Månedlig	41,8	14,3	84
Kvartalsvis	47,0	14,6	829
Halvårligt	42,3	10,7	862
Forskellige angivelsesperioder	66,7	16,7	102
I alt	46,3	12,9	1.877

Kilde: Svarark fra SKAT, med særskilt udtræk fra Complianceundersøgelsen 2012

Det er SKATs vurdering, at det i højere grad er den omsætningsmæssige størrelse på virksomhederne, der fører til den relativt høje fejlprocent end det faktum, at der indberettes moms månedligt. Skatteministeriets Koncernrevision har ikke nogen forklaring på fordelingen af fejlprocenten sammenholdt med angivelsesperioden jævnfør tabel 10.7.

Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering

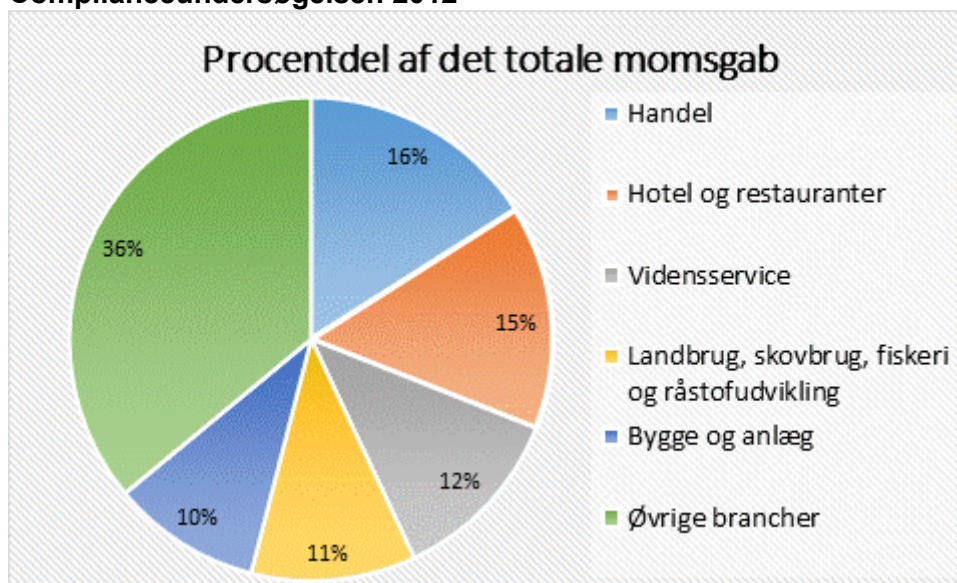
Vurderingen af Compliancegraden (vurderingen af bevidste og ubevidste fejl) foretages af den enkelte sagsbehandler baseret på en individuel vurdering af sagerne efter et procesdiagram. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at der ikke er en entydig og præcis definition af de parametre, som sagsbehandleren skal vurdere de enkelte sager efter. Eksempelvis beror det på sagsbehandlerens skønsmæssige vurdering at skelne mellem, hvorvidt en fejltype er resultatet af en bevidst eller ubevidst adfærd.

SKAT har oplyst, at compliancegrad og fejltyperegistering gennemgår en kvalitetssikringsproces.

Risikobetonede brancher for små- og mellemstore virksomheder

Som led i Complianceundersøgelsen risikoidentificeres ligeledes efter brancher. Nedenfor er det illustreret, hvordan momsgabet er fordelt på brancher jævnfør Complianceundersøgelsen 2012. Top 5-listen er gentagelser fra 2010.

Figur 10.8. Opgørelse af procentdel af det totale momsgab, der er baseret på Complianceundersøgelsen 2012



Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering

Skatteministeriets Koncernrevision har bemærket, at top-5 over de risikofyldte brancher er gengangere fra Complianceundersøgelsen i 2010. De 5 mest risikofyldte brancher repræsenterer 64 % af det samlede momsgab. Det vil derfor være hensigtsmæssigt at tilrettelægge SKATs kontrolaktiviteter rettet mod en kontrol af de 5 brancher.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at trods SKATs kontrolindsatser på brancherne, så har de ikke haft væsentlig indvirkning på fejlprocenten.

SKATs segmentstrategier

SKAT har nedbrudt skattegabet i 22 segmenter. Segmenterne er indbyrdes afgrænsede og omfatter det samlede skattegab. SKATs segmentering og udvikling af segmentstrategierne blev igangsat i 2013 og er fortsat en igangværende proces.

Formålet med at foretage en segmentering er at opdele skattegabet i segmenter, hvor det enkelte segment er homogent for de forhold, der segmenteres efter. Segmenterne analyserer SKATs viden på området med henblik på at kunne udpege de rette valg af indsatsaktiviteter, strukturelle tiltag med videre i forhold til de borgere og virksomheder, som segmentet omfatter. Segmenterne er udgangspunkt for udvikling af egentlige segmentstrategier, der i et længere perspektiv skal angive, hvilke metoder og værktøjer, der mest omkostningseffektivt kan anvendes for at opnå effekt på risici og adfærd. Skatteministeriets Koncernrevision antager, at SKAT har efterlevet de gængse principper i forbindelse med deres opdeling og klassificering i 22 segmenter.

SKATs 22 segmenter er en kombination af mandtals-, tema- og de øvrige segmenter, og fremgår af nedenstående tabel 10.9.

Tabel 10.9. er udarbejdet på baggrund af SKATs kontrolaktivitetsplan 2016 samt svarark modtaget fra SKAT.

Område	Segment	Opgjort på baggrund af	Indeholder moms
Borger	Personselvangivelsen	Complianceundersøgelsen	
	Tredjepartsdata	Endnu ikke opgjort	
Tværgående aktiviteter	Globalisering	Endnu ikke opgjort	X
	Værdipapirer	Delvist opgjort	
	Biler	Delvist opgjort	X
	Ejendomme	Delvist opgjort	X
Virksomheder	Mikrovirksomheder	Complianceundersøgelsen	X
	Små virksomheder	Complianceundersøgelsen	X
	Mellemstore og store virksomheder	Complianceundersøgelsen	X
	De største virksomheder	Endnu ikke opgjort	X
	Offentlige virksomheder og Institutioner	Endnu ikke opgjort	X
	Fonde og foreninger	Complianceundersøgelsen	X
	Transfer pricing	Delvist opgjort	X
Sort økonomi	Sort økonomi – borger	Rockwool Fonden	
	Sort økonomi - virksomheder	Endnu ikke opgjort	X
	*Uregistrerede virksomheder	Endnu ikke opgjort	X
	Straffelovsovertrædelser	Endnu ikke opgjort	X
Afgifter	Mindre afgiftsvirksomheder	Endnu ikke opgjort	
	Illegalt indførsel	Skatteministeriets rapport "Status over grænsehandel – hovedrapport 2012"	X
Told	Finansiell told	Complianceundersøgelsen	
	Afgifts- og toldbevilling og Selvforvaltning	Endnu ikke opgjort	
Samfundsbeskyttende	Samfundsbeskyttende aktiviteter	Endnu ikke opgjort	X

* SKAT har oplyst, at segmentet "Uregistrerede virksomheder" er langt ind under segmentet "Sort økonomi – borger". Skat anvender således p.t. 21 segmenter, men anvendte på tidspunktet for revisionen 22 segmenter.

Mandtalssegmenterne (vist med rød farve) sikrer, at hele det kendte mandtal af borgere og virksomheder afdækkes.

Temasegmenterne (vist med blå farve) er tværgående og er overlappende i forhold til mandtals-segmenterne. Temasegmenterne omhandler særlige, fagligt definerede og kendte problemstillinger, som bedst ses på tværs af mandtallet og i sammenhæng, eksempelvis værdipapirer, biler og ejendomme.

Det tredje segment (vist med hvid farve) er det øvrige-segment, som omhandler "det ukendte". Dette er problemstillinger, hvor der ikke kan tilknyttes et registreret mandtal.

Ifølge SKAT (forretningsområdet Indsats) dækker segmenterne pr. definition alle risikoområder og er indbyrdes afgrænset. Det er SKATs vurdering, at segmentopdelingen omfatter det komplette skatte-, moms- og afgiftsgab, men segmenterne er ikke kategoriseret herefter. SKAT (forretningsområdet Indsats) forklarer, at den samlede risikoidentifikation foregår i Complianceundersøgelsen og i hvert segment.

SKAT har oplyst, at 15 ud af de 22 segmenter indeholder afgiftsarten moms jævnfør ovenstående figur. I hvert af de 15 segmenter er der nedsat styre- og arbejdsgrupper, som beskriver problemstillinger i segmentet. Herunder også de væsentligste momsrisici.

Efter vores vurdering identificeres hovedudfordringer samt risici for hvert segment. Risici kan være defineret inden for moms. Hvert segment imødekommer sine hovedudfordringer og risici ved at beskrive mulige indsatsaktiviteter⁹. Segmenternes forslag til indsatsaktiviteter indgår i prioriteringen af SKATs samlede kontrolkapacitet, som gennemføres på tværs af segmenterne.

Figur 10.10. Risikoidentifikation på baggrund af segmentstrategier



Eksempelvis er risikoidentifikationen (identifikation af hovedudfordringer og risici) for segmentet "Små virksomheder".

Hovedudfordringerne for segmentet "Små virksomheder" er:

1. "Oplevelse af mange og svært forståelige regler",
2. "Manglende prioritering af forpligtelser" og
3. "Lav oplevet opdagelsesrisiko".

⁹ Indsatsaktiviteterne omfatter vejledningsaktiviteter, analyseprojekter og kontrolaktiviteter.

Risici for segmentet "Små virksomheder" er:

Der er identificeret tre væsentlige momsrisici, som udgør ca. 2/3 af momsgabet:

- For lidt angivet momstilsvær i forhold til bogføringen (38 %)
- Manglende dokumentation for købsmoms (19 %)
- Ikke selvangivet salgsmoms (13 %)

De 22 segmenter er udarbejdet på forskellige detaljeringsniveauer i segmentstrategierne. Segmentstrategierne er på forskellige udviklingsniveauer. Derudover er udfordringerne af forskellig karakter i de enkelte segmenter. Eksempelvis har SKAT vedrørende segmentet "Sort Økonomi" et begrænset kendskab til hovedudfordringer og risici.

SKAT (forretningsområdet Indsats) har oplyst, at der afholdes momstemadage for at sikre mod overlap og for at koordinere mellem segmenterne samt for at højne effektiviseringen med vidensdeling.

Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering

Da Complianceundersøgelsen på nuværende tidspunkt omhandler små og mellemstore virksomheder med under 250 ansatte, er det Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at andre understøttende aktiviteter er af afgørende betydning for SKATs risikoidentifikation.

Det er SKATs vurdering, at segmentopdelingen omfatter alle skatte-, moms- og afgiftsarter. Skatteministeriets Koncernrevision har konstateret, at de 22 segmenter imidlertid ikke er kategoriseret herefter. Det vedrører eksempelvis afgiftsarten moms, der er repræsenteret i størstedelen af alle segmenterne. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at segmentopdelingen ikke skal betragtes som en ufravigelige opdeling.

Skatteministeriets Koncernrevision er ikke i samme grad som SKAT (forretningsområdet Indsats) overbevidst om, i hvilket omfang segmentstrategierne imødegår muligheden for at identificere risici i forhold til de tværgående områder som skatte-, moms- og afgiftsarterne. Den nuværende usikre risikoidentifikation kan medføre, at risikoidentifikationen er mangelfuld.

Skatteministeriets Koncernrevision har bemærket, at SKAT - med det datagrundlag de er i besiddelse af på baggrund af Complianceundersøgelsen – ikke opstiller en mere skarp segment inddeling og eksempelvis indfører et momssegment. Dette er specielt i betragtning af, at momstilsværet for 2015 udgør 174 mia. kr. jævnfør det beskrevet i kapitel 7, "Moms i tal".

Risikoidentifikationen i segmenterne foregår først efter hovedudfordringer, der efterfølgende opdeles i risici jævnfør figur 10.10. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse, at hovedudfordringer for segmenterne ikke har karakteristisk af at være risici, men nærmere kan defineres som værende forklarende variable/årsagsforklarende til, hvorfor fejlene optræder. Den operationelle anvendelse

af de konstaterede risici i segmentstrategierne behandles i forbindelse med udførelse af kontrolaktiviteter (beskrives i afsnit 10.4 "Proces for kontrolaktiviteter").

SKAT har oplyst, at skattegabet er nedbrudt i segmenter, der har hver deres karakteristika, og som gør det muligt at udpege afgrænsede målgrupper for indsatsaktiviteterne. Der søges opnået størst mulig effekt af indsatsaktiviteterne ved at have fokus på de årsager, og den adfærd, der er årsag til skattegabet. SKAT har desuden oplyst, at kontrolindsatsen gennemføres så vidt muligt samordnet for de skatte- og afgiftsarter, der er omfattet af den udfordring, som kontrollen skal imødegå.

Analyseprojekter

Analyseprojekterne er ligeledes en del af risikoidentificering jævnfør figur 10.11. SKAT opnår viden og efterprøver teser på et givent risikoområde ved hjælp af analyseprojekterne. Formålet med analyseprojekter er endvidere at udvikle og afprøve nye værktøjer, som effektiviserer kontrolarbejdet.

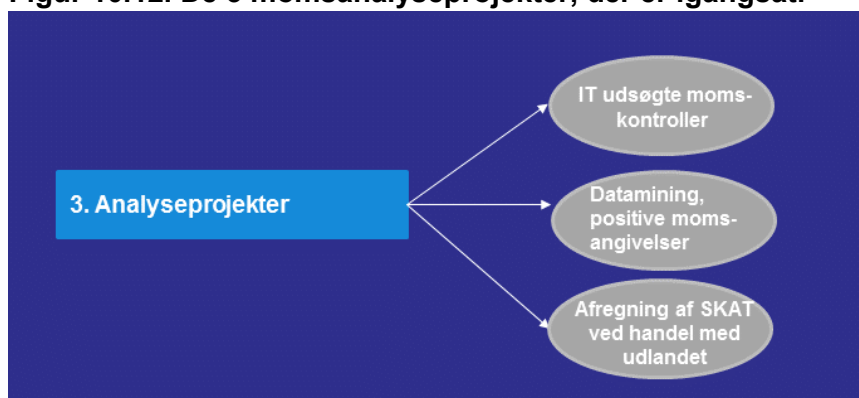
Figur 10.11. SKATs overordnede metoder til strategisk risikoidentifikation



Analyseprojekterne vil normalt resultere i et antal kontroller, men kontrolproduktionen er ikke i sig selv et mål for projektet. I afsnit 10.4 "Proces for kontrolaktiviteter" er der redegjort for, hvilke kontrolaktiviteter SKAT udfører målrettet moms.

Kontrolaktivetsplanen for 2016 omfatter 19 analyseprojekter, heraf er der blandt andet følgende 3 analyseprojekter, der er målrettet momsområdet.

Figur 10.12. De 3 momsanalyseprojekter, der er igangsat.



SKAT gennemfører på nuværende tidspunkt blandt andet 3 momsanalyseprojekter jævnfør ovenstående figur. I projekterne efterprøves og identificeres risici inden for et givent momsområde. Derudover vurderes det, om der er udsøgningsparametre, som kan identificere de risikovæsentlige virksomheder / momsangivelser.

I nedenstående er der en kortfattet præsentation af de 3 projekter, herunder en beskrivelse af IT-udsøgningsparametrene.

Projekt 1: IT-udsøgte moms-kontroller

Projektet har til formål at udvikle og afprøve IT-udsøgninger, som skal identificere de virksomheder, som ikke afregner den moms, som de skal ifølge deres regnskaber. Projektet skaber ny viden om virksomhedernes momsafregning, som kan medvirke til at formindske momsgabet. Projektet stiller viden og resultater til rådighed for segmentstrategiarbejdet samt udvikling af andre udsøgnings- og scoringsmodeller.

Projektet skal identificere i hvilket omfang, SKAT kan udsøge risikovæsentlige virksomheder, der afregner ukorrekt moms efter følgende IT-udsøgningsparametre:

- Difference mellem omsætning skat og moms¹⁰
- Difference mellem virksomhedens udbetalte A-indkomst og værditilvæksten ifølge moms¹¹
- Runde tal (moms angivet i runde tal)
- Foreløbige fastsættelser (FF)
- IVS (IVærksætterSelskab)

SKAT har oplyst at udsøgningskriterierne er opstillet af projektet på grundlag af:

- Tilgængelig viden om momsgab for momsafregnende virksomheder fra Complianceundersøgelser, herunder brancher, fejltyper mv.
- Erfaringer fra pilotprojektet – krympning af moms
- Momsfaglig samt regnskabsmæssig viden i øvrigt.

¹⁰ I projektet sammenholdes virksomhedens omsætning med den indberettede moms.

¹¹ I projektet sammenholdes lønomkostninger med værditilvæksten på den indberettede moms.

Afsættet for projekt "IT-udsøgte momscontrollere" er Complianceundersøgelsen fra 2008. Denne viste, at 40 % af virksomhederne havde fejl i regnskaberne.

På baggrund af medarbejdernes erfaringer fremgår det, at virksomheder, der har angivet én ukorrekt negativ momsangivelse, ofte også har angivet fejl i andre momsangivelser.

Projekt 2: Datamining, positive momsangivelser

Analyseprojektet "Datamining, positive momsangivelser" har til formål at undersøge og afprøve, om og i hvilket omfang den eksisterende dataminingmodel (Scoringmodel) på negative momsangivelser kan anvendes ved udvælgelsen af risikofyldte positive momsangivelser.

Målgruppen i projektet er virksomheder, der, på udsøgningstidspunktet, har indberettet en eller flere positive momsangivelser, som er større end en fastsat beløbsgrænse.

SKAT oplyser, at den fastsatte beløbsgrænse er baseret på en væsentlighedsvurdering.

Projekt 3: Afregning af SKAT ved handel med udlandet

Formålet med analyseprojektet "Afregning af SKAT ved handel med udlandet" er at skaffe viden om risikoen for, i hvor stort omfang, der ikke afregnes korrekt skat, moms, afgifter og lønsumsafgift af varer og ydelser købt i udlandet, herunder EU-landene.

Derudover skal projektet bidrage med, hvordan den potentielle kontrol målrettes bedst.

Projektet skal forsøge at afdække forskellige relevante risikoområder. Nedenstående er der omtalt nogle eksempler på risikoområder:

- Ydelseskøb i udlandet af ikke momsregistrerede virksomheder (der selv skal afregne moms af de købte ydelser)
- Virksomheders køb i udlandet (enten i EU eller uden for EU), hvor købet ikke modsvares af indenlandsk salg
- Kan der udsøges udenlandske virksomheder, som er danskejede, og som har misbrugt det udenlandske momsnummer til at købe momsfrit i Danmark?
- Danmark "VIES køb i udlandet" sammenholdes med virksomhedernes momsangivelser¹²

SKAT har ikke foretaget den nødvendige kontrol i forhold til EU-købssvig eller anden form for svig med moms for EU-samhandlen som følge af manglende dataoverførsler til Datawarehouse. SKAT har således været delvist afskåret fra at overvåge samhandlen mellem EU-landene (blandt andet via VIES-systemet). SKAT har haft mulighed for at søge på enkeltvirksomheders transaktioner.

¹² I projektet sammenholdes rubrik A i momsangivelsen med tredje parts data (sælgende virksomhed EU).

Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering

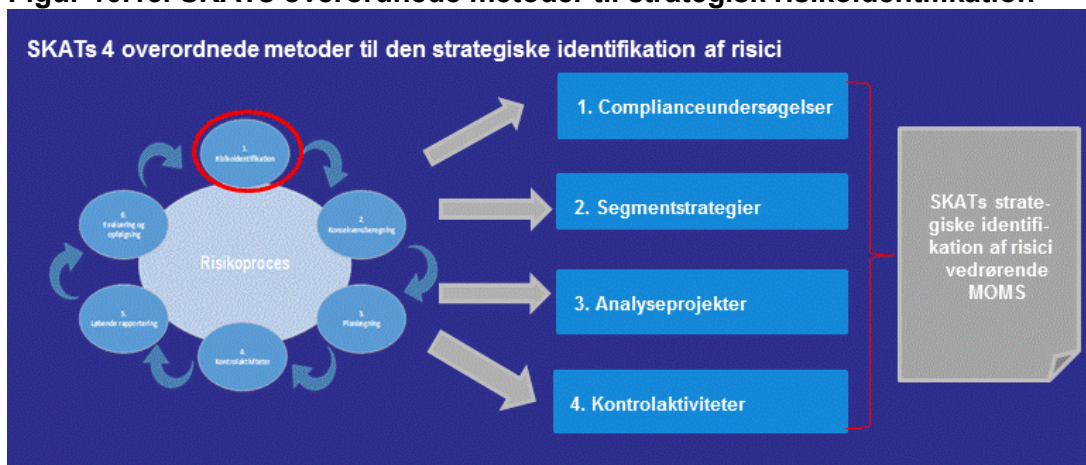
Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at der i momsanalyseprojekterne i et vist omfang identificeres en række generelle risici, der ikke er tilvejebragt på et systematisk grundlag i lighed med Complianceundersøgelsen, der er baseret på statistiske udsøgningskriterier.

Skatteministeriets Koncernrevision kan ikke i alle tilfælde etablere en sammenhæng mellem Complianceundersøgelsen eller segmentstrategierne i forhold til analyseprojekterne.

Kontrolaktiviteter

Som tidligere omtalt identificeres der også risici i kontrolaktiviteterne jævnfør figur 10.13 der er gengivet nedenfor.

Figur 10.13. SKATs overordnede metoder til strategisk risikoidentifikation



I punktet "4. Kontrolaktiviteter" som fremgår af figur 10.13, har vi lagt til grund, at SKAT identificerer risici via kontrolaktiviteterne, idet vi via de direkte indsatsaktiviteter, der er rettet mod moms kan udlede en række risikoområder, der ikke fremgår af segmentstrategierne. Det kan således reelt ikke identificere via hvilken proces/metode disse risikoområder er identificeret. Dette forhold er beskrevet i nærværende afsnit.

SKAT har oplyst, at der i 2016 er 10 kontrolaktiviteter og 1 vejledningsprojekt der er målrettet moms. Disse 11 indsatsaktiviteter er nævnt i afsnit 10.4 "Proces for kontrolaktiviteter". SKAT har endvidere oplyst, at der også gennemføres en række øvrige kontrolaktiviteter, der ikke direkte er målrettet mod momsforhold, men som har mulighed for afledt at identificere og korrigere for momsfejl.

Nedenfor er der redegjort for de risici, som de 11 indsatsaktiviteter retter sig mod. En gennemgang af de bagvedliggende projektbeskrivelser viser at indsatsaktiviteterne retter sig mod følgende 18 risikoområder:

- De største virksomheder/koncerner
- Udbetaling af negativ moms

- Udenlandske registrerede virksomheder uden herboende repræsentant
- Punktafgifter
- Energiafgift
- Ejendomsbranchen
- Gazelle-virksomheder
- Køb i udlandet
- Uoverensstemmelser mellem momsangivelser og øvrige indberetninger
- Rejsebureauvirksomhed
- Hvad der ellers rører sig på momsområdet
- Grænseoverskridende transaktioner mellem de enkelte EU-lande
- Risiko ved allerede kontrollerede virksomheder
- Organiseret svig med negativ moms
- Fiktive virksomheder
- Momskarruseller
- Organiseret EU-købssvig
- Kædesvig (fiktivfakturering)

Skatteministeriets Koncernrevision betragter ovenstående risikoområder som særlig risikofyldte, da SKAT har iværksat aktiviteter målrettet disse. Ovenstående risikoområder fremgår dog ikke af segmentstrategierne. Skatteministeriets Koncernrevision har ikke kunne identificere baggrunden for eller omfanget af ovennævnte risikoområder, dog har SKAT oplyst, at det i projektsakbelonen er angivet, hvilket segment projektet hører under. I beskrivelsen af forslag til nye indsatsaktiviteter skal der endvidere redegøres for, hvilken hovedudfordring aktiviteten vil bidrage til at løse.

Ovennævnte indsats- og kontrolaktiviteter kan for eksempel være iværksat på baggrund af specifikke sager eller tidligere erfaringer. SKAT har oplyst, at kontrolaktiviteten "*Organiseret svig med negativ moms*" er iværksat under SKATs tidligere risikomodell, og altså inden den nuværende segmenttilgang. Kontrolaktiviteten "*Fiktive virksomheder*" er iværksat på baggrund af anbefalinger fra et analyseprojekt.

Som omtalt i afsnittet "SKATs segmentstrategier" er formålet med en segmentering at opdele skattegabet i segmenter, hvor det enkelte segment er homogent for de forhold der segmenteres efter.

Det er vores vurdering, at når SKAT, jævnfør ovenstående oversigt, retter en række aktiviteter mod specifikke risikoområder, eksempelvis ejendomsbranchen, rejsebureaubranchen med videre, opdeler SKAT de oprindelige 22 segmenter i en række mere detaljerede segmenter.

Ligeledes er sondringen mellem momsangivelser med negativt og positivt tilsvarende et eksempel på en segmentering, der tillægges stor vægt i den efterfølgende risikoproces, jævnfør eksempelvis risikoområdet 'udbetaling af negativ moms', men er ikke en del af segmenteringen ved den grundlæggende risikoafdækning. De oprindelige 22 segmenter kan således ikke siges, at være homogene inden for det enkelte segment mht. risici, idet SKAT via de efterfølgende aktiviteter opretter en række delsegmenter med særlige risici.

Det må formodes, at virksomheder tilhørende disse mere detaljerede segmenter har en forøget iboende risiko for at begå fejl i momsprocessen. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at denne del af den grundlæggende risikoidentifikation, der identificerer de mere detaljerede segmenter, ikke er omfattet af en struktureret systematisk risikoafdækningsproces, da segmenterne ikke fremgår eksplicit af segmentstrategierne.

Skatteministeriets Koncernrevision har konstateret, at kontrolaktiviteterne er iværksat på baggrund af tidligere identificerede risici. Disse risici er identificeret via Complianceundersøgelsen, segmentstrategierne eller analyseprojekterne.

SKAT har oplyst, at skattegabet er nedbrudt i 22 segmenter. Disse segmenter udgør den faste ramme inden for hvilken, viden om skattegabet, adfærd og risici samles og analyseres. SKAT har desuden oplyst, at segmenterne anviser de indsatsaktiviteter, der mest omkostningseffektivt skal anvendes for at opnå effekt på segmentets skattegab. Segmenterne beskriver således konkrete projektforslag, der angiver, hvilke afgrænsede forhold projektet skal adressere, målgruppen, metode og ressourceanvendelse. Projektforslagene indgår i prioriteringen af SKATs samlede kontrolkapacitet, og i det omfang forslagene opnår prioritering, udarbejdes en projektbeskrivelse. SKAT fremhæver, at det normalt ikke er muligt direkte at udsøge virksomheder, der har begået specifikke fejl. Derfor er det nødvendigt at definere afgrænsede målgrupper og problemstillinger, som repræsenterer en særlig risiko for fejl, og som det er muligt at identificere/udsøge ved den praktiske gennemførelse af indsatsaktiviteten.

Delkonklusion

Formålet med at identificere en række uønskede hændelser (risikoidentifikation) er, at der kan iværksættes en risikostyring, der skal udvælge hvilke uønskede hændelser, der skal igangsættes målrettede aktiviteter mod.

SKAT oplyser, at risikoidentifikationen bygger på Complianceundersøgelserne, som udarbejdes hvert andet år. Derudover er SKATs risikoidentifikation baseret på blandt andet analyseprojekter og anden tilgængelig viden. Segmenterne udgør den ramme, hvor viden om skattegabet, adfærd, risici samles, analyseres og udmøntes i strategier. SKAT har oplyst, at der sker en opdeling af skattegabet i 22 segmenter. Med udgangspunkt i segmenterne udpeges de konkrete målgrupper og forhold, som indsatsaktiviteterne rettes mod.

SKATs samlede proces for risikoidentifikation bliver dermed kompleks med risiko for at være usammenhængende og fragmenteret. Dette kan resultere i en ufuldstændig risikoidentifikation.

Complianceundersøgelsen omfatter små og mellemstore virksomheder med under 250 ansatte. Complianceundersøgelser er et statistisk stærkt analyseredskab, der identificerer en række momsfejltypen samt risikobetonede brancher.

Risikoidentifikationen er ligeledes baseret på segmentstrategier. Det er SKATs vurdering, at segmentopdelingen omfatter alle skatte-, moms- og afgiftsarter. Skatteministeriets Koncernrevision har konstateret, at de 22 segmenter imidlertid ikke er kategoriseret herefter. Det vedrører eksempelvis afgiftsarten moms, der er repræsenteret i størstedelen af alle segmenterne. Skatteministeriets Koncernrevision er ikke i samme grad som SKAT overbevidst om, hvordan segmentstrategierne imødegår muligheden for at identificere risici i forhold til de tværgående områder som skatte-, moms- og afgiftsarterne.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at der i forbindelse med oprettelse af indsatsaktiviteter foretages en opdeling af de oprindelige 22 segmenter i en række mere detaljerede segmenter. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at denne del af den grundlæggende risikoidentifikation, der identificerer de mere detaljerede segmenter, ikke er omfattet af en struktureret systematisk risikoafdækningsproces, da segmenterne ikke fremgår eksplicit af segmentstrategierne.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions konklusion, at der ikke er etableret et samlet konsolideret risikobillede for momsområdet. Der er etableret et godt grundlag for risikoidentifikationen, men den tværgående sammenhæng i risikoidentifikationen er svær identificerbar.

10.2 Proces for konsekvensberegning (risikovurdering)

Figur 10.14. Risikoprocessen



Formålet med processen for konsekvensberegning er at vurdere væsentligheden af de i afsnit 10.1 "Proces for risikoidentifikation" identificerede risici. Væsentligheden ansues som den finansielle effekt af de identificerede risici.

En opgørelse af den finansielle effekt udgør udgangspunktet for en planlægning af aktiviteter rettet mod de dele af de identificerede risici, der bidrager mest til det samlede væsentlighedsbeløb (læs: momsgebet).

I dette afsnit redegør vi indledningsvist for den af SKAT etablerede proces for konsekvensberegning, hvorefter vi vurderer denne.

Metode

Vi har lagt følgende forhold til grund for vores vurdering:

Konsekvensberegning

For at vurdere væsentligheden af de identificerede risici beregnes den finansielle effekt af de enkelte risici. Det er herefter muligt at vurdere hvilke risici, der enkeltvis udøver den største indflydelse på det samlede momsgebet. Disse vurderinger skal anvendes ved vurderingen af, hvilke aktiviteter/indsatser, der skal gennemføres med henblik på at reducere risiciene og de afledte finansielle effekter.

Momsregnskab

Konsekvensen af de identificerede risici bør præsenteres i sammenhæng med det samlede momsregnskab. De vurderede væsentlighedsbeløb hidrørende fra de enkelte identificerede risici henføres til de enkelte komponenter i den samlede konsoliderede momsangivelse for samtlige virksomheder. Dette kan medvirke til, at SKAT kan målrette risikostyringen mod de komponenter i momsangivelsen, der tegner sig for den største del af det samlede momsgebet.

SKATs konsekvensberegning

I det følgende redegør vi for de aktiviteter, som SKAT har iværksat med henblik på at opgøre de finansielle effekter af de enkelte identificerede risici.

SKAT har opgjort skatte- og momsgebets størrelse på baggrund af opgørelsen af regulefterlevelsen i Complianceundersøgelsen.

Skatte- og momsgabet

Forskellen mellem det, der burde angives i henholdsvis skat og moms, hvis alle regler var overholdt, og det, der rent faktisk angives.

Kilde: Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne, indkomståret 2012, SKAT. (complianceundersøgelse - virksomheder)

SKAT har fastsat 22 segmenter (uddybet i afsnit 10.1 "Proces for risikoidentifikation", der pr. definition til sammen er dækkende for hele den danske økonomi. I tabellen nedenfor er det opgjorte momsgab specificeret på segmenter.

Tabel 10.15. Momsgab opgjort segmenter

SEGMENT	Skattegab	Momsgab	I alt
1 Mikrovirksomheder	1,9	0,6	2,5
2 Små virksomheder	2,3	1,3	3,6
3 Mellemstore og store virksomheder	2,3	0,8	3,1
4 De største virksomheder			-
5 Transfer pricing	2,8	0*	2,8
6 Offentlige virksomheder og institutioner			-
7 Fonde og foreninger	0,2	0*	0,2
8 Samfundsbeskyttende aktiviteter			-
9 Uregistrerede virksomheder			-
10 Sort økonomi – virksomheder			-
11 Sort økonomi – borgere**	6,8		6,8
12 Personselvangivelsen	1		1
13 Værdipapirer	0,6		0,6
14 Globalisering			-
15 Tredjepartsdata			-
16 Biler***	0,4	0,06	0,4
17 Ejendomme***	1,5	0,05	1,5
18 Toldbevilling og selvforvaltning			-
19 Mindre afgiftsvirksomheder			-
20 Illegal indførsel****	0,2	0*	0,2
21 Finansiell told	0,1		0,1
22 Straffelovsovertrædelser			-
I alt	20,1	2,8	22,8

Segment: 1, 2, 3, 11, 12, 13, 16 og 17 vedrører 2012.

Segment 5 er et gennemsnit af reguleringer i årene 2007-2014, som er sendt til Folketingets Skatteudvalg.

Segment 7 og 20 vedrører 2013.

Segment 21 vedrører angivelser i perioden 2011-2012.

Noter:

Ej opgjort

Segmentet indeholder ikke moms

* Momsgab med nul er, hvor momsgabet er fastsat under 0.01 mia.

** Opgjort på baggrund af undersøgelse fra Rockwool Fondens Forskningsenhed.

*** Delvist opgjort. Yderligere afdækning planlagt.

**** Opgjort på baggrund af Skatteministeriets rapport: "Status over grænsehandel – Hovedrapport 2012".

Tabel 1 - Opgjort skatte- og momsgab (mia. kr.) SKAT har opgjort momsgab for 8 af de 15 segmenter der indeholder moms.

Complianceundersøgelsen bygger på undersøgelsesmetoden randomiserede audits

Randomiserede audits

METODE	BESKRIVELSE	FORDELE	ULEMPER
Randomiserede audits	Et antal virksomheder og borgere udvælges tilfældigt og underkastes en standardiseret audit. Skattegabet opgøres ved at skalere stikprøven op til et samlet skattegab ud fra viden om det samlede mandtal i segmentet.	<ul style="list-style-type: none">• Detaljeret indsigt i skatteyderadfærd og fejltypen.• Detaljerede resultater kan anvendes direkte til risikomodellering, kontroller og udvikling af tiltag til at reducere skattegabet.	<ul style="list-style-type: none">• Omkostningstungt.• Identifierer kun en del af skattegabet, dvs. at det estimerede skattegab er et underkantsskøn.

Kilde: "Turnusanalyse af SKAT Indsatsplanlægning og Analyse", Implement.

Randomiserede audits er den metode, som SKAT vurderer som den mest hensigtsmæssige, da den er baseret på kontrol af tilfældigt udvalgte virksomheder.

SKAT anvender metoden i de tilfælde, hvor den er vurderet til at være praktisk anvendelig i forhold til opgørelse af momsgabet. Resultatet af Complianceundersøgelsen kan direkte anvendes til at vurdere den finansielle effekt i forhold til en række fejltypen, der er defineret af SKAT.

Den seneste Complianceundersøgelse for virksomheder er gennemført i 2013/14 og vedrører indkomståret 2012.

For momsens vedkommende er fejltypenanalysen og beregningen af momsgabet baseret på en gennemgang af momstilsvaret for 1.877 virksomheder, hvor der blev konstateret fejl i 877 virksomheder. Stikprøven er udvalgt, så den udgør et repræsentativt udsnit af alle de små og mellemstore virksomheder med op til 250 ansatte.¹³

¹³ I Complianceundersøgelsen 2012 er der i alt foretaget kontrol af 2.998 virksomheder. Det er kun den delmængde af virksomhederne, der er momsregistreret, der er kontrolleret for moms, svarende til 1.877 virksomheder. Resterende virksomheder er ikke momsregistrerede virksomheder, idet compliancevirksomheder også anser privatpersoner med forældre købt bolig eller solceller som værende virksomheder.

SKAT har på nuværende tidspunkt ikke en fuldstændig opgørelse af momsgebet, jævnfør tabel 10.15 og tabel 10.16.

Tabel 10.16. Momsgab

Momsgab	Gab i mia.	Metode
Kendt økonomi: Virksomheder < 250 ansatte	2,8	CPL
Kendt økonomi: Virksomheder > 250 ansatte	? - ej opgjort	
Kendt økonomi: Told og afgift	? - ej opgjort	
Ukendt økonomi: eksempelvis sort økonomi, uregistrerede virksomheder mv.	? - ej opgjort	Estimat

I Complianceundersøgelsen (CPL) er den finansielle effekt af mangelfulde/fejlbehæftede momsangivelser for små og mellemstore virksomheder (benævnt "kendt økonomi (compliance)") opgjort. Der er påbegyndt Complianceundersøgelser på både "told og afgifter" samt for "virksomheder > 250 ansatte". Disse er dog endnu ikke offentliggjort (i tabellen benævnt "Kendt økonomi: ... ? - ej opgjort"). Endelig fremgår den ukendte økonomi, såsom sort arbejde, uregistrerede virksomheder med videre, der omfatter den økonomi, som SKAT som udgangspunkt ikke har kendskab til eller ikke har selvangivne data på. For den ukendte økonomi har SKAT vurderet, at det ikke er muligt at konsekvensberegne på baggrund af randomiseret audit. For den ukendte økonomi anvendes derfor andre metoder til fastsættelse af skatte- og momsgebet. Disse metoder bygger i langt højere grad på kendt viden, og til beregningerne er knyttet skønsmæssige vurderinger.

Det er i Complianceundersøgelsen muligt at henføre provenutabet til hver af de forskellige fejltypen. Der er for de konstaterede fejl gennemført en detaljeret registrering af fejltypen, idet alle fejl er identificeret efter art og beløb.

Momsgabet

Momsgabet er i complianceundersøgelsen for virksomheder for indkomståret 2012 opgjort til i alt 2,8 mia. kr.

Momsgabet er størst for de selvstændigt erhvervsdrivende med godt 1,7 mio. kr., mens momsgebet for selskaber i 2012 er på godt 1 mia. kr. med et konfidensinterval på 95 pct. Spændet for momsgebet i 2012 ligger mellem 2,1 og 3,5 mia. kr.

Kilde: Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne, indkomståret 2012, SKAT. (Complianceundersøgelse - virksomheder)

Momsgabet er opgjort til i alt 2,8 mia. kr. i 2012.

Tabel 10.17. Momsgabet inkl. konfidensgrænser og momsgabets andel af momstilsvaret 2012.

Ejerform	Momsgab	Nedre grænse	Øvre grænse	Momsgabets andel af momstilsvaret
	Mio. kr.	Mio. kr.	Mio. kr.	Pct.
Selskaber	1.049	495	1.604	1,2
Selvstændigt erhvervsdrivende	1.749	1.328	2.171	4,8
I alt	2.798	2.104 ¹	3.493	2,2

Note: Resultaterne omfatter alene ændringer mht. moms.

1) Da der er tale om en stratificeret stikprøve, bliver de nedre og øvre konfidensgrænser for summen anderledes end ved blot at summere for hhv. selskaber og selvstændigt erhvervsdrivende.

Momsregnskab

Vi har i kapitel 7 "Moms i tal" præsenteret konsoliderede momsangivelser. De konsoliderede momsangivelser er udtryk for det momsregnskab, som det på nuværende tidspunkt er muligt at opstille med udgangspunkt i de data, der indrapporteres til SKAT via den digitaliserede momsangivelse.

I det efterfølgende afsnit præsenterer vi en model for præsentation af de finansielle effekter, der er en konsekvens af de identificerede risici. Modellen kan eventuelt anvendes af SKAT til at udvikle præsentationsformen for fejl og afledte konsekvenser.

Forslag til præsentation af risici og afledte finansielle effekter

Momsregnskabet

I Complianceundersøgelsen præsenteres en detaljeret konsekvensberegning fordelt på fejltypen. Denne oversigt er vist nedenstående.

Tabel 10.18. Konsekvensberegning opgjort på fejltypen

Tabel 27. Momsgab fordelt på hovedkategorier af fejl. 2012. Sorteret efter momsgab (faldende)

Nr.	Moms Fejltypen	Momsgab	Andel af totale momsgab	Fejl i stikprøven	
				Mio. kr.	Pct.
499	For lidt angivet momstilsvaret ift. bogføring	721	25,8	126	6,3
540	Manglende dokumentation for købsmomsen	509	18,2	145	7,2
12	Ikke selvangivet salgsmoms	337	12,0	116	5,8
13	Skønsmæssig ansat salgsmoms	216	7,7	49	2,4
136	Periodefejl - salgsmoms	211	7,5	29	1,4
161	Div. private udgifter	177	6,3	316	15,8
460	Opgørelse af afgiftstilsvaret - bogføringsfejl	154	5,5	134	6,7
164	Ikke fradragsberettiget køb	104	3,7	41	2,0
526	Kontoen for købsmoms skal indeholde de fradragsberettigede beløb, som er faktureret til virksomheden	99	3,5	129	6,4
308	Privat andel	58	2,1	209	10,4
307	Delvis fradragsret	56	2,0	50	2,5
389	Anskaffelse og drift af personmotorkøretøj	34	1,2	39	1,9
141	Periodefejl – købsmoms	22	0,8	33	1,6
387	Udgifter til gaver og repræsentation	22	0,8	31	1,5
95	Moms af erhvervelser købt i EU	19	0,7	17	0,8
59	Forbrug af egne varer	17	0,6	31	1,5
701	Ændring af afgiftsgrundlag	15	0,6	44	2,2
607	Elafgift – ikke fradragsberettiget	14	0,5	17	0,8
386	Naturalaf lønning – virksomhedens personale	12	0,4	20	1,0
388	Udgifter til restaurationsbesøg	3	0,1	33	1,6
602	Elafgift – ikke fratrukket	-29	-1,0	20	1,0
500	For meget angivet momstilsvaret ift. bogføringen	-92	-3,3	63	3,1
10	Hobbyvirksomhed	-106	-3,8	16	0,8
162	Fradragsberettiget køb	-111	-4,0	98	4,9
	Øvrige (<15 fejl pr. fejltypen)	340	12,1	198	9,9
	I alt	2.798	100	2.004	100

Note: En oversigt over alle de anvendte fejltypen for moms findes i appendikset.

Vi foreslår, at data i ovenstående oversigt præsenteres i overensstemmelse med strukturen i det samlede momsregnskab (de konsoliderede momsangivelser på tværs af samtlige virksomheder).

Det skal dog bemærkes, at ikke alle risici i ovenstående oversigt kan henføres til de enkelte delkomponenter i momsregnskabet. Eksempelvis kan fejltypen "For lidt angivet momstilsvaret iht. Bogføring" (fejltypen 499) henføres til samtlige komponenter i momsregnskabet.

Vi har søgt at fordele fejltypene på de enkelte komponenter i momsopgørelsen:

- Udgående afgift (Salgsmoms)
- Moms udenlandsk vare- og ydelseskøb (indgår som hovedregel også i indgående afgift, nedenfor vises alene den finansielle effekt i rubrik "Moms udenlandsk vare- og ydelseskøb")
- Indgående afgift (Købsmoms)
- Energiafgifter
- De fejltypen, der ikke kan fordeles 1:1 mellem de fire ovenstående momskomponenter er henført til kategorien 'Kan ikke specificeres'

I nedenstående tabel 10.19 er det specificeret, hvorledes fejltypene fordeler sig på de enkelte momskomponenter:

Tabel 10.19. Fejltypen opgjort på de enkelte momskomponenter

Top 25 nr.	Nr.	Fejltypen	Mio. kr.	Pct.	Antal	Pct.
Udgående afgift (salgsmoms)						
3	12	Ikke selvangivet salgsmoms	337	12	116	5,8
4	13	Skønsmæssig ansat salgsmoms	216	7,7	49	2,4
5	136	Periodefejl - salgsmoms	211	7,5	29	1,4
			764	27,2	194	9,6
Moms udl. varekøb og ydelseskøb						
15	95	Moms af erhvervelser købt i EU	19	0,7	17	0,8
			19	0,7	17	0,8
Indgående afgift (købsmoms)						
2	540	Manglende dokumentation for købsmomsen	509	18,2	145	7,2
6	161	Div. private udgifter	177	6,3	316	15,8
8	164	Ikke fradragsberettiget køb	104	3,7	41	2
9	526	Kontoen for købsmoms skal indeholde de fradragsberettigede beløb, som er faktureret til virksomheden	99	3,5	129	6,4
10	308	Privat andel	58	2,1	209	10,4
11	307	Delvis fradragsret	56	2	50	2,5
12	389	Anskaffelse og drift af personmotorkøretøj	34	1,2	39	1,9
13	141	Periodefejl – købsmoms	22	0,8	33	1,6
14	387	Udgifter til gaver og repræsentation	22	0,8	31	1,5
19	386	Naturalafłønning – virksomhedens personale	12	0,4	20	1
20	388	Udgifter til restaurationsbesøg	3	0,1	33	1,6
24	162	Fradragsberettiget køb	-111	-4	98	4,9
23	10	Hobbyvirksomhed	-106	-3,8	16	0,8
			879	31,3	1160	57,6

Energiafgift					
17	701	Ændring af afgiftsgrundlag	15	0,6	44 2,2
18	607	Elafgift – ikke fradragsberettiget	14	0,5	17 0,8
21	602	Elafgift – ikke fratrukket	-29	-1	20 1
			0	0,1	81 4
Kan ikke specificeres					
1	499	For lidt angivet momstilsvare ift. bogføring	721	25,8	126 6,3
7	460	Opgørelse af afgiftstilsvaret – bogføringsfejl	154	5,5	134 6,7
16	59	Forbrug af egne varer	17	0,6	31 1,5
22	500	For meget angivet momstilsvare ift. bogføringen	-92	-3,3	63 3,1
25		Øvrige (<15 fejl pr. fejlttype)	340	12,1	198 9,9
			1140	40,7	552 27,5
			2.798	100	2.004 100

I nedenstående tabel 10.20 har vi sammenholdt det opgjorte momsgab pr. moms-komponent med det realiserede momsregnskab for 2012.

Tabel 10.20. Momsgab opgjort på moms-komponenter

Rubrikker	Momsregnskab 2012	Momsgab 2012
Udgående afgift (salgsmoms)	723.795	781
Moms udl. varekøb og ydelseskøb	195.701	19
Indgående afgift (købsmoms)	736.959	999
Beregnet energiafgift	14.851	-
"Kan ikke specificeres"		1.003
Afgiftstilsvare	168.032*	2.802

*Grundet korrektioner direkte i afgiftstilsvaret er der difference i sammentællingen.

Momsregnskabstallene bygger på samtlige momsangivelser angivet af moms-registrerede virksomheder i 2012. Momsgabet omfattet kun virksomheder < 250 ansatte, hvilket medfører, at momsgabet på nuværende tidspunkt kun vedrører en delmængde af det samlede momsregnskab.

En kobling mellem momsregnskabet og fejltypene kan skabe et overblik over, hvilke delkomponenter i momsangivelsen, der er mest risikofyldte. Dette overblik kan bidrage med viden om, hvilke af rubrikkerne i momsangivelsen, der er mest problematiske for virksomhederne.

Ved udførelsen af kontrolaktiviteterne kan SKAT søge at afdække årsagen hertil: er det rubrikkens kompleksitet, momsangivelsens sammenhænge, tastefejl, svindel, etc. der er årsagen til fejlbeløbene?

Øvrige oplysninger fra Complianceundersøgelsen

Complianceundersøgelsen bygger på en lang række oplysninger om virksomheden, såsom:

- Virksomhedens alder
- Virksomhedens branche
- Virksomhedens målt på antal satte
- Virksomhedens fejltyper
- Afregningsperioder

På baggrund af Complianceundersøgelsen, har SKAT en lang række muligheder for at kategorisere, vurdere og konsekvensberegne på de fejl, som virksomhederne forårsager. Dette vil give SKAT et endnu mere detaljeret risikobillede. På baggrund heraf har SKAT mulighed for, på den kendte økonomi, målrettet at gribe ind over for de risici, der identificeres.

Det er tillige en mulighed at opgøre compliance, ud fra hvorvidt de konstaterede fejl vedrører et positivt eller negativt momstilsvær, og for at se om der er belæg for at vurdere, hvorvidt det negative tilsvær er mere risikofyldt end det positive tilsvær.

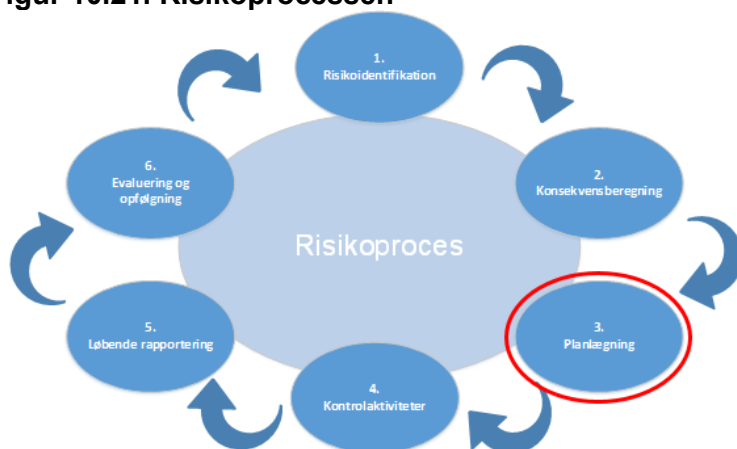
Delkonklusion

Vi har konstateret, at SKAT på en hensigtsmæssig måde gennemfører konsekvensberegninger af de identificerede risici. SKAT er således i stand til at beregne den samlede finansielle effekt af de konstaterede risici og fordele den finansielle effekt på de enkelte risici. Der er således etableret et godt grundlag for den videre risikostyring. Det skal dog bemærkes, at flere af de identificerede risici ikke kan henføres direkte til de enkelte komponenter (indgående moms, udgående moms med mere) i momsangivelsen.

Vi anbefaler, at SKAT beregner den finansielle konsekvens af de enkelte identificerede risici i de enkelte komponenter i momsangivelsen. Herved skabes et grundlag for at vurdere momsfejlene i forhold til de enkelte delelementer i momsopgørelsen. Dette vil udgøre væsentlig information i den efterfølgende risikostyring. SKAT vil derved opnå viden om hvilke delprocesser i den samlede momsproces, der besidder den største iboende risiko.

10.3 Proces for planlægning (risikostyring)

Figur 10.21. Risikoprocessen



Indledning

Ovenstående figur illustrerer den risikoproces, som Skatteministeriets Koncernrevision har valgt at anvende ved vurderingen af SKATs risikoproces.

I dette afsnit redegør vi kort for en række væsentlige elementer i SKATs planlægning af aktiviteter, der skal målrettes de risici og konsekvenserne heraf, der er identificeret i fase 1 "Risikoidentifikation" og i fase 2 "Konsekvensberegning".

De under fase 1 identificerede risici med efterfølgende konsekvensberegninger i fase 2 giver SKAT et godt udgangspunkt for den efterfølgende planlægning af aktiviteter, der er rettet mod de identificerede risici. Det skal dog bemærkes, at risikoidentifikation og konsekvensberegninger jævnfør faserne 1 og 2 kun omfatter en del af de registrerede erhvervsvirksomheder i Danmark: Mikrovirksomheder, små virksomheder samt mellemstore virksomheder.

I dette afsnit vurderer vi ligeledes SKATs planlægning af handlinger rettet mod den grundlæggende identifikation af risici samt konsekvenserne heraf.

SKAT har oplyst, at der både i segmentarbejdet og i det løbende indsatsarbejde er fokus på mulige strukturelle tiltag, der varigt kan forbedre de rammer, som skatteyderne skal udføre deres skatte- og afgiftsmæssige pligter inden for – for eksempel ændret lovgivning og forbedrede systemer. SKAT her herudover oplyst, at det er en bred vifte af forskelligartede aktiviteter fra SKATs forretningsområder, der samlet har bidraget til at påvirke regelefterlevelsen.

Grundlag for prioritering

Det skal indledningsvist bemærkes, at SKAT har oplyst, at den samlede kontrolkapacitet prioriteres med udgangspunkt i de principper, der er anvist i finanslovens § 09.21.01. Det betyder, at indsatsen prioriteres efter risiko og adfærd med henblik på at give størst effekt. SKAT har oplyst, at definitionen af effekt, som udgangspunkt omfatter den adfærdspåvirkning, der har fremadrettet effekt for skattegabet.

SKAT har oplyst, at der i den prioriteringsmodel, som tages i anvendelse fra 2017, er opstillet nedenstående kriterier for prioriteringen af den samlede kontrolkapacitet. SKAT har desuden oplyst, at tilsvarende prioriteringskriterier har været anvendt de forudgående år:

1. **Bindinger:** SKAT kan ikke fuldstændigt frit disponere kontrolkapaciteten. Nogle opgaver og ressourcer er bundet af lovbestemmelser, finanslov, aftalemæssige forpligtelser og/eller besluttet af SKATs direktion.
2. **Analyse:** Analyse af (nye) risikoområder, skattegabsmålinger, effektstudier og afprøvning af nye indsatsmetoder/-områder. Analyseprojekter gennemføres for at erhverve viden og bedre forudsætninger for at kunne udføre målrettede og effektive kontroller. I år 2016 er 12 % af ressourcerne eksempelvis afsat til analyse, dette omfatter gennemførelse af Complianceundersøgelserne.
3. **Effekt:**
 - **Direkte effekt:** Den direkte effekt er indsatsaktivitetens umiddelbare virkning på skattegabet. For kontrolindsatser svarer dette til nettoprovenueffekten.
 - **Strukturel effekt:** Den strukturelle effekt er den flerårige strukturelle indvirkning på skattegabet af en indsatsaktivitet over en afgrænset periode. En indsatsaktivitet har strukturel skattegabseffekt, hvis aktiviteter, der er gennemført i år også reducerer skattegabet (de) næste år.
4. **Synlighed:** Der vil være aktiviteter, som ikke prioriteres efter opnåelse af høj skattegabsvirkning eller andre af de ovenfor anførte årsager. Det kan være ud fra et argument om synlighed og ønsker til den oplevede opdagelsesrisiko.

Kontrolaktivitetsplanen

SKAT udarbejder for hvert kalenderår en kontrolaktivitetsplan. Planen indeholder en beskrivelse af, hvilke aktiviteter SKAT planlægger at gennemføre med henblik på dels at styrke regelefterlevelsen og dels at reducere skattegabet via SKATs kontrolaktiviteter (i dette tilfælde momsgebet).

Kontrolaktivitetsplanen for 2016 omfatter 106 aktiviteter (2015: 122 aktiviteter), hvoraf 87 er målrettet kontrolprojekter og 19 er analyseprojekter. Heraf er 12 momskontrolprojekter og 3 er momsanalyseprojekter. SKAT (forretningsområdet Indsats) arbejder med udgangspunkt i tre projektformer:

- Indsatsprojekter.
- Driftsopgaver, der sidestilles med indsatsprojekter men dog med den forskel, at driftsopgaver ikke har en slutdato. (løbende aktiviteter, uden slutdato).
- Analyseprojekter gennemføres for at opnå viden eller afprøve hypoteser på et givent område. Analyseprojekterne vil normalt indeholde et antal kontroller, men kontrolproduktionen er ikke i sig selv et mål for projektet.

Indsatsprojekter og driftsopgaver omtales samlet under ét som indsatsaktiviteter. SKAT har oplyst, at kontrolaktiviteter prioriteres efter risiko og adfærd med henblik på at give størst effekt. Alle tre projektformer indgår i SKATs prioritering af indsatser.

Med henblik på at reducere omfanget af de ubevidste momsfejl gennemfører SKAT en række vejledningsaktiviteter, der er rettet mod virksomhederne. Den primære vejledningsindsats foregår i forretningsområdet Kundeservice. Derudover samarbejder SKAT med 45 forskellige erhvervs- og brancheorganisationer samt 44 andre myndigheder (tal fra 2015). SKAT har oplyst, at samarbejdet og dialogen med organisationerne er udbytterigt i form af vidensdeling.

Forretningsområdet Kundeservice skal i samarbejde med forretningsområdet Indsats fremkomme med ideer og forslag til aktiviteter og/eller strukturelle responsforslag. Disse forslag/tiltag skal imødekomme de usikkerheder, som virksomhederne oplever i forhold til reglerne eller reducere omfanget af virksomhedernes typiske fejl.

I modsætning til kontrolaktiviteter skal strukturel respons betragtes som systemændringer i videste forstand, herunder vejledning af virksomhederne med videre. Strukturel respons kan omfatte ændringer af:

- Lovgivningsmæssige forhold
- Vejledning og kommunikation til virksomhederne (understøtter lovgivningen)
- Systemændringer (skattemappen med videre)
- Processuelle ændringer (eksempelvis tredjeparts data)
- Organisatoriske tilpasninger
- Andet.

Strukturel respons kan eksempelvis omfatte forenkling af regelsættet på et givent område eller forbedring af hjælpetekster i de selvbetjeningsløsninger, som SKAT har stillet til rådighed for virksomhederne.

SKATs prioritering og planlægning

SKAT har oplyst, at Complianceundersøgelserne sammen med SKATs øvrige viden og erfaring er udgangspunkt for at udpege målgrupper for kontrolaktiviteter, der erfaringsmæssigt medfører størst effekt på målgruppen.

SKAT oplyser endvidere, at som udgangspunkt prioriteres de kontrolaktiviteter, der med de tildelte ressourcer estimeres at opnå størst mulig effekt på skattegabets. Prioriteringen tager således udgangspunkt i omkostningseffektiviteten, der forsimplet kan udtrykkes som skattegabseffekt pr. anvendt lønkrone. Inden for den enkelte kontrolaktivitet udsøges og udvælges virksomheder til kontrol efter væsentlighed og risiko. I henhold til SKATs vurdering er det sjældent muligt at udsøge fejltypen for en målgruppe, som er identificeret ved Complianceundersøgelserne, direkte. Derfor er det nødvendigt at målrette indsatsen mod de målgrupper, hvor fejl vurderes at udgøre særlige udfordringer.

Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering

I forbindelse med planlægningen af aktiviteterne i kontrolaktivitetsplanen anlægger SKAT en overordnet risikovurdering. SKAT vurderer hvilke områder og virksomhedstyper, der må formodes at tegne sig for en stor del af momsgebet i form af begåede momsfejl. Planlægningen af aktiviteterne er efter vores vurdering således ikke direkte gennemført med udgangspunkt i de identificerede fejl ved den grundlæggende risikoidentifikation og de 22 oprindelige segmenter. Fejl er slet og ret defineret som overordnede momsfejl og er ikke anskuet i overensstemmelse med den specifikke fejlrapportering jævnfør complianceundersøgelsen, der er rettet mod små og mellemstore virksomheder.

Delkonklusion

SKAT har etableret processer, der tilgodeser prioritering og planlægning af aktiviteter, der skal gennemføres med henblik på at mindske momsgebet. Vi har konstateret, at planlægningen understøtter en gennemførelse af de aktiviteter, der formodes at reducere momsgebet i størst muligt omfang. De planlagte aktiviteter dokumenteres i en årlig kontrolaktivitetsplan. Gennemførelsen af kompenserende aktiviteter planlægges således med udgangspunkt i væsentlighedsvurderinger, der er dokumenterede i en godkendt plan.

I forbindelse med planlægningen af aktiviteterne i kontrolaktivitetsplanen anlægger SKAT en overordnet risikovurdering. SKAT vurderer hvilke områder og virksomhedstyper, der må formodes at tegne sig for en stor del af momsgebet i form af begåede momsfejl. Planlægningen af aktiviteterne er efter vores vurdering således ikke direkte gennemført med udgangspunkt i de identificerede fejl ved den grundlæggende risikoidentifikation og de 22 oprindelige segmenter. Fejl er slet og ret defineret som overordnede momsfejl og er ikke anskuet i overensstemmelse med den specifikke fejlrapportering jævnfør complianceundersøgelsen, der er rettet mod små og mellemstore virksomheder

Der er således efter vores vurdering, ikke i alle tilfælde etableret en direkte kobling mellem den grundlæggende risikoidentifikation med dertil hørende konsekvensberegninger og det planlagte indsatsarbejde.

10.4 Proces for kontrolaktiviteter (eksekvering/udførelse)

Figur 10.22. Risikoprocessen



Ovenstående figurer illustrerer den risikoprocess, som Skatteministeriets Koncernrevision har valgt at anvende ved vurderingen af SKATs risikoprocess.

I nærværende afsnit redegør vi for en række væsentlige elementer i SKATs gennemførelse af aktiviteter, der skal målrettes de risici og konsekvenserne heraf, der er identificeret i fase 1. Risikoidentifikation og i fase 2. Konsekvensberegning.

De under fase 1. identificerede risici med efterfølgende konsekvensberegninger i fase 2. giver SKAT et godt udgangspunkt for den efterfølgende planlægning af aktiviteter rettet mod de identificerede risici. Det skal dog bemærkes, at risikoidentifikation og konsekvensberegninger jævnfør faserne 1. og 2. kun omfatter en del af de registrerede erhvervsvirksomheder i Danmark: Mikrovirksomheder, små virksomheder samt mellemstore virksomheder.

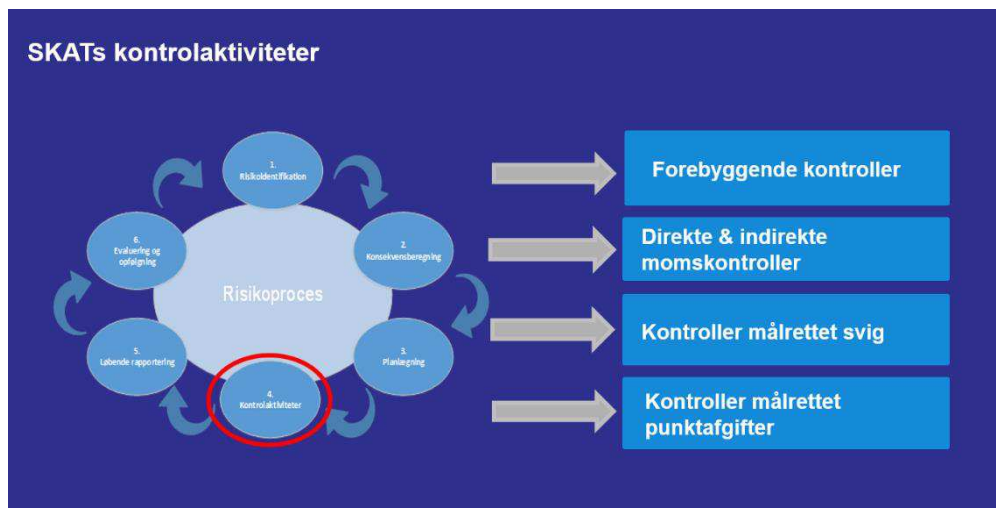
I nærværende afsnit vurderer vi SKATs gennemførelse af kontrolaktiviteter rettet mod SKATs planlægning af handlinger rettet mod den grundlæggende identifikation af risici samt konsekvenserne/momsgabet heraf. For at reducere omfanget af momsgabet er SKAT (forretningsområdet Indsats) organiseret i kontrolaktiviteter. Dette omfatter enten tidsmæssigt afgrænsede projekter eller permanente driftsopgaver.

SKAT har organiseret kontrolprojekterne i forebyggende og efterfølgende kontrolaktiviteter. SKAT har etableret 4 forebyggende moms kontrolaktiviteter, som udføres før det negative tilsvar udbetales, samt 6 efterfølgende moms kontrolaktiviteter der udføres efter det negative momstilsvar er udbetalt/modregnet.

De forebyggende kontrolaktiviteter skal reducere risikoen for fejludbetalinger. Efter udbetalingerne er gennemført, udfører SKAT 6 efterfølgende kontrolaktiviteter der ligeledes er målrettet moms. Af disse efterfølgende aktiviteter er 4 kontrolaktiviteter rettet mod svig.

Dette afsnit omhandler de direkte momskontrolaktiviteter, som SKAT (forretningsområdet Indsats) udfører for at reducere omfanget af momsgebet. Afsnittet er opdelt som nedenstående figur illustrerer. Derudover er der i afsnit 2 en kort beskrivelse og vurdering af SKATs indirekte kontrolaktiviteter.

Figur 10.23. SKATs kontrolaktiviteter



Definition af kontroller

SKAT har defineret, at der udføres en "kontrol", når der foretages en gennemgang af:

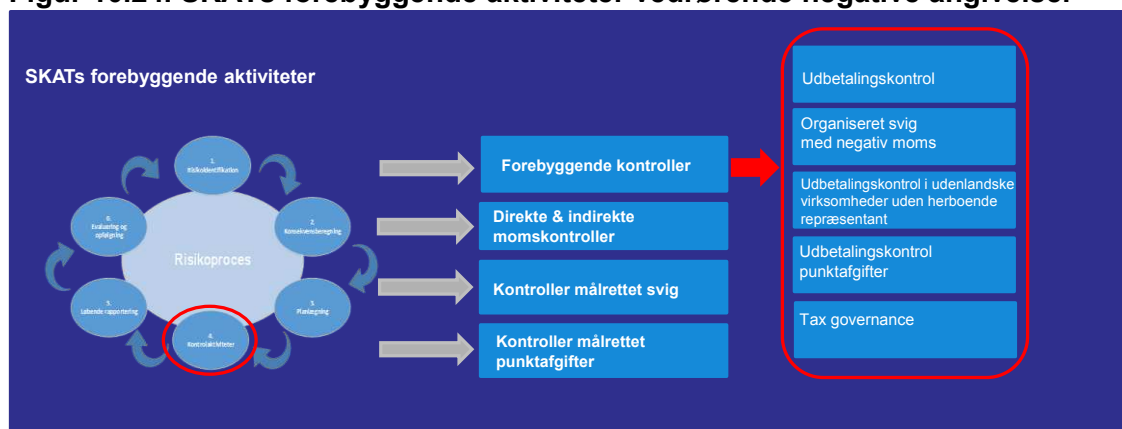
- En enkelt juridisk enhed (CVR-nr./CPR-nr.), hvilket kan være både en borger og en virksomhed
- En skatte- eller afgiftsart
- Et indkomstår

Hvis kontrollen eksempelvis omfatter flere skatte- og afgiftsarter eller flere år, registreres dette som flere kontroller. Hvis eksempelvis én virksomhed bliver kontrolleret for både moms og skat for to år, resulterer det i $1 \times 2 \times 2 = 4$ kontroller.

Derudover indebærer en kontrol at SKAT indkalder materiale fra virksomheden eller foretager et udgående kontrolbesøg. Såfremt SKAT "kun" har været i telefonisk kontakt med virksomheden uden at anmode om materiale, indgår denne kontakt ikke i kontrolstatistikken. Ligeledes indgår visitering og breve fra SKAT ikke i kontrolstatistikken.

Forebyggende aktiviteter vedrørende negative angivelser

Figur 10.24. SKATs forebyggende aktiviteter vedrørende negative angivelser



For at reducere omfanget af momsgabet har SKAT (forretningsområdet Indsats) organiseret kontrollerne i forebyggende og opdagende kontroller. De forebyggende kontroller udføres, før det negative tilsvar udbetales, mens de efterfølgende kontroller foretages efter registreringen af momsangivelserne.

Definition af visitering i forbindelse med udbetalingskontrol

En visitering er defineret ved, at en sagsbehandler vurderer, om der er uregelmæssigheder ved den seneste momsangivelse. Sagsbehandlerne sammenligner den seneste momsangivelse med tidligere perioders/års momsangivelser. I forbindelse hermed vurderer sagsbehandleren om der er potentielle faresignaler forbundet med virksomheden eksempelvis branche eller restanceforhold.

Ud fra den samlede gennemgang vurderer sagsbehandleren, om momsangivelsen skal udtages til kontrol. Visiteringen kan foretages uden virksomheden er bekendt med det og omfanget af visitering/breve/telefonkontakt registreres af sagsbehandleren.

Projekt "Udbetalingskontrol"

Formålet med projektet "Udbetalingskontrol" er at sikre, at negative momsangivelser udbetales på et korrekt grundlag. Udbetalingskontrollen er en forebyggende kontrol, der udføres før udbetalingen af det negative momstilsvar.

I projektet behandles ca. 300.000 negative angivelser årligt med en samlet sum på 226 mia. kr. i 2015.

Udbetalingskontrolprocessen afvikles i følgende faser:

- Fase 1: Visitering i forhold til udbetalingslisten omfatter alle negative angivelser over en fastsat beløbsgrænse. Denne visitering resulterer i frigivelse eller overførsel til en kontrolliste, som således omfatter angivelser, som skal undersøges nærmere.
- Fase 2: Undersøgelse og vurdering af angivelser på kontrollisten.

Alle anmodninger på udbetalingslisten bliver vurderet af sagsbehandleren, der tager stilling til, om anmodningen skal undersøges nærmere (overføres til kontrollisten) eller frigives til udbetaling.

På udbetalingslisten vil der være angivelser, som er markeret for at fremhæve, at de er omfattet af interne fastlagte risikokriterier.

For hver enkelt udbetalingsanmodning på udbetalingslisten gennemføres en individuel vurdering af den konkrete udbetalingsanmodning ved hjælp af et skærbillede (kontrolnotat) med disse risikokriterier:

- Tidligere kontakt til virksomheden
- Virksomhedens angivelsesmønstre i 8 tidligere perioder. Hermed kan mønstre og afvigelser vurderes
- Supplerende oplysninger fra den databaserede scoringsmodel. Modellen gennemgås nærmere i nedenstående afsnit
- Hvilket risikoniveau virksomheden placeres på
- Virksomhedens bemærkning til den negative angivelse

I flere tilfælde (ca. 1.800 i 2015) kontaktes virksomhederne telefonisk for at spørge ind til det negative tilsvarende. (Hvis ikke der indkaldes materiale fra virksomheden, anses det ikke for en kontrol ifølge SKAT.)

På baggrund af dette kontrolnotat gennemgår sagsbehandleren hver enkelt udbetalingsanmodning større end en fastsat beløbsgrænse med hertil hørende bemærkninger, som noteres. Det vurderes, om den enkelte angivelse skal overføres til enten kontrol (sidstnævnte sættes på en kontrolliste) eller til udbetaling. SKAT har oplyst, at der udtages 10 - 15 % angivelser til kontrollisten.

Vurderingen udføres som en kombination af en manuel vurdering (ud fra sagsbehandlerens viden og erfaring), og en systembaseret vurdering vha. Scoringsmodellen.

Scoringsmodellen genererer for hver momsangivelse et kontrolnotat, som ud over et scoringstal, der indikere hvor risikofyldt angivelsen vurderes at være, indeholder oplysninger om blandt andet:

- Branche
- Virksomhedsnavn og adresse
- De seneste 8 momsangivelser inklusive den aktuelle negative angivelse

- Oplysninger om, hvorvidt virksomheden mangler, at indsende tidligere momsangivelser (og derfor er foreløbigt fastsat med et positivt momstilsvar)
- Oplysninger om, hvorvidt der inden for de seneste to år har været foretaget udbetalingskontrol
- Oplysning om, hvorvidt virksomheden er nyregistreret
- Oplysning om evt. manglende frivillig registrering for udlejning af fast ejendom efter momslovens § 51, stk. 1
- Oplysning om, hvorvidt der er tale om et holdingselskab, et IVS eller et SMBA
- Oplysning om evt. differencer i eksportomsætning angivet på momsangivelsens rubrik C og SKATs eksportsystem
- Advisering om evt. ekstraordinært store udsving i momstilsvaret på den aktuelle negative momsangivelse i forhold til tidligere angivelser. I tillæg hertil fremgår virksomhedens værditilvækst, det vil sige forholdet mellem køb og salg. Værditilvæksten giver en idé om virksomhedens økonomiske situation, for eksempel om der genereres så stort et overskud, at der kan betales lønninger med videre. En længerevarende negativ værditilvækst kan derfor indikere, at der er fejl i momsangivelsen.

SKAT betragter Scoringsmodellen som et støtteværktøj. Det er op til sagsbehandleren at afgøre, hvilke anmodninger der skal udtages til kontrol. Modellen udtager p.t. en række observationer, hvor sagsbehandleren ikke altid kan identificere årsagen til, at de er udsøgt. SKAT har oplyst, at der arbejdes på en ny version af udsøgningsmodellen, hvor det bl.a. vil blive mere klart, hvorfor modellen har udsøgt angivelserne.

Fase 2: Undersøgelse og vurdering af angivelser på af kontrollisten.

Sagsbehandlerne har under fase 1 vurderet, hvilke angivelser, der skal undersøges nærmere (kontrollisten). Disse angivelser vurderes herefter af en ny sagsbehandler.

Den nye sagsbehandler visiterer, prioriterer og undersøger angivelserne fra kontrollisten og udvælger angivelser til egentlig kontrol. Angivelser, der endnu ikke er udtaget til egentlig kontrol eller endnu ikke er frigivet, forbliver på kontrollisten. Disse angivelser frigives, hvis yderligere gennemgang ikke – af hensyn til udbetalingsfristen – kan nå at finde sted.

Skatteministeriets Koncernrevision kan således konstatere, at den gennemførte risikovurdering ikke efterleves, såfremt angivelser, som af en sagsbehandler er anset som risikofyldte, uden yderligere kontrol frigives af tidsmæssige grunde. SKAT har oplyst, at alle væsentlige udsøgninger kontrolleres.

Det er kun ca. 2 % af de samlede negative momsangivelser, der udtages til egentlig kontrol, se tabel 10.27 længere fremme.

En fastsat beløbsgrænse

Ud fra en væsentlighedsvurdering har SKAT valgt ikke at gennemføre kontrol af negative angivelser på under en fastsat beløbsgrænse. SKAT har oplyst, at antallet af negative momsangivelser over og under den fastsatte beløbsgrænse er ca. det

samme, men at andelen under den fastsatte beløbsgrænse kun udgør ca. 0,2 % af det samlede udbetalte beløb.

Den fastsatte beløbsgrænse blev juni 2010 forøget. Baggrunden herfor var en ændret indsatsstrategi, hvor fokus ændredes til mere kontrol af ”modspillervirksomheder”¹⁴ efter væsentlighed og risiko. SKAT har i 2010 via projektet ”Udbetalingskontrol” udtaget en stikprøve omfattende 100 momsangivelser med tilsvarende i et mindre beløbsinterval. Resultatet var, at der blev fundet fejl i ca. 20 % af angivelserne, og at det samlede regulerede beløb efter SKATs vurdering var ubetydeligt – opgjort til ca. 72.000 kr.

Skatteministeriets Koncernrevision har forespurgt SKAT, om der er kendskab til virksomheder, som har udnyttet grænsen op til den fastsatte beløbsgrænse til at foretage svig. SKAT har svaret benægtende herpå.

SKAT frigiver som udgangspunkt negative angivelser under den fastsatte beløbsgrænse uden vurdering. Men der bliver i løbet af 2016 foretaget stikprøvevis kontrol af 250 negative angivelser under beløbsgrænse for at vurdere væsentlighed og risici i denne gruppe. Supplerende bliver der i løbet af 2016 foretaget en stikprøvevis kontrol på 250 tilfældigt udvalgte angivelser i et lidt højere beløbsinterval med henblik på at få et opdateret risikobillede af fejlprocenten for angivelser i dette interval.

Skatteministeriets Koncernrevision har på det foreliggende grundlag ingen bemærkninger til den væsentlighedsvurdering, der ligger til grund for den førnævnte fastsatte beløbsgrænse.

Interne kontroller

Der foretages ikke nogen kontrol af de handlinger, som sagsbehandleren udfører ved visitationen og udtagningen til kontrollisten. Sagsbehandleren foretager dermed en række handlinger i form af vurderinger, som ikke efterprøves af en leder eller kollega.

Der ses endvidere ikke at være indført en særlig proces for anmodninger på væsentlige beløb. Eksempelvis at der ved anmodninger om udbetaling af beløb over en fastsat grænse skal indkaldes underliggende dokumentation. SKAT har oplyst, at der vil blive etableret en proces for markering af negative angivelser over 10 mio. kr.

Fejludbetaling af 53 mio. kr. i negativ moms

Skatteministeriets Koncernrevision har bedt SKAT om en redegørelse vedrørende en sag, der er omtalt i dagspressen den 22. maj 2016 omhandlende en fejludbetaling af 53 mio. kr.

Ifølge SKAT havde virksomheden været afmeldt fra momsregistrering siden 3. kvartal 2011. Herefter havde virksomheden den 9. april 2016 i løbet af 7 min. indberettet 6 forskellige negative angivelser i TastSelv Erhverv vedrørende perioden 1. januar - 31. marts 2016. Den sidste angivelse udviste et negativt tilsvarende på godt 53 mio. kr.

¹⁴ Modspillervirksomhed er virksomheder der ikke har intention om at følge reglerne.

Ifølge SKAT blev angivelsen visiteret af en sagsbehandler efter de gældende processer på området og godkendt den 12. april 2016.

SKAT har indhentet en udtalelse fra den pågældende sagsbehandler, som har beklaget, at angivelsen ikke blev overført til kontrollisten, hvilket skyldtes en mangelfuld visitering / vurdering den pågældende dag. Sagsbehandleren har endvidere oplyst, at virksomheden var registreret med branchekode "Fremstilling af metalkonstruktioner og dele heraf" og at denne branchetype ofte har store negative tilsvær i opstartsperioder.

SKAT har over for Skatteministeriets Koncernrevision tilkendegivet, at den negative angivelse burde have været udtaget til nærmere kontrol, idet angivelsen var helt atypisk i forhold til virksomhedens angivelsesmønster.

Skatteministeriets Koncernrevision finder, at sagen underbygger Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering af SKATs udbetalingskontrol. Der er efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering risiko for fejl, når processen for udbetaling af negative angivelser i overvejende grad er baseret på visitation, uden at denne summariske gennemgang underkastes en efterprøvelse fra eksempelvis en leder eller kollega.

Eksportmomsordningen

For at minimere risikoen for fejludbetalinger ved eksportmomsordningen udarbejder SKAT hvert kvartal en sammenligningstabel, hvor momsangivelserne i henholdsvis eksportdelen og hoveddelen sammenlignes. Gennem denne overvågning kontrolleres det, om eksportdelens negative moms tilsvær kan rummes i hoveddelens salgsmoms.

Skatteministeriets Koncernrevision vurderer denne kontrol som en overordnet, men ikke særlig præcis kontrol.

Overvågning af de største negative angivelser

De tilbagebetalinger på ca. 160 mia. kr., som Danmarks eksportvirksomheder årligt modtager, svarer til ca. 70 % af den samlede sum på 226 mia. kr.

Ifølge SKAT vil de virksomheder, der som følge af negativt tilsvær modtager de 50 største udbetalinger, blive overvåget i 2016. Overvågningen skal bl.a. sikre, at SKAT får klarhed over pludselige udsving i angivelserne fra disse virksomheder med mulighed for at reagere så tidligt som muligt.

Et tilsværende koncept anvendes i projektet "Udbetalingskontrol i udenlandske virksomheder uden en herboende repræsentant".

Kontrolintensitet

Nedenstående tabel viser antallet af udbetalingsanmodninger vedrørende moms og antallet af virksomheder med negative momsangivelser for årene 2009-2015:

Tabel 10.25. Antal negative momsangivelser

År	Antal virksomheder med minimum én udbetalingsanmodning	Antal negative momsangivelser	Gns. antal angivelser pr. virksomhed
2009	Mangler	386.440	
2010	193.265	370.317	1,92
2011	192.074	363.268	1,89
2012	188.132	359.627	1,91
2013	187.700	364.712	1,94
2014	177.223	323.522	1,83
2015	176.186	317.643	1,80

Kilde: SKAT

Af tabel 10.25 fremgår, at antallet af virksomheder, der har fremsendt minimum én udbetalingsanmodning fra 2010 til 2015 er reduceret med ca. 9 %. Antallet af negative momsangivelser er reduceret med ca. 14 % i samme periode. Det skal bemærkes, at der i 2014 blev gennemført ændringer af reglerne om, hvornår virksomheder skal indsende momsangivelser, således at eksempelvis flere virksomheder blev kvartalsafregnende i stedet for månedsafregnende.

Dette kan i tabel 10.25 ses ved, at det gennemsnitlige antal angivelser fra 2013 – 2014 er reduceret fra 1,94 angivelser til 1,83 anmeldelser pr. virksomhed.

Nedenstående tabel 10.26 viser sammenhængen mellem det årlige antal negative momsangivelser og det årlige antal udbetalingskontroller:

Tabel 10.26. Kontrolintensitet

Selvangivelsesperiode	Årligt antal negative momsangivelse	Årligt antal udbetalingskontroller	Den årlige direkte kontrolintensitet i %
2010	370.317	5.873	1,6
2011	363.268	5.491	1,5
2012	359.627	6.486	1,8
2013	364.712	6.420	1,8
2014	323.522	6.393	2,0
2015	317.643	5.727	1,8

Kilde: SKAT

Af tabellen fremgår det, at kontroltrykket har været forholdsvis stabilt og svagt stigende i forhold til antallet af negative momsangivelser mellem 2010 – 2015.

SKAT har i januar 2014 fastsat nye forretningsregler for registrering af kontrolproduktionen. En kontrol er defineret som en kontrol af én enkelt juridisk enhed for ét enkelt

år og for én enkelt skatte- eller afgiftsart. Optællingen af kontrolproduktionen for tidligere år afviger fra disse principper.

De efterfølgende kontrolprojekter gennemfører også kontroller af momsangivelser. SKAT kontrollerer årligt ca. 60.000 momsangivelser. De 60.000 momsangivelser kan dog ikke direkte afstemmes med registreringen af kontroller (it-systemet Dipsy), idet de er opgjort som enkeltangivelser. Af disse er ca. 20 % negative angivelser og der blev i 2015 gennemført kontrol af ca. 14.000 negative angivelser, som ifølge SKAT dog kan variere fra 10.000 til 15.000 kontroller på årsbasis. SKATs samlede årlige antal kontroller af negative momstilsvar for 2015 udgør dermed knap 20.000 kontroller.

Nedenstående tabel 10.27 viser sammenhængen mellem det årligt antal kontroller som projektet "Udbetalingskontrol" udfører og antal med fejl / fejlprocent:

Tabel 10.27. Fejlprocent:

Produktionsår	Antal udbetalingskontroller	Antal med fejl / fejlprocent
2009	5.085	2.352 / 46,25
2010	5.873	2.909 / 49,53
2011	5.461	2.822 / 51,68
2012	6.454	3.131 / 48,51
2013	6.413	2.974 / 46,30
2014	6.393	3.098 / 48,46
2015	5.727	3.128 / 54,62

Kilde: SKAT

Fejlprocenten viser, i hvor stort et omfang kontrollerne resulterer i en regulering. Nedenstående tabel 10.30 illustrerer resultatet af reguleringer i projekt "Udbetalingskontrol":

Tabel 10.28 Reguleringer

År	Antal kontroller	Samlet regulering	Regulering pr. Control
2009	5.085	1.886.039.097	370.902
2010	5.873	1.343.713.819	228.795
2011	5.491	2.513.239.374	457.702
2012	6.486	1.797.860.767	277.191
2013	6.420	1.475.338.663	229.804
2014	6.393	1.658.703.521	259.456
2015	5.727	1.850.710.291	323.155

Kilde: SKAT

På baggrund af disse kontroller er der i perioden 2009 – 2015 foretaget reguleringer af de modtagne momsangivelser pr. år på 1,5 – 2,5 mia. kr. Den gennemsnitlige regulering pr. år kan opgøres til 230.000 – 460.000 kr. Det skal dog bemærkes, at enkelte kontroller/reguleringer kan andrage atypisk store beløb. Det er derfor

forbundet med stor usikkerhed at vurdere effekten af udbetalingskontrollen på baggrund af de gennemsnitslige årlige reguleringer.

Projekt "Organiseret svig med negativ moms"

Projektets formål er at identificere og stoppe momsregistrerede virksomheder og personer, der forsøger at få udbetalt negativt momstilsvær på svigagtigt grundlag.

Projektet modtager sager fra udbetalingskontrollen, såfremt det vurderes, at potentialet for regulering er større end 100.000 kr. samlet for et år, og hvor der er konkret mistanke eller formodning om svig. Supplerende foretager projektet egne udsøgninger, som er fastsat ud fra diverse risikoparametre.

I projektet er der særlig fokus på nystartede virksomheder, som i sig selv anses for at være en risikoparameter. Projektet har ingen nedre grænse, hvorfor virksomheder uanset beløbsmæssig tilsvær indgår i projektets udsøgninger. Dette sammenholdt med atypiske forhold, såsom runde tal, eller hvor de tre sidste cifre i ind- og udgående moms er ens.

Resultater:

Projektet har opnået følgende resultater ultimo 2014 og ultimo 2015:

Tabel 10.29. Afgørelser

	31/12 2014	31/12 2015
Årsværk inkl. Særlig Kontrol-afd.	22	18
Antal kontrollerede negative angivelser	427	292
Antal afsluttede kontroller	213*	246
Antal sager med træf	176	192
Træfprocent	82,60 %	78,90 %
Antal sager sendt til ansvar	40	50
Antal sager sendt til Særlig Kontrol-afd.	9	23
Afmeldelse/konkurs	39	8
Antal 0-stillede negative angivelser	188	90
Reguleringer i alt	109.981.171 kr.	55.574.430 kr.
Ikke udbetalt negativ moms	30.141.197 kr.	25.292.359 kr.

Kilde: SKAT.

*Heraf er 67 sager afsluttet i Særlig Kontrol-afdelingen.

Af tabellen fremgår, at reguleringerne beløbsmæssigt falder fra 109.981.171 kr. i 2014 til 55.574.430 kr. i 2015, et fald på 49,5 %.

Af tabellen fremgår dernæst, at antal kontrollerede negative angivelser i projektet falder fra 427 kontroller i 2014 til 292 kontroller i 2015, et fald på 31,6 %.

Tabellen viser, der er sket et markant fald i både antallet af kontrollerede angivelser og i reguleringer fra 2014 til 2015.

Det er påfaldende, at der af de udtagne sager på kontrollisten fra projektet Udbetalingskontrol kun udtages et meget begrænset antal til egentlig kontrol. Der er dermed en stor pulje af kontrolsager, der kunne visiteres til blandt andet dette projekt.

Dette skal sammenholdes med, at processen i udbetalingskontrollen – som ovenfor beskrevet – kan medføre, at angivelser, som af en medarbejder er anset som risikofyldte, uden yderligere undersøgelse frigives af tidsmæssige grunde.

Projekt "Udbetalingskontrol i udenlandske virksomheder uden herboende repræsentant"
Projektet indgår sammen med bl.a. udbetalingskontrollen som en del af de forebyggende aktiviteter.

Der ses ikke umiddelbart at være nogen sammenhæng mellem SKATs risikoidentifikation og dette projekts iværksættelse. Projektet henviser til momsgebet der igen henviser til kontrolaktivitetsplanen, hvor momsgebet opgøres til 2,7 mia. kr.

SKAT oplyser i projektet, at det er vanskeligt at beregne skattegebet udelukkende for projektets målgruppe. Men årene 2011-2015, omfatter ret store reguleringer.

Det fremgår ikke af projektbeskrivelsen eller i SKATs interne instrukser, hvordan risici er defineret eller hvordan risici identificeres i dette projekt. Det oplyses under projektets formål, at kontrollen gennemføres i virksomheder med negative momsangivelser for at sikre, at der ikke sker uretmæssige udbetalinger.

Tabel 10.30. Fejlprocent - reguleringer

År		Antal gennemførte kontroller	Træfprocent	Regulering	Regulering pr. kontrol
2011		81	35,0	25.128.656	310.230
2012		87	59,0	151.771.198	1.744.497
2013		78	63,5	340.150.296	4.360.901
2014		51	49,0	46.652.956	914.764
2015		80	70,0	80.764.472	1.009.556

Kilde: SKAT

Af tabel 10.30 fremgår, at træfprocenten er inkonsistent og starter i 2011 på 35 % og ligger derefter mellem 50 % - 70 %. Dette kan være udtryk for en bedre udsøgning af relevante kontroller.

Af tabel 10.30 fremgår, at antallet af kontroller årligt udgør ca. 80. I januar 2013 var 1.969 udenlandske virksomheder uden herboende repræsentant i Danmark. I december 2013 var antallet steget til 2.137 og pr. 1. januar 2016 var der 3.365 udenlandske virksomheder uden herboende repræsentant, hvoraf absolut størstedelen er virksomheder fra EU-lande. Der har således været en vækst i antallet af projektrelevante virksomheder fra 2013 til 2016 på 70,1 %, mens antallet af kontroller i samme periode har været uændret. Antallet af kontroller modsvarer således ikke udviklingen i antallet af virksomheder, som projektets er rettet mod.

Projekt "Udbetalingskontrol punktafgifter"

Projektet omhandler udbetalingskontrol af punktafgifter. Projektet er rettet mod virksomheder, der på svigagtigt/fejlagtigt grundlag forsøger at få udbetalt negativ moms/uretmæssig udbetaling af punktafgifter.

Projektet omhandler udbetalinger til virksomheder, der via deres punktafgiftsregistrering indsender en negativ angivelse eller anmodning om godtgørelse af energifgifter, der godtgøres via momsangivelsen.

Processen i projektet omfatter en gennemgang af dagens negative angivelser, som efter en faglig, afgiftsmæssig vurdering anvises til kontrol eller til udbetaling.

Processens udgangspunkt er en elektronisk (automatisk) udvælgelse blandt negative angivelser, efterfulgt af en manuel vurdering af de udsøgte angivelser.

En del af de vurderede angivelser bliver udvalgt til kontrol, inden de godkendes til udbetaling. For positive momsangivelser foretages den samme udvælgelse.

Projektet omfatter sager, hvor tilbagebetalingen/godtgørelsen overstiger en fastsat beløbsgrænse.

De angivelser, som anses som de mest risikofyldte angivelser – og som derfor udtages, er:

- Punktafgifter fra moms-angivelser (olie-, el-, gas-, kul-, co2- og vandafgift)
- Punktafgifter fra punktafgiftsangivelser og godtgørelser vedrørende energifgifter og relaterede miljøafgifter
- Punktafgifter fra punktafgiftsangivelser og godtgørelser vedrørende alle andre afgifter end energifgifter og relaterede miljøafgifter

Det fremgår ikke af projektbeskrivelsen eller af SKATs interne instrukser, hvordan risici defineres og identificeres. I henhold til ovenstående beskrivelse af risici, oplyser SKAT, at disse angivelser anses for de mest risikofyldte, men dette kan ikke umiddelbart udledes af projektbeskrivelsen.

Det vurderes, at der ikke umiddelbart er en sammenhæng mellem SKATs risikoidentifikation og de fejl og risici, som projektet afdækker. Det oplyses kun, hvilke angivelser, der udtages til kontrol, herunder de beløbsmæssige kriterier.

Projektet har de seneste to år realiseret følgende:

Tablet 10.31. Kontroller - årsværk

	Kon-troller	Træf	Træf %	I alt	Pr. træf	Anvendte årsværk	Budget-terede årsværk	For meget leveret	Kontroller pr. ressourcer
2014	829	463	56	58.042.797	125.362	11,56	11,72	-0,16	71,71
2015	1254	651	52	78.059.148	119.907	12,24	11,38	0,86	102

Kilde: SKAT

Af tabellen fremgår, at reguleringerne beløbsmæssigt stiger fra 58.042.797 kr. i 2014 til 78.059.148 kr. i 2015, en stigning på 34,5 %.

Af de samlede reguleringer i 2015 på 78.059.148 kr., vedrører afgifter fra momsangivelser de 23.399.131 kr. (opgjort til 30 %). Dette svare til at der er gennemført 424 momskontroller, hvoraf 359 kontroller har givet anledning til en regulering, svarende til en træfprocent på 85.

Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering af de forebyggende kontroller

At SKAT anvender forbyggende kontroller øger efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, sandsynligheden for, at der ikke gennemføres uberegtigede udbetalinger.

Skatteministeriets Koncernrevision kan ikke se en direkte sammenhæng mellem risikoidentifikationen fra afsnit 10.1 samt konsekvensberegningen afsnit 10.2 og processen for kontrolaktiviteterne (eksekvering/udførelse).

Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering af projektet "Udbetalingskontrol"

Udbetalingskontrollen er opdelt i 2 faser:

- Fase 1: Visitation, hvor risikofyldte negativt angivelser over en fastsat beløbsgrænse visiteres og overføres til en kontrolliste.
- Fase 2: Kontrol, hvor negative anmodninger på kontrollisten gennemgås.

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker, at der ikke i SKATs proces i fase 1, indgår en efterprøvning af leder eller anden medarbejder. 85-90 % af de negative angivelser frigives således på baggrund af én medarbejders vurdering (fase 1). Eventuelle fejl begået i fase 1, vil således ikke blive identificeret og korrigeret i udbetalingskontrollen.

Det er hensigten i fase 1, at der udtages flere sager til kontrollisten (bruttoliste) end det er realistisk at gennemføre.

Ud af den samlede mængde af negative anmodninger, overføres (fase 1) 10-15 % til kontrollisten. Disse angivelser er af en sagsbehandler vurderet som risikofyldte. Af tidsmæssige årsager, er det dog ikke alle anmodninger på kontrollisten, som SKAT gennemfører yderligere kontrol af (fase 2). SKAT kan dog ikke redegøre for omfanget heraf. Jævnfør SKATs registreringer, gennemføres der i projektet "Udbetalingskontrol", en egentlig kontrol af ca. 2 % af det samlede antal negative anmodninger. Herudover gennemfører SKAT også en række øvrige kontrolhandlinger via udbetalingskontrollen, eksempelvis telefonisk kontakt mv. Disse fremgår dog ikke af SKATs registreringer af kontrol.

Det er efter vores vurdering uhensigtsmæssigt, at SKATs proces for udsøgning af negative anmodninger identificerer væsentlige og risikofyldte negative anmodninger, og at ikke alle udsøgninger kontrolleres. SKAT har oplyst, at alle væsentlige udsøgninger kontrolleres. Risikofyldte negative anmodninger, der ikke kontrolleres via

udbetalingskontrollen, har dog en sandsynlighed for at blive kontrolleret via nogle af SKATs øvrige kontroller.

Det er vores samlede vurdering af udbetalingskontrollen, at der er en risiko for, at risikofyldte negative momsansmodninger frigives uden kontrol. Det skal bemærkes, at der er etableret funktionsadskillelse i udbetalingskontrollen. Denne funktionsadskillelse er dog ikke rettet mod en uafhængig faglig vurdering af udbetalingsgrundlaget, men alene rettet mod en uafhængig godkendelse af udbetalingsgrundlaget.

Efter Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse vil det endvidere være hensigtsmæssigt at indføre procedurer i forbindelse med ansøgninger på væsentlige beløb. Således ses der ikke at være etableret procedurer, hvor virksomheden – i forbindelse med ansøgninger om udbetaling af negativt tilsvær over en fastsat beløbsgrænse - skal ansøges om at indsende dokumentation.

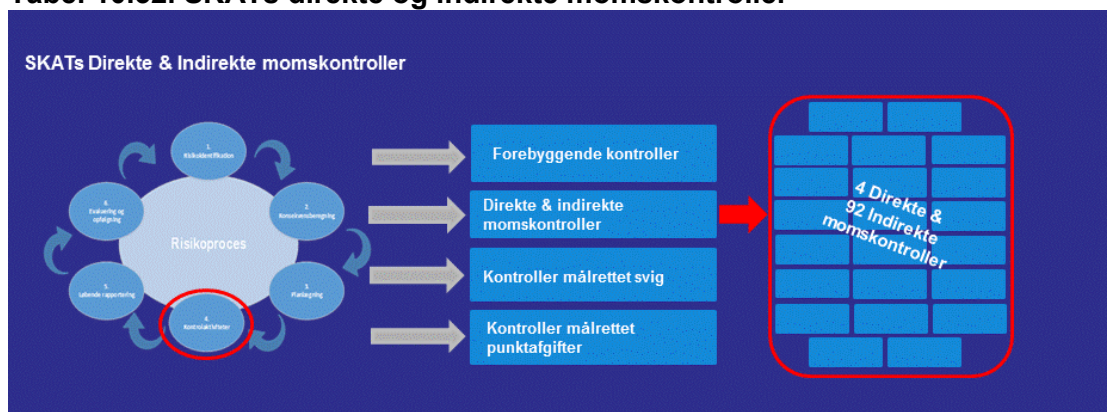
For så vidt angår risikostyringen, konstaterer Skatteministeriets Koncernrevision, at der ikke foreligger en risikoanalyse, herunder en valid risikoidentifikation, på udbetalingsområdet. De opstillede kriterier for risikovurderingen hviler ikke på en analyse af kvalificerede data.

Dog skal Skatteministeriets Koncernrevision bemærke, at de risikokriterier, som udbetalingskontrollen baseres på, efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering er relevante, idet de så vidt ses udspringer af erfaringer fra kontrolarbejdet.

Opdagende kontroller- *Indsats rettet mod identificerede fejl*

SKAT gennemfører i 2016, 106 indsatsaktiviteter, hvoraf de 14 er momsprojekter og 92 er projekter, hvor moms indgår indirekte.

Table 10.32. SKATs direkte og indirekte moms kontroller



Indirekte momsaktiviteter kan omfatte bindinger som samfundsorienterede projekter som menneskehandel og bandekriminalitet. Eller mere virksomhedsorienterede områder som eksempelvis aktionærer, afgifter, specifikke brancher eller virksomhedsstørrelser og konstruktioner.

SKAT har defineret en række direkte indsatsaktiviteter rettet mod det grundlæggende moms-risikobillede og derved rettet mod momsgabet.

De direkte momskontroller omfatter følgende:

Vejledningsprojekt

- Styrket samarbejde med store koncerner (Tax Governance)

Forebyggende kontroller

- Udbetalingskontrol
- Organiseret svig med negativ moms
- Udbetalingskontrol i udenlandske virksomheder uden herboende repræsentant
- Udbetalingskontrol punktafgifter

Direkte momskontroller

- Tilbagebetaling af energiafgift
- Moms i mellemstore og store virksomheder (specifikke områder)
- Moms-verifikationsanmodninger fra udlandet

Svigskontroller

- Fiktive virksomheder
- Kædesvig
- Momskarruselsvig. Organiseret EU-købssvig

Skatteministeriets Koncernrevision har vurderet indholdet i projekterne og må konstatere, at projekterne generelt ikke er rettet mod de fejl og mangler, der er konstateret ved den indledende risikoidentifikation med tilhørende konsekvensberegning (se afsnit 10.1. og afsnit 10.2).

Svigsbekæmpelsesindsatsen

SKATs organisering af svigsbekæmpelsen

SKAT har valgt at samle indsatsen mod momssvindel i afdelingerne "Særlig Kontrol" og i de nyligt oprettede enheder "Antisvindelenheden" og "Monitoreringsenheden".

Den primære håndtering af momssvigssager er placeret i afdelingen "Særlig Kontrol", som er en del af SKATs forretningsområde Indsats.

Denne afdeling sagsbehandler komplekse controlsager med fokus på strafbare eller formodet strafbare overtrædelser, hvori der indgår specielle forretningsmodeller eller sager, som involverer en større kreds af skattesubjekter, komplekse juridiske ejerforhold eller hvor der indgår specielle grænseoverskridende aktiviteter.

I forbindelse med handlingsplanen "SKAT ud af krisen", som Skatteminister Karsten Lauritzen præsenterede den 25. september 2015, og som skulle adressere både SKATs aktuelle problemer og samtidig tegne linjerne op for fremtidens skattevæsen, blev enhederne "Antisvindelenheden" og "Monitoreringsenheden" etableret med det formål at standse svindel og kriminalitet, som indebærer angreb på skattebasen.

Antisvindelenheden er forankret i SKAT (forretningsområdet Indsats), og skal til brug for arbejdet i hele SKAT analysere og dokumentere internationale og nationale trends

og risici vedrørende skatte- og afgiftsunddragelse, herunder ved overvågning af nettet og ved samarbejde med relevante myndigheder og organisationer i ind- og udland. SKAT har over for Skatteministeriets Koncernrevision oplyst, at enheden senest ultimo 2016 forventes at være i stand til at levere resultater af de første analyser.

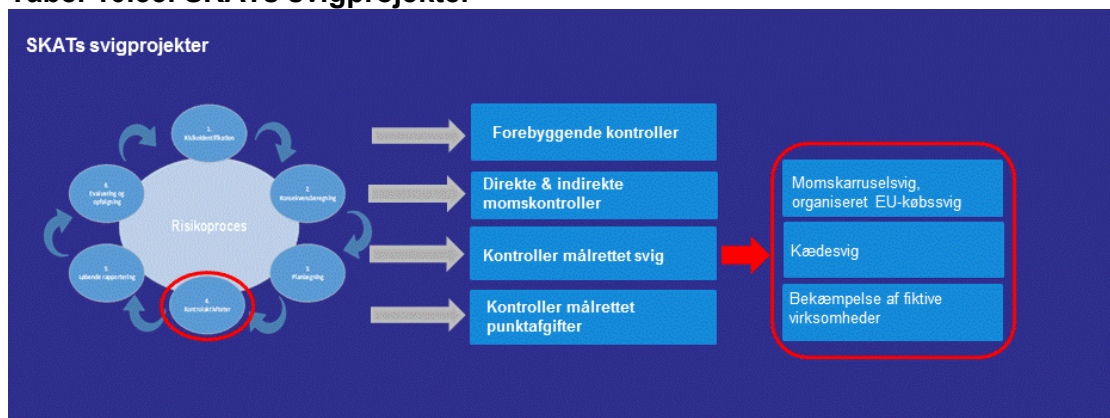
Monitoreringsenheden er placeret i SKAT (forretningsområdet Økonomi) og skal overvåge alle typer af udbetalinger fra alle dele af SKAT på baggrund af analyser af udbetalingsgrundlaget.

Kontrolprojekter rettet mod svig

Skatteministeriets Koncernrevision har til belysning af denne kontrolindsats gennemgået SKATs direkte momsprojekter målrettet svig:

- "Moms-karrusel-svig, organiseret EU-købssvig"
- "Kædesvig"
- "Bekæmpelse af fiktive virksomheder"

Tablet 10.33. SKATs svigprojekter



"Moms-karrusel-svig, organiseret EU-købssvig"

Moms-karruseller

Ved moms-karruseller forstås, at flere formelt moms-registrerede virksomheder i en transaktionskæde udfører en kæde af grænseoverskridende og indenlandske transaktioner med varer. Moms-karruselvindel forekommer ved transaktioner mellem virksomheder i mindst to EU-lande, og hvor mindst én af de involverede virksomheder, den såkaldte "missing trader" (også kaldet skraldespandsselskabet), ikke afregner moms.

Svigsområdet moms-karrusel-svig håndteres i SKAT af driftsopgaven "Moms-karrusel-svig, organiseret EU-købssvig med videre", som er rettet mod nye svigtrends. SKAT (forretningsområdet Indsats) har forankret den primære

håndtering af momssvigssager, herunder momskaruselsvig, i afdelingen for "Særlig Kontrol".

Projektet omfatter analyse af alle led i handelskæden med henblik på at afdække kædernes struktur og vurdere, hvor i kæden, der skal kontrolmæssigt skal fokuseres.

Kontroltiltag over for momskaruselsvig

Hovedtal vedrørende momskaruselsvig / EU-købssvig med videre 2011-2015:

Tablet 10.34. Kontroller og reguleringer

År	Kontroller				Beløbsmæssige reguleringer	Øvrige reguleringer			Estimeret effekt
	Antal verifikationer	Antal Early warning sager	Antal karuselkontroller	Træfprocent	Sum af regulering	Antal inddragelse af registrering	Antal sikkerhedsstillelse	Antal nægtelse af registreringer	Præventiv effekt mio. kr.
2011	195	67	107		57.156.598	20	3	16	444
2012	106	13	124		172.342.906	45	16	8	612
2013	81	30	150		136.089.732	60	12	3	768
2014	94	10	139	70	149.228.313	54	25	3	744
2015	86	21	244	77	233.451.235	85	21	42	1.596
I alt	562	141	764		748.268.784	264	77	72	4.164

Kilde: SKAT

Af tabellen fremgår ikke, hvor mange virksomheder, som er kontrolleret. Men lægges det til grund, at der indgår 1 virksomhed ved hver momskaruselkontrol, vil kontrolintensiteten vedrørende momskaruselsvig ud fra antallet af kontrollerede virksomheder i forhold til antallet af momsregistrerede virksomheder (483.410 virksomheder (2015)) kunne estimeres til væsentligt mindre end 1 %.

Den præventive effekt

I vurderingen af effekten af kontroller rettet mod momskaruseller bør der efter Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse tillige indgå en opgørelse af det provenutab, som ville være indtrådt, hvis der var iværksat sanktioner i form af registreringsnægtelse eller krav sikkerhedsstillelse med videre.

Skatteministeriets Koncernrevision har anmodet SKAT om at estimere den præventive effekt af kontrollerne. SKAT estimerer, at unddragelser i "skraldespandsselskaber" er på 12 mio. kr. i moms om året, og opgør på dette grundlag et provenu på 12 mio. kr. gange antallet af sager, der har begrænset mulighederne for svig i Danmark.

For underretninger/verifikationer fra kontrolsamarbejdet med udenlandske myndigheder, beregnes tilsvarende et provenu for hver verifikation.

SKAT har over for Skatteministeriets Koncernrevision oplyst, at der i 2015 er registreret 133 sager med præventiv effekt svarende til en samlet præventiv effekt på 1,6 mia. kr. ved en gennemsnitlig effekt på 12 mio. kr.

Den præventive effekt beregnes som antal sager, hvor der er rejst krav om sikkerhedsstillelse, nægtelse af registrering eller inddragelse af registrering. Ved opgørelsen af antal sager med præventiv effekt tages der ifølge SKAT højde for, at en virksomhed kun medregnes en gang, selvom indsatsen omfatter to handlinger, typisk eksempelvis ved at der først er rejst krav om sikkerhedsstillelse og at der derefter er sket inddragelse af registrering.

Den samlede præventive effekt kan derfor ikke umiddelbart afstemmes ved sammenlægning af antal sager under handlingerne i tabellen.

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker til opgørelsen af den præventive effekt, dels at estimatet på 12 mio. kr. er meget usikkert, dels at den omstændighed, at en virksomhed bliver afmeldt eller nægtet registrering ikke hindrer, at initiativtagerne bag virksomheden i stedet søger at udøve svigen i andet regi. Fra den omstændighed, at en virksomhed bliver afmeldt / nægtes registrering kan efter Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse ikke sluttes, at den påtænkte svig dermed i alle tilfælde er forhindret.

Momslovens regler om solidarisk hæftelse i forbindelse med momskarruseller.

I 2006 ændredes momsloven, hvorved nye bestemmelser blev indsat som stk. 8 og 9 (nu stk. 10 og 11) i momslovens § 46, hvorefter SKAT kan pålægge virksomheder, som har indgået i en momskarrusel solidarisk hæftelse for den moms, som påhviler en anden virksomhed:

Den solidariske hæftelse forudsætter, at følgende betingelser er opfyldt:

1/ SKAT skal have konstateret, at den pågældende virksomhed tidligere har deltaget i en momskarrusel, hvor afgiften ikke er blevet afregnet af en betalingspligtig missing trader (skraldespandsselskabet). Subjektive forhold er uden betydning i denne forbindelse. Afgørende er en objektiv konstatering af, at virksomheden har deltaget i en momskarrusel.

2/ Virksomheden skal have modtaget en såkaldt notifikation fra SKAT. SKAT kan udstede en notifikation, hvis det vurderes, at en virksomhed har deltaget i en momskarrusel. Ved notifikationen pålægges virksomheden at udvise større agtpågivenhed ved sine handler. Notifikationen gives både til virksomheden og til den personkreds, som er nævnt i opkrævningslovens § 11, stk. 2, 2. pkt. (Fysisk eller juridisk person, som ejer virksomheden, reelt driver virksomheden, er medlem af virksomhedens bestyrelse eller direktion eller er filialbestyrer i virksomheden).

3/ Virksomheden har groft uagtsomt eller forsætligt ikke overholdt påbuddene i en gældende notifikation. Har virksomheden ignoreret påbuddene i notifikationen, vil der være en formodning for, at virksomheden ikke har været i god tro, da den indgik i den pågældende transaktion.

Er de tre betingelser opfyldt, vil virksomheden hæfte solidarisk for moms, som den betalingspligtige missing trader skulle have afregnet.

Den solidariske hæftelse gælder kun for den moms, som den betalingspligtige missing trader burde have afregnet. Såfremt en virksomhed i kæden ikke afregner moms, fordi den eksempelvis har likviditetsproblemer, så vil der ikke være solidarisk hæftelse for de notificerede virksomheder for dette momsbeløb.

Skatteministeriets Koncernrevision har forespurgt, om SKAT har oplysninger om anvendelse af momslovens § 46, stk. 10 og 11.

I forbindelse med Intern Skatteministeriets Koncernrevisions forespørgsel vedrørende brugen af reglerne i momslovens § 46, stk. 10 og 11 oplyser SKAT, at der ikke føres statistik over anvendelsen af reglerne i momslovens § 46, stk. 10 og 11.

Det er ifølge SKAT meget sjældent, at der sker anvendelse af reglerne i momslovens § 46, stk. 10 og 11, da dette kræver, at SKAT kan dokumentere hele handelskæden, herunder også udenlandske køb.

Svaret er efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering udtryk for, at SKAT ikke i tilstrækkeligt omfang inddrager hele transaktionssporet, når SKAT foretager udsøgning og kontrol af sager.

Moms er en transaktionsbaseret afgift, hvorfor det i princippet ved hver enkelt transaktion skal vurderes, om transaktionen er afgiftspligtig. Derfor bør SKAT efter Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering ved udsøgninger og kontroller anskue hele kæden for at kunne afdække indikationer på svig i stedet for kun at vurdere et enkelt afsnit af kæden, som ikke nødvendigvis er problemfyldt.

Efter Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse er det således væsentligt at fokusere på hele transaktionskæden i alle sager og ikke kun i sager, hvor der er klare indikationer på svig. I de sager, som svigsprojekterne modtager fra andre indsatsenheder i SKAT, eksempelvis fra udbetalingskontrollen, vil der ofte, allerede ved oversendelsen til projekterne være indikationer på svig. Men det er Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse, at der i langt større omfang bør gennemføres transaktionsanalyser også på områder, hvor der ikke erfaringsmæssigt ofte udøves svig, således at det herved efterprøves, om der udøves svig i brancher / på områder, som ikke i forvejen er kendte som "problebrancher/områder" i svigsmæssig henseende.

Det er således efter Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse ikke tilstrækkeligt, at transaktionsanalyser gennemføres i de egentlige svigsprojekter.

"Kædesvig"

Kædesvig

Kædesvig, som også betegnes svig via underentreprenør, foreligger, når ydelser handles gennem flere virksomheder, og hvor en eller flere af virksomhederne ikke afregner moms (og eventuelt heller ikke afregner A-skat).

Svigsområdet kædesvig håndteres i SKAT af driftsopgaven "Kædesvig", med det overordnede formål at begrænse statens tab, når nye svigtrends opstår. SKAT (forretningsområdet Indsats) har forankret den primære håndtering af momssvigssager i afdelingen for "Særlig Kontrol", herunder kædesvig.

Indsatsen har til formål at bekæmpe udbredelsen af kædesvig i Danmark og begrænse SKATs tab på kædesvig.

Svigsformen iværksættes ifølge SKAT af danske og internationale bagmænd, ofte fra internationale organisationer, som ikke påvirkes af vejledende indsatser. Svigen

vurderes at være i vækst på grund af mulighederne for et stort udbytte af en relativ simpel form for kriminalitet.

Svigen kan forekomme i alle brancher, der benytter sig af underleverandører til levering af ydelser, men SKAT oplyser, at indsatsen har været koncentreret om rengøringsbranchen, byggebranchen samt distributionsbranchen, men problemet er tilsvarende stort i andre brancher med et stort forbrug af arbejdskraft.

Der er ud over de direkte opgjorte skatte- og afgiftsreguleringer i kædesvigssagerne, også andre svigsformer bl.a. i form af svindel med personskatter, sociale ydelser, handel med identiteter og benyttelse/udnyttelse af ulovlig arbejdskraft.

Anvendelsen af vekselbureauer og pengeoverførsler til udlandet gør det vanskeligt at følge pengestrømmene til de endelige modtagere af pengestrømmene.

Risikovurdering

Risikoen for forekomst af kædesvig vurderes af SKAT som værende høj, da der er tale om en simpel svigsform med stor fortjeneste og lav opdagelsesrisiko.

Resultater, indsatsen mod kædesvig

Projektet "Kædesvig" har fra 1. januar 2009 opnået følgende resultater:

Tabel 10.35. Afgørelser

Hovedtal vedrørende kædesvig							
År	Antal afgørelser	Forhøjelser provenu kr.	Antal kontrollerede virksomheder	Antal domme, straf	Fængsel måneder (mdr.)	Bøder kr.	Igangværende sager antal
2009	121	194.622.852	-				
2010	113	236.416.166	-	22	298	56.464.000	
2011	181	259.977.046	-	22	151	54.144.000	
2012	145	401.639.759	-	22	243	69.154.190	
2013	209	396.869.646	413	36	594	232.442.939	
2014	296	494.415.385	440	*	*	*	
2015	301	518.522.439	465	*	*	*	427
I alt	1.366	2.502.463.293					

*Resultat af domme, straf, registreres ikke fra og med 2014.

Kilde: SKAT

Vurderes kontrolintensiteten mod kædesvig ud fra antallet af kontrollerede virksomheder, som jævnfør tabellen udgør ca. 450 virksomheder pr. år. Sammenlignes dette med antallet af momsregistrerede virksomheder i Danmark på 483.410 virksomheder (2015), udgør kontrolintensiteten et begrænset niveau, svarende til 0,09 %.

"Bekæmpelse af fiktive virksomheder"

Kontrol vedrørende fiktive virksomheder håndteres i SKAT af projektet "Bekæmpelse af fiktive virksomheder".

Opgaven varetages af SKAT, afdelingen Person og Datakontrol, med det formål at forhindre registrering af virksomheder, som alene eller primært lader sig registrere med det formål at udøve svig.

Projektet opererer på tværs af SKAT med henblik på at opdage/afdække mulige svigsvirksomheder, allerede inden den materielle registrering er gennemført, alternativt ved krav om sikkerhedsstillelse med videre.

Projektet er af forebyggende karakter, idet potentielle svigsvirksomheder søges stoppet, inden de opnår en momsregistrering, og derved inden de kan misbruge denne registrering til svig.

Erhvervsregistreringen udsøger via maskinelle og manuelle kontroller potentielle svigsvirksomheder i forbindelse med, at disse ansøger om en momsregistrering med videre. Såfremt der er indikatorer på svig, foretager projektet "Bekæmpelse af fiktive virksomheder" yderligere undersøgelser/kontroller af virksomhederne, og svigsvirksomheder bliver administrativt nægtet registrering.

Der foretages i projektet en materiel registreringskontrol for at afdække virksomhedens realitet.

Risikovurdering

Der foreligger en beskrivelse og risikoanalyse af målgruppen, men så vidt ses der ingen risikoidentifikation på grundlag af relevante data samt risikovurdering i forhold hertil.

Projektets resultater

Ifølge projektet viser erfaringstal, at svigsvirksomheder der har opnået registrering i gennemsnit, påfører staten et tab på ca. en mio. kr. Dette beløb vil være voksende afhængigt af svigsvirksomhedens levetid.

I 2015 er der oversendt 435 virksomheder fra Erhvervsregistreringen til indsatsprojektet. Ca. 40.000 virksomheder er forud visiteret med henblik på vurdering for potentiel svigsvirksomhed. Heraf er ca. 3.000 udsøgt til dyberegående visitering. Denne dyberegående visitering har afstedkommet identificering af de førnævnte 435 virksomheder, hvoraf 245 efterfølgende blev nægtet registrering. Herudover er 165 virksomheder blevet registreret, men holdes under overvågning. 117 virksomheder blev registreret normalt, idet de ikke blev vurderet at være potentielle svigsvirksomheder.

I 2016 er der i perioden 1.1.2016 – 31.7.2016 oversendt 482 virksomheder, hvoraf foreløbig 299 virksomheder er nægtet registrering. Herudover er 83 virksomheder blevet registreret, men holdes under overvågning. 100 virksomheder er blevet registreret normalt, idet de ikke blev vurderet at være potentielle svigsvirksomheder.

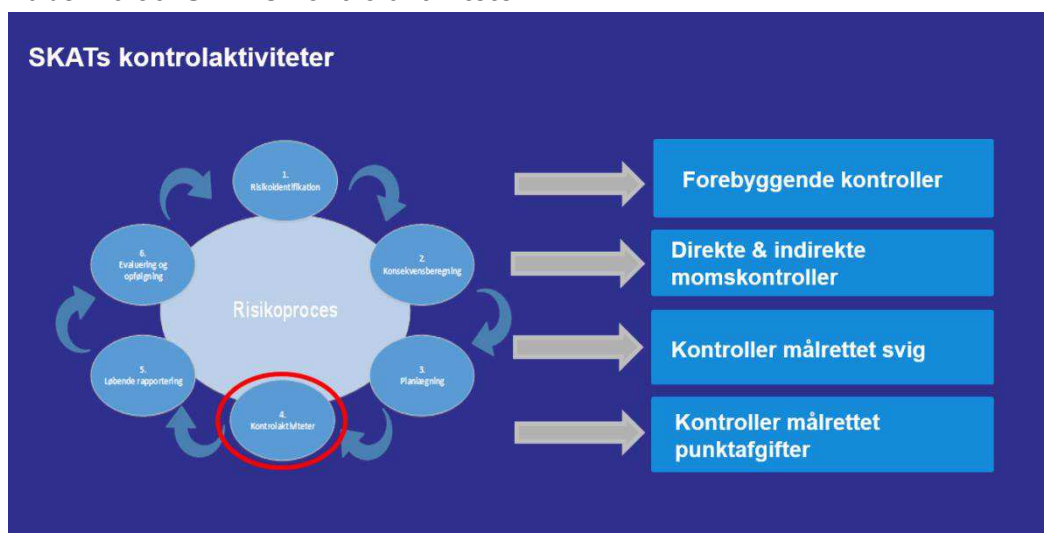
Projektet har haft en træfprocenten på over 50 %.

Særligt vedrørende punktafgifter

Kontrol vedrørende punktafgifter

- Generelt
- Svingstyper med videre
- SKATs kontrol vedrørende punktafgifter

Tabel 10.36. SKATs kontrolaktiviteter



Generelt

Punktafgifter har to formål

- At give en indtægt til staten
- At påvirke adfærden i relation til forbruget inden for det pågældende vareområde.

Punktafgifter er afgifter på specifikke varer eller ydelser (i modsætning til moms, som er en generel afgift). Punktafgifter er en indirekte skat, idet skatten opkræves hos den, der leverer til den endelige forbruger, hvorved afgiften via prissætningen overføres på slutforbrugeren, som således endeligt betaler skatten.

Punktafgifter er en enkeltledsavgift (hvor moms er en flerledsavgift), idet afgiftspligt kun påhviler ét led i handelskæden.

Afgiftspligten indtræder på tidspunktet for fremstilling, indførsel eller modtagelse i Danmark. Som udgangspunkt skal afgiften betales, når varen eller ydelsen overføres til forbrug, det vil sige ved udlevering fra eller forbrug hos producent/importør.

Moms

Som hovedregel beregnes momsen på grundlag af varens eller ydelsens pris inklusiv punktafgiften, således at der betales moms (også) af punktafgiften.

Punktafgiftslov-eksempel:

Chokoladeafgiftsloven (lov om afgift af chokolade- og sukkervarer m.m.-lovbekendtgørelse nr. 752 af 10. juni 2013 med senere ændringer).

Lovens § 1, stk. 1 beskriver og definerer de afgiftspligtige varetyper (chokoladevarer og slik med videre).

Erhvervsmæssig fremstilling af chokolade- og sukkervarer må kun ske i registrerede virksomheder, som er registreret som oplagshaver, jævnfør lovens § 3, stk. 1.

Virksomheder, der driver mellemandel med afgiftspligtige varer, og virksomheder, der afsætter afgiftspligtige varer fra 6 eller flere detailudsalg, som ejes af virksomheden, kan anmelde virksomheden til registrering, jævnfør lovens § 4, stk. 1.

Registrerede virksomheder kan fra udlandet eller fra registrerede virksomheder modtage ubeskattede varer til fremstilling af andre afgiftspligtige varer til videresalg en gros eller salg fra seks eller flere detailudsalg, der ejes af virksomheden, jævnfør lovens § 5, stk. 1.

En virksomhed, der ikke er registreret som varemottager, og som modtager afgiftspligtige varer, skal registreres som midlertidigt registreret varemottager og anmelde varetransporten til SKAT og indbetale afgiften, jævnfør lovens § 10a, stk. 5.

Fremstillingsvirksomheder skal opgøre og angive den afgiftspligtige mængde, der er udleveret fra virksomhedens oplag, jævnfør lovens § 6, stk. 1 og § 14.

Mellemandlere skal opgøre og angive den afgiftspligtige vægt for en afgiftsperiode på grundlag af tilgangen til virksomheden i perioden af varer, som er tilført virksomheden uden at afgiften er berigtiget, jævnfør lovens § 7, stk. 1 og § 15, stk. 2.

Registrerede varemottagere skal efter udløbet af hver afgiftsperiode angive mængden af de varer, som virksomheden har modtaget i perioden, jævnfør lovens § 10a, stk. 3.

Svigstyper

Svig med punktafgifter kan for eksempel finde sted ved, at varer omsættes således, at forhandlere køber varer, som ikke afgiftsberigtiges og sælger disse videre i ikke-afgiftsberigtiget stand.

Eksempler:

- *En grossist kører til udlandet og køber varer, indfører varerne til Danmark og sælger varerne i ikke-afgiftsberigtiget stand til detailbutikker.*

SKAT har oplyst, at det er en metode, som SKAT er bekendt med.

- *En slikforhandler har i en tv-udsendelsen "Sådan svindles Danmark" oplyst, at det er muligt at lave en aftale med en udenlandsk leverandør om at købe og fakturere eksempelvis 2 ton slik, men at der skal leveres 4 ton. De 2 sidste ton registreres og faktureres ikke.*

SKAT har oplyst, at dette er en for SKAT kendt metode, og at SKAT udfører kontroller rettet mod disse svigtstyper.

I SKATs redegørelse/notat af 14. marts 2016 om *SKATs indsats mod illegal indførsel og handel med chokolade- og sukkervarer* konkluderes bl.a., at der i 2015 er sket en stigning i antallet af gennemførte kontroller rettet mod illegal handel med chokolade- og sukkervarer, og at der samtidig er sket en stigning i gennemførte reguleringsbeløb, men at antallet af butikker, som sælger illegale punktafgiftspligtige chokolade- og sukkervarer er stigende trods det øgede kontroltryk.

SKATs kontrol vedrørende punktafgifter

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker, at udgangspunktet er, at oplysninger og vurderinger med videre vedrørende momscontrollen også er gældende for så vidt angår punktafgiftskontrollen.

Om de særlige forhold vedrørende SKATs kontrol af punktafgifter bemærkes dog følgende:

Med hensyn til spørgsmålet, om der på punktafgiftsområdet foretages erfaringsindsamling og analyse heraf på transaktionsbasis i forbindelse med de konkrete kontroller, har SKAT oplyst, at dette kun sker i mindre omfang i punktafgiftsprojekterne. Skatteministeriets Koncernrevision har forespurgt SKAT, om der er foretaget erfaringsindsamling og analyse heraf på transaktionsbasis i forbindelse med de konkrete kontroller vedrørende punktafgifter. Herudover har Skatteministeriets Koncernrevision anmodet SKAT om i givet fald at dokumentere, hvordan og på hvilket grundlag disse analyser er foretaget. Det fremgår af SKATs svar, at der kun i mindre omfang er foretaget erfaringsindsamling og analyse heraf på transaktionsbasis i punktafgiftsprojekterne (primært i Compliance Punktafgiftsprojektet, som blev gennemført i perioden 1. juli 2014 til 30. juni 2015) og SKAT har heller ikke dokumenteret, at der er foretaget sådanne analyser.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at kontrollen på punktafgiftsområdet – som det også gør sig gældende på momsområdet – ikke i tilstrækkelig grad finder sted på grundlag af en analyse og kortlægning af de stedfundne transaktioner. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse, at da punktafgifter knytter sig til stedfundne transaktioner, er det meget væsentligt, at transaktionskæden kortlægges – ikke mindst da der ofte er tale om internationale transaktioner, og da der ofte er mange aktører involveret – med henblik på at registrere indikationer på svig og andre uregelmæssigheder.

SKATs har endvidere oplyst, at der som udgangspunkt ikke foretages sammenholdelse med regnskabs- og skattemæssige resultater i de kontrollerede virksomheder. Skatteministeriets Koncernrevision finder, at undladelse heraf medfører risiko for, at indikationer på svig og uregelmæssigheder, beroende på manglende sammenhæng mellem relevante regnskabstal og afgiftstilsvaret, ikke registreres ved kontrollen.

Delkonklusion

Risikoidentifikation/risikostyring

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering at der ikke er en sammenhæng mellem risikoidentifikationen i afsnit 10.1 samt konsekvensberegningen i afsnit 10.2 og den risikoafdækning som udføres via kontrolaktiviteterne i dette afsnit.

Udbetalingskontrollen

Udbetalingskontrollen er opdelt i 2 faser:

- Fase 1: Visitation, hvor risikofyldte negativt angivelser over en fastsat beløbsgrænse visiteres og overføres til en kontrolliste.
- Fase 2: Kontrol, hvor negative anmodninger på kontrollisten gennemgås.

Skatteministeriets Koncernrevision bemærker, at der ikke i SKATs proces i fase 1, indgår en efterprøvning af leder eller anden medarbejder. 85-90 % af de negative angivelser frigives således på baggrund af én medarbejders vurdering (fase 1). Eventuelle fejl begået i fase 1, vil således ikke blive identificeret og korrigeret. Det skal bemærkes, at der er etableret funktionsadskillelse i udbetalingskontrollen. Denne funktionsadskillelse er dog ikke rettet mod en uafhængig faglig vurdering af udbetalingsgrundlaget, men alene rettet mod en uafhængig godkendelse af udbetalingsgrundlaget.

Ud af den samlede mængde af negative anmodninger, overføres (fase 1) 10-15 % til kontrollisten. Disse angivelser er af en sagsbehandler vurderet som risikofyldte. Af tidsmæssige årsager, er det dog ikke alle anmodninger på kontrollisten, som SKAT gennemfører yderligere kontrol af (fase 2). SKAT kan dog ikke redegøre for omfanget heraf. Jævnfør SKATs registreringer, gennemføres der i projektet "Udbetalingskontrol", en egentlig kontrol af ca. 2 % af det samlede antal negative anmodninger. Herudover gennemfører SKAT også en række øvrige kontrolhandlinger via udbetalingskontrollen, eksempelvis telefonisk kontakt mv. Disse fremgår dog ikke af SKATs registreringer af kontrol.

Det er efter vores vurdering uhensigtsmæssigt, at SKATs proces for udsøgning af negative anmodninger identificerer væsentlige og risikofyldte negative anmodninger, og at ikke alle udsøgninger kontrolleres. SKAT har oplyst, at alle væsentlige udsøgninger kontrolleres. Risikofyldte negative anmodninger, der ikke kontrolleres via udbetalingskontrollen, har dog en sandsynlighed for at blive kontrolleret via nogle af SKATs øvrige kontroller.

Svigsbekæmpelse

Skatteministeriets Koncernrevision kan konstatere, at SKAT i svigprojekterne angående momskarruseller og kædesvig har øget antallet af kontroller/afgørelser og det samlede reguleringsprovenu, dog fra et lavt udgangspunkt.

Skatteministeriets Koncernrevision må konstatere, at der ikke er gennemført en kvalificeret risikoidentifikation baseret på relevante data. Der er kun i yderst begrænset omfang redegjort for risikovurderingen i projekterne.

Af de stedfundne reguleringer kan der efter Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse ikke udledes sikre antagelser om de omhandlede områders iboende risici.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at kontrollen på punktafgiftsområdet – som det også gør sig gældende på momsområdet – ikke i tilstrækkelig grad finder sted på grundlag af en analyse og kortlægning af de stedfundne transaktioner. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse, at da punktafgifter knytter sig til stedfundne transaktioner, er det meget væsentligt, at transaktionskæden kortlægges – ikke mindst da der ofte er tale om internationale transaktioner, og da der ofte er mange aktører involveret – med henblik på at registrere indikationer på svig og andre uregelmæssigheder.

10.5 Proces for løbende rapportering

Figur 10.37. Risikoprocessen



Formålet med dette afsnit er at vurdere SKATs løbende rapportering samt den løbende overvågning af kontrolaktiviteterne.

Metode

Følgende forhold bør efter vores opfattelse lægges til grund for den løbende rapportering:

For at der kan udarbejdes en informativ og relevant løbende rapportering om SKATs kontrolaktiviteter, er det en forudsætning, at der udarbejdes en række relevante mål for kontrolaktiviteternes gennemførelse, samt at der løbende kan foretages opfølgning herpå. Den løbende rapportering kan herved anvendes som et styringsredskab, dels til opfølgning på de enkelte projekter og dels som grundlag for at tilpasse aktiviteter og ressourcer.

Det er en forudsætning, at der på grundlag af den løbende rapportering samles op på resultatet af de gennemførte kontroller, herunder også de kontroller, hvor der ikke er konstateret fejl.

Resultatet af de gennemførte kontroller udgør grundlaget for at vurdere, hvorvidt de gennemførte kontroller afviger i forhold til forventningerne, samt hvorvidt de risikoafdækkende aktiviteter er effektive og tilstrækkelige.

Gennemgangen af resultatet af kontrolaktiviteterne bør ligeledes udgøre grundlaget for at opdatere SKATs risikobillede. Konstateres eksempelvis væsentlige flere eller færre fejl på et kontrolområde i forhold til forventet, eller konstateres der nye risici, bør risikobilledet og kontrolindsatsen tilpasses i overensstemmelse hermed.

SKATs løbende opfølgning

Som beskrevet i afsnit 10.3 "Proces for planlægning" gennemføres kontrolaktiviteterne i projekter og driftsopgaver. De kontrolrettede projekter og driftsopgaver er beskrevet i den årlige plan for SKATs kontrolaktiviteter. Ved planlægningen af

projekterne foretages der for det enkelte projekt igen en risiko- og væsentlighedsvurdering. Dette dokumenteres i faste skabeloner.

For samtlige projekter og driftsopgaver skal der blandt andet registreres følgende: Projektets formål, effektmål, segment, fokusområde, omfang, afgrænsning og tidsforløb. Derudover skal projektbeskrivelsen samt de opstillede mål registreres i IPlan (som er SKATs integrerede planlægnings- og styringsværktøj for kontrolaktiviteter).

På workshops foretages der løbende evaluering af igangværende aktiviteter. SKAT gennemfører endvidere en årlig evaluering af alle igangværende aktiviteter.

Der foretages månedlig opfølgning på fremdriften og ressourceanvendelsen i projekter og driftsopgaver, herunder om de planlagte kontrolaktiviteter er realiseret, og om ressourceforbruget svarer til det planlagte.

Projekterne er ledelsesmæssigt forankrede, ligesom de faste opfølgningsprocedurer sikrer projekternes ledelsesmæssige bevågenhed.

Projekterne kan løbende korrigeres, ligesom projekterne selv, inden for rammerne af projektbeskrivelserne, kan foretage justeringer i takt med indhøstede erfaringer – for eksempel optimering af udsøgninger og anvendelse af nye input/idéer med videre. Ændringer i projektbeskrivelsen, projektets mål og ressourcefordeling kræver ledelsesmæssig godkendelse.

Den månedlige opfølgning på projekterne dokumenteres ved en statusmarkering i projektbeskrivelsen i IPlan. Statusangivelsen overføres automatisk til SKATs data-warehouse, hvorfra data udtrækkes til KPI'er (Key Performance Indicators) og anden ledelsesinformation.

Statusmarkeringen er i 2015 blevet udbygget således, at denne nu er specificeret på fem overordnede vurderingsparametre:

- Samlet status
- Status på Produktionsmål
- Status på Effektindikatorer
- Status på Ressourceanvendelse
- Status på tidsplan, milepæle og delleverancer

En ledende medarbejder (projektejer) modtager månedligt rapporter på de enkelte projekter til brug for opfølgning på ressourceanvendelsen.

I 2015 er projektbeskrivelsen blevet udbygget med en ny tabel, hvori de månedlige produktionsmål oprettes, og hvor den realiserede produktion indberettes i forbindelse med den månedlige opfølgning.

Data fra den månedlige opfølgning opsamles af enheden Økonomi og Virksomhedsstyring, som også påser, at fastsatte milepæle er realiseret inden for den fastsatte

tidsfrist. Opsamlingen indgår i ledelsesinformation, der er udgangspunkt for en månedlig driftsopfølgning mellem indsatsdirektøren og den enkelte underdirektør. Fremgangsmåden for indsatsledelsens driftsopfølgning er under udvikling.

Ud over ledelsesinformationen udarbejder enheden Økonomi og Virksomhedsstyring en månedlig projektoversigt til den enkelte underdirektør. Underdirektøren er ansvarlig for, at der er fastsat milepæle for det enkelte projekt. Ved den månedlige opfølgning konstateres, om milepælene er realiseret som forudsat.

SKAT har endvidere etableret en række opfølgingsaktiviteter, som gennemføres årligt. Disse aktiviteter udspringer blandt andet af den løbende opfølgning. Disse forhold er beskrevet under afsnit 10.6 "Proces for evaluering og opfølgning".

Vurdering af SKATs løbende opfølgning

Vores vurdering af SKATs løbende opfølgning omfatter følgende punkter:

- Vurdering af målfastsættelse
- Vurdering af risikobilledet

Vurdering af målfastsættelse

I forbindelse med vores gennemgang af SKATs aktiviteter vedrørende den løbende opfølgning på de igangsatte kontrolaktiviteter har vi konstateret, at SKAT primært gennemfører opfølgningen med udgangspunkt i en række fastsatte mål, herunder antal gennemførte kontroller, samlet reguleret beløb, gennemsnitsligt reguleret beløb, fejlrate samt anvendt ressourceforbrug.

De af SKAT fastsatte indikatorer udtrykker SKATs forventning til eksempelvis, hvor store gennemsnitlige reguleringer, der forventes at kunne gennemføres på baggrund af de gennemførte kontrolaktiviteter.

SKAT oplyser, at målene er fastsat med henblik på at være løbende konstaterbare og styringsrelevante på driftsniveau. Målene understøtter den løbende opfølgning på indsatsaktiviteternes fremdrift og produktivitet. SKATs kontrolkapacitet er prioriteret med henblik på at opnå størst effekt på skattegabet. Derfor fastsættes der effektindikatorer, som løbende sikrer, at projektets kontrolproduktion har et indhold og skaber de resultater, der kan forventes at lede til den effekt, som var udgangspunkt da aktiviteten blev prioriteret.

Efter vores vurdering er det væsentligt, at de opstillede mål inddrager andre forhold end primært finansielle og procesmæssige mål.

Vurdering af risikobilledet

Som vi tidligere har anført, er det vores vurdering, at SKAT ikke gør brug af et egentligt risikobillede, samt at der ikke er en direkte sammenhæng mellem identificerede risici og SKATs kontrolaktiviteter. SKATs mulighed for at følge systematisk op på i hvilket omfang de identificerede risici reelt er imødegået via kontrolaktiviteter, er dermed reduceret.

Reguleringer afledt af gennemførte kontroller opsamles systematisk i en fejlstatistik. Efter vores vurdering bør SKAT løbende analysere fejlstatistikken med henblik på at vurdere, hvorvidt fejlstatistikken giver anledning til at justere risikobilledet. Mulighederne for at anvende fejlstatistikken er nærmere beskrevet i afsnit 10.6 "Proces for evaluering og opfølgning".

Øvrige muligheder for at bidrage til den løbende opfølgning

Opfølgningen på de finansielle data (momsindtægterne), herunder identifikation af afvigelser i forhold til budget/forventninger, bør, efter vores vurdering, afspejle sig i et ændret risikobillede og tilpasning af kontrolaktiviteter, såfremt afvigelserne er væsentlige og ikke kan forklares via den løbende økonomiske opfølgning/controlling.

I kapitel 11 "Finansiell rapportering" har vi uddybet mulighederne for at anvende finansielle data i den løbende opfølgning, herunder i forbindelse med SKATs kontrolaktiviteter på momsområdet.

Delkonklusion

Vi har konstateret, at SKAT har etableret en løbende rapportering vedrørende igangsatte kontrolaktiviteter. Den løbende rapportering udgør grundlaget for at vurdere, hvorvidt SKAT skal korrigere kontrolaktiviteterne.

Det er vores vurdering, at SKATs grundlag for at vurdere og korrigere kontrolaktiviteterne samt den løbende opfølgning ikke er tilstrækkelig.

SKATs opfølgning omfatter ikke en systematisk gennemgang af resultatet af de gennemførte kontroller.

Det er endvidere vores vurdering, at SKAT ikke gør brug af et egentligt risikobillede, samt at der ikke er en direkte sammenhæng mellem identificerede risici og SKATs kontrolaktiviteter. SKATs mulighed for at følge systematisk op på, i hvilket omfang de identificerede risici reelt er imødegået via kontrolaktiviteter, er dermed reduceret.

10.6 Proces for evaluering og opfølgning

Figur 10.38. Risikoprocessen



Delproces evaluering og opfølgning

Procesdelen evaluering og opfølgning omfatter en revurdering af risikobilledet, og skal bidrage med nye input til risikoidentifikationen. Evaluering og opfølgning omfatter tillige en vurdering af, i hvilket omfang SKATs kontroller har reduceret momsgabet.

Formålet med nærværende afsnit er at vurdere SKATs evaluering og opfølgning af risikobilledet samt momsgabet. Vi har i nærværende afsnit tillige gennemført en række analyser, der kan bidrage til SKATs evaluering og opfølgning heraf.

I nærværende kapitel opstilles først en metode for den opfølgning der efter vores opfattelse bør gennemføres, herefter beskriver vi SKATs håndtering heraf. Efterfølgende sammenholder vi den af Skatteministeriets Koncernrevision opstillede metode, med SKATs håndtering heraf.

Metode

Følgende forhold bør efter vores opfattelse ligge til grund for evaluering og opfølgning:

Risikobillede

- SKAT bør vurdere, hvorvidt SKATs kontrolaktiviteter har afdækket fejl i et omfang, der er væsentlig forskellig fra de forudsætninger, SKAT lagde til grund for de valgte kontrolaktiviteter. SKAT bør med andre ord gennemføre en **revurdering af risikobilledet**, på baggrund af de gennemførte kontrolaktiviteter.
- I forbindelse med revurdering af risikobilledet bør SKAT herudover vurdere/samle op på, hvorvidt der er identificeret nye risici, der skal bidrage til en **opdatering af risikobilledet**.

Momsgab

- SKAT bør analysere og vurdere, hvorvidt momsgabet er reduceret i et tilstrækkeligt omfang. Dette omfatter, at der gennemføres en analyse /

vurdering af, i hvilket omfang de **identificerede risici er imødegået** via SKATs gennemførte kontrolaktiviteter.

- Evalueringen og opfølgningen bør endvidere omfatte en vurdering af udviklingen i graden af regelefterlevelse på væsentlige områder med henblik på at tilpasse indsatsstrategien. Dette omfatter en vurdering af, hvorvidt de forskellige indsatsaktiviteter (direkte kontrolaktiviteter, strukturel respons, vejledningsaktiviteter), har den ønskede **effekt** med hensyn til at reducere væsentlige fejl over tid.

Det skal bemærkes, at det i praksis er forbundet med en række væsentlige udfordringer at opgøre indsatsaktiviteters effekt over for momsgebet, da dette blandt andet omfatter eksempelvis effekt af oplevet opdagelsesrisiko, kaskadeeffekt¹⁵ med videre. Vi har i nærværende afsnit valgt ikke at gå i dybden med, hvordan forskellige indsatsaktiviteters skattegabseffekter skal opgøres/måles.

SKATs evaluering og opfølgning

Risikobillede

SKATs 22 segmenter er omdrejningspunkt for opsamling af viden fra projekterfaringer. Projekterfaringer dokumenteres blandt andet ved, at de forskellige indsatsprojekter løbende udarbejder såkaldt del- og slutevalueringer.

I SKATs segmentstrategier indgår en række overordnede risikovurderinger, der af SKAT er benævnt hovedudfordringer. Disse ligger bag udarbejdelse af kontrolaktivitetsplanen, der igen, sammen med medarbejdernes viden og erfaring, ligger bag prioritering af de forskellige indsatsprojekter. I forbindelse med indsamling af viden og prioritering af de forskellige indsatsprojekter afholder SKAT endvidere en række møder, hvor deltagerne udveksler erfaring. Disse aktiviteter er nærmere beskrevet under punkt 9.3. Planlægning.

SKAT har endvidere oplyst, at der er igangsat udvikling af en Effektprioriteringsmodel, der skal bidrage til at forbedre grundlaget for SKATs prioritering mellem projekter, samt tydeliggøre indsatsaktiviteternes effekt på skattegebet, herunder momsgebet. Arbejdet er iværksat på baggrund af en ekstern konsulentrapport af Indsatsplanlægningen og Analyse i SKAT fra 2016. SKAT har oplyst, at Effektprioriteringsmodellen forventes løbende implementeret og udviklet gennem 2016 og 2017.

Momsgab

SKAT opgør løbende skattegebet, herunder momsgebet, via Complianceundersøgelserne, der gennemføres hvert andet år. Complianceundersøgelsen for 2014 er under udarbejdelse og forventes offentliggjort 2017.

SKAT har oplyst, at der jævnfør finansloven, er fastsat krav om skattegebets maksimale størrelse. SKAT oplyser, at skattegebet bliver forsøgt fastholdt under det

¹⁵ Et kontrolbesøg ved for eksempel en virksomhed, kan få andre virksomheder i området/branchen til at forøge regelefterlevelsen.

i finansloven maksimalt anførte niveau. Skattegabets størrelse er en samlet størrelse, hvori momsgebet, så vel som alle øvrige skatte- og afgiftsgebet, indgår.

Vurdering af SKATs evaluering af opfølgning vedrørende momsrisici

I dette afsnit sammenholder vi det anførte under afsnittet "Metode" jævnfør ovenstående med SKATs kontrolaktiviteter, som vi har anført i afsnittet oven for.

Vi foretager endvidere en vurdering af hensigtsmæssigheden af kravet til SKAT jævnfør finansloven.

Vurdering af SKATs evaluering og opfølgning risici

Som vi har anført tidligere i nærværende rapport, har vi ud fra en risiko-synsvinkel ikke kunnet identificere en direkte sammenhæng mellem risikoidentifikation og de kontrolaktiviteter, SKAT iværksætter. Dette er kort uddybet nedenfor:

- SKAT udarbejder ikke et risikobillede af identificerede risici. SKATs 22 segmenter er opdelt på emner og virksomhedsstørrelser med videre og altså ikke på enkeltrisici. Det er således meget svært at sammenkæde SKATs risikovurdering med kontrolaktiviteter rettet mod momsrisici isoleret set.
- Ud af de 22 segmenter, hvoraf 15 segmenter omfatter momsforhold, skal vi endvidere bemærke, at segmenterne efter vores vurdering er overlappende med hensyn til de relevante risici som SKATs kontrolhandlinger skal imødegå. Der er eksempelvis risiko for, at der er indberettet for lidt salgsmoms ved mellemstore og store virksomheder, såvel som ved små virksomheder og mikrovirksomheder. Men disse er inddelt i forskellige segmenter, hvilket gør det svært at efterprøve, om SKAT via del- og slutevaluering på projektniveau formår at gennemføre en samlet opfølgning.

Det er på den baggrund Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at SKAT på nuværende tidspunkt ikke gennemfører en systematisk og sammenhængende evaluering og opfølgning på et tilstrækkeligt detaljeret risikoniveau.

På baggrund af interview med SKAT vedrørende Effektprioriteringsmodellen er det endvidere vores vurdering, at implementering af modellen kan bidrage til en forbedring af SKATs evaluering og opfølgning over for risici, herunder momsrisici. Effektprioriteringsmodellen kan endvidere forbedre viden om indsatsaktiviteters effekt over for skattegebet. Det skal dog understreges, at Effektprioriteringsmodellen er i en udviklings- og implementeringsfase, og denne vurdering derfor er meget foreløbig.

Vurdering af SKATs evaluering og opfølgning på skattegab jævnfør finansloven

I nedenstående tabel er skattegebet for 2013 – 2015 sammenholdt med det af SKAT opgjort skattegab. Beløb er opgjort i procent af skattepotentialet.

Tabel 10.39. Skattegab

Tal i % af skattepotentialet	2013	2014	2015
Måltal fra finansloven	1,2	2,0	2,0
Skattegab	1,17	1,75	2,7

Måltal er baseret på Complianceundersøgelsen fra 2012. Den næste Complianceundersøgelsen, der omfatter 2014, offentliggøres 2016.

Ovenstående tabel viser, at SKAT ikke har levet op til finanslovens krav i 2015, idet skattegabets størrelse overstiger måltallet i finansloven med 0,7 mia. kr. Skattegabets størrelse er dog kun opgjort af SKAT for 7 ud af de 22 segmenter og der udestår således fastlæggelse af mål med hensyn til de 15 segmenter, hvor skattegabets størrelse ikke er opgjort. Finanslovens krav udgør efter vores vurdering, ikke et hensigtsmæssigt grundlag for evaluering og opfølgning, da SKAT ikke opnår viden om, hvor der skal sættes ind med henblik på at opnå et lavere skattegab.

Complianceundersøgelserne gennemføres som nævnt hvert andet år. Undersøgelserne tager udgangspunkt i et nyt skatteår/datasæt. Kravet i finansloven giver efter vores vurdering SKAT incitament til, på blandt andet momsområdet, at påvirke virksomheder til at indberette korrekte data. Dette kan indirekte påvirkes via SKATs kontroller. Det er dog vores vurdering, at SKATs opfølgning på kravet i finansloven ikke kan stå alene som mål for vurdering af, hvorvidt SKAT i tilstrækkelig grad formår at reducere skattegabets størrelse år for år. Denne vurdering er dels baseret på, at skattegabets/momsgabets størrelse ikke er opgjort for alle segmenter, dels at Complianceundersøgelserne opgør skatte- og momsgabet før SKATs kontroller og ikke efter SKATs kontroller.

Vurdering af SKATs evaluering og opfølgning over for momsgabet

Vi har bedt SKAT redegøre for det grundlag, der anvendes til at vurdere, om det opgjorte momsgab er reduceret i tilstrækkeligt omfang år for år via SKATs kontrol. SKAT har oplyst, at finansloven omfatter krav til skattegabets størrelse, og at skattegabets størrelse er opgjort via Complianceundersøgelserne, der ligger til grund for opfølgning i forhold til finanslovskravet.

SKAT har endvidere oplyst, at der ikke er fastsat et mål for momsgabets maksimale størrelse efter SKATs kontroller, samt at SKATs fokus er at opnå den maksimale kontroreffekt, med udgangspunkt i de ressourcer der er til rådighed. SKAT har således ikke et grundlag for at vurdere hvorvidt momsgabet, er reduceret i et tilstrækkeligt omfang, som følge af SKATs kontroller.

SKATs opfølgning i forhold til kravet i finansloven vedrørende skattegabets størrelse, omfatter så vidt ses ikke en måling af, hvorvidt momsgabet reduceres som følge af SKATs kontrolaktiviteter.

Det kan dog oplyses, at SKAT følger udviklingen i momsgabet ved hjælp af 3 top-down metoder, som er udviklet af henholdsvis International Monetary Fund (IMF), Danmarks Statistik og EU-Kommissionen. SKAT har oplyst, at resultatet af SKATs

Complianceundersøgelse samt resultatet af undersøgelserne fra IMF, Danmarks Statistik og EU-Kommissionen, alle peger i samme retning. Momsgabet har været faldende fra 2008 – 2012. Helt nye tal fra EU-Kommissionen tyder på et fortsat svagt fald fra 2012-2014.

I det efterfølgende afsnit "Forslag til analyse" præsenterer vi en række forskellige ideer til evaluering og opfølgning vedrørende momsrisici, som SKAT kan lade sig inspirere af. Nogle af forslagene omfatter metoder til at vurdere, om SKATs kontroller er egnede til at reducere momsgabet i et tilstrækkeligt omfang.

Forslag til analyse

De forskellige ideer, der er præsenteret under nærværende afsnit, er rettet mod vurdering af henholdsvis skattegabet/momsgabet og risikovurdering.

Analyserne omfatter følgende punkter:

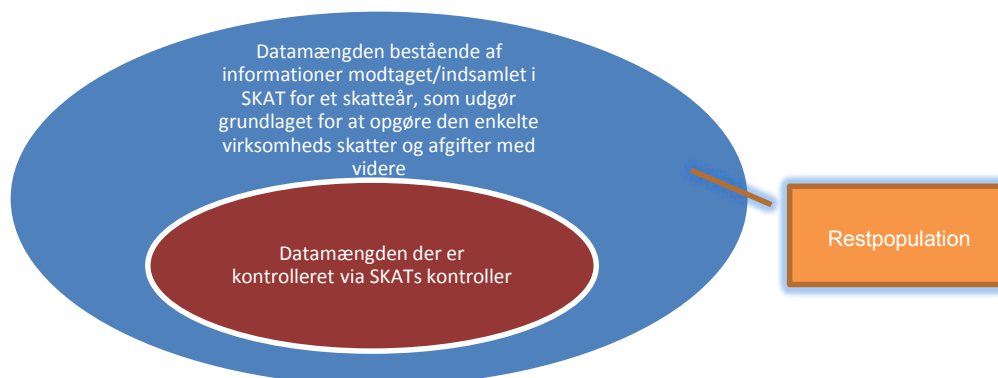
- Analyse 1: Opgørelse af skattegab efter SKATs kontrolindsats.
- Analyse 2: Overvejelser vedrørende revurdering af risikostyring.
- Analyse 3: Er momsgabet reduceret i et tilstrækkeligt omfang?
- Analyse 4: Effekt af SKATs kontroller på regelefterlevelse.
- Analyse 5: Analyse af fejlstatistik.

Analyse 1. Opgørelse af skattegab efter SKATs kontrolindsats

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions opfattelse, at SKAT bør foretage en vurdering af, i hvilket omfang der fortsat er fejl i de informationer der er modtaget/indsamlet ved SKAT, efter at SKATs kontrolhandlinger er gennemført, da der herved kan tilvejebringes data, der kan belyse, om de af SKAT gennemførte kontrolhandlinger i et tilstrækkeligt omfang reducerer momsgabet.

En mulig metode til at vurdere omfanget af fejl efter SKATs kontroller er gennemført er at gennemføre en analyse af "restpopulationen". Restpopulationen er illustreret i nedenstående figur.

Figur 10.40. Restpopulationen



Figurens blå område, der ligger uden om det røde område, har ikke været omfattet af SKATs kontroller. I det følgende henvises der til det blå område, der på figuren ligger

rundt om det røde område, som "restpopulationen". Hermed menes altså de data, der ikke har været omfattet af SKATs kontroller.

Én analyse af "restpopulationen" vil kunne bidrage til at opgøre skattegabet, herunder momsgabet, **efter** at SKATs kontroller er gennemført, hvilket således adskiller sig fra Complianceundersøgelsen, der opgør skattegabet, herunder momsgabet, **før** SKATs kontroller er gennemført.

Såfremt der gennemføres en undersøgelse af "restpopulationen" via en tilfældig stikprøve, eksempelvis på niveau med Complianceundersøgelsen for virksomheder, vil denne efter vores vurdering kunne identificere:

- hvorvidt det opgjorte skattegab for det enkelte indkomstår er reduceret i et tilstrækkeligt omfang,
- hvorvidt der er risici, der ikke er reduceret i et tilstrækkeligt omfang via SKATs kontroller.
- hvorvidt der kan konstateres nye risici.

Såfremt der er risici, der ikke er reduceret i et tilstrækkeligt omfang, vil disse risici kunne nedbrydes/henføres til bestemte brancher, virksomhedstyper med videre, og dermed kunne bibringe SKAT viden om, hvor kontrolaktiviteterne bør styrkes.

En analyse af restpopulationen vil således udgøre en hensigtsmæssig opfølgning og evaluering over for momsgabet samt udgøre et grundlag for at revurdere og opdatere risikobilledet.

Såfremt en analyse af restpopulationen gennemføres, vil denne efter vores vurdering reducere behovet for at gennemføre Complianceundersøgelser. Idet vurderingen af restpopulationen vil bidrage med den nødvendige viden med hensyn til at revurdere og opdatere risikobilledet.

SKAT har oplyst, at man ikke vurderer, at der er behov for en undersøgelse af "restpopulationen", da SKAT er af den overbevisning, at kontroller netop er rettet mod de mest risikofulde områder, og at der således allerede er viden om "restpopulationen" via SKATs risikoidentifikation, analyser med videre.

Som tidligere nævnt, har vi dog ikke kunnet identificere en direkte sammenhæng mellem risikoidentifikation og indsatsaktiviteter. Vi er således ikke overbevist om, at alle væsentlige risici reelt bliver reduceret/imødegået via SKATs kontrolhandlinger. Det er derfor relevant at foretage en vurdering/test af omfanget af fejl i "restpopulationen", for netop at afprøve, hvorvidt SKAT reelt har afdækket de væsentligste risici.

Det skal dog bemærkes, at SKAT umiddelbart har vurderet, at der ikke er lovhjemmel til at gennemføre en tilfældig stikprøve af restpopulationen. Da de omfattede afgiftsperioder ligger noget tilbage i tid, kan der efter omstændighederne være et problem i relation til fristreglerne i skatteforvaltningsloven.

Analyse 2. Overvejelser vedrørende revurdering af risikostyringen

Nedenstående analysebeskrivelse anviser en mulig metode til at revurdere risikoidentifikation og risikoafdækning på baggrund af resultaterne af SKATs kontroller.

Vores beregninger indikerer, at SKAT har overvægt af kontrol vedrørende momsangivelser med negativt tilsvarende i forhold til momsangivelser med positivt moms tilsvarende. Uden at dette synes begrundet i SKATs risikovurdering.

Analyseparadigmet er behæftet med stor usikkerhed, grundet usikre grunddata. Blandt andet har omfanget af kontroller rettet mod hhv. positivt og negativt moms tilsvarende ikke kunnet opgøres præcist. Endvidere kan reguleringer, som er lagt til grund for beregningerne, andrage store enkeltfejl, hvilket kan påvirke beregningerne. Beregningerne viser dog en retning/en hypotese vedrørende risici ved momsangivelser med et positivt tilsvarende, som bør undersøges nærmere.

Analyse

SKAT gennemfører Complianceundersøgelsen blandt små og mellemstore virksomheder. Complianceundersøgelsen omfatter en stikprøve på ca. 3.000 virksomheder. De 3.000 virksomheder udvælges via en stratificeret stikprøvemodel. Samtlige skatteforhold inden for det aktuelle indkomstår undersøges for de virksomheder, der er omfattet af stikprøven.

For de udvalgte virksomheder undersøges det, hvorvidt virksomheden har opgjort og angivet de forskellige skattearter i overensstemmelse med de gældende regelsæt. Momsmæssige forhold er ikke omfattet af hele stikprøven, men udgør ca. 1.800 virksomheder ud af den samlede stikprøve på i alt 3.000 virksomheder.

Med udgangspunkt i stikprøven har SKAT estimeret, at der mangler momsindtægter i størrelsesordenen 2,8 mia. kr. som følge af manglende overholdelse af det gældende regelsæt. Hertil har SKAT opgjort et konfidensinterval. Denne opgørelse viser, at der er en sandsynlighed på 95 % for at den rigtige værdi for manglende momsindtægter er omfattet af intervallet [2,1 mia. kr. – 3,5 mia. kr.], hvor 2,8 mia. kr. antager den mest sandsynlige værdi. Det skal bemærkes, at størrelsen 2,8 mia. kr. ikke omfatter de samlede manglende momsindtægter, da Complianceundersøgelsen kun omfatter virksomheder med under 250 ansatte.

Skatteministeriets Koncernrevision er ikke blevet præsenteret for analyser, statistiske test eller anden form for risikoidentifikation, der påviser en stærk sammenhæng mellem momsfejl i momsangivelsen og fortegnet på momsangivelsens tilsvarende. Der er således ingen indikationer for, at momsangivelser med negativt tilsvarende skulle indeholde færre eller flere fejl end angivelser med positivt tilsvarende. Der er således ikke belæg for at antage, at fejlniveauet er asymmetrisk således at forstå, at fejlniveauet er væsentligt forskelligt alt efter om de enkelte momskomponenter er omfattet af en angivelse med negativt tilsvarende eller en angivelse med positivt tilsvarende.

Det er vores vurdering, at angivelser med negativt tilsvaer er omfattet af et større kontroltryk end angivelser med positivt tilsvaer, hvilket der på baggrund af ovenstående ikke er belæg for.

Udbetalinger jævnfør angivelser med negativt tilsvaer er omfattet af den løbende udbetalingskontrol. En del af angivelserne med negativt tilsvaer er tillige omfattet af øvrige indsatsprojekter. Herudover gennemføres i et vist omfang en række kontrolhandlinger rettet mod angivelser med negativt tilsvaer, der ikke i kontrolstatistikken (DIPSY) er registreret som kontroller. SKAT er i øvrigt, i forbindelse med "SKAT ud af krisen", ved at etablerer en Monitoringsenhed, der skal overvåge alle SKATs udbetalinger. Etableringen af Monitoringsenheden må formodes yderligere at styrke SKATs indsats over for blandt andet negative momstilsvaer.

Antallet af kontroller der er afsluttet i 2015, som er rettet mod angivelser med negativt tilsvaer andrager, jævnfør kontrolstatistikken (DIPSY), i alt 6.576. Heri er indregnet projekterne "Udbetalingskontrol", "Udbetalingskontrol punktafgifter", "Udbetalingskontrol i udenlandske virksomheder" samt "Organiseret svig med negativ moms". SKAT gennemfører også kontrol af moms med negativt tilsvaer i øvrige projekter, men disse har vi af forsigtighedshensyn ikke indregnet her. Reelt er registreringer af kontroller anført i DIPSY rettet mod angivelser med negativt tilsvaer, større end ovenstående tal giver udtryk for.

Efterreguleringerne rettet mod ovenstående angivelser med negativt tilsvaer andrager i alt ca. 2,0 mia. kr. Bemærk, at reguleringsbeløbet omfatter kontroller med afslutningsår 2015. En del af disse kontroller omfatter angivelser fra 2014 og tidligere år. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at dette tal vil udgøre et rimeligt godt estimat for antallet af fejl i 2015.

I 2015 andrager antallet af indberetninger med negativt momstilsvaer 296.859 angivelser svarende til et samlet negativt tilsvaer på 226 mia. kr. Dette svarer til, at efterreguleringerne andrager 0,9 % af det samlede negative tilsvaer.

Ved beregningen er der dog forudsat, at risikoen for momsfejl er nogenlunde ens for samtlige angivelser med negativt tilsvaer. Denne forudsætning er næppe holdbar. Ca. 2/3 af angivelserne med negativt tilsvaer kan henføres til det forhold, at eksportvirksomheder har mulighed for at registrere salget til udlandet på et særskilt SE-nummer. Dette medfører, at momsangivelser omfattende eksportsalg vil udvise et negativt tilsvaer.

Skatteministeriets Koncernrevision finder ikke belæg for at antage, at angivelser med negativt tilsvaer hidrørende fra eksportvirksomhedernes særskilte angivelser er omfattet af en risikoprofil, der er på niveau med risikoprofilen for øvrige angivelser med negativt tilsvaer. Tværtimod er der ingen grund til at antage, at der er en forøget risiko for momsfejl i en angivelse med negativt tilsvaer hidrørende fra eksportvirksomhedernes særskilte registrering af eksportsalget. Momsfejl i en eksportvirksomheds konsoliderede momsangivelse medfører ikke en risiko for forøgede fejl i den særskilte angivelse omfattende eksportdelen.

Vi har for 2015 opgjort det samlede negative tilsvarende for angivelser hidrørende fra eksportsalgsordningen. Dette andrager ca. 159,7 mia. kr. For øvrige virksomheder (dvs. ikke eksportvirksomheder) andrager den samlede værdi for de negative angivelser således ca. 66,3 mia. kr. Efterreguleringerne (ca. 2,0 mia. kr.) udgør således ca. 2,99 % af de samlede negative angivelser for øvrige virksomheder.

Forudsættes det jævnfør ovenstående, at risikoen for fejl i de enkelte moms-komponenter ikke er afhængig af angivelsens positive eller negative tilsvarende vil dette indebære, at 2,99 % af det samlede positive tilsvarende vil være fejlbehæftet i størrelsesordenen 7,2 mia. kr. svarende til 2,99 % af ca. 240,2 mia. kr. (399,9 - 159,7 mia. kr.)

Tabel 10.41. Beregning af momsgab

	Antal kontrol-ler	Regule-ringer i mia. kr.	Moms-tilsvarende i mia. kr.	Momstilsvar i mia. kr.		Fejlandel	
				Eksport	Øvrig	U/eksport	M/eksport
Negativ momstilsvar	6.576	2,0	-226,0	-159,7	-66,3	2,99 %	0,88 %
Positiv momstilsvar	13.272	1,4	399,9	159,7			

Ovenstående beregning af momsgabet på 7,2 mia. kr. kan endvidere sammenholdes med reguleringen i 2015 for momskontroller med et positivt momstilsvar. Dette andrager ca. 1,4 mia. kr. Dermed kan momsgabet for momsangivelser med et positivt momstilsvar opgøres til 5,8 mia. kr. (7,2 - 1,4) efter SKATs kontroller.

Holder forudsætningen ikke med hensyn til, at det negative momstilsvar der kan henføres til eksportmomsordningen, er mindre risikofyldt, i forhold til de øvrige momsangivelser med negativt momstilsvar, kan andelen af efterreguleringen ved negativt momstilsvar opgøres til 0,88 % i stedet for 2,99 %. Dermed kan fejlandelen af momsangivelser med et positivt momstilsvar opgøres til 3,5 mia. kr. i stedet for 7,2 mia. kr.

Momsgabet for momsangivelser med et positivt tilsvarende kan dermed opgøres til 2,1 mia. kr. (3,5 - 1,4) efter SKATs kontroller.

SKAT bør efter vores opfattelse gennemføre en vurdering af, hvorvidt der er belæg for at fastholde det nuværende kontroltryk på momsangivelser med negativt momstilsvar i forhold til momsangivelser med positivt momstilsvar med en heraf følgende overvægt af ressourcetræk til brug for kontrol af angivelser med et negativt momstilsvar på bekostning af kontrol af angivelser med et positivt momstilsvar. Denne revurdering kan tage udgangspunkt i en test af, hvorvidt der ved risikoidentifikation kan påvises en stærk korrelation mellem momsmæssige fejl og det forhold, at et momstilsvar er negativt.

Alternativt kan SKAT foretage en gennemgang og analyse af "restpopulationen" jævnfør tidligere anførte definition herfor. Dette ville give grundlag for at opgøre omfanget af momsmæssige fejl og mangler i restpopulationen, samt grundlag for at opgøre, i hvilket omfang disse fejl kan henføres til det forhold, at en momsangivelse udviser et positivt momstilsvar.

Analyse 3. Er momsgabet reduceret i et tilstrækkeligt omfang?

Ved analyse nr. 3 har vi, på et overordnet niveau, forsøgt at sammenholde det opgjorte momsgab med de reguleringer, der er gennemført af SKAT.

Metoden kan ses som et alternativ til at vurdere omfanget af fejl ved restpopulationen.

Der er dog følgende væsentlige begrænsninger ved denne metode, der ikke i fuldt omfang kan tages højde for:

- Skattegabet bliver ikke opgjort for hvert år. Vi har forsøgt at sammenholde SKATs reguleringer for 2014 samt for 2015, med det seneste opgjorte skattegab fra Complianceundersøgelsen 2012.
- SKATs kontroller/reguleringer for henholdsvis 2014 og 2015 udtrykker, hvornår kontrollerne er afsluttet. De kontroller, der er afsluttet i 2014, er kun for en dels vedkommende påbegyndt i 2014, hovedparten af kontroller der er afsluttet i 2014 er påbegyndt i 2012 og 2013, og hovedparten af kontroller, der er påbegyndt i 2014, bliver først afsluttet i 2015 og 2016.
- SKATs registrering af reguleringer på baggrund af kontroller kan ikke i alle tilfælde isoleres på de områder, der er omfattet af Complianceundersøgelsen.

Sammenholdelsen af momsgabet med SKATs reguleringer er således behæftet med en ikke ubetydelig unøjagtighed.

Det skal i øvrigt bemærkes, at metoden naturligvis kun kan gennemføres på de områder, hvor skattegabet er opgjort. Sammenholdelsen kan således p.t. kun udføres for de områder, der er omfattet af Complianceundersøgelsen. Metoden giver således ikke mulighed for at vurdere det fulde omfang af SKATs kontrolindsats over for momsgabet.

Vi har valgt at sammenholde momsgabet for 2014 og 2015 med de reguleringer, der er gennemført i disse år for momscontroller.

Da disse momscontroller skal sammenholdes med momsgabet, der er opgjort via Complianceundersøgelsen, har vi bedt SKAT om at opgøre de reguleringer, der er gennemført på momsområdet for de samme områder, som omfattes af Complianceundersøgelsen. Derved vil vi i videst mulige omfang kunne sammenholde det opgjorte momsgab med de kontroller, der rettet mod at reducere dette momsgab. Vi ønsker for eksempel ikke at indregne momsreguleringer fra de største virksomheder, da de største virksomheder ikke er omfattet af Complianceundersøgelsen.

Skattegabet på momsområdet for de virksomheder, der er omfattet af Complianceundersøgelsen, dvs. virksomheder med under 250 ansatte, er i 2012 opgjort til ca. 2,8 mia. kr., med en nedre grænse på 2,1 mia. kr. og en øvre grænse på 3,5 mia. kr. Usikkerheden skyldes den statistiske usikkerhed ved opgørelsen.

Ifølge SKATs registreringer af kontroller gennemført for 2014, er der vedrørende momscontroller for virksomheder med under 250 medarbejdere gennemført

reguleringer for netto ca. 1,9 mia. kr. i SKATs favør. SKATs reguleringer for 2015 andrager ca. 2,0 mia. kr. Disse reguleringer omfatter dog også i et vist, og ikke nærmere specificerbart omfang, virksomheder med over 250 ansatte, altså de største virksomheder. De regulerede beløb omfatter således lidt for mange reguleringer i forhold til at kunne sammenholdes direkte med skattegabet opgjort på baggrund af Complianceundersøgelsen.

Reguleringen på 1,9 – 2,0 mia. kr., er, alt andel lige, sammenholdt med skattegabet opgjort for 2012. Jævnfør SKAT er momsgabets således reduceret til 0,8 mia. kr. i 2014 og til 0,9 i 2015 mia. kr., i forhold til det opgjorte momsgab jævnfør Complianceundersøgelsen.

Table 10.42. Momsgab og kontrol

Virksomheder under 250 ansatte	Momsgabs potentiale for kontrol (middelværdi)	Reguleringer via kontrol i SKAT	Momsgabs potentiale efter SKATs kontroller (middelværdi)
2014	2,8 mia. kr.	1,9 mia. kr.	0,9 mia. kr.
2015	2,8 mia. kr.	2,0 mia. kr.	0,8 mia. kr.

Pga. statistisk usikkerhed andrager intervallerne for momsgabets efter SKATs kontroller 0,1 - 1,5 hhv. 0,2 - 1,6 mia. kr.

Ovenstående beregning kan udgøre et delvist grundlag for at vurdere, hvorvidt SKAT, på et overordnet niveau, formår at reducere omfanget af fejl og mangler vedrørende momsgabets i et tilstrækkeligt omfang. Men det skal understreges at der er en række usikkerheder, blandt andet ved at der er indregnet reguleringer for de største virksomheder.

Såfremt SKAT gennemfører en analyse af "restpopulationen" ville det være muligt og relevant at undersøge, hvorvidt omfanget af fejl og mangler for virksomheder med under 250 ansatte kan henføres til specifikke områder, hvormed SKAT således kan tilpasse kontrolindsatsen i overensstemmelse hermed.

Fejlstatistikken kan på helt overordnet niveau anvendes til en meget grov vurdering af, om SKAT afdækker fejl i momsangivelserne i tilstrækkeligt omfang. I henhold til fejlstatistikken er der i 2015 afsluttet knapt 20.000 kontroller, hvilket har resulteret i knapt 10.000 reguleringer. En nærmere analyse viser, at disse reguleringer vedrører ca. 6.000 unikke SE-numre. Samtidig ved vi, at ca. 480.000 SE-numre har indberettet moms vedrørende 2015 (se tabel 7.2). Såfremt det forudsættes, at SKAT i momskontrollen har identificeret de væsentligste fejl, skulle det betyde, at momsangivelserne for mere end 470.000 SE-numre ikke indeholder væsentlige fejl. Denne simple beregning viser, at der stilles meget høje krav til, at SKAT kan udvælge de væsentligste og mest risikobehæftede momsangivelser til kontrol.

Der kan sættes spørgsmålstejn ved, om SKAT kan honorere sidstnævnte krav til udvælgelse, idet det fremgår, at træfprocenten i SKATs kontroller samlet set udgør ca. 50 %. Det skal bemærkes, at træfprocenten er et gennemsnit, der dækker over store variationer på tværs af projekterne, eksempelvis har bindingsprojekter og

analyseprojekter lav træfprocent. Den samlede træfprocent svarer til den fejlandel, der er i populationen som helhed i henhold til Complianceundersøgelsen (bemærk dog at Complianceundersøgelsen ikke omfatter de 8.600 største virksomheder). SKATs udvælgelse af angivelser til kontrol, er rettet mod de fejlbeløb, hvor væsentligheden af fejl er størst. Dette betyder, at SKAT sandsynligvis afdækker en forholdsvis større andel af fejlene opgjort i kr.

Analyse 4. Effekten af SKATs kontroller på regelefterlevelsen

Under analyse 4 har vi bedt SKAT om at opgøre fejlprocenten på tværs af virksomhedernes alder, og opgjort fejlprocenten jævnfør Complianceopgørelsen 2012.

Analysen kan anvendes som inspiration til at vurdere SKATs effekt på regelefterlevelsen over tid.

Forudsætningen bag undersøgelsen er, at nye virksomheder skal sætte sig ind i momsreglerne, herunder skal de sætte sig ind i hvordan moms skal indberettes osv. De virksomheder, der begår fejl, forventer vi vil blive konfronteret hermed via SKATs kontroller og/eller vejledninger, hvorved antallet af gennemgående fejl bør falde. SKAT arbejder endvidere via strukturel respons på eksempelvis at eliminere hyppige fejltyper med videre.

Ved denne undersøgelse har vi således en forventning om, at virksomheder bliver mere regelefterlevende (compliant) over tid pga. SKATs forskellige indsatsaktiviteter.

Udviklingen i fejlprocenten vedrørende moms med hensyn til virksomhedernes alder er opgjort i nedenstående tabel. Fejlprocenterne er endvidere opdelt på bevidste og ubevidste fejl.

Tabel 10.43. Fejlprocent og virksomhedens alder

	Fejlprocent vedr. moms, pct.	Andel, der bevidst omgår reglerne, pct.	Antal (uvægtede) observationer
0-2 år	42,5	13,0	254
3-5 år	49,0	10,8	296
6-9 år	46,2	14,8	325
10-19 år	50,9	14,4	493
20+ år	41,7	10,8	489
Uoplyst alder	55,0	25,0	20
I alt	46,3	12,9	1.877

Kilde: SKAT

Udviklingen i fejlraten i forhold til virksomheders alder ses ikke at være entydig. Det fremgår af tabellen, at graden af regelefterlevelse ikke er faldende, førend virksomhederne er ca. 20 år. Dette ses at være gældende for både bevidste og ubevidste fejl.

Det er dog efter vores vurdering interessant, at helt nye virksomheder (0 - 2 år) ses at have en højere grad af regelefterlevelse i forhold til virksomheder, der er lidt ældre

(3 - 5 år) med hensyn til ubevidste fejl, mens det er omvendt for bevidste fejl. Virksomheder, der har eksisteret i 6-19 år, udviser dog - både for så vidt angår bevidste og ubevidste fejl - en lavere grad af regelefterlevelse sammenlignet med nye virksomheder.

Resultatet indikerer, at virksomheder ikke bliver påvirket til at indberette korrekte momsangivelser på baggrund af SKATs arbejder på området – set over de seneste 20 år. Dette er dog en lidt unuanceret konklusion, idet undersøgelsen eksempelvis ikke tager højde for ændringer i momsreglerne i perioden, eller andre forhold, der kan påvirke regelefterlevelsen på momsområdet. Alt andet lige indikerer resultatet dog, at SKAT bør iværksætte en analyse af de nuværende indsatsaktiviteters effekt i forhold til regelefterlevelsen.

Analyse 5 Analyse af fejlstatistik

En systematisk registrering af de gennemførte kontroller muliggør, at resultatet af kontrollerne kan sammenholdes med det risikobillede, der er etableret i forbindelse med planlægningen. En tilhørende fejlstatistik kan dermed indgå som inspiration til at gennemføre evaluering og opfølgning.

SKAT registrerer løbende resultatet af de gennemførte momskontroller i et it-systemet DIPSY. I systemet registreres hver enkelt kontrol sammen med en lang række karakteristika, herunder hvilken periode kontrollen vedrører, hvornår kontrollen er afsluttet, hvilken fejltypen der er tale om, hvilket projekt, der har gennemført kontrollen, reguleringsbeløb med videre.

I dette afsnit præsenterer vi indledningsvist en række fejlstatistikker, der stammer fra DIPSY for at illustrere eksempler på opgørelser. Efterfølgende vurderer vi, om registreringerne i DIPSY udgør et hensigtsmæssigt grundlag for evaluering og opfølgning.

Eksempler på analyser

Vi har rekvireret data fra DIPSY via datawarehouse på baggrund af en udtrækskabelon, som SKAT har verificeret. Vi har efterfølgende bearbejdet data via diverse analyseværktøjer, herunder sammenkørt oplysninger om de kontrollerede virksomheder med de pågældende virksomheders momsangivelser.

I nedenstående tabel 10.44 har vi opgjort antal kontroller, der er afsluttet i 2015 for de projekter, hvor provenuet udgør mere end 10 mio. kr. Det skal bemærkes, at provenu er opgjort brutto (dvs. eksklusiv fortegn). Vi har tillige anført antal træf, dvs. antallet af kontroller, der har resulteret i en regulering.

Tabel 10.44. Kontroller afsluttet i 2015 fordelt på projekter

Projekt	Antal kontroller	Antal træf	Træf %	Provenu
Udbetalingskontrol	5.613	3.051	54	1.757.431.495
Store selskabers moms og lønsumsafgift	376	226	60	270.916.951
Organiseret kædesvig	547	458	84	225.444.602
Momskarruseller / organiseret EU-købssvig	379	113	30	212.183.939
Udb.kontrol i udl. virks. u. herboende repr.	83	59	71	107.119.766
Anmeldelser og kontroloplysninger m.m.	1.085	834	77	82.747.747
Organiseret svig med negativ moms	413	300	73	78.182.281
Fælles myndighedsindsats	1.153	253	22	61.780.895
Revisorforbehold	1.148	310	27	51.718.881
Internethandel	181	73	40	41.939.439
Oprydning fra sager før 2014	47	47	100	41.827.209
Illegal import af punktafgiftspligtige varer	42	39	93	41.024.100
Offentlige virksomheders regelefterlevelse	119	88	74	36.926.666
IT-udsøgte momskontroller	658	473	72	36.739.438
Udbetalingskontrol punktafgifter	467	380	81	33.395.336
Interne kontroloplysninger	80	65	81	32.938.695
Bandekriminalitet	130	107	82	30.676.959
Social dumping - Nyt finanslovsprojekt i 2014	659	181	27	29.189.351
Tilbagebetaling af energiafgifter	377	290	77	23.047.581
Enkelt­sager modtaget fra Indsats ...	47	45	96	19.396.759
Momsanalyse - specifikke områder	147	29	20	14.655.002
Øvrige projekter	6.097	2.254	37	125.689.861
I alt	19.848	9.675	49	3.354.972.953

Det fremgår af tabellen, at ca. halvdelen af det samlede provenu vedrører udbetalingskontrollen, som har udført ca. ¼ af antallet af afsluttede kontroller i 2015. Det fremgår endvidere, at projekterne udviser store forskelle med hensyn til andelen af kontroller, der resulterer i en regulering og også udviser store forskelle målt på provenu.

Det skal understreges, at størrelsen af det opnåede provenu ikke nødvendigvis er udtryk for projektets succes. Endvidere skal bemærkes, at der forekommer få, meget store enkeltreguleringer, hvilket bevirker, at konklusioner på baggrund af indhentet provenu skal drages med stor forsigtighed.

I nedenstående tabel 10.45 har vi specificeret de 9.675 reguleringer på de fejltyper, hvor provenuet udgør mere end 10 mio. kr. Der har i alt været anvendt 64 fejltyper på momsområdet i 2015.

Tabel 10.45. Konstaterede fejl vedr. kontroller afsluttet i 2015 fordelt på fejltyp

Fejltype	Antal træf	Provenu
Udeholdt omsætning	1.621	1.208.078.635
Bogførings-, konterings- og systemfejl samt fejlkodning	2.352	769.966.032
Manglende fradragsret	1.331	224.165.144
Ingen fradragsret efter § 37 henførbart til § 13	531	129.716.310
Delvis fradragsret	570	114.439.497
Tilskud – momspligt	34	87.217.897
Fiktiv handel	107	81.089.105
Energiafgifter - let /tung proces	882	79.532.252
Leveringsstedet/beskatningsstedet for ydelser	63	77.891.625
Overdragelse/afmeldelse/udtagning til andre formål	136	77.169.613
EU-moms - manglende beregning og angivelse heraf	119	73.961.986
Skyldig moms - moms af efterposter	457	73.868.263
Indberetningsfejl - on-line...	41	72.848.305
Periodeforskydning – periodiseringsfejl	153	67.878.579
FF'ere	418	39.729.352
Manglende afregning af del-registreret moms	30	38.860.960
Forkert opgørelse af kontaktlinsesalg	4	21.470.861
Momsfritagne virksomheder	31	17.052.436
Køb i udlandet	56	14.375.268
Tab på debitorer	80	12.435.253
Øvrige fejltyp	659	73.225.580
I alt	9.675	3.354.972.953

(*) Øvrige fejltyp omfatter tillige fejl, hvor der af tekniske årsager ikke kan knyttes en fejltyp til pågældende fejl

Det fremgår af ovenstående tabel 10.45, at over halvdelen af provenuet vedrører to fejltyp 'Udeholdt omsætning' og 'Bogførings-, konterings- og systemfejl samt fejlkodning'. Der er ikke oprettet et specifikt felt i DIPSY, hvor det registreres, i hvilke dele af momsopgørelsen (momskomponenter), SKAT har konstateret fejl. Dog kan der i mange tilfælde, ud fra de anvendte fejltyp, udledes hvilken momskomponent, der er tale om. I andre tilfælde er anvendt en meget generel fejltyp, eksempelvis 'Bogførings-, konterings- og systemfejl samt fejlkodning', hvor det ikke er muligt at udlede, hvilken momskomponent, der er tale om.

SKAT registrerer, hvilken paragraf i momsloven, fejlen vedrører. Vi har i nedenstående tabel 10.46 præsenteret, hvilke paragraffer, de konstaterede fejl vedrører.

Tabel 10.46. Konstaterede fejl vedr. kontroller afsluttet i 2015 fordelt på paragraffer

Paragraf	Antal træf	Provenu
§ 04 Leverancer mod vederlag	1.600	1.335.720.617
§ 56 Opgørelse af afgiftstilsvar	2.448	767.663.518
§ 37 Fuld fradragsret	1.756	264.416.993
§ 57 Afregning af afgift	657	156.951.078
§ 55 Regnskabsbestemmelser	442	149.385.156
§ 27 Afgiftsgrundlaget –lev. mod betaling i penge	145	126.263.028
§ 42 Ingen eller begrænset fradragsret	428	121.849.211
§ 38 Delvis fradragsret - varer og ydelser	469	106.204.936
§ 00 Ingen lovkode	903	86.681.029
§ 11 Erhvervelser	119	73.961.986
§ 08 Salg og udtagning af aktiver	29	59.103.203
§ 15 Ydelser	142	26.190.990
§ 52 Faktureringsbestemmelser	66	14.667.813
§ 34 Momsfritagelser – leverancer	31	13.723.215
§ 23 Afgiftspligtens indtræden – leverancer	24	12.414.122
Øvrige paragraffer (*)	416	39.776.058
I alt	9.675	3.354.972.953

De ovenstående tabeller repræsenterer et lille udpluk af de fejlstatistikker, det er muligt at generere via de oprettede felter i DIPSY.

Eksempler på analyser via sammenkædning af data

Ved at sammenkæde yderligere oplysninger via SE-nummeret vil det være muligt at generere en lang række opgørelser, hvor der inddrages karakteristika, der knytter sig til det enkelte SE-nummer, eksempelvis branche, ejerform, momsangivelser med videre. Dette er dog ikke en facilitet, som er etableret i fejlstatistikken. Skatteministeriets Koncernrevision har derfor gennemført en analyse, hvori indgår diverse karakteristika via SE-nummeret. Et eksempel herpå fremgår af tabel 10.49, hvor vi har opgjort intervaller for SE-nummerets (virksomhedens) samlede momstilsvar for det år, som kontrollen vedrører, og for hvert interval har vi opgjort, hvor mange kontroller, der kan henføres til de enkelte intervaller. Intervaller startende med '-' angiver, at der er tale om et samlet årligt negativt momstilsvar, mens '+' angiver, at der er tale om et samlet årligt positivt momstilsvar. I kolonnerne yderst til højre har vi anført antallet af virksomheder, der kan henføres til pågældende interval i angivelsesåret 2015.

Det skal bemærkes, at det ikke umiddelbart er muligt at udarbejde en præcis opgørelse, da det ikke i DIPSY er registreret præcist, hvilke angivelser, der er kontrolleret og reguleret. Hver kontrol er i stedet registreret med den periode, som kontrollen og reguleringen vedrører, der kan omfatte fra 1 til 12 momsangivelser. Tabellens intervaller for momstilsvar vedrører derfor de kontrollerede virksomheders årlige momstilsvar for angivelserne i det år, som kontrollen vedrører. Yderligere skal bemærkes, at det ikke i alle tilfælde har været muligt at knytte momsdata til det SE-

nummer, der er registreret i DIPSY. Det drejer sig om 2.835 kontroller, jævnfør nederste række i tabellen.

Tabellen omhandler, i lighed med de ovenstående tabeller, kontroller, som er afsluttet i 2015.

Tablet 10.47. Fejlstatistik på intervaller for virksomhedens samlede momstilsvar

Interval	Antal kontroller	Antal træf	Træf %	Provenu	Antal SE i 2015*	Samlet tilsvar*
- : over 1 mia	8	1	13	9.319.233	22	-105.772.657.445
- : 1 mia - 500 mio.	10		0	-	16	-11.678.449.080
- : 500 mio - 1 mio.	936	350	37	383.333.560	4.841	-84.192.943.357
- : 1 mio. - 100.000	1.542	551	36	65.147.823	12.200	-3.775.935.362
- : 100.000 - 10.000	2.072	977	47	58.288.527	35.238	-1.189.530.192
- : 10.000 - 1.000	635	345	54	38.958.346	36.949	-161.082.381
- : 1.000-100	113	66	58	3.637.138	9.500	-5.044.837
- : 100-0	20	11	55	264.526	1.465	-75.284
+ : 0 – 100	785	503	64	74.497.956	65.768	61.367
+ : 100 - 1.000	117	61	52	8.944.152	9.156	4.731.908
+ : 1.000 - 10.000	961	485	50	23.652.724	48.052	238.921.752
+ : 10.000 - 100.000	3.847	1.884	49	212.364.741	132.773	5.729.173.054
+ : 100.000 - 1 mio.	4.000	1.739	43	346.601.349	100.055	30.596.590.903
+ : 1 mio - 500 mio.	1.934	1.074	56	1.103.434.585	24.523	203.993.807.763
+ : 500 mio. - 1 mia.	10	2	20	3.708.091	40	27.306.953.024
+ : over 1 mia.	23	8	35	726.478.837	27	112.814.109.745
Ej momsreg. i pgl. år	2.835	1.618	57	296.341.365	-	-
I alt	19.848	9.675	49	3.354.972.953	480.625	173.908.631.578

*) Jævnfør opgørelse i tabel 7.4

Tabellen viser eksempelvis, at der er afsluttet 1.542 kontroller for virksomheder, der hver især har et samlet momstilsvar på mellem -100.000 kr. og -1 mio. kr. (intervallet '- : 1 mio. – 100.000') i det år, kontrollen vedrører. Heraf er der foretaget reguleringer i 551 sager med et samlet bruttoprovenu på 65 mio. kr. Endvidere fremgår, at der i angivelsesåret 2015 var 12.200 virksomheder, hvis momstilsvar udgjorde mellem -100.000 kr. og -1 mio. kr. Det samlede momstilsvar for disse virksomheder androg -3,8 mia. kr. i 2015.

Selv om der ikke kan sættes lighedstegn mellem antal kontroller og antal virksomheder (en virksomhed kan være omfattet af flere kontroller), giver tabellen et indtryk af fordelingen af SKATs kontroltryk i forhold til virksomhedernes momstilsvar. Ligeledes vil opgørelsen kunne udarbejdes for et enkelt projekt, og dermed give mere præcis information for det pågældende projekt.

Som nævnt vedrører ovenstående tabel intervaller for virksomhedernes samlede momstilsvar i de år, som kontrollerne vedrører. Vi har som supplement søgt at opgøre, i hvilket omfang kontrollerne retter sig mod hhv. negative og positive momsangivelser. Det skal bemærkes, at det ikke i DIPSY er registreret, hvilke specifikke angivelser, kontrollen vedrører, men blot en periode. Vi har derfor opgjørt antallet af momsangivelser (jævnfør definition af angivelser i afsnit 7.1) svarende til det antal angivelser, som de kontrollerede virksomheder har indberettet i de år, som

kontrollerne vedrører. Hermed indgår også angivelser, der ikke vedrører den periode, virksomheden har været kontrolleret for (inden for det enkelte år). Formålet med analysen er, med udgangspunkt i det nuværende datagrundlag, at tjene som inspiration til en vurdering af kontroltrykket. SKAT kan med fordel videreudvikle og præcisere opgørelsen.

Tabel 10.48. Kontroller rettet mod positive / negative momsangivelser

	Antal angivelser		Antal angivelser hos kontrollerede virksomheder	
	vedr. 2015*	%		%
Negative momsangivelser	296.859	22	21.924	31
Positive momsangivelser	1.051.978	78	48.749	69
I alt	1.348.837	100	70.673	100

(*) Jævnfør opgørelse i tabel 7.6

Det fremgår af ovenstående tabel, at antallet af negative momsangivelser i 2015 udgjorde 22 % af momsangivelserne. Andelen af negative momsangivelser hos de virksomheder, som blev kontrolleret i 2015, udgjorde derimod 31 %. Denne meget grove opgørelse viser, at kontroltrykket er væsentligt større for de negative momsangivelser. SKAT har således implicit vurderet, at der er større risiko forbundet med negative momsangivelser end med positive momsangivelser.

Vurdering af grundlaget for evaluering og opfølgning

Som nævnt i indledningen bør fejlstatistikken kunne danne grundlag for at revurdere det risikobillede, der indledningsvist er fastlagt. Eksempelvis at vurdere antagelsen om, at negative momsangivelser er behæftet med større risiko. Eller at vurdere, hvorvidt de fejl der kan relateres til de enkelte segmenter, er i overensstemmelse med Complianceundersøgelsens risikobillede.

Det er vores vurdering, at der via DIPSY er etableret en systematisk registrering af SKATs kontroller og resultaterne heraf. Det er dog samtidig vores vurdering, at den anvendte registreringsmetodik kan præciseres med henblik på at udgøre et mere hensigtsmæssigt grundlag for evaluerings- og opfølgningsprocessen. Det begrundes vi med følgende:

- Kontrollerne og de tilhørende reguleringer registreres ikke direkte i forhold til hvilke enkeltangivelser, de er rettet mod, men derimod en periode, der kan omfatte op til 12 angivelser. Det er dermed ikke muligt at tilknytte karakteristika ved den enkelte momsangivelse (for eksempel hvorvidt der er tale om en positiv eller negativ momsangivelse) på fejlstatistikken.
- Endvidere registreres det ikke, hvilken momskomponent reguleringerne vedrører. Det er dermed ikke muligt at opgøre, om de konstaterede fejl primært vedrører eksempelvis salgsmoms eller købsmoms, og dermed vurdere, om der er forskellige risici knyttet til de enkelte momskomponenter.

- Det er vanskeligt at sammenholde reguleringerne med de fejltypen, der er fastlagt i forbindelse med Complianceundersøgelserne. Det skyldes for det første, at der ikke er fuldstændigt sammenfald mellem de anvendte fejltypen i DIPSY og Complianceundersøgelserne. For det andet fremgår det ikke umiddelbart af fejlstatistikken, hvilket segment virksomhederne tilhører. Det er dermed ikke muligt at be- eller afkræfte diverse hypoteser vedrørende risici hidrørende fra Complianceundersøgelserne ud fra de efterfølgende konstaterede fejl.

Delkonklusion

Vi har vurderet SKATs evaluering og opfølgning. Dels i forhold til risikobilledet og dels i forhold til SKATs opgørelse af momsgabet.

Det er vores vurdering, at SKAT på nuværende tidspunkt ikke gennemfører en systematisk og sammenhængende evaluering og opfølgning på et tilstrækkeligt detaljeret risikoniveau.

Vi har konstateret, at SKAT ikke har fastsat mål for momsgabets maksimale størrelse efter SKATs kontroller. Det er endvidere vores vurdering, at SKAT ikke følger op på, om momsgabet reduceres som følge af SKATs kontroller.

SKAT er dog ved at implementere en Effektprioriteringsmodel, der kan bidrage med forbedringer til SKATs proces for evaluering og opfølgning.

Vi har i afsnittet præsenteret eksempler på en række analyser og vurderinger, der kan indgå som inspiration i SKATs videre arbejde. På baggrund af analyserne foreslår vi blandt andet, at:

- SKAT bør analysere og vurdere den del af momsangivelserne, som ikke har været omfattet af SKATs kontroller (restpopulationen) En sådan analyse vil bidrage til, at SKAT kan gennemføre en hensigtsmæssig evaluering og opfølgning, herunder:
 - opdatere og revurdere risikobilledet, og
 - opgøre omfanget af fejl i restpopulationen, og dermed opgøre i, hvilket omfang momsgabet er reduceret som følge af SKATs kontroller. Dette kan endvidere bidrage med input til prioritering af kontrolindsatsen.
- Såfremt analyse af restpopulationen gennemføres, vil denne efter vores vurdering reducere behovet for at gennemføre Complianceundersøgelserne, idet vurderingen af restpopulationen vil bidrage med den nødvendige viden med hensyn til at revurdere og opdatere risikobilledet. Complianceundersøgelserne for 2012 vurderes ikke at bidrage med væsentlig viden med hensyn til risikobilledet i forhold til det kendskab, som SKAT allerede havde inden analysen blev gennemført.

En analyse af restpopulationen vurderes derimod at kunne bidrage med væsentlig ny viden. SKAT kan overveje at gennemføre Complianceundersøgelserne hver 4. år og undersøge restpopulationen hvert 4. år, med 2 års forskydelse. Forslaget vil hermed ikke forøge ressourceforbruget til analyse.

- Vi har foretaget en analyse af SKATs vægtning mellem kontrol af momsangivelser med hhv. positivt og negativt fortegn. Det er vores umiddelbare vurdering, at SKATs kontrol af momsangivelser med negativt fortegn har overvægt, hvilket der ikke synes at være belæg for, idet disse ikke synes at udgøre en større risiko for fejl, end det er tilfældet med momsangivelser med positivt fortegn. Det er på den baggrund vores vurdering, at SKAT bør gennemføre en vurdering af, hvorvidt der er belæg for at fastholde det nuværende kontroltryk på momsangivelser med negativt momstilsvar i forhold til momsangivelser med positivt momstilsvar.

11 Finansiell rapportering

Vi har tidligere i nærværende rapport redegjort for SKATs processer for risikoafdækning, kontrol og opfølgning på momsområdet. I dette afsnit vil vi vurdere den etablerede finansielle rapportering på momsområdet. Den finansielle rapportering skal betragtes som en del af den samlede risikoproces i videste forstand.

Indledningsvist beskriver vi formålet med finansiell rapportering, herunder hvilke krav, der efter vores vurdering bør kunne stilles til rapporteringen. Herefter vurderer vi SKATs rapportering på området. Afslutningsvist skitserer vi et forslag til udformning af finansiell rapportering på momsområdet.

11.1 Formålet med finansiell rapportering

Ved finansiell rapportering forstås en løbende rapportering til ledelsen, hvor der redegøres for de finansielle effekter af SKATs processer på momsområdet. Den finansielle rapportering skal ses som et supplement til risikostyringen på området, og den skal via opgørelser, nøgletal med videre redegøre for, om processerne fungerer som forudsat og kan inspirere til at iværksætte korrigerende handlinger.

Såfremt de relevante risici ikke er identificeret i SKATs risikoafdækning, eller der opstår nye risici, efter at planlægningen er tilendebragt, er der risiko for, at SKATs processer for kontrol ikke identificerer fejl i momsangivelserne i tilstrækkeligt omfang. En løbende finansiell rapportering kan bidrage til - på et tidligt tidspunkt - at synliggøre en bestemt udvikling. Hvis der ikke er etableret en løbende finansiell rapportering, er det først, når den efterfølgende risikoafdækning afsluttes, at der i givet fald vil blive igangsat korrigerende handlinger.

Tilsvarende gælder, hvis de etablerede processer for indberetning og kontrol af moms ikke fungerer som forudsat, og momstilsvaret ikke udvikler sig som forudsat. Hvis der ikke er etableret en løbende finansiell rapportering, er der risiko for, at der ikke iværksættes korrigerende handlinger på et så tidligt tidspunkt som muligt.

Det skal bemærkes, at budgetteringsprocessens kvalitet øver væsentlig indflydelse på nytteværdien af den finansielle rapportering. Budgetteringen af momsindtægterne skal udføres med udgangspunkt i detaljerede budgetforudsætninger, der er nedbrudt på de enkelte elementer i opgørelsen af momsindtægterne (momstilsvaret). Budgetforudsætningerne skal således udgøre grundlaget for budgetteringen af de enkelte delelementer (salgsmoms, købsmoms, med videre) i momsangivelsen.

Ved den løbende finansielle opfølgning sammenholdes udsving i momstilsvaret og de underliggende momskomponenter med de grundlæggende budgetforudsætninger. Herunder vurderes det, om udsving i indtægtstallene kan forklares ved ændrede budgetforudsætninger.

En løbende finansiel rapportering vil således kunne give indikationer på, om der er behov for justeringer af processen for moms kontrol og dermed behov for at iværksætte korrigerende handlinger på et tidligt tidspunkt.

Det skal bemærkes, at kun meget væsentlige fejl og generelle udviklingstræk vil blive synliggjort i den finansielle rapportering.

En hensigtsmæssig tilrettelagt finansiel rapportering vil løbende kunne identificere de dele af momsprocessen, der ikke har genereret finansielle tal som forudsat i de specifikke budgetforudsætninger. Dette er ikke nødvendigvis udtryk for fejl og mangler i indtægtsdannelsen, men det kan give værdifuld information om forhold, der bør undersøges nærmere.

For at den finansielle rapportering kan opfylde dette mål, er det vores vurdering, at der bør stilles følgende krav til rapporteringen:

Aktuel: Rapporteringen bør udarbejdes løbende og vedrøre et aktuelt datagrundlag. Dette muliggør, at en given udvikling identificeres på et så tidligt tidspunkt som muligt.

Præcis: Rapporteringen bør være specificeret på et niveau, der bidrager med information om de tilknyttede processer. Endvidere bør opgørelsen være så præcis, at der er en rimelig entydig sammenhæng mellem de enkelte elementer i opgørelsen og de bagvedliggende processer i SKAT eller eksterne faktorer, der påvirker komponenten. Dette muliggør en mere præcis identifikation af problemområder.

Handlingsorienteret: Rapporteringen og den tilknyttede analyse bør sigte mod at udgøre beslutningsgrundlaget for fremadrettede handlinger i relevante ledelseslag. Hermed bidrager den finansielle rapportering til, at der iværksættes korrigerende handlinger, så afvigelser ikke gentages.

11.2 SKATs rapportering

I det følgende gennemgår vi kort den finansielle rapportering, der er etableret på momsområdet.

- I forbindelse med aflæggelse af perioderegnskaber på § 38-området udarbejdes der måneds- og kvartalsvise regnskabsgodkendelser, hvori der fremgår en samlet konklusion på, om regnskabet er korrekt. I den forbindelse vurderes det, om udgifter og indtægter forekommer rimelige i forhold til en specifik sandsynlighedskontrol. Momsområdet indgår med et delafsnit i regnskabsgodkendelserne, hvor det samlede netto momstilsvær, fordelt på måneds-, kvartalsvise og halvårslige angivelser, fremgår. Endvidere kan specifikke regnskabsmæssige problemstillinger vurderes, eksempelvis afregning af One-Stop-Moms. Regnskabsgodkendelserne sendes til departementet og forelægges Direktionen i SKAT.

- Månedsvist udarbejder Skatteministeriet indtægtslister, hvor der fremgår "positiv og negativ moms". Momstilsvaret på indtægtslisterne er ikke opgjort efter de samme principper, som de momsangivelser virksomhederne indrapporterer til SKAT. Blandt andet indgår godtgørelse af energifgifter ikke og begrebet "negativ moms" er udtryk for negative konteringer, hvilket ikke er det samme som negativt momstilsvaret i virksomhedernes momsangivelser. Departementet forholder sig til oplysningerne, der er tilgængelige på indtægtslisten, herunder de opgjorte størrelser af "negativ moms". I tilfælde af uforklarlige udsving tager departementet kontakt til SKAT, med henblik på at afdække årsagen.
- Momsrestancer rapporteres som specifikt område i forbindelse med den månedlige restancestatistik.
- Herudover rapporteres der på ad hoc vis i forbindelse med specifikke forespørgsler med videre, eksempelvis redegørelser til SAU (Skatte- og Afgiftsudvalget).

På baggrund af ovenstående er det Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at der er etableret en løbende overvågning af momsområdet. Den løbende overvågning rapporteres dog på et overordnet niveau og har primært fokus på controlling (identifikation af afvigelser). Herudover foretages der en mere ad hoc præget og fragmenteret rapportering på forskellige dele af momsområdet. Det er således vores overordnede vurdering, at rapporteringen på momsområdet ikke varetages i overensstemmelse med de krav, som vi har opstillet ovenfor.

11.3 Overordnet forslag til finansiel rapportering

Vi har i kapitel 9, "Virksomhedernes dataregistrering (datafangst)", foreslået en ny og mere logisk struktur i de momsdata, der indberettes via Ny TastSelv Erhvervs indberetningen. Den nye datastruktur vil i højere grad understøtte de krav, der gælder for en hensigtsmæssig finansiel rapportering af momsindtægterne.

Vi har tillige i kapitel 7, afsnit 7.2, "Analyse", præsenteret forslag til en række momsopgørelser, der er korrigeret, så der er en mere entydig sammenhæng til det bagvedliggende momsplygtige køb og salg. De korrigerede opgørelser, kan i kombination med en mere logisk datastruktur, i højere grad danne grundlag for en identifikation af årsagerne til den konstaterede udvikling i momsgrundlaget. Opgørelserne er tillige baseret på en risikobaseret tilgang, hvor risikoen, der er relateret til processerne i forbindelse med eksportmomsordningen, er adskilt fra den risiko, der vedrører selve angivelsen.

Udviklingen i momstallene i henhold til de korrigerede opgørelser, skal årsagsforklares ud fra kendskab til hvorledes bagvedliggende makroøkonomiske faktorer påvirker de enkelte momskomponenter.

Opgørelserne i kapitel 7, afsnit 7.2 er præsenteret på overordnet niveau. Der vil kunne opnås en større grad af præcision, såfremt opgørelserne specificeres på udvalgte brancher, virksomhedstyper, med videre.

Som supplement til opgørelserne anbefaler vi, at der tillige præsenteres en periodisk fejlstatistik, der omfatter de fejl, som SKAT konstaterer i momsopgørelserne. I forbindelse med denne rapportering er det vigtigt at sikre, at det fremgår hvilke processer og risici, som de konstaterede fejl relaterer sig til.

For at sikre en aktuel og handlingsorienteret rapportering, anbefaler vi, at rapporteringen udarbejdes månedsvist og forelægges på relevant ledelsesniveau.

11.4 Delkonklusion

SKAT har ikke etableret hensigtsmæssige finansielle rapporteringsprocesser på momsområdet. SKAT kan som led i den overordnede risikostyring med fordel etablere en systematisk finansiell rapportering på momsområdet. Dette fordrer dog, at indtægtsbudgetteringen og dermed budgetteringen af momsindtægterne er baseret på systematiske og detaljerede budgetforudsætninger, der effektivt kan anvendes ved den finansielle opfølgning og effektivt kan bidrage ved forklaringer på og vurderinger af udsving i de realiserede momsindtægter i forhold til budgettet.

12 Katalog over forbedringsforslag

Nærværende afsnit beskriver en række forbedringsforslag rettet mod momsprocessen. Forslagene er baseret på Skatteministeriets Koncernrevisions vurderinger i forbindelse med udarbejdelse af rapporten.

12.1 Datafangst

Virksomhedsregistrering – skærpede betingelser for momsregistrering

Skatteministeriets Koncernrevision foreslår, at der indføres en autorisationsordning. Det skal være en betingelse for at blive momsregistreret, at en virksomhed udarbejder en forretningsplan, en åbningsbalance og et budget, attesteret af en registreret eller statsautoriseret revisor. Herved påføres virksomhederne i et vist omfang administrative byrder, men Skatteministeriets Koncernrevision vurderer, at denne ulempe for virksomhederne er af begrænset omfang. Ulempen kan eventuelt opvejes af mindre kontrol af de virksomheder, som dokumenterer, at de efterlever reglerne.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at forslaget ikke vil have nogen nævneværdig effekt i forhold til den organiserede svig, men Skatteministeriets Koncernrevision vurderer, at forslaget i et vist omfang kan forebygge uregelmæssigheder.

Fradragsloft

Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler at der indføres et dynamisk fradragsloft således, at der kun kan fradrages op til et fastsat maksimum som købsmoms. Fradragsloftet skal være gældende indtil den køvende virksomhed i forbindelse med indberetning af moms indsender / overfører dokumentation for, at den sælgende virksomhed både har angivet og afregnet den omhandlede moms. Forslaget skal ses i sammenhæng med den nugældende mulighed for at nægte fradrag ved svig hos tidligere led i transaktionskæden.

Datakvalitet

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at SKAT har et stort uudnyttet potentiale med hensyn til at forbedre datakvaliteten af de data, som indrapporteres fra virksomhederne. Skatteministeriets Koncernrevision har nedenfor anført en række forslag, der vedrører forenkling, kvalitetssikring og afstemningsmuligheder.

Ny udformning af momsangivelsen

Skatteministeriets Koncernrevision foreslår en ny udformning af momsangivelsen, herunder skal der etableres en automatisk overførsel af momsoplysninger mellem enkelte rubrikker i momsangivelsen. Dette vil minimere muligheden for fejl og svig i forbindelse med angivelse af moms: Forslaget er nærmere beskrevet i kapitel 9.

- For opnåelse af bedre gennemsigthed og bedre mulighed for kontrol, skal virksomhedens salgs- og købsbeløb specificeres på momsangivelsen, og momsens skal beregnes automatisk på baggrund heraf.
- Momsangivelsen skal udfyldes automatisk i de tilfælde, hvor oplysninger om virksomhedens omsætning er tilgængelige i underliggende systemer.
- Virksomheden skal udelukkende have adgang til at indtaste i rubrikker, som vedrører virksomhedens registreringsforhold.
- Der skal være sammenhæng mellem indberetningsrubrikker i momsangivelsen og det bagvedliggende regelgrundlag.
- SKAT bør, i forbindelse med indberetning af moms, stille mere præcise bruger-vejledninger til rådighed for virksomhederne, således at omfanget af fejl reduceres allerede ved indberetningen.

Denne udformning af momsangivelsen vil medføre bedre gennemsigthed og give SKAT mulighed for at foretage sandsynlighedskontrol, regnskabsanalyse samt regne baglæns fra momstilsvaret til omsætning og fradragsberettiget køb. Forslaget er nærmere beskrevet i kapitel 9.

Eksportmomsordningen

Hovedvirksomhedens salgsmoms skal udfyldes automatisk på grundlag af den i eksportmomsordningen angivne købsmoms. De nye oplysninger i momsangivelsen ændrer ikke ved eksportmomsordningens likviditetsfordel for virksomhederne. SKAT vil med de yderligere oplysninger have sikkerhed for, at den fradragne moms også efterfølgende indbetales.

Kvalitetssikring via forventningsdannelse

I forbindelse med, at en virksomhed anmelder en momsregistrering, er der endvidere en række muligheder for at gennemføre kvalitetssikring af de modtagne oplysninger. Kvalitetssikringen kan gennemføres ved, at SKAT udarbejder forventninger til beløb i den enkelte virksomheds momsangivelse.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at SKAT kan anvende oplysninger og historik fra eksisterende virksomheder til at udarbejde en forventningsdannelse om beløb i nye virksomheders momsangivelser.

De virksomheder, hvis momsangivelser afviger fra SKATs forventninger, eller på anden måde afviger i forhold til SKATs øvrige oplysninger, anmodes herefter om at uploade alle købs- og salgsfakturaer for angivelsesperioden.

Såfremt SKAT ikke har tilstrækkelige oplysninger til at kunne udarbejde en sikker forventningsdannelse, kan SKAT anmode virksomheden om, at alle købs- og salgsfakturaer uploades til SKAT. Kravet herom bør ses i forhold til beløbsstørrelserne i momsangivelsen. Upload af købs- og salgsfakturaer kan gøres permanent, indtil SKAT får opbygget en tilstrækkelig historik til at kunne udarbejde en forventningsdannelse for den enkelte virksomhed.

Dette forslag skal ses i sammenhæng med indførelsen af en autorisationsordning, hvor det er en betingelse for at blive momsregistreret, at der er udarbejdet en forretningsplan, en åbningsbalance og et budget, der er attesteret af en registreret

eller statsautoriseret revisor. Disse informationer kan ligge til grund for forventningsdannelsen.

SKAT foretager med mellemrum korrektioner på flere hundrede mio. kr. pga. tastefejl med videre. For få måneder siden blev der ved en fejl udbetalt ca. 53 mio. kr. til en mindre virksomhed, hvor beløbet skulle have været 53.000 kr. Sådanne fejl vil efter vores vurdering kunne undgås og/eller meget let kunne identificeres, hvis der etableres en forventningsdannelse om de enkelte virksomheders beløbsmæssige momsangivelser. I forbindelse med fejlangivelser i det angivne størrelsesomfang vil der ikke ske udbetaling, før virksomheden har uploadet købs- og salgsfakturaer og SKAT har godkendt disse.

Kvalitetssikring via automatisering eller krav til revision

SKAT har en række muligheder for at forbedre systemer samt at kvalitetssikre foreliggende data. Endvidere kan udsøgningsmuligheder forbedres, således, at der udføres mere målrettede kontroller.

Kontrol af momstilsvar med det nuværende indberetningssystem af moms er en ressourcetung opgave.

Såfremt SKAT skal effektivisere indberetningssystemet på momsområdet, skal kontrollerne i højere grad automatiseres. Dette forudsætter, at de relevante transaktionsdata pr. automatik indberettes til SKAT pr. virksomhed. Alternativt kan der indføres krav til revision, således at momsangivelser kvalitetssikres forinden indberetning til SKAT. Enten ved, at revisor udarbejder en sandsynliggørelse af den enkelte momsangivelse, eller at momsangivelser kun kan indberettes af en revisor.

12.2 Risikostyring

Proces for risikoidentifikation

Complianceundersøgelsen

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions anbefaling, at datagrundlaget fra Complianceundersøgelsen udvides således, at grundlaget for at skabe en relation fra risikoidentifikationen til kontrolhåndteringen tilvejebringes. SKATs kontrolmuligheder forbedres, såfremt registreringerne tilrettelægges således, at momsfejlene kan henføres til:

Negativt tilsvar eller til angivelser med positivt tilsvar.

Såfremt data fra Complianceundersøgelsen er tilstrækkelige, vil dette kunne reducere behovet for, at projektet "Udbetalingskontrol" foretager kontrol af momstilsvar, der overstiger en fastsat beløbsgrænse.

Momsangivelsen kan registreres under de enkelte momsangivelsesfelter som beskrevet i kapitel 9 "Virksomhedernes dataregistrering (Datafangst)". Dette vil medføre, at kontrolindsatsen kan rettes mod specifikke felter i momsangivelsen, og at kontrolaktiviteterne derved kan optimeres.

En udvidelse af datagrundlaget vil medføre, at SKAT med højere grad af sikkerhed kan identificere risici, herunder fastlægge sammenhængen mellem fejl i momsangivelsen og fortegnet på momsangivelsens tilsvarende.

Udarbejdelse af et risikobillede for momsområdet

SKAT bør udarbejde et samlet risikobillede for momsområdet, således at der i højere grad etableres en rød tråd mellem risikoidentifikation (Complianceundersøgelserne, analyseprojekterne og segmentstrategierne) og kontrolaktiviteterne i form af indsatsprojekterne. Udarbejdelse af et samlet risikobillede vil styrke risikoprocessen.

Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler, at SKAT adskiller analyse af risikoområderne fra kontrolaktiviteterne. En adskillelse mellem analyse og kontroller vil øge præcisionen og fuldstændigheden i risikoidentifikationen, idet risikoidentifikationen herved bliver mere struktureret.

Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler, at det tværgående samarbejde mellem segmenterne i forbindelse med risikoidentificeringen forbedres. Den nuværende konstruktion er ikke optimal i forhold til videndeling.

Såfremt der udarbejdes et samlet og fuldstændigt risikobillede for momsområdet, vil dette forbedre mulighederne for at styre risici på momsområdet.

Proces for kontrolaktiviteter (eksekvering/udførelse)

Kontrol af virksomhedernes momsangivelser

I analyseprojektet "IT-udsøgte momskontroller" blev det konstateret, at såfremt en virksomhed har fejl i en momsangivelse, så har virksomheden ofte også fejl i tidligere momsangivelser.

På grundlag af analysen skal Skatteministeriets Koncernrevision anbefale, at såfremt der i projekterne konstateres fejl i en momsangivelse, da bør projekterne i større omfang kontrollere flere momsangivelser for den samme virksomhed. Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at dette ikke er almindelig praksis for projekterne i dag. Såfremt dette tiltag implementeres, vil antallet af fejl i momsangivelserne kunne reduceres.

Registrering af kontroller

På nuværende tidspunkt registrerer SKAT ikke alle aktiviteter i forhold til virksomhederne. Eksempelvis registreres visiteringer, telefonkontakt og brevkorrespondance med virksomhederne ikke, idet disse aktiviteter ikke defineres som kontrolaktiviteter. Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler, at SKAT registrerer alle former for kontakt til virksomhederne samt niveauet/dybden heraf. Der bør i den forbindelse foretages opfølgning på, hvorvidt virksomhederne efterleder den vejledning, som SKAT har givet de pågældende virksomheder, herunder ved gennemførelse af efterfølgende kontrol/servicebesøg.

Disse tiltag vil øge SKATs kendskab til gruppen af virksomheder, som potentielt begår fejl og vil dermed styrke risikoidentifikationen og risikobilledet.

Proces for evaluering og opfølgning

Complianceundersøgelser viser momsgebet, før SKATs kontroller er gennemført. Derudover bør der foretages en vurdering af restpopulationen jævnfør figur 10.42, der er præsenteret i afsnit 10.6 "Proces for evaluering og opfølgning".

Såfremt der gennemføres en undersøgelse af "restpopulationen" via en tilfældig stikprøve, eksempelvis på niveau med Complianceundersøgelsen for virksomheder, ville denne efter vores vurdering, kunne identificere:

- Hvorvidt det opgjorte momsgebet for det enkelte indkomstår er reduceret i et tilstrækkeligt omfang.
- Hvorvidt der er risici, der ikke i et tilstrækkeligt omfang er reduceret via SKATs kontroller.
- Hvorvidt der kan konstateres nye risici.

På baggrund af tilsvarende opgørelser, der er opgjort på baggrund af gennemførte kontrolaktiviteter og/eller "restpopulationen", kan der dannes et løbende grundlag for at revurdere, hvorvidt SKATs kontrolaktiviteter har den ønskede effekt over tid.

Fejlstatistik

Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler, at der etableres bedre muligheder for at sammenholde de konstaterede momsfejl med det risikobillede, der er fastlagt i forbindelse med planlægningen. Dette vil skabe bedre muligheder for at inddrage viden fra fejlstatistikken forud for planlægning af momskontrol. Skatteministeriets Koncernrevision foreslår, at registrering af fejl i it-systemet DIPSY foretages på de enkelte momsangivelser i stedet for at angive en samlet periode, der kan omfatte flere momsangivelser. Endvidere bør det registreres, hvilken momskomponent (salgsmoms og købsmoms med videre) fejlen vedrører. Dette betyder, at de konstaterede fejl kan relateres til karakteristika, som vedrører den enkelte momsangivelse. Eksempelvis i hvilket omfang de konstaterede fejl vedrører momsangivelser med henholdsvis positivt og negativt fortegn, og hvilke rubrikker i momsangivelsen fejlene vedrører. Anvendelse af ens fejltypen i Complianceundersøgelserne og fejlstatistikken vil yderligere kunne forøge anvendeligheden af fejlstatistikken.

12.3 Finansiell rapportering

Skatteministeriets Koncernrevision anbefaler SKAT, at der etableres en proces med finansiell rapportering, hvor der på basis af finansielle nøgletal løbende udarbejdes analyser, som kan belyse, om der er indikationer på væsentlige ubalancer eller uregelmæssigheder. Derved kan der iværksættes en målrettet indsats på de områder, som formodes at være årsagen til ubalancen.

Det er Skatteministeriets Koncernrevisions vurdering, at etablering af ovenstående tiltag kan forbedre risikostyringen, herunder risikoidentifikationsprocessen.

13 Bilag

13.1 Oversigt over momsfejltyper

Nr.	§	Fejltype (Overskrift + <i>Beskrivelse</i>)
10	3	Hobbyvirksomhed <i>Fejltypen omfatter ikke godkendt fradrag for moms, da virksomhedens aktiviteter ikke er erhvervsmæssige</i>
12	4	Ikke selvangivet salgsmoms (tredje største fejltype) <i>Fejltypen omfatter ikke angivet salgsmoms fastsat på baggrund af konkrete fakturaer. Endvidere omfatter fejltypen momsplichtig omsætning, hvor salgsmomsen fejlagtigt ikke er opkrævet og angivet</i>
13		Skønsmæssig ansat salgsmoms (fjerde største fejltype) <i>Fejltypen omfatter momsplichtigt salg, der er ansat skønsmæssigt på baggrund af vareforbrug, bruttoavance, negativt privatforbrug med videre</i>
58	5	Udtagning til privat benyttelse <i>Fejltypen omfatter ikke angivet moms i forbindelse med overførsel af aktiver fra erhverv til privat benyttelse</i>
59		Forbrug af egne varer. <i>Fejltypen omfatter ikke angivet moms af forbrug af egne varer</i>
75	6	Momspligt af byggeri for egen regning (værdi af eget arbejde) <i>Fejltypen omfatter momsplicht af byggeri med videre for egen regning. Arbejdet skal vedrøre bygninger til salg eller udlejning, bygninger til virksomhedens brug eller bygninger til privat brug for virksomhedens indehaver med henblik på salg som led i næring eller erhvervsmæssig udlejning</i>
77	7	Byggeri for egen regning til virksomhedens brug <i>Fejltypen omfatter fejl vedrørende byggeri for egen regning til virksomhedens brug</i>
81	8	Salg af aktiver <i>Fejltypen omfatter salgsmoms ved salg af aktiver, hvor der fejlagtigt ikke er beregnet salgsmoms</i>
95	11	Moms af erhvervelser købt i EU <i>Fejltypen omfatter erhvervelsesmoms ved køb fra andre EU-lande, hvor erhvervelsesmomsen fejlagtigt ikke er beregnet</i>
108	12	Moms ved indførsel af varer uden for EU <i>Fejltypen omfatter importmoms ved køb fra lande uden for EU, hvor importmomsen fejlagtigt ikke er beregnet</i>
110	13	Momsfri levering af varer <i>Fejltypen omfatter forskellige varer og ydelser, der er fritaget for moms, men som ved en fejl ikke er blevet solgt momsfrit</i>
126	14	Leveringsstedet for varen <i>Fejltypen omfatter fejlagtig momsmæssig behandling af grænseoverskridende salg og køb, hvor virksomheden fejlagtigt ikke har taget hensyn til varens leveringssted</i>

127	15	Leveringsstedet for ydelser <i>Fejltypen omfatter fejlagtig momsmæssig behandling af grænseoverskridende salg og køb, hvor virksomheden fejlagtigt ikke har taget hensyn til ydelsens leveringssted</i>
136	23	Periodefejl – salgsmoms (femte største fejltype) <i>Fejltypen omfatter periodiseringsfejl vedrørende salgsmoms</i>
141	25	Periodefejl – købsmoms <i>Fejltypen omfatter periodiseringsfejl vedrørende købsmoms</i>
142	27	Tab på debitor <i>Fejltypen omfatter fradrag for moms vedrørende tab på debitorer, hvor momsen er fratrukket førend tabet er endeligt konstateret</i>
143		Momsgrundlaget <i>Fejltypen omfatter levering af varer og ydelser, hvor momsen fejlagtigt ikke er beregnet af det fulde momsgrundlag</i>
153	30	Salg af biler der har været anvendt til udlejning eller køreskole <i>Fejltypen omfatter fejl vedrørende beregnet salgsmoms ved salg af biler, der har været anvendt til køreskole med videre</i>
155	33	Momssatsen <i>Fejltypen omfatter en forkert momssats som følge af fejl vedrørende opsætningen af bogføringssystemet</i>
161	37	Div. private udgifter <i>Fejltypen omfatter fejlagtige fradrag for købsmomsen af udgifter til varer og ydelser, der rimelig åbenbart er indkøbt med henblik på udelukkende privat brug for virksomhedens ejer</i>
162		Fradragsberettiget køb <i>Fejltypen omfatter fradrag for købsmoms, som virksomheden fejlagtigt ikke har afløftet</i>
163		Husleje <i>Fejltypen omfatter fradrag for købsmoms af husleje, der fejlagtigt er afløftet, idet der ikke har været en frivillig registrering. Endvidere omfatter fejltypen fradrag for købsmoms af husleje, der fejlagtigt ikke er afløftet på trods af frivillig registrering</i>
164		Ikke fradragsberettiget køb <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af udgifter, der korrekt er faktureret med moms, men hvor momsen ikke kan afløftes, idet udgifterne ikke er anvendt til virksomhedens momspligtige aktiviteter</i>
307	38	Delvis fradragsret <i>Fejltypen omfatter en fejlagtig afgrænsning af momsfrie aktiviteter overfor momspligtige aktiviteter, hvorved det forholdsmæssige fradrag for købsmoms er opgjort forkert</i>
308		Privat andel <i>Fejltypen omfatter en ændret skønsmæssig fordeling af driftsudgifter mellem privat og erhverv, hvor fradrag for købsmoms er nægtet</i>
309		Delvis fradrag – for lidt fratrukket <i>Fejltypen omfatter en ændret skønsmæssig fordeling af driftsudgifter mellem momsfrie og momspligtige aktiviteter, hvor yderligere fradrag for købsmoms er godkendt</i>

365	39	Delvis fradrag – bygninger <i>Fejltypen omfatter en ændret skønsmæssig fordeling af udgifter vedrørende bygninger, der tjener et blandet formål</i>
368		2/3 fradrag vedligeholdelse veje landbrug <i>Fejltypen omfatter købsmomsen af udgifter til vedligeholdelse af veje til landbrugsejendomme – 2/3 fradrag for købsmoms</i>
367	40	Medarbejdertelefon <i>Fejltypen omfatter købsmomsen af udgifter til anskaffelse og drift af medarbejdertelefoner generelt</i>
375	41	Leasing af varebiler <i>Fejltypen omfatter en ændret skønsmæssig fordeling af leasingudgifter vedrørende varebil, der tjener et blandet formål</i>
376		Køb af varebil – blandet anvendelse <i>Fejltypen omfatter en ændret skønsmæssig fordeling af købsudgiften vedrørende varebil, der tjener et blandet formål</i>
377		Driftsudgifter på varebil <i>Fejltypen omfatter en ændret skønsmæssig fordeling af driftsudgifter vedrørende varebil, der tjener et blandet formål</i>
385		Moms af sponsoraftaler <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af udgifter til sponsoraftaler</i>
386	42	Natural aflønning - virksomhedens personale <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af natural aflønning til virksomhedens personale</i>
387		Udgifter til gaver og repræsentation <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af udgifter til gaver og repræsentation generelt</i>
388		Udgifter til restaurationsbesøg <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af udgifter til restaurationsydelse generelt</i>
389		Anskaffelse og drift af personmotorkøretøj <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af udgifter til køb og drift af bil på hvide plader</i>
390		Kursusudgifter <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af kursusudgifter generelt</i>
391		Autoleasing personbil <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af udgifter til leje af personbil generelt</i>
392		Anskaffelse og drift af bolig for indehaver og personale <i>Fejltypen omfatter fejlagtigt fradrag for købsmomsen af udgifter til køb og drift af bolig for indehaver og personale generelt</i>
393	43	Reguleringsforpligtelse – investeringsgoder <i>Fejltype omfatter fejl vedrørende regulering af investeringsgoder, jævnfør momsloven § 43, stk. 1</i>
394		Moms af køb af ydelser i andre EU-lande med omvendt betalingspligt <i>Fejltypen omfatter køb af ydelser i andre EU-lande med omvendt betalingspligt, hvor ej beregnet moms</i>

436	51	Frivillig registrering for udlejning af fast ejendom <i>Fejltypen omfatter fejl vedrørende frivillig registrering for udlejning af fast ejendom, jævnfør momslovens § 51</i>
437	52	Fejlagtig fratrukket købsmoms – fakturakrav <i>Fejltypen omfatter ikke godkendt fradrag for købsmomsen af udgifter, hvor de almindelige fakturakrav ikke er opfyldt, hvorfor fradrag for købsmomsen er nægtet</i>
460	56	Opgørelse af afgiftstilsvaret – Bogføringsfejl <i>Fejltypen omfatter en fejlagtig opgørelse af afgiftstilsvaret som følge af konkrete bogføringsfejl</i>
499	57	For lidt angivet momstilsvaret i forhold til bogføringen (største fejltype) <i>Fejltypen omfatter virksomhedens afstemning og opgørelse af skyldig moms, som virksomheden dog (på trods af korrekt opgørelse af den skyldige moms) har undladt at afregne</i>
500		For meget angivet momstilsvaret i forhold til bogføringen <i>Fejltypen omfatter for meget angivet momstilsvaret i forhold til bogføringen</i>
522	69	Brugtmomsordningen <i>Fejltypen omfatter en forkert behandling af moms, der er omfattet af Brugtmomsordningen</i>
MOMSBEKENDTGØRELSEN		
526	56	Kontoen for købsmoms skal indeholde de fradragsberettigede beløb, som er faktureret til virksomheden <i>Fejltypen omfatter udgifter, der korrekt ikke er faktureret med moms, men hvor den købende virksomhed alligevel har beregnet og afløftet en købsmoms. Endvidere omfatter fejltypen udgifter, hvor den købende virksomhed ikke er rette omkostningsbærer og derfor allerede af den grund ikke har fradrag for moms af de omhandlede udgifter</i>
540	58	Manglende dokumentation for købsmomsen (anden største fejltype) <i>Fejltypen omfatter ikke godkendt fradrag for købsmoms som følge af manglende dokumentation for udgiften</i>
Elafgift		
600		Elafgift – rumopvarmning <i>Fejltypen omfatter fejlagtig fratrukket elafgift til rumopvarmning generelt</i>
602		Elafgift – ikke fratrukket <i>Fejltypen omfatter yderligere fradrag for el-afgift, som virksomheden fejlagtig ikke har fratrukket</i>
603		Elafgift – privat andel <i>Fejltypen omfatter privat andel af elafgift, der fejlagtigt ikke er beregnet</i>
604		Elafgift – manglende dokumentation <i>Fejltypen omfatter ikke godkendt fradrag for elafgift som følge af manglende dokumentation for udgiften</i>
605		Eldistributionsbidrag <i>Fejltypen omfatter fejlagtige fradrag for eldistributionsbidrag generelt</i>
606		Elafgift – for meget angivet i forhold til bogføringen

		<i>Fejltypen omfatter for meget fratrukket elafgift i forhold til virksomhedens bogføring.</i>
607		Elafgift – ikke fradragsberettiget. <i>Fejltypen omfatter ikke godkendt fradrag for elafgift som følge af, at elafgiften ikke er forbrugt i virksomheden eller hvor virksomhedens aktiviteter ikke berettiger til fradrag for elafgift.</i>
608		Elafgift – delvis fradrag <i>Fejltypen omfatter delvis fradrag for elafgift som følge af at virksomheden både har momspligtige og momsfrie aktiviteter</i>
609		Elafgift – bogføringsfejl <i>Fejltypen omfatter bogføringsfejl vedrørende elafgifter</i>
610		Elafgift – for lidt angivet i forhold til bogføringen <i>Fejltypen omfatter for lidt angivet elafgift i forhold til bogføringen</i>
Olieafgift		
611		Farvet dieselolie <i>Fejltypen omfatter ikke godkendt fradrag for udgifter til farvet dieselolie som følge af, at dieselolien ikke er anvendt til fradragsberettiget formål</i>
612		Elafgift – godtgørelse af el-afgift <i>Fejltypen omfatter refundering af el-afgift, for eksempel som følge af ophør af lejemål</i>
613		Olieafgift – opvarmning <i>Fejltypen omfatter fejlagtig godtgørelse af olieafgift som følge af, at olien er anvendt til opvarmning (ikke godtgørelsesberettiget formål)</i>
615		Olieafgift – ikke godtgørelsesberettiget <i>Fejltypen omfatter fejlagtig godtgørelse af olieafgift som følge af, at olien er anvendt til øvrige ikke godtgørelsesberettigede formål</i>
616		Olieafgift – godtgørelsesberettiget <i>Fejltypen omfatter yderligere fradrag for olieafgift</i>
Vandafgift		
621		Vandafgift – ikke fradragsberettiget <i>Fejltypen omfatter ikke godkendt fradrag for vandafgift som følge af, at vandafgiften ikke er forbrugt i virksomheden</i>
622		Vandafgift – fradragsberettiget <i>Fejltypen omfatter fradrag for vandafgift, som virksomheden fejlagtigt ikke har taget fradrag for</i>
CO2-afgift		
637		Gasafgift – rumopvarmning <i>Fejltypen omfatter fejlagtig fradrag for gasafgift generelt</i>
638		Råstofafgift <i>Fejltypen omfatter fejlagtig fradrag for råstofafgift generelt</i>

Lønsumsafgift	
700	Lønsumsafgift <i>Fejltypen omfatter momsfri omsætning, som virksomheden fejlagtigt ikke har anset for lønsumsafgiftspligtig</i>
701	Ændring af afgiftsgrundlag Fejltypen omfatter tilbagebetaling af lønsumsafgift som følge af, at virksomhedens afgiftsgrundlag er ændret
702	For lidt angivet lønsumsafgift i forhold til bogføringen <i>Fejltypen omfatter virksomhedens afstemning og opgørelse af skyldig lønsumsafgift, som virksomheden dog (på trods af korrekt opgørelse af den skyldige lønsumsafgift) har undladt at afregne</i>
705	Privatbenyttelsesafgift <i>Fejltypen omfatter fejl vedrørende privatbenyttelsesafgift</i>
707	Punktafgifter <i>Fejltypen omfatter ej afregnede punktafgifter</i>

Kilde: Baseret på Complianceundersøgelsen 2012