



FOLKETINGET  
RIGSREVISIONEN

September 2020

Rigsrevisionens notat om

**svar på supplerende spørgs-  
mål fremsat i forlængelse af  
Statsrevisorernes behandling  
af beretning nr. 12/2019 om  
momskontrollen**

## **Svar på supplerende spørgsmål fremsat i forlængelse af Statsrevisorernes behandling af beretning nr. 12/2019 om momscontrollen**

4. september 2020

RN 1111/20

### **I. Indledning**

1. Rigsrevisionen redegør i dette faktuelle notat om baggrunden for fastsættelsen af Skatteministeriets foreløbige momstilsvaer og Kammeradvokatens vurdering heraf. Notatet er svar på Statsrevisorernes anmodning i medfør af lov om statsrevisorerne, § 5, stk. 2, og folketingsbeslutning om statsrevisorernes valg og virksomhed, § 5, stk. 2. Anmodningen blev fremsat i forlængelse af Statsrevisorernes behandling af beretning nr. 12/2019 om momscontrollen den 17. april 2020.

### **II. Baggrunden for fastsættelsen af Skatteministeriets foreløbige momstilsvaer og Kammeradvokatens vurdering heraf**

2. Statsrevisorerne har i medfør af lov om statsrevisorerne, § 5, stk. 2, og folketingsbeslutning om statsrevisorernes valg og virksomhed, § 5, stk. 2, anmodet Rigsrevisionen om yderligere oplysninger om baggrunden for fastsættelsen af Skatteministeriets foreløbige momstilsvaer og Kammeradvokatens vurdering heraf. Spørgsmålet om det foreløbige momstilsvaer blev drøftet i forbindelse med Statsrevisorernes behandling af beretning nr. 12/2019 om momscontrollen.

3. Undersøgelsen af momscontrollen viste, at Skatteforvaltningen fastsætter foreløbige momstilsvaer, når virksomheder ikke angiver moms, og at Skatteforvaltningen automatisk fastsatte momstilsvaeret til et gennemsnit af de seneste 4 momstilsvaer de første 4 gange, en virksomhed ikke angav moms, hvorefter Skatteforvaltningen fastsatte momstilsvaeret til 8.000 kr. Hvis gennemsnittet af de 4 angivelser lå under 1.000 kr., udgjorde minimumsskønnet 0 kr. Herudover var praksis, at når der ikke forelå forudgående angivelser, fx ved nystartede virksomheder, anvendte Skatteforvaltningen et skøn på 8.000 kr.

4. Hjemlen til at foretage foreløbige fastsættelser findes i opkrævningslovens § 4, stk. 1, hvorefter Skatteforvaltningen kan fastsætte virksomhedens tilsvarende af skatter og afgifter mv. foreløbigt til et skønsmæssigt beløb.

Der er ikke fastsat nærmere regler for, hvornår det i givet fald skal ske, og hvordan det foreløbige momstilsvarende vil skulle fastsættes. Rigsrevisionen har derfor i forbindelse med undersøgelsen af momskontrollen bedt Skattestyrelsen om at redegøre for baggrunden for styrelsens praksis, herunder hvor længe denne praksis har stået på.

5. Skattestyrelsen har oplyst, at SKAT i 2014 bad Kammeradvokaten om at vurdere SKATs praksis frem til ultimo 2011 vedrørende foreløbige fastsættelser af moms. Formålet var at få Kammeradvokatens vurdering af, om denne praksis var ulovlig, og om SKAT derfor var forpligtet til at genoptage og ændre SKATs skønsmæssige afgørelser vedrørende foreløbige fastsættelser.

Det fremgår af Kammeradvokatens vurdering, at hjemlen til at fastsætte afgiftstilsvaret foreløbigt ved manglende angivelse har eksisteret siden den første momslov fra 1967, og at den nærmere baggrund og historik fremgår af en undersøgelse af 3. februar 2014, som Borger- og retssikkerhedschefen har udarbejdet om foreløbige fastsættelser som følge af manglende angivelser.

Af de historiske lovmotiver og bestemmelseernes udvikling udleder Kammeradvokaten, at sigtet med de foreløbige fastsættelser bl.a. har været – og er – at begrænse statskassens tab på afgiftsrestancer og at forhindre, at manglende angivelse reelt belønnes. Hverken lovmotiverne eller lovteksten indeholder nærmere retningslinjer for ansættelsen af den foreløbige fastsættelse, men angiver blot, at den sker "til et skønsmæssigt beløb".

Ifølge Kammeradvokaten må kravene til Skatteforvaltningens indsats vedrørende de foreløbige fastsættelser nødvendigvis være af en anden og mindre resursekrævende karakter end for "traditionelle" skatteskøn, hvor der foreligger relevante oplysninger, som dog ikke er fyldestgørende, fx ved opgørelse af udeholdt omsætning, efter et regnskabsgrundlag er tilsidesat, og der derfor skal udøves et skatteskøn.

Kammeradvokaten vurderer også, at de foreløbige fastsættelser hurtigt skal sendes til virksomheden for at undgå tab for statskassen, når virksomheden ikke har indsendt angivelsen selv. Det tidsmæssige aspekt indebærer i sig selv, at skønudøvelsen i det enkelte tilfælde må ske på et grundlag, der er (væsentligt) mindre oplyst end ved udøvelsen af skøn, der fx baserer sig på en tilsidesættelse af et regnskabsgrundlag, jf. opkrævningslovens § 5, stk. 2. Der er ikke mulighed for eller pligt til høring af virksomheden, før den foreløbige ansættelse afsendes.

6. For den periode, hvor SKAT bad Kammeradvokaten om at vurdere SKATs praksis, beregnede SKAT det foreløbige momstilsvarende som et gennemsnit af tidligere angivelser med et fast tillæg på 25 % og et minimumsskøn på 8.000 kr., uagtet at tidligere indberetninger måtte vise et lavere gennemsnit. Procenttillægget blev fjernet med virkning fra den 27. december 2011.

Kammeradvokaten vurderede, at SKATs praksis ikke var af en sådan karakter, at SKAT var forpligtet til at genoptage og ændre skønsmæssige afgørelser om foreløbige fastsættelser efter opkrævningslovens § 4, hverken som følge af procenttillægget eller minimumsskønnet.

Kammeradvokaten har i den forbindelse forholdt sig til 3 spørgsmål. For det første vurderer Kammeradvokaten, at det forvaltningsretlige princip om forbud mod skøn under regel er modificeret på skatteområdet. Dette skyldes, at det store antal ensartede sager tilsiger et behov for interne retningslinjer med henblik på at sikre en ensartet beskatning og en hensigtsmæssig udnyttelse af ressourcerne. Kammeradvokaten finder det derfor ikke forkert eller kritisabelt, at SKAT baserer den foreløbige fastsættelse på gennemsnittet af de seneste 4 angivelser.

For det andet vurderer Kammeradvokaten, at SKAT i princippet er berettiget til at vælge et hvilket som helst niveau inden for en saglig margin/et skønsspænd. Samtidig forekommer det ifølge Kammeradvokaten vanskeligt på baggrund af de foreliggende oplysninger at vurdere, hvilket tillæg til gennemsnittet man kan foretage, før den skønsmæssige margin overskrides.

For det tredje vurderer Kammeradvokaten, at hverken det faste procenttillæg eller minimumsskønnet på 8.000 kr. fører til, at SKAT skal genoptage afgørelsen. Det skyldes, at beløbet næppe kan anses for urealistisk for en momspligtig virksomhed, at det er nødvendiggjort af virksomhedens egne forhold, og at virksomheden selv nemt og omkostningsfrit kan ændre tilsvaret ved at angive det korrekte momstilsvaret.

7. Kammeradvokaten har ikke forholdt sig til, om minimumsskønnet på 8.000 kr. giver virksomheden det tilstrækkelige incitament til selv at angive. Det fremgår dog, at Kammeradvokaten fortolker regelsættet således, at de foreløbige fastsættelser på den ene side ikke må indeholde et straffende element over for virksomheden og på den anden side heller ikke bør være så lav, at den fratager virksomheden incitamentet til at erstatte den foreløbige fastsættelse med en angivelse.

8. Skatteforvaltningen har oplyst til Rigsrevisionen, at Skatteforvaltningen siden 2018 har overvejet, om der bør ændres praksis på området.

I forbindelse med dette svar har Skatteforvaltningen oplyst, at Skattestyrelsen i april 2020 har truffet beslutning om at ændre praksis. Det betyder bl.a., at minimumsskønnet forhøjes fra 8.000 kr. til 12.000 kr., at det ikke længere vil være muligt at fastsætte en foreløbig fastsættelse til 0 kr., og at en eventuel femte foreløbig fastsættelse beregnes på baggrund af de seneste 4 perioder.

Lone Strøm