

7/2016

STATSREVISORERNE  
RIGSREVISIONEN



Rigsrevisionens beretning om

# SKATs kontrol med udbetaling af negativ moms

afgivet til Folketinget med Statsrevisorernes bemærkninger



1849  
147.281  
237  
1976  
114.6  
22.480  
908

December 2016

7 /  
2016

---

# Beretning om SKATs kontrol med udbetaling af negativ moms

Statsrevisorerne fremsender denne beretning med deres bemærkninger til Folketinget og vedkommende minister, jf. § 3 i lov om statsrevisorerne og § 18, stk. 1, i lov om revisionen af statens regnskaber m.m.

*København 2016*

---

Denne beretning til Folketinget skal behandles ifølge lov om revisionen af statens regnskaber, § 18: Statsrevisorerne fremsender med deres eventuelle bemærkninger Rigsrevisionens beretning til Folketinget og vedkommende minister.

Skatteministeren afgiver en redegørelse til beretningen.

Rigsrevisor afgiver et notat med bemærkninger til ministerens redegørelse.

På baggrund af ministerens redegørelse og rigsrevisors notat tager Statsrevisorerne endelig stilling til beretningen, hvilket forventes at ske i april 2017.

Ministerens redegørelse, rigsrevisors bemærkninger og Statsrevisorerens eventuelle bemærkninger samles i Statsrevisorerens Endelig betænkning over statsregnskabet, som årligt afgives til Folketinget i februar måned – i dette tilfælde Endelig betænkning over statsregnskabet 2016, som afgives i februar 2018.

---

Henvendelse vedrørende  
denne publikation rettes til:

Statsrevisorerne  
Folketinget  
Christiansborg  
1240 København K  
Telefon: 33 37 59 87  
Fax: 33 37 59 95  
E-mail: [statsrevisorerne@ft.dk](mailto:statsrevisorerne@ft.dk)  
Hjemmeside: [www.ft.dk/statsrevisorerne](http://www.ft.dk/statsrevisorerne)

Yderligere eksemplarer kan  
købes ved henvendelse til:

Rosendahls-Schultz Distribution  
Herstedvang 10  
2620 Albertslund  
Telefon: 43 22 73 00  
Fax: 43 63 19 69  
E-mail: [distribution@rosendahls.dk](mailto:distribution@rosendahls.dk)  
Hjemmeside: [www.rosendahls.dk](http://www.rosendahls.dk)

ISSN 2245-3008  
ISBN 978-87-7434-510-7

---

# Statsrevisorernes bemærkning

## BERETNING OM SKATS KONTROL MED UDBETALING AF NEGATIV MOMS

Virksomheder skal opkræve og indbetale moms fra deres kunder (salgsmoms), mens virksomheder får fradrag for den moms, der betales for indkøb af råvarer, maskiner mv. (købsmoms). Hvis en virksomheds købsmoms i en momsperiode er større end salgsmomsen, skal SKAT udbetale forskellen – den negative moms – til virksomheden.

SKAT udbetalte i 2015 negativ moms for i alt 235 mia. kr. Det svarer til knap 25 % af statens samlede indtægter fra skatter og afgifter. Knap 2 % af angivelserne blev kontrolleret. SKATs udbetaling af negativ moms er i perioden 2009-2015 steget fra 139,9 mia. kr. til 235 mia. kr., svarende til en stigning på ca. 68 %. Denne udvikling har påkaldt sig opmærksomhed fra Folketingets Skatteudvalg, der har stillet spørgsmål til den store stigning og til SKATs kontrol på området.

**Statsrevisorerne påtaler på det skarpeste, at SKATs kontrol med negativ moms inden udbetaling har været helt utilstrækkelig, og at SKATs tilrettelæggelse af kontrollen har været særdeles mangelfuld.**

### Statsrevisorerne påtaler i den forbindelse:

- At Skatteministeriet ikke har sikret, at SKATs kontrol med negativ moms inden udbetaling er tilfredsstillende.
- At Skatteministeriet ikke kan forklare årsagerne til, at udbetalingerne af negativ moms er steget med ca. 68 % i perioden 2009-2015.
- At Skatteministeriet ikke i tide har reageret på en usædvanlig udvikling på et væsentligt og risikofyldt område.
- At SKATs tilrettelæggelse af kontrollen med negativ moms er helt utilstrækkelig. Kontrollen er ikke i tilstrækkelig grad baseret på væsentlighed og risiko og faste procedurer. Visiteringsmedarbejderne skal – på i gennemsnit ca. 3 minutter – afgøre, hvilke angivelser der skal henholdsvis til udbetaling og til kontrol. Af de angivelser, der er udvalgt til kontrol, er det kun en mindre del, der faktisk kontrolleres.
- At SKAT automatisk udbetaler godt 150.000 årlige angivelser af negativ moms, svarende til ca. 0,5 mia. kr. årligt, uden forudgående kontrol.
- At SKAT i en lang periode (august 2013 - oktober 2016) har behandlet knap 4.000 positive momsangivelser forkert, hvilket har medført, at der uretmæssigt er udbetalt ca. 722 mio. kr. uden lovhjemmel.

**Statsrevisorerne finder det afgørende, at ledelsen i Skatteministeriet snarest tager initiativ til at styrke kontrollen, så risikoen for fejludbetalinger minimeres mest muligt.**

STATSREVISORERNE,  
den 14. december 2016

Peder Larsen  
Henrik Thorup  
Klaus Frandsen  
Lennart Damsbo-Andersen  
Søren Gade  
Villum Christensen

---

## INDHOLDSFORTEGNELSE

<b>1. Introduktion og konklusion</b>	<b>1</b>
1.1. Formål og konklusion	1
1.2. Baggrund	4
1.3. Revisionskriterier, metode og afgrænsning	8
<b>2. Tilrettelæggelse af kontrollen</b>	<b>11</b>
2.1. Udviklingen i udbetaling af negativ moms	12
2.2. Grundlag for at tilrettelægge Udbetalingskontrollen	15
2.3. Tilrettelæggelse af kontrolindsatsen i Udbetalingskontrollen	17
<b>3. Kontrol af negativ moms</b>	<b>23</b>
3.1. Kontrollens omfang	24
3.2. Prioritering af indsats efter væsentlighed og risiko	30
<b>4. SKATs fejlagtige håndtering af virksomheders korrektioner i     momsindberetninger</b>	<b>40</b>
Bilag 1. Metodisk tilgang	45
Bilag 2. Ordliste	47

---

Rigsrevisionen har selv taget initiativ til denne undersøgelse og afgiver derfor beretningen til Statsrevisorerne i henhold til § 17, stk. 2, i rigsrevisorloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 101 af 19. januar 2012.

Beretningen vedrører finanslovens § 9. Skatteministeriet.

I undersøgelsesperioden har der været følgende ministre:

Kristian Jensen: august 2004 - februar 2010

Troels Lund Poulsen: februar 2010 - marts 2011

Peter Christensen: marts 2011 - oktober 2011

Thor Möger Pedersen: oktober 2011 - oktober 2012

Holger K. Nielsen: oktober 2012 - december 2013

Jonas Dahl: december 2013 - februar 2014

Morten Østergaard: februar 2014 - september 2014

Benny Engelbrecht: september 2014 - juni 2015

Karsten Lauritzen: juni 2015 -

Beretningen har i udkast været forelagt Skatteministeriet, hvis bemærkninger er afspejlet i beretningen.

---

# 1. Introduktion og konklusion

## 1.1. FORMÅL OG KONKLUSION

1. Denne beretning handler om den kontrol, der foretages forud for udbetaling af negativt momstilsvar, herefter benævnt negativ moms. Skatteministeriet har det overordnede ansvar for, at forvaltningen i SKAT fungerer tilfredsstillende, herunder også området negativ moms. SKAT udøver forvaltningen af lovgivningen om skatter i forhold til borgere og virksomheder og har således den juridiske kompetence til at kontrollere virksomheders momsforhold og træffe afgørelse om udbetaling.

SKAT udbetalte i 2015 negativ moms for i alt 235 mia. kr. Det svarer til knap 25 % af statens samlede indtægter fra skatter og afgifter. SKATs udbetaling af negativ moms er i perioden 2009-2015 steget fra 139,9 mia. kr. til 235 mia. kr., svarende til en stigning på ca. 68 %. Rigsrevisionen har selv taget initiativ til undersøgelsen på grund af det væsentlige økonomiske omfang og en høj risiko på momsområdet.

2. Rigsrevisionen har afgrænset undersøgelsen til at omfatte den kontrol, der foretages inden udbetaling af negativ moms. Skatteministeriet har hertil oplyst, at ministeriet ikke mener, at undersøgelsen kan begrænses til kun at omfatte SKATs Udbetalingskontrol, da negativ moms også kontrolleres i andre af SKATs kontrolprojekter. I disse projekter vurderes angivelserne dog primært efter, at udbetalingen har fundet sted. Rigsrevisionen vurderer, at undersøgelsen kan afgrænses til Udbetalingskontrollen, da der bl.a. i bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. er opstillet specifikke krav til den kontrol, der skal foretages i forbindelse med udbetalinger. Endvidere er det Rigsrevisionens vurdering, at området er væsentligt og risikofyldt, og at det kan være vanskeligt efterfølgende at inddrive beløb, som er udbetalt.

Skatteministeriet har endvidere tilkendegivet, at beretningen giver indtryk af, at konklusioner og delkonklusioner kan udstrækkes til at omfatte hele SKATs forvaltning af moms, på trods af at konklusionerne alene vedrører kontrollen inden udbetaling af negativ moms. Rigsrevisionen skal derfor gøre opmærksom på, at når der i beretningen er bemærkninger til SKATs kontrol med negativ moms, relaterer dette sig kun til den kontrol, der sker *inden* udbetaling.

3. Skatteministeriet har den 30. november 2016 offentliggjort resultatet af et serviceeftersyn af momsområdet, som er udarbejdet af Skatteministeriets Koncernrevision. Rapporten behandler flere dele af momsområdet end Rigsrevisionens beretning, der er afgrænset til kontrol med udbetaling af negativ moms. Rigsrevisionen modtog den 28. september 2016 et udkast til rapporten. Vi fik oplyst, at den foreløbige rapport var i proces, hvorfor form og indhold stadig kunne nå at ændre sig. Vi fik videre oplyst, at den foreløbige rapport skulle behandles fortroligt, og at resultaterne ikke måtte offentliggøres. Rigsrevisionen har først modtaget den endelige rapport samme dag som resultatet af serviceeftersynet blev offentliggjort, og vi har derfor ikke haft mulighed for at inddrage rapportens resultater i beretningen.

Det fremgår af Skatteministeriets Koncernrevisions rapport, at Skatteministeriets undersøgelse "Serviceeftersyn – Momsområdet" ikke har været tilrettelagt med henblik på at afdække svig eller fejl i regnskabstallene. Af rapporten fremgår det imidlertid: "På det foreliggende grundlag har Skatteministeriets Koncernrevisions undersøgelse dog ikke givet anledning til at antage, at området er omfattet af systematisk momssvindler af samme karakter og omfang som eksempelvis på området for refusion af udbytteskat. Med udgangspunkt i SKATs gennemførte risikoproces og efterfølgende rapportering kan vi [Skatteministeriets Koncernrevision] dog ikke afvise, at der forekommer betydelige mangler i de samlede momsindtægter".

Rigsrevisionen vurderer umiddelbart, at resultaterne i Skatteministeriets Koncernrevisions rapport på væsentlige punkter er i tråd med de observationer og konklusioner, som fremgår af denne beretning.

4. Formålet med Rigsrevisionens undersøgelse er at vurdere, om Skatteministeriet har sikret en tilfredsstillende kontrol af negativ moms inden udbetaling. Vi besvarer følgende spørgsmål i beretningen:

- Er SKATs *tilrettelæggelse* af kontrollen af negativ moms inden udbetaling tilfredsstillende?
- Er SKATs *kontrol* af negativ moms inden udbetaling tilfredsstillende?



## KONKLUSION

Skatteministeriet har ikke sikret, at SKATs kontrol med negativ moms inden udbetaling er tilfredsstillende. Udbetalingerne af negativ moms beløb sig til 235 mia. kr. i 2015 fordelt på 317.643 angivelser, hvoraf knap 2 % blev kontrolleret. Rigsrevisionen finder, at Skatteministeriet snarest bør tage initiativ til at styrke kontrollen, så risikoen for uretmæssige udbetalinger mindskes.

Skatteministeriet har ikke analyser, som på tilfredsstillende vis kan forklare årsagerne til stigningen i den negative moms i perioden 2009-2015, hvor beløbet steg fra 139,9 mia. kr. til 235 mia. kr., svarende til ca. 68 %. Ministeriet har oplyst, at ændringer i eksportmomsordningen er en væsentlig drivkraft bag stigningen i den negative moms, og at udviklingen i den negative moms i store træk følger udviklingen i den positive moms. Rigsrevisionen finder, at Skatteministeriet bør kunne redegøre for årsagen til udviklingen i den negative moms, da selv mindre procentuelle afvigelser kan medføre store tab for staten, såfremt de skyldes fejl.

SKATs tilrettelæggelse af kontrollen er ikke tilfredsstillende. SKAT har ikke et tilstrækkeligt grundlag i form af analyser og viden til at kunne tilrettelægge en tilfredsstillende kontrol baseret på væsentlighed og risiko. Hver angivelse udgjorde i 2015 i gennemsnit 740.000 kr. Der foreligger ikke formaliserede procedurebeskrivelser for visiteringen, og det er den enkelte visiteringsmedarbejder, der afgør, om angivelsen kan godkendes til udbetaling. Endvidere havde hver medarbejder i SKATs visitering i 2015 i gennemsnit ca. 3 minutter til at vurdere, om de skulle godkende en angivelse til udbetaling eller overføre den til kontrol. Rigsrevisionen finder, at visiteringens tilrettelæggelse indebærer en risiko for, at angivelser ikke udtages til kontrol på baggrund af en vurdering af væsentlighed og risiko. Det er desuden kun en mindre del af de angivelser, som i første omgang bliver udtaget til kontrol, der bliver kontrolleret. Undersøgelsen har videre vist, at SKAT har en bagatelgrænse på 10.000 kr. Det betyder, at SKAT udbetaler ca. 0,5 mia. kr. årligt uden forudgående kontrol. Rigsrevisionen finder, at der for alle angivelser bør være en reel sandsynlighed for at blive udtaget til kontrol.

Rigsrevisionen vurderer, at SKATs kontrol med negativ moms inden udbetaling ikke er tilfredsstillende, da SKAT ikke i tilstrækkelig grad har kontrolleret væsentlige og risikofyldte angivelser. Rigsrevisionens analyser viser, at SKAT har fokuseret kontrollen på mindre væsentlige angivelser. Rigsrevisionens undersøgelse viser videre, at SKAT ikke kontrollerer angivelser fra nystartede virksomheder hyppigere end angivelser fra alle virksomheder set under ét, på trods af at SKAT er opmærksom på, at risikoen hos disse virksomheder er forhøjet. Ligeledes viser undersøgelsen, at angivelser fra virksomheder, der ved tidligere kontroller ikke havde dokumentation for den negative moms eller havde uorden i regnskaberne mv., kun i begrænset omfang kontrolleres efterfølgende. SKAT har desuden ikke tilpasset omfanget af kontrollen, så der tages højde for perioder med spidsbelastning. Konsekvensen heraf er, at sandsynligheden for, at en angivelse bliver kontrolleret, varierer fra dag til dag og i høj grad er bestemt af antal modtagne angivelser den pågældende dag og ikke af den væsentlighed og risiko, der knytter sig til den enkelte angivelse. Rigsrevisionen vurderer endvidere, at konsekvensen af en manglende inddatakontrol er, at der er risiko for væsentlige fejl, som SKAT ikke opdager i Udbetalingskontrollen.

### NYSTARTEDE VIRKSOMHEDER

Nystartede virksomheder er i denne beretning defineret som virksomheder, der er momsregistreret inden for de seneste 2 år.

SKAT har siden august 2013 uden hjemmel foretaget knap 4.000 udbetalinger til virksomheder. Dette er sket i forbindelse med, at virksomheder har korrigeret positive momsindberetninger. SKAT har således i perioden august 2013 - oktober 2016 behandlet 3.988 positive momskorrekationer forkert. Dette har medført, at SKAT uretmæssigt har udbetalt ca. 722 mio. kr. Beløbet kan dog også være modregnet i eventuel gæld. Konsekvensen af fejlen er, at virksomheder, der retteligt skal betale moms, i stedet får penge udbetalt. SKAT opkræver beløbet efterfølgende. Alle disse momskorrekationer har været igennem Udbetalingskontrollen, som dog kun i ganske få tilfælde har stoppet udbetalingerne. Skatteministeriet har oplyst, at SKAT og Skatteministeriets departement først er blevet opmærksomme på den omtalte situation i forbindelse med Rigsrevisionens spørgsmål hertil. Rigsrevisionen finder, at det er en mangel i SKATs forvaltning, at en systemfejl, der medfører uhjemlede udbetalinger og risiko for tab, kan eksistere i så lang en periode. Skatteministeriet har oplyst, at der er iværksat manuelle tiltag med henblik på at sikre, at der ikke sker uretmæssige udbetalinger af korrekationer. Skatteministeriet har videre oplyst, at der ikke umiddelbart er indikationer på svig eller restanceproblemer i forbindelse med fejludbetalingerne.

## 1.2. BAGGRUND

5. Rigsrevisionen har selv taget initiativ til denne undersøgelse, der startede med en forundersøgelse i januar 2016. Baggrunden er bl.a. en stigning på ca. 68 % i udbetaling af negativ moms i perioden 2009-2015. Udviklingen har desuden påkaldt sig opmærksomhed fra Folketingets Skatteudvalg, der har stillet spørgsmål hertil og til SKATs kontrolaktivitet på området.

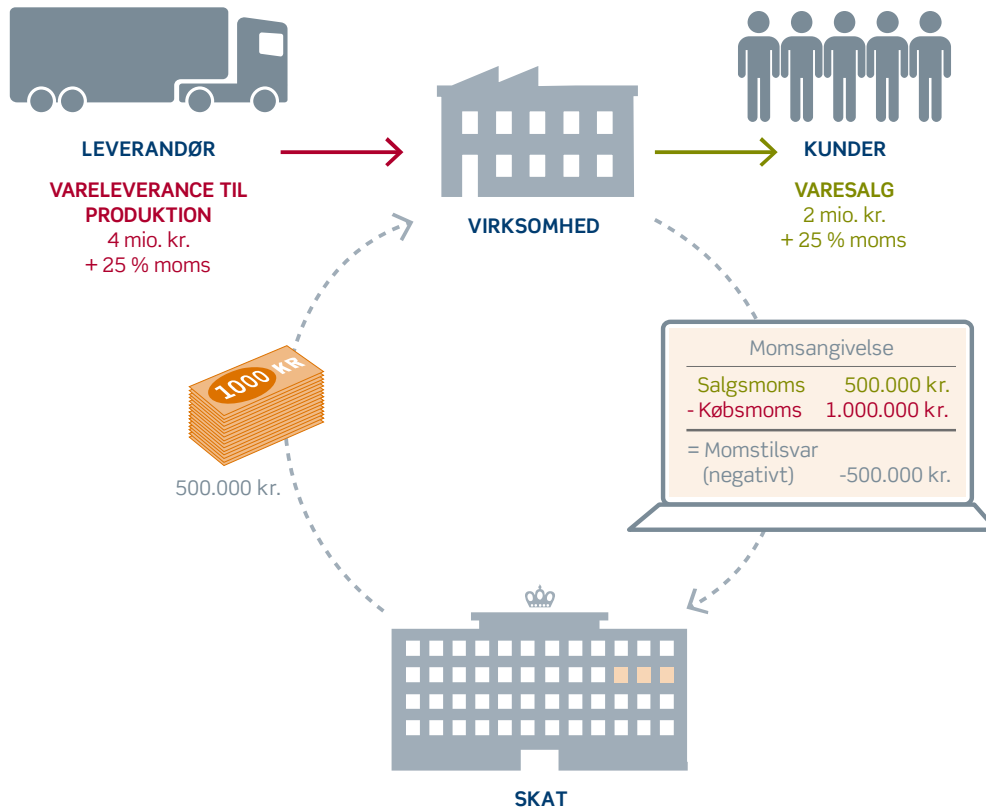
### MOMSPERIODE

En momsperiode kan være en måned, et kvartal eller et halvt år. Periodens længde er afhængig af virksomhedens omsætning. Jo større omsætning, desto oftere afregner virksomheden moms.

### Negativ moms

6. Merværdiafgift – eller moms – er en afgift på salg af varer og tjenesteydelser. Virksomheder skal opkræve og indbetale moms fra deres kunder (salgsmoms), mens virksomheder får fradrag for den moms, der betales for indkøb af råvarer, maskiner mv. (købsmoms). Hvis en virksomheds købsmoms i en momsperiode er større end salgsmomsen, vil SKAT udbetale forskellen – den negative moms – til virksomheden. Dette er illustreret i figur 1.

FIGUR 1

**NEGATIV MOMS**

Kilde: Rigsrevisionen.

7. I SKATs selvbetjeningstjeneste TastSelv Erhverv angiver virksomhederne en række oplysninger, bl.a. købsmoms, salgsmoms, moms af varekøb i udlandet og fradrag for energifgifter mv. Resultatet af disse oplysninger kan give sig udslag i et positivt eller negativt tilsvaret, som enten skal indbetales til SKAT eller bliver udbetalt af SKAT.

**Udbetalingskontrollen**

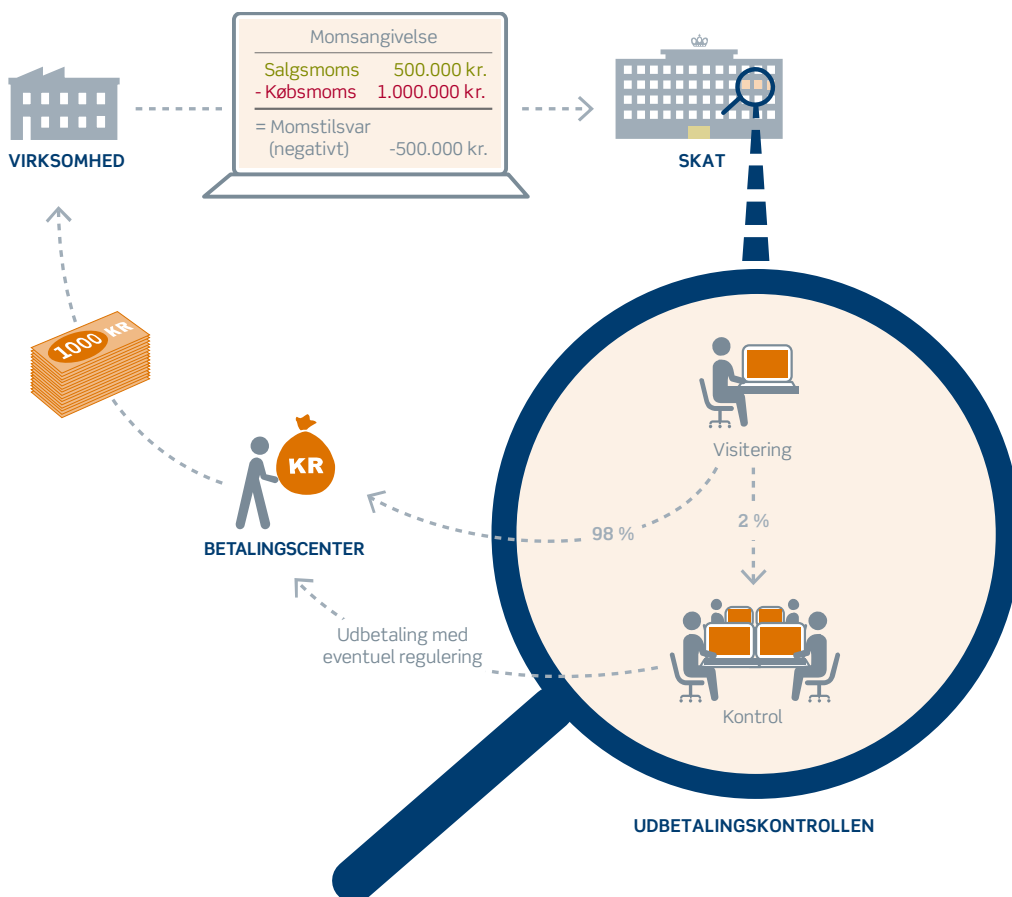
8. Negative angivelser bliver behandlet i SKATs Udbetalingskontrol. Udbetalingskontrollens formål er at sikre, at negative momsangivelser udbetales på et korrekt grundlag, og at forebygge tab for staten.

9. I Udbetalingskontrollen foretages en indledende visitering af de negative angivelser. På baggrund af systemmæssige oplysninger og visiteringsmedarbejdernes faglige viden og erfaring udtages angivelser til en kontrolliste. Kontrolmedarbejderne udvælger sager fra kontrollisten til egentlig kontrol, hvorefter virksomheden skal dokumentere den negative momsangivelse.

10. Figur 2 illustrerer en negativ momsangivelses vej gennem Udbetalingskontrollen.

FIGUR 2

### UDBETALINGSKONTROLLEN



Kilde: Rigsrevisionen.

Det fremgår af figur 2, at angivelsen visiteres og enten vurderes at være korrekt og derefter udbetales, eller at SKAT vurderer, at der er grundlag for at foretage en kontrol. Kontrollen kan eventuelt resultere i en regulering af det angivne beløb, hvis angivelsen er fejlbehæftet. Det regulerede beløb bliver derefter godkendt til udbetaling til virksomheden. Selve udbetalingen/afregningen varetages af SKATs Betalingscenter.

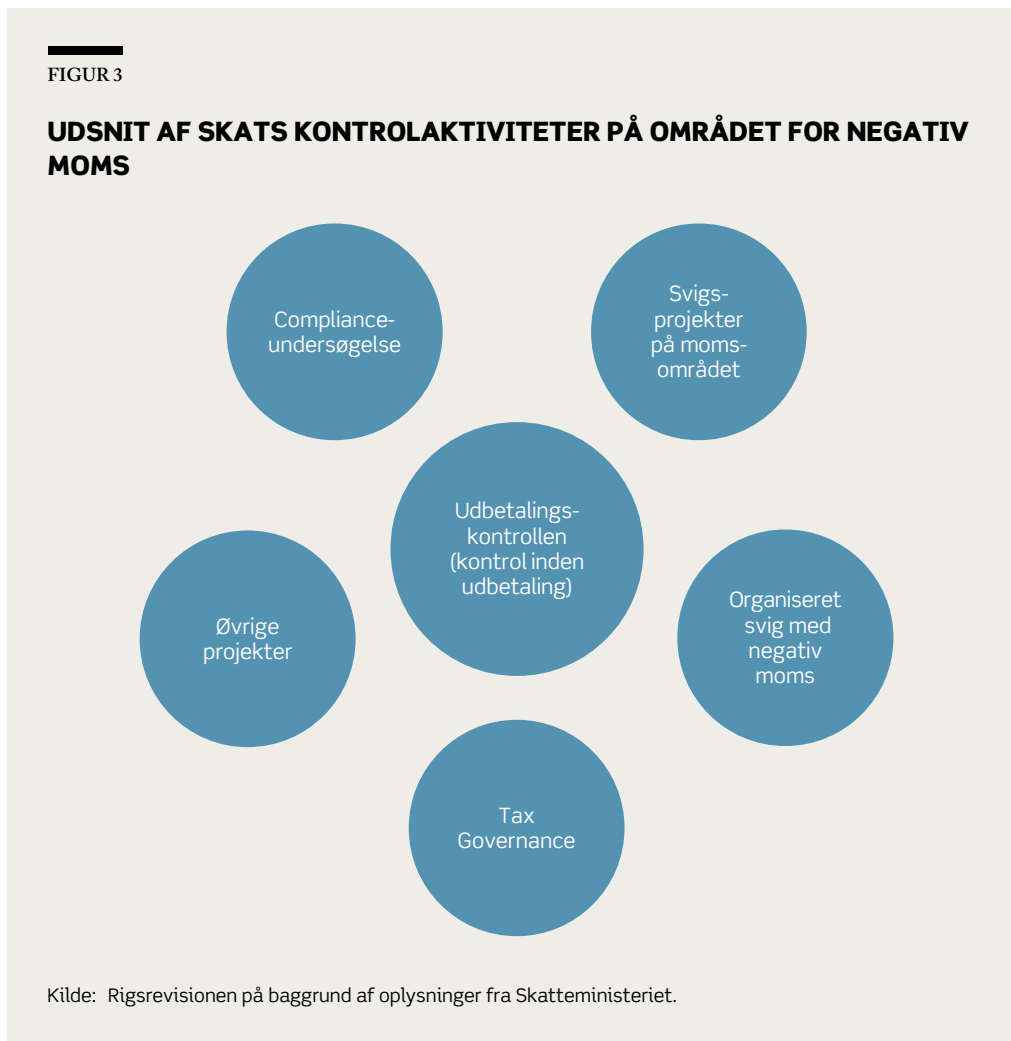
#### SKATs kontrolindsats

11. SKATs kontrolopgaver er organisatorisk placeret i forretningsområdet Indsats. SKATs kontrolaktiviteter er organiseret i projekter. Kontrollen med udbetaling af negativ moms udføres altovervejende i Udbetalingskontrollen, som varetager den daglige drift af modtagelse, visitering til udbetaling eller eventuel kontrol af negative momsangivelser. Derudover gennemføres der ca. 400 kontroller inden udbetaling i projekterne "Fradrag for energifgifter mv." og "Udbetalingskontrol i udenlandske virksomheder uden herboende repræsentant".

SKAT har en række andre kontrolaktiviteter på momsområdet. Disse kontroller vil som udgangspunkt blive foretaget *efter* udbetaling og vil således ikke kunne stoppe udbetalingen af en eventuelt fejlbehæftet angivelse. Projektet "Organiseret svig med negativ moms" har bl.a. til formål at imødegå organiseret svig med udbetaling af negativ moms og kontrollerer angivelser både før og efter udbetaling. Projektet håndterer godt 200 sager årligt. Projektet "Tax Governance" har bl.a. til formål at skabe et formaliseret samarbejde med en række af de største koncerner i Danmark med henblik på at sikre en høj regelefterlevelse gennem løbende kontakt og dialog. Indsatsprojekterne "Organiseret kædesvig" og "Moms-karussellsvig" vedrører hovedsageligt svig med positiv moms og i nogle tilfælde svig med negativ moms. Alle SKATs øvrige indsatsprojekter kan som led i kontrollen af andre skatter og afgifter også indeholde kontrol af negativ moms.

12. SKAT foretager hvert 2. år en complianceundersøgelse, der måler virksomhedernes regelefterlevelse på skatte- og momsområdet. Undersøgelsen baseres på stikprøvevise kontroller af små og mellemstore virksomheder. Ved hver kontrol er der foretaget en grundig gennemgang af alle virksomhedens skattemæssige forhold, herunder momsforhold, hvis virksomheden er momsregistreret. Stikprøven er udvalgt, så den udgør et repræsentativt udsnit af alle små og mellemstore virksomheder med op til 250 ansatte.

Figur 3 viser et udsnit af SKATs kontrolaktiviteter på området for negativ moms.



SKATs kontrol med negativ moms inden udbetaling er således altovervejende placeret i Udbetalingskontrollen, men SKAT udfører kontrol i en række andre projekter efter udbetaling.

13. Rigsrevisionen vurderer, at udbetalinger er risikofyldte, fordi uretmæssige udbetalinger kan være vanskelige at inddrive efterfølgende. Derudover har SKAT i interne projektbeskrivelser vurderet, at nogle virksomheder alene oprettes med henblik på svig med negativ moms. Dette er erfaringen i flere lande.

14. SKAT foretager årligt en holdningsundersøgelse, der måler borgeres og virksomheders skattemoral, deres holdning til og opfattelse af skattesystemet og SKATs virksomhed. Holdningsundersøgelserne har siden 2012 vist en faldende oplevet opdagelsesrisiko ved skattesnyd blandt virksomheder. Den seneste holdningsundersøgelse vedrørende 2015 viser, at den oplevede opdagelsesrisiko fortsat er lav. I 2015 mente 38 % af virksomhederne, at opdagelsesrisikoen ved skattesnyd var stor eller meget stor. Til sammenligning var denne andel 64 % i 2012. Rigsrevisionen vurderer, at en øget sandsynlighed for udvælgelse til kontrol er ét blandt flere forhold, som kan øge den oplevede opdagelsesrisiko, motivere virksomheder til at selvangive korrekt og mindske risikoen for svig.

### 1.3. REVISIONSKRITERIER, METODE OG AFGRÆNSNING

#### Revisionskriterier

15. Revisionskriterierne tager udgangspunkt i et af SKATs mål for forretningsområdet Indsats, hvor Udbetalingskontrollen organisatorisk er placeret. SKATs mål er bl.a., jf. finansloven for 2015, § 9.21.01, ”at sikre, at borgere og virksomheder betaler det, de skal, hverken mere eller mindre. Indsatsen afpasses efter risiko og adfærd, således at den giver størst mulig effekt”.

Rigsrevisionen vurderer desuden kontrollens tilrettelæggelse ud fra bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. (bekendtgørelse nr. 70 af 27. januar 2011). Heraf fremgår det, at kontrollen af udbetalinger skal tilrettelægges efter væsentlighed og risiko. Desuden skal forretningsgange og interne kontroller i videst muligt omfang sikre, at de dispositioner, der er omfattet af regnskabsaflæggelsen, er i overensstemmelse med meddelte bevillinger, love og andre forskrifter samt med indgåede aftaler og sædvanlig praksis. Hertil kommer, at regnskabsbekendtgørelsen stiller krav om, at godkendelse af udgifts- og indtægtsbilag omfatter bilagets materielle og økonomiske indhold. Hvor der ikke foreligger en direkte modydelse, skal der ved godkendelsen føres kontrol med, at grundlaget for udgiften er korrekt, at de fastlagte arbejdsgange og procedurer er fulgt, og at bilaget er korrekt.

16. I beretningen besvarer vi 2 spørgsmål.

Det første spørgsmål retter sig mod SKATs tilrettelæggelse af kontrollen og besvares i kapitel 2. Vi har undersøgt, om SKAT har haft et tilstrækkeligt grundlag for at tilrettelægge en tilfredsstillende kontrol af negativ moms inden udbetaling. Rigsrevisionen vurderer, at kendskab til populationen af virksomheder, der angiver negativ moms, og til fejlkilder og fejltyper i angivelser af negativ moms er en afgørende forudsætning for at kunne tilrettelægge kontrollen tilfredsstillende. Herudover har vi lagt til grund, at Skatteministeriet kan redegøre for udviklingen i negativ moms.

I kapitel 2 har vi desuden undersøgt, hvordan SKAT har valgt at tilrettelægge kontrollen. Vi har lagt til grund, at kontrollen skal tilrettelægges, så alle angivelser har en sandsynlighed for at blive udvalgt til kontrol, og at tilrettelæggelsen sikrer, at angivelser kontrolleres ud fra en afvejning af væsentlighed og risiko.

Det andet spørgsmål er rettet mod udførelsen af kontrollen og besvares i kapitel 3. Vi har undersøgt, om SKAT udfører en tilfredsstillende kontrol af negativ moms inden udbetaling. Vi har bl.a. lagt til grund, at Udbetalingskontrollen opdager fejl og efterfølgende bidrager til at forhindre, at virksomheder gentager fejl.

I kapitel 3 har vi desuden undersøgt, om SKAT har kontrolleret udbetaling af negativ moms efter væsentlighed og risiko. Kravet om, at kontrollen skal tilrettelægges ud fra væsentlighed og risiko, fremgår af bekendtgørelse om statens regnskabsvæsen mv. og er desuden indarbejdet i SKATs regnskabsinstruks, projektbeskrivelser mv. Medmindre en kontrol skal omfatte alle angivelser, skal der anvendes en metode, som effektivt prioriterer ressourcerne bedst muligt. En prioritering af indsatsen baseret på væsentlighed og risiko er en metode, der kan sikre en effektiv kontrol med brug af så få ressourcer som muligt.

## Metode

17. Undersøgelsen er primært baseret på analyser af data, der vedrører alle negative angivelser og udførte kontroller i perioden 2009-2015. Herudover har vi baseret undersøgelsen på skriftligt materiale fra SKAT og Skatteministeriets departement, fx beskrivelser af forretningsgange, projekter og redegørelser, og på møder med SKAT og Skatteministeriets departement. I forbindelse med undersøgelsen har vi gjort brug af skatte- og momseksperter.

18. SKAT har oplyst, at negative angivelser, der kontrolleres i Udbetalingskontrollen, indeholder summen af momsafregning og energiafgifter mv. Energiafgifter mv. udgør kun en mindre del af det beløb, der kontrolleres i Udbetalingskontrollen, men det er ikke muligt at opgøre den præcise størrelse heraf. SKAT har oplyst, at det ikke er muligt at levere data om kontrollerede angivelser rensset for energiafgifter mv.

Konsekvensen heraf er, at tabeller mv. i beretningen ikke kan afstemmes til fx de indtægtslister, som sendes til Folketingets Skatteudvalg én gang om måneden. Indtægtslisterne indeholder ikke energiafgifter mv., ligesom den negative moms i indtægtslisterne ikke er udtryk for udbetalinger.

19. Revisionen er udført i overensstemmelse med god offentlig revisionsskik, som er baseret på de grundlæggende revisionsprincipper i rigsrevisionernes internationale standarder (ISSAI 100-999).

## Afgrænsning

20. Vi har afgrænset undersøgelsesperioden til 2009-2015, hvor udbetaling af negativ moms steg markant. Vi har indhentet og analyseret datamateriale om alle udbetalinger og alle udførte kontroller i Udbetalingskontrollen for perioden 2009-2015. Undersøgelsen afgrænser sig til SKATs kontrol med negativ moms inden udbetaling og fokuserer derfor på den kontrol, som SKAT udfører i Udbetalingskontrollen, der er ansvarlig for at kontrollere virksomhedernes angivelser af negativ moms inden udbetaling. I forbindelse med undersøgelsen blev vi gjort opmærksom på en problematik ved korrektion af positive momsangivelser og udvidede derfor undersøgelsen til at omfatte denne problemstilling.

21. SKAT udfører som tidligere nævnt en række kontroller efter udbetaling af negativ moms. Disse kontroller er ikke omfattet af vores undersøgelse.

22. I bilag 1 er undersøgelsens metodiske tilgang beskrevet. Bilag 2 indeholder en ordliste, der forklarer udvalgte ord og begreber.



## 2. Tilrettelæggelse af kontrollen

### DELKONKLUSION

SKATs tilrettelæggelse af kontrollen med negativ moms inden udbetaling er ikke tilfredsstillende.

Skatteministeriet har ikke på tilfredsstillende vis kunnet redegøre for årsagerne til stigningen i udbetalingerne af negativ moms i perioden 2009-2015, hvor beløbet steg fra 139,9 mia. kr. til 235 mia. kr., svarende til en stigning på ca. 68 %. Ministeriet har oplyst, at ændringer i eksportmomsordningen er en væsentlig drivkraft bag stigningen, og at udviklingen i den negative moms i store træk følger udviklingen i den positive moms. Rigsrevisionen finder det væsentligt, at ministeriet kan redegøre for årsagerne til de store stigninger i den negative moms, da selv mindre procentuelle afvigelser kan medføre store tab for staten, såfremt de skyldes fejl.

SKAT har ikke i tilstrækkelig grad analyseret populationen af angivelser af negativ moms. Rigsrevisionen vurderer, at konsekvensen af de manglende analyser er, at SKAT ikke kan estimere, hvor stor en del af den negative moms SKAT har udbetalt uretmæssigt. Rigsrevisionen vurderer desuden, at den manglende viden betyder, at SKAT ikke har grundlaget for at tilrettelægge en tilfredsstillende kontrol.

SKATs bagatelgrænse på 10.000 kr. betyder, at SKAT automatisk udbetaler godt halvdel af de mere end 300.000 årlige angivelser af negativ moms. SKAT udbetaler således ca. 0,5 mia. kr. årligt uden forudgående kontrol. Rigsrevisionen finder, at der for alle angivelser bør være en reel sandsynlighed for at blive udtaget til kontrol.

Visiteringsmedarbejderne havde i 2015 i gennemsnit ca. 3 minutter til at vurdere, om de skulle godkende en angivelse til udbetaling eller overføre den til kontrol. Hver angivelse udgjorde i 2015 i gennemsnit 740.000 kr. Der foreligger ikke formaliserede procedurebeskrivelser for visiteringen, hvorfor det er den enkelte visiteringsmedarbejder, der afgør, om angivelsen kan godkendes til udbetaling, eller om den skal overføres til en kontrolliste. Rigsrevisionen finder samlet set, at visiteringens tilrettelæggelse indebærer risiko for, at væsentlige og risikofyldte angivelser ikke udtages til kontrol.

Kontrolmedarbejderne udvælger sager fra kontrollisten til gennemgang på baggrund af en faglig vurdering af væsentlighed og risiko. Medarbejderne kontrollerer kun en mindre del af angivelserne på listen. Dette indebærer, at det ikke er alle de angivelser, som i visiteringen er vurderet til at være væsentlige og risikofyldte, der kontrolleres.

23. Dette kapitel handler om Skatteministeriets kendskab til udviklingen i udbetaling af negativ moms og om SKATs tilrettelæggelse af kontrollen med udbetaling af negativ moms.

## 2.1. UDVIKLINGEN I UDBETALING AF NEGATIV MOMS

24. SKATs udbetaling af negativ moms har været stigende i perioden 2009-2015. Vi har undersøgt, om Skatteministeriet kan redegøre tilfredsstillende for udviklingen i udbetalingerne af negativ moms. Vi har lagt til grund, at Skatteministeriet bør have et kendskab til, hvorfor udbetaling af negativ moms er steget med ca. 68 %.

25. Tabel 1 viser omfanget af angivelser og udbetalt negativ moms i perioden 2009-2015.

TABEL 1

### ANGIVELSER OG UDBETALT NEGATIV MOMS I PERIODEN 2009-2015

	Antal angivelser	Udbetalt negativ moms (Mia. kr.)	Gennemsnitlig udbetaling pr. angivelse (1.000 kr.)
2009	386.440	139,9	362
2010	370.317	161,9	437
2011	363.268	176,9	487
2012	359.627	188,1	523
2013	364.712	212,3	582
2014	323.522	228,8	707
2015	317.643	235,0	740

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

#### AFREGNINGSPERIODE

En afregningsperiode kan være en måned, et kvartal eller et halvt år. Afregningen afhænger af virksomhedens omsætning. Jo større omsætning, desto oftere afregner virksomheden moms.

Det fremgår af tabel 1, at SKAT i 2015 udbetalte negativ moms for i alt 235 mia. kr. I 2009 blev der udbetalt knap 140 mia. kr. Det svarer til en stigning på ca. 68 % på 6 år opgjort i løbende priser. Det fremgår videre af tabellen, at antallet af negative angivelser er faldet i perioden. I 2009 modtog SKAT godt 386.000 angivelser, mens antallet i 2015 var faldet til knap 318.000 angivelser, primært som følge af ændringer i afregningsperioder i 2014. Det svarer til et fald på ca. 18 %. Det betyder, at den gennemsnitlige udbetaling pr. angivelse er steget.

## Skatteministeriets redegørelse for stigningen i den negative moms

26. I november 2015 stillede Folketingets Skatteudvalg følgende spørgsmål til skatteministeren:

BOKS 1

### SKATTEUDVALGETS SPØRGSMÅL TIL SKATTEMINISTEREN

”Hvordan har udviklingen i udbetaling af negativ moms været for årene 2010-14 og for 1. halvår af 2015 fordelt på følgende grupper:

- Månedsafregnende virksomheder?
- Kvartalsafregnende virksomheder?
- Halvårsafregnende virksomheder?

Hvor meget udgør disse beløb i forhold til den tilsvarende indbetaling af moms fra de pågældende grupper i de pågældende perioder?”

Kilde: SAU, Alm. del endeligt svar på spørgsmål 133.

27. Af svaret på Skatteudvalgets spørgsmål kan det udledes, at der er 5 årsager, der kan påvirke niveauet for den negative moms:

- ændringer i antal etablerede virksomheder
- ændringer i virksomhedernes indkøb og investeringer
- udsving i eksporten
- ændringer i samhandelen med EU
- øget udbredelse af eksportmomsordningen, der giver en ændret registrering af henholdsvis positiv og negativ moms.

28. Skatteministeriet har over for Rigsrevisionen oplyst, at svaret til Skatteudvalget indeholdt en beskrivelse af *mulige* forklaringer og ikke en beskrivelse af årsagerne til den faktiske udvikling i den negative moms. Ministeriet har efterfølgende vurderet, at udviklingen i negativ moms overvejende skyldes øget udbredelse af eksportmomsordningen.

29. Årsagen til den øgede udbredelse af eksportmomsordningen skal ifølge Skatteministeriet findes i henholdsvis en lovændring og en praksisændring. I 2010 medførte en lovændring, at flere ydelser blev omfattet af ordningen, fx transportydelser. I 2013 medførte en praksisændring, at el og gas kunne medtages i ordningen. Flere virksomheder inden for transport- og energisektoren har således fået mulighed for at benytte eksportmomsordningen. Rigsrevisionen har i forlængelse af Skatteministeriets oplysning om, at udviklingen i negativ moms overvejende skyldes øget udbredelse af eksportmomsordningen, spurgt nærmere ind til, hvor meget af stigningen der kan henføres hertil. Rigsrevisionen har bl.a. på baggrund af egne estimater drøftet eksportmomsordningens betydning for stigningen i den negative moms. Ministeriet fandt i første omgang, at ca. 90 % af stigningen kunne forklares med eksportmomsordningens udbredelse, men har efter drøftelser med Rigsrevisionen senere frafaldet dette. Rigsrevisionen kan således konstatere, at eksportmomsordningen kan være en forklaring på den stigende negative moms, men at ministeriet ikke kender betydningen heraf.

### EKSPORTMOMSORDNINGEN

Eksportmomsordningen indebærer, at virksomheder udskiller deres eksportenhed i en særlig momsregistrering med et særskilt SE-nummer. Eksportenheden kan anmode om at få udbetalt det negative momstilsvaret, før virksomheden er forpligtet til at afregne den positive salgsmoms. Virksomheder kan herudover få udbetalt et beløb fra SKAT svarende til 3/52 af den samlede negative moms for de senest forudgående 12 måneder.

Skatteministeriet bemærker desuden, at udviklingen i den negative moms i store træk følger udviklingen i den positive moms. I de data, der ligger til grund for den løbende indtægts- overvågning, har der, efter departementets vurdering, i undersøgelsesperioden ikke været tegn på en stigning i svigtende regelefterlevelse e.l. i en skala, som er synlig i data. Rigsrevisionen kan, jf. pkt. 3, konstatere, at det af Skatteministeriets Koncernrevisions rapport "Serviceeftersyn – Momsområdet" fremgår, at det med udgangspunkt i SKATs gennemførte risikoproces og efterfølgende rapportering ikke kan afvises, at der forekommer betydelige mangler i de samlede momsindtægter. Rigsrevisionen bemærker desuden, at mindre procentuelle afvigelser i den positive og negative moms kan dække over beløbsmæssigt væsentlige fejl. Rigsrevisionen finder således, at der hverken er grundlag for at konkludere, at udviklingen har været udtryk for svigtende regelefterlevelse eller det modsatte.

30. Skatteministeriet har oplyst, at eksportmomsordningen er en væsentlig årsag til stigningen i den negative moms, men kan ikke oplyse, hvor stor betydning ordningen kan tillægges.

---

## RESULTATER

Undersøgelsen viser, at den negative moms er steget med ca. 68 % i perioden 2009-2015. Skatteministeriet forholder sig først til og analyserer årsagen til stigningen i negativ moms, da Skatteudvalget og Rigsrevisionen spørger om det. Rigsrevisionen vurderer, at ministeriet således ikke af egen drift har fulgt udviklingen, idet ministeriet kun er i stand til at oplyse Skatteudvalget om *mulige* forklaringer på stigningen i negativ moms. Ministeriet udarbejder først beregningen, der viser en øget brug af eksportmomsordningen, da Rigsrevisionen i forbindelse med denne undersøgelse beder ministeriet om at redegøre for stigningen i negativ moms. Ministeriet vurderer, at udviklingen i den negative moms i store træk følger udviklingen i den positive moms.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at Skatteministeriet fortsat ikke har redegjort tilfredsstillende for årsagen til stigningen i den negative moms. Rigsrevisionen finder det væsentligt, at ministeriet kan redegøre for udviklingen i den negative moms, da selv mindre procentuelle afvigelser kan medføre store tab for staten, såfremt de skyldes fejl.

## 2.2. GRUNDLAG FOR AT TILRETTELÆGGE UDBETALINGSKONTROLLEN

31. Vi har undersøgt, om SKAT har et tilstrækkeligt grundlag for at tilrettelægge en tilfredsstillende kontrol. Vi har lagt til grund, at et godt kendskab til populationen af angivelser er udgangspunktet for en risikobaseret kontrol. Dette kendskab kan SKAT fx opnå ved at analysere fejlbeløb og fejldele i populationen af udbetalinger. Vi har derfor undersøgt, om de analyser mv., som SKAT har udført vedrørende negativ moms, giver det nødvendige afsæt for SKAT til at tilrettelægge kontrollen tilfredsstillende.

### SKATs analyser af negativ moms

32. Vi har undersøgt, hvilke analyser SKAT har gennemført på området for udbetaling af negativ moms. SKAT udfører hvert 2. år en complianceundersøgelse, der har til formål at måle virksomhedernes regelefterlevelse. SKAT har derudover gennemført et kontrolprojekt i 2010 og en effektmåling i 2013.

#### *Complianceundersøgelse*

33. Den seneste complianceundersøgelse er fra 2015 og vedrører indkomståret 2012. Undersøgelsen er baseret på en dybdegående kontrol af 2.998 virksomheders skattemæssige forhold. Blandt alle kontrollerede virksomheder er der tillige foretaget i alt 1.887 kontroller af virksomhedernes momsforhold. Undersøgelsen omfatter kun virksomheder med op til 250 ansatte. Complianceundersøgelsen beskriver udviklingen på skatte- og momsområdet generelt, men indeholder ikke en specifik analyse af negativ moms. Undersøgelsen indeholder analyser af fejldele og fejlbeløb for små og mellemstore virksomheder på hele momsområdet.

Complianceundersøgelsen fra 2015 viste, at blandt virksomheder, der også blev kontrolleret for moms, var der momsrelaterede fejl i 46 % af tilfældene. Det er en stigning på 5 procentpoint i forhold til complianceundersøgelsen fra 2012 vedrørende indkomståret 2010. Undersøgelsen viste også, at momsgabet har været uændret siden 2010.

Skatte- og momsgabet kan både skyldes fejl og bevidste forsøg på at omgå reglerne. SKAT henfører halvdelen af skatte- og momsgabet for små og mellemstore virksomheder til virksomheder, der bevidst forsøger at omgå reglerne for skatter og afgifter, herunder moms. Disse udgør 10 % af det samlede antal små og mellemstore virksomheder.

34. Virksomheder med mere end 250 ansatte er ikke indeholdt i complianceundersøgelsen. Rigsrevisionen har undersøgt, hvor stor en andel af de samlede udbetalinger af negativ moms, der kan henføres til de virksomheder, som ikke indgår i complianceundersøgelsen. Rigsrevisionen estimerer, at en meget væsentlig del – op til 80 % – af den udbetalte negative moms i 2012 kan henføres til virksomheder, som ikke indgår i SKATs complianceundersøgelse.

Skatteministeriet har oplyst, at der i 2017 vil blive gennemført en skattegabsopgørelse blandt virksomheder med mere end 250 ansatte.

### FEJLBELOB

Vi definerer et fejlbeløb i populationen af udbetalinger som det samlede beløb, SKAT har udbetalt uretmæssigt. En fejlandel defineres i beretningen som andelen af fejlbehæftede angivelser.

### SKATTE- OG MOMSGABET

Skatte- og momsgabet er udtryk for forskellen mellem det, skatteyderne skal indbetale, og det de faktisk indbetaler. Skatte- og momsgabet kvantificerer således den manglende regelefterlevelse i kroner og ører.

Rigsrevisionen vurderer, at SKAT ikke kan anvende resultaterne i complianceundersøgelsen til at estimere fejldele og fejlbeløb i populationen af angivelser af negativ moms, da den ikke omfatter alle virksomheder, som får udbetalt negativ moms. Rigsrevisionen vurderer samtidig, at de tendenser, der kommer til udtryk i complianceundersøgelsen, burde have givet anledning til, at SKAT havde undersøgt området vedrørende negativ moms nærmere.

#### *Kontrolprojekt i 2010*

35. SKAT udbetaler automatisk alle angivelser under 10.000 kr. uden forudgående kontrol. I 2010 kontrollerede SKAT i et særligt projekt 102 sager med udbetalinger *under 10.000 kr.* Formålet var at vurdere, om SKAT skulle opretholde sin praksis for automatisk frigivelse af udbetalinger under 10.000 kr. Kontrollen er udført, efter at SKAT har udbetalt pengene. Kontrollen viste en træfprocent på 21 % og en gennemsnitlig regulering på 13.369 kr. pr. reguleret angivelse. 19 % af virksomhederne blev lukket efter kontrollen – enten af SKAT eller på virksomhedernes eget initiativ. SKAT har afrapporteret kontrolprojektet i et kortfattet notat, hvor SKAT vurderer, at grænsen for automatisk frigivelse af angivelser under 10.000 kr. kan fastholdes.

#### **TRÆFPROCENT**

Træfprocenten er et udtryk for den andel af kontrollerne, der giver anledning til regulering, dvs. ændring af det negative tilsvær.

36. Rigsrevisionen finder, at kontrolprojektets resultater burde have foranlediget, at SKAT gennemførte en lignende analyse baseret på en statistisk repræsentativ stikprøve. På baggrund af en sådan analyse kunne SKAT have estimeret fejlbeløb i populationen af udbetalinger under 10.000 kr. Desuden ville analysen have tilvejebragt et grundlag for at beslutte, hvordan SKAT skal kontrollere udbetalinger under 10.000 kr. SKAT har efterfølgende oplyst, at der i 2016 er udtaget en statistisk repræsentativ stikprøve, der vil kunne estimere fejlbeløb i populationen af udbetalinger under 10.000 kr. og udbetalinger i intervallet 10.000-20.000 kr.

#### *Effektmåling i 2013*

37. Udbetalingskontrollen har i 2013 kontrolleret 380 tilfældigt udvalgte udbetalinger *over 10.000 kr.* Undersøgelsen var den første af 2 planlagte målinger, der tilsammen skulle kortlægge kontrollens effekt på virksomhedernes efterlevelse af reglerne. Ifølge planen skulle SKAT udføre den anden måling i 2015, men SKAT har ikke gennemført målingen.

38. I forbindelse med Rigsrevisionens undersøgelse har SKAT på ny gennemgået stikprøven fra effektmålingen i 2013. SKAT har oplyst, at kun 336 af de oprindelige 380 udbetalinger bør indgå i stikprøven, hvis man vil beregne et samlet fejlbeløb eller fejldele. Desuden bør man korrigere for periodeforskydninger og tage udgangspunkt i nettoreguleringer, dvs. forhøjelse af det negative momstilsvær fratrukket nedsættelser af det negative momstilsvær. Endvidere indeholder stikprøven dubletter. Af disse årsager bør 44 udbetalinger ifølge SKAT fjernes fra stikprøven.

39. Rigsrevisionen finder, at den korrigerede stikprøve ikke kan bruges til at vurdere fejlbeløb, da gennemsnittet af udbetalingerne størrelse er væsentligt lavere i stikprøven end i populationen. Således er den gennemsnitlige udbetaling pr. virksomhed i stikprøven under det halve af den gennemsnitlige udbetaling pr. virksomhed i populationen. Den store forskel skyldes, at meget store virksomheder er underrepræsenteret i stikprøven.

40. Rigsrevisionen konstaterer, at det ikke er muligt at bruge undersøgelsen til at måle effekten af SKATs kontrol, da SKAT ikke gennemførte den opfølgende effektmåling. Hertil kommer, at undersøgelsen heller ikke kan bruges til at estimere fejlbeløb i populationen, da meget store virksomheder er underrepræsenteret.

## RESULTATER

Undersøgelsen viser, at SKAT ikke har udarbejdet egnede analyser, der belyser fejlandele og fejlbeløb i forhold til populationen af angivelser og virksomheder, som får udbetalt negativ moms. Rigsrevisionen vurderer, at den manglende viden betyder, at SKAT ikke kan tilrettelægge kontrollen tilfredsstillende.

Konsekvensen af de manglende analyser er bl.a., at SKAT ikke kan estimere, hvor stor en del af den udbetalte negative moms på ca. 235 mia. kr. i 2015 SKAT har udbetalt uretmæssigt. Det er Rigsrevisionens vurdering, at SKAT ikke uden et sådant estimat kan afgøre, om kontrolindsatsen er tilstrækkelig.

### 2.3. TILRETTELÆGGELSE AF KONTROLINDSATSEN I UDBETALINGSKONTROLLEN

41. Vi har undersøgt, om SKAT har tilrettelagt kontrolindsatsen tilfredsstillende. Vi har lagt til grund, at en tilfredsstillende tilrettelæggelse af kontrollen indebærer, at angivelser udvælges ud fra en afvejning af væsentlighed og risiko, herunder at alle angivelser skal have en sandsynlighed for at blive udtaget til kontrol. Vi har derfor undersøgt, om tilrettelæggelsen sikrer, at SKAT udvælger væsentlige og risikofyldte angivelser til kontrol. Vi har desuden gennemgået øvrige indsatser i forhold til særligt væsentlige og risikofyldte områder vedrørende udbetaling af negativ moms.

#### 3 ugers frist for udbetaling af negativ moms

42. Det følger af opkrævningslovens § 12, at SKAT som udgangspunkt skal udbetale negativ moms til virksomheden senest 3 uger efter, at SKAT har modtaget angivelsen. Loven sætter således en tidsmæssig ramme for den kontrol, som SKAT kan udføre inden udbetalingen. Perioder, hvor SKAT afventer svar fra virksomheden, tæller ikke med i opgørelsen af de 3 uger. SKAT har oplyst, at angivelser som udgangspunkt godkendes til udbetaling i visiteringen på modtagelsesdagen.

43. Virksomheder afregner moms månedligt, kvartalsvist eller halvårligt, afhængigt af virksomhedens omsætning. Det betyder, at der især 2 gange om året opstår spidsbelastningsperioder i Udbetalingskontrollen, når både virksomheder, der afregner månedligt, kvartalsvist og halvårligt, indsender angivelser samtidigt.

Afregningstidspunkter kombineret med en udbetalingsfrist på 3 uger medfører således spidsbelastningsperioder i Udbetalingskontrollen.

**OPKRÆVNINGSLOVEN**  
Opkrævningslovens § 12 (lovbekendtgørelse nr. 1180 af 30. september 2015) foreskriver, at hvis en virksomheds tilsvarende af skatter og afgifter m.v., der opkræves efter reglerne i loven, for en afregningsperiode er negativt, udbetales beløbet til virksomheden. Det samme gælder, når virksomheden ved en fejl har indbetalt for meget, eller når en godtgørelse e.l., som skal modregnes i virksomhedens tilsvarende, overstiger tilsvaret. Udbetaling sker senest 3 uger efter modtagelsen af angivelsen henholdsvis indberetningen for den pågældende periode. Såfremt tilbagebetalingen skyldes en fejl i indbetalingen, tilbagebetales beløbet senest 3 uger efter, at virksomheden har gjort told- og skatteforvaltningen opmærksom på fejlen, eller told- og skatteforvaltningen har konstateret fejlen.

**Automatisk udbetaling af angivelser under 10.000 kr.**

44. SKAT har på baggrund af en samlet vurdering af økonomisk væsentlighed og risiko fastsat en bagatelgrænse, så SKAT automatisk frigiver angivelser under 10.000 kr. til udbetaling. SKAT har endvidere oplyst, at angivelser under 10.000 kr. i visse tilfælde kan udtages til kontrol i SKATs øvrige projekter. Rigsrevisionen kan konstatere, at dette sjældent forekommer.

45. Udbetalinger under 10.000 kr. udgør antalsmæssigt ca. halvdelen af alle udbetalingerne. Beløbsmæssigt udgør disse angivelser ca. 0,5 mia. kr. årligt. Det svarer til 0,2 % af de samlede udbetalinger af negativ moms i 2015.

46. Vores undersøgelse viser, at 200.083 virksomheder i undersøgelsesperioden 2009-2015 kun har haft negative angivelser under 10.000 kr. Vi har ikke undersøgt, om virksomhederne har angivet positiv moms i perioden. Disse virksomheder har tilsammen fået udbetalt 1,4 mia. kr. Nogle af virksomhederne har angivet negativ moms under 10.000 kr. i næsten hver måned i undersøgelsesperioden.

Vi er ikke bekendt med, om nogle af beløbene er uretmæssigt udbetalt, men kan konstatere, at mange virksomheder kun angiver negativ moms under 10.000 kr. og dermed ikke bliver kontrolleret inden udbetaling.

47. Rigsrevisionen finder det uhensigtsmæssigt, at SKAT har fastlagt en bagatelgrænse, der betyder, at SKAT frigiver halvdelen af alle angivelser, svarende til et beløb på ca. 0,5 mia. kr. i 2015, til udbetaling uden at kontrollere dem. Rigsrevisionen finder, at der for alle angivelser bør være en reel sandsynlighed for at blive udtaget til kontrol. Rigsrevisionen konstaterer, at eftersom bagatelgrænsen alene er fastsat ud fra en væsentlighedsbetragtning, foretages der således ikke en risikovurdering af angivelser under 10.000 kr. Rigsrevisionen finder videre, at det ikke stemmer overens med regnskabsbekendtgørelsens krav, når SKAT automatisk frigiver angivelser under 10.000 kr. til udbetaling uden forudgående kontrol.

**Visitering og kontrol af angivelser over 10.000 kr.**

48. Vi har undersøgt, om visiteringen i tilstrækkelig grad sikrer, at SKAT udtager væsentlige og risikofyldte angivelser over 10.000 kr. til kontrol.

*Visitering*

49. Der foretages dagligt en automatiseret gennemgang af de negative angivelser, som resulterer i, at der udskrives et kontrolnotat for hver enkelt negativ angivelse. Kontrolnotatet indeholder bl.a. alarmer, der aktiveres ved forekomsten af én eller flere af 7 særlige risici. Kontrolnotatet ligger til grund for den manuelle væsentligheds- og risikovurdering.

50. Kontrolnotatet indeholder en række oplysninger om virksomhedens forhold og historik, som visiteringsmedarbejderen bruger til at vurdere, om angivelsen skal udtages til kontrol.

**ALARM**

En alarm kan fx udløses ved, at virksomheden tidligere har været kontrolleret, eller at virksomheden er nystartet.



51. Visiteringsmedarbejderen udvælger sager til kontrol ud fra kontrolnotatet og ud fra viden om og erfaring med, hvilke virksomhedstyper der har en særlig risiko for fejl i angivelserne. Ud over at gennemgå oplysningerne i kontrolnotatet kan medarbejderen indsamle oplysninger om virksomheden i SKATs systemer og fra internetkilder. SKAT har desuden oplyst, at visiteringsmedarbejderne ca. 1.800 gange i 2015 tog telefonisk kontakt til virksomheder. Visiteringen er en manuel gennemgang, hvor medarbejderen således på baggrund af en række risikofaktorer vurderer, hvilke angivelser der udgør en risiko for uretmæssig udbetaling.

52. Ifølge SKATs opgørelser er forbruget af årsværk på visiteringsopgaven i perioden 2013-2015 gået fra godt 21 årsværk i 2013 til knap 7 årsværk i 2015. Ifølge Rigsrevisionens beregninger havde en visiteringsmedarbejder i gennemsnit ca. 3 minutter pr. visitering i 2015.

53. SKAT har oplyst, at nedjusteringen af årsværk på visiteringsdelen i 2015 primært skyldes, at opgaven blev samlet 4 steder i landet mod tidligere 22 steder, og at registreringspraksissen for tid brugt på visiteringsopgaven blev ændret. SKAT har endvidere oplyst, at nedgangen i tidsforbruget på visiteringsopgaven fra 2014 til 2015 således er en kombination af en effektiviseringsgevinst og en ændret registreringspraksis, og at tallene for 2015 derfor ikke er sammenlignelige med tallene for tidligere år.

54. SKAT har ultimo 2015 implementeret en scoringsmodel, der skal styrke visiteringen. Scoringsmodellen beregner på baggrund af ca. 80 parametre et kontroltal for hver enkelt negativ angivelse, der indikerer risikoen for, at angivelsen er fejlbehæftet. SKAT forventer, at scoringsmodellen kan effektivisere visiteringen. SKAT har endnu ikke opgjort, hvilken effekt scoringsmodellen har på udsøgninger af sager til kontrol.

55. Visiteringen er ikke formaliseret ved en beskrivelse af, hvilke arbejdsgange visiteringsmedarbejderen som minimum skal udføre for at godkende en angivelse til udbetaling. Da der ikke foreligger formaliserede procedurebeskrivelser for visiteringen, afgør medarbejderen ud fra et fagligt skøn og på baggrund af kontrolnotatet, om udbetaling skal finde sted. Der er således ikke anvisning på, hvilke kriterier der afgør, om angivelsen går videre til kontrol. Kontrolnotatet indeholder alene oplysninger, som visiteringsmedarbejderen bør overveje.

56. De angivelser, som visiteringsmedarbejderne udtager til eventuel kontrol, bliver overført til kontrollisten. Kontrollisten fungerer som en sagspulje for kontrolmedarbejderne. SKAT har oplyst, at ca. 10 % af alle negative angivelser over 10.000 kr. overføres til kontrollisten. Langt fra alle de negative angivelser på kontrollisten bliver kontrolleret. SKAT har oplyst, at kontrollisten sikrer, at der er en tilstrækkelig mængde sager, som kontrolmedarbejderne kan trække på.

57. Rigsrevisionen vurderer, at det har flere formål at formalisere og beskrive indholdet i visiteringen. Det kan systematisere den måde, hvorpå SKAT opsamler og indarbejder viden og erfaring, og det kan støtte visiteringsmedarbejderen i at visitere angivelser samt bidrage til at dokumentere arbejdet. Hvis SKAT eventuelt kombinerer en mere formaliseret visitering med automatisk udsøgning, kan det desuden sikre, at SKAT altid udtager særligt væsentlige og risikofyldte angivelser til kontrol.

58. SKAT har oplyst, at SKAT løbende arbejder på at forbedre og tilpasse grundlaget for visiteringsmedarbejdernes faglige skøn ved at kvalificere de oplysninger, der indgår i kontrolnotatet.

59. Rigsrevisionen kan konstatere, at visiteringen er tilrettelagt, så den enkelte visiteringsmedarbejder alene afgør, om angivelsen kan godkendes til udbetaling, eller om den skal overføres til kontrollisten. Der foreligger ikke formaliserede procedurebeskrivelser for visiteringen, hvorfor medarbejderens faglige skøn af kontrolnotatets oplysninger alene er bestemmende for, om udbetaling skal finde sted.

### *Kontrol*

60. Kontrolmedarbejderne udvælger sager fra kontrollisten til gennemgang på baggrund af en faglig vurdering af væsentlighed og risiko. En kontrol består typisk af en indledende kontakt til virksomheden. Af hensyn til en hurtig sagsbehandling ringer kontrolmedarbejderen først til virksomheden. Hvis virksomheden ikke svarer, skriver medarbejderen til virksomheden. Medarbejderen indkalder derefter regnskabsmateriale og dokumentation eller varsler et kontrolbesøg. Medarbejderen kan desuden hente oplysninger om den pågældende virksomhed i SKATs systemer.

61. Kontrollen afsluttes enten ved, at angivelsen vurderes korrekt og derefter frigives til udbetaling, eller ved, at SKAT foretager en regulering og udbetaler det korrekte beløb eller opkræver et beløb, hvis reguleringen betyder, at det samlede tilsvær bliver positivt. I 2015 blev en kontrolsag i gennemsnit gennemført på 15 timer.

62. Kontrolarbejdet understøttes af nedskrevne procesbeskrivelser i form af en drejebog, som fastlægger minimumskrav i forbindelse med sagsbehandling og dokumentation, behandlingsregler, kontrolmanual og skabeloner.

63. SKAT har ikke faste krav til forholdet mellem antallet af angivelser, der visiteres til kontrol, og antallet af angivelser, der efterfølgende kontrolleres. I dag overføres visiterede angivelser til en kontrolliste, som kontrolmedarbejderne vælger fra. Medarbejderne kontrollerer kun en mindre del af angivelserne på listen.

64. Udbetalingskontrollen opgør antal kontrollerede angivelser pr. årsværk og træfprocenten for den samlede kontrol i Udbetalingskontrollen. Der er opstillet måltal herfor inden årets start, og der følges op på disse.

Herudover udarbejder Udbetalingskontrollen en årlig opgørelse af bl.a. den samlede regulering, regulering pr. kontrolleret angivelse og forbrugte timer pr. kontrolleret angivelse.

### SKAT's øvrige indsats på særligt væsentlige og risikofyldte områder

65. Vi har gennemgået en række af SKAT's øvrige indsatser vedrørende særligt væsentlige og risikofyldte områder i forbindelse med udbetaling af negativ moms. Vi har lagt til grund, at SKAT bør identificere særligt væsentlige og risikofyldte områder til brug for tilrettelæggelsen af kontrollen.

#### *Eksportvirksomheder*

66. Udbetalingskontrollen har siden 2014 løbende overvåget negative angivelser fra virksomheder omfattet af eksportmomsordningen. Overvågningen har til formål at minimere risikoen for uretmæssige udbetalinger, når virksomhederne angiver negativ moms for eksportdelen. Overvågningen består i, at SKAT kontrollerer, om eksportdelens negative moms kan indeholdes i modervirksomhedens salgsmoms for samme periode. Der er afsat ét årsværk til denne overvågning.

#### *Nystartede virksomheder*

67. Nystartede virksomheder har ifølge SKAT som udgangspunkt mindre erfaring med indberetning af moms og har generelt set mindre kendskab til reglerne på skatte- og momsområdet mv. Hertil kommer, at det ifølge Udbetalingskontrollen er både nemt og hurtigt at oprette en virksomhed, og bl.a. derfor oprettes nogle virksomheder alene med svig for øje. Udbetalingskontrollen har derfor særligt fokus på nystartede virksomheder. Det sker bl.a. ved, at systemerne aktiverer en alarm, når en virksomhed, der er momsregistreret inden for de seneste 2 år, anmoder om udbetaling af negativ moms. Alarmen udløser ikke automatisk en kontrol, men indgår i en samlet vurdering af virksomhedens væsentlighed og risiko.

#### *Organiseret svig*

68. Indsatsprojektet "Organiseret svig med negativ moms" har til formål at finde og stoppe momsregistrerede virksomheder og personer bag, der på organiseret vis forsøger at få udbetalt negativ moms på svigagtigt grundlag. Projektet udsøger hver dag angivelser blandt alle modtagne angivelser i Udbetalingskontrollen. Projektet behandler godt 200 sager om året.

#### *De 50 største virksomheder*

69. SKAT har i 2016 iværksat en overvågning af de 50 virksomheder, der får mest negativ moms udbetalt. De 50 virksomheder fik i 2015 udbetalt i alt ca. 135 mia. kr. Overvågningen skal forventeligt resultere i kontrol af 8-10 virksomheder årligt over en 5-6-årig periode.

---

## RESULTATER

Undersøgelsen viser, at der ikke for alle angivelser er en reel sandsynlighed for at blive udtaget til kontrol i Udbetalingskontrollen. SKAT udbetaler halvdelen af alle angivelser uden kontrol, svarende til et beløb på ca. 0,5 mia. kr. i 2015. Rigsrevisionen finder, at der for alle angivelser bør være en reel sandsynlighed for at blive udtaget til kontrol, bl.a. for at øge virksomhedernes oplevede opdagelsesrisiko. Rigsrevisionen vurderer, at sandsynligheden for udvælgelse til kontrol er ét blandt flere forhold, som kan øge den oplevede opdagelsesrisiko og dermed motivere virksomheder til at selvangive korrekt og mindske risikoen for svig. Rigsrevisionen finder, at SKAT ikke bør udbetale ca. 0,5 mia. kr. årligt uden forudgående kontrol.

Rigsrevisionen har konstateret, at visiteringen er tilrettelagt således, at det er den enkelte visiteringsmedarbejder, der alene afgør, om en angivelse kan godkendes til udbetaling, eller om den skal overføres til en kontrolliste. Der foreligger ikke formaliserede procedurebeskrivelser for visiteringen, hvorfor medarbejderens faglige skøn ud fra væsentlighed og risiko alene er bestemmende for, om udbetaling skal finde sted. Visiteringsmedarbejderne havde i 2015 i gennemsnit ca. 3 minutter til at vurdere, om de skulle godkende en angivelse til udbetaling eller overføre den til kontrollisten. En udbetaling udgjorde i 2015 i gennemsnit 740.000 kr. Rigsrevisionen finder, at visiteringens tilrettelæggelse indebærer en risiko for, at ikke alle væsentlige og risikofyldte angivelser udtages til kontrol.

Kontrolmedarbejderne udvælger sager fra kontrollisten til gennemgang på baggrund af en faglig vurdering af væsentlighed og risiko. Medarbejderne kontrollerer kun en mindre del af angivelserne på listen. Det indebærer, at det ikke er alle de angivelser, som i visiteringen er vurderet til at være væsentlige og risikofyldte, der kontrolleres.

## 3. Kontrol af negativ moms

### DELKONKLUSION

SKATs kontrol med negativ moms inden udbetaling er ikke tilfredsstillende.

Rigsrevisionens undersøgelse af SKATs praksis viser, at SKAT ikke i tilstrækkelig grad har kontrolleret væsentlige og risikofyldte angivelser. SKAT har fokuseret kontrollen på mindre væsentlige angivelser. Rigsrevisionens undersøgelse viser videre, at SKAT ikke kontrollerer angivelser fra nystartede virksomheder hyppigere end angivelser fra alle virksomheder set under ét, på trods af at SKAT er opmærksom på, at risikoen hos disse virksomheder er forhøjet. Ligeledes viser undersøgelsen, at angivelser fra virksomheder, der ved tidligere kontrol ikke havde dokumentation for den negative moms eller havde uorden i regnskaberne mv., kun i begrænset omfang kontrolleres, når de pågældende virksomheder indsender en efterfølgende angivelse. Endelig tilpasser SKAT ikke omfanget af kontrol, så der tages højde for perioder med spidsbelastning. Konsekvensen heraf er, at sandsynligheden for at blive udtaget til kontrol varierer fra dag til dag og i høj grad er bestemt af omfanget af dagens angivelser.

SKAT kontrollerer årligt knap 2 % af det samlede antal negative angivelser inden udbetaling. I 2015 resulterede hver 2. kontrol i en efterfølgende regulering, og det gennemsnitlige reguleringsbeløb pr. kontrol var 323.155 kr. Godt 94 % af de regulerede fejlbeløb er i statens favør. Det er Rigsrevisionens vurdering, at disse forhold indikerer, at der er risiko for store tab for staten, hvis SKAT ikke opdager og regulerer fejlbehæftede angivelser.

Udbetalingskontrollens reguleringer har ikke fulgt stigningerne i udbetalinger af negativ moms. Hvert årsværk i Udbetalingskontrollen har i gennemsnit reguleret for 27 mio. kr. i 2015.

Simple tastefejl mv. har medført meget store fejl. Rigsrevisionen vurderer, at konsekvensen af manglende inddatakontrol er, at der blandt de godt 300.000 årlige angivelser er risiko for flere væsentlige fejl, som SKAT ikke opdager i den efterfølgende visitering og kontrol.

70. Dette kapitel handler om, hvorvidt SKAT udfører en tilfredsstillende kontrol af negativ moms inden udbetaling. Af kapitel 2 fremgår det, at SKAT ikke i tilstrækkelig grad har tilrettelagt kontrollen ud fra væsentlighed og risiko. Vi har derfor i dette kapitel undersøgt, om kontrollen i praksis resulterer i, at væsentlige og risikofyldte angivelser kontrolleres.

### 3.1. KONTROLLENS OMFANG

71. Vi har undersøgt, hvor mange negative angivelser der er kontrolleret i Udbetalingskontrollen i perioden 2009-2015. Vi har herunder undersøgt, hvor store reguleringer kontrollen har givet anledning til, og hvor stor en andel af de konstaterede fejl der er i henholdsvis statens og virksomhedernes favør. Vi har endvidere undersøgt, hvor stor en andel af de kontrollerede angivelser der er fejlbehæftede. Endelig har vi undersøgt, om SKAT udvider kontrollen, hvis der konstateres fejl i en virksomheds angivelse, og om der er tilstrækkelig kontrol, når virksomhederne indtaster deres momsangivelse.

#### Kontrolomfanget i undersøgelsesperioden

72. Tabel 2 viser antal negative angivelser, antal kontroller, andel kontrollerede negative angivelser, træfprocent og gennemsnitligt reguleringsbeløb pr. kontrol i perioden 2009-2015.

TABEL 2

#### KONTROLLENS OMFANG I PERIODEN 2009-2015

	Antal negative angivelser	Antal kontroller	Andel kontrollerede negative angivelser	Træfprocent	Gennemsnitligt reguleringsbeløb pr. kontrol (Kr.)	Samlet regulering (Mia. kr.)
2009	386.440	5.085	1,3 %	46 %	370.902	<b>1,89</b>
2010	370.317	5.873	1,5 %	50 %	228.795	<b>1,34</b>
2011	363.268	5.491	1,5 %	52 %	457.702	<b>2,51</b>
2012	359.627	6.486	1,8 %	49 %	277.191	<b>1,80</b>
2013	364.712	6.420	1,7 %	46 %	229.804	<b>1,48</b>
2014	323.522	6.393	1,9 %	48 %	259.456	<b>1,66</b>
2015	317.643	5.727	1,8 %	55 %	323.155	<b>1,85</b>

Note: Antal kontroller er målt som antal afsluttede kontroller i kalenderåret.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

Det fremgår af tabel 2, at Udbetalingskontrollen i undersøgelsesperioden har kontrolleret mellem 5.085 og 6.486 angivelser årligt. Dette svarer til, at op til knap 2 % af angivelserne årligt bliver kontrolleret inden udbetaling.

Det fremgår videre af tabellen, at Udbetalingskontrollens træfprocent over perioden varierer mellem 46 % og 55 %. Træfprocenten er et udtryk for den andel af kontrollerne, der giver anledning til regulering. Træfprocenten viser således, at SKAT i undersøgelsesperioden har fundet fejl i ca. hver 2. kontrollerede angivelse. SKAT har hertil oplyst, at resultatet ikke er repræsentativt for hele populationen af negativ moms, idet resultatet er baseret på særligt risikofyldte angivelser med negativt momstilsvær. Rigsrevisionen bemærker, at SKAT ikke har foretaget analyser, der er repræsentative for populationen, hvorfor SKAT ikke har kendskab til fejlandele og fejlbeløb i populationen, jf. kapitel 2.

Det fremgår endelig af tabellen, at det gennemsnitlige reguleringsbeløb varierer over perioden. Opgørelsen for 2015 viser, at hver kontrol i gennemsnit medførte en regulering på 323.155 kr.

### *Reguleringer i henholdsvis statens og virksomhedernes favør*

73. Tabel 3 viser andelen af reguleringer i statens favør. Tabellen tager udgangspunkt i det regulerede beløb og viser, at hver gang SKAT regulerer for 100 kr., vil ca. 94 kr. tilfalde staten.

TABEL 3

#### **ANDELEN AF REGULERINGSBELØB I STATENS FAVØR I PERIODEN 2009-2015**

2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	<b>Gennemsnit</b>
95,7 %	95,6 %	92,1 %	96,2 %	94,2 %	93,6 %	92,1 %	<b>94,1 %</b>

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

Det fremgår af tabel 3, at reguleringsbeløbet i statens favør over perioden varierer mellem 92,1 % og 96,2 %. Rigsrevisionen vurderer, at når reguleringerne i så udpræget grad er i statens favør, kan det være udtryk for, at virksomhederne ved tvivlstilfælde er tilbøjelige til at fortolke reglerne til egen fordel.

### *Udviklingen i reguleringerne*

74. Vi har undersøgt, om de samlede reguleringer, som kontrollen har givet anledning til, er steget, i takt med at der har været en markant stigning i udbetalingen af negativ moms.

75. Tabel 4 viser de samlede udbetalinger og den indekserede udvikling i reguleringer i undersøgelsesperioden, og hvor mange årsværk der har været i Udbetalingskontrollen i perioden.

TABEL 4

#### UDVIKLINGEN I UDBETALINGER, REGULERINGER OG ÅRSVÆRK I UDBETALINGSKONTROLLEN I PERIODEN 2009-2015

	Indekserede udbetalinger	Indekserede reguleringer	Antal årsværk	Regulering pr. årsværk (Mio. kr.)
2009	100	100	51	37
2010	116	71	94	14
2011	126	133	98	26
2012	134	95	105	17
2013	152	78	99	15
2014	163	88	84	20
2015	168	98	69	27

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

Det fremgår af tabel 4, at mens udbetalingerne samlet er steget med ca. 68 % i perioden, er reguleringerne i samme periode faldet en anelse. Rigsrevisionen vil alt andet lige forvente, at reguleringerne havde fulgt stigningen i udbetalinger af negativ moms.

#### Kontrol som middel til at forebygge fejl

76. Udvidet kontrol kan bruges som middel til at forebygge fejl hos virksomheder, der har udvist manglende evne eller vilje til at overholde reglerne. Rigsrevisionen vurderer, at hvis en virksomhed bevidst omgår reglerne eller begår fejl, kan et øget kontroltryk motivere til at reducere begge dele.

77. Rigsrevisionen har med afsæt i en tilfældigt udtaget stikprøve på 135 angivelser, som blev kontrolleret af Udbetalingskontrollen i 2014, undersøgt Udbetalingskontrollens praksis, når virksomheder angiver fejlagtig negativ moms. I stikprøven på 135 sager medførte 62 sager en regulering, og 97 % af det regulerede beløb var i statens favør.



78. Vores gennemgang af stikprøven viser, at en stor del af reguleringerne i kontrolsagerne skyldes, at virksomhederne ikke kan dokumentere det fremsatte krav om udbetaling af negativ moms. Det kan skyldes, at virksomheden har uorden i regnskabet, at der er tastet et forkert beløb via TastSelv Erhverv, at virksomheden uberettiget afløfter moms på udgifter, medtager den samme negative moms vedrørende samme udgift flere gange eller medtager udgiftsbilag, der ikke vedrører virksomheden. SKAT kan i langt de fleste tilfælde ikke afgøre, om fejl er bevidste eller utilsigtede. Virksomhedens manglende dokumentation af en negativ momsangivelse får dog sjældent andre konsekvenser, end at Udbetalingskontrollen stopper netop denne ene udbetaling. I 4 tilfælde blev angivelserne dog oversendt til juridisk vurdering i SKAT. Én sag blev afgjort med en administrativ bøde, og en anden sag blev oversendt til politiet og anklagemyndigheden.

79. Af de 62 virksomheder, hvis angivelser medførte en regulering, har 24 af virksomhederne efterfølgende fået udbetalt negativ moms på baggrund af en senere angivelse. Af disse virksomheder har én virksomhed fået kontrolleret en efterfølgende angivelse, mens de resterende 23 virksomheder har fået udbetalt 27,2 mio. kr. fordelt på 75 udbetalinger i 2014 og 2015, uden at udbetalingerne er blevet kontrolleret i Udbetalingskontrollen.

80. Vores analyse viser, at kontrol af en angivelse fra en virksomhed, som har medført en regulering, kun undtagelsesvist medfører kontrol, når virksomheden angiver negativ moms inden for de efterfølgende 1-2 år. Vores gennemgang af stikprøven viser endvidere, at SKAT i nogle tilfælde udvider kontrollens omfang fra den enkelte angivelse til også at omfatte tidligere angivelser. SKAT har oplyst, at kontrolperioden udvides, hvis der opdages fejl, som vedrører tidligere angivelser, men kun hvis et forkert afgiftstilsvar kan opgøres rimeligt nemt og helst af virksomheden selv eller dennes revisor.

### *Nulstillinger*

81. Gennemgangen af kontrolsagerne i stikprøven viste 3 tilfælde, hvor den negative momsangivelse blev nulstillet af SKAT.

SKAT nulstiller en angivelse, når SKAT må opgive at indhente og kontrollere dokumentationen for en negativ momsangivelse, fordi virksomheden ikke reagerer på gentagne skriftlige og telefoniske henvendelser. Boks 2 viser de 3 eksempler på nulstillinger fra stikprøven.

## BOKS 2

**EKSEMPLER PÅ NULSTILLINGER**

I 3 kontrolsager havde virksomhederne angivet henholdsvis 192.216 kr., 173.522 kr. og 31.927 kr. i negativ moms.

I de 2 første eksempler undlod virksomhederne at reagere på SKATs gentagne henvendelser, og derfor udbetalte SKAT ikke det angivne beløb.

I det sidste eksempel var det 3. gang, virksomheden indsendte en angivelse og undlod at reagere på Udbetalingskontrollens henvendelser ved kontrol, og samtidig 3. gang, at virksomhedens angivelse blev nulstillet. SKAT vurderede, at der fortsat ikke forelå et tilstrækkeligt bevis til at give en administrativ bøde. SKAT vurderede, at den manglende reaktion ikke i sig selv var tilstrækkelig til at gøre et strafferetligt ansvar gældende, hvorefter sagen blev henlagt.

Virksomheden har ikke efter den 3. og sidste nulstilling angivet yderligere negativ moms. Virksomheden har fået udbetalt knap 90.000 kr. fordelt på 11 udbetalinger i perioden 2010-2013. De fleste udbetalinger har været mindre end 10.000 kr. og er derfor blevet automatisk frigivet, da de ligger under Udbetalingskontrollens bagatelgrænse på 10.000 kr. SKAT har udbetalt en del af pengene, efter at SKAT første gang nulstillede en angivelse fra virksomheden.

Eksemplerne viser, at SKAT stopper udbetalingen, når virksomhederne undlader at reagere på SKATs henvendelser.

82. Vores undersøgelse viser, at SKAT ikke anvender udvidet eller skærpet kontrol som middel til at forebygge fejl i angivelser fra virksomheder, der har udvist manglende evne eller vilje til at overholde reglerne. Det gælder både, når virksomheder undlader at reagere på SKATs henvendelser vedrørende kontrol af en angivelse, når der i forbindelse med kontrollen fx konstateres uorden i regnskabet, når virksomheden afløfter moms på uberettigede udgifter, når virksomheden medtager den samme negative moms vedrørende samme udgift flere gange, og når virksomheden medtager udgiftsbilag, der ikke vedrører virksomheden. En kontrol, hvor disse forhold konstateres, medfører sjældent fornyet kontrol, når virksomheden efterfølgende indsender negative momsangivelser. Dette på trods af, at det fremgår af kontrolnotatet, at tidligere angivelser fra virksomheden er blevet kontrolleret.

*Simple tastefejl, decimalfejl mv.*

83. Virksomheder angiver moms via SKATs selvbetjeningssystem TastSelv Erhverv. Her angiver virksomhederne en række oplysninger, bl.a. salgsmoms, moms af varekøb i udlandet, købsmoms og fradrag for diverse energiafgifter mv. Resultatet af disse oplysninger kan enten føre til et positivt eller negativt momstilsvær. Virksomhederne skal ikke dokumentere momsangivelsen i forbindelse med indberetning. Vores undersøgelse viser, at SKAT ikke har systemmæssige kontroller (inddatakontrol), der kan forhindre, at virksomheder kan angive åbenlyse fejlbeløb som følge af tastefejl, decimalfejl mv.

84. Den manglende inddatakontrol ved angivelse af negativ moms betyder, at SKAT ikke automatisk opdager simple tastefejl, decimalfejl mv. i virksomhedens angivelse. Boks 3 viser eksempler på fejl som følge af manglende inddatakontrol.

### BOKS 3

#### EKSEMPLER PÅ SIMPLE TASTEFEJL MV.

- Det har været muligt for en virksomhed at angive samme indberetning 3 gange i samme afregningsperiode.
- En virksomheds negative momstilsvare var retteligt 2.462 kr., men virksomheden angiver ved en fejl en negativ moms på 246.240 kr.
- 2 virksomheder bytter om på plus og minus. I disse 2 tilfælde drejer det sig om reguleringer på henholdsvis 3,9 mio. kr. i statens favør og 2,7 mio. kr. i virksomhedens favør.
- En virksomhed anmoder fejlagtigt om samme beløb 2 måneder i træk.
- En virksomhed indtaster fejlagtigt en negativ angivelse på 95 mio. kr., hvor det korrekte beløb skulle have været ca. 950.000 kr.
- En virksomhed indsender en negativ momsangivelse på knap 8 mia. kr., som retteligt skulle have været knap 8 mio. kr.
- En udenlandsk virksomhed anmoder om at få udbetalt 3,5 mia. kr. Virksomheden indtaster flere på hinanden følgende forkerte angivelser. For at rette 2 forkerte positive angivelser indtaster virksomheden en negativ efterangivelse på 3,5 mia. kr.
- En virksomhed angiver et negativt momstilsvare på godt 9 mia. kr. Det korrekte negative momstilsvare skulle have været 93.249 kr.
- I et eksempel, der ligger efter Rigsrevisionens undersøgelsesperiode, angiver en virksomhed negativ moms på 53 mio. kr. SKAT udbetaler beløbet, som efterfølgende viser sig at være forkert. Beløbet skulle have været 53.000 kr. Pengene betales tilbage til SKAT. SKAT har oplyst, at der var tale om en menneskelig fejl i visiteringsprocessen, som førte til den uretmæssige udbetaling.

Rigsrevisionen skal bemærke, at kontrolsagerne i boks 3 er eksempler på negative angivelser, der er blevet stoppet efter kontrol i Udbetalingskontrollen. Dog er det sidste eksempel ikke stoppet i Udbetalingskontrollen, og beløbet blev derfor udbetalt. Rigsrevisionen konstaterer, at simple tastefejl mv. kan medføre store fejludbetalinger. Rigsrevisionen vurderer, at konsekvensen af den manglende inddatakontrol er, at der blandt de mere end 300.000 årlige udbetalinger kan forekomme flere fejl af samme karakter som eksemplerne, som SKAT ikke har opdaget i den efterfølgende visitering og kontrol.

85. SKAT har oplyst, at der på nuværende tidspunkt ikke forefindes tilstrækkelig inddatakontrol i TastSelv Erhverv. SKAT vil undersøge muligheden for at udvikle indberetningsløsningen vedrørende moms, så der fremadrettet i højere grad bliver foretaget intelligente/logiske kontroller, end der bliver gjort i dag.

## RESULTATER

Undersøgelsen viser, at SKAT årligt kontrollerer knap 2 % af det samlede antal negative angivelser inden udbetaling. I 2015 resulterede hver 2. kontrol i en efterfølgende regulering, og det gennemsnitlige reguleringsbeløb pr. kontrol var 323.155 kr. Godt 94 % af de regulerede fejlbeløb er i statens favør. Det er Rigsrevisionens vurdering, at dette tilsammen indikerer, at der er risiko for store tab for staten, hvis SKAT ikke opdager og regulerer fejlbehæftede angivelser.

Undersøgelsen viser endvidere, at Udbetalingskontrollens reguleringer ikke har fulgt stigningerne i udbetalingerne af negativ moms. Hvert årsværk i Udbetalingskontrollen har i gennemsnit reguleret for 27 mio. kr. i 2015.

Undersøgelsen viser desuden, at hvis en virksomhed uberettiget indsender en negativ momsangivelse og blot undlader at reagere på Udbetalingskontrollen henvendelse i forbindelse med kontrol, er den mest sandsynlige konsekvens, at Udbetalingskontrollen kun stopper denne ene udbetaling. I disse tilfælde er det således risikofrit at fremsætte et udokumenteret krav over for SKAT.

SKAT foretager som hovedregel ikke opfølgende eller udvidet kontrol, når virksomheder i forbindelse med tidligere kontroller ikke har reageret på SKATs henvendelser eller har haft ordren i regnskaberne, eller når SKAT har skønnet, at fejl i angivelserne kan være bevidste.

Rigsrevisionen kan konstatere, at simple tastefejl mv. har medført meget store fejl. Rigsrevisionen vurderer, at konsekvensen af manglende inddatakontrol er, at der blandt de godt 300.000 årlige udbetalinger er risiko for flere væsentlige fejl, som SKAT ikke opdager i den efterfølgende visitering og kontrol.

### 3.2. PRIORITERING AF INDSATS EFTER VÆSENTLIGHED OG RISIKO

86. Vi har undersøgt, om Udbetalingskontrollen i praksis har udvalgt angivelser til kontrol ud fra en afvejning af væsentlighed og risiko.

Først har vi undersøgt, hvordan kontroltrykket fordeler sig i forhold til væsentlighed. Vi har i den forbindelse opdelt udbetalingerne i 2 segmenter på henholdsvis 95 % og 5 % af det udbetalte beløb og vurderet kontroltrykket i disse 2 segmenter. Dernæst har vi vurderet, om forskel i risici kan forklare skævheder i kontroltrykket hos de 2 segmenter. Vi har lagt til grund, at kombinationen af væsentlighed og risiko bør kunne forklare kontrollens fordeling på de 2 segmenter og dermed på de samlede udbetalinger.

Vi har videre undersøgt, om SKAT fører en tættere kontrol med udbetalinger til nystartede virksomheder. SKAT er opmærksom på, at netop nystartede virksomheder udgør en forhøjet risiko. Endelig har vi undersøgt, om den udførte kontrol tilpasses ved spidsbelastninger.

### Kontrol af store virksomheder med høj væsentlighed

87. Tabel 5 viser en opgørelse over, hvor mange virksomheder der er kontrolleret i perioden 2010-2015. Vi har udarbejdet opgørelsen ud fra en 95/5-fordeling af udbetalingerne af negativ moms. De mindste virksomheder er i denne sammenhæng defineret som de virksomheder, der tilsammen modtager 5 % af den negative moms. De største virksomheder er defineret som de virksomheder, der tilsammen modtager 95 % af den negative moms.

TABEL 5

#### FORDELING AF ANTAL VIRKSOMHEDER KONTROLLERET I PERIODEN 2010-2015

	De mindste virksomheder (5 %)	De største virksomheder (95 %)	I alt
2010	3.450	1.121	<b>4.571</b>
2011	3.229	1.156	<b>4.385</b>
2012	4.191	1.137	<b>5.328</b>
2013	4.331	1.020	<b>5.351</b>
2014	4.107	615	<b>4.722</b>
2015	3.543	513	<b>4.056</b>

Note: Af metodiske årsager er 2009 ikke medtaget, ligesom alle kontroller ikke indgår i analysen. Det betyder, at tabellen ikke umiddelbart kan sammenholdes med tabel 1-4. Se mere i bilag 1.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

"De mindste virksomheder" er i denne sammenhæng defineret som de virksomheder, der tilsammen modtager 5 % af den negative moms. "De største virksomheder" er defineret som de virksomheder, der tilsammen modtager 95 % af den negative moms.

Det fremgår af tabel 5, at 1.121 af de største virksomheder fik kontrolleret mindst én angivelse i 2010. Antallet er i 2015 faldet til 513 virksomheder. Af de mindste virksomheder har mellem 3.229 og 4.331 virksomheder fået kontrolleret minimum én angivelse om året i undersøgelsesperioden.

88. Rigsrevisionen kan konstatere, at antallet af kontroller blandt angivelser fra de største virksomheder er faldet med ca. 54 %, mens antallet af kontroller blandt angivelser fra de mindste virksomheder er steget svagt fra 2010 til 2015. Rigsrevisionen kan endvidere konstatere, at hovedvægten i kontrollen ligger på angivelser fra de mindste virksomheder, som udgør 5 % af de samlede udbetalinger.

*Kontrol af risikofyldte angivelser*

89. Vi har undersøgt, om forskel i træfprocenten kan begrunde, at udbetalinger til de mindste virksomheder i stigende grad kontrolleres. Træfprocenten er udtryk for, hvor stor en del af de kontrollerede momsangivelser der medfører en regulering, og er dermed også et udtryk for Udbetalingskontrollens evne til at udvælge angivelser efter risiko. Tabel 6 viser træfprocenten i kontrollerede udbetalinger til henholdsvis de mindste og de største virksomheder.

TABEL 6

**TRÆFPROCENT I KONTROLLEREDE ANGIVELSER HOS DE MINDSTE OG DE STØRSTE VIRKSOMHEDER**

	De mindste virksomheder (5 %)	De største virksomheder (95 %)
2010	46 %	30 %
2011	49 %	35 %
2012	46 %	32 %
2013	43 %	31 %
2014	42 %	36 %
2015	48 %	35 %

Note: Af metodiske årsager er 2009 ikke medtaget, ligesom alle kontroller ikke indgår i analysen. Det betyder, at tabellen ikke umiddelbart kan sammenholdes med tabel 1-4. Se mere i bilag 1.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

Det fremgår af tabel 6, at træfprocenten hos de virksomheder, der får udbetalt 95 % af de samlede udbetalinger af negativ moms, ligger på 30-36 % i perioden. Til sammenligning ligger træfprocenten hos de virksomheder, der får udbetalt 5 % af det samlede beløb, på 42-49 % i perioden. Træfprocenten er således 6-16 procentpoint højere blandt virksomhederne i 5 %-segmentet.

90. Der er stor forskel på, hvor store beløb SKAT regulerer, når negative angivelser fra henholdsvis én af de mindste og én af de største virksomheder kontrolleres, jf. tabel 7.

TABEL 7

**GENNEMSNITLIG REGULERING EFTER KONTROL AF UDBETALINGER  
HOS DE MINDSTE OG DE STØRSTE VIRKSOMHEDER I PERIODEN 2010-  
2015**

	De mindste virksomheder (5 % (Kr.)	De største virksomheder (95 % (Kr.)
2010	134.697	546.794
2011	195.303	818.036
2012	72.596	1.078.364
2013	74.407	944.380
2014	79.064	1.781.648
2015	86.410	2.322.265

Note: Af metodiske årsager er 2009 ikke medtaget, ligesom alle kontroller ikke indgår i analysen. Det betyder, at tabellen ikke umiddelbart kan sammenholdes med tabel 1-4. Se mere i bilag 1.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

Det fremgår af tabel 7, at den gennemsnitlige regulering er markant større, når det drejer sig om kontrol af udbetalinger til de største virksomheder.

Træfprocenten er 6-16 procentpoint lavere blandt de virksomheder, der modtager 95 % af udbetalingerne, jf. tabel 6, men de enkelte reguleringer for disse virksomheder er op til 25 gange større.

91. Rigsrevisionen kan konstatere, at der i perioden 2010-2015 hovedsageligt udføres kontrol blandt de virksomheder, der modtager 5 % af udbetalingerne.

Rigsrevisionen finder, at SKAT ikke kan begrunde en sådan prioritering i en væsentligheds- og risikobetragtning, da der udføres relativt få kontroller blandt angivelser, der tilsammen udgør 95 % af det udbetalte beløb. Hertil kommer, at den gennemsnitlige regulering blandt de største virksomheder er op til 25 gange større, mens træfprocenten blot er knap 1/3 lavere.

92. Skatteministeriet har oplyst, at ministeriet ikke er enig i resultatet af Rigsrevisionens analyse, da antallet af virksomheder falder, samtidig med at antallet af kontroller hos de største virksomheder også falder. I 2015 blev 95 % af de samlede udbetalinger udbetalt til godt 5.000 virksomheder, hvoraf godt 500 af disse virksomheders angivelser blev kontrolleret. Ministeriet bemærker således, at ca. 10 % af virksomhederne bliver kontrolleret.

Rigsrevisionen skal hertil bemærke, at det kun er den enkelte angivelse, der kontrolleres, og ikke alle angivelser pr. år for virksomheden. Det er derfor ikke meningsfuldt at tale om, at virksomheden kontrolleres, idet det er overvejende sandsynligt, at kun én af virksomhedens i gennemsnit 8 angivelser det pågældende år er kontrolleret. Dermed falder kontroltrykket i 2015 fra ca. 10 % af virksomhederne til ca. 1,3 % af angivelserne. Hertil kommer, at antallet af kontroller blandt de største virksomheder falder mere end antallet af virksomheder, og at antallet af angivelser fra hver enkelt af disse virksomheder samtidig stiger. Faldet i antal virksomheder og angivelser er derfor kun en delvis forklaring på faldet i kontrollerne.

Rigsrevisionen finder det i denne sammenhæng mindre relevant, hvor mange virksomheder der er, og hæfter sig i stedet særligt ved:

- at reguleringen pr. virksomhed og angivelse blandt 95 % af udbetalingerne *stiger* i perioden, samtidig med at kontroltrykket falder
- at reguleringen pr. virksomhed og angivelse blandt 5 % af udbetalingerne *falder* i perioden, samtidig med at kontroltrykket stiger
- at langt hovedparten af kontrollerne i hele perioden udføres blandt 5 % af udbetalingerne.

93. Rigsrevisionen finder, at Udbetalingskontrollens praksis for udvælgelse af virksomheder til kontrol ikke i tilstrækkelig grad afspejler væsentligheds- og risikobetragninger, da der udføres relativt få kontroller blandt angivelser fra de største virksomheder. Hertil kommer, at den gennemsnitlige regulering blandt angivelser fra de største virksomheder er op til 25 gange større, mens træfprocenten blot er knap  $\frac{1}{3}$  lavere.

### **Kontrol af nystartede virksomheder**

94. Nystartede virksomheder har som udgangspunkt mindre erfaring med indberetning af moms og har generelt set mindre kendskab til reglerne på skatte- og momsområdet mv. Udbetalingskontrollen har desuden erfaret, at nogle virksomheder oprettes alene med svig for øje, og har derfor særligt fokus på nystartede virksomheder. Det sker bl.a. ved, at der i systemerne indsættes en alarm, som aktiveres, når en virksomhed, der er momsregistreret inden for de seneste 2 år, angiver negativ moms. Alarmen udløser ikke automatisk en kontrol, men fremgår af det materiale (kontrolnotatet), som visiteringsmedarbejderen foretager den samlede risikovurdering af angivelsen på baggrund af.

95. Vi har undersøgt, hvor hyppigt SKAT i 2013 kontrollerede nystartede virksomheder, og har sammenholdt dette resultat med kontrollen af alle virksomheder samme år.



96. Tabel 8 viser, i hvilket omfang nystartede virksomheder kontrolleres i forhold til alle virksomheder under ét. Første kolonne viser, hvor mange virksomheder der har fået kontrolleret mindst én angivelse i 2013. Anden kolonne viser, hvor mange angivelser der er kontrolleret blandt henholdsvis nystartede og alle virksomheder.

TABEL 8

**KONTROL AF NYSTARTEDE VIRKSOMHEDER I 2013**

	Kontrollerede virksomheder	Kontrollerede angivelser
Nystartede virksomheder	2,39 %	1,53 %
Alle virksomheder	3,36 %	1,78 %

Note: Nystartede virksomheder dækker over virksomheder, der blev momsregistreret i 2013, og som indsendte mindst én negativ angivelse i 2013.

Kilde: Rigsrevisionen på baggrund af data fra SKAT.

Det fremgår af tabel 8, at der ikke udføres flere kontroller blandt nystartede virksomheder end blandt alle virksomheder set under ét. Rigsrevisionen skal bemærke, at nogle virksomheder er oprettet meget sent i 2013 og derfor kun indsender én angivelse. I disse tilfælde falder sandsynligheden for at blive udtaget til kontrol alt andet lige, når der sammenlignes med alle virksomheder, hvorfor tallene for kontrol af nystartede virksomheder kan være lidt højere, end tabellen giver udtryk for. Rigsrevisionen har endvidere opgjort omfanget af kontrollen af de nystartede virksomheder i perioden 2013-2015. Denne opgørelse viser ligeledes, at nystartede virksomheder kontrolleres i samme omfang som alle virksomheder.

Rigsrevisionen vurderer, at nystartede virksomheder kontrolleres i omtrent samme omfang som alle virksomheder.

97. SKAT har i flere interne evalueringsrapporter fra projektet "Organiseret svig med negativ moms" fremsat forslag til forbedringer af Udbetalingskontrollen. Formålet med projektet var at stoppe og straffe personer, der stifter momsregistrerede virksomheder, som på organiseret vis har til formål at få udbetalt negativ moms på et svigagtigt grundlag. Et af delformålene var at komme med forslag til procesforbedringer og eventuelle lovinitiativer. Et af projektets forslag var, at kontrollen af nystartede virksomheder skulle gøres obligatorisk. Første gang, forslaget blev fremført, var i 2011, hvorefter det blev gentaget i evalueringsrapporterne fra 2012 og 2013. Forslaget begrundes i 2011 bl.a. med, at kun 1,4 % af de nystartede virksomheder får kontrolleret en angivelse, og at det vil være resursebesparende i SKATs øvrige organisation, hvis Udbetalingskontrollen styrker kontrollen af nystartede virksomheder.

**NYSTARTEDE VIRKSOMHEDER**

Nystartede virksomheder er i denne beretning defineret som virksomheder, der er momsregistreret inden for de seneste 2 år. I boks 4 er nystartede virksomheder omtalt som nyregistrerede virksomheder.

98. Et uddrag fra evalueringsrapporterne om obligatorisk kontrol med nystartede virksomheder er gengivet i boks 4.

**BOKS 4****INTERNT FORSLAG I SKAT OM OBLIGATORISK KONTROL MED NYREGISTREREDE VIRKSOMHEDER**

”Obligatorisk kontrol og korrekt segmentering af nyregistrerede virksomheder.  
Bemærkninger: Procesforbedring – et forslag, som efter projektets vurdering bør have den højeste prioritet, fordi det er nøglen til at begrænse svig og derved spare samfundet for en del af de direkte tab. Derudover vil der være ressourcebesparelser i SKATs øvrige organisation, hvis man vælger at bruge resurser på de nyregistrerede”.

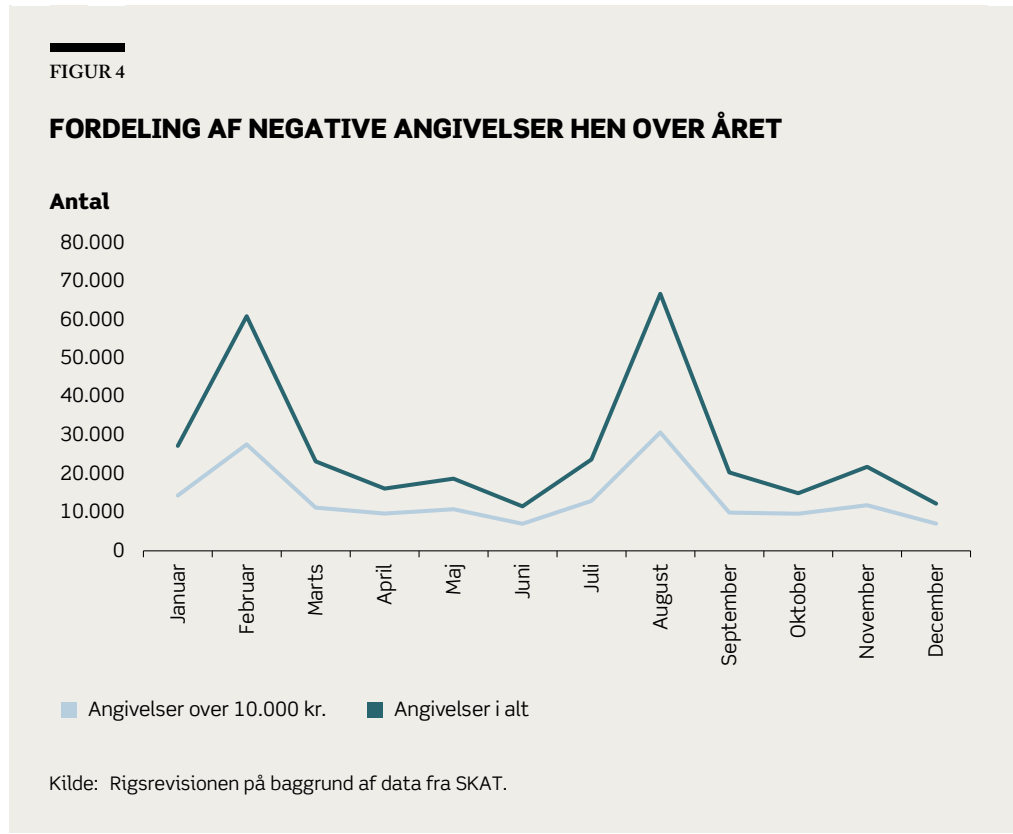
99. Rigsrevisionen vurderer, at SKATs kontrol af angivelse af negativ moms fra nystartede virksomheder ikke er tilstrækkelig i forhold til de risici, der knytter sig til denne gruppe virksomheder. Rigsrevisionen vurderer, at SKAT bør skærpe kontrollen af nystartede virksomheder. Rigsrevisionen konstaterer endvidere, at SKAT gennem det daværende projekt om organiseret svig med negativ moms og gennem evalueringsrapporterne fra 2011, 2012 og 2013 er bekendt med, at kontrollen af de nystartede virksomheder burde styrkes. SKAT har imidlertid ikke styrket kontrollen af nystartede virksomheder.

**SKATs håndtering af sæsonudsving**

100. Virksomheder skal afregne moms månedligt, kvartalsvist eller halvårligt, afhængigt af virksomhedens omsætning. Det betyder, at der især 2 gange årligt opstår spidsbelastningsperioder i Udbetalingskontrollen, idet alle virksomheder angiver negativ moms samtidigt. Desuden skal SKAT som udgangspunkt behandle alle angivelser, så den negative moms kan udbetales inden 3 uger.

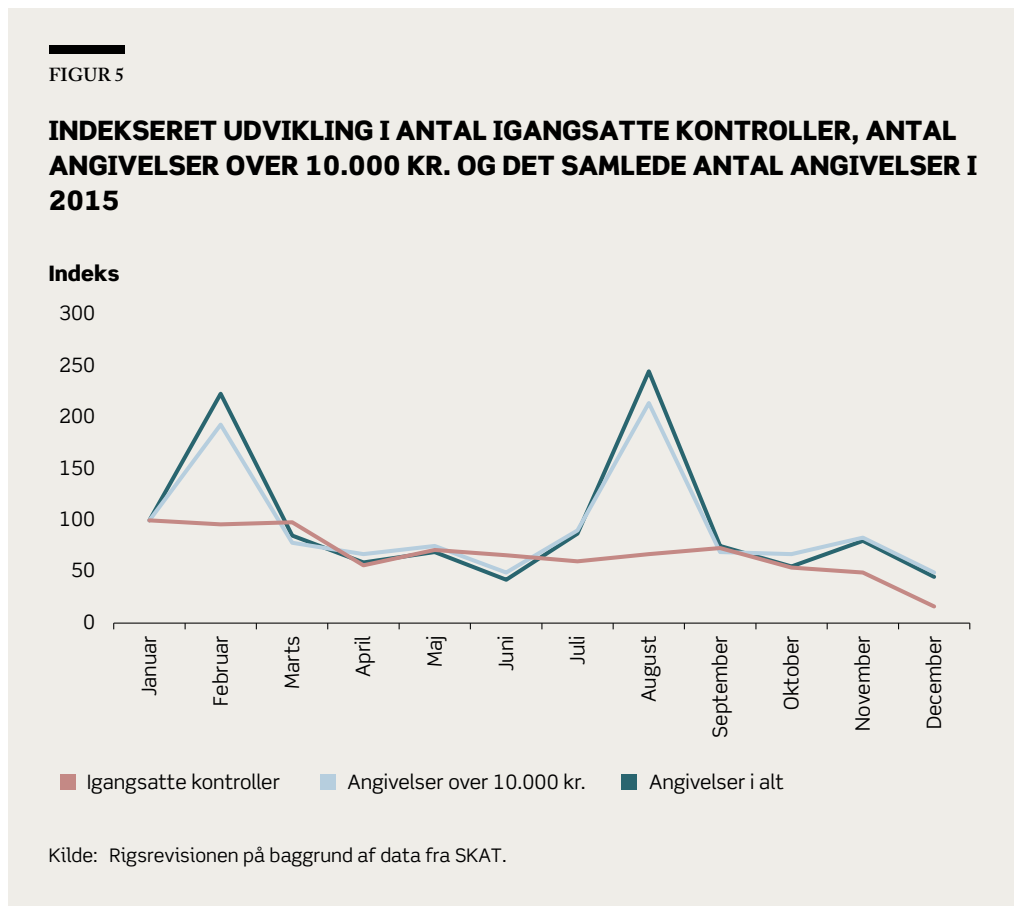
101. Vi har undersøgt, om SKAT har sikret, at Udbetalingskontrollen udvælger virksomheder til kontrol efter væsentlighed og risiko, uafhængigt af spidsbelastningsperioder.

Figur 4 viser antallet af angivelser, der modtages i SKAT pr. måned. De 2 kurver viser henholdsvis antal angivelser over 10.000 kr. og det samlede antal angivelser i 2015.



Det fremgår af figur 4, at SKAT i august modtager ca. 65.000 angivelser, hvoraf knap 30.000 angivelser er over 10.000 kr., mens SKAT i april, maj og juni modtager knap 20.000 angivelser om måneden, hvoraf ca. halvdelen er angivelser over 10.000 kr.

102. Vores undersøgelse viser, at antallet af kontroller er nogenlunde jævnt fordelt hen over året. Figur 5 viser den indekserede udvikling for henholdsvis antal igangsatte kontroller, antal angivelser over 10.000 kr. og det samlede antal angivelser i 2015.



Det fremgår af figur 5, at antallet af igangsatte kontroller falder hen over året, selv om antallet af modtagne angivelser varierer kraftigt.

Da antallet af igangsatte kontroller ikke følger antallet af modtagne angivelser, betyder det, at SKAT i perioderne med spidsbelastning kontrollerer en væsentlig mindre andel af de modtagne angivelser end i årets øvrige perioder. Sandsynligheden for, at en angivelse udtages til kontrol, reduceres dermed betragteligt i perioder med spidsbelastning.

103. SKAT har oplyst, at der tilføres ekstra resurser til kontrol og visitering i perioder med mange angivelser. Vores undersøgelse viser dog, at de ekstra resurser ikke har medført flere kontroller.

---

## RESULTATER

Undersøgelsen viser, at SKAT har fokuseret kontrollen på mindre væsentlige angivelser. Rigsrevisionen kan konstatere, at hovedvægten i kontrollen ligger på angivelser fra de mindste virksomheder, som udgør 5 % af de samlede udbetalinger. Rigsrevisionen kan endvidere konstatere, at antallet af kontroller blandt angivelser fra de største virksomheder er faldet med ca. 54 %, mens antallet af kontroller blandt angivelser fra de mindste virksomheder er steget svagt fra 2010 til 2015. Hertil kommer, at den gennemsnitlige regulering blandt de største virksomheder er op til 25 gange større, mens træfprocenten blot er knap 1/3 lavere. Rigsrevisionen finder, at SKAT ikke kan begrunde en sådan prioritering i en væsentligheds- og risikobetragtning.

SKAT har ikke kontrolleret angivelser fra nystartede virksomheder hyppigere end angivelser fra alle virksomheder set under ét, på trods af at SKAT er opmærksom på, at risikoen hos disse virksomheder er forhøjet.

Endelig har undersøgelsen vist, at SKAT ikke tilpasser omfanget af kontrol, så der tages højde for perioder med spidsbelastning. Konsekvensen heraf er, at sandsynligheden for, at en angivelse bliver udtaget til kontrol, varierer fra dag til dag og i høj grad er bestemt af omfanget af dagens angivelser.

## 4. SKATs fejlagtige håndtering af virksomheders korrektioner i momsindberetninger

### DELKONKLUSION

SKAT har foretaget knap 4.000 udbetalinger uden hjemmel siden den 1. august 2013. Rigsrevisionen vurderer, at Udbetalingskontrollen ikke i tilstrækkeligt omfang opdager fejl og sikrer, at udbetalinger foretages korrekt.

SKAT har i perioden august 2013 - oktober 2016 behandlet 3.988 positive momsangivelser forkert, hvilket har medført, at der er udbetalt ca. 722 mio. kr. uden hjemmel. Beløbet kan dog også være modregnet i eventuel gæld til SKAT.

Fejlbehandlingen er forekommet i de tilfælde, hvor en virksomhed indberetter positiv moms, men ved en fejltagelse indtaster et for stort beløb. Virksomheden opdager fejlen inden forfaldsdagen og retter angivelsen i TastSelv Erhverv. SKAT udbetaler herefter forskellen mellem de 2 indberetninger til virksomheden.

Konsekvensen af fejlen er, at virksomheder, der retteligt skal betale moms, i stedet får udbetalt moms. SKAT opkræver beløbet efterfølgende. Rigsrevisionen finder, at SKAT ikke har hjemmel til at foretage sådanne udbetalinger. Der eksisterer ikke noget krav fra virksomhederne mod SKAT, og de har således ikke et tilgodehavende hos SKAT.

Korrektionerne er behandlet i Udbetalingskontrollen som negative angivelser. Af 3.383 forkerte angivelser, der har været håndteret af SKAT siden den 22. april 2015, har Udbetalingskontrollen højst kontrolleret 46 af disse angivelser.

Skatteministeriet har oplyst, at SKAT og Skatteministeriets departement først er blevet opmærksomme på den omtalte situation i forbindelse med Rigsrevisionens spørgsmål her til. Rigsrevisionen finder, at det er en mangel i SKATs forvaltning, at en systemfejl, der medfører uhjemlede udbetalinger og risiko for tab, kan eksistere i så lang en periode.

104. Dette kapitel handler om en systemfejl hos SKAT, der har medført, at SKAT uden hjemmel har udbetalt 722 mio. kr. fordelt på 3.988 korrektioner i perioden august 2013 - oktober 2016. Beløbet kan være modregnet i eventuel gæld til SKAT. Problemstillingen udspringer af, at Rigsrevisionen af en virksomhed er blevet gjort opmærksom på, at SKAT i visse situationer har udbetalt beløb, uden at virksomheden har haft et krav over for SKAT.

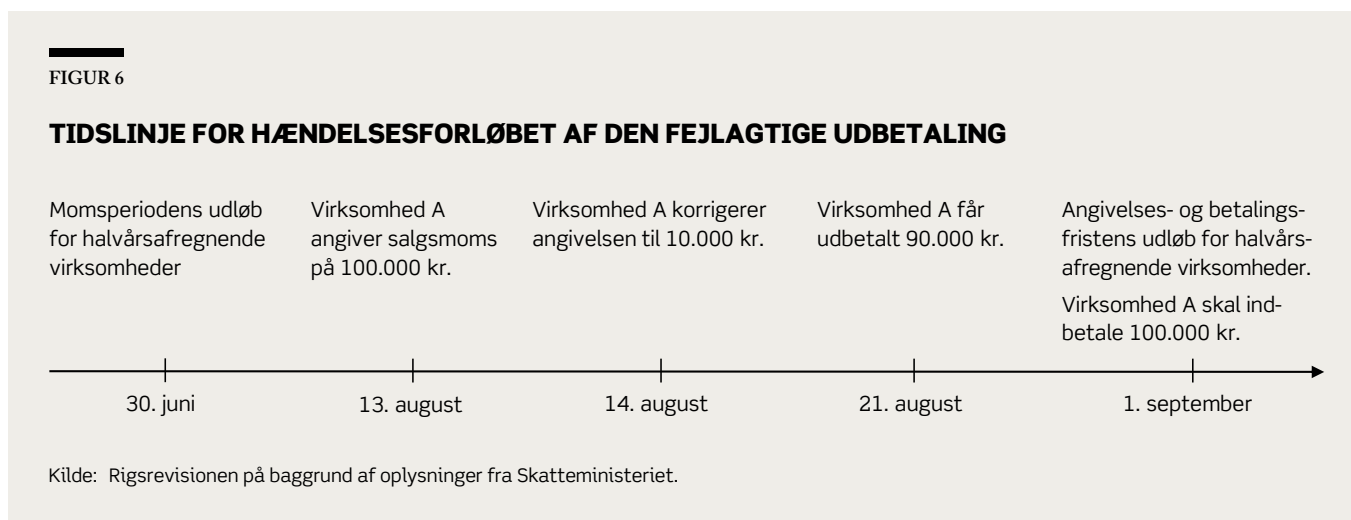
Vi har derfor undersøgt, om SKAT har haft hjemmel til de foretagne udbetalinger, og om Udbetalingskontrollen har opdaget fejlene inden udbetaling.

### Fejlagtige udbetalinger

105. SKAT foretager i bestemte situationer udbetalinger, uden at virksomhederne har angivet negativ moms. Det sker i forbindelse med korrektion af en positiv angivelse, som foretages, inden angivelses- og betalingsfristen er udløbet. På trods af at resultatet af virksomhedens angivelse og korrektion er positivt, udbetaler SKAT det beløb, der svarer til korrektionen. Følgende eksempel illustrerer problemstillingen i hændelsesforløbet:

- a) En virksomhed taster forkert, da den indsender en positiv momsangivelse på 100.000 kr., som retteligt skulle have været 10.000 kr. Virksomheden indsender angivelsen efter momsperiodens udløb, men før angivelses- og betalingsfristens udløb, og virksomheden betaler ikke beløbet med det samme til SKAT.
- b) Virksomheden opdager fejlen i angivelsen fx dagen efter og korrigerer den positive angivelse inden angivelses- og betalingsfristens udløb. Angivelsen lyder nu på 10.000 kr. og ikke på 100.000 kr.
- c) SKAT behandler fejlagtigt korrektionen som en selvstændig negativ angivelse, men virksomheden er dog ikke vidende herom. SKAT registrerer altså ikke virksomhedens korrektion som en korrigeret positiv angivelse på 10.000 kr., men i stedet fejlagtigt som en negativ efterangivelse på 90.000 kr. Udbetalingskontrollen behandler efterangivelsen og sender beløbet til udbetaling.
- d) Virksomheden får således udbetalt korrektionen, svarende til 90.000 kr., uden at have indbetalt de først angivne 100.000 kr.

Figur 6 viser en tidslinje for hændelsesforløbet af den fejlagtige udbetaling.



Eksemplet viser, at SKAT håndterer virksomhedens ændring af den positive angivelse som en negativ efterangivelse og dermed som et krav om udbetaling af et tilgodehavende.

106. Rigsrevisionen konstaterer, at SKAT foretager udbetalinger uden hjemmel. Der eksisterer ikke noget krav fra virksomheden mod SKAT, og virksomheden har således ikke noget tilgodehavende hos SKAT.

I forbindelse med, at et udkast til denne beretning blev sendt i høring i Skatteministeriet, fandt Rigsrevisionen, at SKAT snarest burde indstille de fejlagtige udbetalinger.

107. SKAT har oplyst, at SKAT i perioden august 2013 - oktober 2016 fejlagtigt har genereret i alt 3.988 negative angivelser af denne type til et samlet beløb på 722 mio. kr.

108. SKAT og Skatteministeriet har gennemgået problemstillingen og har oplyst, at der ikke er grund til at antage, at der som følge af den identificerede systemfejl er sket svig eller har været tab for staten. SKAT har bl.a. manuelt gennemgået korrektioner over 1 mio. kr., ligesom SKAT har vurderet de resterende korrektioner ud fra en stikprøve. Efter en gennemgang af de hidtil konstaterede fejludbetalinger har SKAT oplyst, at der er opstået restancer for 1,6 mio. kr. som følge af fejludbetalingerne.

109. Rigsrevisionen har analyseret 3.383 korrektioner, som er modtaget i SKAT i perioden 22. april 2015 - 1. oktober 2016. Vores analyser dækker ikke hele perioden, da Skatteministeriet først kort inden færdiggørelsen af denne beretning blev opmærksom på, at problemet havde eksisteret siden den 1. august 2013 og ikke siden den 22. april 2015 som først oplyst.



Vores analyser viser, at højst 46 af de 3.383 efterangivelser er kontrolleret inden udbetaling eller modregning. Det svarer til, at størsteparten – ca. 98 % – af efterangivelserne, der alle har været igennem Udbetalingskontrollen, ikke blev opfanget, til trods for at de var fejlbehæftede. Rigsrevisionen finder, at dette er en indikation på, at visiteringen i Udbetalingskontrollen langt fra kan identificere, hvilke angivelser der udgør en risiko for uretmæssig udbetaling.

110. Skatteministeriet har oplyst, at ministeriet først er blevet opmærksom på problemstillingen i forbindelse med Rigsrevisionens henvendelse. SKAT har oplyst, at den fejlagtige håndtering af korrektioner skyldes en fejl, der kan henføres til den 1. august 2013, da SKAT implementerede it-systemet Én Skattekonto. Der er ikke tale om en fejl i dette it-system, men i stedet en fejl i overførslen fra det system, der leverer data til Én Skattekonto.

Fejlen omfatter ifølge SKAT moms, lønsumsafgift og punktafgifter. På tidspunktet for færdiggørelsen af Rigsrevisionens beretning har SKATs foreløbige analyser vist, at problemet for lønsumsafgifter begrænser sig til 20 korrektioner. SKATs arbejde med at undersøge problemets eventuelle omfang i forhold til punktafgifter pågår stadig. Rigsrevisionen har i tilknytning hertil anmodet SKAT om at få oplyst, i hvilket omfang udbetalingerne er stoppet, er udlignet med den positive angivelse, har reduceret gælden på Én Skattekonto eller er blevet frigivet til virksomheden.

Skatteministeriet har videre oplyst, at en systemtilpasning kræver omfattende ændringer i SKATs systemer, hvorfor SKAT, indtil systemtilpasningen er på plads, har iværksat manuelle procedurer med henblik på at sikre, at der ikke sker uretmæssige udbetalinger af korrektioner. Rigsrevisionen finder det positivt, at SKAT retter op på problemet og iværksætter tiltag med henblik på at stoppe fejludbetalingerne.

#### ÉN SKATTEKONTO

Én Skattekonto giver virksomhederne et samlet overblik over deres indberetninger, opkrævninger og ind- og udbetalinger til og fra SKAT.

---

## RESULTATER

Undersøgelsen viser, at SKAT har foretaget udbetalinger uden hjemmel i 3.988 tilfælde. Der eksisterer ikke noget krav fra virksomhederne mod SKAT, og de har således ikke noget tilgodehavende hos SKAT. Hovedparten af de i alt 3.988 korrektioner er enten udbetalt eller modregnet i gæld til SKAT.

Rigsrevisionens analyse viser, at højst 46 af de undersøgte 3.383 fejlagtige efterangivelser er kontrolleret inden udbetaling eller modregning. Det betyder, at størsteparten – ca. 98 % – af de fejlagtige efterangivelser, der alle har været igennem Udbetalingskontrollen, ikke blev visiteret til kontrol, til trods for at de var fejlbehæftede. Rigsrevisionen finder, at dette er en indikation på, at visiteringen i Udbetalingskontrollen ikke i tilstrækkelig grad identificerer, hvilke angivelser der udgør en risiko for uretmæssig udbetaling.

Skatteministeriet har tilkendegivet, at den nuværende systemmæssige håndtering er uhensigtsmæssig. SKAT har derfor iværksat tiltag, der muliggør, at angivelser og rettelser af moms, som foretages inden angivelsesfristen, fremover behandles som en korrektion. Ministeriet oplyser, at en systemtilpasning kræver omfattende ændringer i SKATs systemer, hvorfor SKAT, indtil systemtilpasningen er gennemført, har iværksat manuelle procedurer med henblik på at sikre, at der ikke sker uretmæssige udbetalinger i forbindelse med korrektioner. SKAT analyserer omfanget af problemet vedrørende punktafgifterne. Det finder Rigsrevisionen tilfredsstillende.

Skatteministeriet har oplyst, at SKAT og Skatteministeriets departement først er blevet opmærksomme på den omtalte situation i forbindelse med Rigsrevisionens spørgsmål her til. Rigsrevisionen finder, at det er en mangel i SKATs forvaltning, at en systemfejl, der medfører uhjemlede udbetalinger og risiko for tab, kan eksistere i så lang en periode.

Rigsrevisionen, den 7. december 2016

Lone Strøm

/Peder Juhl Madsen

## BILAG 1. METODISK TILGANG

Undersøgelsen bygger på gennemgang af dokumenter, en stikprøve og registerdata, som vi har modtaget fra SKAT. Vi har desuden holdt møder med Skatteministeriets departement og SKAT, herunder medarbejdere fra Udbetalingskontrollen, Juridisk Administration og udvalgte indsatsprojekter. I forbindelse med undersøgelsen har vi gjort brug af skatte- og moms eksperter.

### Væsentlige dokumenter

Vi har gennemgået en række dokumenter, herunder:

- kontrolsager fra Udbetalingskontrollen
- retningslinjer og vejledninger om SKATs kontrolarbejde og juridiske beføjelser ved ansvarsvurdering
- Skatteministeriets redegørelse om udviklingen i udbetalingen af negativ moms
- projektbeskrivelser for de indsatsprojekter i SKAT, der beskæftiger sig med negativ moms
- SKATs complianceundersøgelse fra 2015 vedrørende indkomståret 2012
- analyser, som er udarbejdet af SKAT, og som er baseret på stikprøver af udbetalinger af negativ moms.

### Møder

Vi har holdt møder med:

- Skatteministeriets departement
- SKAT, herunder medarbejdere fra Udbetalingskontrollen, Juridisk Administration og indsatsprojekterne "Organiseret svig med negativ moms", "Organiseret kædesvig" og "Momskarusselsvig".

Formålet med møderne har været at opnå kendskab til, hvordan SKAT tilrettelægger og udfører kontrollen med udbetaling af negativ moms og til departementets tilsyn hermed.

### Stikprøve

Formålet med den udtagne stikprøve har været tredelt:

- at opnå kendskab til de konkrete handlinger, der udføres i forbindelse med en kontrol
- at skabe et overblik over, hvilke fejl Udbetalingskontrollen finder i de negative momsangivelser
- at undersøge, hvordan Udbetalingskontrollen håndterer fejl i de negative momsangivelser.

Stikprøven består af 135 kontroller, som er tilfældigt udvalgt i en population bestående af de 6.393 kontroller, som Udbetalingskontrollen har gennemført i 2014.

### Data modtaget fra SKAT

Vi har gennemført en række analyser på baggrund af registerdata, som vi har modtaget fra SKAT. Dataene indeholder oplysninger om alle negative angivelser i perioden 2009-2015, dvs. knap 2,5 mio. momsangivelser. For hver enkelt angivelse er oplyst beløbets størrelse, momsperiode, om angivelsen er baseret på månedlig, kvartalsvis eller halvårlig afregning, modtagelsesdato hos SKAT, udbetalingsdato mv. Vi skal dog gøre opmærksom på, at Skatteministeriet i nogle opgørelser, fx indtægtslisterne, har rensset opgørelserne for energiafgifter, hvorfor disse ikke er direkte sammenlignelige med opgørelser i beretningen. SKAT har oplyst, at det ikke har været muligt at levere data, der kan afstemmes til indtægtslisterne.

Vi har desuden modtaget oplysninger om alle 41.475 kontroller i perioden 2009-2015, dvs. oplysninger om, hvilken momsafregningsperiode kontrollen vedrører, hvilket SE-nummer kontrollen vedrører, størrelsen af en eventuel regulering i danske kroner samt tidspunkt for kontrollens opstart og afslutning mv.

Oplysninger om sammenhængen mellem udbetaling og udført kontrol er ikke tilgængelige i et enkelt af SKATs systemer. Vi har derfor modtaget ét datasæt, der indeholder oplysninger om alle angivelser i undersøgelsesperioden, og ét datasæt, der indeholder oplysninger om alle kontroller i undersøgelsesperioden. Datasættene har vi herefter sammenholdt, så vi kunne sammenkæde udbetaling med en eventuel kontrol.

For virksomheder, som har angivet et negativt momstilsvaret for en periode, der løber frem til og med den 31. december, foretager SKAT en eventuel kontrol af angivelsen i det efterfølgende kalenderår. Når vi sammenholder antallet af kontrollerede angivelser modtaget i 2014 (4.722) med antallet af udførte kontroller i Udbetalingskontrollen i 2014 (6.393), opstår der en difference på 1.671 kontroller.

Vi har for udvalgte år undersøgt, hvilken periode disse difference på kontroller vedrører. Vi har – så vidt det har været muligt – undersøgt, om virksomheden, der har modtaget en efterfølgende udbetaling, falder under definitionen på *én af de mindste* eller *én af de største* virksomheder i den anvendte 95/5-fordeling. Konklusionen er, at fordelingen af differencekontrollerne ligger på linje med de resultater, der fremgår af beretningens tabeller, dvs. at fordelingen af differencekontrollerne mellem henholdsvis *de mindste* og *de største* virksomheder svarer til fordelingen af de øvrige kontroller. Vi vurderer, at der er en usikkerhed ved den brugte metode, som dog ikke vil påvirke en læsers vurdering af analysens resultater.

I de tabeller, hvor ovennævnte metode er anvendt, er der tilføjet en note. Konsekvensen er bl.a., at 2009 ikke indgår i disse tabeller.

## BILAG 2. ORDLISTE

<b>Compliance-undersøgelse</b>	SKATs undersøgelse af virksomhedernes efterlevelse af regler på skatte- og momsområdet.
<b>Eksportmomsordningen</b>	En særlig ordning, der kan forbedre eksportvirksomheders likviditet.
<b>Fejlandel</b>	Andel af angivelser, der er behæftet med fejl.
<b>Fejlbetøb</b>	Et beløb, der ikke er angivet korrekt, og som eventuelt er udbetalt.
<b>Folketingets Skatteudvalg</b>	Et af Folketingets stående udvalg. Udvalget har 29 medlemmer og nedsættes ved begyndelsen af hver folketingssamling.
<b>Løbende priser</b>	Det prisniveau, som gælder for varer og tjenesteydelser i det aktuelle år.
<b>Momsangivelse</b>	En momsangivelse består overordnet af salgsmoms fratrukket købsmoms og energiafgifter mv.
<b>Momsafregning</b>	Afregningen af den moms, en virksomhed skylder, og den moms, en virksomhed har til gode.
<b>Momstilsvar</b>	En momsangivelse består af følgende: salgsmoms + moms af EU-køb + moms af EU-ydelseskøb ÷ købsmoms ÷ energiafgifter = momstilsvar
<b>Negativ moms</b>	I denne beretning sidestilles negativ moms med negativt momstilsvar.
<b>Periodeforskydning</b>	Angivelse af moms i en forkert periode.
<b>Population</b>	Den samlede mængde negative momsangivelser eller virksomheder i en given periode.
<b>Positiv moms</b>	Moms genereret ved salg samt moms af EU-køb og moms af EU-ydelseskøb.
<b>Regulering</b>	Beløbsmæssig korrektion af momsangivelse foretaget af SKAT. En regulering kan være positiv, negativ eller neutral for statskassen. Neutrale reguleringer kan forekomme som følge af periodeforskydninger, hvortil der alene vil være knyttet en likviditets- og renteomkostning for staten.
<b>Salgsmoms</b>	Skyldig moms genereret ved salg.
<b>SE-nummer</b>	Et SE-nummer anvendes som identifikation af juridiske enheder som fx virksomheder og selvstændige erhvervsdrivende, bl.a. i forbindelse med afregning og registrering af moms.