

Notat

17. maj 2023
WorkZone: 23-0041932

Resultater af analyse og kontrol af differencer mellem virksomheders momsangivelser og VIES-angivelse

Rigsrevisionen undersøgte i sin beretning om momscontrollen med EU-handel (3/2021), hvorvidt differencer mellem virksomheders momsangivelser og angivelser i det fælleseuropæiske statistik- og kontrolsystem, VIES (Vat Information Exchange System), har betydning for momsprovenuet. Som opfølgning på beretningen har Skattestyrelsen gennemført en analyse for at få et detaljeret overblik over differencer mellem virksomhedernes momsoplysninger og indberetninger i VIES-systemet. Dette notat opsummerer analysens væsentligste resultater. Desuden inddrager notatet resultater af Skattestyrelsens virksomhedskontroller med fokus på differencer mellem momsangivelsen og VIES-systemet.

Baggrund

Skattestyrelsen har via VIES-systemet adgang til danske virksomheders indberetninger om momsfri salg til andre EU-lande samt adgang til oplysninger om udenlandske virksomheders momsfri salg til danske virksomheder. Indberetninger i VIES-systemet indgår ikke i grundlaget for virksomhedernes momsangivelse. Systemet er således et statistikkontrolredskab, som har til formål at begrænse eventuel momssvig ved EU-handel.

Der har været konstateret store differencer mellem momsangivelsen og angivelser i VIES-systemet. Som følge heraf har der været behov for at afdække, hvorvidt forskelle kan skyldes, at danske virksomheder angiver og afregner mindre moms, end de burde. Rigsrevisionen bemærkede således i deres beretning om momscontrollen med EU-handel (3/2021), at Skattestyrelsen i utilstrækkelig grad har afdækket omfanget af momsrisici ved EU-handel. Skattestyrelsen har derfor udarbejdet en analyse af differencerne mellem danske virksomheders momsangivelse og angivelser i VIES-systemet. Analysen har haft til formål at skabe et overblik over årsagerne til, at differencer opstår med henblik på fremadrettet at skærpe Skattestyrelsens indsats på området.

På baggrund af analysen kan det udledes, at differencer mellem momsangivelsen og VIES-systemet i høj grad enten udlignes eller er forårsaget af forhold, der ikke kan konkluderes at være udtryk for, at danske virksomheder angiver for lidt i moms i forbindelse med EU-handel. Analysen viser, at en betragtelig del af differencerne kommer fra virksomheder, der i momsmæssig sammenhæng indgår i en særlig virksomhedskonstruktion med del- eller fællesregistreringer. Denne fejltipe vil sammen med generelle periodiseringsfejl i betydeligt omfang blive udlignet og derfor ikke have konsekvenser for det danske momsprovenu. Blandt de resterende differencer konstateres en overvægt af merindberetninger på de

danske virksomheders momsangivelser i forhold til de tilsvarende indberetninger til VIES-systemet. Endelig giver de særlige regler vedrørende trekantshandel i visse situationer anledning til differencer, der vil være i overensstemmelse med reglerne og ikke er udtryk for hverken fejl eller manglende momsprovenu. Se mere i afsnit *Resultater af analysen* nedenfor.

Skattestyrelsen har efter Rigsrevisionens beretning gennemført en række virksomhedskontroller med fokus på differencer mellem momsangivelsen og angivelser i VIES-systemet. Resultatet af kontrollerne underbygger Skattestyrelsens opfattelse af, at differencerne i udgangspunktet ikke udgør en væsentlig risiko for momsprovenuet. Således har Skattestyrelsen gennemført 418 kontroller af virksomheder med differencer på samlet set ca. 17 mia. kr., hvilket har ledt til kontrolopkrævninger på 5,6 mio. kr. Det svarer til ca. 13.400 kr. i kontrolopkrævning pr. kontrol. Til sammenligning var resultatet af en gennemsnitlig moms kontrol i Skattestyrelsen ca. 183.000 kr. i 2022. På tværs af Skattestyrelsen er der herudover flere igangværende kontroller, der bl.a. vedrører EU-handel. Blandt andre pågår fx 28 kontroller, der forventes at lede til kontrolopkrævninger på yderligere 23 mio. kr., hvoraf kun en del af kontrolopkrævningerne vedrører EU-handel. Der kan dog både i de realiserede og forventede kontrolopkrævninger også indgå korrektioner vedrørende andre forhold end differencer vedrørende EU-handel.

Hvis de ovenstående 28 forventede kontrolopkrævninger medregnes i opgørelsen af en gennemsnitlig kontrolopkrævning pr. kontrol, er resultatet for kontroller af virksomheder med differencer stadig kun godt og vel en tredjedel af en gennemsnitlig moms kontrol i Skattestyrelsen.

Nedenfor redegøres der uddybende for årsager til differencer mellem momsangivelsen og angivelser i VIES-systemet samt Skattestyrelsens kontrolindsats på området.

Resultater af analysen

Der er to differencetyper, der vedrører danske virksomheders momsfri EU-handel. Grundlæggende opstår differencer, når der er forskel på de købs- og salgsbeløb, virksomheder angiver på momsangivelsen og de modsvarende beløb, som indberettes af virksomhederne i VIES-systemet. De to differencetyper er således:

- 1) *Købsdifferencer* opstår, når der er en forskel på beløbet, som en dansk virksomhed angiver af momsfrit køb på momsangivelsen, og beløbet, som de udenlandske virksomheder angiver af momsfrit salg til den danske virksomhed via VIES-systemet.
- 2) *Salgsdifferencer* opstår, når der er en forskel på beløbet, som en dansk virksomhed angiver af momsfrit salg på momsangivelsen, og beløbet, som den danske virksomhed angiver i det danske VIES-system (DK-VIES).

Den samlede difference for danske virksomheder mellem momsangivelsen og VIES-systemet kan i 2021 opgøres til 301 mia. kr. for *køb uden moms*, og tilsvarende udgør den samlede difference for *salg uden moms* 36 mia. kr. Nedenfor følger forklaringer på, hvorfor differencer kan opstå på hhv. købs- og salgssiden.

Opdeling af købsdifferencer (2021):

Differencerne kan i al væsentlighed opdeles på fem fejltyper, jf. tabel 1:

Tabel 1. Opdeling af købsdifferencer (2021)	
Fællesregistrering	Handler, hvor virksomheden indgår i en fællesregistrering (se tabel 3 for en nærmere forklaring), giver differencer på i alt 79 mia. kr. (26 pct. af differencerne). Disse differencer følger af virksomhedskonstruktionen, og der sker en betydelig udligning indbyrdes mellem virksomhederne i fællesregistreringen.
Delregistrering	Handler, hvor virksomheden indgår i en delregistrering (se tabel 3 for en nærmere forklaring) giver differencer på i alt 31 mia. kr. (10 pct.). Disse differencer følger ligeledes af virksomhedskonstruktionen, og der sker en betydelig udligning indbyrdes mellem virksomheder i delregistreringen.
Udenlandsk virksomhed angiver mindre i VIES	Differencer, som følger af, at udenlandske virksomheder har angivet for lidt (eller slet ikke) i deres nationale VIES-system sammenholdt med de danske virksomheders angivelser af køb uden moms, udgør i alt 116 mia. kr. (39 pct.). Dette vil typisk ikke udgøre en væsentlig risiko for provenutab for den danske stat. Det skyldes, at de danske virksomheder angiver mere i moms end det, de udenlandske virksomheder har indberettet til VIES-systemet, og det er den købende virksomhed, som skal afregne moms, når der handles over grænserne i EU.
Udenlandsk virksomhed angiver mere i VIES	Differencer, som skyldes, at der indberettes mere i det nationale VIES-system end på momsangivelsen, udgør i alt ca. 59 mia. kr. (20 pct.). Der kan være forskellige årsager til disse differencer. Fx vurderes det, at op imod 11 mia. kr. af disse differencer følger af, at mellemhandlere i en trekantshandel ikke skal angive på momsangivelsen, men angive i VIES-systemet. Det skyldes, at det første led i en trekantshandel er forpligtet til at indberette til VIES-systemet, mens andet led (mellemhandleren) hverken skal indberette køb eller salg på momsangivelsen. Derfor opstår der differencer mellem indberetningen til VIES-systemet i fx Danmark og momsangivelsen. Der kan i tillæg forekomme køb, hvor salget ikke skulle have været indberettet i VIES-systemet, herunder leverancer der er fritaget for moms i Danmark, eller leverancer som ikke har leveringssted i Danmark, selvom der er tale om en dansk køber.
Manglende indberetning af EU-køb på dansk momsangivelse	Differencer, som opstår pga. fuldstændigt fravær af indberetninger af køb på momsangivelsen til trods for, at de udenlandske virksomheder har angivet salg til danske virksomheder, udgør i alt ca. 15 mia. kr. (5 pct.)

I forlængelse af analysen af differencer har Skattestyrelsen øget antallet af kontroller målrettet differencer mellem VIES-systemet og momsangivelsen. De kontroller, som Skattestyrelsen hidtil har gennemført, indikerer, at de fleste virksomheder, som ikke har medtaget deres køb på momsangivelsen, har fradragsret for den manglende afregnede moms. Dermed peger kontrolresultaterne på, at der ikke er risiko for et stort provenutab, selvom der er store differencer mellem indberetninger i de nationale VIES-systemer og den danske momsangivelse. Et eksempel kan være en dansk virksomhed, som ikke har indberettet køb af ydelser på momsangivelsen, men hvor der i VIES-systemet fremgår køb af ydelser med omvendt betalingspligt for fx 12 mio. kr. Den danske virksomhed skal derfor i

udgangspunktet indberette 12 mio. kr. i de relevante rubrikker på momsangivelsen samt afregne dansk moms svarende til tre mio. kr. af købet. Hvis virksomheden anvender de købte ydelser til virksomhedens momspligtige aktiviteter, har virksomheden dog ret til at tage fradrag for momsen ligesom med almindelig købsmoms. Pga. virksomhedens berettigede fradragsret, vil den manglende angivelse derfor ikke have indflydelse på momsprovenuets.

Opdeling af salgsdifferencer (2021)

Som nævnt ovenfor udgør den samlede difference for salg uden moms 36 mia. kr., hvor det er danske virksomheders ansvar, at der er indberettet korrekt. Der er i høj grad tale om de samme fejltypen på salgssiden som på købsiden, dog med visse undtagelser, *jf. tabel 2.*

Tabel 2. Opdeling af salgsdifferencer (2021)	
Fælles- og delregistrering	Handler, hvor virksomheden indgår i en fælles- eller delregistrering, giver differencer på i alt ca. 10 mia. kr. (28 pct.). Som det er beskrevet ovenfor, kan disse differencer udligne sig mellem virksomhederne i hhv. del- eller fællesregistreringen.
Indberetningsfejl	Differencer, som skyldes indberetningsfejl, herunder især ombytning på varer og ydelser, udgør i alt ca. 4 mia. kr. (11 pct.). Fejltypen vurderes ikke at have betydning for momsprovenuets, da salg af både varer og ydelser kan ske uden moms. Det har således i udgangspunktet ingen betydning for momsprovenuets, hvis en ydelse registreres som vare eller omvendt.
Dansk virksomhed angiver mindre i VIES	Differencer, som skyldes, at danske virksomheder har indberettet større salgsbeløb på momsangivelsen, end hvad virksomhederne har indberettet i VIES-systemet, udgør i alt ca. 15 mia. kr. (42 pct.). Skattestyrelsens kontroller af dette område peger indtil videre på, at risikoen for provenutab i Danmark i den forbindelse er begrænset, men den manglende indberetning kan være med til at understøtte svig i udlandet. Kontrollerne viser, at de manglende indberetninger i VIES-systemet typisk er udtryk for manglende grundighed eller misforståelser.
Dansk virksomhed angiver mere i VIES	Differencer, som følger af, at danske virksomheder har angivet større salgsbeløb i VIES-systemet end på momsangivelsen, udgør ca. 6 mia. kr. (17 pct.). Fejltypen kan være et udtryk for, at virksomhederne ikke indberetter tilstrækkeligt på momsangivelsen. Dette vurderes ikke at udgøre en risiko for det danske momsprovenu, da det er den køvende virksomhed, der skal afregne moms i virksomhedens hjemland. Differencerne vurderes endvidere ikke at udgøre en høj risiko for manglende afregning af moms i køberlandet, idet der er foretaget indberetning i VIES. Dette er en oplysning, skattemyndighederne kan anvende til at foretage kontrol, såfremt de udenlandske virksomheder ikke selv angiver købet i det pågældende land.

Udover ovennævnte er der yderligere forhold, som har betydning for omfanget af differencer på både købs- og salgssiden. Generelt forårsager periodiseringsfejl (se tabel 3 for en forklaring) visse differencer, men da disse periodeforskydninger i høj grad udlignes, har det begrænset provenumæssig betydning. Der kan også opstå differencer som følge af udsving i valutakurser.

Tabel 3. Begrebsforklaringer

Fællesregistrering	<p>I en fællesregistrering har flere virksomheder valgt at lade sig registrere under ét, og i momsmæssig sammenhæng betragtes de fællesregistrerede virksomheder som én virksomhed. Indberetning og betaling af moms samles i den afregnende enhed, der typisk vil være et koncern-forbundet selskab. Indberetning i VIES-systemer kan foretages af og på alle virksomheder, der indgår i en fællesregistrering, hvorimod det alene er den afregnende enhed, der indberetter på momsangivelsen for samtlige virksomheder i en given fællesregistrering. Fællesregistreringer giver dermed systematisk anledning til differencer.</p>
Delregistrering	<p>Delregistrering betyder, at en momsregistreret virksomhed momsmæssigt opdeles i to eller flere selvstændige enheder. De særlige eksport-delregistreringer oprettes med det formål, at virksomhedens salg til udlandet foregår via denne delregistrering. Delregistreringer har eget SE-nummer, men vil være registreret på samme CVR-nummer som hovedenheden. Differencer i momsangivelsen og VIES-systemet ift. delregistrerede virksomheder kan derfor opstå på samme måde som ved fællesregistrerede virksomheder.</p>
Trekantshandel	<p>Trekantshandel refererer til handel, hvor varer sendes direkte fra en leverandør i ét EU-land til den endelige køber i et andet EU-land efter instruktion fra en mellemhandler i et tredje EU-land. Ydelser er ikke omfattet af reglerne for trekantshandel. Hvorvidt der skal indberettes på momsangivelsen og/eller til VIES-systemet afhænger af, hvilken rolle en virksomhed indtager i en trekantshandel:</p> <ul style="list-style-type: none">• Dansk virksomhed som første sælger i en trekantshandel: Den første sælger i en trekantshandel angiver salget på sædvanlig måde til VIES-systemet. Salget skal fremgå af momsangivelsen samt indberettes som varesalg til VIES-systemet.• Dansk virksomhed som mellemhandler i en trekantshandel: Virksomheden skal hverken indberette erhvervelsesmoms eller selve købet på momsangivelsen. Virksomheden sælger uden dansk moms, da varen ikke har leveringssted i Danmark, men salget skal indberettes i et særligt felt i VIES-systemet. En virksomhed i rollen som mellemhandler i en trekantshandel skal ikke indberette salget på momsangivelsen.• Dansk virksomhed som endelig modtager i en trekantshandel: Virksomheden skal i rollen som modtager indberette købet på momsangivelsen og afregne erhvervelsesmoms af købet.
Periodiseringsfejl	<p>Periodiseringsfejl betyder, at et beløb er angivet i en anden periode end den, som skal korrigeres for. Analysen af differencer viser, at periodiseringsfejl typisk opstår, fordi der er forskel på angivelsesfrekvensen i VIES-systemet og i momsangivelsen. I VIES-systemet skal der angives månedligt, mens den månedlige angivelse kun gælder for danske virksomheder med en omsætning over 50 mio. kr. Andre virksomheder skal angive kvartalsvist eller halvårligt. Når analysen fx samler en kvartalsangivende virksomheds månedlige angivelser i VIES-systemet til et kvartal og sammenligner med momsangivelsen for samme kvartal, udlignes differencen (altså periodeforskydningen) og dermed har periodiseringsfejlen mindre provenue-mæssig betydning.</p>

Resultater fra Skattestyrelsens kontroller

Før Rigsrevisionens undersøgelse af momscontrollen med EU-handel er virksomhedernes manglende regelefterlevelse i forhold til angivelse af moms ved handel med udlandet (herunder EU-handel) blevet undersøgt i en række tilfældigt udvalgte kontroller. På baggrund af Skattestyrelsens resultater fra disse kontroller estimeres værdien af den manglende regelefterlevelse til at udgøre under 100 millioner kroner årligt. Angivelsesgraden kan opgøres til ca. 96 pct., når omfanget af den manglende regelefterlevelse ses i forhold til momsprovenuet ved EU-handel. Det betyder konkret, at de danske virksomheders angivelse af moms ved handel med udlandet udgør 96 pct. af det samlede potentielle momsprovenu¹ på området, mens den manglende regelefterlevelse svarer til ca. fire pct. af det potentielle momsprovenu ved EU-handel. Dermed indikerer Skattestyrelsens data fra tilfældigt udvalgte kontroller, at der ikke er sammenhæng mellem store differencer og store provenutab. Denne data omfattede kun differencer på købsmomsen, idet salg til andre EU-lande er momsfrit.

Dertil har Skattestyrelsen på baggrund af Rigsrevisionens kritik gennemført 418 kontroller i 2022, som omhandler differencer på ca. 17 mia. kr. Kontrollerne har samlet set medført kontroloprævninger på 5,6 mio. kr. Det svarer til, at kontrollerne i gennemsnit har medført en kontroloprævning på ca. 13.400 kr. Det er et markant lavere kontrolafkast, end Skattestyrelsen finder i andre momscontroller. Til sammenligning gav en gennemsnitlig moms-kontrol i 2022 ca. 183.000 kr. i kontroloprævning². På tværs af Skattestyrelsen er der herudover flere igangværende kontroller, der bl.a. vedrører EU-handel. Blandt andre pågår fx 28 kontroller, der forventes at lede til kontroloprævninger på yderligere 23 mio. kr., hvoraf kun en del af kontroloprævningerne vedrører EU-handel. Der kan dog både i de realiserede og forventede kontroloprævninger indgå korrektioner vedrørende andre forhold end differencer vedrørende EU-handel.

Hvis de ovenstående 28 forventede kontroloprævninger medregnes i opgørelsen af en gennemsnitlig kontroloprævning pr. kontrol, er resultatet for kontroller af virksomheder med differencer stadig kun godt og vel en tredjedel af en gennemsnitlig moms-kontrol i Skattestyrelsen.

Kontrolresultaterne understøtter dermed konklusionen om, at der ikke er tegn på, at differencer medfører en væsentlig risiko for store provenutab.

Skattestyrelsen planlægger at foretage yderligere ca. 300 kontroller i 2023 på baggrund af analysen af differencer. Disse kontroller gennemføres i tillæg til de allerede gennemførte 418 kontroller og udtages udelukkende på baggrund af identificerede differencer. Her vil der blive fokuseret på de største differencer på både købs- og salgssiden. Disse kontroller er planlagt af Skattestyrelsen for at få et endnu bedre grundlag for at identificere risici for

¹ Det potentielle momsprovenu er det provenu, som ville være angivet, hvis alle virksomheder efterlevede alle gældende regler til punkt og prikke.

² Denne beregning er eksklusiv to såkaldte ekstreme resultater (outliers). Medregnes de to outliers stiger den gennemsnitlige kontroloprævning per kontrol til ca. 214.000 kr.

provenutab, årsager til fejl samt at afsøge muligheder for en mindre ressourcetung kontrolindsats.

Skattestyrelsens øvrige mitigerende tiltag

Foruden analysen af differencer samt de supplerende kontroller igangsatte Skattestyrelsen en række mitigerende tiltag som opfølgning på Rigsrevisionens kritik af området:

Systematisk overvågning af differencer mellem momsangivelse og VIES-systemet

Overvågningsprocessen indeholder en totalopgørelse over differencerne på EU-handel uden moms fordelt på virksomhedssegmenter. Skattestyrelsens kontrolenheder følger op på differencerne ud fra en vurdering af risiko og væsentlighed i hvert deres segment. De virksomheder, hvor der er størst risiko for tab af momsprovenu, udvælges til kontrol.

Etablering af inddatakontroller

Det er forventningen, at der medio 2023 indføres differencekontroller på momsangivelsen i form af logisk indberetningskontrol (LIK). Logisk indberetningskontrol betyder, at virksomhederne bliver præsenteret for eventuelle differencer i indberetningsøjeblikket. Her får virksomheden mulighed for at korrigere dens angivelse med det samme, inden den godkender momsangivelsen.

Rykkerproces vedr. EU-salg uden moms

Der er etableret en rykkerproces, hvor Skattestyrelsen rykker virksomheder, som har udfyldt momsangivelsen, men som ikke har indberettet tilsvarende oplysninger i VIES-systemet. For nuværende foregår rykkerprocessen manuelt, men der arbejdes efter en automatisering over tid. Rykkerprocessen blev sat i drift i december 2020

Øget kontrol på området

Der er iværksat en række kontroller målrettet EU-handel uden moms, og kontrolprocesserne er blevet opdateret med fokus på EU-handel uden moms.