



Analyse af udviklingen i negativ moms 2008-2017

Indhold

1. Sammenfatning	4
2. Rapportens struktur	8
3. Momssystemet	10
3.1 Registrering	12
3.2 Afregningsperioder	13
3.3 Momssystemet og eksport	14
3.4 Eksportmomsdelregistrering	16
3.5 Forskudsmomsordningen	18
3.6 Angivelser og betaling	18
3.7 Mulige svigsformer i momssystemet	19
4. Illustration af udvikling i momstilsvar	21
4.1 Model opbygning	22
4.2 Forløb I. Eksporten udgør fast andel af BNP (basisforløb)	23
4.3 Forløb II. Udvikling i eksport afviger fra udvikling i BNP	24
4.4 Forløb III. Indførelse af eksportmomsdelregistrering	26
4.5 Forløb IV. Momssvig i form af en momskarrusel	27
4.6 Forløb V. Svig med for højt angivet købsmoms hos en eksportvirksomhed	30
4.7 Afrunding	31
5. Analyse af momsangivelser	32
5.1 Sammenfatning	32
5.2 Datagrundlag	33
5.3 Konsolideringsniveau	33
5.4 Overordnet udvikling i momstilsvar 2008 - 2017	36
5.5 Analyse af momsangivelsernes fortegn	38
5.6 Kontrol, revisorerklæring og fortegn af moms 2008-2017	41
5.7 Negativt momstilsvar for eksportmomsvirksomheder	43
6. Udsving i angivelser med kobling til regelændringer	45

7. Vurdering af udviklingen i momsindtægterne	47
7.1 Moms/privat forbrug.....	47
7.2 Moms på anvendelse – nationalregnskabets fordeling.....	49
7.3 Moms-gabsundersøgelser for Danmark.....	52
8. Skatteministeriets overvågning af momsindtægterne på FL § 38.21	55
9. Momsangivelsesoplysninger og restancer	56
10. Initiativer på momsområdet.....	57
11. Bilag - Lovændringer og andre ændringer i perioden 2009-16.....	59
A. Lovændring 1. januar 2010 om leveringsstedsregler.....	59
B. Ændring af praksis i 2012 for elektricitet og gas	62
C. Ophævelse af moms-fritagelser	63
D. Ophævelse af fradragsbegrænsning	63
E. Indførelse af omvendt betalingspligt	63

1. Sammenfatning

Denne rapport indeholder overordnet en beskrivelse og vurdering af momssystemet samt udviklingen i virksomhedernes momsangivelser (herunder både positive og negative momstilsvare) i perioden 2008-17. Rigsrevisionen afgav i december 2016 en beretning om skatteforvaltningens kontrol med udbetaling af negativ moms. I beretningen kritiserede Rigsrevisionen blandt andet, at Skatteministeriet ikke på tilfredsstillende vis kunne forklare årsagerne til, at de samlede negative momstilsvare var steget 68 pct. (svarende til 90 mia. kr.) i perioden 2009-15.

Statsrevisorerne behandlede efterfølgende beretningen på et møde i maj 2017 og besluttede at optage den i Endelig betænkning 2016 som fortsat sag med følgende bemærkning til Folketinget:

”Statsrevisorerne konstaterer, at Skatteministeren ikke er kommet med nye eller styrkede forklaringer på stigningen i udbetalingerne af negativ moms i perioden 2009-2015. Dette finder Statsrevisorerne ikke tilfredsstillende. Med henblik på at sikre reaktion på atypiske udsving i fremtiden finder Statsrevisorerne det afgørende, at Skatteministeriet snarest, eventuelt med hjælp fra ekstern faglig ekspertise, finder forklaringer og faktorer, der kan forklare årsagerne til stigningen i udbetalingerne af negativ moms i perioden 2009-2015. Statsrevisorerne anmoder Rigsrevisionen om at følge Skatteministeriets arbejde og rapportere om resultaterne til Statsrevisorerne.”

Denne rapport er udarbejdet af Skatteministeriet på baggrund af Rigsrevisionens anbefaling nævnt ovenfor. Ekstern faglig ekspertise har været inddraget, ved at analyser og datagrundlag har været præsenteret for revisions- og rådgivningsvirksomheden Deloitte. Deloitte har gennemlæst rapporten og gennemgået data, og deres udtalelse er vedlagt.

Der er i rapporten foretaget nye og mere dybdegående analyser med henblik på at forklare udviklingen i momsindtægterne, herunder udviklingen i positive og negative momstilsvare. Der er blandt andet foretaget modellering af, hvordan udviklingen i positive og negative momstilsvare isoleret set påvirkes af en række forklaringsfaktorer. Herudover er der foretaget en detaljeret gennemgang af de faktiske momstilsvare på virksomhedsniveau, hvor der bl.a. korrigeres for en række tekniske forhold, der påvirker udviklingen i positive og negative momstilsvare. Desuden er der gjort rede for, i hvilke virksomheder de store negative tilsvare forekommer, samt kontrollen heraf. En række af analyserne kan fungere som inspiration til fremadrettet løbende overvågning af momsangivelserne. Analyserne i rapporten viser, at der kan redegøres for udviklingen i negative momsangivelser, og at

den overordnede udvikling i momsangivelserne ikke kan folkes som udtryk for stigende omfang af svig forbundet med udbetaling af negativ moms.

At der både forekommer positive og negative momstilsvare er en konsekvens af momssystemets indretning. Moms er i bund og grund en afgift på endeligt forbrug i husholdningerne. Der opkræves dog også moms ved salg til virksomheder, da moms af alt salg angives og indbetales af alle virksomheder, der sælger en vare eller tjenesteydelse. Virksomheder, der køber momsbelagte varer eller tjenesteydelser, kan dog fradrage denne moms i deres momsregnskab.

Virksomhederne angiver således moms af deres salg og fradrager moms af deres indkøb, hvorved deres samlede momstilsvare kan opgøres. Positive momstilsvare indbetales til Skatteforvaltningen, mens negative momsangivelser udbetales til virksomhederne. Samlet set vil momsen af salg være større end momsen af indkøb, dvs. at der samlet vil være et positivt momstilsvare, men nogle virksomheder vil dog have et negativt momstilsvare.

De samlede momstilsvare påvirkes over tid af udviklingen i makroøkonomiske forhold mv., forskydning i virksomheders indkøbsmønstre, generelle erhvervsstrukturer, regelændringer mv. Det er ikke muligt at foretage en udtømmende nedbrydning af udviklingen i de samlede momstilsvare, da udviklingen i de forklarende forhold ikke kan opgøres præcist, og da flere forhold påvirker hinanden på tværs. Tilsvarende gælder, når man opdeler og betragter delmængder af alle momsangivelser som fx de samlede positive og negative momstilsvare.

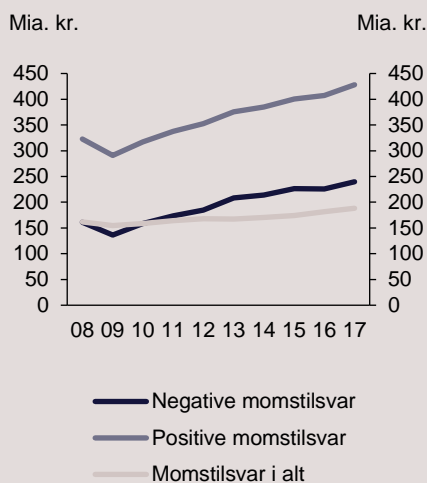
Det kan dog i en simpel økonomisk model illustreres, hvordan en række forklaringsfaktorer isoleret set vil påvirke udviklingen over tid i momstilsvarene. Nærmere bestemt analyseres virkningen af ændringer i eksporten, brugen af en særlig organisering af virksomheders momsafregning (den såkaldte eksportmomsordning) samt forskellige former for svig.

Modelsimuleringerne viser, at ændringerne i de forskellige forhold kan påvirke både de positive og negative angivelser. Svig vil give udslag i lavere momsindtægter, mens de andre nævnte faktorer derimod medfører en stigning i de negative momstilsvare, uden at det påvirker de samlede momsindtægter, da det modsvares af stigninger i de positive momstilsvare.

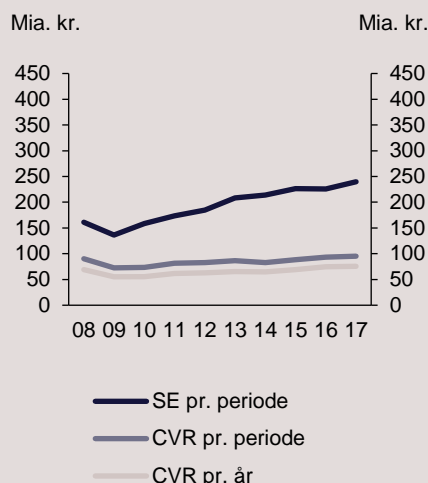
Der er herudover foretaget en detaljeret analyse af virksomhedernes momsangivelser, hvor tallene først er konsolideret på virksomhedsniveau ved at lægge angivelser for de enkelte afregnende enheder (SE-numre) sammen, hvis de indgår i samme virksomhed (CVR-nummer). Der er derefter foretaget en konsolidering pr. år, hvor virksomhedernes angivelse i løbet af et år lægges sammen for at rense for udsving i momsangivelserne over året, jf. figur 1.1 og 1.2.

Udviklingen i opgjorte momstilsvar

Figur 1.1. Momstilsvar på SE-niveau



Figur 1.2. Negative momstilsvar på SE- og CVR-niveau



Anm.: Tallene bag figurene fremgår af tabel 5.2-5.4.

Der er ikke indikationer på, at den observerede stigning i negative momstilsvar på SE-niveau i perioden 2008 til 2017 er udtryk for stigende svindel. Som det fremgår af figur 1.1, sker der samtidig med stigningen i de negative momstilsvar en forholdsmæssig større stigning i de positive momstilsvar. Statens samlede momsindtægter er således steget i den betragtede periode. Analysen af virksomhedernes momsangivelser viser, at den kraftige stigning i negative momstilsvar forsvinder, når der konsolideres på CVR-niveau, jf. figur 1.2.

Den væsentligste årsag til dette er, at man herved blandt andet korrigerer for anvendelse af den såkaldte eksportmomsordning, hvor virksomhederne har udskilt deres eksportaktiviteter i en selvstændig momsafregnende enhed, hvorved både positive og negative momstilsvar øges med de samme beløb. Brugen af denne ordning har været stigende fra 2009 til 2017, hvilket vurderes i høj grad at skyldes regelændringer, som tillader, at flere aktiviteter har kunnet inddrages i eksportmomsordningen. Brugen af eksportmomsordningen vurderes således at være den væsentligste årsag til den stedfundne stigning i negative momstilsvar på SE-niveau.

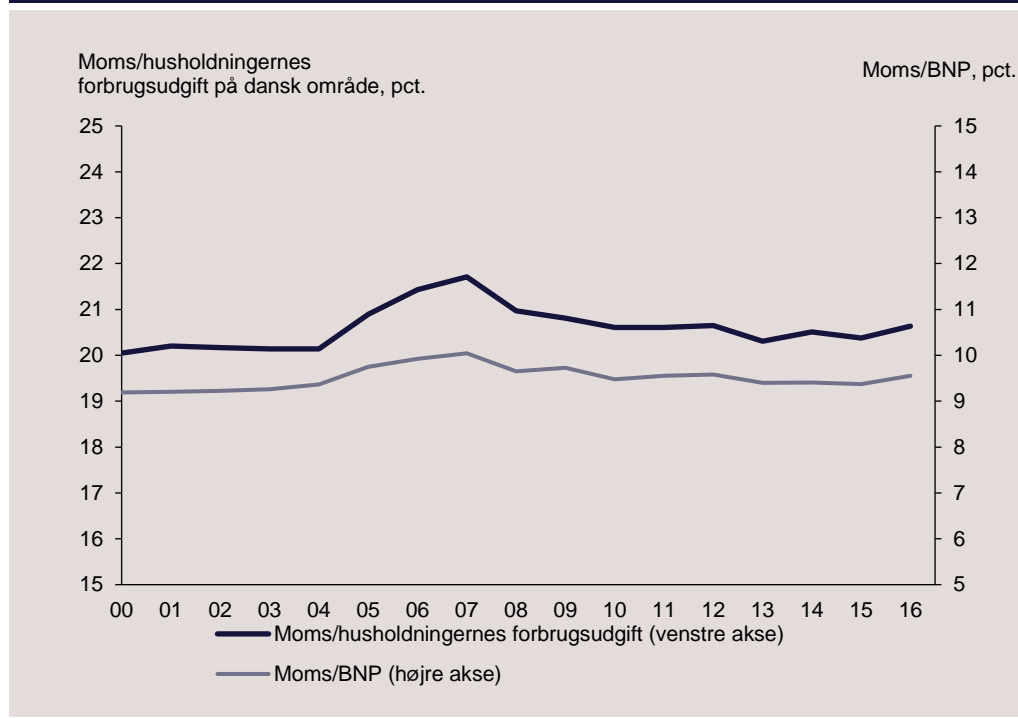
Yderligere analyser viser, at virksomhedernes samlede momsmæssige forhold generelt er uforandrede i perioden 2008 til 2017 eftersom forholdet mellem negativt og positivt momstilsvar har været stabilt i perioden. Således udgjorde det samlede negative momstilsvar i 2008 og 2017 30 pct. henholdsvis 29 pct. af det samlede positive momstilsvar (CVR-niveau). Generelt har virksomhedernes adfærd således ikke ændret sig i retning af, at det samlede negative tilsvar udgør en stigende andel af det samlede positive tilsvar.

Analyserne viser derudover, at stigningen i de negative momstilsvar i overvejende grad vedrører få store virksomheder, og at momsregnskaberne for disse virksomheder må opfattes som værende sikre, da de i høj grad er underlagt kontrol og afgiver revisorerklæring.

Endelig undersøges det, hvordan momsindtægterne har udviklet sig over perioden, og derved om stigningen i de negative momstilsvar i et vist omfang kunne være udtryk for stigende svig, som har

givet færre momsindtægter, end hvad der kunne forventes. Momsen er som nævnt i overvejende grad en afgift på privat forbrug, og derfor er det undersøgt om momsindtægterne følger udviklingen i det private forbrug. Analysen viser, at forholdet mellem momsindtægter og privat forbrug samt BNP kun har vist mindre udsving i både opadgående og nedadgående retning over den betragtede periode, jf. figur 1.3.

Figur 1.3. Momsandele



Kilder: Danmarks Statistik og Skatteministeriets egne beregninger.

Analysen viser også, at de mindre udsving i momsens andel af privatforbruget primært kan tilskrives ændringer i den del af momsindtægterne, som ikke vedrører moms af privat forbrug. Det er blandt andet ikke-fradragsberettiget moms ved fx boliginvesteringer. Der sker således ikke ændringer i forholdet mellem momsindtægterne og privatforbruget, som ikke kan forklares.

Hertil præsenteres en række eksterne opgørelser af momsgabet i Danmark foretaget af blandt andet EU-Kommissionen og IMF, som indikerer stabilt eller faldende momsgab i Danmark.

Når momsindtægterne holdes op imod det bagvedliggende grundlag for momsindtægterne, som det gøres i analysen af forholdet mellem momsindtægterne og privat forbrug og BNP samt i opgørelserne af momsgab, er der således ikke indikationer på et stigende omfang af svig.

Afslutningsvis fremhæves, at der vil blive arbejdet videre med anvendelsen af analyserne i denne redegørelse med henblik på at forbedre Skatteforvaltningens ledelsesrapportering og overvågning af momsområdet.

2. Rapportens struktur

Momssystemet.

Kapitel 3 indeholder en overordnet beskrivelse af momssystemet i Danmark, herunder af momssystemets indbyggede neutralitet. Virksomhedernes momsafregning i praksis beskrives, herunder konsekvensen af eksportmomsdelregistreringer. Endelig indeholder kapitlet et kort afsnit om koblingen mellem momsangivelsesoplysninger og betalinger samt visse former for svig i momssystemet.

Illustration af udvikling i momstilsvær.

Kapitel 4 indeholder beregninger af stiliserede forløb for udviklingen i momsangivelserne på makroplan. Simuleringerne har til formål at anskueliggøre, hvordan en række forskellige forhold påvirker positive og negative momstilsvær, og heraf momsindtægterne/det samlede momstilsvær, og dermed give et indtryk af, hvilken udvikling der må forventes, når de bagvedliggende faktorer ændres.

Analyse af momsangivelser.

Kapitel 5 indeholder en oversigt og en beskrivelse af udviklingen i de faktiske momsangivelsesoplysninger over den betragtede periode sammenholdt med en mere aggregeret opgørelse på CVR niveau, hvor effekten af en række tekniske forhold er elimineret. Endvidere gennemgås udviklingen i de negative momstilsvær hos eksportmomsdelregistreringer.

Udsving i angivelser med kobling til regelændringer.

Kapitel 6 kobler regelændringer (med større virkning) i perioden med udsvingene i henholdsvis de aggregerede positive, negative og det samlede momstilsvær.

Vurdering af momsindtægter.

I kapitel 7 vurderes udviklingen i statens samlede momsindtægter ved en analyse af momsindtægternes kobling til det private forbrug og gennemgang af Nationalregnskabet's opgørelse af momsgrundlaget fordelt på anvendelser. Afslutningsvist præsenteres en række forskellige opgørelser af momsgabet.

Skatteministeriets overvågning af momsindtægterne på finanslovens § 38.21.

Kapitel 8 indeholder en gennemgang af Skatteministeriets løbende overvågning af momsindtægterne på finanslovens § 38.21.

Momsangivelsesoplysninger og restancer.

Kapitel 9 indeholder en kort gennemgang af koblingen mellem udviklingen i momstilsvar og restancer.

Status på moms kontrol.

De initiativer, der allerede var igangsat, og dem som blev igangsat i forlængelse af revisionsrapporterne fra Rigsrevisionens og Skatteministeriets Koncernrevision, er beskrevet i kapitel 10.

3. Momssystemet

Moms (merværdiafgift) er en generel forbrugsskat, hvor skattebetalingen som udgangspunkt er knyttet til privatforbrug. Momsen opkræves hos de momsregistrerede virksomheder, og ikke for brugerne. Virksomheder med en årlig momspligtig omsætning over 50.000 kr. skal efter danske regler momsregistreres, mens det er frivilligt for virksomheder med en omsætning under 50.000 kr.

Momspligtige virksomheder skal opkræve moms af deres momspligtige salg og kan tage fradrag for momsen på deres momspligtige indkøb. Afgiften pålægges på denne måde den merværdi, der skabes, men forbruget af varer og tjenester i forbindelse med værdiskabelsen friholdes. I praksis foregår dette ved, at virksomhederne indberetter en momsangivelse for en given afregningsperiode, hvor summen af virksomhedens moms af indkøb (købsmoms) og moms af salg (salgsmoms) fremgår. Såfremt salgsmomsen er større end købsmomsen inden for en afregningsperiode, giver det et positivt momstilsvar, der afspejler, hvad virksomheden skal indbetale til staten. Er købsmomsen større end salgsmomsen, giver det et negativt momstilsvar, som virksomheden har krav på at få udbetalt fra staten.

Momsangivelsen indeholder også fradrag for energifgifter, der indgår i opgørelsen af det samlede momstilsvar. Gennem rapporten er momstilsvaret således en betegnelse for nettoresultatet på momsangivelsen af momspligtige køb og salg samt godtgørelse af energifgifter, der afgør, hvorvidt en virksomhed skal indbetale eller får udbetalt penge fra staten.

Momssystemets opbygning indebærer en indbygget neutralitet i forhold til antallet af led i handelskæden, hvilket er illustreret i *tabel 3.1*.

Af tabellen fremgår, at et privat indkøb på 2.000 kr. ekskl. moms resulterer i en momsindtægt for staten på 500 kr. uanset antallet af handelsled, men at niveauet for indbetalinger og udbetalinger af moms i form af positive og negative momstilsvar vil være påvirket.

Tabel 3.1. Momsens neutralitet

		Indkøb (ekskl. moms)	Salg (ekskl. moms)	Fradrags- berettiget købsmoms	Salgs- moms	Moms- tilsvar	Periode
<i>Eksempel 1 med 2 handelsled</i>							
Råvareproducent	Salg	0	1.000	0	250	250	1
Færdigvareproducent	Køb	1.000	0	250	0	-250	1
	Salg	0	2.000	0	500	500	3
Privat forbrug i forbrugerpris (inkl. moms) i periode 3: (2.000+500) = 2.500							3
Samlet momstilsvær i handelskæden						500	1+3
<i>Eksempel 2 med 3 handelssled</i>							
Råvareproducent	Salg	0	1.000	0	250	250	1
Færdigvareproducent	Køb	1.000	0	250	0	-250	1
	Salg	0	1.500	0	375	375	2
Butik	Køb	1.500	0	375	0	-375	2
	Salg	0	2.000	0	500	500	3
Privat forbrug i forbrugerpris (inkl. moms) i periode 3: (2.000+500) = 2.500							3
Samlet momstilsvær i handelskæden						500	1+2+3

Kilde: Skatteministeriet

Eksempel 1.

En råvareproducent sælger for en værdi af 1.000 kr. (ekskl. moms) til en færdigvareproducent. Færdigvareproducenten skaber herefter en merværdi på 1.000 kr. ved at forarbejde produkterne og gøre dem klar til salg. De færdige produkter sælges herefter til privat for en samlet værdi af 2.000 kr. (ekskl. moms) og 2.500 kr. (inkl. moms).

I første afregningsperiode opkræver råvareproducenten ved salget 250 kr. i moms fra færdigvareproducenten på vegne af staten. Der angives derfor på virksomhedens momsangivelse en salgsmoms på 250 kr., hvilket giver et tilsvarende positivt momstilsvær, som indbetales til staten. Færdigvareproducenten har som momspligtig virksomhed ret til at fradrage momsen på sine momsbelagte indkøb og angiver derfor en købsmoms på 250, hvilket giver et negativt momstilsvær på 250 kr., som udbetales fra staten til færdigvareproducenten. Efter forarbejdning og klargøring sælger færdigvareproducenten produkterne til privat forbrug i tredje periode (endeligt forbrug) til en forbrugerpris på 2.500 kr. (inkl. moms). Færdigvareproducenten angiver 500 kr. i salgsmoms, hvilket fører til et positivt momstilsvær på 500 kr., som indbetales til staten. De samlede negative og positive momstilsvær for de 3 perioder ser ud som følger:

- Positive momstilsvær (indbetalinger til staten): $250+500=750$ kr.
- Negative momstilsvær (udbetalinger til virksomheder): 250 kr.
- Samlet momstilsvær (momsindtægter): $750-250=500$ kr.

Eksempel 2

I eksempel 2 er mekanikken som i eksempel 1. Eneste forskel er, at forarbejdningen og klargøring til salg nu er skilt ud på to forskellige virksomheder, som hver især har et separat momsregnskab. De samlede negative og positive momstilsvær for de 3 perioder ser ud som følger:

- Positive momstilsvær (indbetalinger til staten): $250+375+500=1.125$ kr.
- Negative momstilsvær (udbetalinger til virksomheder): $250+375=625$ kr.
- Samlet momstilsvær (momsindtægter): $1.125-625=500$ kr.

Det bemærkes, at hvis transaktionerne fandt sted i samme periode, så ville der hverken i eksempel 1 eller 2 i *tabel 3.1* opstå negative momstilsvær, da disse ville være modregnet i de positive momstilsvær.

Eksemplerne viser, at momssystemet grundlæggende er neutralt i forhold til om fx en butikskæde vælger at insource eller outsource forarbejdningen af råvarer, og momssystemet forvrider således ikke i forhold til den mest effektive handelskæde (produktionsform).

Selvom momsen i overvejende grad er en skat på privat forbrug, så er det i det danske momssystem dog ikke alle varer og tjenester, der er pålagt moms. Fx gælder der momsfritagelser for finansielle tjenester og størstedelen af personbefordring. Herudover er offentlige institutioner momsfritaget for hovedparten af deres levering af varer og ydelser¹. Der kan hverken tages fradrag for moms af momsbelagte indkøb til momsfritagne aktiviteter eller til det offentlige.

Når momsen ikke kan fradrages af virksomheder eller det offentlige, vil det medføre et provenu for staten i modsætning til, når virksomhedene har fradragsret, som i eksemplerne i *tabel 3.1*. Momsindtægterne vedrører således hovedsageligt, men ikke udelukkende, salg til private forbrugere.

3.1 Registrering

En virksomhed eller en juridisk enhed tildeles ved oprettelse i Erhvervsregisteret et CVR-nummer.

En momsangivelse er dog knyttet til SE numre og ikke virksomhedernes CVR numre. Et SE-nummer repræsenterer en administrativ enhed, som de enkelte virksomheder/juridiske enheder (CVR) kan have flere af².

For en virksomhed/juridisk enhed, der skal anvende momssystemet, og som er oprettet med kun en administrativ enhed, ser en registrering ud som illustreret nedenfor i *tabel 3.2*, hvor CVR nummer og SE nummer er identisk.

¹ Det gælder dog ikke fx offentlige forsyningsvirksomheder, som er momspligtige og derfor kan fratække købsmomsen i momsangivelsen.

² <https://erhvervsstyrelsen.dk/cvr-numre-p-numre-og-se-numre#senumre>

Tabel 3.2. En virksomhed med et CVR-nummer

CVR nummer	SE-nummer
11112222	11112222

Såfremt en virksomhed vælger at oprette en underenhed (en delregistrering), tildeler skatteforvaltningen et særskilt SE-nummer for denne underenhed, men SE-nummeret er fortsat knyttet til et og samme CVR-nummer. Dette er illustreret i *tabel 3.3* nedenfor.

Tabel 3.3. En virksomhed med et CVR-nummer – der vælger at oprette en underenhed

CVR-nummer	SE-nummer
11112222	11112222
11112222	22223333

Virksomheders momsangivelser er, som det fremgår, ikke bundet op på CVR nummer, men derimod SE numre, som ikke i alle tilfælde afspejler en virksomheds/juridisk enheds "samlede momsregnskab", når der er flere SE-numre tilknyttet.

3.2 Afregningsperioder

En virksomhed skal indberette momsoplysninger efter endt afregningsperiode, hvor periodens længde afhænger af virksomhedens årlige momspligtige omsætning:

- >50 mio. kr.: Afgiftsperioden er kalendermåneden
 Indberetning af momsangivelse og betaling skal ske senest den 25. i måneden efter afgiftsperiodens udløb. Fx skal angivelse og betaling for januar ske senest 25. februar. Angivelse og betaling for juni skal dog først ske senest 17. august.
- 5-50 mio. kr.: Afgiftsperioden er kvartalet
 Indgivelse af momsangivelse og betaling skal ske senest den 1. i den tredje måned efter afgiftsperiodens udløb. Fx skal angivelse og betaling for 1. kvartal ske senest 1. juni.
- <5 mio. kr.: Afgiftsperioderne er halvårlig
 Indgivelse af momsangivelse og betaling skal ske senest den 1. i den tredje måned efter afgiftsperiodens udløb, dvs. pr. 1. marts og 1. september.

Efter endt momsperiode skal virksomheden indberette den samlede sum af henholdsvis fradragsberettiget købsmoms og faktureret salgsmoms samt oplysninger vedrørende godtgørelse af energifgifter. Virksomheden skal i forbindelse med indberetningen af moms således ikke oplyse hver enkelt købs- og salgstransaktion, men alene de samlede summer af henholdsvis købs- og salgsmoms.

En virksomhed (SE-numre) har mulighed for at vælge en kortere afregningsperiode. Dvs. at selvom en virksomhed har en momspligtig omsætning under 50 mio. kr., så kan den vælge at afregne moms på månedsbasis. Virksomheder med overvejende positivt momstilsva vil af likviditetshensyn have incitament, til så lang afgiftsperiode som muligt, mens virksomheder med overvejende negativt momstilsva vil have incitament til at vælge så kort afregningsperiode som muligt. Virk-

somheder med negativt momstilsvår får udbetalt den overskydende moms. Hvis momsangivelsen er modtaget rettidigt, skal tilbagebetalingen ske senest 3 uger efter modtagelsen af angivelsen for den pågældende afgiftsperiode. Beløb under 50 kr. udbetales ikke.

Kan der på grund af virksomhedens forhold (f.eks. ferielukning, bortrejse eller mangelfuldt regnskab) ikke foretages kontrol af momsangivelsen, afbrydes udbetalingsfristen på de 3 uger, indtil virksomhedens forhold ikke længere hindrer kontrol. Skatteforvaltningen kan ligeledes afbryde udbetalingsfristen, hvis det skønnes, at udbetaling på det foreliggende grundlag vil indebære en risiko for afgiftstab. Myndighederne kan i denne situation i stedet vælge at imødekomme virksomhedens anmodning om udbetaling, såfremt virksomheden stiller sikkerhed, indtil virksomhedens forhold er undersøgt.

3.3 Momssystemet og eksport³

Det danske momssystem bygger på det fælles EU-momssystem. I forhold til håndtering af grænseoverskridende handel mellem virksomheder fungerer momssystemet ikke som ved indenrigshandel, dvs. som den normale momskæde. Ud fra en overordnet og lidt forsimplet betragtning gælder, at der ved eksport ikke pålægges nogen salgsmoms, og at der ved import indberettes en slags salgsmoms af køberen. Køberen kan tage fradrag for moms af indkøbet/importen.

3.3.1 EU-varehandel

Forinden etableringen af EU's indre marked i 1993 blev varehandel mellem EU-landene reguleret efter toldprocedurerne. For at sikre det indre markeds funktion blev der indført et nyt system for erhvervsdrivendes grænseoverskridende handel med varer i EU. Reglerne blev vedtaget med direktiv 91/680/EØF suppleret med direktiv 92/111/EØF og direktiv 95/7/EØF.⁴

Overordnet er systemet indrettet sådan, at virksomheden, der sælger varer til en virksomhed i et andet EU-land, kan udstede en faktura uden moms. Køber overtager momsforpligtigheden og skal herefter beregne og indberette erhvervsessmoms. Såfremt køber har momspligtige aktiviteter, kan køber tage fradrag for den pågældende moms af indkøbene. Dvs. salgsmoms og købsmoms (erhvervsessmoms) går ud med hinanden på købers momsindberetning og påvirker derfor ikke købers momstilsvår.

Sælger lægger som nævnt ikke moms på salget ved grænseoverskridende handel med varer, men har fradrag for sine indkøb. Der gælder en forpligtelse for sælger til at indberette oplysninger om EU-salg uden moms på månedsbasis til myndighederne.⁵ Indberetningen indeholder overordnet en liste over sælgers kunder identificeret ved kundernes momsnumre. Oplysningerne om EU-salg uden moms indberettes af virksomhederne udveksles mellem medlemslandene og har to hovedformål: Virksomhederne får mulighed for at få kunders momsnumre bekræftet, og medlemslandene får mulighed for at føre kontrol med, at momsen betales i forbrugslandet.⁶

³ I momssystemet er eksport ofte omtalt alene som dansk salg ud af EU. I indeværende rapport henviser eksport til alt salg ud af Danmark.

⁴ Moms 4, International handel, 3. udgave af Søren Engers Pedersen m.fl.

⁵ EU-salg uden moms (tidligere kaldt listesystem/listeoplysninger/listeindberetninger) er beskrevet i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem og er stadfæstet i dansk lov ved momsbekendtgørelse nr. 663 af 16. juni 2006.

⁶ På Skatteforvaltningens hjemmeside fremgår en vejledning til virksomhederne om indberetning af EU-salg uden moms.

3.3.2 Tredjelandshandel med varer

Varer der udføres af EU skal fritages for moms, da de ikke forbruges i EU. Det er en betingelse for momsfrigørelse, at sælger kan dokumentere, at varerne er udført.⁷

Der skal som udgangspunkt betales importmoms, når en vare importeres til fx Danmark fra lande uden for EU. Dog er indførsel af varer fra steder uden for EU fritaget for moms, hvis betingelserne i momslovens § 36 er opfyldt.

3.3.3 Handel med ydelser

Frem til 2010 var hovedreglen for beskatningsstedet for ydelser, at momsen skulle erlægges i sælgers etableringsland. Denne hovedregel var gældende for salg til både forbrugere og afgiftspligtige personer. Den 1. januar 2010 ændredes reglerne med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser.⁸ For så vidt angår grænseoverskridende salg af ydelser til afgiftspligtige personer blev hovedreglen ændret til at være det sted, hvor køberen er etableret.⁹ For at undgå, at sælger skal registreres for afregning af moms i samtlige EU-lande, hvor sælger afsætter ydelser, blev den generelle regel om omvendt betalingspligt indført. Det betyder, at køber forpligtes til at afregne momsen. For at give EU's medlemslande mulighed for at kunne kontrollere salget af ydelser med omvendt betalingspligt mellem virksomheder inden for EU skal virksomheder, der sælger ydelser til afgiftspligtige personer i andre EU-lande, og hvor momsen skal betales af køber i købers land, indberette salget til VIES-systemet.

Virksomheder, der har momsbelagte indkøb i lande, hvor de ikke er momsregistreret, skal søge om godtgørelse af denne moms i købslandet. Godtgørelsessystemet, der var gældende frem til 2010, var administrativt besværligt, og da der med reglerne for øget forbrugslandsbeskatning med omvendt betalingspligt er flere tilfælde, hvor virksomheder ikke er registreret i de lande, hvor deres kunder er, og hvor de kan have momsbelagte udgifter, er der indrettet et system baseret på elektronisk ansøgning om godtgørelse.¹⁰

3.3.4 Momstilsvær og eksport

For en virksomhed med hovedsageligt indenlandsk salg vil momstilsværet i de fleste tilfælde være positivt, idet virksomheder over tid må forventes at skabe en merværdi, og salgsmoms derfor vil overstige købsmomsen. Et negativt momstilsvær er dog ikke unormalt og opstår, når værdien af momspligtige indkøb overstiger værdien af momspligtige salg i en afgiftsperiode. Dette kan eksempelvis skyldes, at en virksomhed har gennemført investeringer, har sæsonbaseret salg, har opbygget lager mv.

For virksomheder, der hovedsageligt har eksport, vil et negativt momstilsvær nærmere være reglen end undtagelsen, hvilket skyldes, at sælger ved eksport ikke skal opkræve moms af salget på handel mellem virksomheder. Det bemærkes, at et negativt momstilsvær for en eksportvirksomhed ikke er udtryk for, at der trækkes penge ud af den danske statskasse ved eksportaktivitet, men alene at momsbelastningen gennem handelskæden neutraliseres, når der afsættes til eksport. Det skyldes, at et tilsvarende beløb er angivet tidligere i den momspligtige handelskæde, *jf. tabel 3.4.*

⁷ Jf. Den Juridiske vejledning, afsnit D.A.10.1.2.2 Levering af varer til udførsel og Den Juridiske Vejledning, afsnit D.A.10.3 Indførsel ML § 36.

⁸ Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser. Direktivet blev implementeret ved lov nr. 1134 af 4. december 2009.

⁹ Jf. momslovens § 16, stk. 1.

¹⁰ Jf. forarbejderne til lov nr. 1134 af 4. december 2009.

Af tabellen fremgår, at en dansk råvareproducent sælger til en dansk eksportvirksomhed for 1.000 kr. (ekskl. moms), og indbetaler 250 kr. i salgsmoms, hvilket resulterer i et positivt momstilsvare på 250 kr., der indbetales til staten. Den momspligtige eksportvirksomhed forarbejder råvarerne og sælger videre til en udenlandsk virksomhed for 2.000 kr. uden at skulle indbetale salgsmoms. Den danske eksportvirksomhed tager fradrag for moms af det momspligtige indkøb på 250 kr., og får deraf et negativt momstilsvare på 250 kr., der udbetales af staten til virksomheden. De samlede momsindtægter for staten er derfor 0 kr.

Tabel 3.4. Eksempel på momskæde ved salg til eksport

		Indkøb (ekskl. moms)	Salg (ekskl. moms)	Købs- moms	Salgs- moms	Moms- tilsvare
Råvareproducent	Salg	0	1.000	0	250	250
Færdigvareproducent (eksportvirksomhed)	Køb	1.000	0	250	0	-250
	Salg	0	2.000	0	0	0
Udenlandsk virksomhed	Køb	2.000	-	-	-	-
Samlet momstilsvare i handelskæden						0

Anm.: Købsmomsen er fradragsberettiget

3.4 Eksportmomsdelregistrering

Virksomheder har mulighed for at udskille deres eksport af varer og ydelser i en særskilt eksportmomsdelregistrering. Registreringen indebærer, at virksomheder har mulighed for at udskille deres eksportaktivitet i en særskilt administrativ enhed med eget momsnummer (SE-nummer) og dermed egen momsafregning.

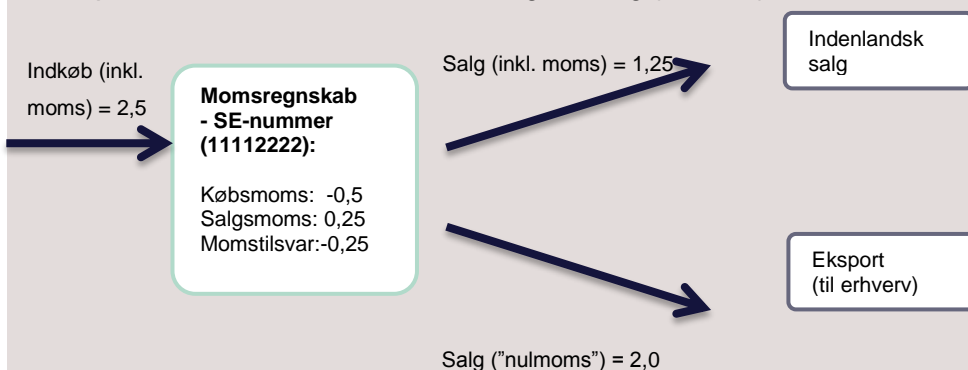
For mange eksportvirksomheder giver ordningen en mindre likviditetsfordel i forhold til momssystemet. Forklaringen er, at et negativt momstilsvare alt andet lige udbetales hurtigere fra staten til virksomheder end et positivt momstilsvare indbetales fra virksomheder til staten, jf. afsnit 3.2. Det er således hurtigere at få udbetalt et rent negativt momstilsvare knyttet til købsmoms, end at købsmomsen modregnes i positivt momstilsvare ved de almindelige afregningsfrister. Dermed opnås en likviditetsfordel.

En eksportmomsdelregistrering adskiller en virksomheds eksportaktivitet i et særskilt momsregnskab. Det sker ved, at virksomheder "sælger" til sin egen eksportmomsdelregistrering før eksport (til samme værdi). Delregistreringen tager fradrag for moms af dette indkøb og opnår derved et negativt momstilsvare. For virksomheden som helhed kan der derigennem opnås eller øges et negativt momstilsvare, uden at virksomhedens samlede momstilsvare (for begge momsafregninger) er påvirket.

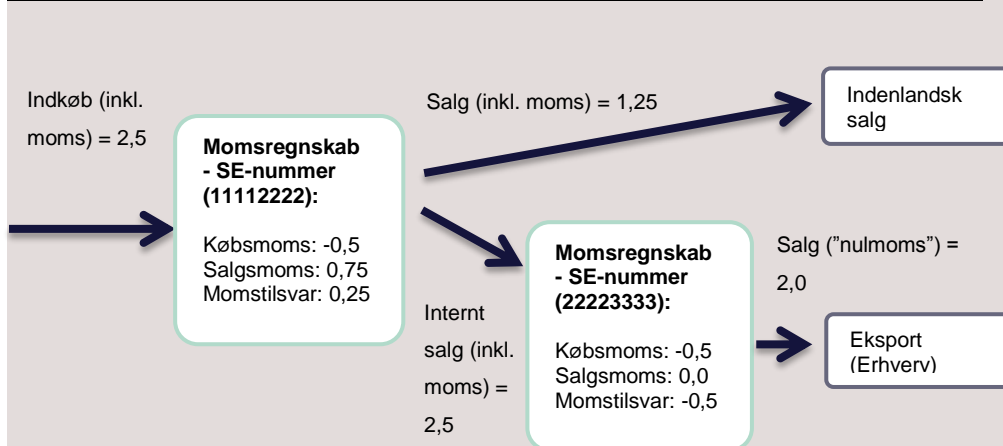
Dvs. at når en virksomhed adskiller sin eksportaktivitet i et særskilt SE-nummer, øges de samlede positive og negative momstilsvare med samme absolutte størrelse som vist i figur 3.1.

Figur 3.1. Effekt på momsafregning af udskillelse af eksportaktivitet på eget SE-nummer

Eksempel 1: Momsregnskab uden delregistrering (mio. kr.)



Eksempel 2: Momsregnskab(er) med eksportmomsdelregistrering (mio. kr.)



Oversigt over momsregnskab

	Uden delregistrering	Med eksportmomsdelregistrering
Påvirkning af samlede negative momstilsvaer	-250.000	-500.000
Påvirkning af samlede positive momstilsvaer	0	250.000
Påvirkning af samlet momstilsvaer	-250.000	-250.000

Kilde: Skatteministeriet

Eksempel 1

En eksportvirksomhed med CVR/SE-nummer 11112222 har indkøb for 2,5 mio. kr. (inkl. moms), indenrigssalg for 1,25 mio. kr. (inkl. moms) og eksport (til erhverv) for 2,0 mio. kr. (med "nulmoms"). Det giver et fradrag for moms af indkøb (købsmoms) på 0,5 mio. kr. og en anført salgsmoms på 0,25 mio. kr., hvilket resulterer i et negativt momstilsvaer på 0,25 mio. kr.

Eksempel 2

Vælger samme virksomhed som i eksempel 1 i stedet at benytte en eksportmomsdelregistrering, går eksporten igennem virksomhedens delregistrering, der har eget momsregnskab (SE-nummer 22223333). Virksomheden har nu 2 momsregnskaber med hvert deres SE-nummer. "Hovedenhe-

den" har SE-nummer 11112222, som er identisk med CVR-nummeret for virksomheden, mens eksportmomsdelregistreringen har SE-nummeret 22223333.

For SE-nummer: 11112222 momsregnskab/momsangivelse fremgår et fradrag for moms af virksomheden indkøb (købsmoms) udefra på 0,5 mio. kr., samt en salgsmoms 0,75 mio. kr. som følge af salgsmoms for indenlandsk salg på 0,25 mio. kr. samt salgsmoms på 0,5 mio. kr. for salg til egen eksportmomsdelregistrering. Der opstår derved et samlet positivt momstilsvar fra SE-nummer 11112222 på 0,25 mio. kr.

For SE-nummer: 22223333 (eksportmomsdelregistreringen) momsregnskab/momsangivelse fremgår et fradrag for moms af indkøb (købsmoms) fra den anden enhed 11112222 på 0,5 mio. kr., mens der ikke er nogen salgsmoms for eksporten (til erhverv). Der opstår derfor et samlet negativt momstilsvar på 0,5 mio.kr. for enhed 22223333.

Det fremgår, at brugen af eksportmomsdelregistrering øger de opgjorte størrelser af henholdsvis positive og negative momstilsvar med samme absolutte størrelse. Det har imidlertid ikke har nogen betydning for statens samlede momsindtægter.

Hvis man alene betragter negative momstilsvar, indebærer det i praksis for en del virksomheder, at man alene betragter en del af virksomhedernes momsregnskab i form af en delregistrering (med eget SE-nummer), og altså ikke hele virksomhedens (CVR-nummer) momsafregning over en afregningsperiode. En sådan betragtning af momsregnskabet alene ud fra delregistreringen siger intet sikkert om udviklingen i den samlede virksomheds værdiskabelse og deraf samlede momstilsvar.

3.5 Forskudsmomsordningen

Forskudsmomsordningen var en særlig dansk ordning fra 1980, som blev ophævet pr. 1. januar 2018. Ordningen gav virksomheder med et løbende negativt momstilsvar mulighed for at optage et rentefrit lån hos staten. Ordningen var ikke en del af momssystemet, men var knyttet hertil, ved at lånet som udgangspunkt blev beregnet som $\frac{3}{52}$ af forrige års negative momstilsvar. De rentefrie lån blev således efterfølgende løbende reguleret som følge af, hvordan de negative momstilsvar udviklede sig set over et helt år. Dvs. at hvis det negative momstilsvar knyttet til en virksomhed steg i forhold til året før, blev lånet øget, og hvis det faldt, blev en tilsvarende del af lånet tilbagebetalt. Lånene er tilbagebetalt i forbindelse med ordningens ophør.

Ordningen har påvirket virksomhedernes valg af momsregistrering og deraf haft en afledt effekt på momsafregninger. Det skyldes, at fx en udskillelse af eksportaktiviteten i et selvstændigt SE-nummer enten gav et løbende negativt tilsvar og dermed adgang til udlån i forskudsmomsordningen eller øgede grundlaget for eksisterende lån. Forskudsmomsordningen har derfor påvirket virksomhedernes incitament til at benytte eksportmomsdelregistrering i Danmark, da det har givet adgang til rentefrie lån.

3.6 Angivelser og betaling

Det momstilsvar, der fremkommer på baggrund af momsangivelsesoplysningerne, afspejler ikke altid faktiske betalinger fra eller til virksomheder. Det kan fx skyldes:

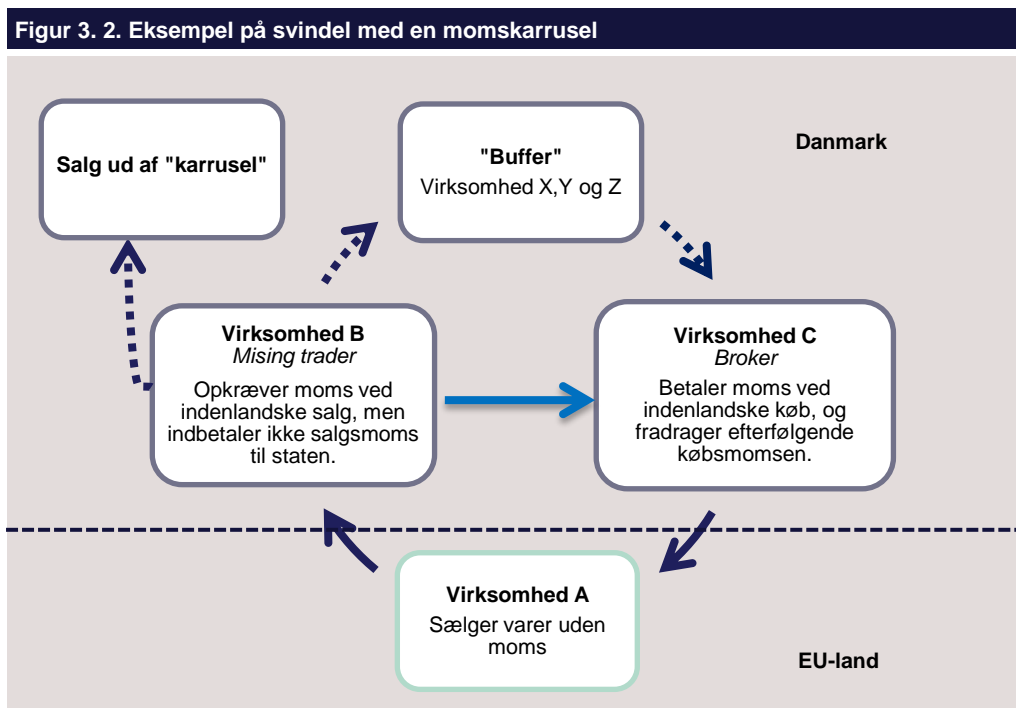
- En virksomhed kan have angivet et momsbeløb, men ikke betalt pga. dårlig økonomi. Sagen vil herefter overgå til inddrivelse, og beløbet vil, hvis det ikke kan inddrives, på et tidspunkt blive afskrevet som et tab.
- Der er tilfælde, hvor virksomheder har flere angivelser for samme periode. Det kan fx ske ved, at en virksomhed laver en efterangivelse for at rette en tidligere angivelse.
- For virksomheder, der ikke indsender en momsangivelse, vil skatteforvaltningen lave en foreløbig fastsættelse.
- Skattekontoen¹¹ medfører, at hvis en virksomhed har anden skattegæld, vil en indbetaling af moms, der følger samtidig med en momsangivelse, gå til at nedbringe denne gæld først.

3.7 Mulige svigsformer i momssystemet

Det er muligt at begå svig i momssystemet ved at indberette eller betale for lidt moms af salg (salgsmoms) samt ved at tage et for stort fradrag for moms på indkøb (købsmoms). Svig vil give udslag i for små momsindbetalinger og/eller for store momsudbetalinger. I praksis kan momssvig variere i karakter, men det resulterer altid i for lave momsindtægter i forhold til gældende regler.

Én form for svig er, at virksomheder justerer på den angivne salgsmoms eller købsmoms og derved mindsker deres momsindbetaling eller øger deres momsudbetaling. Udeholdt omsætning (sort økonomi) har en lidt anden karakter, idet der her er tale om salg uden moms, og køberen derved typisk ikke har fået en regning med moms.

I de senere år har der bl.a. i EU og Danmark været stor fokus på såkaldte grænseoverskridende momskaruseller, også kaldet "Missing Trader Intra Community fraud" (MTIC). I figur 3.2 er der illustreret et eksempel på en momskarusel.



Kilde: Skatteministeriet

¹¹ Skattekontoen er en opgørelse over virksomhedens indberetninger og opkrævninger, ind- og udbetalinger til og fra Skatteforvaltningen og eventuel gæld.

Simpel momskarrusel

Momskaruselsvigen i sin mest simple form er i figuren illustreret ved de ikke-stiplede pile mellem A, B og C. Pilene viser en handelskæde/momskæde, hvor virksomhed B, der er lokaliseret i Danmark med dansk momsregistrering, importerer varer fra virksomhed A, der er lokaliseret i et andet EU-land. Virksomhed B foretager herefter et indenlandsk salg til virksomhed C, som derefter eksporterer varerne til virksomhed A.

Der er ikke noget momsudestående ved handlen mellem A og B, da B som importerende virksomhed både indberetter salgsmoms af handlen og samtidigt tager fradrag for moms af indkøbet. Herefter sker et indenlandsk salg (inkl. moms) fra B til C, hvor C tager fradrag for moms på indkøbet og efterfølgende eksporterer varerne ud af landet uden moms. Svigen fungerer ved, at B ikke indbetaler moms til staten af salget til C, og på den måde trækker svigskæden et beløb ud af den danske statskasse svarende til momsen på salget fra B til C.

Mere kompleks momskarrusel

I praksis vil forsøg på at udnytte momssystemet gennem momskaruseller ofte være mere komplekse med henblik på at undgå skatteforvaltningens opmærksomhed. I figur 3.2 er et eksempel på en mere kompleks momskarrusel illustreret ved tilføjelse af de stiplede pile. I praksis kan virksomhed A, B og C indgå i tilsyneladende normale handelsmønstre over flere perioder. I denne kæde kan B også vælge at afsætte sine varer til etablerede virksomheder, der ikke er en del af svigskæden for derved at fremstå legitim. B kan i praksis få "let" adgang til dette marked ved at lægge sin pris en smule under markedsprisen. Ligeledes kan varerne køre igennem flere led mellem B og C (såkaldte "buffer"-virksomheder). Både de etablerede virksomheder uden for svigskæden og "buffer"-virksomhederne afregner moms efter reglerne. Efter flere afgiftsperioder med normale momsregnskaber gennemføres svigen ved, at B aldrig indberetter/betaler moms vedrørende salg i den pågældende periode. Ved salg til virksomheder uden for karrusellen beholder B den moms, som de uvidende virksomheder har betalt til B for køb i den pågældende periode. Og ved salg til C (evt. gennem flere led) indbetales moms ligeledes ikke til staten, mens C tager fradrag for momsen på indkøbene fra B.

4. Illustration af udvikling i momstilsvær

De momstilsvær påvirkes over tid af udviklingen i makroøkonomiske forhold mv., forskydning i virksomheders indkøbsmønstre, generelle erhvervsstrukturer, regelændringer mv. Det er ikke muligt at foretage en udtømmende nedbrydning af udviklingen i de samlede momstilsvær, da udviklingen i disse forhold ikke kan opgøres præcist, og da flere forhold påvirker hinanden på tværs. Tilsvarende gælder, når man opdeler og betragter delmængder af alle momsangivelser og fx kun betragter de samlede positive eller negative momstilsvær.

For at anskueliggøre hvorledes momsangivelser påvirkes af en række faktorer, vises i det følgende i en simplificeret model, hvordan forskellige former for svig med momsangivelser og udbredelse af eksportmomsdelregistreringer alt andet lige påvirker de samlede momstilsvær (indtægter), herunder også opdelingen i de samlede positive og samlede negative momstilsvær.

Modelberegningerne viser, at ændringerne i de forskellige forhold kan påvirke både de positive og negative angivelser. Svig vil give sig udslag i lavere momsindtægter, mens de øvrige faktorer derimod medfører en stigning i de negative momstilsvær, uden at det påvirker de samlede momsindtægter, da det modsvares af stigninger i de positive momstilsvær.

Forløb I (basisforløb) er det mest simple forløb, hvor eksportandelen udgør en fast andel af BNP. I dette forløb følger positive, negative og de samlede momstilsvær/momsindtægter den samme vækstrate. Forløb II viser hvordan øget import/eksport kan påvirke de opgjorte størrelser af positive og negative momstilsvær, uden at det påvirker momsindtægterne. Forløb III viser, hvordan indførsel/øget brug af eksportmomsdelregistreringer øger såvel de positive som negative momstilsvær, uden at det påvirker de samlede momsindtægter. Forløbene IV og V viser, hvordan forskellige former for svig alt andet lige påvirker positive og negative momsangivelser. I modsætning til de simulerede forløb II-III fremgår det, at svigen vil resultere i lavere momsindtægter i forhold til forløb I.

Svigsomfanget er i forløb IV og V på knap 7 pct. af de potentielle momsindtægter (svarende til momsindtægterne i forløb I-III). Det fremgår af graferne, at en stigning i svig på ca. 7 pct. af de potentielle momsindtægter vil medføre, at momsindtægternes andel af det private forbrug vil falde fra 20 pct. til godt 18,5 pct. fra det tidspunkt, hvor svigen introduceres.

4.1 Model opbygning

I beregningen søges det illustreret, hvordan ændringer i eksportens andel af BNP, brugen af eksportmomsdelregistreringer samt tre typer svig (to typer momskarruselsvig og svig ved angivelse af høj købsmoms) alt andet lige påvirker momstilsvarerne, herunder udviklingen i positive og negative momstilsvar. Det sker i en model med tre virksomheder, hvoraf en er importør, og to er eksportører. Den ene eksportør er tilføjet med henblik på at kunne udgøre en eksportmomsdelregistrering i et af scenarierne. Transaktionerne i økonomien skal overholde en simpel økonomisk sammenhæng mellem produktion, indenlandsk forbrug og import/eksport. Modellen er nærmere beskrevet i *boks 4.1*.

Der er tale om en simpel model, der grundlæggende afspejler, hvordan momssystemet fungerer, og som kan illustrere, hvordan momstilsvar påvirkes af forskellige forhold. I praksis er momssystemet dog mere komplekst, da en mindre del af transaktionerne fx er omfattet af momsfritagelser, hvilket ikke er indarbejdet i modellen.

Boks 4.1. Model for udvikling i momstilsvar

I den simple model betragtes en importvirksomhed samt to eksportvirksomheder.

Importvirksomheden importerer fra udlandet og har ingen anden input til produktion. Importvirksomheden skaber merværdi og sælger herefter til henholdsvis privat forbrug samt til de to eksportvirksomheder.

Eksportvirksomhederne køber fra importvirksomheden. Eksportvirksomhederne skaber merværdi og sælger til henholdsvis privatforbrug og eksport.

I modellen gælder følgende:

- Momsafregningen er pr. periode, dvs. et momsregnskab for året.
- Alle indkøb bliver forbrugt med det samme (ingen investeringer) over perioden/året.
- Der er balance på handelsbalancen (eksport=import).
- Nationalregnskabsidentiteten er overholdt $Y = C + I + G + NX$ ¹
- Udvikling i privatforbrug følger BNP udviklingen (svarende til den faktiske udvikling i Danmark).
- Udgangsåret er år 2000 og BNP følger den faktiske udvikling i perioden 2000-16 inkl. bl.a. et fald lige efter konjunkturomslaget i 2008.
- Parametrene er i udgangsåret kalibreret således, at eksporten/importen udgør 45 pct. af BNP, omtrent svarende til eksportens faktiske andel af BNP i 2000.
- Der er alene tale om køb og salg af momspligtige varer.

1. Nationalregnskabsidentiteten (forsyningsbalancen) indeholder de centrale nationalregnskabsstørrelser, og beskriver den grundlæggende sammenhæng mellem tilgang (produktion og import) og anvendelse (forbrug, investeringer og eksport) i økonomien. Y (BNP), C (Privat forbrug), I (Investeringer), G (Offentligt forbrug) og NX (Nettoeksport = import – eksport).

Udgangspunktet ser ud som præsenteret i *tabel 4.1*. Virksomhed 1 (importør) importerer for 4.500 mio. kr., hvoraf der ikke er nogen momsbelastning, da både købs- og salgsmoms ved transaktionen afregnes af virksomhed 1. Virksomhed 1 forarbejder de importerede varer og skaber en merværdi på 5.100 mio. kr. Herefter sælger virksomhed 1 for 7.200 mio. kr. ekskl. moms til dansk privat forbrug (moms heraf udgør 1.800 mio. kr.) og for 2.400 mio. kr. ekskl. moms til momsregistrerede danske virksomheder (moms heraf udgør 600 mio. kr.). Virksomheds 1 samlede momstilsvar er således 2.400 mio. kr. = (1.800 + 600) mio. kr.

Virksomhed 2 og 3 køber begge momsbelagte varer for 1.200 mio. kr. ekskl. moms fra en anden dansk virksomhed (virksomhed 1). Momsen af indkøbene på 300 mio. kr. fradrages. Virksomhed 2 og 3 forarbejder herefter de indkøbte varer og skaber hver især en merværdi på 1.450 mio. kr. Herefter sælger virksomhederne hver især for 400 mio. kr. ekskl. moms til indenlandsk privatforbrug og

eksporterer for 2.250 mio. kr. (der afregnes ikke salgsmoms af eksport). Virksomhederne har hver især et samlet momstilsvar på -200 mio. kr. = (-300 + 100) mio. kr.

Det samlede positive momstilsvar er i udgangsåret således 2.400 mio. kr., det samlede negative momstilsvar 400 mio. kr., og det samlede momstilsvar som følge af momsangivelserne 2.000 mio. kr.

Med udgangspunkt i denne model kan forskellige forløb under forskellige forudsætninger simuleres og benyttes til at vise-, hvordan fx udbredelse af eksportmomsdelregistreringer og karruselsvig slår ud i momsangivelserne. Nedenfor gennemgås fem forløb.

Tabel 4.1. Virksomhedernes momsforhold i udgangsåret.

Mio. kr.	Virksomhed 1 (importør)	Virksomhed 2 (eksportør)	Virksomhed 3 (eksportør)
Indkøb af varer (kun import) ¹	4.500	0	0
Moms (salgsmoms – købsmoms)	0	0	0
Indkøb - indenlandsk	0	1.200	1.200
Moms	0	-300	-300
Salg indenlandsk til virksomhed	2.400	0	0
Moms	600	0	0
Salg indenlandsk til privat forbrug	7.200	400	400
Moms	1.800	100	100
Salg eksport	0	2.250	2.250
Moms (nulmoms)	0	0	0
Salg eksportmomsdelregistrering	Ikke anvendt i udgangsåret		
Moms (nulmoms)	-	-	-
Momstilsvar	2.400	-200	-200

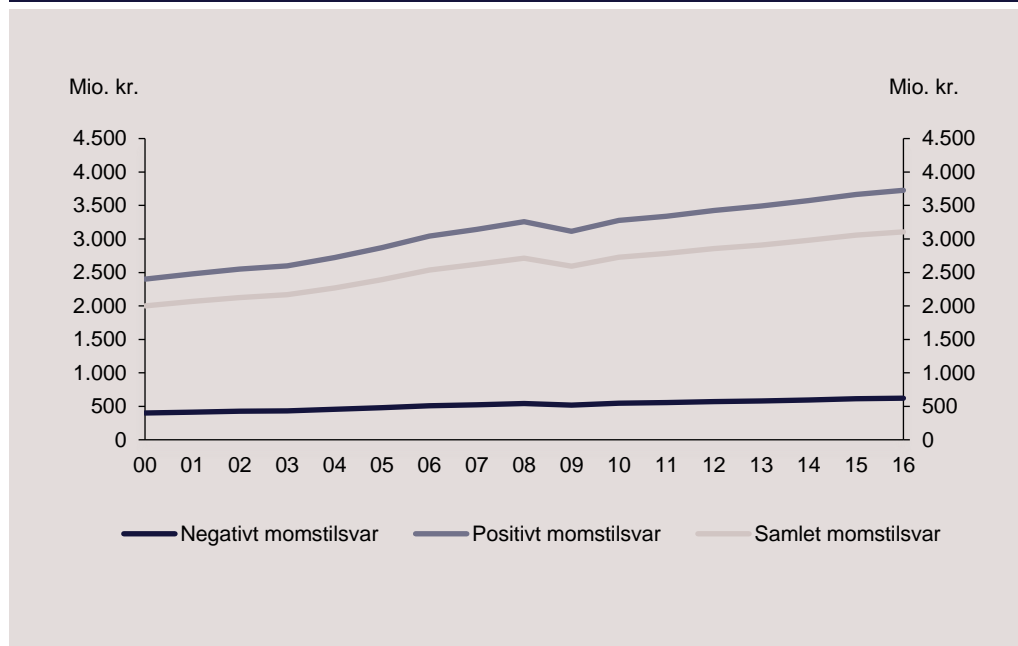
1. I moms terminologi er udtrykket importmoms knyttet til indkøb af varer fra tredjelande (uden for EU), mens moms af køb af varer fra andre EU-lande kaldes erhvervsoms. I begge tilfælde gælder dog den samme økonomiske implikation i form af den danske virksomhed, der køber udefra, selv indberetter salgsmoms og samtidig tager fradrag for moms af købet, hvorved momsregnskabet for handlen er nul. Når import omtales her i notatet, benyttes det i en bred forstand, hvilket indebærer, at import i tabel 4.1 dækker over alle momspligtige køb i udlandet.

Note: Priser i tabellen er angivet ekskl. moms.

4.2 Forløb I. Eksporten udgør fast andel af BNP (basisforløb)

I det første mest simple forløb, jf. figur 4.1, holdes eksportens andel af BNP fast på 45 pct. over hele perioden 2001-2016. Dette gøres ved at lade alle parametre følge udviklingen i faktisk BNP over perioden, og derved holde fx handelsmønstre uændret.

Figur 4.1. Forløb I, løbende priser



Tabel 4.2. Forløb I. Udvikling i momstilsvær og BNP, pct.

Pct.	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
BNP (vækst)	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Momstilsvær (vækst)																
- Negativt	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
- Positivt	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
- Samlet	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Moms/BNP (andel)	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0

Kilde: Skatteministeriet

Et sådan forløb fører til, at det samlede momstilsvær og herunder de samlede positive og negative momstilsvær i alle år, har samme vækstrate, svarende til den faktiske udvikling i BNP, jf. tabel 4.2.

Idet alle parametre følger BNP, udgør momsindtægterne/de samlede momstilsvær over hele perioden 20 pct. af det private forbrug.

4.3 Forløb II. Udvikling i eksport afviger fra udvikling i BNP

I det andet forløb følger eksporten og importen den faktiske udvikling i eksporten, mens produktionen stadig følger den faktiske udvikling i BNP.

Over perioden stiger eksportens andel af BNP fra ca. 45 pct. til ca. 54 pct. Effekten heraf på de samlede opgørelser af henholdsvis positive og negative momstilsvær er dog ikke entydig. Ændringen i eksport/BNP andelen afspejler sig i en stigende eksport (og import), som forudsættes ikke at påvirke privatforbruget (der fortsat følger udviklingen i BNP). Påvirkningen af de opgjorte størrelser af positive og negative momstilsvær afhænger af, hvordan den stigende handel med udlandet påvirker værdien af indenrigshandlen mellem importvirksomheden og eksportvirksomhederne. Nedenfor er følgende scenarie modelleret:

- Såfremt værdien af handlen mellem importvirksomheden og eksportvirksomhederne er stigende i forbindelse med en stigende eksport/BNP andel, vil henholdsvis de positive og negative momstilsvare stige (med samme absolutte størrelse).¹²

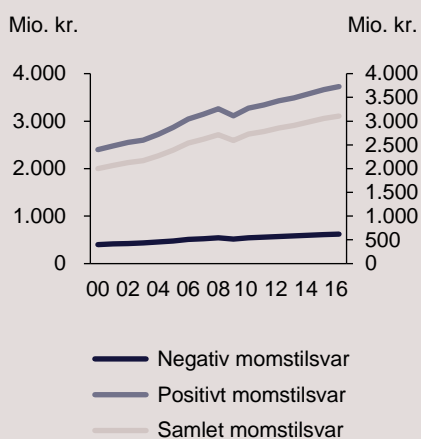
Det skal dog understreges, at det ikke har betydning for udviklingen i de samlede momsindtægter, hvordan ændringen i eksport/BNP-andelen modelleres, men alene har betydning for, hvordan de positive og negative momstilsvare påvirkes.

Opmærksomheden henledes på, at udviklingen i det samlede momstilsvare er identisk med udviklingen vist i forløb I, jf. figur 4.2 og figur 4.3. Dette ville som nævnt også have været tilfældet, såfremt et andet scenarie havde været illustreret.

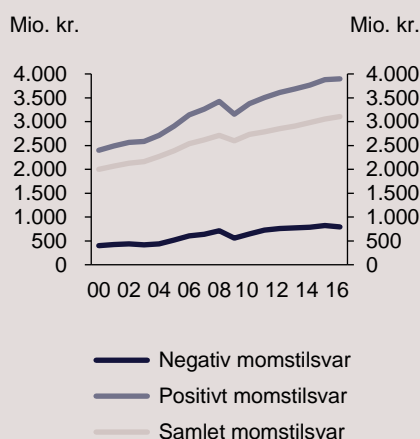
Bruttostørrelserne af positive momstilsvare og negative momstilsvare stiger med de anvendte forudsætninger yderligere i forhold til forløb I. Denne effekt er en direkte følge af det valgte scenarie. Den yderligere stigning i de to bruttostørrelser er identisk i absolutte tal, men medfører udslag i en forskellig procentuel udvikling i de opgjorte størrelser af positive og negative momstilsvare, da de negative momstilsvare i udgangspunktet er lavere end de positive momstilsvare.

Forløb II. Udvikling i eksport afviger fra udvikling i BNP

Figur 4.2. Forløb I. (basisforløb)



Figur 4.3. Forløb II.



Anm.: Løbende priser.
Kilde: Skatteministeriet

Da den yderligere stigning, som følge af en stigende eksport/BNP andel, giver samme absolutte stigning i henholdsvis de samlede negative momstilsvare og de samlede positive momstilsvare, er udviklingen i de samlede momstilsvare/momsindtægter fortsat uændret i forhold til forløb I, jf. tabel 4.3.

¹² Ændringen i eksport/BNP-andelen kan også ske ved de to følgende scenarier: 1. Handlen mellem importvirksomheden og eksportvirksomhederne falder i forbindelse med en stigende eksport/BNP andel, hvorved de positive og negative momstilsvare falder (med samme absolutte størrelse). Dette kan fx ske ved, at den ene eksportvirksomhed stopper indkøb fra importvirksomheden, og selv starter med at importere. 2. Handlen mellem importvirksomheden og eksportvirksomhederne er uændret i forbindelse med en stigende eksport/BNP andel, hvorved de positive og negative momstilsvare fortsat følger BNP væksten, dvs. der er ingen effekt.

Tabel 4.3. Forløb II. Udvikling i momstilsvar og BNP, pct.

Pct.	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
BNP (vækst)	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Momstilsvar (vækst)																
- Negativt	5,8	3,3	-4,3	5,1	18,0	16,8	5,5	11,2	-21,6	16,3	11,4	4,7	2,3	1,7	4,4	-3,7
- Positivt	3,8	2,9	0,8	4,9	7,4	8,0	3,8	5,1	-8,0	7,1	3,8	3,0	1,9	2,3	2,9	0,5
- Samlet	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Moms/BNP (andel)	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0

Kilde: Skatteministeriet

De samlede momstilsvar/momsindtægterne påvirkes ikke af eksportens stigende andel af BNP, og som tidligere nævnt, er dette resultat uafhængigt af, hvordan udviklingen i eksportens andel af BNP forudsættes at påvirke indenrigshandlen. Det betyder, at en øget international arbejdsdeling, som fører til, at flere varer bevæger sig over grænserne, ikke i sig selv giver flere eller færre momsindtægter.

4.4 Forløb III. Indførelse af eksportmomsdelregistrering

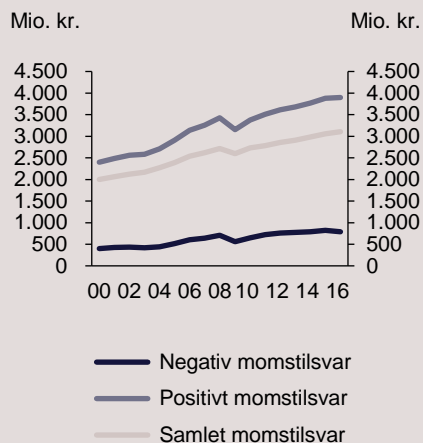
I det tredje forløb tages udgangspunkt i *forløb II*. Fra 2013 indføres en eksportmomsdelregistrering i den ene eksportvirksomhed. Det medfører, at virksomheden nu udarbejder separate momsregnskaber på to forskellige SE numre.

Virksomheden sælger nu til sin egen eksportmomsdelregistrering til en værdi ekskl. moms, som er identisk med værdien af eksporten, dvs. inkl. virksomhedens egen værdiskabelse. Dette salg pålægges moms, og eksportmomsdelregistreringen fradrager moms af indkøbet. Virksomheden går i dette tilfælde fra et negativt momstilsvar til et positivt momstilsvar, mens eksportmomsdelregistreringen får et negativt momstilsvar svarende til fradrag af moms på det oprindelige eksportsalg.

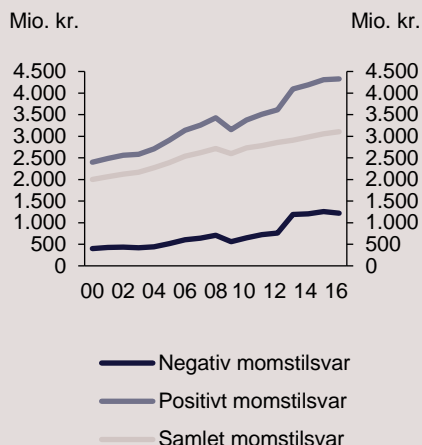
Resultatet bliver en markant stigning i de opgjorte størrelser af henholdsvis positive og negative momstilsvar. Stigningen er identisk i absolutte størrelser, hvilket indebærer en højere procentuel vækst i de samlede negative momstilsvar i forhold til de samlede positive momstilsvar, da udgangspunktet for de samlede negative momstilsvar er lavere end udgangspunktet for de samlede positive momstilsvar. Dette er illustreret i *figur 4.5*.

Forløb III. Indførelse af eksportmomsdelregistrering

Figur 4.4. Forløb II.



Figur 4.5. Forløb III.



Tabel 4.4. Forløb III. Udvikling i momstilsvær og BNP, pct.

Pct.	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
BNP (vækst)	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Momstilsvær (vækst)																
- Negativt	5,8	3,3	-4,3	5,1	18,0	16,8	5,5	11,2	-21,6	16,3	11,4	4,7	56,7	1,8	4,0	-2,7
- Positivt	3,8	2,9	0,8	4,9	7,4	8,0	3,8	5,1	-8,0	7,1	3,8	3,0	13,3	2,3	3,0	0,4
- Samlet	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Moms/BNP (andel)	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0

Kilde: Skatteministeriet

I årene efter eksportmomsdelregistreringen er indført, vil udviklingen i bruttostørrelserne også være påvirket af eksportmomsdelregistreringen.

Indførelse/udbredelse af eksportmomsdelregistreringer medfører derfor alt andet lige en relativ stor absolut og identisk stigning i de samlede positive og negative momstilsvær, men har ingen effekt på de samlede momstilsvær/momsindtægter. Bevægelserne i de absolutte størrelser afspejler således, at eksportmomsdelregistreringen reelt svarer til at indføre et yderligere led i momskæden i form af en intern handel i virksomheden, hvor der i eksportmomsdelregistreringen tages fradrag for en moms, som virksomheden (den juridiske enhed) selv indbetaler gennem et andet SE-nummer.

4.5 Forløb IV. Momssvig i form af en momskarrusel

I det fjerde forløb tages igen udgangspunkt i *forløb II*. I dette forløb introduceres en såkaldt "missing trader" og "broker", jf. figur 4.7 og 4.9.

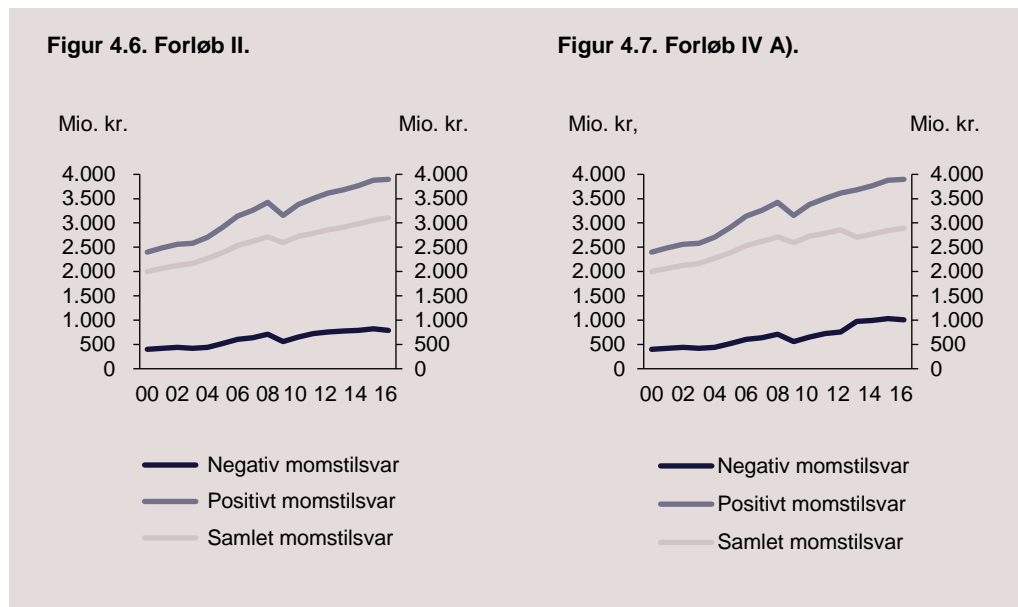
Der præsenteres to forløb, hvor der i begge tilfælde opstår svig i form af, at der ikke indberettes salgsmoms fra en "missing trader".

A) Svindelkæden introduceres og foretager svindel i samme periode

I 2013 introduceres en momskarussel, hvor en "missing trader" importerer for 800 mio. kr. og sælger videre til en "broker" for 1.000 mio. kr. inkl. moms. Køberen ("brokieren") tager fradrag for moms af indkøbet, dvs. 200 mio. kr., mens den sælgende virksomhed ("missing trader") ikke angiver de 200 mio. kr. i salgsmoms. En svindel i denne form vil alt andet lige ikke påvirke de positive momstilsvær, mens de negative momstilsvær øges med 200 mio. kr., og de samlede momstilsvær/momsindtægter vil falde med 200 mio. kr. i 2013.

Statskassen svindles således for 200 mio. kr. i 2013. I de efterfølgende år, er det antaget, at svindlen fortsætter, således at den udgør en konstant andel af momsindtægterne ekskl. svig på knap 7 pct., jf. figur 4.7.

Forløb IV A). Organiseret momssvig i form af en momskarussel (introduktion af virksomhed og svindel i samme periode)



Anm.: Løbende priser.

Tabel 4.5. Forløb IV A). Udvikling i momstilsvær og BNP, pct.

Pct.	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
BNP (vækst)	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Momstilsvær (vækst)																
- Negativt	5,8	3,3	-4,3	5,1	18,0	16,8	5,5	11,2	-21,6	16,3	11,4	4,7	28,8	1,8	4,0	-2,6
- Positivt	3,8	2,9	0,8	4,9	7,4	8,0	3,8	5,1	-8,0	7,1	3,8	3,0	1,9	2,3	2,9	0,5
- Samlet	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	-5,2	2,5	2,5	1,7
Moms/BNP (andel)	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,6	18,6	18,6	18,6

Kilde: Skatteministeriet

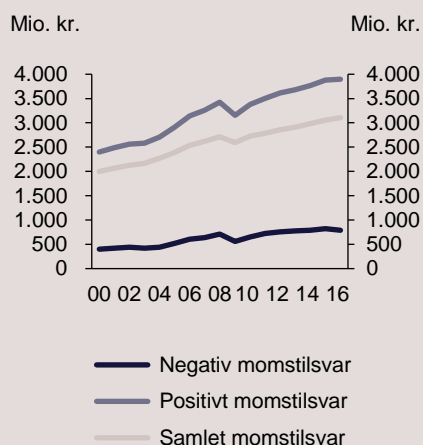
I de tidligere simulerede forløb udgør momsindtægterne over hele perioden 20 pct. af det private forbrug og BNP, mens det nu falder til 18,6 pct. fra 2013 og frem.

B) Svindelkæden introduceres og foretager svindel i en senere periode

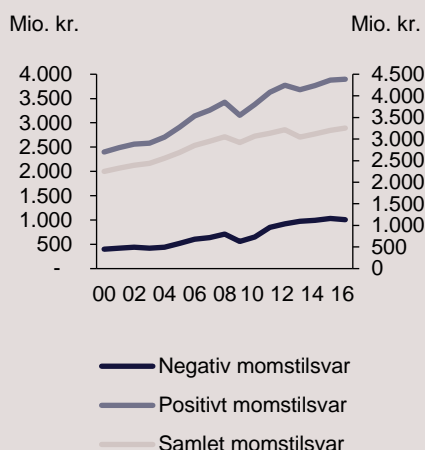
Svindelkæden sættes i gang i 2011, og almindelige køb og salg indberettes og betales korrekt. Frem mod 2013 øger svindelkæden sin aktivitet, og i 2013 finder den faktiske svindel sted i form af "missing trader", idet virksomheden ikke indbetaler sin salgsmoms.

Forløb IV B). Organiseret momssvig i form af en momskarrusel (introduktion af virksomhed og svindel i en senere periode)

Figur 4.8. Forløb II.



Figur 4.9. Forløb IV B).



Anm.: Løbende priser.

Tabel 4.6. Forløb IV B). Udvikling i momstilsvær og BNP, pct.

Pct.	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
BNP (vækst)	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Momstilsvær (vækst)																
- Negativt	5,8	3,3	-4,3	5,1	18,0	16,8	5,5	11,2	-21,6	16,3	30,7	8,5	6,0	1,8	4,0	-2,6
- Positivt	3,8	2,9	0,8	4,9	7,4	8,0	3,8	5,1	-8,0	7,1	7,5	4,0	-2,5	2,3	2,9	0,5
- Samlet	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	-5,2	2,5	2,5	1,7
Moms/BNP (andel)	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,6	18,6	18,6	18,6

Kilde: Skatteministeriet

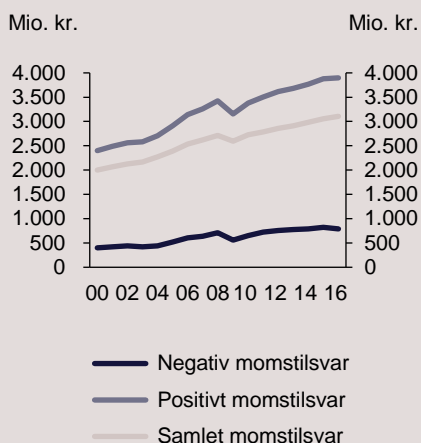
Svindlen i forløb IV A og IV B er af samme omfang, og det fremgår, at de samlede momstilsvær/momsindtægter i 2013 falder med 200 mio. kr. i begge tilfælde. Visuelt kan årsagen til faldet i de samlede momstilsvær/momsindtægterne se ud til at være forskellig, når de positive og negative momstilsvær betragtes, jf. tabel 4.5 og 4.6. Ved en betragtning af udviklingen i 2013 er det i høj grad en stigning i de negative momstilsvær på 28,8 pct., der tiltrækker opmærksomhed ved forløb IV A, mens det ved forløb IV B er et fald på 2,5 pct. i positive momstilsvær. Reelt skyldes svindlen og heraf faldet på 5,2 pct. i de samlede momstilsvær i 2013 i begge tilfælde, at svindlen i en momskarrusel effektueres. Eneste forskel er, at der i forløb IV B af svindlerne er etableret en handelskæde, der i de første par år fungerer normalt, uden at svindlen effektueres.

4.6 Forløb V. Svig med for højt angivet købsmoms hos en eksportvirksomhed

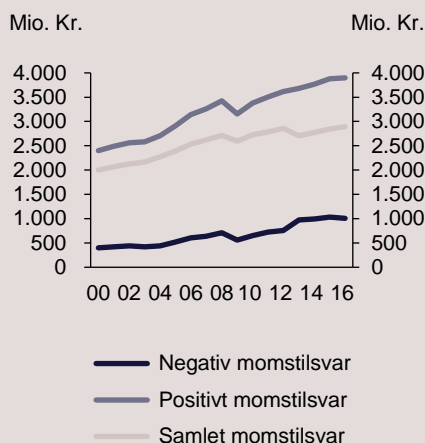
I det femte forløb tages igen udgangspunkt i *forløb II*. I forløbet er det illustreret, hvordan de opgjorte størrelser af henholdsvis positive momstilsvar, negative momstilsvar og samlede momstilsvar vil udvikle sig, såfremt en af eksportvirksomhederne fra 2013 igangsætter svig ved at angive en for høj købsmoms. I eksemplet angiver den ene eksportvirksomhed 200 mio. kr. for meget i købsmoms i 2013 og opnår derved et større negativt momstilsvar. I de efterfølgende år, er det antaget, at svindlen fortsætter, således at den udgør en konstant andel af de potentielle momsindtægter ekskl. svig på knap 7 pct., jf. figur 4.11.

Forløb V. Svig med for højt angivet købsmoms hos en eksportvirksomhed

Figur 4.10. Forløb II.



Figur 4.11. Forløb V.



Anm.: Løbende priser.

Tabel 4.7. Forløb V. Udvikling i momstilsvar og BNP, pct.

Pct.	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
BNP (vækst)	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	1,8	2,5	2,5	1,7
Momstilsvar (vækst)																
- Negativt	5,8	3,3	-4,3	5,1	18,0	16,8	5,5	11,2	-21,6	16,3	11,4	4,7	28,8	1,8	4,0	-2,6
- Positivt	3,8	2,9	0,8	4,9	7,4	8,0	3,8	5,1	-8,0	7,1	3,8	3,0	1,9	2,3	2,9	0,5
- Samlet	3,4	2,8	1,9	4,8	5,3	6,1	3,4	3,6	-4,4	5,2	2,0	2,6	-5,2	2,5	2,5	1,7
Moms/BNP (andel)	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	18,6	18,6	18,6	18,6

Kilde: Skatteministeriet

Udviklingen er identisk med forløbet i eksempel IV A), selvom konstruktionen af svigen er anderledes. Det gælder, at det samlede momstilsvar i forløb I, II, og III er 3.106 mio. kr. i 2016, mens det i tilfældene med svig er faldet til 2.893 mio. kr.

Pludselig opstået svig (eller stigning i svig) på omkring 7 pct. af de potentielle momsindtægter vil således slå tydeligt igennem i momstilsvaret i de illustrerede forløb.

4.7 Afrunding

En stigning i omfanget af svig i momssystemet giver alt andet lige udslag i færre momsindtægter end forventet. Det indebærer, at en stigning i negative momstilsvær forårsaget af svig ikke vil være modsvaret af en tilsvarende stigning i de positive momstilsvær.

Ændringer i virksomhedernes organisering (uden påvirkning af værdiskabelsen) fx eksportmomsdelregistreringer kan give anledning til udsving i de samlede bruttostørrelser af positive og negative momstilsvær, dog med den væsentlige forskel i forhold til svig, at en bevægelse i fx de samlede negative momstilsvær er modsvaret af en identisk stigning (absolut) i de samlede positive momstilsvær.

Over tid vil der formentlig løbende ske ændringer i handelsmønstre i form af flere eller færre led i forskellige indenlandske momskæder på tværs af brancher og virksomheder. Dette kan, som vist i forløb II påvirke bruttostørrelserne (positive og negative momstilsvær) i identiske absolutte størrelser, men ikke entydigt. Dvs. at der ud fra en isoleret betragtning af enten de samlede positive momstilsvær eller de samlede negative momstilsvær ikke kan siges noget meningsfuldt om værditilvæksten i Danmark og deraf udviklingen i momsindtægterne. Der er altså meget lidt information i fx procentuelle udsving i negative momstilsvær uden at betragte udsvingene i de positive momstilsvær samtidig.

5. Analyse af momsangivelser

5.1 Sammenfatning

I afsnittet argumenteres for, at en vurdering af udviklingen i negativt momstilsvar bør tage udgangspunkt i de enkelte CVR-numres samlede årlige momstilsvar i stedet for de enkelte SE-numres periodevise momstilsvar. Negativt momstilsvar opgøres dermed som summen af momstilsvar for de CVR-numre, hvor momstilsvaret på årsniveau er negativt. Dette svarer til at vurdere momsopgørelserne på et højere konsolideringsniveau. Herved elimineres påvirkningen af en række forhold, der alene er af registreringsteknisk karakter. Det drejer sig om, at virksomheder kan indberette moms på flere forskellige SE numre, samt at angivelsesperiodernes længde ikke er ens for alle virksomheder, men heller ikke nødvendigvis er ens for den enkelte virksomhed over tid. Ved at opgøre den enkelte virksomheds samlede årlige momstilsvar elimineres disse registreringstekniske forhold, og vurderingen tager udgangspunkt i virksomhedernes realøkonomiske forhold.

En opgørelse af negativt momstilsvar på CVR niveau viser en markant anderledes udvikling end en opgørelse på SE niveau. Opgjort på SE niveau fremgår der umiddelbart store stigninger i det negative momstilsvar i den betragtede periode. Denne udvikling kan imidlertid primært tilskrives ovenstående registreringstekniske forhold. En opgørelse på CVR niveau, der som nævnt ikke er påvirket af registreringstekniske forhold, viser derimod, at det negative momstilsvar i 2017 kun er marginalt større end i 2008.

Det fremgår ligeledes, at forholdet mellem de negative og positive momstilsvar ses at være rimeligt konstant i den betragtede periode. Endvidere viser en nærmere analyse af virksomhedernes enkeltangivelser i løbet af året, at andelen af moms, der hidrører fra virksomheder, der udelukkende har negative momstilsvar i løbet af året, er rimelig konstant. Der er således ikke tale om en større tilvækst fra virksomheder, der udelukkende har negative momstilsvar. Det er derfor konstateret, at der er stabilitet i de interne sammenhænge uden væsentlige udsving, der kunne indikere uregelmæssigheder.

Som led i analysen er det opgjort i hvilket omfang, de enkelte virksomheders momsangivelser har været underlagt ekstern vurdering i form af skattemyndighedernes kontrol, og om årsrapporten har været omfattet af en revisorerklæring. Det fremgår, at andelen af det negative momstilsvar, der

hidrører fra virksomheder, der ikke har været underlagt en ekstern vurdering er faldende over perioden. Ligeledes ses, at de årlige stigninger i negativt momstilsvar kan henføres til få store virksomheder, der i meget stort omfang har været underlagt ekstern vurdering. Det vurderes derfor, at de negative momstilsvar i løbet af perioden har været omfattet af en større grad af ekstern vurdering, hvilket alt andet lige reducerer risikoen for, at momsangivelserne er fejlbehæftede.

5.2 Datagrundlag

Virksomhederne indberetter moms via skatteforvaltningens TastSelv løsning, hvorefter momsdata registreres i et datawarehouse. Som grundlag for analysen er der for alle SE numre anvendt de periodiske momsangivelser for perioden 2008-2017 opgjort medio marts 2018.

Det er konstateret, at enkelte virksomheder, som er omfattet af eksportmomsordningen, har angivet moms for eksportmomsvirksomheden og hovedvirksomheden på SE numre, der er knyttet til forskellige CVR-numre. Der er i samarbejde med skatteforvaltningen kvalitetssikret data med henblik på at sikre, at eksportmomsvirksomheden og hovedvirksomheden refererer til samme CVR-nummer i analysen.

5.3 Konsolideringsniveau

I nedenstående afsnit argumenteres for, at en vurdering af udviklingen i negativt momstilsvar bør tage udgangspunkt i de enkelte CVR numres samlede årlige momstilsvar i stedet for de enkelte SE numres periodevise momstilsvar. Ved at vurdere momsopgørelserne på et højere konsolideringsniveau elimineres en række registreringstekniske forhold, som beskrives nedenfor, og vurderingen tager i stedet udgangspunkt i virksomhedernes realøkonomiske forhold.

Nedenfor præsenteres og vurderes hvert af de niveauer, som momsopgørelserne kan konsolideres på:

SE periodemoms

Virksomhederne angiver moms periodisk (månedsvist, kvartalsvist eller halvårligt) for hvert af de SE numre, som er registreret under den enkelte virksomhed. Såfremt en virksomhed har oprettet flere SE numre, og der er registreret negativt momstilsvar for ét SE-nummer i en periode, vil der fremgå et negativt momstilsvar uagtet, at den samlede virksomhed udviser positivt momstilsvar i samme periode. En opgørelse af hver periodes negative momstilsvar på SE niveau giver således et billede af den enkelte periodes enkeltafregninger på momsområdet, men ikke et billede af virksomhedernes samlede momstilsvar for en given periode.

CVR periodemoms

I løbet af den betragtede periode er eksportmomsordningen blevet mere udbredt, både med hensyn til antallet af virksomheder og omfanget af negativ moms der indgår. Dette har medført et større negativt momstilsvar hos de SE numre, der er registreret som eksportmomsvirksomheder, som modsvares af et større positivt momstilsvar hos de SE numre, der er registreret som hovedvirksomheder. Der er således tale om, at en registreringsteknisk effekt medfører, at det samlede negative momstilsvar øges på SE niveau.

For at eliminere dette, konsolideres moms på CVR niveau for den enkelte angivelsesperiode. Her er momsangivelserne for de SE numre, der indgår i et CVR-nummer summeret, og det er fortegnet

for CVR-nummerets samlede moms for en angivelsesperiode, der bestemmer, om der er tale om negativt eller positivt momstilsvaret. Hermed opgøres momstilsvaret, som dette ville være opgjort, såfremt virksomheden havde valgt at udarbejde én samlet momsopgørelse for virksomheden i stedet for separate opgørelser for de enkelte SE numre, som virksomheden har oprettet.

CVR årlig moms

Ovenstående konsolidering er dog stadig påvirket af registreringstekniske forhold, idet virksomhedernes angivelsesperioder for moms ikke er samme længde. Som nævnt i afsnit 3.2 angiver virksomhederne moms hhv. månedligt, kvartalsvist eller halvårligt afhængigt af størrelsen af virksomhedens omsætning.

Det vil alt andet lige reducere udsvingene i de periodevise momstilsvare (herunder negativt momstilsvare), jo længere angivelsesperioderne er. Hermed reduceres også udsving som følge af, at virksomhedens salg og produktion ikke er jævnt fordelt hen over året, men udviser sæsonudsving. Eksempelvis vil en virksomhed, med negativt momstilsvare i 1. kvartal på -10 og positivt momstilsvare på +20 i 2. kvartal, angive et momstilsvare på +10, såfremt angivelsesperioden i stedet var 1. halvår. En sammenligning af negativt momstilsvare på tværs af virksomhederne er derfor påvirket af, at angivelserne ikke omfatter tidsperioder af samme længde.

I løbet af den betragtede periode 2008-2017 er omsætningsgrænserne endvidere forøget, hvilket har medført, at længden af den gennemsnitlige angivelsesperiode er forøget. En opgørelse af den enkelte virksomheds negative periodiske momstilsvare er derfor ikke sammenlignelig over tid.

Ved at konsolidere den enkelte virksomheds momsangivelser på årsniveau sikres dels, at den enkelte virksomheds momstilsvare er sammenligneligt over tid, dels at momstilsvaret på tværs af virksomheder er sammenligneligt.

Endvidere sikrer en konsolidering af virksomhedens momstilsvare på årsniveau, at vurderingen af udviklingen baserer sig på et fuldstændigt billede af virksomhedens momsangivelser inden for det enkelte år. Ved de to foregående konsolideringsniveauer opgøres det negative momstilsvare ved at summere de periodiske momstilsvare, hvorved der kun vurderes en delmængde af momstilsvarene. En virksomheds negative momstilsvare kan ikke vurderes isoleret, men skal altid ses i sammenhæng med de positive momstilsvare. Dette sikres ved nærværende konsolideringsniveau, idet negativt momstilsvare er defineret som momstilsvaret for virksomheder, hvor summen af årets momstilsvare er negativt

Det er dette konsolideringsniveau, der udgør grundlaget for opgørelserne i nærværende afsnit.

CVR hele perioden 2008-2017

Virksomhedens momstilsvare kan yderligere konsolideres på et højere niveau, idet det samlede momstilsvare for en årrække kan vurderes. I nærværende rapport er der i udvalgte tabeller tilføjet information om, hvorvidt virksomhederne har samlet positivt eller samlet negativt momstilsvare i perioden 2008-2017.

Hermed elimineres, i et vist omfang, udsving i de enkelte år, der kan tilskrives konjunktursvingninger, investeringer mv. En virksomheds momstilsvare kan eksempelvis være positivt i ét år, mens de efterfølgende år udviser negative momstilsvare, som følge af investeringer.

Eksempel på opgørelse af negativ og positiv moms.

Figur 5.1 illustrerer, hvorledes momsen opgøres i henhold til de ovenstående konsolideringsniveauer:

Figur 5.1. Illustration af konsolideringsniveauer i opgørelse af negativt momstilsvaer

	År 1				År 2			
	3	6	9	12	3	6	9	12
SE a periodemoms	-10	+5	-15	-10	-10	+5	-20	-10
SE b periodemoms	+5	+25	+20	+20	+5	+5	0	-10
CVR periodemoms	-5	+30	+5	+10	-5	+10	-20	-20
CVR årlig moms	+40				-35			
CVR moms i hele perioden	+5							

I eksemplet fremgår det periodevise momstilsvaer i År 1 og År 2 for en virksomhed (CVR), der registreringsmæssigt består af to separate SE numre (SE a og SE b). Det negative momstilsvaer er markeret med rødt i figuren.

SE periodemoms

Den negative SE periodemoms for SE a udgør -35 i år 1 (-10 i periode 3, -15 i periode 9 og -10 i periode 12). Der er ikke negativ moms for SE b i år 1. I år 2 udgør den negative moms hhv. -40 (-10 i periode 3, -20 i periode 9 og -10 i periode 12) og -10 (-10 i periode 12) for de to SE numre.

CVR periodemoms

Opgjort som CVR periodemoms andrager den negative moms -5 i år 1 (-5 i periode 3). I år 2 andrager den -45 (-5 i periode 3, -20 i periode 9 og -20 i periode 12).

CVR årlig moms

Opgjort som CVR årlig moms fremkommer der ikke negativ moms i år 1, da det samlede momstilsvaer for CVR udgør +40, derimod andrager den negative moms -35 i år 2.

CVR hele perioden

Samlet over hele perioden År 1 – År 2, er der ikke negativ moms idet der i alt er opgjort +5 i moms (+40 i År 1 og -35 i År 2).

Ovenstående opgørelse af momsen kan præsenteres, som vist i nedenstående tabel 5.1.

Tabel 5.1. Illustration af konsolideringsniveauer - præsentation

		År 1	År 2
SE periodemoms	Negativt momstilsvar	-35	-50
	Positivt momstilsvar	+75	+15
	Netto momstilsvar	+40	-35
CVR periodemoms	Negativt momstilsvar	-5	-45
	Positivt momstilsvar	+45	+10
	Netto momstilsvar	+40	-35
CVR årlig moms	Negativt momstilsvar	0	-35
	Positivt momstilsvar	+40	0
	Netto momstilsvar	+40	-35

Det bemærkes, at det samlede momstilsvar andrager samme beløb uanset valg af konsolideringsniveau. Endvidere bemærkes, at samme virksomhed kan indgå i både "Negativt momstilsvar" og "Positivt momstilsvar" for de to første opgørelsesmetoders vedkommende, hvorimod en virksomhed udelukkende vil indgå i enten "Negativt momstilsvar" eller i "Positivt momstilsvar", når momsen opgøres som CVR årlig moms.

5.4 Overordnet udvikling i momstilsvar 2008 - 2017

I nedenstående tabel 5.2-5.4 er moms for hele populationen af momsopgørelser i henhold til de tre konsolideringsniveauer opgjort.

Tabel 5.2. Momstilsvar opgjort som SE periodemoms

Mio. kr.	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativ	-161.027	-136.300	-158.385	-173.365	-184.579	-208.659	-214.211	-226.154	-225.652	-239.780
Positiv	322.872	290.936	317.294	337.520	352.618	375.801	384.691	400.310	407.488	428.132
I alt	161.845	154.636	158.909	164.154	168.039	167.141	170.480	174.156	181.836	188.352

Tabel 5.3. Momstilsvar opgjort som CVR periodemoms

Mio. kr.	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativ	-90.520	-72.583	-73.545	-81.664	-82.986	-86.455	-82.506	-88.433	-93.603	-95.227
Positiv	252.365	227.218	232.454	245.819	251.025	253.597	252.986	262.589	275.439	283.578
I alt	161.845	154.636	158.909	164.154	168.039	167.141	170.480	174.156	181.836	188.352

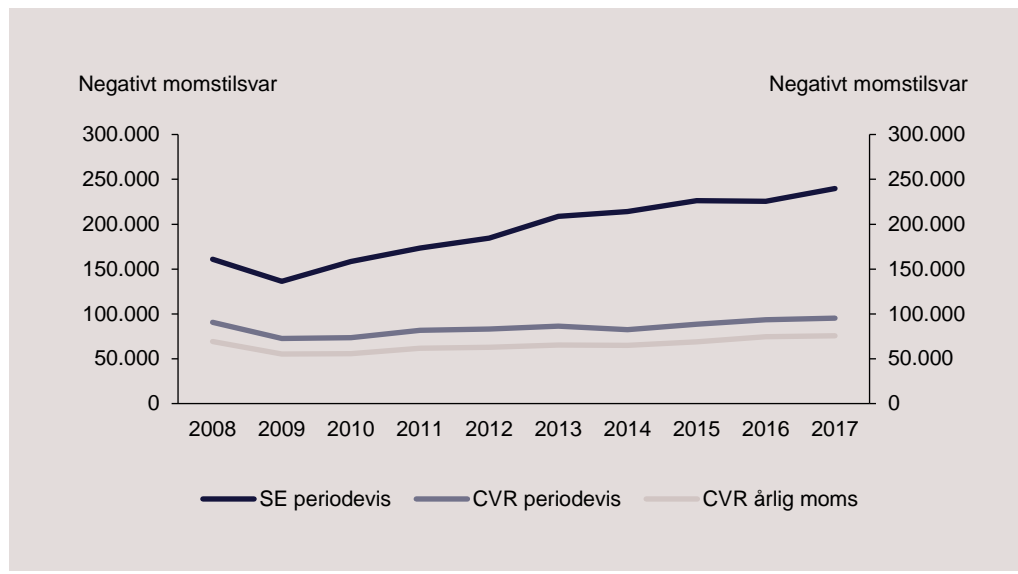
Tabel 5.4. Momstilsvar opgjort som CVR årlig moms

Mio. kr.	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativ	-69.215	-55.247	-55.505	-61.664	-62.842	-65.186	-64.739	-68.828	-74.516	-75.593
Positiv	231.060	209.883	214.414	225.818	230.881	232.328	235.219	242.984	256.352	263.945
I alt	161.845	154.636	158.909	164.154	168.039	167.141	170.480	174.156	181.836	188.352

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

Udviklingen i negativt momstilsvaret er særskilt illustreret i nedenstående figur 5.2. Bemærk, at fortegnet er fjernet fra momstilsvaret:

Figur 5.2. Negativt momstilsvaret pr. konsolideringsniveau



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

Der tegner sig et meget forskelligt billede af udviklingen i negativt momstilsvaret afhængigt af hvilket konsolideringsniveau, der anvendes. Ved opgørelse af momstilsvaret på SE niveau fremgår der en markant stigning hen over perioden, der medfører, at det negative momstilsvaret er væsentligt større i 2017 end i 2008. Når momstilsvaret derimod opgøres på CVR niveau, ses en meget mere afdæmpet udvikling, og det negative momstilsvaret i 2017 er kun marginalt større end i 2008. De to opgørelser på CVR niveau følger samme udvikling, blot andrager opgørelsen på årsniveau et lavere niveau end den periodevise opgørelse på CVR niveau.

I nedenstående tabel 5.5 er udviklingen i det negative årlige momstilsvaret på CVR niveau, jf. tabel 5.4, vurderet nærmere ved at opgøre indeks for hhv. positivt og negativt momstilsvaret.

Tabel 5.5. Indeks for CVR årlig moms (2008=100)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativt	100	80	80	89	91	94	94	99	108	109
Positivt	100	91	93	98	100	101	102	105	111	114
I alt	100	96	98	101	104	103	105	108	112	116

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

En sådan sammenholdelse af udviklingen i negativt og positivt momstilsvaret via opgørelse af indeks skal dog tolkes varsomt. Det skyldes, at den samme absolutte ændring vil resultere i forskellige indekssværdier, idet udgangspunktet har forskellig størrelse. Eksempelvis vil en stigning på 20 i positivt momstilsvaret og en stigning i -20 i negativt momstilsvaret resultere i et indeks på hhv. 110 og 120 i år 2, såfremt udgangspunktet i år 1 er et positivt momstilsvaret på 200 og negativt momstilsvaret på -100.

Ovenstående indekserække illustrerer den horisontale sammenhæng i momsopgørelserne. Det er mere relevant at forholde sig til de vertikale (lodrette) sammenhænge i momsopgørelserne, når omfanget af negativt momstilsvær skal vurderes. En sådan opgørelse er vist i nedenstående *tabel 5.6*, hvor forholdet mellem negativt og positivt momstilsvær, *jf. tabel 5.4*, er opgjort.

Tabel 5.6. Forhold mellem negativt og positivt momstilsvær, CVR årlig moms, pct.

Pct.	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativt/ Positivt	30	26	26	27	27	28	28	28	29	29

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser

Det fremgår, at forholdet mellem negativt og positivt momstilsvær har været rimeligt stabilt i løbet af perioden. Dette viser, at de to størrelser følges ad, og dermed at udviklingen i det negative momstilsvær ikke har været væsentlig forskellig fra udviklingen i positivt momstilsvær.

5.5 Analyse af momsangivelsernes fortegn

I henhold til det valgte konsolideringsniveau i analysen opgøres virksomhedernes årlige momstilsvær som en summering af de periodiske momsangivelser, der i sagens natur kan være både positive og negative. For hver virksomhed er det opgjort, hvorvidt virksomhedens momsangivelser i løbet af de enkelte år alle er hhv. udelukkende positive, udelukkende negative eller både positive og negative ("blandede").

Disse oplysninger kan anvendes til at specificere, hvorledes de periodiske momstilsvær fordeler sig for hhv. virksomheder med samlet negativt årligt momstilsvær og virksomheder med positivt årligt momstilsvær. Hermed opgøres eksempelvis om virksomheder, der samlet set har negativ moms for et år, udelukkende har negative momsangivelser, eller om der både er negative og positive momsangivelser.

Tabel 5.7. CVR årlig moms specificeret på fortegn af periodiske momsangivelser

Mio. kr.	Fortegn af momsangivelser	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativ	Blandet	-18.695	-14.201	-16.203	-15.587	-14.984	-19.894	-12.717	-15.055	-21.750	-19.348
	Kun negative	-50.520	-41.046	-39.302	-46.077	-47.858	-45.292	-52.022	-53.773	-52.766	-56.245
	I alt	-69.215	-55.247	-55.505	-61.664	-62.842	-65.186	-64.739	-68.828	-74.516	-75.593
Positiv	Blandet	53.516	52.182	55.007	56.456	59.561	56.607	41.193	45.754	50.266	48.318
	Kun positive	177.545	157.701	159.407	169.362	171.320	175.720	194.025	197.231	206.085	215.627
	I alt	231.060	209.883	214.414	225.818	230.881	232.328	235.219	242.984	256.352	263.945
Alle	I alt	161.845	154.636	158.909	164.154	168.039	167.141	170.480	174.156	181.836	188.352

Anm.: Opgjort som samlet årlig moms på CVR-niveau.

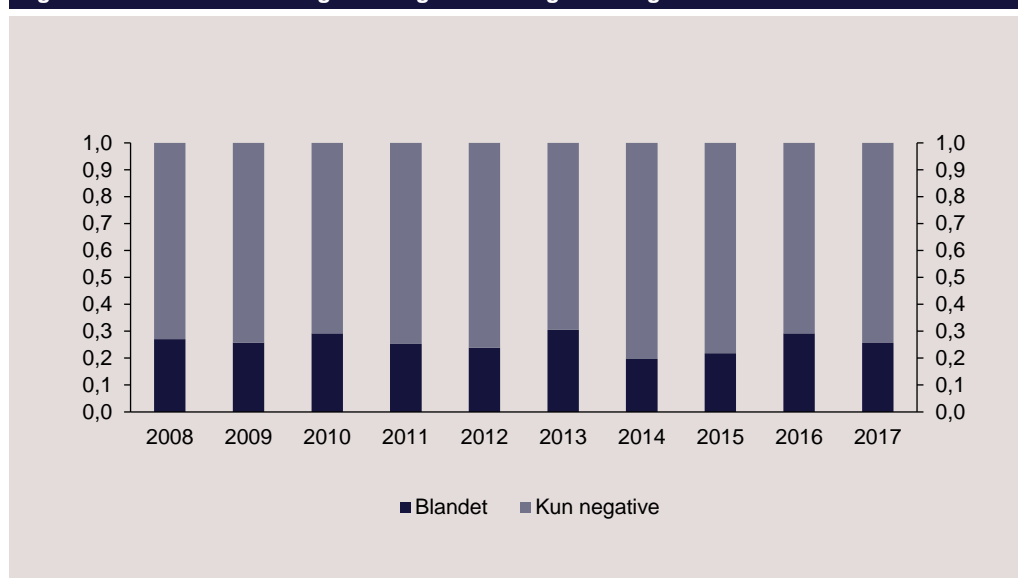
Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

Formålet er at nuancere *tabel 5.6*, der viste, at det overordnede forhold mellem negativt og positivt momstilsvær er rimeligt stabilt. Når fortegnene af de enkelte momsangivelser inden for året inddrages, belyser det yderligere stabiliteten af de vertikale sammenhænge i momstilsværene. Stabile

vertikale sammenhænge indikerer, at momsangivelserne ikke er påvirket af store udsving, der eventuelt kan være tegn på bevidste eller ubevidste fejl – enkeltstående eller systematiske.

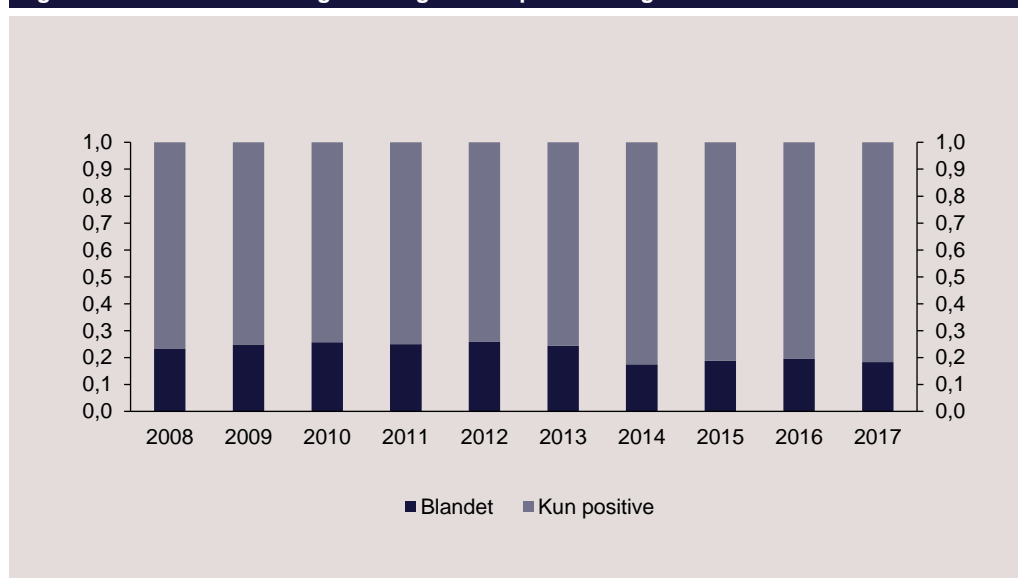
På baggrund af ovenstående *tabel 5.7* kan der opgøres, hvor store andele af momstilsvaret der stammer fra virksomheder med blandede momsangivelser henholdsvis "rene" (kun negative/kun positive). I nedenstående figurer er dette illustreret for henholdsvis virksomheder med samlet årligt negativt momstilsvare og virksomheder med samlet positivt momstilsvare.

Figur 5.3. Andele 'blandet' og 'kun negative' af negativt årligt momstilsvare



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

Figur 5.4. Andele 'blandet' og 'kun positive' af positivt årligt momstilsvare



Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

Det fremgår af ovenstående *figur 5.3* og *5.4*, at den relative fordeling er rimelig stabil hen over perioden.

Nedenfor fremgår samme opgørelse som i *tabel 5.7*, men målt på antallet af virksomheder¹³ (CVR numre).

Tabel 5.8. CVR årlig moms specificeret på fortegn af periodiske momsangivelser – antal CVR

Antal CVR	Fortegn af momsangivelser	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativ	Blandet	42.416	40.850	38.648	38.017	36.130	36.296	33.868	34.398	34.258	32.193
	Kun negativ	66.371	66.373	63.375	62.258	60.152	61.919	63.352	65.464	69.456	68.182
	I alt	108.787	107.223	102.023	100.275	96.282	98.215	97.220	99.862	103.714	100.375
Positiv	Blandet	79.292	76.862	77.557	76.637	76.398	75.198	62.803	62.200	59.513	58.486
	Kun positive	217.999	216.700	217.993	221.269	223.944	224.551	243.430	249.038	252.662	259.229
	I alt	297.291	293.562	295.550	297.906	300.342	299.749	306.233	311.238	312.175	317.715
Alle	I alt	406.078	400.785	397.573	398.181	396.624	397.964	403.453	411.100	415.889	418.090

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

Det fremgår, at andelen af virksomheder, der har blandede momsangivelser reduceres hen over perioden, mens andelen af virksomheder med enten udelukkende negative periodiske momstilsvare eller udelukkende positive momstilsvare udgør en større andel. Overordnet set, er der dog også tale om en rimelig stabil fordeling hen over perioden.

Det fremgår, at der er færre virksomheder med negativt momstilsvare i 2017 end i udgangspunktet i 2008, mens antallet af virksomheder med positivt momstilsvare er steget.

De blandede momsangivelser fra *tabel 5.7* er i nedenstående *tabel 5.9* specificeret på periodiske momstilsvare for hhv. negative og positive momsangivelser. Eksempelvis ses, at for virksomheder, der samlet set har et negativt momstilsvare i året 2008 og har angivet "blandede" momsangivelser, udgjorde det samlede momstilsvare -18,7 mia. kr. Dette samlede momstilsvare for året er sammensat af periodiske negative momstilsvare på -25,8 mia. kr. og positive momstilsvare på +7,1 mia. kr., svarende til, at det positive momstilsvare udgør 28 pct. af det negative momstilsvare. *Tabel 5.9* belyser dermed den vertikale stabilitet yderligere.

Tabel 5.9. Specifikation af blandede momsangivelser (mio. kr.)

Mio. kr.		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativ	Årlig moms i alt	-18.695	-14.201	-16.203	-15.587	-14.984	-19.894	-12.717	-15.055	-21.750	-19.348
	heraf negativ	-25.800	-19.594	-22.404	-22.747	-21.829	-28.115	-18.989	-21.827	-29.573	-26.104
	heraf positiv	7.104	5.393	6.201	7.160	6.845	8.221	6.273	6.771	7.823	6.755
	Positiv/negativ	-28 pct.	-28 pct.	-28 pct.	-31 pct.	-31 pct.	-29 pct.	-33 pct.	-31 pct.	-26 pct.	-26 pct.
	Årlig moms i alt	53.516	52.182	55.007	56.456	59.561	56.607	41.193	45.754	50.266	48.318
Positiv	heraf negativ	-14.200	-11.942	-11.839	-12.840	-13.299	-13.048	-11.495	-12.834	-11.264	-12.878
	heraf positiv	67.716	64.124	66.846	69.296	72.860	69.656	52.688	58.587	61.530	61.196
	Negativ/positiv	-21 pct.	-19 pct.	-18 pct.	-19 pct.	-18 pct.	-19 pct.	-22 pct.	-22 pct.	-18 pct.	-21 pct.

¹³ Det skal bemærkes, at tabellen bl.a. omfatter enkelte CVR, hvor der forekommer periodiske momsangivelser, men hvor det samlede årlige momstilsvare udgør 0 kr., CVR hvor der udelukkende er periodiske 0-angivelser er udeladt af opgørelsen. Dette omfang andrager ca. 60.000 CVR årligt.

Anm.: Opgjort som samlet årlig moms på CVR-niveau

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser.

Det fremgår af ovenstående tabel, at de beregnede forholdstal udviser en stabil vertikal sammenhæng hen over den betragtede periode.

5.6 Kontrol, revisorerklæring og fortegn af moms 2008-2017

I dette afsnit præsenteres analyser, hvor virksomhedernes momsangivelser sammenholdes med oplysninger om skatteforvaltningens kontrol, samt hvorvidt virksomhedens årsrapport har været omfattet af en revisorerklæring. Endvidere inddrages opgørelser af, hvorvidt den enkelte virksomhed har samlet positivt eller samlet negativt momstilsvaret for hele perioden 2008-2017.

Følgende typer af oplysninger er sammenholdt med momsopgørelserne:

- **Kontrolleret:** skatteforvaltningen har for det enkelte år registreret, hvorvidt det enkelte CVR-nummer har været underlagt kontrol på momsområdet. I opgørelsen tages ikke højde for, såfremt skatteforvaltningen kun har kontrolleret en delmængde af årets angivelser. Kontrollen for 2017 er endnu ikke tilendebragt på tidspunktet for udtræk af data.
- **Revisorerklæring:** Virksomhederne angiver i de elektronisk indberettede selvangivelser, om virksomhedens årsrapport er forsynet med revisorerklæring. Datagrundlaget indeholder ikke oplysninger om revisorerklæring for 2008 og 2009. Der er ikke indrapporteret selvangivelser for 2017 på tidspunktet for udtræk af data.
- **Moms 2008-2017:** For hvert CVR er opgjort, om det samlede momstilsvaret i perioden 2008-2017 er negativt eller positivt. Alt andet lige indikerer det forhold, at en virksomheds samlede momstilsvaret for hele perioden er positivt, at der er mindre risiko for, at virksomheden er oprettet med henblik på svig med negativt momstilsvaret. Det skal dog bemærkes, at der kan være gode grunde til, at en virksomheds momstilsvaret konstant er negativt. Det vil eksempelvis være tilfældet, såfremt virksomhedens salg primært består af eksport.

Formålet med opgørelserne er at give en indikation på, i hvilket omfang virksomhedens momsangivelse direkte eller indirekte har været omfattet af en ekstern vurdering. At årsrapporten er omfattet af en revisorerklæring, er ikke ensbetydende med, at en revisor har kontrolleret virksomhedens momsindberetninger. Revisors kontrol af regnskabet giver dog en øget sandsynlighed for, at grundlaget for momsangivelserne ikke er behæftet med væsentlige fejl, samt at virksomheden ikke er oprettet med svig for øje.

I nedenstående *tabel 5.10* er opgjort, i hvilket omfang virksomheder med negativt årligt momstilsvaret har været omfattet af skatteforvaltningens moms kontrol i pågældende år, om virksomhedens årsrapport for året har været forsynet med revisorerklæring samt fortegnet af det samlede momstilsvaret i perioden 2008-2017. Bemærk, jævnfør ovenstående, at oplysningerne for årene 2008-2009 og 2017 er ufuldstændige, og derfor ikke indgår i vurderingen.

Den øverste række i tabellen indeholder negativt årligt momstilsvaret for virksomheder, der har samlet negativt momstilsvaret i perioden 2008-2017 og hverken har været kontrolleret eller har været omfattet af revisorerklæring i pågældende år. Denne række giver derfor en indikation af omfanget af negativt momstilsvaret, som er omfattet af færrest kontrolhandlinger, og dermed må formodes at være behæftet med den største risiko.

Tabel 5.10. Negativt momstilsvær CVR årligt - specificeret på kontrolleret mv.

Kontrol- leret	Revisor- erklæring	Momstil- svær 2008- 2017	Mio. kr.									
			2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nej	Nej	Negativt	-57.483	-47.348	-24.583	-22.919	-20.362	-12.939	-11.356	-9.084	-8.163	-46.174
		Positivt	-7.272	-3.918	-2.156	-1.534	-933	-1.074	-778	-977	-1.189	-2.641
	Ja	Negativt	0	0	-18.737	-16.798	-13.294	-13.679	-23.417	-30.527	-26.066	-6.151
		Positivt	0	0	-1.275	-1.606	-1.262	-1.144	-1.196	-1.550	-2.141	-411
Ja	Nej	Negativt	-4.424	-3.920	-7.746	-15.525	-13.430	-19.358	-6.631	-9.804	-12.332	-18.022
		Positivt	-36	-62	-36	-296	-398	-548	-249	-542	-263	-1.061
	Ja	Negativt	0	0	-894	-2.830	-12.633	-15.979	-20.582	-15.753	-23.753	-1.122
		Positivt	0	0	-79	-156	-529	-464	-529	-589	-609	-12
I alt			-69.215	-55.247	-55.505	-61.664	-62.842	-65.186	-64.739	-68.828	-74.516	-75.593

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om SKATs kontroller, virksomhedernes periodiske momsangivelser og virksomhedernes selvangivelser.

Nedenfor er tabellen opgjort for antal virksomheder.

Tabel 5.11. Negativt momstilsvær CVR årligt specificeret på kontrolleret mv.

Kontrol- leret	Revisor- erklæring	Momstil- svær 2008- 2017	Antal CVR									
			2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nej	Nej	Negativt	75.543	69.971	52.081	50.173	46.397	46.981	46.025	47.502	49.174	62.506
		Positivt	33.186	37.119	27.019	25.737	23.527	24.237	23.923	24.496	25.443	27.304
	Ja	Negativt	-	-	13.859	13.392	12.667	12.871	13.578	14.475	15.596	4.980
		Positivt	-	-	8.327	8.277	7.879	8.241	8.232	8.534	8.882	3.177
Ja	Nej	Negativt	41	92	333	1.042	2.196	2.168	2.035	1.792	1.720	1.738
		Positivt	17	41	166	487	1.076	958	918	718	624	348
	Ja	Negativt	-	-	158	804	1.737	1.929	1.833	1.730	1.740	241
		Positivt	-	-	80	363	803	830	676	615	535	81
I alt			108.787	107.223	102.023	100.275	96.282	98.215	97.220	99.862	103.714	100.375

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om SKATs kontroller, virksomhedernes periodiske momsangivelser og virksomhedernes selvangivelser.

Det fremgår af ovenstående tabeller, at antallet af virksomheder som har været omfattet af færrest kontrolhandlinger er rimeligt stabil hen over perioden. Derimod ses, at omfanget af det negative momstilsvær, der kan henføres til denne kategori udgør en stadig mindre andel af det samlede negative momstilsvær, og i 2016 udgør ca. 8 mia. kr.

Oplysningerne om kontrol mv. kan endvidere anvendes til nærmere at vurdere de årlige ændringer i negativt momstilsvær.

Tabel 5.12. TOP 20 ændringer i negativ årsmoms

Mio. kr.			2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Årets ændring i negativt momstilsvar			13.968	-258	-6.159	-1.178	-2.344	447	-4.089	-5.688	-1.077
Stigning hos TOP 20 CVR			-2.765	-4.472	-5.584	-4.708	-4.142	-3.656	-5.831	-7.602	-5.086
Revisor- erklæring	Kontrol- leret	Momstilsvar 2008-2017	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Nej	Nej	Negativt	-2.765	-2.464	-2.391	-1.600	-684	-592	-101	-216	-2.802
		Positivt	0	-306	0	0	-100	0	0	0	-103
	Ja	Negativt	0	-899	-2.121	-2.203	-2.050	-959	-814	-900	-1.972
		Positivt	0	0	-120	0	-153	0	-202	0	-210
Ja	Nej	Negativt	0	-804	-752	-112	-360	-1.255	-3.428	-312	0
		Positivt	0	0	-200	-62	0	0	0	-533	0
	Ja	Negativt	0	0	0	-732	-796	-849	-1.180	-5.427	0
		Positivt	0	0	0	0	0	0	-106	-214	0
I alt			-2.765	-4.472	-5.584	-4.708	-4.142	-3.656	-5.831	-7.602	-5.086

I *tabel 5.12* er der for hvert år anført ændringen i negativt momstilsvar i forhold til året før, hvilket kan udledes af *tabel 5.4*. Endvidere fremgår stigningen i negativt momstilsvar hos de 20 virksomheder, der i pågældende år udviser den største stigning i negativt momstilsvar i forhold til året før. Det skal bemærkes, at stigningen i negativt momstilsvar hos de 20 virksomheder i visse år har været større end årets netto ændring i negativt momstilsvar opgjort for alle virksomheder. Stigningen hos de 20 virksomheder er efterfølgende specificeret på, hvorvidt virksomhederne er omfattet af revisorerklæring, kontrol samt fortegnet af momstilsvar i perioden 2008-2017.

Det fremgår af tabellen, at ændringen i negativt momstilsvar i de enkelte år kan indeholdes i stigningen i negativt momstilsvar hos de 20 virksomheder, hvor stigningen er størst. Endvidere fremgår det, at kun en meget lille andel af disse virksomheder ikke har været omfattet af kontrol og revisorerklæring.

5.7 Negativt momstilsvar for eksportmomsvirksomheder

I det foregående er der præsenteret analyser af udviklingen i moms på CVR niveau for at eliminere en række registreringstekniske forhold, herunder virksomheder filmeldt eksportmomsordningen. I dette afsnit opgøres det specifikke momstilsvar hos de SE numre, der er filmeldt eksportmomsordningen for nærmere at belyse ordningens betydning for udviklingen i moms på SE niveau. I nedenstående *tabel 5.13* er de periodiske negative momstilsvar hos de SE numre, der er filmeldt eksportmomsordningen opgjort.

Af *tabel 5.13* fremgår, at de negative momstilsvar for virksomheder filmeldt eksportmomsordningen er steget fra 87 mia. kr. i 2008 til 167 mia. kr. i 2017, og at over halvdelen af momstilsvaret er placeret hos de 10 største virksomheder.

Det understreges, at stigningen hos eksportmomsvirksomhederne i *tabel 5.13* ikke kan forventes at føre til en 1 til 1 stigning i de samlede negative momstilsvar på SE niveau (som fremgår af *tabel 5.2*). Det skyldes, at virksomheder, der opretter et separat eksport SE-nummer, forud for oprettelsen kan have et negativt momstilsvar hos hoved SE-nummeret, som ændres til et positivt momstilsvar, når eksportmomsdelregistreringen oprettes.

Tabel 5.13. Negativt momstilsvær for eksportmomsdelregistreringer

Mio. kr.	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Negativt momstilsvær	-87.194	-77.048	-100.019	-110.735	-123.204	-146.465	-155.807	-159.385	-154.178	-166.822
Indeks	100	88	115	127	141	168	179	183	177	191
Top 10 SE	-26.096	-23.063	-41.275	-47.823	-54.120	-74.661	-82.094	-84.614	-81.898	-93.366
Andel	30 pct.	30 pct.	41 pct.	43 pct.	44 pct.	51 pct.	53 pct.	53 pct.	53 pct.	56 pct.

Kilde: Egen tilvirkning på baggrund af oplysninger i Datawarehouse om virksomhedernes periodiske momsangivelser og tilmelding til eksportmomsordningen.

6. Udsving i angivelser med kobling til regelændringer

Udviklingen i momsangivelserne over tid påvirkes som tidligere nævnt af udviklingen i makroøkonomiske forhold mv., forskydning i virksomheders indkøbsmønstre, generelle erhvervsstrukturer, regelændringer mv.

Det kan således aldrig med sikkerhed siges, om bevægelser i de opgjorte momsangivelser, der falder umiddelbart efter regelændringer/praksisændringer, fuldt ud eller delvis skyldes de pågældende regelændringer, eller om andre forhold fx konjunkturomsving, ændringer i interne forhold i større koncerner, eller ændringer i international arbejdsdeling er sammenfaldende med regelændringerne.

Der er identificeret to regelændringer, der har ført til en væsentlig udbredelse i brugen af eksportmomsdelregistreringerne, og derved markante identiske stigninger i bruttostørrelsen for de samlede negative og positive momstilsvare. De to ændringer "Lovændring 1. januar 2010 om leveringsstedsregler" og "Ændring af praksis i 2012 for elektricitet og gas" og deres påvirkning af bruttostørrelserne er kort beskrevet under punkt nedenfor. Der henvises til bilag I, hvor de to regelændringer og virkningen heraf er detaljeret beskrevet. Udover de to regelændringer er der i bilag I også gennemgået en række andre ændringer af momsreglerne/praksis, der er vurderet relevante for den betragtede periode, men med mindre indflydelse på bruttostørrelserne af positive og negative momstilsvare.

Stigning i negative og positive momstilsvare fra 2009-10

Den relative kraftige stigning i positive og negative momstilsvare fra 2009-2010 på ca. 27 mia. kr. og ca. 22 mia. kr., jf. tabel 5.2, er sammenfaldende med lovændringen om leveringsstedsregler for ydelser, der trådte i kraft pr. 1. januar 2010. Lovændringen betød, at det ved grænseoverskridende handel mellem virksomheder i EU, er køber, der skal afregne momsen i eget land. Sælger skal heretter ikke lægge moms på salget (salget blev i realiteten 0-momset som ved eksport til 3. lande), og køber indbetaler "salgsmoms" og tager samtidig fradrag for denne som "købsmoms" i eget land. Køber har derfor ikke brug for at søge om momsgodtgørelse. Udover at få en likviditetsmæssig fordel ved salget fra Danmark, kan de danske virksomheder udnytte en eksportmomsdelregistrering til hurtigt at få fradrag for købsmoms i relation til eksporten.

Regelændringen gav især virksomheder, der sælger transportydelser fra Danmark, mulighed for at flytte et negativt momstilsvare over i en eventuel eksportmomsdelregistrering og derved drage nytte af blandt andet forskudsmomsordningen. For visse virksomheder gav ændringen derfor incitament til at flytte salg af de pågældende ydelser til Danmark, hvilket isoleret set øgede såvel de positive som negative momstilsvare med samme absolutte størrelse, dvs. uden nogen effekt på momsindtægterne.

Det fremgår endvidere af *tabel 5.13*, at godt 75 pct. af stigningen i de negative momstilsvare blandt eksportmomsdelregistreringerne siden 2010 vedrører de 10 største virksomheder (SE-numre). Hertil bemærkes, at de pågældende virksomheder kan identificeres, og at det må vurderes overvejende sandsynligt, at de stigninger, der kan observeres i deres negative og positive momstilsvare, opstår som følge af lovændringen om leveringsstedsregler¹⁴.

Stigning i negative og positive momstilsvare fra 2012-13

Det kan konstateres, at de kraftige stigninger i henholdsvis de positive og negative momsangivelser, der observeres fra 2011 til 2012 og fra 2012 til 2013 sker i forbindelse med en praksisændring i marts 2012, der gjorde det muligt at tage handel med el og gas med i eksportmomsdelregistreringsordningen. Betragtes alene 2012-2013 fremgår det af *tabel 5.2*, at de samlede negative momstilsvare stiger med ca. 24 mia. kr., mens det af *tabel 5.13* fremgår, at de negative momstilsvare hos eksportmomsdelregistreringer stiger med 23 mia. kr., hvoraf godt 20 mia. kr. vedrører top 10 SE numre.

¹⁴ Virksomheders specifikke oplysninger er fortrolige og fremgår derfor ikke af rapporten.

7. Vurdering af udviklingen i momsindtægterne

Der er i rapporten redegjort for, at der er flere forhold bl.a. udbredelsen af eksportmomsdelregistreringer, som medfører store identiske udsving i indbetalinger (positive momstilsvar) og udbetalinger (negative momstilsvar), dvs. ændringer der ikke umiddelbart påvirker momsindtægterne¹⁵. Endvidere fremgår det af kapitel 5, at de store stigninger i positive og negative momstilsvar over den betragtede periode i betydeligt omfang kan tilskrives udbredelsen af eksportmomsdelregistreringer.

Det fremgår af følgende analyse af udviklingen i momsindtægterne, at momsens andel af det private forbrug har ligget omtrent konstant over den betragtede periode, hvilket er som forventet, da moms i overvejende grad er en afgift på endeligt forbrug i husholdninger. De mindre udsving i andelen kan således primært tilskrives ændringer i momsindtægterne fra ikke-fradragsberettiget moms ved blandt andet boliginvesteringer, da det fører til ændringer i de samlede momsindtægter, som ikke kan tilskrives ændringer i husholdningernes løbende forbrug.

7.1 Moms/privat forbrug

Momssystemet er ved salg af momspligtige varer og ydelser neutralt i forhold til "in-house"-produktion eller outsourcing *jf. afsnit 3*. Det betyder, at det er alt andet lige ikke har betydning for den samlede momsindbetaling, hvorvidt der er et eller flere led i produktionskæden før endeligt forbrug, og at momsen i overvejende grad er afgift på privat forbrug. *Jf. eksemplerne i boks 7.1.*

¹⁵ Fx giver øget brug af eksportmomsdelregistreringer en likviditetsgevinst for virksomhederne, der via afledte effekter kan påvirke momsindtægterne i beskedent omfang.

Boks 7.1. Moms og privat forbrug

Betragtes eksempelvis det private køb af et designermøbel til 20.000 kr. inkl. moms, er det ligegyldigt for momsindbetalingen, hvordan produktionskæden er bygget op, jf. følgende eksempler:

1. Møblet er produceret fra bunden i en dansk virksomhed og solgt til privat forbrug for 20.000 kr. I virksomheden angives en salgsmoms på 4.000 kr. for salget til den private forbruger i Danmark, hvilket fører til et positivt momstilsvaret i virksomheden samt et provenu for staten på 4.000 kr.

2. Træ til produktion af møblet er købt (importeret) af en dansk virksomhed fra en udenlandsk virksomhed til 10.000 kr. og herefter forarbejdet i den danske virksomhed og solgt til privat forbrug i Danmark for 20.000 kr.

Den danske virksomhed angiver henholdsvis købs- og salgsmoms for den grænseoverskridende handel på 2.000 kr., samt en salgsmoms på 4.000 kr. for salget til den private forbruger. Det giver et positivt momstilsvaret i den danske virksomhed på 4.000 kr., og en tilsvarende momsindtægt for staten.

3. Træ til produktion af møblet er købt af en dansk virksomhed fra en anden dansk virksomhed til 10.000 kr. og herefter forarbejdet og solgt til privat forbrug i Danmark for 20.000 kr.

Råvareproducenter angiver en salgsmoms på 2.000 kr., mens den køvende virksomheder tager fradrag for moms på indkøbet og derfor angiver en købsmoms på 2.000 kr. Salget til privat forbrug i Danmark sker i næste afgiftsperiode efter træet er forarbejdet, og der angives fra virksomheden en salgsmoms på 4.000 kr. Der opstår således et positivt momstilsvaret fra råvareproducenten på 2.000 kr., mens der hos den køvende virksomhed opstår et negativt momstilsvaret på 2.000 i første periode og et positivt tilsvaret på 4.000 kr. i anden periode. Statens momsindtægter og det samlede momstilsvaret er $2.000 - 2.000 + 4.000 = 4.000$ kr.

Det private forbrug er med få undtagelser momsbelagt. Der må derfor alt andet lige forventes at være et sammenfald mellem udviklingen i privatforbruget og momsindtægterne opgjort på baggrund af momsangivelsesoplysninger.

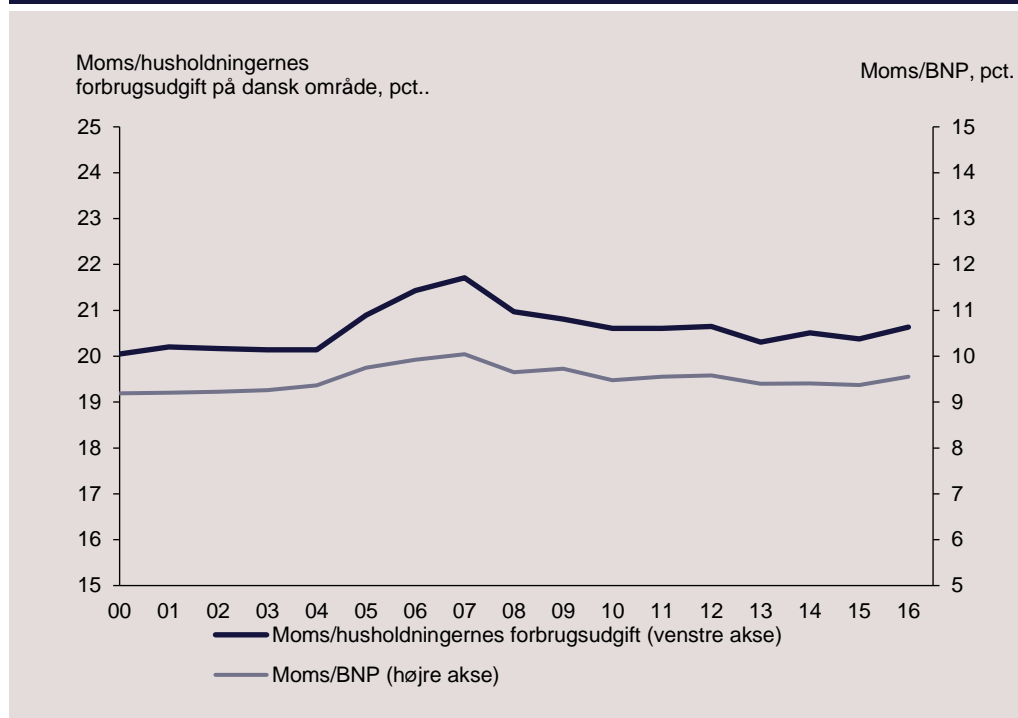
I figur 7.1 fremgår momsindtægterne¹⁶ som opgjort i nationalregnskabet (Danmarks Statistik), holdt op imod henholdsvis husholdningernes forbrugsudgift på dansk område, jf. boks 7.2, og BNP¹⁷.

En stigning i svig med momsangivelserne vil alt andet lige give udsving i form af lavere samlede "momstilsvaret/momsindtægter", og da momsen som udgangspunkt er en afgift på endeligt forbrug, må momsindtægternes andel af det private forbrug falde ved tiltagende svig. Af figur 7.1 fremgår, at andelen er ganske stabile over perioden 2009-16.

¹⁶ De positive momstilsvare (indbetalingerne) fratrukket de negative momstilsvare (udbetalinger) udgør det samlede momstilsvaret, og tages der højde for godtgørelsen af energifgifter, fås også de samlede momsindtægterne for staten.

¹⁷ I figur 7.1 anvendes momsindtægterne som opgøres af Danmarks Statistik ved sammenligning med BNP og privat forbrug (husholdningernes forbrugsudgift på dansk område). Alternativt kan de samlede momstilsvare fra Skatteforvaltningens systemer (renset for godtgørelse af energifgifter mv.) anvendes, hvilket viser omtrent samme udvikling.

Figur 7.1. Momsandele



Kilder: Danmarks Statistik og Skatteministeriets egne beregninger.

Boks 7.2. Opgørelse af privatforbrug i nationalregnskabet

I nationalregnskabet skelnes mellem privat forbrug og husholdningernes forbrugsudgift på dansk område.

- Privat forbrug indeholder udover momsbelagt forbrug blandt andet også forbrugsudgifter i non-profit institutioner rettet mod husholdninger, hvor der oftest ikke er moms på og turistudgifter (danske turisternes forbrug i udlandet).

- Husholdningernes forbrugsudgift på dansk område fratrækkes forbrugsudgifter i non-profit institutioner rettet mod husholdninger, ligesom turistudgifter fratrækkes, og turistindtægter (udenlandske turisternes forbrug i Danmark) lægges til.

Ved sammenligning af udviklingen i momsindtægterne og privat forbruget er det mest korrekt at anvende nationalregnskabets opgørelse af husholdningernes forbrugsudgift på dansk område, da det i højere grad end privatforbruget afspejler momsgrundlaget. Det bemærkes dog, at forskellene mellem de to størrelser er forholdsvis små set i forhold til det samlede forbrug.

Anm.: De to vigtigste kilder til Danmarks Statistiks opgørelse af husholdningernes forbrugsudgift er henholdsvis detailindekset og forbrugsundersøgelsen, jf. publikationen: "Danish GDP and GNI, Sources and methods 2012, kapitel 5.7"

Datagrundlaget for de opgjorte momsindtægter er de summerede momsangivelsesoplysninger leveret af skatteforvaltningen til Danmarks Statistik. Oplysningerne afspejler, hvad virksomhederne angiver, de skal betale i moms og ikke de faktiske betalinger. Dvs. der er her ikke taget højde for udviklingen i restancer mv.

7.2 Moms på anvendelse – nationalregnskabets fordeling

I de indledende afsnit fremgår en beskrivelse af, hvordan moms som afgift alene er en belastning på ikke momspligtige aktiviteter. I nationalregnskabet fordeles den umiddelbare belastning af den

angivne moms på forskellige anvendelser, og på denne baggrund kan en fordeling af momsindtægterne opgøres, jf. tabel 7.1 og 7.2.

Tabel 7.1. Nationalregnskab – moms på anvendelse 2006-2016

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Mia. kr.											
Anvendelse i alt	166,9	174,6	173,9	167,5	171,6	176,4	181,6	181,4	186,0	190,1	197,4
Forbrug i produktionen	38,5	40,0	42,5	44,0	44,7	45,1	47,1	46,8	48,2	48,2	49,3
Offentlig administration, undervisning og sundhed	19,5	19,7	21,9	23,3	23,3	22,7	24,2	24,2	24,6	25,2	25,8
Andre erhverv	19,0	20,3	20,6	20,7	21,5	22,4	22,8	22,7	23,6	22,9	23,5
Privat forbrug i alt	92,8	96,5	98,7	94,4	98,8	99,5	103,6	105,0	105,3	108,3	111,9
Offentligt forbrug	2,1	2,3	2,4	2,3	2,3	2,1	2,1	2,0	2,0	2,1	2,1
Faste bruttoinvesteringer i alt	33,4	35,7	30,1	26,7	25,8	29,5	28,6	27,3	30,2	31,3	33,9
Boliger	19,5	20,7	16,9	13,2	12,4	14,8	14,3	13,1	15,2	15,5	17,4
Andre investeringer	13,9	15,0	13,2	13,5	13,4	14,7	14,3	14,2	15,0	15,8	16,5
Andet	0,2	0,2	0,2	0,2	0,0	0,2	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2
Indeks (2009 =100)											
BNP	98,0	101,0	105,0	100,0	105,0	107,0	110,0	112,0	115,0	118,0	120,0
Anvendelse i alt	100,0	104,0	104,0	100,0	102,0	105,0	108,0	108,0	111,0	113,0	118,0
Forbrug i produktionen	88,0	91,0	97,0	100,0	102,0	103,0	107,0	106,0	110,0	110,0	112,0
Offentlig administration, undervisning og sundhed	84,0	84,0	94,0	100,0	100,0	97,0	104,0	104,0	105,0	108,0	110,0
Andre erhverv	92,0	98,0	100,0	100,0	104,0	108,0	111,0	110,0	114,0	111,0	114,0
Privat forbrug i alt	98,0	102,0	105,0	100,0	105,0	105,0	110,0	111,0	112,0	115,0	119,0
Offentligt forbrug	91,0	99,0	104,0	100,0	101,0	94,0	91,0	87,0	87,0	90,0	93,0
Faste bruttoinvesteringer i alt	125,0	134,0	113,0	100,0	97,0	111,0	107,0	102,0	113,0	117,0	127,0
Boliger	148,0	157,0	128,0	100,0	94,0	112,0	109,0	99,0	115,0	117,0	132,0
Andre investeringer	103,0	111,0	98,0	100,0	99,0	109,0	106,0	105,0	111,0	117,0	122,0
Andet	101,0	94,0	128,0	100,0	0,0	115,0	134,0	141,0	124,0	126,0	117,0

Kilder: Danmarks Statistiks input-output tabeller, Statistikbanken "NIO3F: Input-output tabel". Primære input fordelt efter anvendelse og prisenhed (69-gruppering) samt Skatteministeriets egne beregninger.

Tabel 7.2. Fordeling af momsprovenu efter input-output tabeller 2006-2016

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Anvendelse i alt (mia. kr.)¹	166,9	174,6	173,9	167,5	171,6	176,4	181,6	181,4	186,0	190,1	197,4
Anvendelse i alt	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Forbrug i produktionen i alt	23,1	22,9	24,4	26,3	26,1	25,6	25,9	25,8	25,9	25,3	25,0
Heraf											
A Landbrug, skovbrug og fiskeri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
B Råstofindvinding	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
C Industri	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
D Energiforsyning	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
E Vandforsyning og renovation	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1
F Bygge og anlæg	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
G Handel	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,5
H Transport	1,9	1,9	2,1	2,0	2,3	2,4	2,4	2,2	2,3	2,1	1,9
I Hoteller og restauranter	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
J Information og kommunikation	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
K Finansiering og forsikring	2,5	2,5	2,6	2,9	3,0	3,1	2,8	2,6	2,6	2,5	2,5
LA Ejendomshandel og udlejning af erhvervsejendomme	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,2	1,2	1,2	1,3
LB Boliger	2,7	2,9	2,7	2,8	2,8	2,7	2,7	2,8	2,9	2,6	2,6
M Vidensservice	0,5	0,6	0,7	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,7	0,7
N Rejsebureauer, rengøring og anden operationel service	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3	0,4	0,3	0,3
O Offentlig administration, forsvar og politi	4,1	3,5	3,9	4,3	4,2	3,8	4,0	3,8	3,8	3,7	3,6
P Undervisning	2,2	2,0	2,3	2,7	2,8	2,8	2,9	2,9	2,9	2,8	2,7
Q Sundhed og socialvæsen	5,5	5,7	6,3	6,9	6,6	6,3	6,5	6,6	6,5	6,8	6,8
R Kultur og fritid	0,9	0,9	1,0	1,0	1,0	1,0	1,1	1,1	1,1	1,0	1,0
SA Andre serviceydelser	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5
SB Private husholdninger med ansat medhjælp	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Privat forbrug i alt	55,6	55,2	56,8	56,3	57,6	56,4	57,0	57,9	56,6	57,0	56,7
Offentligt forbrug, i alt	1,2	1,3	1,4	1,4	1,3	1,2	1,1	1,1	1,1	1,1	1,1
Faste bruttoinvesteringer i alt	20,0	20,5	17,3	15,9	15,0	16,7	15,8	15,0	16,2	16,5	17,2
Heraf											
Boliger	11,7	11,8	9,7	7,9	7,2	8,4	7,9	7,2	8,2	8,1	8,8
Andre bygninger	2,9	3,0	3,2	3,1	2,9	2,9	2,5	2,6	3,0	2,7	2,9
Anlæg	1,5	1,3	0,9	1,2	1,6	2,0	1,4	1,4	1,1	1,4	1,2
Transportmidler	1,6	1,7	1,5	1,1	1,5	1,7	1,8	1,4	1,9	1,6	1,5
Andre investeringer	2,4	2,6	2,1	2,7	1,8	1,7	2,1	2,4	2,1	2,7	2,7
Værdigenstande	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Eksport - (Anvendelse)	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

1. Momsprovenuet i tabellen er lavere, end det ville have været, hvis alle betalte det, de skulle. Virksomheder, der skylder moms, kan i visse tilfælde ikke betale på grund af konkurs og lignende. Virksomheder, der har leveret mod kredit og siden oplever, at kunderne ikke kan betale, kan fradrage momsens andel af den uerholdelige betaling. De to lempelser er behandlet som en de facto nedsættelse af momssatsen i nationalregnskabet. Endelig er der også sort arbejde, svig og uregelmæssigheder samt fejl.

Kilder: Danmarks Statistiks input-output tabeller, Statistikbanken " NIO3F: Input-output tabel. Primære input fordelt efter anvendelse og prisenhed (69-gruppering samt Skatteministeriets egne beregninger).

Det fremgår, at ca. 57 pct. af den samlede momsbelastning af anvendelser vedrører husholdningernes konsum. Andelen har varieret fra ca. 55,2 pct. til 57,9 pct. mellem 2006 og 2016. Den svagt stigende "tendens" bør nok ikke anskues som en tendens, men som udtryk for, at under højkonjunkturer kommer en større del af momsindtægterne fra investeringer. Bidraget fra investeringerne har svinget en del over perioden. Det fremgår af tabellerne, at udsvingene i overvejende grad kommer fra boliginvesteringerne, hvis andel af momsen var knap 12 pct. i 2006 og 2007, mens andelen i 2010 og 2013 var nede på godt 7 pct. Udsvingene i boliginvesteringer skal således ses i sammenhæng med konjunkturerne.

Momsbelastningen af input i erhverv er koncentreret hos det offentlige, den finansielle sektor, boliger og persontransport, der er de mest væsentlige momsfritagne aktiviteter. Hertil kommer belastning ved begrænsning i adgangen til at fradrage moms på input for normale momsregistrerede virksomheder – fx køb af drivstof til personbiler og visse hotel- og restaurationsydelser¹⁸.

7.3 Momsgabsundersøgelser for Danmark

Der foreligger en række undersøgelser, der kan belyse regelefterlevelsen på momsområdet i Danmark. Ved analyserne benyttes forskellige metoder og datagrundlag, og disse forskelle indebærer, at de estimerede niveauer af momsgabet i Danmark er forskellige. Derimod kan analyserne give et billede af udviklingen over tid i regelefterlevelsen. Momsgabet viser i de forskellige tilgange til opgørelsen tendens til at være faldende over den betragtede periode.

Analyser af momsgabet fra IMF, EU-Kommissionen og Danmarks Statistik ud fra en såkaldt "top down"-tilgang viser generelt tegn på en svagt faldende tendens i opgørelserne af momsgabet i Danmark og viser således ingen indikationer på, at regelefterlevelsen er blevet ringere. Resultaterne er derfor ikke konsistente med, at omfanget af svig skulle være stigende.

Opgørelserne forsøger at opgøre afvigelsen mellem de faktiske momsindtægter og et teoretisk potentielt momsprovenu på baggrund af nationalregnskabet og gældende momsregler. I en sådan analyse betragtes hele momsgrundlaget.

De eksisterende opgørelser af momsgabet ud fra sådan en "top down"-tilgang indebærer dog usikkerhed af flere årsager.

- Nationalregnskabets opbygning afspejler ikke fuldstændigt momsreglerne.
- Nationalregnskabet er i sig selv behæftet med usikkerhed.
- Usikkerheden i nationalregnskabet stiger med detaljeringsgraden, og der er behov for en stor detaljeringsgrad, hvis nationalregnskabet med præcision skal kobles til momsreglerne.
- Behandlingen og afgrænsningen af konkurser medfører usikkerhed afhængig af den konkrete opgørelsesmetode.

Udover denne såkaldte "top down"-tilgang til opgørelse af momsgabet findes også såkaldte "bottom up"-metoder til opgørelse af momsgabet. Skatteforvaltningen foretager en sådan opgørelse i deres complianceundersøgelser. Ved denne tilgang undersøges regelefterlevelsen for en gruppe momsregistrerede virksomheder (på baggrund af en stikprøve), hvorefter et momsgab estimeres.

¹⁸ Momspligtige erhvervs fradrag for moms på indkøb af hotelydelser er over den betragtede periode hævet fra 25 pct. til 100 pct., jf. det tidligere kapitel om "momssystemet" om regelændringer.

Skatteforvaltningens filgang dækker som udgangspunkt ikke hele momsgebet, da eksempelvis ikke hele den sorte økonomi eller virksomheder med mere end 250 ansatte er medtaget.

Skatteforvaltningens egne analyser viser samme tendens som de øvrige nævnte undersøgelser – nemlig at momsgebet har været faldende, hvilket ikke er konsistent med, at der skulle være dårligere regelefterlevelse.

I *tabel 7.3* er præsenteret de forskellige opgørelser af momsgebet ud fra "top down"-metoden for Danmark foretaget af henholdsvis EU-Kommissionen, Danmarks Statistik og IMF. Ligeledes indgår resultatet af skatteforvaltningens egen complianceundersøgelse ("bottom up"-tilgang) i tabellen. Kildehenvisninger inkl. offentlig tilgængelig beskrivelse af metode fremgår af noterne til tabellen. Overordnet bemærkes i forhold til indtægtsdelen (tælleren), at EU-Kommissionens og Danmarks Statistiks opgørelser tager udgangspunkt i angivne momsindtægter og ikke faktiske betalinger, hvorimod IMF's tilgang forholder sig til faktiske betalinger (og derved også restancer).

Tabel 7.3. Oversigt over opgørelse af momsgebet for Danmark

Pct.	"Top down"			"Bottom up"
	EU-Kommissionen	Danmarks Statistik	IMF ⁵	Skatteforvaltningens complianceundersøgelser
2005	-	4,57	-	-
2006	-	5,53	-	-
2007	-	3,65	-	-
2008	-	4,73	10	2,9
2009	-	3,46	7	-
2010	-	2,53	6	2,7
2011	11	3,56	6	-
2012	11	2,89	5	2,2
2013	12	-	-	-
2014	11	-	-	-
2015	11	-	-	-
2016	9	-	-	-

Link til momsgebetopgørelser:

1. EU-Kommissionen: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/tax-cooperation-control/vat-gap_en
2. Danmarks Statistik: <http://www.dst.dk/en/Statistik/Publikationer/VisPub?cid=24041>, side 129
3. IMF: <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2016/12/31/Denmark-Technical-Assistance-Report-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-The-Value-43728>
4. Skatteforvaltningens complianceundersøgelser: <http://www.skm.dk/aktuelt/nyheder/2015/november/stadig-for-mange-virksomheder-har-fejl-i-skatten>
5. IMF har lavet en tilsvarende undersøgelse for Finland, der viser et tilsvarende momsgebet: https://www.vero.fi/en/About-us/finnish-tax-administration/news/uutiset/2016/imf_report_finlands_uncollected_tax_gap/

Helt generelt skal det understreges, at "top down"-metoderne for momsgebet medtager såvel tab for lovlige konkurser, lovlige skattefænkning som ikke kan modelleres i beregningerne, samt svig (inkl. sort arbejde). Disse opgørelser for momsgebet er altså ikke et udtryk for et niveau alene for svigtende regelefterlevelse. Den relativt store forskel på niveauet fra EU-Kommissionens opgørelse og opgørelserne fra IMF og Danmarks Statistik skal ses i lyset af, at EU-Kommissionens opgørelse er baseret på en mere overordnet tilgang end de to andre. Skatteforvaltningens complianceundersøgelse er alene et udtryk for manglende regelefterlevelse, og der er kun i mindre omfang sort arbejde med i opgørelsen. Forskellene i niveau illustrerer også, at man bør være varsom med en direkte tolkning af niveau, men blot holde sig til at se på udviklingen.

Der er i rapporten redegjort for, at der er flere forhold bl.a. udbredelsen af eksportmomsdelregistreringer, som medfører store identiske udsving i indbetalinger (positive momstilsvare) og udbetalinger (negative momstilsvare), dvs. ændringer der ikke umiddelbart påvirker momsindtægterne¹⁹. Endvidere fremgår det af kapitel 5, at de store stigninger i positive og negative momstilsvare over den betragtede periode i betydeligt omfang kan tilskrives udbredelsen af eksportmomsdelregistreringer.

Det fremgår af følgende analyse af udviklingen i momsindtægterne, at momsens andel af det private forbrug har ligget omtrent konstant over den betragtede periode, hvilket er som forventet, da moms i overvejende grad er en afgift på endeligt forbrug i husholdninger. De mindre udsving i andelen kan således primært tilskrives ændringer i momsindtægterne fra ikke-fradragsberettiget moms ved blandt andet boliginvesteringer, da det fører til ændringer i de samlede momsindtægter, som ikke kan tilskrives ændringer i husholdningernes løbende forbrug.

¹⁹ Fx giver øget brug af eksportmomsdelregistreringer en likviditetsgevinst for virksomhederne, der via afledte effekter kan påvirke momsindtægterne i beskedent omfang.

8. Skatteministeriets overvågning af momsindtægterne på FL § 38.21

Overvågningen af momsindtægterne på finanslovens § 38.21 sker fast i forbindelse med:

1. Budgetteringen af momsindtægterne tre gange om året.
2. Kontrol af de månedlige oversigter over skatte- og afgiftsindtægter (indtægtslisten).

Overordnet bemærkes, at overvågningen af indtægterne primært retter sig mod, om de samlede indtægter udvikler sig som forventet.

Tre gange om året budgetteres der over momsindtægterne på § 38.21 for indeværende år og året efter. Budgetteringerne tager udgangspunkt i de konjunkturskøn, der også ligger til grund for og fremgår af Økonomisk Redegørelse. Konjunkturskønnene leveres af Finansministeriet (men udarbejdes også af Økonomi- og Indenrigsministeriet) til Skatteministeriet og indeholder skøn over udviklingen i blandt andet det private forbrug, forbrug i erhvervene, samt forbrug i investeringerne. Konjunkturskønnene danner sammen med de historiske momsindtægter grundlag for skøn over fremtidige momsindtægter på finansloven. Ved de løbende budgetteringer af momsindtægterne i maj, august og december holdes de faktiske momsindtægter fra regnskabet op mod de skønnede momsindtægter på baggrund af konjunkturvurderingerne, hvilket indebærer en løbende overvågning af udviklingen i momsindtægterne.

Hertil kommer, at Skatteministeriet løbende offentliggør "indtægtslisten", der indeholder en månedlig oversigt over indtægter på § 38. Ved udarbejdelsen af indtægtslisten betragtes blandt andet de månedlige momsindtægter, som bl.a. sammenholdes med indtægterne i samme periode året før, indtægterne for hele indeværende år samt med de budgetterede momsindtægter i forbindelse med Finansloven og Økonomisk redegørelse. De månedlige momsindtægter kan svinge en del, blandt andet på baggrund af forskydninger af enkelte store indkøb eller salg, hvilket begrænser muligheden for måned for måned at vurdere, hvorvidt udviklingen i momsindtægterne er plausibel. Ved budgettering betragtes indtægterne over en længere periode, hvormed periodemæssige udsving udjævnes, hvilket giver bedre mulighed for at vurdere udviklingen i momsindtægterne. Der er desuden en informationsværdi i en løbende overvågning af de månedlige momsindtægter, da de er blandt de første indikationer på konjunkturudviklingen, og at fx opgørelser over privat forbrug mv. først kommer betydeligt senere.

9. Momsangivelsesoplysninger og restancer

Som tidligere beskrevet i afsnittet "Angivelser og betaling" giver momsangivelserne ikke et endeligt billede af indbetalinger og udbetalinger. Det betyder, at fx en momskarrusel, hvor der angives korrekt fra en "missing trader", men hvor betalingen ikke finder sted, ikke vil give udslag i et lavere samlet momstilsvar. Der er således umiddelbart fortsat en risiko for, at en stigning i negative momstilsvar kan være udtryk for svig i form af manglende indbetalinger af ellers korrekt angivet salgsmoms fra tidligere led i handelskæden.

Hertil bemærkes dog, at den gennemførte CVR-analyse viser, at den del af den observerede stigning i de negative momstilsvar på SE-niveau, der ligger udover stigningen fildagt af den almindelige økonomiske udvikling (privatforbruget), elimineres, når momsangivelsernes samles på koncern/CVR-niveau. Det skyldes, at der korrigeres for effekten af registreringstekniske forhold, især eksportmomsdelregistreringer. Såfremt stigningen i de negative momstilsvar på SE-niveau skulle være udtryk for svig i form af manglende indbetalt salgsmoms, skulle den manglende indbetalte salgsmoms således især vedrøre koncerner/virksomheder med eksportmomsdelregistreringer.

I kapitel 6 er det vist, at værdien af virksomhedernes interne handler med salg til eksportmomsdelregistreringerne i overvejende grad vedrører få store virksomheder, og at regnskaberne mv. for disse virksomheder må opfattes som værende sikre, da de i høj grad er underlagt kontrol og afgiver revisorerklæring. Endvidere indeholder momsundersøgelsen for Danmark fra IMF også betalinger, dvs. restancerne er også inkluderet i dette momsgab, som heller ikke viser tegn på en stigende tendens for Danmark i perioden 2008-12.

10. Initiativer på momsområdet

De seneste år har der været stort fokus på momsområdet i skatteforvaltningen. Indtægterne fra moms udgør ca. 20 pct. af de samlede indtægter fra skatter og afgifter, og det er derfor afgørende, at området fungerer bedst muligt. Derfor fremlagde skatteministeren i foråret 2016 en firesporet handleplan, som skulle styrke den samlede indsats på momsområdet.

For det første ville regeringen arbejde aktivt i EU-regi for at forbedre rammerne for en effektiv momsadministration og gøre det nemmere for EU-landene at samarbejde på momsområdet. For det andet bad skatteministeren Skatteministeriets Koncernrevision om at gennemføre et serviceeftersyn af det daværende SKATs kontrolindsats på momsområdet. For det tredje målrettede det daværende SKAT kontrolindsatsen mod organiseret svindel. For det fjerde nedsatte skatteministeren en tværministeriel arbejdsgruppe, der skulle se på mulighederne for et styrket myndigheds-samarbejde mod systematisk svindel med moms og afgifter.

Siden er der sket fremskridt på alle fire områder. I EU-regi har EU-kommissionen i april 2016 præsenteret et udspil til at reformere momsområdet, som blandt andet skal bidrage til at gøre momssystemet mere robust og svigsikret. Danmark støtter fortsat aktivt dette arbejde, som løbende udmøntes i konkrete initiativer. Det kan bl.a. nævnes, at der den 2. oktober 2018 forventes vedtaget regler om forstærket administrativt samarbejde mellem EU-landene, og at et forslag til gennemførelse af nye regler for grænseoverskridende handel med varer mellem virksomheder i EU blev fremsat af EU-Kommissionen den 25. maj 2018. Forhandlingerne om dette forslag, hvis hovedformål er bekæmpelse af karruselsvig, er påbegyndt.

I forlængelse af Koncernrevisions serviceeftersyn og Rigsrevisionens undersøgelse af det daværende SKATs kontrol med udbetaling af negativ moms blev der i december 2016 iværksat en 17-punktsplan for styrket indsats på momsområdet, som omsatte de væsentligste revisionsanbefalinger til konkrete tiltag. 17-punktsplanen havde primært fokus på at minimere fejl og u hensigtsmæssigheder i forskellige faser af momsprocessen, som alle momspligtige virksomheder er underlagt. Planen styrkede således skatteforvaltningens kontrol med virksomhedernes registrering og angivelse af moms, kontrol af ind- og udbetalinger, styringen af risici på området, samt den løbende overvågning og rapportering på momsområdet.

Efterfølgende har regeringen og et flertal i folketinget indgået en aftale om at styrke kontrollen og vejledningen på skatteområdet med i alt 480 mio. kr. i perioden 2018-2021. Heraf tilføres momsom-

rådet 40 mio. kr. i 2018 og 30 mio. kr. årligt i 2019-2021. Inden for den ramme igangsættes en række forskellige initiativer, der vil bidrage til at mindske fejl og snyd på området. Skatteforvaltningen vil kunne gennemføre en styrket efterkontrol som fx opfølgning på manglende momsangivelser for derigennem at sikre en styrket indsats mod virksomheder, der ikke rettidigt indsender en ordinær momsangivelse. Samtidig vil skatteforvaltningen kunne styrke vejledningen af alle de virksomheder, der ønsker at følge reglerne, blandt andet gennem oplysningskampagner og mere fyldestgørende information. De afsatte ressourcer skal ligeledes understøtte udviklingen af nye digitale værktøjer såsom digitale stopklodser.

Samtidig har skatteforvaltningen fortsat skarpt fokus på svindel, herunder hvordan fremtidens kontrolindsats kan målrettes ved at integrere skattekontrollen i alle dele af opgavevaretagelsen i skatteforvaltningen. Det betyder, at skatteforvaltningen vil arbejde med mange forskellige former for kontrol i alle faser af skattebetalingen.

Som opfølgning på det fjerde og sidste spor i planen præsenterede skatteministeren i efteråret 2017 anbefalinger fra den tværministerielle arbejdsgruppe mod organiseret svindel med moms og afgifter til et styrket samarbejde om bekæmpelse af svindlen. Regeringen og et flertal i Folketinget besluttede ifm. førnævnte aftale om at styrke kontrollen og vejledningen på skatteområdet at følge arbejdsgruppens anbefalinger.

Konkret betød det, at der blev tilført 20 mio. kr. årligt i perioden 2018-2021 til styrket kontrol ved virksomhedsregistreringen i Erhvervsstyrelsen. Midlerne skal give Erhvervsstyrelsen mulighed for at anvende ny teknologi til at udsøge virksomheder, der kan være oprettet med henblik på svindel, for derigennem at kunne foretage en mere målrettet kontrol af virksomhederne. Derudover blev det aftalt at implementere arbejdsgruppens forslag til et fælles risikobillede og derigennem styrke de enkelte myndigheders muligheder for at målrette kontrollen mod svindel på deres respektive områder. Desuden blev det også besluttet at gennemføre forslaget om et nyt operativt kontrolsamarbejde med henblik på at styrke myndighedernes samarbejde om komplekse svigsager.

11. Bilag - Lovændringer og andre ændringer i perioden 2009-16

Nedenfor gennemgås de væsentligste ændringer i lovgivningen, praksis mv., der er gennemført inden for de seneste år med henblik på en vurdering af, om ændringerne har haft indflydelse på udviklingen i virksomhedernes momsangivelser, herunder i anvendelsen af eksportmomsdelregistreringer.

Af de beskrevne regelændringer vedrører A (leveringsstedsregler) og B (el og gas) eksportmomsdelregistreringer, mens C (momsfritagelser), D (fradragsbegrænsning) og E (omvendt betalingspligt) vedrører andre dele af momssystemet.

Det fremgår af beskrivelserne nedenfor, at A, B og E ikke umiddelbart medfører nogen ændringer i det samlede momstilsvær, men at de negative og positive momstilsvær derimod ændres med samme absolutte størrelse. Desuden vurderes C og D kun at have en relativ begrænset effekt på udviklingen i henholdsvis positive og negative momstilsvær.

Ved provenubemærkninger til lovforslag vedrørende ændringer til momssystemet foretages der som udgangspunkt ikke en vurdering af, hvordan en ændring påvirker positive og negative momstilsvær, men derimod alene en vurdering af hvordan statens finanser samlet set påvirkes.

Eksempelvis vil en ændring i reglerne, der medfører et højere fradrag for moms på indkøb af visse ydelser, typisk ikke medføre en vurdering af i hvilket omfang den højere angivne købsmoms vil slå igennem i henholdsvis positive og negative momstilsvær. Baggrunden herfor er, at det ikke er afgørende for de statsfinansielle konsekvenser, om ændringen medfører faldende indbetalinger eller stigende udbetalinger. Provenuvurderingen af et sådant lovforslag vil typisk alene indeholde et skøn over omfanget af fremtidige indkøb, hvor ændringen vil medføre et højere fradrag for moms og deraf en vurdering af de statsfinansielle konsekvenser.

A. Lovændring 1. januar 2010 om leveringsstedsregler

Frem til 2010 var hovedreglen, at et grænseoverskridende salg af ydelser mellem virksomheder i EU (B2B handel, "business to business handel"), skulle pålægges moms i leverandørens land. I

tilfælde, hvor en virksomhed med dansk momsregistrering, solgte en ydelse til fx en tysk virksomhed, ville den danske sælger (salg fra dansk momsregistrering) skulle opkræve og indbetale moms af salget til skatteforvaltningen, og den udenlandske køber ville kunne søge om godtgørelse af denne moms hos skatteforvaltningen. Godtgørelsen ville som hovedregel svare til det fradrag for moms af indkøb, som en almindelig dansk momsregistreret køber kunne tage. Salgsmomsen fra den danske virksomhed, der solgte til udlandet indgik på normal vis i virksomhedens momsangivelse, mens godtgørelsen af moms til den udenlandske virksomhed derimod registreredes på en særskilt konto hos skatteforvaltningen (da der ikke er krav om at virksomheden skal have en dansk momsregistrering med deraf følgende krav om indgivelse af en momsangivelse for at have ret til godtgørelsen). Godtgørelser af udenlandske virksomheders køb af disse ydelser indgik derfor ikke i en momsangivelse i Danmark.

Med virkning fra 1. januar 2010 blev hovedreglen for de grænseoverskridende B2B-salg af ydelser ændret (lov nr. 1134 af 4/12 2009), således at momsen fra dette tidspunkt skal betales i købers land med omvendt betalingspligt. Omvendt betalingspligt indebærer, at køber skal sørge for indbetaling af salgsmomsen, hvilket skal ske i eget land, og køber kan så samtidig fradrage momsen som købsmoms i sit nationale momsregnskab (der er særlige regler for visse ydelser – fx ydelser på fast ejendom). Det betyder også, at salget af varer til køber er nulmomset i sælgers land, hvilket betyder, at sælger indberetter salgsmoms i sælgers land og samtidig får godtgørelsen. Som hovedregel betød ændringen ikke noget for de involverede landes skatteindtægter, idet godtgørelsen og det normale fradrag af købsmoms er identisk. I tilfælde, hvor et af landene har en særlig fradragsbe-grænsning i relation til den pågældende ydelse, kan der dog ske en mindre påvirkning af skatteind-tægterne, da godtgørelsen normalt følger fradragsretsreglerne i godtgørelseslandet, mens fradrags-retten følger reglerne i det land, hvor momsangivelsen indgives. Regelændringen blev foretaget af hensyn til at lette de administrative byrder – idet godtgørelsessystemet er relativt byrdefuldt at anvende både for virksomhederne og skattemyndigheder.

Såfremt en virksomhed både før og efter regelændringen solgte for samme beløb fra Danmark til et andet EU-land, kan ændringen illustreres af følgende eksempel i *tabel 11.1*.

En dansk virksomhed har momspligtige indkøb af varer i et EU-land (erhvervsmoms) for 400 kr. (ekskl. moms på 100 kr.), hvoraf virksomheden angiver både salgsmoms og købsmoms. Herefter sælger virksomheden en ydelse til en køber i et andet EU-land for 800 kr. (ekskl. moms på 200 kr.).

Regelændringen har som beskrevet ingen eller meget lille virkning på skatteindtægterne, men det betyder ikke nødvendigvis, at der ikke er en provenuvirkning for staten. De danske regler om eksportmomsdelregistrering – og muligheden indtil 1. januar 2018 for at få et rentefrit lån på baggrund af negative momstilsvær gennem forskudsmomsordningen – indebærer, at der umiddelbart var fordelagtige likviditetsforhold for virksomheder, der havde momsangivelser, som resulterede i et løbende negativt momstilsvær.

Tabel 11.1. Eksempel på effekt af lovændring

	Dansk virksomhed	Eksportmomsdelregistrering	Virksomhed i andet EU-land	I alt
<i>Opgørelse af dansk afregning før 2010</i>				
Salgsmoms (erhvervelse)	100	...	-	100
Købsmoms (erhvervelse)	-100	...	-	-100
Købsmoms	-	...	-	-
Salgsmoms	200	...	-	200
Godtgørelse	-	...	-200	-200
Effekt på skatteindtægter	200	...	-200	0
<i>Opgørelse af dansk afregning efter 2010</i>				
Salgsmoms (erhvervelse)	100	-	...	100
Købsmoms (erhvervelse)	-100	-	...	-100
Købsmoms	-	-200	...	-200
Salgsmoms	200	Nulmoms	...	200
Godtgørelse	-	-	...	-
Effekt på skatteindtægter	200	-200	...	0

Regelændringen gav især virksomheder, der sælger transportydelser fra Danmark muligheden for at opnå et negativt momstilsvare i en eventuel eksportmomsdelregistrering og derved udnytte blandt andet forskudsmomsordningen. For visse virksomheder gav ændringen derfor incitament til at flytte salg af de pågældende ydelser til Danmark, hvilket isoleret set øgede såvel de positive som negative momstilsvare med samme absolutte størrelse, dvs. uden nogen effekt på momsindtægterne.

Tabel 11.2 viser, at værdien af godtgørelserne kun falder med et relativt beskedent omfang i mio. kr.

Tabel 11.2. Udvikling i godtgørelse af momsudgifter af udenlandske virksomheder køb i DK

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Modtaget antal ansøgninger	16.424	19.054	10.768	14.069	13.665	13.161	16.795	14.983	16.084	18.181
Udbetalt i alt (mio. kr.)	935,6	946,7	612,4	610,9	671,5	582,5	683,3	540,9	554,1	679,6

Kilde: Skatteforvaltningen, udtræk fra momsrefusionsuniverset i Datawarehouse.

Den direkte effekt på negative momstilsvare som følge af nedgangen i godtgørelser, der forventelig vil være 1 til 1 er derfor meget begrænset, set i forhold til stigningen i negative momstilsvare hos eksportmomsdelregistreringer fra 2009 til 2010 på ca. 23 mia. kr., jf. tabel 5.13. Det kan ikke heraf konkluderes, at lovændringen kun er en meget lille del af forklaringen på stigningen på 24 mia. kr. i de negative momstilsvare hos eksportmomsdelregistreringer. Såfremt der sker en vækst i handler med de pågældende ydelser gennem Danmark efter lovændringen, vil det ikke føre til et fald i godtgørelserne i tabel 11.2. En sådan vækst vil derimod medføre en identisk stigning i såvel positive som negative momstilsvare ved virksomheders interne salg til eksportmomsdelregistreringer.

Der må ikke deles virksomhedsfølsomme oplysninger om, hvor de positive og negative momstilsvær øges fra 2009-2010, *jf. tabel 5.2 og 5.13*. Det bemærkes dog, at det kan observeres, at stor del af stigningerne i positive og negative momstilsvær sker i brancher, der må vurderes at være omfattet af regelændringen om leveringsstedsregler, hvilket indikerer, at der er sket en stor stigning i omfanget af handler fra Danmark som følge af lovændringen.

B. Ændring af praksis i 2012 for elektricitet og gas

I marts 2012 besluttede skatteforvaltningen på baggrund af en konkret henvendelse, at elektricitet og gas kan medtages i en eksportregistrering, hvis sælger er en dansk virksomhed, og køber er etableret i udlandet, hvor en eventuel moms skal betales.

Det er en forudsætning for, at et salg kan indgå i en eksportmomsdelregistrering, at salget mellem hovedvirksomhed og den eksporterende delregistrering er momspligtigt. Salg af varer fra hovedenheden til eksportenheden er et momspligtigt salg, når leveringsstedet er her i landet. Da leveringsstedet for salg af varer mellem to virksomheder er det sted, hvor transporten af varen slutter, er det en forudsætning for anvendelse af eksportmomsdelregistreringen, at varerne befinder sig her i landet på leveringstidspunktet.

Reglerne for leveringssted for salg af ydelser mellem virksomheder er i sagens natur ikke afhængig af konkret transport, men leveringsstedet er fra 1. januar 2010 som hovedregel der, hvor køber er etableret og med omvendt betalingspligt, *jf. punkt A*. Et salg af en momspligtig ydelse mellem to danske virksomheder vil derfor altid være momspligtigt her i landet.

Elektricitet og gas betragtes i momsmæssig henseende som varer. Det er imidlertid svært at følge transporten af elektricitet og gas, da det blot sendes ind i det overordnede net og "blandes". Samlet set betyder disse regler umiddelbart, at elektricitet og gas ikke kan indgå i en eksportmomsdelregistrering, da forudsætningen om, at en vare befinder sig her i landet på leveringstidspunktet mellem hovedvirksomhed og eksportmomsdelregistreringen, ikke kan bevises at være opfyldt.

På EU-plan er det imidlertid blevet anerkendt, at elektricitet og gas har andre karakteristika end andre varer. Netop på grund af problemet med at fastsætte, hvor varerne befinder sig, er der fastsat særlige regler for leveringsstedet for elektricitet og gas. Leveringsstedet for handel mellem to virksomheder svarer til hovedreglen for ydelser og er der, hvor køber er etableret med omvendt betalingspligt.

På baggrund af en konkret henvendelse tilkendegav skatteforvaltningen i marts 2012, efter en ny samlet vurdering, at det ikke er afgørende for anvendelse af eksportmomsdelregistrering, at elektricitet og gas skal være til stede her i landet på tidspunktet for leveringen.

Efter praksisændringen er der særligt fra 2012-2013 sket kraftige stigninger i de samlede negative momstilsvær på 23-24 mia. kr., *jf. tabel 5.3*. En tilsvarende stigning kan observeres i de negative momstilsvær hos eksportmomsdelregistreringerne, *jf. tabel 5.13* og det fremgår hertil, at stigningen i overvejende grad kan henføres til top 10 SE numre. Hertil bemærkes, at der fra 2012-13 kan observeres stigninger i positive og negative momstilsvær i brancher, der er påvirket af praksisændringen, som er af samme omfang som de samlede stigninger i positive og negative tilsvær, *jf. tabel 5.3 og 5.13*. Det bemærkes yderligere, at udsving i netop disse brancher vedrørende energi og gas har en betydelig påvirkning af de samlede udsving i alle år efter praksisændringen.

C. Ophævelse af momsfrigtagelser

Fra 1. januar 2011 blev momsfrigtagelsen for levering af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde, momsfrigtagelsen for ejendomsadministration og momsfrigtagelsen for rejsebureauer mv., ophævet.

Beregninger foretaget i forbindelse med opgørelsen af Danmarks betaling til EU's egne indtægter i 2011 viser, at ændringerne dengang blev skønnet til at medføre, hvad der svarer til en stigning på momskontoen på ca. 800 mio. kr.

For de berørte virksomheder slog ændringen igennem i form af enten større positive momstilsvare eller mindre negative momstilsvare, hvilket ikke har betydning for påvirkningen af momsprovenu. Endvidere har især indførelsen af moms på nye bygninger medført periodeforskydning i forhold til henholdsvis byggefasen, hvor der typisk er et højt fradrag for købsmoms, og salgsfasen med høj angivet salgsmoms.

Samlet set er det vurderingen, at lovændringen over tid sandsynligvis kun haft en relativ begrænset effekt på udviklingen i henholdsvis positive og negative momstilsvare.

D. Ophævelse af fradragsbegrænsning

Virksomheders mulighed for at fradrage moms på hotelovernatninger er ændret løbende siden medio 2011. Med virkning fra 1. juli 2011 blev fradragsretten øget fra 25 pct. til 50 pct., den 1. januar 2014 fra 50 pct. til 75 pct. og senest den 1. januar 2015 fra 75 pct. til 100 pct.

I forbindelse med lovforslagene blev det skønnet, at 25 pct. af hotellernes omsætning kommer fra udenlandske virksomheder. Disse 25 pct. vil derfor ikke indgå i danske virksomheders momsafregning, men udbetales af skatteforvaltningen til disse udenlandske virksomheder efter ansøgning.

Det blev således skønnet, at ca. 75 pct. af det umiddelbare mindreprovenu ved ændringerne ville komme danske virksomheder til gode i form af højere fradrag af moms på indkøb af hotelydelser. Det umiddelbare mindreprovenu var henholdsvis 180 mio. kr. ved ændringen i 2011, 220 mio. kr. ved ændringen i 2014 og 220 mio. kr. ved ændringen i 2015. Alt efter de enkelte virksomheders forhold slog ændringerne igennem som henholdsvis mindre positive momstilsvare eller større negative momstilsvare, hvilket ikke har betydning for provenuvirkningen.

Samlet set er det vurderingen, at lovændringen kun haft en relativ begrænset effekt på udviklingen i henholdsvis positive og negative momstilsvare.

E. Indførelse af omvendt betalingspligt

Alle skatter og afgifter er udsat for svig og omgåelse. I momssystemet er en af svigformerne såkaldt "Missing Trader Intra Community fraud (MTIC)" også kaldet karruselsvig. For at imødegå svig eller trussel om svig af denne type har Danmark gennem de senere år indført omvendt betalingspligt i handlen mellem indenlandske virksomheder for specifikke varer og ydelser.

Hovedreglen i momssystemet er, at det er sælgeren, der er ansvarlig for, at der bliver indbetalt moms til staten af enhver momspligtig transaktion. Salgsmoms opkræves hos køberen, som så

fratrækker den som købsmoms, i det omfang købet går til momspligtige formål. I den grænseoverskridende handel med varer mellem virksomheder inden for EU sker salget dog som hovedregel uden moms fra sælger. Den købende virksomhed indberetter i stedet salgsmomsen som erhvervsmoms og kan samtidig fradrage den som købsmoms. Tilsvarende forhold gør sig gældende for salg af ydelser, hvor der i den grænseoverskridende handel mellem virksomheder er omvendt betalingspligt. Omvendt betalingspligt i den indenlandske handel mellem virksomheder indebærer, at den købende virksomhed både skal stå for indberetning af salgsmoms og samtidigt kan tage fradrag for moms af købet. Der er således som udgangspunkt ikke noget økonomisk udstående mellem virksomheder og stat ved handel mellem virksomheder.

I Danmark er der indført indenlandsk omvendt betalingspligt for henholdsvis:

- CO₂-kvoter og CO₂-kreditter fra 9. april 2010.
- Metalskrot fra 1. juli 2012.
- Mobiltelefoner, integrerede kredsløbsanordninger, spillekonsoller, tablet-pc'er og bærbare computere fra 1. juli 2014.
- Videre salg af elektricitet, gas og tilhørende certifikater fra 1. juli 2015.

Idet den omvendte betalingspligt for handel mellem indenlandske virksomheder indebærer ændringer af, hvem der indberetter salgsmomsen, vil momsangivelserne blive påvirket, selvom de samlede momstilsvare umiddelbart ikke er berørt. Effekten vil dog umiddelbart være, at henholdsvis positive og negative momstilsvare falder eller stiger med samme absolutte størrelse.

I forbindelse med indførelsen af omvendt betalingspligt på elektricitet, gas og tilhørende certifikater den 1. juli 2015 blev der af hensyn til de meget store danske producenter og eksportører af elektricitet og gas indført en særregel om, at videre salg fra en virksomheds hovedvirksomhed til dens egen eksportmomsdelregistrering efter tilladelse fra skatteforvaltningen kan ske uden omvendt betalingspligt. Idet der ikke pålægges moms på eksporten, indebærer det, at eksportmomsdelregistreringen, der er sidste led i den indenlandske momskæde, alene tager fradrag for moms på indkøb fra hovedvirksomheden og derved opnår et negativt momstilsvare. Hermed vil virksomheden bevare den lille likviditetsfordel, som eksportmomsdelregistreringen giver i form af kredittiderne i momssystemet, og mere væsentligt kunne virksomheden fortsat beholde det rentefrie lån som forskudsmomsordningen gav mulighed for (ordningen blev afskaffet pr. 1. januar 2018).

Skatteministeriet/Ministry of Taxation
Nicolai Eigtveds Gade 28
DK 1402 – København K

Telefon +45 3392 3392
Mail skm@skm.dk

www.skm.dk

Skatteministeriet udgiver løbende rapporter, som behandler større skatteøkonomiske temaer. Rapport-formatet har til formål at belyse større temaer, som kræver en grundig behandling med flere kapitler, underanalyser og delkonklusioner.

Rapporter henvender sig eksempelvis til journalister, undervisere, interesseorganisationer og andre med interesse for skattepolitik og skatteøkonomiske forhold.

