

Moms og madspild – udtagningsmoms, vederlagsfri overdragelse, gaver og symbolsk vederlag

Janne West Olafsson¹ og Karina Kim Egholm Elgaard²

Resumé: Der er kommet et øget fokus på madspildsproblematikker bl.a. i forbindelse med supermarkeders gratis bortgivelse af usælgelige madvarer, som ellers ville blive smidt ud. Den momsmæssige behandling heraf undersøges nærmere i forhold til momsreglerne, særligt praksis vedrørende udtagningsmoms, vederlagsfri overdragelse, gaver og symbolsk vederlag. Når supermarkeder vederlagsfrit overdrager eller giver sådanne madvarer bort som gave, bliver de belastet med en ekstra udgift i form af udtagningsmoms. Supermarkeder har imidlertid mulighed for i stedet at sælge sådanne madvarer til en meget lav pris, således at der kun beregnes salgsmoms af et symbolsk vederlag. Det seneste vedtagne lovforslag om justering af reglerne om udtagningsmoms synes at medføre visse forbedringer, der understøtter supermarkeders incitament til at være med til at bekæmpe og minimere madspild, men supermarkeder skal fortsat afregne og betale udtagningsmoms, hvis de giver madvarer væk gratis.

Nøgleord: Madspild, udtagningsmoms, vederlagsfri overdragelse, gaver, symbolsk vederlag, afgiftsgrundlag.

1. Videnskabelig assistent, FIRE – Fiscal Relations Research Group, Det Juridiske Fakultet, Københavns Universitet, og fuldmægtig, cand.jur., Skatteankestyrelsen. Artiklen er udtryk for forfatterens personlige opfattelse og dækker ikke nødvendigvis Skatteankestyrelsens eller Landsskatterettens generelle opfattelser og holdninger.
2. Lektor, ph.d., FIRE – Fiscal Relations Research Group, Det Juridiske Fakultet, Københavns Universitet. Forfatterne ønsker at takke chefkonsulent Michael Ehlers Hansen, Skatteankestyrelsen, samt vores kolleger i FIRE for god sparring på artiklen.

1. Introduktion til moms og madspild

Denne artikel skal ses i en samfundsmæssig kontekst i forhold til det klima- og miljømæssige problem, som vedrører madspild, og hvordan madspildsproblematikker kan hænge tæt sammen med moms-systemet. Dette skyldes, at den moms-mæssige behandling enten kan give virksomhederne et incitament til at hjælpe med til at bekæmpe og minimere madspild, eller i stedet kan fratage virksomhederne dette incitament, hvis den f.eks. medfører negative moms-mæssige konsekvenser for virksomhederne. Eksempelvis har det været fremhævet af De Samvirkende Købmænd i medierne, at momslovgivningen, særligt reglerne om udtagning-moms, udgør en hindring for, at supermarkederne vil give madvarer væk gratis, som ellers ville være blevet smidt ud.³ Der kan være tale om madvarer, som er meget tæt på sidste anvendelsesdato, ukurante eller grimme, dvs. madvarer, som af forskellige årsager ikke kan sælges, og derfor må kasseres.

Madspildet i købmænds- og supermarkedsbranchen er af et ret stort omfang i Danmark, og i 2014 blev det årlige madspild opgjort til hele 150.000 tons.⁴ Det er derfor relevant at undersøge nærmere, om de nuværende momsregler er hensigtsmæssige set i forhold til at understøtte supermarkedernes gode vilje og muligheder for at medvirke til at undgå madspild. Jo flere madvarer, der bliver spist af forbrugere, i stedet for at blive smidt i affaldscontaineren, jo mindre madspild.

Der er inden for de seneste 10 år i Danmark kommet mere og mere fokus på at undgå madspild, hvilket bl.a. skyldes frivillige forbrugerbevægelser såsom Stop Spild Af Mad,⁵ og diverse madspildsorganisationer.⁶ Regeringens Strategi for affaldsforebyggelse »Danmark uden affald II«, hvor en af Strategi-aktiviteterne er

3. John Wagner, direktør for De Samvirkende Købmænd, 'Supermarkeder vil give mad væk – men momsregler spænder ben' (TV2, interview 18. april 2019) <<https://nyheder.tv2.dk/samfund/2019-04-18-supermarkeder-vil-give-mad-vaek-men-momsregler-spaender-ben>>, som er besøgt den 1. august 2020. Han udtalte bl.a.: »... [men, at man også] skal betale til statskassen for at forære varerne væk, det synes vi måske er urimeligt. Så vi synes faktisk ikke, at det er os der skal gøre noget anderledes, men at man skal få ændret den lovgivning, der er på området, så man selvfølgelig slipper for at betale moms af varer, som man forærer væk for at undgå madspild. Men vi har ikke bare en momsproblemstilling, vi har jo også en problemstilling med fødevarereglerne, som de er i dag.«
4. »Så stort er madspildet i dit supermarked«, nyhedsarkiv oktober 2014, (Miljø- og Fødevarerministeriet, Miljøstyrelsen, 9. oktober 2014) <<https://mst.dk/service/nyheder/nyhedsarkiv/2014/okt/saa-stort-er-madspildet-i-dit-supermarked/>>, som er besøgt den 1. august 2020.
5. Stop Spild Af Mad, <<https://stopspildafmad.org/>>, som er besøgt den 1. august 2020.
6. F.eks. Foodsharing Copenhagen, <<https://foodsharingcph.org/>>; FødevarerBanken, <<https://foedevarebanken.dk/>>, som alle er besøgt den 1. august 2020.

Mindre madspild, som varetages af Miljøstyrelsen,⁷ skal også nævnes. Desuden er der oprettet en ny Tænketank om forebyggelse af madspild og fødevarer, ONE\THIRD.⁸ Globalt set er der også et stort fokus på at reducere madspild, hvilket f.eks. ses udtrykt i FN's 17 Verdensmål for bæredygtig udvikling, særligt Mål 12.3 om, at det globale madspild på detail- og forbrugerniveau pr. indbygger skal halveres, og fødevarer i produktions- og forsyningskæder, herunder tab af afgrøder efter høst, skal reduceres.⁹ Sammenhængen mellem momslovgivningen og madspildsinitiativer er således et vigtigt område at få undersøgt forskningsmæssigt.

I skattepolitisk henseende har moms og madspild også været på dagsordenen. For eksempel blev der i april 2019 nedsat en arbejdsgruppe af Venstre, som skulle undersøge, om virksomheder kan stille varer frem til gratis afhentning uden at skulle betale moms.¹⁰ Et andet eksempel er, at Skatteministeren i juni 2019 blev bedt om at oplyse, hvorvidt Danmark i overensstemmelse med EU-retten kan vedtage, at fødevarerproducenter og –grossister, supermarkeder m.fl. ikke alene kan udlevere overskudsvarer til hjælpeorganisationer, men også til borgere og enkeltpersoner, uden at der skal betales moms.¹¹ Skatteministerens svar herpå er omtalt i afsnit 12. Senest er der vedtaget en lovændring¹² til momsloven (ML),¹³ ifølge hvilken reglerne for udtagningsmoms skal justeres, hvilket også vil få betydning for butikkers donation af overskudsvarer,¹⁴ jf. afsnit 11.

Det ses således, at moms og madspild hænger tæt sammen, og at momsreglerne nyder stor bevågenhed både blandt politikere og virksomheder i den henseende. Overordnet er formålet med artiklen at skabe større klarhed over momsregler, særligt praksis vedrørende udtagningsmoms, vederlagsfri overdragelse, gaver og symbolsk vederlag samt betydningen heraf for supermarkeders valg i forhold til at bekæmpe og minimere deres madspild baseret på en juridisk analyse heraf.

7. »Affaldsforebyggelse: Strategi & aktiviteter« (Miljø- og Fødevarerministeriet, Miljøstyrelsen) <<https://mst.dk/affald-jord/affald/affaldsforebyggelse-strategi-aktiviteter/>>, som er besøgt den 1. august 2020.
8. ONE\THIRD, <<https://onethird.dk/>>, som er besøgt den 1. august 2020.
9. »Mål 12: Ansvarligt forbrug og produktion« (Verdensmålene) <<https://www.verdensmaalene.dk/maal/12>>, som er besøgt den 1. august 2020.
10. Erling Bonnesen, 'V vil give skraldere lettere adgang til mad' (Danmarks Radios nyheder, 18. april 2019) <<https://www.dr.dk/nyheder/indland/v-vil-give-skraldere-lettere-adgang-til-mad>>, som er besøgt den 1. august 2020.
11. FT 2018-19 (2. samling), EUU Alm. del – endeligt svar på spørgsmål 3 af 4. juli 2019.
12. Lov nr. 1295 af 5. december 2019; Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, som blev ændret til 2019/1 LF 27 A.
13. Lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 af lov om merværdiafgift (momsloven) (ML).
14. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, s. 16.

1.1. Momsmæssige problemstillinger i forbindelse med madspild

Hovedproblemstillingen i forbindelse med moms og madspild vedrører, hvorvidt momslovgivningen kan anses for at øge supermarkedernes incitament til at medvirke til at undgå madspild, eller om momslovgivningen i stedet kan anses for at mindske deres incitament hertil. Dette afhænger af, hvorvidt momsreglerne resulterer i positive, neutrale eller negative momsmæssige konsekvenser for supermarkederne. Disse konsekvenser vil blive fastlagt ud fra, hvordan supermarkederne afgiftstilsvare, herunder beregningen af afgiftsgrundlaget for udgående transaktioner, påvirkes af de forskellige madspildsinitiativer, som kan foretages. Det er således nødvendigt at fastlægge den momsmæssige behandling i følgende tilfælde: 1) Supermarkeder overdrager vederlagsfrit madvarer til forbrugere, 2) supermarkeder giver gratis madvarer væk som gave til forbrugere, og 3) supermarkeder sælger madvarer til en meget lav pris, dvs. et symbolsk vederlag. Dette kræver en grundig og dybdegående analyse af momsregler og –praksis vedrørende udtagningsmoms, vederlagsfri overdragelse, gaver og symbolsk vederlag, hvor implikationen af principielle og EU-retlige problemstillinger må overvejes nærmere i dansk ret, ligesom reglerens formål og baggrund må inddrages i analysen.

Artiklens fokus er på supermarkeder, der gerne vil give madvarer væk, som af forskellige årsager er usælgelige f.eks. på grund af ukurans eller meget tæt på udløbsdato, og som ellers ville blive kasseret. Virksomheders donation, bortgivelse eller overdragelse af overskudsvarer til almenevelgørende og almennyttige foreninger, madspildsorganisationer, forbrugere m.v. generelt set ligger således som udgangspunkt uden for artiklen, men vil blive inddraget, når det er relevant. Grunden er, at alternativet hertil ikke nødvendigvis er kassering, idet overskudsvarerne måske ikke er usælgelige, hvis de f.eks. stammer fra fejkøb og –leveringer, forkert bedømmelse af udbud/efterspørgsel, sæsonindkøb osv. Virksomheders motiver bag sådanne donationer af overskudsvarer kan således adskille sig fra den situation, som er omdrejningspunktet for artiklen.

Lidt i samme retning er en virksomheds brug af rabatter uden for artiklen, idet der her er tale om at nedsætte prisen på madvarer,¹⁵ der f.eks. er sæsonbetinget eller er mindre tæt på udløbsdato, som netop ikke er usælgelige. En virksomheds vederlagsfri overdragelse af varer som led i en salgsfremmeordning er som udgangspunkt uden for artiklen, da det antages, at supermarkederes bortgivelse af usælgelige madvarer normalt vil ske som led i den almindelige daglige rutine, og ikke med henblik på en konkret salgsfremmeordning.¹⁶ Fastsættelsen af afgifts-

15. ML § 27, stk. 3, nr. 1-2. Fastsættelsen af afgiftsgrundlaget i forbindelse med momspligtige leverancer af varer er omtalt i afsnit 2.

16. Hvis en vare overdrages vederlagsfrit i forbindelse med salgsfremmeordninger, kan der være tale om driftsomkostninger, hvilket udelukker udtagningsmoms. Sondringen mellem udtagning eller afholdelse af sædvanlige omkostninger kan formentlig baseres på en son-

grundlaget ved udtagning, som er baseret på fremstillingsprisen, omtales kun i begrænset omfang, da supermarkeder normalt ikke producerer varer selv, jf. afsnit 9. Eventuelle spørgsmål om interessefællesskab er ikke medtaget i artiklen,¹⁷ se dog afsnit 13, da der normalt ikke er et interessefællesskab mellem supermarkeder og deres kunder.

1.2. Juridisk analyse af momsregler og –praksis

Til brug for fastlæggelsen af den momsmæssige behandling af supermarkeder i forbindelse med udtagning, vederlagsfri overdragelse, gaver og overdragelse af madvarer mod et symbolsk vederlag, samt de momsmæssige konsekvenser heraf for dem, foretages en juridisk analyse af momsregler og –praksis ved hjælp af den retsdogmatiske metode. Den retsdogmatiske metode går ud på at systematisere, beskrive, fortolke og analysere retskilderne for at finde frem til gældende ret,¹⁸ herunder baseret på retskilde- og fortolkningslæren.¹⁹ Da den danske momslov implementerer momssystemdirektivet (MSD),²⁰ inddrages både danske og EU-retlige retskilder i form af regler og praksis m.v., idet EU-retlige retskilder tillægges en højere retskildeværdi bl.a. henset til EU-rettens forrang og pligten til EU-direktivkonform fortolkning.²¹ Gældende ret anses således for at være det resultat, som EU-Domstolen – eller den højeste nationale domstol i mangel af EU-retlige spørgsmål eller EU-regulering på området – må antages at ville komme frem til, hvilket i Danmark vil sige Højesteret.²²

Til illustration af den momsmæssige behandling af supermarkeders afgiftsgrundlag i forbindelse med udtagning, vederlagsfri overdragelse, gaver og overdragelse mod et symbolsk vederlag, vil der blive anvendt et simpelt gennemgående beregningseksempel, som er medtaget af formidlingsmæssige årsager.

1.3. Litteratur om moms og madspild

Der foreligger ikke nogen dybere juridisk analyse af problemstillinger vedrørende moms og madspild, idet dette alene er behandlet i mindre omfang i en artikel skrevet af Flemming Lind Johansen m.fl., der belyser uoverensstemmelser mel-

dring mellem konsumptionsomkostninger og driftsomkostninger, jf. Dennis Ramsdahl Jensen, *Merværdiafgiftspligten* (1. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2004) 224-225.

17. ML § 29.

18. Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen, *Retskilder & retsteorier* (5. udg., Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2017) 29; Karina Kim Egholm Elgaard, *Interaktionen mellem momsretten og indkomstkatteretten* (Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2016) 44.

19. Tvarnø og Nielsen (n18) 203-261; Elgaard (n18) 48-56.

20. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2006] EU-T L347/1 (MSD).

21. Elgaard (n18) 31-32.

22. Ruth Nielsen, »New European Legal Realism – New Problems, New Solutions?«, i Ulla Neergaard og Ruth Nielsen (red.), *European Legal Method – Towards a New European Legal Realism?* (Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2013) 121; Elgaard (n18) 46-47.

lem dansk momspraksis og –lovgivningen, herunder EU-retten, i forhold til fastsættelse af varens reelle værdi på udtagningsstidspunktet.²³ Lidt mere litteratur findes der om afgiftsgrundlaget,²⁴ særligt med fokus på interesseforbundne parter.²⁵ Udtagningsbeskatning er generelt blevet behandlet i Dennis Ramsdahl Jensens ph.d.-afhandling,²⁶ og udtagning i form af byggemoms er også behandlet i litteraturen.²⁷ Artiklen vil derfor kunne bidrage med yderligere viden og afklaring på området for moms og madspild, samt bidrage til den generelle litteratur om udtagningsmoms og afgiftsgrundlaget.

1.4. Disponering af artiklen

Artiklen er disponeret på følgende måde:

- 1) Introduktion til moms og madspild
- 2) Generelt om supermarketers afgiftstilsvar og afgiftsgrundlaget
- 3) Kort om udtagningsmoms og momsregulering
- 4) Udtagning i forbindelse med vederlagsfri overdragelse
- 5) Reklameartikler og lign. til mindre værdi og vareprøver
- 6) Udtagning i forbindelse med gaver
- 7) Dansk momspraksis vedrørende ML § 5, stk. 1 og 2
- 8) Supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer
- 9) Afgiftsgrundlaget ved udtagning (indkøbs- eller fremstillingsprisen) i dansk ret
- 10) Afgiftsgrundlaget ved udtagning (købs- eller kostprisen) i EU-retten
- 11) Nye regler om udtagningsmoms
- 12) Overdragelse af varer mod et symbolsk vederlag
- 13) Omkvalificering af symbolsk vederlag til vederlagsfri overdragelse eller gave?
- 14) Afsluttende bemærkninger til moms og madspild.

23. Flemming Lind Johansen m.fl., 'Kan supermarkeds kæder donere overskudsmad uden at betale moms?' (*Karnov*, 28. februar 2018) SR.2018.94.

24. Søren Engers Pedersen m.fl., *Moms 3 – Momspligtig værdi* (5. udg., Karnov Group 2017).

25. Ulla Margrethe Hansen, 'Momsgrundlaget ved handel mellem interesseforbundne parter' (*Karnov*, 2008) TfS 2008, 1059; Dennis Ramsdahl Jensen, 'Moms ved samhandel mellem interesseforbundne parter' (*Karnov*, 2004) TfS 2004, 455.

26. Jensen (n16) 215-265. Se også Mikaela Sonnerby, *Neutral uttagsbeskatning på merværdesskatteområdet* (1. udg., Norstedts Juridik 2010); Pedersen m.fl. (n24) 69-87.

27. Susanne Pedersen, 'Håndværksvirksomheders udtagningsmoms og moms af værdi af eget arbejde' (SDU, Juridiske emner 2003, Artikler i Juridiske Emner 2003, Udtagningsmoms og moms af værdi af eget arbejde); Dennis Ramsdahl Jensen, 'Byggemoms – en kritisk kommentar til TfS 2003, 717 Ø' (*Karnov*, 2003) TfS 2003, 791; Susanne Pedersen, 'Skat og moms af værdi af eget arbejde m.v.' (*Karnov*, 2003), TfS 2003, 454.

2. Generelt om supermarketers afgiftstilsvær og afgiftsgrundlaget

Som det klare udgangspunkt er et dansk supermarked en afgiftspligtig person,²⁸ der leverer varer mod vederlag,²⁹ og som er momsregistreret³⁰ med fuld fradragret for momsen af omkostninger, når disse udelukkende anvendes til brug for supermarkedets momspligtige leverancer af madvarer m.v.³¹

Et supermarkeds afgiftstilsvær (forskellen mellem salgsmoms og købsmoms)³² i forbindelse med køb og videresalg af en enkelt madvare kan illustreres således:

Supermarked indkøber:		Supermarked sælger:		Supermarkeds afgiftstilsvær:	
Madvare	100 kr.	Madvare	140 kr.	Salgsmoms	35 kr.
+ 25 % moms	25 kr.	+ 25 % moms	35 kr.	- købsmoms	25 kr.
Betaling til leverandør	125 kr.	Pris for forbruger	175 kr.	Positivt afgiftstilsvær	10 kr.

Figur 1. Egen tilvirkning.

I eksemplet er der tillagt en avance på 40 kr. svarende til en bruttoavance på 28,5 % i forbindelse med supermarkedets salg til forbrugeren. Den danske momssats er på 25 % af afgiftsgrundlaget.³³ Supermarkedets afgiftstilsvær er positivt, hvorfor supermarkedet skal betale 10 kr. til Skatteforvaltningen.³⁴ Da supermarkedet har modtaget salgsmomsen fra forbrugeren, og fået fradrag for købsmomsen, er det momsmæssige resultat neutralt for supermarkedet. Supermarkedet har ingen udgift i forbindelse med indkøbet og salget af varen, idet salgsprisen overstiger indkøbsprisen. Der vil blive taget udgangspunkt i dette eksempel i resten af artiklen.

Når der foretages momspligtige leverancer af varer mod vederlag, skal momsen beregnes af afgiftsgrundlaget, som er vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens pris eksklusiv moms.³⁵ Ifølge MSD art. 73 er det »den samlede modværdi«, der er afgiftsgrundlaget. EU-Domstolen har flere gange udtalt, at beskatningsgrundlaget ved levering af varer mod vederlag er den modværdi, som den afgiftspligtige person faktisk herved har modtaget, at denne modværdi altså udgør den subjektive værdi, dvs. den faktisk modtagne værdi, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier, og at denne modværdi skal kunne

28. ML § 3, stk. 1.

29. ML § 4, stk. 1.

30. ML § 47, stk. 1.

31. ML § 37, stk. 1.

32. ML § 56, stk. 1.

33. ML § 33.

34. ML § 56, stk. 1.

35. ML § 27, stk. 1.

opgøres i penge.³⁶ Fastsættelsen af afgiftsgrundlaget i forbindelse med levering af varer mod et symbolsk vederlag behandles i afsnit 12.

Såfremt en virksomhed overdrager varer vederlagsfrit eller som gave, er der ikke tale om nogen levering mod vederlag,³⁷ og derfor intet afgiftsgrundlag, der skal beregnes moms af. Derimod kan der blive tale om udtagning, hvorved visse dispositioner sidestilles med levering mod vederlag – selvom der reelt ikke er noget vederlag – og dermed pålægges udtagningsmoms, jf. ML § 5.

3. Kort om udtagningsmoms og momsregulering

Formålet med udtagningsbeskatning er at sikre ligebehandling mellem på den ene side den afgiftspligtige person, der udtager en vare fra sin virksomhed, og på den anden side den endelige forbruger, som erhverver den samme vare.³⁸ Hvis der ikke fandtes regler om udtagningsmoms, ville virksomheder have mulighed for at foretage indkøb af varer med fradrag, til trods for, at disse varer efterfølgende ville blive anvendt til privat brug eller til uvedkommende formål for virksomheden m.v.³⁹ Dette ville stride imod et af de grundlæggende formål med momssystemet, som er at beskatte det endelige forbrug.⁴⁰ Udtagningsbeskatning er således udtryk for forbrugsbeskatning.

Det er en nærliggende tanke, om en virksomhed i stedet for at blive omfattet af udtagningsreglerne blot kunne regulere det momsfradrag, som virksomheden i første omgang fik ved indkøbet af varerne, der senere udtages. Momssystemdirektivet indeholder flere bestemmelser om regulering af fradrag,⁴¹ særligt MSD art. 184, hvoraf følger, at det oprindeligt foretagne fradrag reguleres, når fradra-

36. Sag C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck* [2005] EUD I-00743, præmis 21, og den heri nævnte praksis; sag C-380/99, *Bertelsmann* [2001] EUD I-05163, præmis 22; sag C-33/93, *Empire Stores* [1994] EUD I-02329, præmis 18. Jensen (n16) 111-149.

37. Sag C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne* [1997] EUD I-05577; sag 89/81 *Hong Kong Trade* [1982] EUD 01277; sag 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* [1981] EUD 00445. Jensen (n16) 215; Jensen (n25) afsnit 2.1.

38. Sag C-36/16, *Posnania Investment*, præmis 40; sag C-229/15, *Mateusiak*, præmis 39; sag C-460/07, *Puffer* [2009] EUD I-03251, præmis 54; sag C-371/07, *Danfoss og AstraZeneca* [2008] EUD I-09549, præmis 46-47; sag C-412/03 (n36) præmis 23, og den heri nævnte praksis; forenede sager C-322/99 og C-323/99, *Fischer og Brandenstein* [2001] EUD I-04049, præmis 56-57; sag C-415/98, *Laszlo Bakcsi* [2001] EUD I-01831, præmis 42, og den heri nævnte praksis samt præmis 45; sag C-48/97, *Kuwait Petroleum* [1999] EUD I-02323, præmis 21; sag C-258/95 (n37) præmis 25; sag C-230/94, *Renate Enkler* [1996] EUD I-04517, præmis 35; sag C-20/91, *De Jong* [1992] EUD I-02847, præmis 15. Ad van Doseum m.fl., *Fundamentals of EU VAT Law* (Kluwer Law International 2016) 115, og note 34.

39. Sag C-230/94 (n38) præmis 33. Pedersen m.fl. (n24) 69.

40. Sag C-581/08, *EMI Group* [2010] EUD I-08607, præmis 18. Jensen (n16) 219; Elgaard (n18) 138-141.

41. MSD art. 184-192.

get er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at fradrage. Medlemsstaterne fastsætter dog selv de nærmere bestemmelser for anvendelsen af adgangen til momsregulering.⁴² I Danmark er der kun vedtaget regler om regulering i forbindelse med investeringsgoder,⁴³ samt ML § 37, stk. 3 og 4, som tillader regulering, hvis der er ret til et højere fradrag end oprindeligt foretaget ved indkøbet af varerne. Der er således ikke nogen dansk hjemmel til, at et allerede foretaget fradrag ved indkøbet af varer skal reguleres i nedadgående retning, såfremt der på indkøbstidspunktet bestod en ret til dette fradrag, hvorfor kun udtagningsreglerne står tilbage.⁴⁴ Som påpeget af Mikaela Sonnerby, valgte EU-lovgiverne udtagningsbeskatning i stedet for fradragskorrigerende af hensyn til, at reglerne skulle blive enklere og mere neutrale.⁴⁵ Dette kan i høj grad diskuteres henset til, at området for udtagningsbeskatning efter vores opfattelse er ret stort, komplekst og uigennemskueligt.⁴⁶

Generelt for supermarkeders vedkommende er det rimeligt at antage, at der på indkøbstidspunktet for madvarer er fuld fradragsret, da disse skal anvendes til fuldt momspligtige videresalg. Normalt foreligger der således ikke på indkøbstidspunktet nogen gavehensigt eller intention om, at madvarer skal gives gratis væk, men dette sker senere, fordi disse viser sig at være usælgelige af forskellige årsager. I denne situation består der en fradragsret på indkøbstidspunktet for madvarerne, og der kan derfor ikke blive tale om nogen efterregulering af fradraget. Derimod kan der blive tale om udtagningsbeskatning af sådanne madvarer efter ML § 5, stk. 1 og 2, jf. afsnit 4-8.

4. Udtagning i forbindelse med vederlagsfri overdragelse

4.1. Nugældende ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., og tidligere ML § 11, stk. 1

Reglerne om udtagning af varer i forbindelse med vederlagsfri overdragelse fremgår af ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt.:⁴⁷

Med levering mod vederlag sidestilles udtagning, herunder anvendelse, af varer fra virksomheden, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer. Det gælder, når udtagning sker til privat brug for virksomhedens indehaver

42. MSD art. 186.

43. ML §§ 43 og 44.

44. Dennis Ramsdahl Jensen og Henrik Stensgaard, 'Kommentarer til udvalgte afgørelser – Ny større revision af momsloven' (*Karnov* 2020) RR.SM.2020.5, afsnit 3. Se også Jensen (n16) 219-220. Pedersen m.fl. diskuterer dette i forhold til, om udtagningsreglerne eller fradragsreglerne har forrang, jf. Pedersen m.fl. (n24) 71-75.

45. Sonnerby (n26) 169. Jf. note 82. Se også Jensen (n16) 223.

46. I samme retning: Pedersen m.fl. (n24) 69.

47. ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., der implementerer MSD art. 16, første afsnit.

eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser.

Da det forudsættes, at supermarkeder giver usælgelige madvarer bort, som ellers ville blive kasseret, til andre personer end til virksomhedens indehaver eller dennes personale, er udtagning til privat brug ikke videre relevant. Det relevante er, hvad der nærmere skal forstås ved »udtagning«, »opnået fuld eller delvis fradragret ved indkøb«, »vederlagsfri overdragelse« samt »i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser«, jf. afsnit 4.2-4.5.

Den nugældende ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., stammer fra den tidligere ML § 11, stk. 1, i den oprindelige momslov fra 1967.⁴⁸

De registrerede virksomheders afgiftspligtige omsætning omfatter leverancer mod betaling samt de af virksomheden fremstillede eller forhandlede varer og afgiftspligtige ydelser, som tages i anvendelse af virksomhedens indehaver. Den afgiftspligtige omsætning omfatter endvidere varer og afgiftspligtige ydelser, der tages i anvendelse til formål, som ikke vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser, eller til formål som nævnt i § 16, stk. 3.

Af den tidligere ML § 11, stk. 1, ses det, at de nugældende bestemmelser i ML §§ 4 og 5 oprindeligt var samlet i én paragraf, hvilket formentlig skyldtes, at de sidstnævnte samlet set fastslår de leverancer og udtagninger, som udgør momspligtig omsætning. Den tidligere ML § 11, stk. 1, og lovbemærkningerne hertil, vil blive inddraget ved fortolkningen af den nugældende ML § 5, stk. 1.

4.2. Begrebet »udtagning«

Begrebet »udtagning« fremgik ikke direkte af selve ordlyden af den tidligere ML § 11, stk. 1, men var direkte nævnt i lovbemærkningerne til ML § 11, stk. 1.⁴⁹

Til den afgiftspligtige omsætning skal desuden medregnes varer, som udtages af virksomhedens beholdninger til brug for virksomhedens indehaver eller til anvendelse til formål, der ikke medfører ret til fradrag af afgiften på indkøbene. (*Vores fremhævning*).

»Udtagning« som begreb har således eksisteret lige siden momslovens indførelse, og er et supplement til reglerne om momspligtige leverancer af varer.

I lovbemærkningerne til den tidligere ML § 11, stk. 1, er det udspecificeret, hvornår der kan foreligge udtagning.⁵⁰

Afgiftsberigtigelse (beregning af udgående afgift) af varer og afgiftspligtige ydelser, der anvendes af virksomhedens indehaver eller til nævnte formål, kan kun komme på tale, såfremt det

48. Lov nr. 102 af 31. marts 1967. FT 1966/67, (2. samling), tillæg C, spalte 454.

49. Lovforslag af 7. december 1966. FT 1966/67, (2. samling), tillæg A, spalte 324.

50. *ibid.*

drejer sig om varer og ydelser, som virksomheden selv fremstiller (præsterer), eller såfremt virksomheden handler med varer af den pågældende art og ikke ved indkøbene kan afgøre, om de skal videresælges eller anvendes privat m.v. Det bemærkes i denne forbindelse, at registrerede virksomheder ikke er berettiget til at foretage fradrag for indgående afgift af indkøb m.v., som ikke vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser.

Udtagning kan således komme på tale, såfremt virksomheden handler med varer af den pågældende art, og ikke ved indkøbene kan afgøre, om de skal videresælges eller anvendes privat m.v. Umiddelbart passer dette på supermarkeders situation, idet de handler med madvarer, og idet de på indkøbstidspunktet ikke har mulighed for at vurdere, hvorvidt madvarerne senere kan videresælges, eller i stedet vil blive givet gratis væk som alternativ til at blive smidt ud.

Ved lovændringen af momsloven i 1994 blev begrebet »udtagning« defineret i lovbemærkningerne til den nugældende ML § 5:⁵¹

Ved »udtagning« forstås, at varer eller ydelser, der er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført i forbindelse med virksomheden, anvendes på en sådan måde, at det må sidestilles med en leverance.

Udtagning betyder således, at indkøbte varer anvendes på en af de i ML § 5 omhandlede måder, som kan sidestilles med en momspligtig leverance af varer, og derfor skal momspålægges. Af de samme lovbemærkninger fremgår det, at bestemmelsen svarer til den tidligere ML § 11, stk. 1, og at bestemmelsen er præciseret i overensstemmelse med 6. momsdirektiv.⁵² Der er herefter tale om en videreførelse af de samme regler om udtagning siden 1967, dog med visse præciseringer primært via lovbemærkningerne hertil.

4.3. Er der »opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb«

I forbindelse med vurderingen af, hvorvidt der er »opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb«, førend ML § 5, stk. 1, finder anvendelse, må det antages, at der ikke blot skal være *opnået* fradrag, men reelt være opnået en *ret* til fradrag, jf. MSD art. 16, første afsnit, hvor det direkte fremgår, at varen skal have givet *ret* til fuldt eller delvist fradrag af momsen. Dette er også blevet fastslået af EU-Domstolen i sag C-415/98, *Laszlo Bakcsi*.⁵³ Derudover vedrører retten til fradrag

51. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4383. Den juridiske vejledning 2020-1 (D/V), afsnit D.A.4.3.1.

52. Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1977] OJ L 145 s. 1-40 (6. momsdirektiv). Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4383.

53. Sag C-415/98 (n38) præmis 44; sag C-50/88, *Kühne* [1989] EUD 01925, præmis 9. Jensen (n16) 243-245 og 264.

alene momsen ved den oprindelige anskaffelse eller ved fremstillingen af varen, men ikke momsen for senere afholdte udgifter for varen.⁵⁴

For supermarkeder er det umiddelbart ligetil, idet det antages, at supermarkeder som det klare udgangspunkt har opnået fuld fradragsret ved indkøb af madvarer med henblik på videresalg, ligesom det antages, at supermarkederne også rent faktisk har foretaget fradrag ved indkøb af madvarerne.⁵⁵

4.4. Begrebet »vederlagsfri overdragelse«

Begrebet »vederlagsfri overdragelse« i ML § 5, stk. 1, fremgik ikke af den tidligere ML § 11, stk. 1. I perioden fra 1967 til 1991 havde ML § 11, stk. 1, en uændret ordlyd og opbygning.⁵⁶ I forbindelse med en lovændring i 1991 blev ML § 11, stk. 1, ændret til denne punktvis opstilling:⁵⁷

De registrerede virksomheders afgiftspligtige omsætning omfatter:

- a) Leverancer mod betaling.
- b) De af virksomheden fremstillede eller forhandlede varer og afgiftspligtige ydelser, som tages i anvendelse af virksomhedens indehaver.
- c) Varer og afgiftspligtige ydelser, der tages i anvendelse til formål som nævnt i § 16, stk. 3, eller til brug for byggeri m.v.
- d) Varer og afgiftspligtige ydelser, der i øvrigt tages i anvendelse til formål, som ikke vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser. Dette gælder dog ikke ydelser, der i virksomheden tages i anvendelse til formål, som er undtaget fra afgiftspligten efter § 2, stk. 3, jf. dog § 3, stk. 2. [...]

Af lovbemærkningerne til den således ændrede ML § 11, stk. 1, fremgår det, at den punktvis opstilling gjorde bestemmelsen mere overskuelig.⁵⁸ Denne overskuelighed blev dog kun bevaret i tre år, idet ML § 11, stk. 1, i 1994 blev delt op, således at den tidligere ML § 11, stk. 1, litra a, blev flyttet til den nugældende ML § 4, og de tidligere ML §§ 11, stk. 1, litra b, c og d, blev flyttet til den nugældende ML § 5.⁵⁹

Samtidig med flytningen af bestemmelserne i forbindelse med lovændringen af momsloven i 1994⁶⁰ blev begrebet »vederlagsfri overdragelse« indsat i den nu-

54. Forenede sager C-322/99 og C-323/99 (n38) præmis 53. Jensen (n16) 246-249.

55. Lars Loftager Jørgensen m.fl., *Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger* (5. udg., Forlaget Thomson 2007) 209.

56. I 1978 kom der en lovændring til den dagældende momslov til gennemførelse af 6. moms-direktiv, men den tidligere ML § 11 forblev uændret. Lov nr. 204 af 10. maj 1978. FT 1977/78, tillæg C, spalte 481. Lovforslag af 17. november 1977. FT 1977/78, tillæg A, spalte 1589.

57. Lov nr. 766 af 27. november 1991.

58. Lovforslag nr. L 13 af 3. oktober 1991. FT 1991/92, tillæg A, spalte 435.

59. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4382-4383.

60. Erik Dekov og Lars Loftager Jørgensen, »NY MOMSLOV« (*Karnov* 1994), SR.1994.245.

gældende ML § 5, stk. 1.⁶¹ Baggrunden herfor fremgår ikke af lovbemærkningerne, dog anføres det, at bestemmelsen blev præciseret i overensstemmelse med 6. momsdirektiv, hvorfor forklaringen må findes her.⁶² 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, 1. pkt., nævner netop, at levering mod vederlag bl.a. sidestilles med det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som vedkommende overdrager vederlagsfrit.

Det bemærkes, at det fremgår af den ophævede lov om almindelig omsætningsafgift fra 1962 (OMSL) § 11, pkt. 6,⁶³ at der til de registrerede virksomheders afgiftspligtige omsætning også medregnes »Varer, der udleveres uden modydelse.«⁶⁴ I lovbemærkningerne til bestemmelsen nævnes det, at varer, der udleveres uden modydelse, dvs. som gave, skal afgiftsberigtiges, og at dette f.eks. også gælder varer, der udleveres gratis som reklame.⁶⁵ Umiddelbart ser det ikke ud til, at der i OMSL blev sondret mellem »vederlagsfri overdragelse«/»udlevering uden modydelse«, »gaver« og »udlevering af varer gratis som reklame«, hvilket er nødvendigt i dag, se neden for.

Endvidere bemærkes, at OMSL samtidig bestemte, at den afgiftspligtige værdi ved varer, der udleveres uden modydelse, var varernes indkøbs- eller fremstillingspris,⁶⁶ hvilket er ligesom i dag, jf. afsnit 9. Historisk set kan det undre, at begrebet »vederlagsfri overdragelse« ikke direkte blev videreført i den oprindelige momslov fra 1967, når dette allerede fandtes i den foregående OMSL.

En mulig årsag til, at »vederlagsfri overdragelse« i perioden fra 1967 til 1994 ikke direkte fremgik af ordlyden af den tidligere ML § 11, stk. 1, kan være, at lovgiverne antog, at vederlagsfri overdragelse implicit var omfattet af ML § 11, stk. 1, dvs. i sætningen »varer og afgiftspligtige ydelser, der tages i anvendelse til formål, som ikke vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser«, eller til formål som nævnt i den tidligere ML § 16, stk. 3, f.eks. »gaver«, jf. afsnit 4.1. Vedrørende perioden fra 1991 til 1994 kan det samme anføres i forhold til oplysningerne i den dagældende ML § 11, stk. 1, særligt punktet om udtagning af varer »der i øvrigt tages til formål, som ikke vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser«, jf. ML § 11, stk. 1, litra d, og i øvrigt henviser ML § 11, stk. 1, litra c, til den tidligere ML § 16, der nævner »gaver«, jf. oven for.

For en ordens skyld bemærkes, at uanset hvilken form for udtagning en vare sker til, herunder i øvrigt til formål, som ikke vedrører virksomhedens momspligtige omsætning, så er det en betingelse, at udtagningen sker vederlagsfrit. Dette

61. Lov nr. 375 af 18. maj 1994.

62. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4383.

63. Lov nr. 211 af 16. juni 1962.

64. *ibid.* Lovforslag af 9. marts 1962. FT 1961/62, tillæg A, spalte 1332 (oprindeligt § 12, pkt. 5, men blev senere til § 11, pkt. 6, jf. FT 1961/62, tillæg C, spalte 708).

65. Lovforslag af 9. marts 1962. FT 1961/62, tillæg A, spalte 1359.

66. Lov nr. 211 af 16. juni 1962, § 17. Lovforslag af 9. marts 1962. FT 1961/62, tillæg A, spalte 1334 (oprindeligt § 16, men blev senere til § 17, jf. FT 1961/62, tillæg C, spalte 710).

til trods for, at den nugældende ML § 5, stk. 1, særskilt nævner »vederlagsfri overdragelse«. I den forbindelse har EU-Domstolen udtalt, at såfremt en transaktion finder sted mod vederlag i 6. momsdirektivs art. 2's forstand,⁶⁷ kan 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6 (udtagning af goder), og art. 6, stk. 2, litra b) (udtagning af ydelser), ikke finde anvendelse.⁶⁸ Ifølge EU-Domstolen vedrører de sidstnævnte bestemmelser nemlig kun vederlagsfrie transaktioner, som i momsmæssig henseende kan sidestilles med transaktioner foretaget mod vederlag.⁶⁹ Det følger således af den indre logik mellem leverancer mod vederlag og udtagning, at det ene regelsæt udelukker det andet. Følgelig finder udtagningsreglerne netop anvendelse på vederlagsfri overdragelse af varer – hvilket de formentlig altid har gjort, selvom det ikke altid er fremgået direkte af selve ordlyden af udtagningsbestemmelsen.

Som oven for anført blev der ikke i den ophævede OMSL § 11, pkt. 6, sondret mellem vederlagsfri overdragelse og gaver, idet de nærmest blev ligestillet. Dette giver anledning til at overveje, om der ud over at foreligge en vederlagsfri overdragelse efter den nugældende ML § 5, stk. 1, *tillige* skal foreligge gavehensigt, selvom »gaver« er omfattet af den nugældende ML § 5, stk. 2, jf. afsnit 6.

I den henseende kan nævnes TfS 2000, 826, hvor Landsskatteretten fandt, at der ikke behøver at være en gavehensigt til stede i relation til ML § 5, stk. 1.⁷⁰ På baggrund af ordlyden af ML § 5, stk. 1, og den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektiv, var det Landsskatterettens vurdering, at der ikke var grundlag for at antage, at det var en betingelse for at anse en vederlagsfri overdragelse som omfattet af ML § 5, stk. 1, at den pågældende momsregistrerede virksomhed havde haft gavehensigt i forbindelse med udlevering af prøvemøbler mod modregning i en agents provision.⁷¹ Herefter udtalte Landsskatteretten, at sådanne vederlagsfrie overdragelser, som skete i virksomhedens interesse, og som ikke kunne karakteriseres som gaver af ringe værdi, måtte anses som omfattet af ML § 5, stk. 1, idet Landsskatteretten henviste til sag C-48/97, *Kuwait Petroleum*.⁷²

Det er vores opfattelse, at der ved forståelsen af begrebet »vederlagsfri overdragelse« i henhold til ML § 5, stk. 1, ikke tillige skal tillægges en gavehensigt nogen betydning for vurderingen heraf,⁷³ idet en vederlagsfri overdragelse er objektivt konstaterbar, herunder set i forhold til modpolen, som er en levering mod vederlag. Ydermere er udtagning af gaver særskilt reguleret i ML § 5, stk. 2, jf. §

67. MSD art. 2, stk. 1, litra a), c) og d).

68. Sag C-412/03 (n36) præmis 24.

69. *ibid.*

70. TfS 2000, 826.

71. *ibid.*

72. Sag C-48/97 (n38).

73. Jørgensen m.fl. (n55) 210, hvor de mener, at der bør sondres mellem situationer, hvor den vederlagsfri overdragelse sker for at begunstige modtageren af varen, og situationer, hvor overdragelsen sker for at fremme virksomhedens formål og dermed afsætningen.

42, stk. 1, nr. 5, jf. afsnit 6, hvilket understreger, at der er tale om to forskellige begreber og vurderinger.

4.5. Begrebet »registreringspligtig virksomhed«

4.5.1. ML § 5, stk. 1, 2. pkt.

Lige siden OMSL § 11, pkt. 6, jf. afsnit 4.4, og ML § 11, stk. 1, jf. afsnit 4.1 og 4.4, har anvendelsesområdet for udtagning indledningsvist været defineret, respektivt, på denne måde: »Til de registrerede virksomheders afgiftspligtige omsætning medregnes også:«, og »De registrerede virksomheders afgiftspligtige omsætning omfatter«. Der har således både før og efter indførelsen af momsloven i 1967 været henvist til momsregistrerede virksomheders momspligtige omsætning i forbindelse med reglerne om udtagningsmoms.

Ved lovændringen af momsloven i 1994 skete der en tydelig omformulering, idet begrebet »registreringspligtig virksomhed« blev indført i en lidt anden sproglig og semantisk kontekst, nemlig til sidst i ML § 5, stk. 1, 2. pkt.⁷⁴ Formuleringen lyder i stedet »eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser« (vores fremhævning), jf. afsnit 4.1. Det må overvejes, hvorvidt dette har nogen selvstændig betydning for, hvordan begrebet »registreringspligtig virksomhed« skal forstås set i sammenhæng med udtagningsreglerne.

6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, nævner »eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål«, idet der refereres tilbage til en afgiftspligtig person, der udtager et gode fra sin egen virksomhed. Der er således i 1994 ikke tale om en præcisering af ML § 5, stk. 1, 2. pkt., som er begrundet i det bagvedliggende direktiv i forhold til betingelsen om »registreringspligtig virksomhed«. Den generelle diskussion om, at den danske momslov i flere tilfælde ikke er udtryk for en korrekt implementering af momssystemdirektivet, er uden for artiklen. Eksempelvis, hvor den danske momslov stiller betingelse om »momsregistreret virksomhed« i stedet for »afgiftspligtig person« i relation til fradragsret efter ML § 37, stk. 1,⁷⁵ og EU-vaesalg efter ML § 34, stk. 1, nr. 1.⁷⁶ Der henvises til anden litteratur herom, medmindre der opstår spørgsmål om korrekt implementering af EU-retten i dansk ret, som er specifikt relevante for problemstillingerne i artiklen.

Følgende fremgår af lovbemærkningerne til ML § 5, stk. 1:⁷⁷

74. Lov nr. 375 af 18. maj 1994.

75. Jørgensen m.fl. (n55) 868-869; Søren Engers Pedersen m.fl., *Moms 1 – Fradragsret* (5. udg., Karnov Group 2015) 19.

76. Henrik Stensgaard, »Kommentarer til udvalgte afgørelser – 'Quick fixes' vedrørende det momsmæssige leveringssted for varer« (*Karnov*, 2018), RR.SM.2018.5, afsnit 3; Jørgensen m.fl. (n55) 779.

77. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4383-4384.

Bestemmelsen indebærer således, at afgiften udover det egentlige salg også kommer til at omfatte alt privat forbrug af varer. Som »privat forbrug« betragtes i denne forbindelse også udtagning til brug i forbindelse med ikke-registreringspligtig virksomhed, når virksomheden har både registreringspligtige og ikke-registreringspligtige aktiviteter. (*Vores fremhævning*).

Det ser således ud til, at begrebet »registreringspligtig virksomhed« er anvendt for at fastslå, at udtagningsreglerne også finder anvendelse, såfremt en vare anvendes til brug for den momsfratagne/ikke-registreringspligtige del af virksomheden, jf. ML § 13, når virksomheden både har momspligtige og momsfratagne aktiviteter.⁷⁸ Lovgiver har således f.eks. valgt ikke at bruge begrebet »afgiftspligtig person«, hvilket hypotetisk ville have medført, at udtagning af varer til brug for momsfratagne aktiviteter i så fald *ikke* ville have været omfattet af udtagningsreglerne. Denne forståelse bekræftes yderligere, når henses til lovbemærkningerne vedrørende udtagning af ydelser efter ML § 5, stk. 3.

ML § 5, stk. 3, fastsætter, at der er tale om udtagning, hvis ydelserne er til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål. Af lovbemærkningerne til ML § 5, stk. 3, fremgår det:⁷⁹

Der er dog den forskel i forhold til reglerne for udtagning af varer, at ydelser uden afgiftsmæssige konsekvenser kan udtages til formål, som er fritaget for afgift efter forslaget § 13. Udtagning kan således ske afgiftsfrit til brug for virksomhedens ikke-registreringspligtige aktiviteter. En virksomhed, der f.eks. sælger edb-ydelser eller administrationsydelser, kan derfor uden afgiftsmæssige konsekvenser udtage disse ydelser til brug for ikke-afgiftspligtige aktiviteter i virksomheden som f.eks. finansielle aktiviteter. Det er altså kun udtagning til privat brug, forstået som virksomheden uvedkommende formål, der skal betales afgift af. (*Vores fremhævning*).

I modsætning til udtagning af varer er det klart udspecificeret i lovbemærkningerne til ML § 5, stk. 3, at der *alene* skal ske udtagningsbeskatning, når ydelser udtages til privat brug og virksomheden uvedkommende formål, og *ikke* når ydelserne anvendes til brug for momsfratagne aktiviteter omfattet af ML § 13. Derved er ML § 5, stk. 3, mere lempelig end ML § 5, stk. 1,⁸⁰ idet anvendelsesområdet for udtagning af ydelser er mindre end for udtagning af varer. Umiddelbart synes det nærliggende at konkludere, at der ved »registreringspligtig virksomhed« i forbindelse med udtagning af varer, jf. ML § 5, stk. 1, 2. pkt., menes, at der skal ske udtagningsbeskatning, når varer udtages til momsfratagne/ikke-registreringspligtige formål efter ML § 13, privat brug, vederlagsfri overdragelse eller virksomheden uvedkommende formål, dvs. i *alle* tilfælde, hvor udtagningen ikke kan anses for at vedrøre virksomhedens momspligtige/registreringspligtige aktiviteter.

78. Jensen (n16) 234.

79. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4384.

80. Jørgensen m.fl. (n55) 211.

Denne forståelse ses til en vis grad at blive bekræftet af SKM 2007.790 LSR, hvor Landsskatteretten fandt, at vederlagsfri udlevering af respondentgaver mod deltagelse i markedsanalyser ikke var omfattet af ML § 5, stk. 1, men i stedet var omfattet af ML § 4, stk. 1, da leveringen skete mod vederlag, og dermed vedrørte virksomhedens momspligtige levering af varer og ydelser.⁸¹ Landsskatteretskendelsen kan dog kun tages til indtægt for, at der i denne situation var tale om levering mod vederlag, og dermed ikke om vederlagsfri overdragelse af respondentgaverne, hvorfor ML § 5, stk. 1, var uanvendelig, og der blev således ikke konkret taget stilling til begrebet »registreringspligtig virksomhed« i relation til ML § 5, stk. 1, 2. pkt.

4.5.2. MSD art. 16, første afsnit, og EU-praksis hertil

Imidlertid er den bagvedliggende bestemmelse i MSD art. 16, første afsnit, lidt anderledes affattet:

Det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager en vare, som han vil anvende til privat brug for sig selv eller for sit personale, eller som han overdrager vederlagsfrit, eller i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål, sidestilles med levering af varer mod vederlag, såfremt varen eller de bestanddele, som den er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvist fradrag af momsen.

Dette giver anledning til flere overvejelser. For det første, om bestemmelsen er begrænset til udtagning af varer i forbindelse med virksomheden uvedkommende formål, dvs. om f.eks. vederlagsfri overdragelse *samtidig* skal ske til virksomheden uvedkommende formål for at kunne udgøre udtagning. For det andet, om ML § 5, stk. 1, 2. pkt., der anfører »i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser«, er i overensstemmelse med MSD art. 16, første afsnit, der anfører »i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål« (vores fremhævninger).

MSD art. 16, første afsnit, er en videreførelse af 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, i stort set uændret form. Følgende fremgik af kommissionsforslaget til den sidstnævnte bestemmelse:⁸²

De tilfælde som sidestilles med afgiftspligtige leveringer suppleres af en ny bestemmelse (stykke 3c); for at undgå uberettigede fordele for afgiftspligtige personer, som har foretaget fradrag for

81. Se evt. TfS 1998, 363, hvor Momsnævnet fandt, at respondentgaver ikke var omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 5, idet respondentgaverne ikke var gaver i momslovens forstand, men måtte anses som betaling for et stykke arbejde udført for virksomheden. Se også SKM 2009.350 SR, der bekræfter SKM 2007.790 LSR. Afgørelserne er kommenteret af Pedersen m.fl. (n24) 79-80; Pedersen m.fl. (n75) 37-38.

82. KOM(73) 950 slutdok. af 20. juni 1973 om Forslag til Rådets sjette direktiv om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, s. 7.

indgående afgift, sidestilles udtagelse af ting og overførsel af ting fra en afgiftspligtig virksomhed til et ikke afgiftspligtigt formål med afgiftspligtige leveringer.

Det samme mål kunne være nået ved at foretage en regulering af allerede foretagne fradrag, men af hensyn til afgiftens neutralitet og for at forenkle reglerne valgtes det at sidestille disse tilfælde med afgiftspligtige leveringer. (*Vores fremhævning*).

I kommissionsforslaget var det tiltænkt, at der skulle ske udtagning af varer, når disse blev udtaget fra en afgiftspligtig virksomhed til et ikke-afgiftspligtigt formål. Det må lægges til grund, at der ved »afgiftspligtig virksomhed« skal forstås »afgiftspligtig person« ligesom i MSD art. 16, og der er således ikke anvendt »registreringspligtig virksomhed« ligesom i ML § 5, stk. 1, 2. pkt. Videre fremgår det af kommissionsforslaget, at der er tale om udtagning, når dette sker til et ikke-afgiftspligtigt formål, hvilket må forstås på den måde, at det skal afgrænses over for *alle* andre formål, der ikke vedrører virksomhedens momspligtige omsætning, hvilket ligger i tråd med forståelsen af ML § 5, stk. 1, 2. pkt., som anført oven for.

EU-Domstolen har i *Kuwait Petroleum*-sagen udtalt, at det fremgår af ordlyden af 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, 1. pkt., at det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han overdrager vederlagsfrit, sidestilles med levering mod vederlag og således er afgiftspligtig, såfremt dette gode har givet ret til fradrag af den indgående moms, uden at det i princippet er afgørende, om denne overdragelse sker til virksomhedens eget brug.⁸³ I *Kuwait Petroleum*-sagen betød overdragelse af goder til virksomhedens eget brug, at formålet med den pågældende salgsfremmeordning var at forøge omsætningen af brændstof,⁸⁴ hvorved de vederlagsfrie overdragelser vedrørte den momspligtige omsætning. Som vi læser dommen, slår EU-Domstolen fast, at når varer overdrages vederlagsfrit, så skal der *under alle omstændigheder* ske udtagningsbeskatning *allerede fordi* der er tale om vederlagsfri overdragelse, idet det er uden betydning for vurderingen heraf, at varerne rent faktisk er overdraget til virksomhedens eget brug, og dermed vedrører virksomhedens momspligtige aktiviteter.

Videre udtalte EU-Domstolen i *Kuwait Petroleum*-sagen, at bestemmelsens andet punktum, som undtager udtagelse af goder til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver fra moms, jf. afsnit 5.3, ville være uden mening, hvis bestemmelsens første punktum ikke gjorde den afgiftspligtige persons vederlagsfri overdragelse af de udtagne goder momspligtig, selv om dette sker til virksomhedens eget brug.⁸⁵ Dennis Ramsdahl Jensen er kritisk heroverfor, idet han har påpeget, at anvendelsesområdet for 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, ikke begrænser sig til udtagning, der sker til formål, som er virksomheden

83. Sag C-48/97 (n38) præmis 22. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-48/97, *Kuwait Petroleum*, pkt. 20.

84. Sag C-48/97 (n38) præmis 19.

85. Sag C-48/97 (n38) præmis 22-23. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-48/97 (n83) pkt. 23-26. Sonnerby (n26) 164-165.

uvedkommende, hvilket umiddelbart ikke synes at være i overensstemmelse med bestemmelsens formål.⁸⁶ Til en vis grad er hans synspunkt understøttet af generaladvokatens udtalelse i sag C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne*, hvor det anførtes, at enten måtte den omhandlede vederlagsfri befordring antages at ske til privat brug for personalet og til virksomheden uvedkommende formål, eller omvendt til brug for virksomheden, i hvilket sidste tilfælde der overhovedet ikke ville blive tale om udtagning i henhold til 6. momsdirektivs art. 6, stk. 2.⁸⁷ Generaladvokatens synspunkt ses at flugte med Dennis Ramsdahl Jensens synspunkt, men det bemærkes, at *Julius Fillibeck Söhne*-sagen omhandlede vederlagsfri ydelser og ikke varer, hvilket muligvis gør en forskel, jf. oven for om ML § 5, stk. 3.

På den ene side bifalder vi Dennis Ramsdahl Jensens synspunkt, idet de vederlagsfrie overdragelser i *Kuwait Petroleum*-sagen vedrørte virksomhedens momspligtige leverancer, dvs. vedkommende formål, hvilket ikke umiddelbart burde medføre udtagningsbeskatning. Formålet med udtagningsreglerne er at sikre ligebehandling mellem udtagning og det endelige forbrug, jf. afsnit 3, men dette formål risikerer ikke at blive kompromitteret, når udtagning sker til brug for momspligtige aktiviteter, herunder virksomhedens eget brug.⁸⁸

Det er spørgsmålet, om Dennis Ramsdahl Jensens synspunkt om, at udtagning bør afgrænses over for virksomheden uvedkommende formål, måske kunne indikere et underliggende synspunkt om, at betingelserne for udtagning har en vis kumulativ karakter, således at der f.eks. både skal være tale om vederlagsfri overdragelse samtidig med et for virksomheden uvedkommende formål. I så fald ville dette finde genklang hos Lars Loftager Jørgensen m.fl., idet de i relation til »vederlagsfri overdragelse« i ML § 5, stk. 1, har anført, at denne set i sammenhæng med »eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører ...«, herved indikerer i lovteksten, at også den vederlagsfri overdragelse skal være til formål, som ikke vedrører afsætningen, før der kan statuere momspligtig udtagning.⁸⁹

En sådan kumulativ forståelse af sammenhængen mellem vederlagsfri overdragelse og virksomheden uvedkommende formål kan i et vist omfang finde støtte i *Julius Fillibeck Söhne*-sagen, hvor EU-Domstolen fandt, at en af arbejdsgiveren foranstaltet vederlagsfri befordring af arbejdstagere fra disses bopæl til arbejdsstedet i princippet tjener til privat brug for arbejdstagerne og dermed virksomheden uvedkommende formål, men at dette ikke gælder, når virksomhedens særlige behov kræver det, idet befordringen ikke under disse omstændigheder

86. Jensen (n16) 238. I den forbindelse har Ad van Doesum m.fl. bemærket: »It is difficult to match that viewpoint with the CJEU's rulings in *Julius Fillibeck and Danfoss and AstraZeneca*«, jf. Doesum m.fl. (n38) 116, note 37.

87. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-258/95, *Julius Fillibeck Söhne*, pkt. 30, se også pkt. 47.

88. I samme retning: Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-581/08, *EMI Group*, pkt. 31-32.

89. Jørgensen m.fl. (n55) 210.

tjener formål, der er virksomheden uvedkommende.⁹⁰ Såfremt befordringen var undtaget fra udtagningsbeskatning, *allerede fordi* den var vederlagsfri, ville det have været uforholdsmæssigt for EU-Domstolen at tage stilling til virksomhedens formål hermed. Det samme kan hævdes om sag C-371/07, *Danfoss og AstraZeneca*, hvor EU-Domstolen fandt, at det måtte undersøges, om gratis bespisning i virksomhedskantiner af forretningsforbindelser under møder i forbindelse med arbejdet udgør en levering af ydelser, der foretages til formål, som er virksomheden uvedkommende.⁹¹ Igen foretog EU-Domstolen en vurdering af virksomhedens formål med bespisningen, selvom den var vederlagsfri, ligesom i *Julius Fillibeck Söhne*-sagen. Vi gør opmærksom på, at der i begge disse sager var tale om vederlagsfrie ydelser, hvilket muligvis kan have betydning for overvejelserne i forbindelse med vederlagsfrie varer.

På den anden side er det vores opfattelse, at andre forhold taler i den modsatte retning. Først og fremmest er det selve ordlyden og sprogkonstruktionen af MSD art. 16, første afsnit, der konsekvent anvender »eller« imellem »privat brug«, »vederlagsfri overdragelse« og »uvedkommende formål«, hvilket må læses på den måde, at udtagning kan ske *enten* 1) til privat brug for sig selv eller personalet, *eller* 2) til vederlagsfri overdragelse, *eller* 3) i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål. Rent sprogligt må dette læses som sideordnede betingelser, hvor f.eks. nr. 2 og 3 ikke kan anses for kumulative, men alternative. For det andet fremgår det direkte af *Kuwait Petroleum*-sagen, at der kan statuere udtagning i forbindelse med *enhver* vederlagsfri overdragelse af varer, *uanset* at denne sker til formål, som rent faktisk vedrører virksomhedens eget brug og derfor er virksomheden vedkommende.⁹² Dermed har EU-Domstolen fastsat, at selve det forhold, at en vare overdrages vederlagsfrit – hvilket er en transaktion, der ligger uden for momsens anvendelsesområde – medfører *per definition*, at der er tale om udtagning omfattet af MSD art. 16, første afsnit, idet det er unødvendigt herudover at undersøge virksomhedens formål med den vederlagsfri overdragelse.

Da ML § 5, stk. 1, 2. pkt., skal fortolkes direktivkonformt i overensstemmelse med MSD art. 16, første afsnit, samt EU-praksis hertil, må betingelserne for udtagning af varer skulle anses for at være sideordnede og ikke kumulative, således at det ikke er en overordnet betingelse, at f.eks. udtagning til vederlagsfri overdragelse samtidig sker til virksomheden uvedkommende formål. Som følge heraf kan den sidste betingelse for at statuere udtagning vedrørende »i øvrigt benytter til et for virksomheden uvedkommende formål« mere forstås som en opsamlingsbestemmelse,⁹³ hvis der ikke kan statuere udtagning på baggrund af de fo-

90. Sag C-258/95 (n37) præmis 34. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-258/95 (n87) pkt. 40. Dommen er kommenteret af Jensen (n16) 229-232.

91. Sag C-371/07 (n38) præmis 51.

92. Jf. Ad van Doesum m.fl.'s bemærkning i note 86; Jensen (n16) 241.

93. Sonnerby (n26) 164.

regående betingelser om privat brug eller vederlagsfri overdragelse i MSD art. 16, første afsnit.

4.5.3. »I øvrigt« og »virksomheden uvedkommende formål«

Et andet spørgsmål er, hvorvidt ML § 5, stk. 1, 2. pkt., harmonerer med MSD art. 16, første afsnit, samt EU-praksis hertil, henset til, at der efter den førstnævnte bestemmelse er tale om udtagning, når denne sker *i øvrigt* til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser, hvorimod der er tale om udtagning efter MSD art. 16, første afsnit, når denne *i øvrigt* benyttes til et for virksomheden uvedkommende formål. Som tidligere nævnt må anvendelsesområdet for ML § 5, stk. 1, 2. pkt., anses for at omfatte *alle* tilfælde, herunder tilfælde *i øvrigt*, hvor en udtagning af varer ikke vedrører virksomhedens momspligtige/registreringspligtige aktiviteter.

Den lidt anderledes formulering af MSD art. 16, første afsnit, kan give anledning til usikkerhed om, hvorvidt virksomheden uvedkommende formål skal forstås på linje med »privat brug« og »vederlagsfri overdragelse«, som er formål, der ligger uden for momsens anvendelsesområde. Denne usikkerhed synes at blive bekræftet til en vis grad af sag C-36/16, *Posnania Investment*, hvor EU-Domstolen udtalte, at MSD art. 16 sidestiller det forhold, at der udtages et gode til privat brug, vederlagsfri overdragelse, eller som »*mere generelt*« benyttes til et for virksomheden uvedkommende formål, med levering mod vederlag.⁹⁴ Umiddelbart synes det at betone, at virksomheden uvedkommende formål er en generel udvidelse af de første særlige tilfælde, idet disse således er bestemmende for indholdet af den generelle opsamlingsbestemmelse. En anden mulighed er, at der ikke ligger andet i »*mere generelt*«, end at det skal forstås på samme måde som »i øvrigt«, og derfor ikke har nogen betydning for den nærmere forståelse af virksomheden uvedkommende formål.

Anden EU-praksis peger dog i retning af, at der ved virksomheden uvedkommende formål skal forstås transaktioner, som ikke er momspligtige, dvs. som ikke vedrører virksomhedens momspligtige omsætning, hvilket også understøttes af kommissionsforslaget til 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, jf. afsnit 4.5.2, tilligemed flere af de ovennævnte EU-domme. Imidlertid tager ingen af de ovennævnte EU-domme direkte stilling til definitionen på virksomheden uvedkommende formål, men det gøres der i sag C-515/07, *VNLTO*,⁹⁵ der ganske vist vedrører udtagning af ydelser, hvorfor dette kan gøre en forskel på vurderingen i forhold til udtagning af varer, jf. afsnit 4.5.1.

I *VNLTO*-sagen udtalte EU-Domstolen sig om 6. momsdirektivs art. 6, stk. 2, og art. 17, stk. 2, vedrørende udtagning af ydelser set i sammenhæng med rækkeviddet af momsfradraget, idet EU-Domstolen udtalte for så vidt angår anven-

94. Sag C-36/16 (n38) præmis 41. Sag C-438/13, *BCR Leasing*, præmis 24.

95. Sag C-515/07, *VNLTO* [2009] EUD I-00839.

delsen af goder såvel til virksomhedsformål som til »i øvrigt virksomheden uvedkommende formål«, at dette i det foreliggende tilfælde ville sige »*andre transaktioner end afgiftspligtige*«. ⁹⁶ Videre udtalte EU-Domstolen, at udtagningsbestemmelsen ikke kan medføre en almen regel om, at transaktioner, der ligger uden for momsordningens anvendelsesområde, kan anses for at være foretaget »til virksomheden uvedkommende formål«, idet en sådan fortolkning ville medføre, at 6. momsdirektivs art. 2, nr. 1, mistede sin betydning. ⁹⁷ EU-Domstolen fastslår klart, at »til virksomhedens uvedkommende formål« ikke på almen vis skal forstås som formål uden for momsens anvendelsesområde, men i stedet som formål, der ikke vedrører virksomhedens momspligtige leverancer, jf. præmis 26 og 40 i *VNLTO*-sagen.

Der ses umiddelbart ikke at foreligge nogen EU-domme, der har handlet om vurderingen af, hvorvidt »for virksomheden uvedkommende formål« kun omfatter ikke-momspligtige aktiviteter, eller også momsfrigitte aktiviteter efter MSD art. 132 og art. 135. Selve ordlyden af MSD art. 16, første afsnit, henviser til »en afgiftspligtig person«, hvilket som udgangspunkt både omfatter dennes momspligtige og momsfrigitte aktiviteter. Heroverfor må indvendes, at kommissionsforslaget til 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, klart og tydeligt angav, at der ved uvedkommende formål skulle forstås ikke-momspligtige aktiviteter, ligesom EU-Domstolen også udtrykte dette meget klart i *VNLTO*-sagen. Endvidere taler formålet med udtagningsbeskatning for denne forståelse, idet udtagning er udtryk for endeligt forbrug, jf. afsnit 3, hvilket vil sige, at udtagning til momsfrigitte aktiviteter også må anses for at være udtryk for endeligt forbrug, og dermed uvedkommende for virksomheden.

På baggrund af ovenstående må ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., anses for at være i overensstemmelse med MSD art. 16, første afsnit, og EU-Domstolens praksis hertil, uanset at selve ordlyden af den førstnævnte danske bestemmelse og den sidstnævnte EU-retlige bestemmelse divergerer på visse punkter.

For så vidt angår supermarkeders vederlagsfri overdragelse af madvarer, kan det konstateres, at en sådan overdragelse under alle omstændigheder må anses for at være omfattet af reglerne om udtagning i ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., idet der per definition er tale om udtagning i form af vederlagsfri overdragelse. Det er således uden betydning, hvorvidt den vederlagsfri overdragelse rent faktisk måtte vedrøre supermarkedernes momspligtige leverancer af varer eller ej, hvilket følger både af dansk ret og EU-retten.

96. Sag C-515/07 (n95) præmis 26 og 40.

97. Sag C-515/07 (n95) præmis 38. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-515/07, *VNLTO*, præmis 38.

5. Reklameartikler og lign. til mindre værdi og vareprøver

5.1. Indførelsen af ML § 5, stk. 1, 3. pkt.

Når det først er fastslået, at der er sket en udtagning af varer, som er omfattet af ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., er det relevant at kigge nærmere på undtagelsesbestemmelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., der undtager reklameartikler og lign. til mindre værdi samt vareprøver fra udtagningsbeskatning, og som lyder således:

Udtagning af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr., ekskl. afgift, og vareprøver sidestilles ikke med en levering.

Det må således undersøges nærmere, hvad der skal forstås ved »reklameartikler og lign.« samt »vareprøver«, med henblik på at afgøre, om supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, eventuelt kunne være omfattet heraf, og dermed være undtaget fra udtagningsbeskatning.

Undtagelsesbestemmelsen blev først ordlydsmæssigt implementeret i ML § 5, stk. 1, i forbindelse med lovændringen af momsloven i 1994.⁹⁸ Det bemærkes, at det fremgår af lovbemærkningerne til bestemmelsen, at den er præciseret i overensstemmelse med 6. momsdirektiv,⁹⁹ jf. afsnit 4.2 og 4.4. Ellers fremgår der ikke andet af lovbemærkningerne, end hvad der følger af selve bestemmelsen.¹⁰⁰

Der skal dog ikke betales afgift ved udtagning af reklameartikler o.lign. til en værdi af mindre end 100 kr., uden afgift, og af vareprøver.

Det kan nævnes, at den ophævede OMSL ikke opererede med en beløbsgrænse i forbindelse med reklamegaver. Af lovbemærkningerne til OMSL § 11, pkt. 6, fremgik det, at varer, der udleveres uden modydelse, dvs. som gave, skal afgiftsberigtiges, og at dette f.eks. også gælder varer, der udleveres gratis som reklame.¹⁰¹ Det var således alle reklamegaver, der skulle udtagningsbeskattes, uanset værdien heraf. OMSL er naturligvis ikke så relevant i dag, men det bemærkes, at undtagelsesbestemmelsen fandtes i OMSL, og så først blev indført igen i momsloven i 1994, og ikke f.eks. samtidig med indførelsen af momsloven i 1967, eller samtidig med 6. momsdirektiv i 1977. Der er dog ikke foretaget nogen videre undersøgelse af momspraksis fra før 1994 m.v. i artiklen.

98. Lov nr. 375 af 18. maj 1994.

99. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4383.

100. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4384.

101. Lovforslag af 9. marts 1962. FT 1961/62, tillæg A, spalte 1359.

5.2. Anvendelsesområdet for ML § 5, stk. 1, 3. pkt.

I dansk momspraksis fremgår det af Den juridiske vejledning (DJV),¹⁰² at det er en grundlæggende forudsætning for, at der kan være tale om udtagning af reklameartikler og vareprøver, at varen bliver udtaget til virksomhedens kunder og potentielle kunder, og at der skal betales moms ved udtagning af reklameartikler og vareprøver til virksomhedens ejer eller personale. Ved udtagning af reklameartikler og lign. er der en beløbsgrænse på 100 kr. ekskl. moms, hvorimod der ikke er nogen beløbsgrænse for så vidt angår vareprøver.

Vedrørende reklameartikler og lign. fremgår det af DJV,¹⁰³ at i praksis skal reklameartikler være forsynet med virksomhedens navn eller logo på en iøjnefaldende måde, således at de af den grund må antages at have mistet værdi som handelsobjekter.¹⁰⁴ Som eksempler nævnes: Askebægere, papirknive, kuglepenne, kalendere og parkeringsskiver, der er forsynet med virksomhedens navn eller logo. Videre fremgår det, at der skal sondres mellem, om der er tale om en reklameudgift eller en repræsentationsudgift, idet beløbsgrænsen ikke gælder for repræsentationsudgifter, ligesom der gælder andre regler for repræsentationsudgifter.¹⁰⁵

Vedrørende vareprøver fremgår det ligeledes af DJV,¹⁰⁶ at det forudsætter, at der er tale om en vare, som virksomheden omsætter, og at formålet med at udlevere vareprøven er at fremme varens omsætning, således at vareprøven udleveres i markedsføringsøjemed.¹⁰⁷ Der angives følgende eksempler på situationer, hvor vare- og salgsprøver kan blive udleveret gratis til detailforretninger eller forbrugere: Hvervning af nye kunder, optagelse af ordrer, introduktion af nye produkter og salgskampagner for allerede markedsførte produkter.

Umiddelbart synes det fjerntliggende, at supermarkeders bortgivelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, til deres kundekreds ville kunne høre under definitionen på enten »reklameartikler og lign.« eller »vareprøver«, herunder henset til ordlyden af ML § 5, stk. 1, 3. pkt., samt administrativ praksis som beskrevet i DJV. Spørgsmålet er imidlertid, hvordan dansk momspraksis stemmer overens med momssystemdirektivets bestemmelser herom.

5.3. MSD art. 16, andet afsnit, og EU-praksis hertil

MSD art. 16, andet afsnit, fastslår følgende:¹⁰⁸

102. DJV (n51) afsnit D.A.4.3.2.

103. *ibid.*

104. Jørgensen m.fl. (n55) 1051.

105. ML § 42, stk. 1, nr. 5, og § 42, stk. 2.

106. DJV (n51) afsnit D.A.4.3.2.

107. SKM 2009.350 SR.

108. Tidligere 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, 2. pkt.

Udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi og vareprøver sidestilles dog ikke med en levering.

Allerede i forbindelse med 2. momsdirektiv fremgik følgende af bilag A til dagældende art. 5, stk. 3 (udtagning til privat forbrug eller vederlagsfri overdragelse):¹⁰⁹

Derimod anses udtagelse til gaver af ringe værdi og vareprøver, der afgiftsmæssigt kan anerkendes som generalomkostninger, ikke som afgiftspligtige leveringer. Endvidere finder de i artikel 11, stk. 2, indeholdte bestemmelser ikke anvendelse på udtagelse af sådanne ting.

Heraf ses det, at udtagning af gaver af ringe værdi og vareprøver ikke skulle pålægges udtagningsmoms, forudsat at disse kunne anses for at være generalomkostninger, dvs. omkostninger vedrørende hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed.¹¹⁰ Denne betingelse om generalomkostningskarakter af gaver af ringe værdi og vareprøver blev ikke videreført i 6. momsdirektiv, hvorfor det må antages, at betingelsen bevidst blev fravalgt i forbindelse med 6. momsdirektiv, og derfor ikke umiddelbart har nogen relevans for fortolkningen af MSD art. 16, andet afsnit, i dag.¹¹¹

Der er klar forskel på ordlyden af ML § 5, stk. 1, 3. pkt., jf. afsnit 5.1, der implementer MSD art. 16, andet afsnit, idet den danske bestemmelse kun undtager reklameartikler og vareprøver fra udtagning, hvorimod direktivbestemmelsen undtager gaver af ringe værdi og vareprøver fra udtagning.¹¹² Spørgsmålet er herefter, hvorvidt MSD art. 16, andet afsnit, om »gaver af ringe værdi« har et bredere anvendelsesområde end den danske bestemmelse, og hvilken betydning det har, at MSD art. 16, andet afsnit, anfører, at udtagningen af sådanne gaver skal være til »virksomhedens eget brug«, hvilket ikke fremgår af den danske bestemmelse. Dette leder hen til spørgsmålet, om supermarkeders vederlagsfri overdragelse af madvarer eventuelt ville kunne falde ind under anvendelsesområdet for »gaver af ringe værdi« eller endda »vareprøver« i momssystemdirektivets forstand.

Momssystemdirektivets udtryk om »virksomhedens eget brug« er af Dennis Ramsdahl Jensen antaget at være afgrænset af udtrykket »til et virksomheden uvedkommende formål«, hvorfor udtagning af gaver af ringe værdi og vareprøver dermed kun vil være undtaget fra udtagningsbeskatning, såfremt udtagnin-

109. Rådets 2. momsdirektiv 67/228/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystemets struktur og de nærmere regler for dets anvendelse [1967] OJ 71 s. 1303-1312 (2. *momsdirektiv*), bilag A.

110. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-48/97 (n83) pkt. 25-26.

111. Muligvis bortset fra i forbindelse med salgsfremmeordninger, jf. afsnit 1.1, og note 16.

112. Jørgensen m.fl. (n55) 208, hvor det anføres, at momsloven bliver mere restriktiv, end direktivet angiver, jf. også Jørgensen m.fl. (n55) 210.

gen sker til virksomheden vedkommende formål.¹¹³ EU-Domstolens udtalelser i *Kuwait Petroleum*-sagen bekræfter til dels dette, idet der blev statueret udtagningsbeskatning af vederlagsfrie overdragelser, som er virksomheden uvedkommende formål, hvorefter EU-Domstolen udtalte, at MSD art. 16, andet afsnit, ville være uden mening, hvis MSD art. 16, første afsnit, ikke gjorde den afgiftspligtige persons vederlagsfri overdragelse af de udtagne goder momspligtig, selv om dette sker til virksomhedens eget brug,¹¹⁴ jf. afsnit 4.5.2.

Endvidere har EU-Domstolen i sag C-581/08, *EMI Group*, udtalt sig om forståelsen af både gaver af ringe værdi og vareprøver. Indledningsvis udtalte EU-Domstolen, at 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, 2. pkt., skal fortolkes strengt, således at fortolkningen ikke strider mod formålet med art. 5, stk. 6, 1. pkt., samtidig med at undtagelserne for vareprøver og gaver af ringe værdi ikke fratages deres effektive virkning.¹¹⁵ Videre udtalte EU-Domstolen, at formålet med 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, 2. pkt., indeholdte undtagelse for så vidt angår »udtagelser [...] i form af [...] vareprøver« er at afspejle den forretningsmæssige realitet, at uddeling af vareprøver gennemføres med det formål at promovere det produkt, som vareprøverne repræsenterer, idet disse tillader en vurdering af dette produkts kvalitet og en efterprøvelse af de egenskaber, som en potentiel eller faktisk køber efterspørger.¹¹⁶ Endelig udtalte EU-Domstolen, at undtagelsen for vareprøver ydermere ikke tilsigter at momsfritage levering af goder, hvis formål er at tilfredsstille en forbrugers behov med hensyn til det pågældende produkt.¹¹⁷

På denne baggrund må det derfor være mest nærliggende ikke at kunne anse et supermarkeds vederlagsfri overdragelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, for at høre under definitionen på »vareprøver«. Dette illustreres også af generaladvokatens udtalelse i *EMI Group*-sagen, hvor denne anførte, at de fleste gaver i 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6's forstand, ikke kan anses for at være vareprøver, da de ikke gives med dette formål, og da de ikke besidder de nødvendige kendetegn ved en vareprøve.¹¹⁸

Vedrørende »gaver af ringe værdi« udtalte EU-Domstolen i *EMI Group*-sagen, at medlemsstaterne har en vis skønsfrihed med hensyn til fortolkningen af dette begreb, under betingelse af, at de tager hensyn til den omhandlede bestemmelses formål og placering i opbygningen af 6. momsdirektiv.¹¹⁹ I den forbindelse anførte generaladvokaten i *EMI Group*-sagen, at begrebet må gives en EU-retlig betydning, da 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, ikke indeholder nogen udtrykkelig hen-

113. Jensen (n16) 242.

114. Sag C-48/97 (n38) præmis 22-23.

115. Sag C-581/08 (n40) præmis 20.

116. Sag C-581/08 (n40) præmis 22.

117. Sag C-581/08 (n40) præmis 23.

118. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-581/08 (n88) pkt. 25.

119. Sag C-581/08 (n40) præmis 42.

visning til medlemsstaternes lovgivning.¹²⁰ EU-Domstolen fastslog, på baggrund af national lovgivning, der fastsatte et beløbsmæssigt årligt loft på gaver givet til den samme person eller på en række gaver, at de er begrænsninger, som er forenelige med formålet med 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, uden at de fratager den undtagelse, som den foreskriver for gaver af ringe værdi, dens effektive virkning.¹²¹ Her tog EU-Domstolen ikke rigtig stilling til den materielle vurdering af, hvorvidt der er tale om gaver, som har en sådan karakter af ringe værdi, at de kan undtages fra udtagningsbeskatning. EU-Domstolen fastslår dog klart, at der er tale om en vis skønsfrihed i fortolkningen af, hvad der nærmere skal forstås herved i national ret, hvilket der må tages hensyn til i forhold til vurderingen af, hvorvidt dansk ret er i overensstemmelse med EU-retten på dette punkt.

Af generaladvokatens forslag til afgørelse i *EMI Group*-sagen fremgår det, at det er dennes opfattelse, at begrebet »gaver af ringe værdi« først og fremmest har til formål at omfatte gaver givet med henblik på markedsføring, reklamering eller lignende promovering, idet den gunstige momsmæssige behandling af »udtagelse af goder til [...] brug i form af gaver af ringe værdi« kun giver mening, hvis den forstås som primært rettet mod gaver, der gives med sådanne formål.¹²² Generaladvokaten udtrykker således det synspunkt, at det karakteristiske for disse gaver af ringe værdi netop er deres reklameformål, og såfremt dette kan lægges til grund også for EU-Domstolens vedkommende – hvilket EU-Domstolen *ikke* gentog – ville dette stemme overens med ML § 5, stk. 1, 3. pkt., der siger »reklameartikler og lign.«. Videre anfører generaladvokaten, at forskellen mellem »venderlagsfri overdragelse af goder« i henhold til 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, 1. pkt., og gaver af ringe værdi er i henhold til 2. pkt. deres værdi og formål.¹²³

Umiddelbart ses undtagelsesbestemmelsen i MSD art. 16, andet afsnit, at omfatte flere slags gaver end ML § 5, stk. 1, 3. pkt., hvilket udvider anvendelsesområdet for MSD art. 16, andet afsnit. Der er herved henset til, at der i dansk momspraksis, som nævnt oven for, for så vidt angår reklameartikler og lign., henvises til, at disse er forsynet med virksomhedens logo eller navn, således at de af den grund må anses at have mistet deres værdi som handelsobjekt. Videre er det for vareprøver en forudsætning, at disse skal udleveres i markedsføringsøjemed og have til formål at promovere et produkt, som vareprøverne repræsenterer med henblik på potentielt salg til kunder.

Dette er forskelligt fra »gaver af ringe værdi« efter MSD art. 16, andet afsnit, idet det umiddelbart hverken lader til, at disse skal relatere sig til reklameartikler, der er påført virksomhedens navn eller logo, eller være vareprøver i form af gaver fra virksomhedens sortiment i et markedsføringsøjemed. Man kan således få

120. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-581/08 (n88) pkt. 78-79.

121. Sag C-581/08 (n40) præmis 44-45.

122. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-581/08 (n88) pkt. 81-83.

123. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-581/08 (n88) pkt. 86.

opfattelsen af, at det vedrører *alle* andre slags gaver, bare det er af ringe værdi. Dette er uafklaret i EU-praksis, idet EU-Domstolen formentlig ikke har haft mulighed for at fortolke en sag på et sådant detalje- og lavpraktisk niveau.

Det bemærkes, at det er en betingelse i MSD art. 16, andet afsnit, at det er til virksomhedens eget brug. Dette begrænser anvendelsesområdet for MSD art. 16, andet afsnit, til forskel fra ML § 5, stk. 1, 3. pkt., idet gaverne af ringe værdi skal være anvendt i forbindelse med virksomhedens momspligtige leverancer af varer og ydelser, altså anvendt til for virksomheden vedkommende formål, som udtrykt af Dennis Ramsdahl Jensen oven for. Kriteriet om, at gaverne skal være til virksomhedens eget brug, er bl.a. diskuteret i en rapport fra Skatteministeriet fra 2001, se næste afsnit.

5.4. Skatteministeriets rapport fra 2001

Uoverensstemmelsen i ordlyden mellem momsloven og momssystemdirektivet i forbindelse med undtagelsesbestemmelsen for udtagning af reklameartikler og lign. samt vareprøver er blevet undersøgt i Skatteministeriets rapport fra juli 2001: »Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv«. ¹²⁴ Det fremgår af rapporten, at vi i Danmark hidtil har defineret gaver til virksomhedens eget brug som reklameartikler, dvs. gaver, som er påført virksomhedens navn, logo eller lignende, og som udleveres til en ubestemt personkreds. Virksomheders udgifter til andre gaver er anset som værende udgifter på linje med repræsentation, og efter momsloven er der i overensstemmelse med bestemmelserne i 6. momsdirektiv ikke fradragsret for repræsentationsudgifter (ML § 42, stk. 1, nr. 5, og 6. momsdirektivs art. 17, stk. 6). ¹²⁵

Videre fremgår det af rapporten, at sondringen mellem reklameartikler og andre gaver imidlertid medfører visse afgrænsningsproblemer, og det foreslås, at sondringen ophæves, således at der bliver en ensartet momsmæssig behandling af alle gaver af mindre værdi, idet dog retten til momsfradrag betinges af, at gaven skal være til virksomhedens eget brug. ¹²⁶ Dette ville umiddelbart have bragt ML § 5, stk. 1, 3. pkt., ordlydsmæssigt mere i overensstemmelse med MSD art. 16, andet afsnit, selvom det blev klart fastslået i *EMI Group*-sagen, jf. afsnit 5.3, at Danmark har skønsbeføjelse til selv at definere indholdet af »gaver af mindre værdi«, hvilket således også alene vil kunne omfatte reklamegaver og lign.

Arbejdsgruppen bag rapporten fandt på den ene side ikke, at der var grundlag for at antage, at Danmark ifølge direktivet skal have samme regler for såvel reklamegaver af mindre værdi som andre gaver af mindre værdi. Arbejdsgruppen ville således ikke anfægte grundlaget for, at Danmark i medfør af momssystem-

124. <file:///C:/Users/fcz747/Downloads/rapport_om_momsloven.pdf>, som er besøgt den 1. august 2020.

125. Skatteministeriets rapport (n124) afsnit 3.3.

126. *ibid.*

direktivet har anset andre gaver for indkøb, der på linje med udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation ifølge 6. momsdirektivs art. 17, stk. 6, ikke giver ret til momsfradrag.¹²⁷ På den anden side fandt arbejdsgruppen, at 6. momsdirektivs art. 5 giver mulighed for at ændre reglerne i ML § 5 og § 42 med henblik på, at alle gaver af mindre værdi til virksomhedens eget brug bliver omfattet af de samme momsregler.¹²⁸ På denne baggrund fandt arbejdsgruppen, at en ensartet behandling ville være hensigtsmæssig, hvorfor den anbefalede, at momsloven blev ændret, således at sondringen mellem reklamegaver og andre gaver blev ophævet.¹²⁹ Arbejdsgruppen foreslog dette udkast til en sådan mulig formulering:¹³⁰

ML § 5, stk. 1, 3. pkt.	ML § 42, stk. 1, nr. 5, og nyt stk. 3
»Udtagning af gaver til virksomhedens eget brug og reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end [100] kr., ekskl. afgift, og vareprøver sidestilles ikke med en levering.«.	»5. underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver, jf. dog stk. 2 og 3,« »Stk. 3. Virksomheder kan uanset bestemmelsen i stk. 1, nr. 5, fradrage afgift af gaver til virksomhedens eget brug af en værdi på højst [100] kr.«.

Figur 2: Baseret på Skatteministeriets rapport af juli 2001: »Rapport om Momsloven og 6. momsdirektiv«, Bilag.

Umiddelbart ser det ud til, at dette kunne have skabt en større logisk sammenhæng mellem ML § 5, stk. 1, 3. pkt., og § 42, idet anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen ville blive udvidet i forhold til at undtage *alle* gaver til virksomhedens eget brug og reklamegaver og lign. til en værdi af under 100 kr. ekskl. moms. På samme måde ville det have øget virksomhedernes momsfradragsret i forbindelse med udtagning af gaver til virksomhedens eget brug og reklamegaver og lign. under beløbsgrænsen, hvilket blot ville understrege, at sådanne gaver og reklamegaver af en ringe værdi ville blive anset for at vedrøre virksomhedens momspligtige omsætning, og dermed udgøre driftsomkostninger for virksomheden – uanset at de blev udtaget uden noget vederlag som modydelse herfor.

Arbejdsgruppens arbejde blev efterfølgende kommenteret i litteraturen,¹³¹ dog mest i relation til beløbsgrænsen set i en skattemæssig sammenhæng,¹³² som arbejdsgruppen eksplicit i rapporten nævner ikke er blevet drøftet.¹³³

127. *ibid.*

128. *ibid.*

129. *ibid.*

130. Skatteministeriets rapport (n124) afsnit 3.3, og Bilag.

131. Søren Engers, »Rapport om momsloven og 6. momsdirektiv« (Karnov 2001) SU 2001, 249; Lars Rasmussen og Lars Loftager Jørgensen, »Skatteministeriets arbejdsgruppe om momsloven og 6. momsdirektiv (Karnov 2001), SR.2001.291.

132. Engers (n131).

De anbefalede ændringer blev foreslået ændret sammen med andre ændringer i momsloven i oktober 2001.¹³⁴ Grundet afholdelse af folketingsvalg i november 2001,¹³⁵ bortfaldt lovforslaget, og lovændringerne vedrørende ML § 5 og § 42 ses ikke at være blevet genfremsat. Det, som lovforslaget kan bruges til, er at illustrere, at der i forbindelse med lovforslaget var en opfattelse af, at der er en tydelig forskel på bestemmelsernes anvendelsesområde, hvilket udtrykkes i lovbemærkningerne til det ikke vedtagne lovforslag.¹³⁶

6. momsdirektiv fastsætter i art. 5, stk. 1, at gaver af ringe værdi til virksomhedens eget brug ikke sidestilles med en levering, hvilket betyder, at virksomheden opretholder fradragsretten for moms af indkøb, når sådanne gaver gives væk.

I den gældende momslov defineres gaver til virksomhedens eget brug som reklameartikler, dvs. i praksis gaver, som er påført virksomhedens navn, logo eller lignende, og som udleveres til en ubestemt personkreds. Virksomhedens udgifter til andre gaver er anset som værende udgifter på linie med repræsentation, og efter loven er der i overensstemmelse med bestemmelserne i 6. momsdirektiv ikke fradrag for repræsentationsudgifter.

Det foreslås på linie med arbejdsgruppens anbefaling, at definitionen af gaver til virksomhedens eget brug ændres, således at også gaver, som en virksomhed giver til forretningsforbindelser, kunder og lignende, bliver anset som værende til virksomhedens eget brug, og derved omfattes af bestemmelsen. Ligesom den gældende bestemmelse vurderes den foreslåede bestemmelse at være i overensstemmelse med 6. momsdirektiv.

Det kan naturligvis diskuteres, hvilken relevans et ikke vedtaget lovforslag og det bagvedliggende politiske arbejde i form af Skatteministeriets rapport kan tillægges ved fortolkningen af undtagelsesbestemmelsen om reklameartikler og lign. Dog kan det konstateres, at meget ifølge disse kilder peger i retning af, at undtagelsesbestemmelsen *de lege ferenda* ville kunne anses for at omfatte *andre* gaver af ringe værdi end blot reklameartikler og vareprøver, hvilket også understøttes af selve ordlyden af MSD art. 16, andet afsnit, når blot sådanne gaver er til virksomhedens eget brug.

I relation til supermarkeder kan det overvejes, om det forhold, at de bortgiver usælgelige madvarer, der ellers ville blive smidt ud, kan anses for at ske til virksomhedens eget brug, dvs. i forbindelse med virksomhedens momspligtige omsætning eller af hensyn til at øge virksomhedens afsætning af salgbare madvarer m.v., hvorved undtagelsesbestemmelsen ville kunne finde anvendelse. Dette må dog for nuværende forblive uafklaret.

133. Skatteministeriets rapport (n124) Bilag.

134. Lovforslag nr. L 19 af 3. oktober 2001. FT 2001/02, tillæg A, s. 119.

135. <<https://valg.sim.dk/valg/folketingsvalg/folketingsvalg-siden-1945/>>, som er besøgt den 1. august 2020.

136. Lovforslag nr. L 19 af 3. oktober 2001. FT 2001/02, tillæg A, s. 125.

6. Udtagning i forbindelse med gaver

6.1. ML § 5, stk. 2

Ud over udtagning af varer til vederlagsfri overdragelse efter ML § 5, stk. 1, er ML § 5, stk. 2, også relevant for så vidt angår udtagning af varer til formål, der bl.a. omfatter underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5,¹³⁷ jf. afsnit 5.4. Det er spørgsmålet, om supermarkeders vederlagsfri overdragelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, kan anses for at være en »gave« omfattet af ML § 5, stk. 2.

ML § 5, stk. 2, fastslår følgende:

Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer og ydelser, når de tages i anvendelse til formål som nævnt i § 42, stk. 1 og 3, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer og ydelser.

Der henvises i det hele til ovenstående analyse af ML § 5, stk. 1, også i relation til ML § 5, stk. 2, vedrørende historik, formål, baggrund, begreber m.v., og for så vidt den også finder generel anvendelse på ML § 5, stk. 2, jf. afsnit 4 og 5.

Ved udtagning i medfør af ML § 5, stk. 2, er det en betingelse, at der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb m.v., men ML § 5, stk. 2, omfatter både varer og ydelser, hvilket er i modsætning til ML § 5, stk. 1, der kun omfatter varer. Endvidere skal der ske »udtagning« i ML § 5, stk. 2's forstand, for at bestemmelsen finder anvendelse.

ML § 5, stk. 2, adskiller sig derved fra ML § 5, stk. 1, idet der i ML § 5, stk. 2, henvises til formål som nævnt i ML § 42, stk. 1. Det er således anvendelsesområdet for ML § 42, stk. 1, der afgør, hvorvidt der er tale om »udtagning« efter ML § 5, stk. 2, og dermed om der skal ske udtagningsbeskatning. ML § 5, stk. 2, finder anvendelse, når anvendelsen af varen efter det foretagne momsfradrag ved indkøb, er ændret, idet varen overgår til en række ikke-fradragsberettigede formål. Følgende fremgår af ML § 42, stk. 1, nr. 5:¹³⁸

Virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb m.v., som vedrører

[...]

5) underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver, jf. dog stk. 2,

Det er således begrebet »gaver«, der er specifikt relevant i forhold til supermarkeders bortgivelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive smidt ud. Følgelig må begrebet »gaver« fortolkes, ligesom anvendelsesområdet for ML § 5, stk. 2, må fastlægges, herunder om anvendelsesområdet afviger fra det om »vederlagsfri overdragelse« i ML § 5, stk. 1, eller muligvis er sammenfaldende hermed.

137. ML § 42, stk. 1, nr. 1-4, og § 42, stk. 3, omtales ikke.

138. ML § 42, stk. 2, vedrører restaurationsydelser, og omtales ikke videre.

6.2. Historik og baggrund vedrørende »gaver«, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5

I den tidligere ML § 11, stk. 1, fra 1967,¹³⁹ jf. afsnit 4.1, fremgik det, at den afgiftspligtige omsætning endvidere omfatter varer og ydelser, der tages i anvendelse til formål, som ikke vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser, eller til formål som nævnt i den tidligere ML § 16, stk. 3. Af den tidligere ML § 16, stk. 3, litra e, fremgik det:¹⁴⁰

Til den indgående afgift kan ikke medregnes afgiften af indkøb m.v., som vedrører:

[...]

e. Repræsentation og gaver.

Fradragsbegrænsningen vedrørende »gaver« har således eksisteret siden momslovens indførelse i 1967. Af lovbemærkningerne til ML § 16, stk. 3, og § 16, stk. 3, litra e, fremgår følgende:¹⁴¹

I paragraffens stk. 3 er opregnet forskellige indkøb, som ikke kan tages i betragtning ved opgørelsen af den indgående afgift. Det bemærkes, at det allerede af paragraffens stk. 1 fremgår, at der ikke kan foretages fradrag for indgående afgift af f.eks. varer, som er indkøbt til privatforbrug for indehaveren. Sådanne indkøb vedrører ikke virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser.

[...]

Det er endvidere foreslået at begrænse fradragsretten således, at afgift af indkøb m.v., der vedrører repræsentation og gaver, ikke kan fradrages. [...] Bestemmelsen er anset for hensigtsmæssig for at undgå misbrug. Med hensyn til bestemmelsen om gaveydelser bemærkes, at den ikke begrænser fradragsretten for så vidt angår udsendelse af vareprøver og almindelige reklameartikler, men alene vedrører egentlige gaveydelser fra virksomheder. (*Vores fremhævning*).

Fradragsbegrænsningen vedrørende »gaver« omhandler således ikke vareprøver og almindelige reklameartikler, der overdrages vederlagsfrit eller som gave, men tager sigte på *egentlige* gaveydelser fra virksomheder. Hvad der nærmere ligger i »egentlige« gaveydelser vides ikke, men det kunne tyde på gaveydelser med gavehensigt, eller i hvert fald gaver, som ikke gives til vareprøve- og reklameformål med henblik på at øge virksomhedens omsætning, men derimod af ren gavmildhed. I lovbemærkningerne anføres det tydeligt, at fradragsbegrænsningen vedrører indkøb, som *ikke* vedrører virksomhedens momspligtige omsætning. Dette giver anledning til at overveje, om gaver *per definition* kan anses for ikke at vedrøre den momspligtige omsætning, hvilket muligvis understreges ved brugen af »egentlige gaveydelser«, som nævnes i modsætning til vareprøver og reklameartikler.

139. Lov nr. 102 af 31. marts 1967. FT 1966/67, (2. samling), tillæg C, spalte 449.

140. Lov nr. 102 af 31. marts 1967. FT 1966/67, (2. samling), tillæg C, spalte 457.

141. Lovforslaget af 7. december 1966. FT 1966/67, (2. samling), tillæg A, spalte 333. Ved fremsættelse af lovforslaget fremgik fradragsbegrænsningen i § 18, men ved vedtagelsen blev bestemmelsen i stedet rykket til § 16.

Der ses en naturlig sammenhæng til udtagningsreglerne i forhold til vareprøver og reklameartikler, dog med den forskel, at der ikke er en beløbsbegrænsning for reklameartikler i ML § 42, stk. 1, nr. 5, ligesom der findes i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., jf. afsnit 5.1 og 5.4. I forbindelse med lovændringen af momsloven i 1994¹⁴² blev fradragsbegrænsningen i den tidligere ML § 16, stk. 3, litra e, videreført indholdsmæssigt uændret som ML § 42, stk. 1, nr. 5.¹⁴³

I 1995 blev ML § 42, stk. 1, nr. 5, udvidet til også at omfatte underholdning og restaurationsydelser.¹⁴⁴ Det fremgik bl.a. af lovbemærkningerne hertil, at ML § 42, stk. 1, nr. 5, skulle præciseres i overensstemmelse med 6. momsdirektiv, samt at der med denne præcisering ikke skete nogen ændring af den gældende retstilstand på området, men alene en sproglig tilpasning til direktivteksten.¹⁴⁵ Der er således ikke nogen videre fortolkningsbidrag til begrebet »gaver« at hente i lovbemærkningerne til ML § 42, stk. 1, nr. 5, eller § 5, stk. 2.

Søren Engers Pedersen m.fl. har foreslået, at »gaver« i bestemmelsens forstand kan defineres som udlevering af varer af donatorisk karakter, det vil sige uden direkte modydelse for gaven fra gavemodtagerens side.¹⁴⁶ Hvis dette synspunkt følges, så behøver der ikke at være tale om nogen decideret gavehensigt for, at supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer kan være omfattet af ML § 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 5, da udtagningen i så fald har en vis donatorisk karakter. Efter vores opfattelse kan dette diskuteres, idet bortgivelsen af usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, lige så vel kan ske af rent økonomiske, administrative og praktiske årsager begrundet i, at bortskaffelse af disse madvarer ville medføre yderligere omkostninger for supermarkedet. I en sådan situation er det primære formål med bortgivelsen af madvarerne ikke gaveydelse eller donation, men derimod et forretningsmæssigt begrundet alternativ til bortskaffelse af madaffald.

6.3. »Gaver« i momssystemdirektivet

Udtagning efter ML § 5, stk. 2, stammer fra fradragsbegrænsningen i ML § 42, der igen udspringer af en såkaldt *standstill*-klausul i momssystemdirektivet, hvorefter medlemsstater kan bibeholde de fradragsbegrænsninger, som var til stede indtil 1. januar 1979. Dette vil blive diskuteret i det følgende.

142. I 1978 blev der gennemført en lovændring til gennemførelse af 6. momsdirektiv, jf. note 56. Den tidligere ML § 16 forblev uændret.

143. Lov nr. 375 af 18. maj 1994. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg C, spalte 875.

144. Lov nr. 428 af 14. juni 1995. FT 1994/95, tillæg C, s. 493. Lovforslag nr. L 258 af 4. maj 1995. FT 1994/95, tillæg A, s. 3905f. Lovændringen vedrørte også fradragsbegrænsning for hotel- og restaurationsydelser.

145. Lovforslag nr. L 258 af 4. maj 1995. FT 1994/95, tillæg A, s. 3907.

146. Pedersen (n24) 79.

Indledningsvis kan det nævnes, at det er et grundlæggende princip i momssystemet, at der skal pålægges moms i alle produktions- og distributionsled, med fradrag af den moms, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer,¹⁴⁷ at fradragsretten er en integreret del af momsordningen, og at denne fradragsret som udgangspunkt ikke kan begrænses.¹⁴⁸ EU-Domstolen har i denne forbindelse udtalt, at enhver begrænsning af fradragsretten har betydning for afgiftsbyrdens størrelse, og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater.¹⁴⁹ Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om, og sådanne undtagelser fra princippet om retten til momsfradrag, der skal sikre denne afgifts neutralitet, skal endvidere fortolkes strengt.¹⁵⁰ Momssystemdirektivets bestemmelser skal således fortolkes i lyset heraf.

Af MSD art. 176, første afsnit, fremgår det, at Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen, fastsætter de udgifter, som ikke giver ret til fradrag af momsen, samt at der under alle omstændigheder ikke er adgang til fradrag for udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation. Hensigten på tidspunktet for vedtagelsen af 6. momsdirektiv var, at disse udgifter skulle være fastlagt inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for direktivets ikrafttræden, jf. 6. momsdirektivs art. 17, stk. 6. Imidlertid var disse udgifter ikke fastlagt ved vedtagelsen af momssystemdirektivet, hvorfor det fremgår af MSD art. 176, andet afsnit, at medlemsstaterne kan opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979.

Bestemmelsen er dermed en *standstill*-bestemmelse, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden 6. momsdirektivs ikrafttræden.¹⁵¹ I den forbindelse har EU-Domstolen præciseret, at formålet med denne bestemmelse er at gøre det muligt for medlemsstaterne – indtil Rådet fastsætter fællesskabsordningen for undtagelse fra retten til momsfradrag – at opretholde alle nationale retsregler, der indeholder en undtagelse fra fradragsretten, og som faktisk blev anvendt af deres offentlige myndigheder på tidspunktet for 6. momsdirektivs ikrafttræden.¹⁵²

Den danske undtagelse af gaver fra retten til momsfradrag efter ML § 42, stk. 1, nr. 5, synes således som udgangspunkt at kunne anses for at være hjemlet ved *standstill*-bestemmelsen i MSD art. 176, hvilken opfattelse er blevet fremhævet af

147. MSD art. 1; MSD præambelens nr. 30.

148. Sag C-371/07 (n38) præmis 26; sag C-243/03, *Kommissionen mod Frankrig* [2005] I-08411, præmis 28; sag C-409/99, *Metropol Treuhand* [2002] I-00081, præmis 42; sag C-62/93, *BP Soupergaz* [1995] I-01883, præmis 18.

149. Sag C-371/07 (n38) præmis 26.

150. *ibid.*

151. Sag C-371/07 (n38) præmis 30.

152. Sag C-371/07 (n38) præmis 31, og den heri nævnte praksis.

skattemyndighederne i dansk momspraksis, jf. afsnit 7, idet dette er blevet bestridt af virksomhederne,¹⁵³ se næste afsnit.

7. Dansk momspraksis vedrørende ML § 5, stk. 1 og 2

Der må ses nærmere på dansk momspraksis vedrørende ML § 5, stk. 1 og 2, på området for donation eller bortgivelse af madvarer. I praksis er problemstillingerne oftest opstået i forbindelse med vurderingen af, hvorvidt en vederlagsfri overdragelse er af salgsfremmende karakter eller en reel vederlagsfri overdragelse. Imidlertid er der også sager om donation af varer, der af den ene eller anden årsag ønskes bortgivet uden vederlag, trods det ikke nødvendigvis er som led i en salgsfremmeordning.

I et bindende svar fra Skatterådet, SKM 2007.350 SR, ønskede en genbrugsbutik at få oplyst, hvorvidt salg af genbrugsvarer¹⁵⁴ (ikke madvarer) var omfattet af momsfrigtagelsen i daværende ML § 13, stk. 1, nr. 19 (nu nr. 18). Spørgsmålet angik altså ikke direkte udtagning af varer efter ML § 5. Skatterådet udtalte dog følgende i forbindelse med den situation, hvor virksomheder ønsker at give varer til genbrugsbutikken, når varerne har mistet deres oprindelige handelsværdi m.v., og købsmomsen af disse har været fradragsberettiget.¹⁵⁵

Når virksomheden efterfølgende donerer varerne til en genbrugsbutik med velgørende formål, anses donationen for en gave, for hvilken der ikke er fradragsret, jf. § 42, stk. 1, nr. 5. Donationen anses således som en leverance mod vederlag, jf. § 5, stk. 2, hvorefter virksomheden skal betale såkaldt udtagningsmoms. Grundlaget for beregningen af udtagningsmomsen er indkøbsprisen.

Skatterådet anførte således ikke ML § 5, stk. 1, som hjemmel til at pålægge udtagningsmoms, men ML § 5, stk. 2, idet Skatterådet dermed anså donationen af varerne til genbrugsbutikken for at være en gave.

I et andet bindende svar fra Skatterådet, SKM 2010.608 SR, ønskede en tekstilvirksomhed at få bekræftet, at der ikke skulle betales moms, hvis den donerede tøj af ringe værdi til en velgørende organisation. Det drejede sig om fejlbehæftet tøj, som ikke kunne videresælges, hvor det ikke kunne svare sig at få repareret tøjet eller sende det retur på grund af omkostningerne herved. Tøjet kunne også være ukurant (sæsonvarer, fejlslagne kollektioner m.v.), hvor tøjet på grund af den minimale markedsværdi enten skulle brændes eller bortskaffes som led i renovationsordninger. Da virksomheden ikke kunne anses for at få nogen modydelse for donationen af tøjet, fandt Skatterådet, at der var tale om vederlagsfri

153. SKM 2016.267 SR.

154. Kollektionsprøver, rester fra en udgået kollektion, forsikringsvarer, brugt inventar, overskudsproduktion.

155. SKM 2007.350 SR, SKATs indstilling og begrundelse.

overdragelse, hvor der har været taget momsfradrag ved indkøbet. Donationen var derfor omfattet af ML § 5, stk. 1, tilligemed ML § 5, stk. 2, med denne begrundelse:¹⁵⁶

Vederlagsfri overdragelse er allerede i momslovens § 5, stk. 1 sidestillet med levering mod vederlag, men derudover indeholder momslovens § 5, stk. 2 en bestemmelse om, at udtagning til brug for formål som nævnt i momslovens § 42, stk. 1, fx gaver, skal sidestilles med levering mod vederlag.

Det ses, at Skatterådet anser ML § 5, stk. 2, som en form for ekstra hjemmel til udtagningsbeskatning af vederlagsfri overdragelse af tøj. Herefter kan donation ifølge praksis både anses som »vederlagsfri overdragelse« efter ML § 5, stk. 1, og som »gave« efter ML § 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 5, hvilket sidste er i overensstemmelse med SKM 2007.350 SR.¹⁵⁷ Dertil bemærkes, at Skatterådet i SKM 2011.833 SR fandt, at en registreringspligtig lysfabrik, der har momspligtigt salg af stearinlys, og som vælger at donere lys til almenvelgørende genbrugsbutikker, dermed giver en gave omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 5, som skal sidestilles med en leverance mod vederlag, jf. ML § 5, stk. 2. I de fleste tilfælde i praksis anses donation af varer for at udgøre gaver, der skal udtagningsbeskattes efter ML § 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 5.

Skatterådet tog i SKM 2010.608 SR også stilling til undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., om vederlagsfri overdragelse af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr. ekskl. moms, og MSD art. 16, andet afsnit, der undtager udtagning af varer til virksomhedens eget brug i form af gaver af ringe værdi, jf. afsnit 5. Her fandt Skatterådet, at ML § 5, stk. 1, 3. pkt., og MSD art. 16, andet afsnit, ikke kunne finde anvendelse i den konkrete situation, da donation af ukurant tøj til en velgørende organisation ikke kunne sidestilles med udlevering af reklameartikler og lign., ligesom donationen ikke kunne anses for anvendt til virksomhedens eget brug i relation til en salgsfremmende ordning, sådan som det var tilfældet i *Kuwait Petroleum*-sagen, jf. afsnit 4.5.2. Donationen af tøj til en velgørende organisation blev således anset for at vedrøre virksomheden uvedkommende formål, og ikke virksomhedens momspligtige leverancer af varer og ydelser.

I et senere bindende svar fra Skatterådet, SKM 2016.267 SR, ønskede en virksomhed inden for detailbranchen med salg af primært non-food varer, men også af fødevarer, at få bekræftet, at virksomheden ikke skulle afregne udtagnings-

156. SKM 2010.608 SR, Ad spørgsmål 5 og 6, Begrundelse. Pedersen m.fl. (n24) 74.

157. Anvendelse af både af ML § 5, stk. 1 og 2, som samtidig hjemmel til udtagningsbeskatning sås også i SKM 2002.604 LSR, hvor udlevering af briller til salgspersonalet til deres frie anvendelse uden vederlag, både var omfattet af ML § 5, stk. 1, om vederlagsfri overdragelse, og ML § 5, stk. 2, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 3, om naturalafløning. Gavebetragtninger blev ikke nævnt.

moms af overskudsfødevarer og non-food overskudsvarer, f.eks. tøj, der blev udleveret uden betaling til almenvælgørende og almennyttige organisationer. Virksomheden kunne ligge inde med varer, der ikke kunne sælges til fuld pris som f.eks. umoderne tøj, og fødevarer med overskridelse af sidste salgsdato eller beskadiget emballage, og varerne ville blive destrueret, hvis ikke de blev doneret bort uden betaling eller til en lav (symbolsk) pris. Skatterådet fandt, at der skal betales udtagningsmoms, når virksomheder vederlagsfrit donerer varer til velgørende formål, jf. SKM 2007.350 SR og SKM 2010.608 SR, hvorved Skatterådet bekræfter tidligere praksis.

Under henvisning til virksomhedens argument om, at donationerne skulle anses som »gaver af ringe værdi«, hvoraf der ikke skal afregnes udtagningsmoms, jf. MSD art. 16, andet afsnit, anfører Skatterådet i SKM 2016.267 SR hertil, at der ikke er fradragsret for moms ved køb af gaver, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5. I forlængelse heraf anfører Skatterådet, at denne bestemmelse kun begrænser fradragsretten for egentlige gaveydelse fra virksomheder, jf. lovbemærkningerne til den tidligere momslov fra 1967, (se afsnit 6.2), og at bestemmelsen ikke begrænser fradragsretten, hvis der er tale om udsendelse af vareprøver og almindelige reklameartikler, hvor der er fuld fradragsret. Det er således Skatterådets opfattelse, at fradragsbegrænsningen kan opretholdes, jf. *standstill*-klausulen i MSD art. 176, (se afsnit 6.3). Videre anfører Skatterådet, at ML § 42, stk. 1, nr. 5, ikke opererer med nogen nedre værdigrænse for gaver, men fastslår, at vareprøver og almindelige reklameartikler ikke skal anses som gaver. Endelig fandt Skatterådet, at ML § 42 hænger nøje sammen med bestemmelserne om udtagningsmoms i ML § 5, hvorfor virksomheden skulle betale udtagningsmoms ved udtagning af varerne til vederlagsfri overdragelse, når der var opnået fradragsret ved indkøb, uanset værdien af de overdragne varer.

Derudover tiltrådte Skatterådet i SKM 2016.267 SR sig SKATs opfattelse om, at implementering af MSD art. 16, andet afsnit, om, at »gaver af ringe værdi ikke sidestilles med levering mod vederlag«, ville kræve en ændring af momsloven. Dette er vi umiddelbart enige i, idet den danske momslov specifikt undtager reklameartikler og vareprøver i modsætning til alle andre gaver af ringe værdi, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt., hvilket jo blev forsøgt ændret i forbindelse med Skatteministeriets rapport fra 2001, men ikke fuldført, jf. afsnit 5.4.

Yderligere var det SKATs opfattelse i SKM 2016.267 SR, at hvis de vederlagsfrie donationer ikke sidestilles med »egentlige gaveydelse«, kan donationerne heller ikke anses som »gaver af ringe værdi« i momssystemdirektivets forstand, men skal anses som vederlagsfri overdragelse af varer, hvoraf der skal betales udtagningsmoms, uanset værdien af varerne. Vi er ikke nødvendigvis enige heri. Som vi ser det, giver den danske implementering af MSD art. 16 anledning til usikkerhed. ML § 5, stk. 1, vedrører vederlagsfri udtagning og ikke gaver, og undtagelsen hertil er reklameartikler og vareprøver, hvilket sidste er en implementering af MSD art. 16, andet afsnit. ML § 5, stk. 2, vedrører imidlertid gaver,

dvs. de »egentlige gaveydelse«, men der findes naturligvis ingen undtagelse her til i form af reklameartikler og gaver, idet MSD art. 16, andet afsnit, netop ikke er implementeret i ML § 5, stk. 2. Ergo, i forhold til den danske implementering kan undtagelsesbestemmelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., ikke være betinget af, at der forudsætningsvis er tale om »egentlige gaveydelse«, fordi sådanne gaveydelse ville skulle udtagningsbeskattes efter ML § 5, stk. 2. Omvendt må undtagelsesbestemmelsen være betinget af, at der forudsætningsvis er tale om »privat brug«, »vederlagsfri overdragelse« eller »virksomheden uvedkommende formål«, jf. ML § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., hvilket ikke nødvendigvis omfatter »egentlige gaveydelse«.

Som vi forstår »egentlige gaver«, står disse i modsætning til reklameartikler og vareprøver, der anses for at vedrøre virksomhedens eget brug, hvorimod »egentlige gaver« ikke kan anses for at vedrøre virksomhedens eget brug. I tilfældet med donation af tøj afhænger det således af, hvorvidt donationen vedrører virksomhedens eget brug, hvilket det i SKM 2010.608 SR, ikke fandtes. Såfremt det lægges til grund, at donation af tøj ikke er til virksomhedens eget brug, men er uvedkommende brug, finder MSD art. 16, andet afsnit, ikke anvendelse på donationen. Dermed er vi uenige med SKM 2016.267 SR, hvor det anføres, at der skal være tale om »egentlige gaveydelse«, dvs. uvedkommende brug, førend MSD art. 16, andet afsnit, finder anvendelse. For at MSD art. 16, andet afsnit, finder anvendelse, kræves alene, at der er tale om gaver af ringe værdi og vareprøver til virksomhedens eget brug – hvilket »egentlige gaveydelse« ikke er.

Det er vores vurdering af det bindende svar, SKM 2016.267 SR, at der er usikkerhed på området i forhold til den danske definition af gaver omfattet af ML § 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 5, og momspraksis hertil, samt hvorvidt den er i overensstemmelse med momssystemdirektivet. Som vi ser det, er direktivkonform fortolkning vanskelig, idet ML § 5, stk. 1, 3. pkt., klart ikke indbefatter alle gaver af ringe værdi, således som angivet i MSD art. 16, andet afsnit, men er begrænset til reklameartikler og lign. samt vareprøver. Følgelig ville den direktivkonforme fortolkning umiddelbart kræve en fortolkning *contra legem*, hvilket domstolene og myndighederne ikke EU-retligt er forpligtet til.¹⁵⁸ Det bemærkes, at det måske alligevel er muligt at fortolke direktivkonformt henset til generaladvokatens udtalelse i *EMI Group*-sagen, hvor denne gav udtryk for, at der ved gaver af ringe værdi skulle underforstås gaver til reklameformål, jf. afsnit 5.3. Henset til, at EU-Domstolen i *EMI Group*-sagen ikke gentog dette synspunkt, finder vi det ikke sandsynligt, at EU-Domstolen i en fremtidig sag ville fortolke MSD art. 16, andet afsnit, på en lignende måde som generaladvokaten. Vi vil derfor anbefale, at der

158. Elgaard (n18) 36, og note 66.

ved førstkommende lejlighed forelægges et præjudicielt spørgsmål til EU-Domstolen til afklaring af, hvorvidt dansk momspraksis kan anses for at være i overensstemmelse med EU-retten på dette punkt. Der er tale om et kompliceret spørgsmål, hvor Danmark har en skønsbeføjelse til at fastlægge definitionen på gaver, og samtidig er der tale om vurderingen af opretholdelsen af en *standstill*-bestemmelse vedrørende fradragsbegrænsning, ligesom der er tale om, at det er umuligt at fortolke direktivkonformt grundet den nationale momslov. Der synes klart at være et behov for at fjerne denne EU-retlige retsusikkerhed både i teori og praksis.

8. Supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer

Baseret på ovenstående kan det konkluderes, at ML § 5, stk. 1, finder anvendelse på supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer, som ellers ville blive kasseret, idet der er tale om vederlagsfri overdragelse, som skal udtagningsbeskattes. Vedrørende formålet med overdragelsen bemærkes det, at det kan diskuteres, hvorvidt det reelt er virksomheden uvedkommende formål, da der er tale om en særlig situation om madvarer, som alternativt ville blive destrueret, og dermed repræsenterer en negativ værdi, såfremt virksomheden skal afholde omkostninger til destruktion heraf. Ligeledes kan det diskuteres, om ikke bortgivelsen er så tæt knyttet til supermarketers momspligtige afsætning af salgbare madvarer, at der kan være tale om vedkommende formål. Imidlertid har EU-Domstolen fortolket udtagningsbestemmelsen i MSD art. 16, første afsnit, på den måde, at der under alle omstændigheder skal ske udtagning ved vederlagsfri overdragelse, idet selve formålet med udtagningen er uden betydning herfor, selv hvis der er tale om udtagning til virksomhedens eget brug, hvilket er til virksomheden vedkommende formål, jf. *Kuwait Petroleum*-sagen i afsnit 4.5.2.

Det er vores vurdering, at undtagelsesbestemmelsen til udtagning i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., ikke finder anvendelse for supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive smidt ud. Formålet med at give madvarerne væk gratis er således ikke som reklameartikler eller vareprøver, men derimod f.eks. at gøre en god gerning, undgå madspild og samtidig spare omkostninger til destruktion. Det må dog overvejes, om ikke formålet om at hjælpe med til at mindske madspild i sig selv kan give en vis reklameværdi for supermarkeder i forhold til at vise Corporate Social Responsibility, opnå et bedre omdømme, udvise klima-, miljø- og bæredygtig adfærd, tiltrække flere kundegrupper m.v. Denne reklameværdi må dog nok anses for at have for fjern en sammenhæng med bortgivelsen af madvarer til at kunne omkvalificere sådanne usælgelige madvarer til reklameartikler.

Det kan også konstateres, at supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, tillige er omfattet af anvendelsesområdet for ML

§ 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 5. Efter vores vurdering bør sondringen mellem ML § 5, stk. 1 og 2, afhænge af, hvor karakteristisk gaveelementet måtte være i den konkrete situation, altså om der er tale om egentlige gaveydelser eller ej. Såfremt gaveelementet ikke måtte være fremtrædende, hvilket det vel normalt ikke vil være, når supermarkeder bortgiver usælgelige madvarer, må den rette hjemmel for udtagningsbeskatning være ML § 5, stk. 1. Det ses dog i momspraksis, at der er en klar tendens til at forbinde donation af madvarer med gaver, og dermed ML § 5, stk. 2, jf. afsnit 7. For nuværende har det dog ingen materiel betydning i hen- seende til selve udtagningsbeskatningen, idet afgiftsgrundlaget skal opgøres på samme måde både efter ML § 5, stk. 1 og 2, jf. afsnit 9.1.

9. Afgiftsgrundlaget ved udtagning (indkøbs- eller fremstillingsprisen) i dansk ret

9.1. ML § 28, stk. 1

Når det først er fastlagt, at der skal ske udtagningsbeskatning i henhold til ML § 5, stk. 1 eller 2, må det undersøges, hvilken værdi der skal beregnes udtagnings- moms af (afgiftsgrundlaget), samt hvilket tidspunkt denne skal beregnes på. Fast- læggelsen af afgiftsgrundlaget ved udtagning er helt centralt, da der ikke findes et vederlag.

Beregningen af afgiftsgrundlaget fremgår af ML § 28, stk. 1, 1. pkt.:

For varer og ydelser, hvoraf der skal betales afgift ved udtagning efter § 5, stk. 1-3, er afgifts- grundlaget indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, jf. dog stk. 3, heri ikke indbefattet værdien af den afgiftspligtige persons eget arbejde og afgiften efter denne lov, men medregnet andre afgif- ter som anført i § 27, stk. 2, nr. 1.

ML § 28, stk. 1, 1. pkt., angiver, at afgiftsgrundlaget er indkøbs- eller fremstil- lingsprisen m.v.¹⁵⁹ Fremstillingsprisen skal anvendes, såfremt der ikke er en ind- købspris, jf. afsnit 10.1.

I den tidligere momslov fra 1967 var der en tilsvarende bestemmelse om be- regning af udtagningsmoms. Dette fremgik af den tidligere ML § 8, stk. 1, 1. og 2. pkt.¹⁶⁰

For varer og afgiftspligtige ydelser, der anvendes af virksomhedens indehaver, er den afgifts- pligtige værdi indkøbsprisen eller fremstillingsprisen, heri ikke indbefattet afgiften efter denne lov, jf. dog stk. 3. Det samme gælder varer og afgiftspligtige ydelser, der anvendes til formål, som ikke vedrører virksomhedens omsætning af varer og afgiftspligtige ydelser, eller til formål som nævnt i § 16, stk. 3.

159. Henvisningen til stk. 3, vedrører byggeri, og er ikke relevant her.

160. Lov nr. 102 af 31. marts 1967. FT 1966/67, (2. samling), tillæg C, spalte 452.

Det ses, at der konsekvent har været anvendt indkøbs- eller fremstillingsprisen i selve lovens ordlyd lige siden 1967 og frem til i dag. Imidlertid fremgår det af lovbemærkningerne til den tidligere ML § 8, stk. 1, at reglerne om afgiftsberigtigelse af varer m.v. til indehaverens eget brug eller til brug i virksomheden afviger fra de regler, der blev foreslået i den lovskitse, som er optaget i »Redegørelse vedrørende Merværdiafgift«. ¹⁶¹ Ifølge lovskitsen skulle afgiftsberigtigelsen i disse tilfælde ske på grundlag af virksomhedens almindelige pris ved afsætning af den pågældende vare eller ydelse, dvs. virksomhedens almindelige salgspris, ¹⁶² hvilket ville være i overensstemmelse med de svenske og tyske forslag om merværdiafgift. ¹⁶³ Videre fremgår det af lovbemærkningerne til den tidligere ML § 8, stk. 1, at de foreslåede regler svarer til bestemmelserne i den dagældende OMSL. ¹⁶⁴

Selve lovteksten og lovbemærkningerne til den tidligere ML § 8, stk. 1, viser tydeligt, at der blev sondret mellem en virksomheds indkøbspris og en virksomheds almindelige salgspris. Det fremgår ikke nærmere af lovbemærkningerne, hvorfor lovgiver valgte at gå fra et afgiftsgrundlag baseret på virksomhedens almindelige salgspris til indkøbs- eller fremstillingsprisen i stedet for. Der var tale om en videreførelse af gamle velkendte regler, men samtidig skete der et bevidst fravalg af den almindelige salgspris som afgiftsgrundlaget ved udtagning, hvorved man valgte ikke at læne sig op ad Sverige og Tyskland på dette punkt. Det kunne ellers have været logisk at anvende den almindelige salgspris i stedet for indkøbspris ved udtagning, idet udtagning skal sidestilles med levering mod vederlag, som i sidstnævnte tilfælde netop skal beregnes på baggrund af den faktiske salgspris, som sker til endeligt forbrug. Noget andet er naturligvis vanskelighederne ved at skulle fastsætte den almindelige salgspris ved udtagning, når der netop ikke findes en faktisk salgspris.

I perioden fra 1967 til 1994 havde den tidligere ML § 8, stk. 1, 1. og 2. pkt., uændret ordlyd. ¹⁶⁵ Momsloven blev ændret i 1994, hvorefter bestemmelserne om, hvordan den afgiftspligtige værdi skal beregnes ved udtagning, blev rykket til den nugældende ML § 28, stk. 1. ¹⁶⁶ Af lovbemærkningerne til ML § 28, stk. 1, fremgår det, at bestemmelsen svarede til den tidligere ML § 8, stk. 1. ¹⁶⁷ ML § 28, stk. 1, fik dog en lidt ændret ordlyd i 1994, idet den skulle tilpasses i overensstemmelse med de ændrede regler i ML § 5, idet ML § 5 oplistede de situationer, som skulle sidestilles med levering mod vederlag, hvorfor der i ML § 28 blot blev henvist til, at afgiftsgrundlaget i disse udtagningsituationer skal beregnes af

161. Lovforslag af 7. december 1966. FT 1966/67, (2. samling), tillæg A, spalte 322.

162. *ibid.* Finansministeriet, Departementet for Told- og Forbrugsafgifter, *Redegørelse vedrørende Merværdiafgift*, 30. december 1964, s. 130.

163. Finansministeriets Redegørelse vedrørende Merværdiafgift (n162) 130.

164. Lovforslag af 7. december 1966. FT 1966/67, (2. samling), tillæg A, spalte 322.

165. Fra lov nr. 102 af 31. marts 1967 og til lovebkendtgørelse nr. 41 af 1. februar 1993.

166. Lov nr. 375 af 18. maj 1994. FT 1993/94, (1. samling), tillæg C, spalte 853.

167. Lovforslag nr. L 124 af 8. december 1993. FT 1993/94, (1. samling), tillæg A, spalte 4407.

indkøbs- eller fremstillingsprisen. Denne udformning af ML § 28, stk. 1, 1. og 2. pkt., er den samme som i dag.

Imidlertid fremgår det ikke af ML § 28, stk. 1, på hvilket tidspunkt indkøbsprisen skal beregnes, dvs. om det er på indkøbstidspunktet eller på udtagnings-tidspunktet. I princippet fremgår det heller ikke, hvad der skal forstås ved »indkøbspris«. Ud fra ordlyden og sammenhængen må dette forstås som virksomhedens indkøbspris, dvs. den pris, som virksomheden har indkøbt varen for. Med andre ord er det en pris, der objektivt er kendt ved et af virksomheden tidligere foretaget indkøb.

Det er begrænset, hvad der findes af dansk praksis om ML § 28. Specifikt i forbindelse med madspild, hvor indsamlingsorganisationer har indsamlet og nyttiggjort overskudsfødevarer, har SKAT i et styresignal, SKM 2015.664 SKAT, udtalt sig om tidspunktet for beregningen af udtagningsmomsen. Af styresignalet fremgår det, at når en virksomhed har fratrukket momsen af sine indkøb af fødevarer til videresalg, skal der betales udtagningsmoms, hvis varerne foræres væk. Det betyder, at hvis varerne har kostet 1.000 kr. inkl. moms, koster det virksomheden 200 kr. i udtagningsmoms – også selvom varerne ikke længere er 1.000 kr. værd på foræringstidspunktet.¹⁶⁸ Udtalelsen fra SKAT bekræfter dermed, at det ifølge dansk momspraksis er indkøbsprisen på tidspunktet for virksomhedens indkøb af de pågældende varer, der skal beregnes moms af, hvilket vil sige den faktiske indkøbspris. Styresignalet er siden indarbejdet i Den juridiske vejledning.¹⁶⁹

9.2. Eksempler på beregningen af afgiftsgrundlaget

Supermarkeder skal således afregne og betale udtagningsmoms, når de bortgiver usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, og udtagningsmomsen skal beregnes på grundlag af indkøbsprisen for disse madvarer på indkøbstidspunktet, jf. afsnit 9.1. Et supermarkeds afgiftstilsvaret vil dermed være følgende – uanset om der er tale om en udtagning efter ML § 5, stk. 1 eller 2:

Supermarked indkøber:		Supermarked overdrager vederlagsfrit:		Supermarkeds afgiftstilsvaret:	
Madvare	100 kr.	Madvare	0 kr.	(Udtagnings)salgsmoms	0 kr.
+ 25 % moms	25 kr.	+ 25 % udtagningsmoms	0 kr.	- købsmoms	25 kr.
Betaling til leverandør	125 kr.	Pris for forbruger	0 kr.	Neutralt afgiftstilsvaret	0 kr.

Figur 3: Egen tilvirkning.

168. SKM 2015.664 SKAT, Baggrund og problemstilling.

169. Den juridiske vejledning 2016-1. I dag fremgår styresignalet af DJV (n51) afsnit D.A.4.3.2, se også D.A.8.1.1.1.2.

Bortgivelsen af madvaren vil ikke have nogen effekt på supermarkedets ret til det fulde momsfradrag på 25 kr. i købsmoms, da madvaren er indkøbt med henblik på udelukkende anvendelse til brug for supermarkedets momspligtige leverancer. Der er tale om vederlagsfri overdragelse til forbrugeren, hvorfor der skal afregnes og betales udtagningsmoms. Afgiftsgrundlaget for beregningen af udtagningsmoms er supermarkedets indkøbspris på 100 kr. Problemet er, at supermarkedet ikke modtager de 25 kr. i udtagningsmoms fra forbrugeren, hvorved momsen udgør en omkostning for supermarkedet, idet supermarkedet selv skal afholde og indbetale udtagningsmomsen til Skatteforvaltningen. Supermarkedets samlede udgifter i forbindelse med indkøbet af varen og udtagningsmoms bliver dermed 125 kr. Der er således tale om en betydelig negativ momsmæssig og dermed en økonomisk konsekvens for supermarkedet, selvom afgiftstilsvaret umiddelbart ser ud til at være neutralt.

Det er netop denne situation, som supermarkederne har kritiseret som værende uhensigtsmæssig i forhold til at bekæmpe og minimere madspild, jf. afsnit 1. Såfremt supermarkedet i stedet havde valgt at kassere en usælgelig madvare, i stedet for at give den væk gratis, ville afgiftstilsvaret se sådan ud:

Supermarked indkøber:		Supermarked kasserer madvaren:		Supermarkeds afgiftstilsvær:	
Madvare	100 kr.	Madvare	0 kr.	(Udtagnings)salgsmoms	0 kr.
+ 25 % moms	25 kr.	+ 25 % udtagningsmoms	0 kr.	- købsmoms	25 kr.
Betaling til leverandør	125 kr.	Pris for forbruger	0 kr.	Negativt afgiftstilsvær	- 25 kr.

Figur 4: Egen tilvirkning.

Eksemplet viser, at supermarkedet også her beholder fradraget på 25 kr. i købsmoms, samtidig med, at supermarkedet ikke skal betale hverken udtagningsmoms eller almindelig salgsmoms i forbindelse med kasseringen af madvaren. Dette resulterer i, at supermarkedets samlede afgiftstilsvær er negativt, hvorfor supermarkedet får tilbagebetalt 25 kr. i købsmoms,¹⁷⁰ hvilket er momsmæssigt omkostningsneutralt. Supermarkedet har her en udgift på 100 kr. til indkøbet af varen. Supermarkeder kan derfor have et økonomisk incitament for at smide madvarer ud, i stedet for at give dem bort vederlagsfrit.

170. ML § 56, stk. 1, 3. pkt., og lovebekendtgørelse nr. 573 af 6. maj 2019 af opkrævningsloven (OPKL) § 12, stk. 1, 1. pkt.

10. Afgiftsgrundlaget ved udtagning (købs- eller kostprisen) i EU-retten

10.1. MSD art. 74

ML § 28, stk. 1, har sin oprindelse i MSD art. 74:

Når en afgiftspligtig person udtager eller anvender en vare fra sin virksomhed, [...], som omhandlet i artikel 16 og 18, er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted.

I modsætning til den danske ML § 28, stk. 1, der anvender »indkøbs- eller fremstillingsprisen«, anvender MSD art. 74 »købsprisen« eller »kostprisen«. Det fremgår af MSD art. 74, at kostprisen (fremstillingsprisen) kun anvendes, såfremt der ikke er en købspris,¹⁷¹ hvilket må forstås på samme måde i forhold til indkøbs- eller fremstillingsprisen i dansk ret. Spørgsmålet er herefter, om »indkøbsprisen« er identisk med »købsprisen«. Hertil bemærkes, at den engelske version af MSD art. 74 vedrørende »købsprisen« nævner »*purchase price*«, den svenske version »*inköpspris*«, og den tyske version »*Einkaufspreis*«, hvilket diskuteres neden for.

Videre fremgår det af MSD art. 74, at afgiftsgrundlaget skal beregnes »... på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted«, men dette er nævnt i forlængelse af kostprisen, hvorfor der ud fra en rent sproglig forståelse kan skabes tvivl om, hvorvidt det både er købsprisen og kostprisen, som skal beregnes på dette tidspunkt, dvs. på udtagningstidspunktet, eller om det kun er kostprisen.

I forlængelse heraf henvises til det tidligere 6. momsdirektivs art. 11, punkt A, stk. 1, litra b), der lå til grund for den nugældende MSD art. 74. Den førstnævnte bestemmelse fastsatte:¹⁷²

Beskatningsgrundlaget er:

[...]

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted;

Det kan hermed slås fast, at »købsprisen« er den pris, der er bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne (udtagningerne) finder sted.¹⁷³ EU-Domstolen har

171. Sag C-16/14, *Property Development Company NV*, præmis 37. Sonnerby (n26) 175.

172. Det fremgår af forslaget til 6. momsdirektiv, at afgiftsgrundlaget ved udtagning af varer skulle have været normalværdien i henhold til den foreslåede art. 12, punkt A, stk. 1, litra b), jf. KOM(73) 950 slutdok. (n82) s. 56.

173. Jensen (n16) 256-257; Johansen m.fl. (n23).

tillige i de forenede sager C-322/99 og C-323/99, *Fischer og Brandenstein*, klart udtalt følgende:¹⁷⁴

Henvisningen til købsprisen, opgjort på udtagelsens tidspunkt, kan forekomme selvmodsigende, når der er tale om et gode, som pr. definition er anskaffet inden udtagelsen; henvisningen følger imidlertid af selve ordlyden af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b). Det er nødvendigt nærmere at fastlægge, hvad der skal forstås ved godets residualværdi på udtagelsestidspunktet. (*Vores fremhævelse*).

Som det ses, har EU-Domstolen fundet anledning til at påpege, at det er selvmodsigende at tale om en købspris, som er opgjort på udtagningstidspunktet, når købsprisen for en vare ud fra en naturlig sproglig forståelse refererer tilbage til købstidspunktet for varen. Der må således være tale om et selvstændigt EU-momsretligt begreb, hvor »købsprisen« i MSD art. 74's forstand skal forstås som den udtagne vares residualværdi på udtagningstidspunktet.

Den engelske version af samme præmis i *Fischer og Brandenstein*-sagen er imidlertid affattet således: »It is necessary to specify that that refers to the residual value of the goods at the time of allocation.« Den svenske lyder således: »Det är härvid viktigt att notera att med inköpspris i detta sammanhang skall förstås varans restvärde vid uttagstillfället.« Den tyske lyder således: »Unter diesem Preis [Einkaufspreis] ist der Restwert des Gegenstands im Zeitpunkt der Entnahme zu verstehen.« Det bemærkes, at den danske version af den samme præmis i *Fischer og Brandenstein*-sagen lægger op til, at der efterfølgende kommer en nærmere fastlæggelse af, hvad der skal forstås ved godets residualværdi på udtagningstidspunktet. Imidlertid bekræfter den engelske, svenske og tyske version, at det blot er en konstatering af, at det fastslås, (»necessary to specify«, »viktigt att notera att«, og »zu verstehen«) at med indkøbsprisen (»purchase price«, »inköpspris«, og »Einkaufspreis«) i denne sammenhæng forstås residualværdien (»residual value«, »restvärde«, og »Restwert«) på udtagningstidspunktet. Dette er også bekræftet i senere EU-domme.¹⁷⁵

Det må herefter fastslås, at ifølge MSD art. 74 og EU-praksis hertil skal købsprisen opgøres på udtagningens tidspunkt, hvorefter det er varens restværdi på udtagningstidspunktet, der skal lægges til grund for beregningen af udtagningsmoms. EU-Domstolens fortolkning ses ikke direkte at følge af ordlyden af MSD art. 74, men bestemmelsen må anses for at være præciseret, fortolket og fastlagt i EU-Domstolens praksis.

Der er således uoverensstemmelse mellem momsloven og momssystemdirektivet, hvilket det nyligt fremsatte lovforslag om ændring af reglerne om udtagningsmoms skal afhjælpe, jf. afsnit 11. Flemming Lind Johansen m.fl. har anført,

174. Forenede sager C-322/99 og C-323/99 (n38) præmis 80. Jensen (n16) 256.

175. Sag C-229/15 (n38) præmis 38; sag C-142/12, *Marinov*, præmis 32; sag C-16/14 (n171) præmis 35. Se evt. sag C-299/11, *Gemeente Vlaardingen*, præmis 30. Jensen og Stensgaard (n44) afsnit 3.1; Johansen m.fl. (n23).

at det bør overvejes, om ML § 28, stk. 1, er i strid med MSD art. 74, eller om ML § 28, stk. 1, kan fortolkes direktivkonformt.¹⁷⁶ Videre anfører de, at såfremt dette ikke er muligt ved en direktivkonform fortolkning, vil virksomheder dog umiddelbart kunne støtte ret på MSD art. 74, således at der ikke skal betales moms, når varer, som er uden værdi, doneres.¹⁷⁷ Endvidere anfører de, at det skal overvejes, om dansk momspraksis er i strid med EU-Domstolens praksis og fortolkning af bestemmelsen, hvorfor det bør overvejes at ændre/præcisere den hidtil gældende praksis.¹⁷⁸

Hertil bemærkes, at også ifølge den svenske momslov er der en uoverensstemmelse mellem den svenske momslov og MSD art. 74. I de svenske lovforarbejder til den svenske bestemmelse om beskatningsgrundlaget ved udtagning,¹⁷⁹ som er »*inköpspris*« eller »*självkostnadspris*«, fremgår det, at der ved »*inköpspris*« skal forstås den pris, som den afgiftspligtige person har betalt for at købe varerne, dvs. prisen for anskaffelsen af varen.¹⁸⁰ Mikaela Sonnerby finder, at forskellen mellem den svenske bestemmelse og MSD art. 74 ikke kan godtages, og henset til, at den svenske bestemmelse ikke udtrykkeligt foreskriver, at det er den historiske anskaffelsværdi, der udgør beskatningsgrundlaget, da dette kun fremgår af lovforarbejderne, kan det samme resultat som MSD art. 74 opnås ved hjælp af direktivkonform fortolkning.¹⁸¹

På samme måde finder vi, at der ikke burde være noget til hinder for, at den danske ML § 28, stk. 1, fortolkes direktivkonformt, idet selve tidspunktet for fastlæggelsen af »indkøbsprisen« ikke fremgår hverken af lovteksten eller lovbetragtningerne hertil, men alene af dansk momspraksis, hvor indkøbsprisen skal forstås som prisen på indkøbstidspunktet, jf. SKM 2015.664 SKAT i afsnit 9.1. Denne momspraksis ville kunne ændres ved hjælp af en praksisændring, således at dansk praksis ville blive bragt i overensstemmelse med MSD art. 74 og EU-praksis hertil baseret på en direktivkonform fortolkning.

Uoverensstemmelsen mellem ML § 28, stk. 1, og MSD art. 74 vedrørende tidspunktet for fastlæggelsen af afgiftsgrundlaget har stor betydning for supermarkedernes situation. Der er tale om madvarer, hvis værdi undergår en betydelig værdiforringelse fra indkøbet og til videresalget eller udtagningen, idet de har en betydeligt hurtigere – og lovmæssig – værdiforringelse, end andre varer, der ikke er letfordærlige eller udløber på dato m.v. Ifølge dansk momspraksis skal supermarkeder betale udtagningsmoms af den fulde indkøbspris på indkøbstidspunktet, jf. SKM 2015.664 SKAT. Efter MSD art. 74 og EU-praksis hertil, skal der

176. Johansen m.fl. (n23) Er dansk praksis i overensstemmelse med EU-retten?

177. Ibid. Jensen og Stensgaard (n44) afsnit 3.1.

178. Johansen m.fl. (n23) Er dansk praksis i overensstemmelse med EU-retten?

179. 7 kap. 3 § 2 a stycket Mervärdesskattelagen (SFS 1994:200).

180. Sonnerby (n26) 209-210.

181. Sonnerby (n26) 210-211 og 233-234.

betales udtagningsmoms af residualværdien på udtagnings tidspunktet, hvilken sandsynligvis vil være meget lav (tæt på nul kroner), når den vedrører usælgelige madvarer, der ellers ville blive smidt ud. I den forbindelse fremhæver Flemming Lind Johansen m.fl., at hvis der ikke findes en reel købspris på udtagnings tidspunktet, så er der ikke noget beskatningsgrundlag, hvorfor et supermarked, der donerer overskudsvarer, fordi de ikke kan sælges og dermed ikke har en købspris/værdi, så er der heller ikke noget beskatningsgrundlag, hvorfor der heller ikke skal beregnes udtagningsmoms.¹⁸²

Det kan diskuteres, hvorvidt sådanne madvarer slet ingen værdi har, eller om de rent faktisk har en residualværdi på udtagnings tidspunktet, idet sådanne madvarer *de facto* kan spises, hvilket Skatteministeren har påpeget, jf. afsnit 12.2. Noget andet er, hvorvidt det nye lovforslag om justering af reglerne om udtagningsmoms dermed bringer ML § 28, stk. 1, i overensstemmelse med MSD art. 74, se næste afsnit.

11. Nye regler om udtagningsmoms

11.1. Lovforslag nr. L 27 A fra 2019

Der er vedtaget nye lovændringer til ML § 28 i 2019.¹⁸³ Det bemærkes, at enkelte af de foreslåede regler forudsætter godkendelse af EU's Ministerråd, hvorfor enkelte bestemmelser først bliver sat i kraft, når EU's Mømsudvalg er hørt, og godkendelsen foreligger, hvilket forventeligt var senest 1. juni 2020.¹⁸⁴ På grund af de administrative byrder for erhvervslivet er det tanken, at de dele af lovforslaget, der vedrører udtagning og afgiftsgrundlaget, skal sættes i kraft samtidig.¹⁸⁵ De nye regler om udtagningsmoms er endnu ikke trådt i kraft på tidspunktet for artiklens afslutning.

Skatteministeren fremsatte den 2. oktober 2019 lovforslag nr. L 27, der bl.a. omhandler lovændringer af momsloven. Lovforslaget indeholdt genfremstættelser samt nye elementer, herunder ændringer til reglerne om udtagningsmoms, som bl.a. er begrundet i EU-Domstolens praksis,¹⁸⁶ se neden for. Et af formålene

182. Johansen m.fl. (n23) Hvis varerne ikke har nogen markedsværdi, skal der så betales moms?.

183. Lov nr. 1295 af 5. december 2019. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, fremsat 2. oktober 2019. Lovforslaget blev senere opdelt til L 27 A, der blev vedtaget den 28. november 2019 ved 3. behandling. Jensen og Stensgaard (n44).

184. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, s. 41.

185. *ibid.* Lovforslagets § 4, nr. 3-7 (nr. 4 vedrører udtagning), nr. 12-16 (afgiftsgrundlaget), og nr. 20-25 samt 29, skal sættes i kraft samtidig. Udtagning og beregningen heraf fremgår af lovforslagets § 4, nr. 4-6, 13 og 15.

186. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, s. 8.

med lovforslaget er således at bringe dansk ret i overensstemmelse med EU-retten.¹⁸⁷

På denne baggrund blev det foreslået i lovforslaget:¹⁸⁸

[...] at ændre momslovens udtagningsregler, hvorefter momsgrundlaget ved udtagning af varer som udgangspunkt er købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer, og i mangel af en købspris, kostprisen på varen på det tidspunkt udtagning sker, samt for ydelser af de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med leveringen af ydelsen. (*Vores fremhævning*).

Det nye er, at det foreslås, at afgiftsgrundlaget ved udtagning fremover skal ske på baggrund af »købsprisen« for varerne på udtagningstidspunktet, og ikke lænere til »indkøbsprisen« for varerne på indkøbstidspunktet.

Der foretages bl.a. en mindre ændring i ML § 5, idet », herunder anvendelse,« udgår af 1. pkt.,¹⁸⁹ og ML § 28, stk. 1, vil få følgende ordlyd:¹⁹⁰

For varer, hvoraf der skal betales afgift ved udtagning efter § 5, stk. 1 eller 2, er afgiftsgrundlaget købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller, i mangel af en købspris, kostprisen på det tidspunkt, hvor udtagningen finder sted, jf. dog stk. 3.

Der er også foreslået et nyt ML § 28, stk. 5, som særligt kræver tilladelse fra EU, hvorefter virksomheder kan vælge at anvende indkøbsprisen på indkøbstidspunktet, når der er tale om varer eller ydelser af mindre værdi, hvilket er ment som en forenkling af de nye regler, en administrativ lettelse og en momsmæssig fordel, såfremt indkøbsprisen er lavere end købsprisen på udtagningstidspunktet.¹⁹¹

For varer, hvoraf der skal betales afgift ved udtagning efter § 5, stk. 1, der er indkøbt for mindre end 1.000 kr., kan afgiftspligtige personer vælge at anvende den pris, som den afgiftspligtige person har indkøbt varen for, som afgiftsgrundlag.

Dennis Ramsdahl Jensen og Henrik Stensgaard påpeger dog, at det reelle behov for en sådan forenklet ordning kan synes forsvindende lille, og at det ualmindeligt sjældent vil være relevant at udfordre værdiansættelsen ved udtagning af varer på grundlag af den oprindelige indkøbspris frem for residualværdien på udtagningstidspunktet.¹⁹² Dette synes at være et rimeligt standpunkt, men eventuel fremtidig praksis vil vise relevansen af en sådan ny ML § 28, stk. 5.

187. *ibid.*

188. *ibid.*

189. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, § 4, nr. 4.

190. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, § 4, nr. 14.

191. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, § 4, nr. 13, og s. 14 og 32.

192. Jensen og Stensgaard (n44) afsnit 3.2.

Endvidere anføres det i lovforslaget, at de danske regler skal ændres på baggrund af sag C-16/14, *Property Development Company NV*^{193,194}.

Købsprisen skal i henhold til EU-Domstolens dom i sag C-16/14, *Property Development Company NV*, forstås som residualværdien (restværdien) af varen på tidspunktet for udtagningen. EU-Domstolen fastsatte også, at ved fastlæggelse af købsprisen for en tilsvarende fast ejendom skulle beliggenhed, størrelse og andre væsentlige kendetegn, der er sammenlignelige, tages i betragtning.

Hertil bemærkes, at dette ikke er den første EU-dom, der gør det klart, at afgiftsgrundlaget ved udtagning skal beregnes på grundlag af residualværdien på udtagningstidspunktet. EU-Domstolen henviser i *Property Development Company NV*-sagen til tidligere sager, der går tilbage til 2001.¹⁹⁵ Det er således ikke noget nyt, at den danske momslov ikke har været i overensstemmelse med EU-retten lige siden 2001.¹⁹⁶ Med lovforslaget vil den danske momslov gå fra at anvende den nugældende indkøbspris, dvs. den faktiske indkøbspris som afgiftsgrundlag,¹⁹⁷ og til at anvende købsprisen for varen på udtagningstidspunktet, dvs. restværdien på udtagningstidspunktet, i overensstemmelse med MSD art. 74.¹⁹⁸

Det foreslås i *stk. 1*, at momsgrundlaget for varer, hvoraf der skal betales afgift ved udtagning efter momslovens § 5, stk. 1 eller 2, er købsprisen, forstået som restværdien af goderne på tidspunktet for udtagelsen af godet. Hvis en sådan restværdi ikke findes, fordi varen ikke er købt, men fremstillet inden for rammerne af virksomheden, skal momsgrundlaget beregnes på baggrund af købsprisen for en tilsvarende vare på tidspunktet for udtagningen. Kun i mangel af købsprisen for varen eller for en tilsvarende vare skal kostprisen anvendes. Markedsprisen udgør købsprisen på tidspunktet for udtagningen mellem uafhængige parter. [...]

Efter nyaffattelsen vil der nu tydeligt fremgå en rangorden af den metode, der skal anvendes ved fastlæggelse af momsgrundlagene ved udtagning i overensstemmelse med momsdirektivet. Hertil foreslås det tydeliggjort, at momsgrundlaget for en vare, der ikke er købt, er købsprisen for en tilsvarende vare og i mangel heraf kostprisen. (*Vores fremhævning*).

Det bliver også tydeliggjort, at der findes en rangorden mellem anvendelsen af »købsprisen« og »kostprisen«, idet købsprisen går forud for kostprisen, hvilket yderligere tilnærmer sprogbrugen i ML § 28, stk. 1, til MSD art. 74,¹⁹⁹ jf. afsnit 10.

Skatteministeren har afgivet et svar, hvor det uddybes, at købsprisen, forstået som restværdien på udtagningstidspunktet, udgøres af markedsprisen på tidspunktet for udtagningen, dvs. den pris, som virksomheden selv kan købe varen

193. Sag C-16/14 (n171).

194. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, s. 14.

195. Forenede sager C-322/99 og C-323/99 (n38) præmis 80; sag C-142/12 (n175) præmis 32. Jf. note 175.

196. Jensen og Stensgaard (n44) afsnit 3.1, og note 22.

197. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, s. 14.

198. Lovforslag nr. L 27, FT 2019/20, tillæg A, s. 31-33.

199. Dette har været kritiseret af Pedersen m.fl. (n24) 78.

til på udtagningstidspunktet.²⁰⁰ I svaret gives der et eksempel med en oksemørbrad, der har en indkøbspris på 200 kr.,²⁰¹ og hvor oksemørbraden er tæt på udløb på udtagningstidspunktet, og derfor har en restværdi på 50 kr. I så fald skal der efter de nye regler beregnes udtagningsmoms på 10 kr., i modsætning til 40 kr. efter de gamle regler.²⁰² På baggrund af eksemplerne anfører Skatteministeren, at afgiftsgrundlaget afhænger af den konkrete »restværdi« for varerne.²⁰³

De nye regler medfører den positive momsmæssige konsekvens, at afgiftsgrundlaget ved udtagning af varer bliver væsentligt mindre, hvilket også berører supermarkeder, der herefter kun skal betale udtagningsmoms af et betydeligt mindre beløb end nu, selvom de ikke helt undgår at skulle betale udtagningsmoms, når de bortgiver usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret.

11.2. Høringssvar til forslaget om de nye regler om udtagningsmoms

I forbindelse med høringsfasen til lovforslaget om de nye regler om justering af reglerne om udtagningsmoms var der enkelte høringssvar, som er relevante for supermarkedsbranchen.

De Samvirkende Købmænd påpegede følgende:²⁰⁴

Med forslaget kan butikker donere overskudsvarer og betale udtagningsmoms af varens restværdi, i stedet for af en højere købspris. Forslaget kan medvirke til at mindske madspild og hilses derfor velkommen.

[...]

[...] der vil være behov for en indsats imod misbrug fra Skatteforvaltningens side, så der ikke opstår en slags momskarrusel, hvor »grønthandler A« overdrager et parti – salgsegnede – momsfrie varer til »pizzeria B«, som dermed kan anskaffe sig varerne billigere end via de gængse kanaler.

Det er vigtigt med en indsats imod madspild, men det er også vigtigt, at der ikke de facto åbnes op for endnu mere kreativ tænkning i de dele af erhvervslivet, der i forvejen har svært ved at overholde mange basale regler. (*Vores fremhævning*).

Lovforslaget modtages altså positivt af De Samvirkende Købmænd, idet de nye regler kan hjælpe med til at modvirke madspild, når afgiftsgrundlaget formindskes i forbindelse med donering af overskudsvarer. Samtidig gør de opmærksom på, at de nye regler ikke skal kunne misbruges, hvilket altid er beskyttelsesværdige hensyn, men dog ikke så relevante for supermarkeders vedkommende, idet risikoen for misbrug må anses for at være minimal, når der er tale om madvarer, der ellers ville blive smidt ud, og som derfor ikke er salgsegne.

200. Skatteudvalget 2019-20, L 27, L 27 A, L 27 B, svar på spørgsmål nr. 1 af 4. november 2019.

201. Inkl. moms.

202. Skatteudvalget 2019-20, L 27, L 27 A, L 27 B, svar på spørgsmål nr. 1 af 4. november 2019.

203. *ibid.*

204. Lovforslag nr. 27 A, FT 2019/20, bilag 1, høringssvar samlet L 27, s. 1.

Landbrug og Fødevarer har anført, at definitionen af »købspris« bør være utvetydig.²⁰⁵

Ved beregning af udtagningsmoms efter momslovens § 28, stk. 1, jf. høringsforslagets § 4, stk. 13 og 14, anvendes som udgangspunkt »købsprisen« for varerne eller for tilsvarende varer som afgiftsgrundlag. Købsprisen kunne i denne sammenhæng nemt forstås som »indkøbsprisen«.

Det fremgår imidlertid af bemærkningerne til lovforslagets § 4, nr. 13 »... at momsgrundlaget for varer, hvoraf der skal betales afgift ved udtagning efter momslovens § 5, stk. 1 eller 2, er købsprisen, forstået som restværdien af goderne på tidspunktet for udtagelsen af godet.«

Netop fordi at købsprisen skal forstås som restværdien af goderne, er det vores opfattelse, at definitionen udtrykkeligt bør indarbejdes i lovtæksten, ligesom »normalværdi« defineres i forslaget til momslovens § 28, stk. 4.

I samme forbindelse bør det præciseres, hvad skal forstås ved udtrykket »restværdi« da det er uklart hvad der ligger i varens reelle værdi på udtagningsstidspunktet.

Der bør med andre ord sikres en ensartet forståelse, som ikke vækker usikkerhed om hvorvidt restværdien skal opgøres efter et skøn, den regnskabsmæssige værdi eller andre kriterier. En klar definition vil andet lige være med at til at mindske fejlagtig anvendelse af loven og dermed minimere administrationsomkostninger mv.

Vi er enige med Landbrug og Fødevarer i, at det bør præciseres, hvad der skal forstås ved udtrykket »restværdi«, herunder hvilket perspektiv dette skal ses fra – virksomheden eller forbrugeren, da der ikke nødvendigvis er overensstemmelse hermed, idet modstykket til at give madvarer bort er at kassere dem, hvor kasserungen udgør en negativ værdi for virksomheden. Hensynet til klare og tydelige regler tilskriver også, at definitionen på »købsprisen« burde fremgå endnu tydeligere af selve lovtæksten, idet »købsprisen« stadig vil give associationer til »indkøbsprisen«, og ud fra en sproglig forståelse er det langt fra indlysende, at »købsprisen« er lig med »restværdien« på udtagningsstidspunktet, jf. afsnit 10.1. Vi kan også tilslutte os Landbrug og Fødevarers synspunkt om, at det er usikkert, hvordan restværdien skal opgøres, da der mangler en definition herpå eller nærmere retningslinjer herfor. Det må derfor forventes, at der kommer nogle administrative retningslinjer hurtigst muligt efter ikrafttrædelsen af de nye regler via styresignal eller Den juridiske vejledning m.v. Endelig påpeger Landbrug og Fødevarer, at der vil være administrative omkostninger forbundet med fastlæggelsen af restværdien for virksomhederne.

På baggrund af høringssvarene ses det, at de nye regler om udtagningsmoms hilses velkommen, idet reglerne vil hjælpe med til at undgå madspild. Det ses dog samtidig, at de nye regler fortsat vil give anledning til usikkerhed om forståelsen og anvendelsen af reglerne, ligesom de fortsat vil give anledning til administrative omkostninger i forbindelse med håndteringen af udtagningsmomsen.

205. Lovforslag nr. 27 A, FT 2019/20, bilag 1, høringssvar samlet L 27, s. 21-22.

12. Overdragelse af varer mod et symbolsk vederlag

12.1. Dansk momspraksis, jf. SKM 2015.664 SKAT

Oven for er reglerne om udtagningsmoms analyseret i forhold til vederlagsfri overdragelse efter ML § 5, stk. 1, og gaver efter ML § 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 5, samt de nye regler om justering af reglerne om udtagningsmoms. Her undersøges den situation, hvor en virksomhed overdrager varer mod et symbolsk vederlag.

Som udgangspunkt kan der kun være tale om enten: 1) En virksomhed modtager et vederlag for en vare, hvor vederlaget udgør afgiftsgrundlaget, eller 2) en virksomhed modtager ikke noget vederlag for en vare, og så er det udtagning, hvor afgiftsgrundlaget er indkøbs- eller fremstillingsprisen. Der findes således som udgangspunkt ingen mellemvej.²⁰⁶ I forhold til at undgå madspild er der dog en mellemvej, der langt hen ad vejen gør det mere attraktivt for supermarkeder at medvirke til at undgå madspild, og som allerede nu ligger tæt op ad det resultat, som vil blive udfaldet af de nye regler om udtagningsmoms, jf. afsnit 11.

Der er tale om den praksisskabte mulighed for, at levering af madvarer kan ske mod et symbolsk beløb, hvilket resulterer i, at der skal beregnes salgsmoms af et meget lavt beløb, jf. Skatteforvaltningens styresignal, SKM 2015.664 SKAT, jf. afsnit 9.1. Det fremgår af styresignalet, at såfremt fødevarerproducenter, fødevareregrossister og supermarkeder m.fl., som udleverer overskudsvarer til indsamlingsorganisationer (f.eks. Folkekirkens Nødhjælp) mod en enhedspris, f.eks. pr. kg/ton fødevarer, kan anvende denne pris som afgiftsgrundlag, jf. ML § 4, stk. 1, og § 27, stk. 1, dvs. at der skal betales salgsmoms af den pris, som varerne faktisk sælges for.²⁰⁷ Efter SKATs opfattelse er udlevering af overskudsfødevarer mod betaling af et vederlag ikke omfattet af udtagningsreglerne, jf. ML § 5, stk. 1, og § 28, stk. 1, uanset at prisen for overskudsvarerne udgør et mindre (symbolsk) beløb i forhold til normalværdien af tilsvarende kurante fødevarer.²⁰⁸ SKAT lægger desuden vægt på, at der er tale om varer, som for producenterne m.fl. udgør »overskudsvarer«, dvs. varer, som virksomheden normalt ville destruere, hvorved varerne udgør en negativ værdi for virksomheden.²⁰⁹

Styresignalet er senere bekræftet af Skatterådet i det bindende svar, SKM 2016.267 SR,²¹⁰ jf. afsnit 7, der handlede om en fuldt momspligtig virksomhed i detailbranchen, der både solgte non-food varer og fødevarer. I sagen blev non-food varer først sendt til destruktion efter, at virksomheden havde forsøgt at sælge dem med helt op til 70 % prisnedsættelse. I stedet for at sende tøj m.v. til de-

206. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, pkt. 34.

207. SKM 2015.664 SKAT, SKATs opfattelse. DJV (n51) afsnit D.A.8.1.1.1.2.

208. SKM 2015.664 SKAT, SKATs opfattelse.

209. *ibid.*

210. Se også Skatteudvalget 2017-18, SAU Alm. del, svar på spørgsmål nr. 188 af 2. februar 2018.

struktion ønskede virksomheden at donere tøjet m.v. til nødhjælpsorganisationer og andre almenvelgørende og almennyttige organisationer, enten som donation uden betaling eller ved at sælge tøjet m.v. til organisationerne til en lav (symbolsk) pris, idet dette både ressource- og miljømæssigt var en bedre løsning. Under henvisning til SKM 2015.664 SKAT, fandt Skatterådet i SKM 2016.267 SR, at virksomheden kunne sælge non-food overskudsvarer, f.eks. tøj, til nødhjælpsorganisationer og andre almenvelgørende og almennyttige organisationer, til en lav pris og anvende denne lave pris som afgiftsgrundlag.

Det kan herefter fastslås ud fra praksis, at der ikke er noget til hinder for, at supermarkeder sælger deres madvarer til en symbolsk lav pris, så længe der er et vederlag. Det bemærkes, at SKAT i det bindende svar lagde vægt på, at der er tale om overskudsvarer, der normalt skulle destrueres, og hvor varerne udgør en negativ værdi for virksomheden. Umiddelbart synes dette at indskrænke området for, hvornår der kan fastsættes et symbolsk vederlag i forbindelse med donation af overskudsvarer. Heroverfor bemærkes, at det ifølge EU-Domstolens praksis er tilstrækkeligt, at der er et vederlag, uanset om denne er under indkøbsprisen, jf. afsnit 13, dog med undtagelse af, hvis medlemslandene har indsat særlige regler herom. Dette burde dog ikke influere på supermarketers mulighed for at sælge madvarer mod et symbolsk vederlag i henhold til praksis, idet der antageligvis er tale om usælgelige madvarer, som ellers ville blive destrueret.

Styresignalet og det bindende svar nævner eksplicit overdragelse til en symbolsk pris fra fødevareproducenter, -grossister og supermarkeder m.v. til nødhjælpsorganisationer og andre almenvelgørende og almennyttige organisationer m.v. Dette rejser spørgsmålet, om et salg til symbolsk pris tillige kan ske direkte fra en kommerciel virksomhed såsom et supermarked og til dets forbrugere/kundekreds.

Som tidligere nævnt er Skatteministeren i juni 2019 blevet bedt om at oplyse, hvorvidt Danmark i overensstemmelse med EU-retten kan vedtage, at fødevareproducenter m.fl. ikke alene kan udlevere overskudsvarer til hjælpeorganisationer, men også til borgere og enkeltpersoner, uden at der skal betales moms, jf. afsnit 1. Som svar på spørgsmålet anførte Skatteministeren i august 2019:²¹¹

For så vidt angår det konkrete spørgsmål kan jeg oplyse, at butikker m.fl. ikke efter de gældende momsregler kan donere overskudsfødevarer til hjælpeorganisationer, uden at betale såkaldt udtagningsmoms. Denne moms beregnes på baggrund af varenes indkøbspris. Hvis butikken i stedet sælger varerne til en lav pris, skal butikken ikke betale udtagningsmoms, men moms af den konkrete salgspris. For at lette de administrative byrder for butikkerne m.fl. kan de sælge overskudsvarerne til en enhedspris, f.eks. pr. kg/ton fødevarer. Et sådant salg kan ske til alle og ikke kun hjælpeorganisationer.

[...]

211. FT 2018-19 (2. samling), EUU Alm. del – endeligt svar på spørgsmål 3 af 26. august 2019.

[...] Udtagningsreglerne baserer sig på fælles EU-momsregler, og det vurderes ikke muligt nationalt at bestemme, at værdien af en overskudsvarer på udtagningsstidspunktet er 0, idet værdierne faktisk vil blive anvendt og dermed må antages at have en vis værdi. (Vores fremhævning).

Skatteministeren bekræfter således, at salg af varer mod et symbolsk vederlag kan ske til *alle*, hvilket også vil sige til et supermarkeds kunder. I den forbindelse må det overvejes, hvor lavt det symbolske vederlag egentlig må være, idet en virksomhed jo i princippet kan sælge 1 ton madvarer for 1 kr., og i yderste konsekvens bruge en enhedspris på 0,01 kr. Det er nærliggende at overveje, om – trods eksistensen af et objektivt konstaterbart vederlag – et symbolsk vederlag kan være så lavt, at det momsmæssigt kan omkvalificeres til en vederlagsfri overdragelse eller gave, der medfører udtagningsbeskatning, jf. afsnit 13.

Vi finder, at Skatteministeren rejser et meget relevant synspunkt i forhold til, at donerede madvarer ikke har en værdi på 0 kr., fordi madvarerne rent faktisk vil blive anvendt og spist, hvorfor de må antages at have en vis værdi – og derfor kan afgiftsgrundlaget ikke sættes til 0 kr. i forbindelse med udtagning. Dette faktum er åbenbart svært at argumentere imod. Det er dog ligeså rimeligt at hævde, at værdien af usælgelige madvarer, der ellers ville blive smidt ud, rent faktisk repræsenterer en værdi på kun 0 kr. og nok mere korrekt en negativ værdi som følge af omkostninger til destruktion og bortskaffelse, da alternativet til donation rent faktisk er destruktion og bortskaffelse på anden vis. Set i det lys, er der også meget, der taler for Flemming Lind Johansen m.fl.'s synspunkt om, at den reelle værdi ved udtagning af overskudsvarer må anses for at være nul, hvorved der ikke er et beskatningsgrundlag for udtagningsmoms, jf. afsnit 10.1.

12.2. Eksempel på beregning med symbolsk vederlag

Når supermarkeder sælger varer til en symbolsk lav pris, er der tale om beregning af almindelig salgsmoms baseret på et meget lavt afgiftsgrundlag. Supermarkedets afgiftstilsvær ser ud som følger:

Supermarkedet indkøber:		Supermarkedet sælger:		Supermarkedets afgiftstilsvær:	
Madvarer	100 kr.	Madvarer	1 kr.	Salgsmoms	0,25 kr.
+ 25 % moms	25 kr.	+ 25 % moms	0,25 kr.	- købsmoms	25 kr.
Betaling til leverandør	125 kr.	Pris for forbruger	1,25 kr.	Negativt afgiftstilsvær	- 24,75 kr.

Figur 5: Egen tilvirkning.

Salget til symbolsk pris vil ikke have nogen effekt på supermarkedets ret til det fulde momsfradrag på 25 kr. i købsmoms, idet der er tale om indkøb af madvarer, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momsplichtige leverancer. På grund af den symbolske pris er det en lidt usædvanlig handel, men ved handel mellem uafhængige parter bliver afgiftsgrundlaget blot sat til det faktiske ve-

derlag på 1 kr. Salgsmomsen er herefter 0,25 kr.,²¹² hvilket resulterer i et negativt afgiftstilsvær på 24,75 kr., og dermed en tilbagebetaling fra Skatteforvaltningen på 24,75 kr. i købsmoms.²¹³ Supermarkedets samlede udgift i forbindelse med indkøb og salg af madvarerne bliver derefter 99 kr. På denne måde oplever supermarkedet ingen negative momsmæssige konsekvenser, idet der ikke opstår nogen momsomkostning, som supermarkedet selv skal afholde, hvilket er forskelligt fra situationen med udtagningsmoms.

Den praksiskabte løsning med levering mod et symbolsk vederlag må anses for at give et betydeligt momsmæssigt incitament for supermarkeder til at medvirke til at reducere madspild. Selvom løsningen er god, er der sikkert plads til forbedringer. Flemming Lind Johansen m.fl. har da også udtrykt kritik heraf, idet virksomhederne ikke slipper for at beregne og betale moms, fordi de f.eks. donerer overskudsvarer til velgørende organisationer, hvilket de utvivlsomt finder ikke er en hensigtsmæssig løsning, selvom der kan afregnes moms af et symbolsk beløb.²¹⁴

13. Omkvalificering af symbolsk vederlag til vederlagsfri overdragelse eller gave?

Som sagt kan der stilles det spørgsmål, om et symbolsk vederlag for en virksomheds salg af varer kan anses for at være så lavt, at dette kan give grundlag for at omkvalificere et symbolsk vederlag til i stedet at skulle anses som en vederlagsfri overdragelse eller gave med udtagningsbeskatning til følge, idet det symbolske vederlag ikke kan accepteres som et reelt vederlag for en momspligtig leverance af varer.²¹⁵ Dette blev f.eks. kraftigt antydnet af generaladvokaten i *Kuwait Petroleum-sagen*.²¹⁶

[...] Det kan siges, at »rabatter« på 100% falder uden for anvendelsesområdet for artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), og at meget store rabatter af den type, som den forelæggende ret forestiller sig i forbindelse med det første spørgsmål, og hvor kunden blot skal betale et symbolsk beløb for de leverede varer, desuden i betragtning af bestemmelserne i artikel 5, stk. 6, bør behandles som mulige forsøg på afgiftsunddragelse, men der er ikke tale om en sådan rabat i denne sag.

212. Det bemærkes, at det ikke er muligt at angive i decimaler, når virksomheder skal angive deres salgs- og købsmoms. Dette er dog irrelevant for eksemplet, idet det i praksis aldrig vil være ét enkelt varesalg, der angives i forbindelse med bortgivelse af usælgelige madvarer, som ellers ville blive kasseret.

213. ML § 56, stk. 1, 3. pkt., og OPKL § 12, stk. 1, 1. pkt.

214. Johansen m.fl. (n23) Dansk praksis – hvorfor betale moms af »varer«, der gives bort?.

215. Jensen (n25) afsnit 4, hvor der henvises til TSS-cirkulære 2001-7, pkt. 6.

216. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-48/97 (n83) pkt. 28.

Det er et krav ved udtagningsbeskatning, at overdragelsen er sket vederlagsfrit.²¹⁷ I sag C-412/03, *Hotel Scandic Gåsabäck*, har EU-Domstolen udtalt, at den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag, idet sidstnævnte begreb nemlig udelukkende forudsætter, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget.²¹⁸ Sagen vedrørte levering af frokostmåltider til personalet, og i fremtiden ønskede Scandic at sælge dette til en pris, der var lavere end omkostningerne.²¹⁹

EU-Domstolen bemærkede i *Hotel Scandic Gåsabäck*-sagen den svenske regerings synspunkt om, at formålet med og den effektive virkning af 6. momsdirektivs art. 5, stk. 6, og art. 6, stk. 2, litra b), ville blive bragt i fare, såfremt en transaktion, der foretages for en symbolsk modværdi, ikke faldt ind under bestemmelsernes anvendelsesområde. Dette var ud fra betragtningen om, at momsbetaling for en stor dels vedkommende ville kunne blive omgået, såfremt den afgiftspligtige eller dennes personale kunne erhverve et gode eller en tjenesteydelse for et symbolsk beløb og pålægge afgift på grundlag af denne modværdi.²²⁰ Generaladvokaten i *Hotel Scandic Gåsabäck*-sagen tilbageviste med en længere argumentationsrække den svenske regerings synspunkter bl.a. under henvisning til, at udtagning kun kan omfatte gratis transaktioner, hvilket hindrer national lovgivning, der kvalificerer udtagelserne som »salg med tab«, og at den forelæggende ret ikke på noget tidspunkt havde benyttet begrebet »symbolsk betaling«.²²¹

I forlængelse heraf fastslog EU-Domstolen, at det på ingen måde fremgik af sagen, at det beløb, som Scandics personale for fremtiden skulle betale for leveringen af måltider i Scandics kantine, blev symbolsk.²²² Endelig udtalte EU-Domstolen, at under alle omstændigheder kan den af den svenske regering nævnte risiko kun give anledning til en anmodning i henhold til 6. momsdirektivs art. 27 om, at medlemsstaten kan indføre undtagelsesforanstaltninger for at undgå visse former for svig eller unddragelse.²²³ Mikaela Sonnerby har forstået *Hotel Scandic Gåsabäck*-sagen på den måde, at den indebærer, at det er tilstrækkeligt, at et symbolsk beløb, f.eks. 1 kr., betales for at undvige udtagningsbeskat-

217. Sag C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio* [2011] EUD I-05059, præmis 26; sag C-371/07 (n38) præmis 49; sag C-412/03 (n36) præmis 24. Jensen (n16) 261-263, og note 731; Pedersen m.fl. (n24) 75.

218. Sag C-412/03 (n36) præmis 22, der henviser til sag 102/86, *Apple and Pear* [1988] EUD 01443, præmis 12. Sag C-285/10 (n217) præmis 25.

219. Sag C-412/03 (n36) præmis 13.

220. Sag C-412/03 (n36) præmis 25.

221. Generaladvokatens forslag til afgørelse i sag C-412/03 (n206) pkt. 37-42.

222. Sag C-412/03 (n36) præmis 26.

223. *ibid.*

ning, idet det er uden betydning, hvor stor modværdien er, som betales.²²⁴ Dette resultat kritiserer hun dog ud fra neutralitetsbetragtninger og formålet med udtagningsbeskatningsreglerne, idet hun samtidig anfører, at det er svært at se, hvordan der kan opnås ligebehandling, hvis en afgiftspligtig person kan udtage en vare, hvor momsen er fradraget og undvige udtagningsbeskatning gennem at modtage et lille vederlag for varen.²²⁵ Hun medgiver således den svenske regering, at der er risiko for misbrug i forbindelse med anvendelsen af et symbolsk vederlag.

EU-Domstolen konkluderede, at 6. momsdirektivs art. 2, art. 5, stk. 6, og art. 6, stk. 2, litra b), skal fortolkes således, at de er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter levering af en vare eller tjenesteydelse mod en faktisk modværdi udgør udtagelse af et gode eller tjenesteydelse til eget brug, selv når denne modværdi er lavere end kostprisen for det leverede gode eller den leverede tjenesteydelse. EU-Domstolen ses ikke direkte at svare på spørgsmålet, om der også kunne blive tale om udtagning ved en symbolsk værdi, idet EU-Domstolen blot konstaterede, at det ikke fremgik i sagen, at der var tale om en symbolsk værdi, hvorfor dette må anses for uafklaret.

I den senere sag C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*, fandt EU-Domstolen imidlertid, at når en modværdi er aftalt og faktisk er blevet betalt, er der tale om levering mod vederlag, selv om den er foretaget mellem forbundne parter, og selv om den aftalte og faktisk betalte pris er *åbenbart lavere* end den normale markedspris.²²⁶ Dette synes i høj grad at understøtte, at der skal meget til, førend et faktisk vederlag, desuagtet et meget lille beløb, kan omkvalificeres til enten vederlagsfri overdragelse eller gave.

EU-Domstolen har i sag 50/87, *Kommissionen mod Frankrig*,²²⁷ forholdt sig til, at en lejes størrelse er meget lav. Der var tale om udlejning til en leje, der lå under det almindelige markedsniveau, og som blev praktiseret af visse virksomheder til fordel for deres datterselskaber og af visse kommuner af almennyttige hensyn til fordel for sports- og kulturelle organisationer eller til virksomheder for at gøre det muligt for disse at etablere sig.²²⁸

Herom udtalte EU-Domstolen følgende:²²⁹

Det skal i den forbindelse konstateres, at for at imødegå situationer som dem, der er fremhævet af Den Franske Republik, hjemler artikel 20 i sjette direktiv en berigtigelsesordning. Når man på grund af lejens ringe størrelse må anse en udlejning som en gave, og ikke som en økonomisk ak-

224. Sonnerby (n26) 172.

225. Sonnerby (n26) 173.

226. Sag C-285/10 (n217) præmis 27.

227. Sag 50/87, *Kommissionen mod Frankrig* [1988] EUD 04797.

228. Sag 50/87 (n227) præmis 11.

229. Sag 50/87 (n227) præmis 21-22.

tivit i direktivets forstand, kan det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges inden for en frist, der kan udstrækkes til ti år.

Hvad angår nødvendigheden af at hindre afgiftsunddragelse, hvilket forhold er blevet påberåbt af Den Franske Republik, kan en sådan nødvendighed kun begrunde undtagelser fra direktivet under anvendelse af den procedure, der er fastsat ved artikel 27, og som Den Franske Republik ikke har benyttet. (*Vores fremhævelse*).

Det bemærkes, at den engelske version af samme præmis bruger ordet »*concession*« i stedet for gave, den svenske version siger »*gåva*«, og den tyske version siger »*unentgeltliche Zuwendung*«. Det er ikke entydigt i sprogversionerne, hvorvidt den meget lave leje skal opfattes som en egentlig gave, eller som noget andet, der vedrører et så lavt beløb, at det ikke kan anses for at udgøre en reel modydelse for udlejningen af fast ejendom.

Dennis Ramsdahl Jensen har kommenteret på EU-Domstolens *obiter dictum* i *Kommissionen mod Frankrig*-sagen vedrørende dommens præjudikatværdi.²³⁰

Det er imidlertid særdeles uklart, hvilken præjudikatværdi EF-Domstolens *obiter dictum* i sag 50/87, *Kommissionen mod Frankrig* skal tillægges. Når der henses til, at afgørelsen er forholdsvis gammel, ikke senere blevet bekræftet, og at der alene var tale om et *obiter dictum* af en noget upræcis karakter, skal man være forsigtig med at udlede for bastante udsagn om gældende ret på grundlag af dommen.

Dommen kan med sikkerhed ikke tages til indtægt for, at fradragsret pr. definition kan nægtes, når prisen ligger under kostpris. En pris under kostpris kan således efter omstændighederne være *begrundet i markedsmaessige forhold*.

Vi kan umiddelbart tilslutte os Dennis Ramsdahl Jensens synspunkter, særligt henset til, at *Kommissionen mod Frankrig*-sagen er fra 1987, mens *Hotel Scandic Gåsabäck*-sagen er fra 2003, ligesom EU-Domstolen i sidstnævnte sag havde rig mulighed for at udtale sig også om et eventuelt gaveelement/vederlagsfrit element ved at give medarbejderne adgang til kantinen til under kostprisen,²³¹ hvilket EU-Domstolen ikke gjorde.

Vi vil gerne fremhæve, at *Kommissionen mod Frankrig*-sagen vedrører, hvorvidt selve virksomheden, dvs. udlejning af fast ejendom mod en meget ringe lejeindtægt, udgjorde en økonomisk virksomhed. Der var således ikke tale om en vurdering af, hvorvidt en økonomisk virksomheds enkeltstående leverancer på transaktionsbasis kunne blive omkvalificeret fra en levering mod vederlag til en vederlagsfri overdragelse eller gave, idet materien i sagen handlede om vurderingen af begrebet »økonomisk virksomhed«. Dette taler kraftigt for, at *Kommissionen mod*

230. Jensen (n25) afsnit 2.3; Jensen (n16) 297-298.

231. Det bemærkes, at Dennis Ramsdahl Jensen har anført det synspunkt, hvorvidt der gennemføres dels en levering mod vederlag, dels en afgiftspligtig udtagning i form af en gave svarende til forskellen mellem kostprisen og det faktiske vederlag, jf. Jensen (n16) 262, og note 733; Jensen (n25) afsnit 2.2. Han finder dog samtidig, at dette ville stride imod princippet om den enkelte leverances enhed.

Frankrig-sagen slet ikke har betydning for, hvorvidt der eventuelt kunne være mulighed for at omkvalificere et symbolsk vederlag til en vederlagsfri overdragelse eller gave.

Herimod kan indvendes, at EU-Domstolen har påpeget, at medlemsstaterne skal anvende 6. momsdirektivs art. 27²³² i forhold til at bekæmpe svig og misbrug, hvilket kunne indikere, at der i sådanne tilfælde – forudsat national hjemmel hertil – kunne ske omkvalificering af en meget ringe værdi som gave. Vi er forbeholdne over for dette, idet der for det første ikke er særlig klare holdepunkter herfor i *Kommissionen mod Frankrig*-sagen, og for det andet peger det i retning af, at der skal særlige omstændigheder til, førend et symbolsk vederlag af skattemyndighederne skal kunne omkvalificeres som vederlagsfri overdragelse eller gave. Sådanne særlige tilfælde kunne være i tilfælde af svig, misbrug eller interessefælleskab, idet både *Kommissionen mod Frankrig*-sagen og *Hotel Scandic Gåsabäck*-sagen i et eller andet omfang vedrørte interessefælleskab.²³³

I situationen med supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, må det umiddelbart være rimeligt at antage, at der trods alt skal noget mere til end blot det, at et supermarked sælger varer til en symbolsk lav pris, hvis det overhovedet skulle kunne være muligt for skattemyndighederne at omkvalificere salg af sådanne madvarer til i stedet at være vederlagsfri overdragelse eller gave med udtagningsbeskatning til følge. Dette understøttes i meget høj grad af skattemyndighedernes egen momspraksis lige siden SKM 2015.664 SKAT, jf. afsnit 12. For supermarketers vedkommende er det symbolske vederlag begrundet i, at madvaren ikke kan sælges på normal vis, og derfor sælges til en meget lav pris, hvor alternativet enten er destruktion eller at give den væk gratis. I den situation er vederlaget formentlig ikke kun rent symbolsk, men nok nærmere udtryk for varens reelle værdi, hvor lille den end måtte være.

14. Afsluttende bemærkninger til moms og madspild

Som udgangspunkt skal der betales moms i forbindelse med levering mod vederlag, medmindre reglerne om udtagning i ML § 5, stk. 1 og 2, finder anvendelse. Når supermarkeder bortgiver usælgelige madvarer, der ellers ville blive kasseret, til madspildsorganisationer eller til deres kundekreds, udgør dette udtagning både i form af vederlagsfri overdragelse efter ML § 5, stk. 1, og i form af gave efter ML § 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 5. Det er vores vurdering, at den rette hjemmel er ML § 5, stk. 1, når bortgivelsen mere sker som led i den daglige drift, hvor gaveelementet ikke er det mest fremtrædende element. Supermarkeder skal således

232. Svarer til MSD art. 273.

233. I samme retning: Jensen (n16) 295, hvor det anføres, at i tilfælde uden for interessefælleskab må den lave pris anses for at være begrundet i kommercielle forhold.

betale udtagningsmoms – hvilket er en moms, som de ikke modtager fra forbrugeren – hvorved de belastes med en momsomkostning, som de ellers ikke ville blive pålagt, hvis de i stedet havde valgt at destruere madvarerne. Dette medfører et negativt momsmæssigt incitament for supermarkeder til at medvirke til at bekæmpe og minimere madspild.

Det er konkluderet, at undtagelsesbestemmelsen til udtagning i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., vedrørende reklameartikler og lign. samt vareprøver som udgangspunkt ikke finder anvendelse på supermarketers bortgivelse af usælgelige madvarer, der ellers ville blive smidt ud, da bortgivelsen normalt ikke er udtryk for reklame-, markedsførings- og promoveringsformål. Imidlertid må det anses for usikkert og uafklaret, hvorvidt den danske implementering i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., og § 5, stk. 2, af MSD art. 16, andet afsnit, der nævner »gaver af ringe værdi« i forbindelse med udtagning til virksomhedens eget brug, er korrekt. Vi anbefaler derfor, at der forelægges et præjudicielt søgsmål for EU-Domstolen til afklaring heraf, så snart det bliver muligt i en fremtidig konkret sag.

Afgiftsgrundlaget for beregning af udtagningsmoms både efter ML § 5, stk. 1 og 2, skal beregnes ud fra de samme værdier, jf. ML § 28, stk. 1, hvorefter afgiftsgrundlaget er supermarkedets indkøbspris som fastsat på indkøbstidspunktet for de pågældende madvarer, der udtages til vederlagsfri overdragelse eller gave.

Det kan konstateres, at ML § 28, stk. 1, ikke stemmer overens med MSD art. 74 og EU-praksis hertil, hvorefter der ved indkøbsprisen skal forstås restværdien på udtagningstidspunktet. Denne uoverensstemmelse foreslås løst ved hjælp af de vedtagne nye regler om justering af reglerne om udtagningsmoms, ifølge hvilke afgiftsgrundlaget ved udtagning efter ML § 5, stk. 1 og 2, fremover skal beregnes på grundlag af købsprisen på udtagningstidspunktet, hvorved skal forstås restværdien på udtagningstidspunktet. De nye regler vil således bringe ML § 28, stk. 1, i harmoni med MSD art. 74 og EU-praksis hertil, så snart de træder i kraft. Når dette sker, må dansk momspraksis ændres, således at ML § 28, stk. 1, og praksis hertil, fortolkes direktivkonformt i overensstemmelse med MSD art. 74 og EU-praksis hertil. Det kan dog diskuteres, om ikke der allerede på nuværende tidspunkt kan og skal ske denne direktivkonforme fortolkning af ML § 28, stk. 1.

De nye regler om udtagningsmoms vil – når de træder i kraft – medføre den positive momsmæssige konsekvens for supermarkeder, at afgiftsgrundlaget ved udtagning af varer bliver væsentligt mindre, hvorefter der kun skal afregnes og betales udtagningsmoms af et betydeligt mindre beløb, end hvad der følger af momspraksis i dag. Baseret på hørings svarene til lovforslaget om de nye regler om udtagningsmoms opfatter erhvervslivet de nye regler som gode initiativer i forhold til at bekæmpe og minimere madspild. Dog peger erhvervslivet samtidig på, at de nye regler fortsat vil give anledning til usikkerhed om forståelsen og anvendelsen af reglerne, samt fortsat medføre administrative omkostninger i forbindelse med håndteringen af udtagningsmomsen.

Et alternativ til udtagningsmoms er ifølge dansk momspraksis – som umiddelbart ser ud til at være i overensstemmelse med EU-retten – at det er muligt for supermarkeder at sælge madvarer, der ellers ville blive smidt ud, mod et symbolsk vederlag, således at der ikke sker udtagning, men derimod almindeligt momspligtigt salg af madvarer. Der skal således beregnes almindelig salgsmoms, hvor afgiftsgrundlaget udgør det meget lave symbolske vederlag. Dette er en god løsning for supermarkeder på nuværende tidspunkt, idet de ikke oplever nogen negative momsmæssige konsekvenser herved, da de ikke belastes med nogen momsomkostning ligesom i tilfældet med udtagningsmoms. Efter vores vurdering giver momspraksis på dette område et betydeligt momsmæssigt incitament for supermarkeder til at medvirke til at undgå madspild. Men, selvom løsningen er god, er der sikkert plads til fremtidige forbedringer, herunder henset til, at supermarkeder stadig momsmæssigt og administrativt skal håndtere, afregne og betale salgsmoms, når de som alternativ til blot at smide madvarer ud eller give disse bort gratis, i stedet vælger at sælge madvarerne mod et symbolsk vederlag.²³⁴

234. Johansen m.fl. (n23) Dansk praksis – hvorfor betale moms af »varer«, der gives bort?.