

Udtagningsbeskatning af "gratis" varer og ydelser som led i at fremme salg

af BOLETTE MØLSTED HINDBO og IDA MARIE RISGAARD KRISTENSEN

Formålet med afhandlingen er at undersøge, hvorfor virksomheder giver varer og ydelser væk "gratis" som led i at tiltrække kunder og fremme salget, samt hvilke momsmæssige konsekvenser dette vil have. Hertil er udvalgte salgsfremmeordninger og CSR tiltag inddraget for at undersøge, hvordan disse kan give forbrugerne incitament til at foretage køb hos virksomheden, samt hvordan de konkrete eksempler skal behandles momsmæssigt.

De momsmæssige konsekvenser, som afhandlingen vil analysere, er særligt, om der skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1-3.

Set fra et økonomisk perspektiv ønsker virksomheder at få loyale kunder, fordi de foretager gentagende køb hos virksomheden og ofte vil anbefale virksomheden til familie og venner. Derfor forsøger virksomheder at tiltrække kunderne ved at give varer og ydelser væk "gratis".

Virksomheder kan via "philanthropic" ansvarlighed opnå en højere brandværdi hos forbrugerne, fordi virksomheden gør noget, der ikke forventes. Forbrugeren kan herigennem få et øget incitament til at gøre køb hos virksomheden.

Selvom formålet med salgsfremmende foranstaltninger og CSR -initiativer er mere eller mindre det samme for alle typer transaktioner, er der stor forskel på konsekvenserne for virksomhederne.

For en transaktion af varer foretaget uden vederlag er konsekvensen, at transaktionen vil blive betragtet som levering mod vederlag, jf. ML § 5, stk. 1. Dette er tilfældet i nogle salgsfremmende foranstaltninger og CSR tiltag, eksempelvis når virksomheder giver varer i konkurrencer på sociale medier.

I tilfælde hvor virksomhedens navn eller logo er påtrykt varen, eller varen har mistet sin værdi som handelsobjekt, vil varen være undtaget for beskatning, hvis den har en værdi på under 100 kr. ekskl. moms, jf. ML § 5, stk. 1, stk. 3. Det samme gælder for vareprøver.

Hvad angår ydelser, skal nogle yderligere betingelser være opfyldt, jf. ML § 5, stk. 2 og 3. Derfor beskattes ydelser, der leveres uden vederlag, ikke så ofte og især ikke i tilfælde af salgsfremmende foranstaltninger.

Som et CSR tiltag kan en virksomhed vælge at donere overskudsfødevarer eller -tøj. I disse tilfælde er der sket en vederlagsfri overdragelse, og der skal derfor ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1. Disse varer vil ikke kunne undtages efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Modtager virksomheden et symbolsk beløb for overskudsvarerne, er der modsat sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1.

Det har betydning for virksomhedernes opgørelse af afgiftsgrundlaget, om der skal ske udtagningsbeskatning. Er der sket levering mod vederlag, skal afgiftsgrundlaget opgøres efter det modtagne vederlag, jf. ML § 27, stk. 1, 1. pkt. Skal der ske udtagningsbeskatning, vil afgiftsgrundlaget i stedet være indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. ML § 28, stk. 1. Dog kan virksomheder gøre MSD art. 74 gældende, hvorefter værdien skal opgøres på udtagningsstidspunktet, hvilket har en stor betydning ved CSR tiltag, da der ofte vil være tale om varer, hvor der sker en reduktion i prisen.

Udtagningsbeskatning af salgsfremmeordninger kan have den konsekvens, at der vil ske en dobbeltbeskatning af virksomheden, hvorfor der vil kunne være et brud på neutralitetsprincippet. Virksomheden vil ofte tjene den vederlagsfri overdragelse ind gennem eksempelvis et øget salg eller højere priser på forudgående salg, hvorved virksomhedens afgiftsgrundlag bliver højere. Dermed vil der kunne ske en dobbeltbeskatning, når virksomheden også bliver pålagt udtagningsbeskatning af den vederlagsfri overdragelse.

Abstract

This master thesis aims to consider why undertakings give goods and services as “free” gifts as part of promoting the sale. In the analysis of the selected sales promotions and Corporate Social Responsibility (CSR) initiatives, it will be analysed how these can give consumers an incentive to shop at the undertaking and provide loyal customers. Moreover, the sales promotions and CSR initiatives need to be communicated to the consumers so that the undertaking can benefit from them. This is why it will be examined how the undertakings can communicate through social media.

Additionally, the purpose is to consider the value added tax (VAT) issues when undertakings are using selected sales promotions and CSR initiatives to increase their revenue.

From a VAT perspective, these transactions are often complicated to settle as they can be designed in a variety of different ways.

Through various sales promotions and CSR initiatives, there is a basis for attracting customers and moreover, gaining loyal customers. Loyal customers make repeated purchases from the same undertaking. Further, these customers will often recommend the undertaking or brand to their family and friends. Therefore, it is important for the undertaking to focus on getting loyal customers.

When undertakings carry out CSR initiatives, it could lead to an increased incentive for the consumer to purchase from the undertaking. The incentive is a result of responsibility from the undertaking, whereby the consumer gains a psychosocial value when buying from this undertaking.

According to the undertakings' communication of the different initiatives, there will be a lot of benefits for undertakings to achieve if they use social media. Hereby, they can create an “interaction model of communication” as the consumer has the opportunity to respond to the undertaking's posts regarding the sales promotions and CSR initiatives.

To consider how to treat this from a VAT perspective several different compositions of sales promotions and CSR initiatives are analysed. To do this several practical examples will be included.

Even though, the purpose of the sales promotions and CSR initiatives is more or less the same for all types of transactions there is a big difference in the consequences for the undertakings.

For a transaction of goods made without consideration, the consequence is that the transaction will be considered equivalent to a transaction made against consideration according to section 5, subsection 1 in the Danish VAT Act. This is the case in some sales promotions and CSR initiatives e.g. when undertakings give goods in competitions on social media.

In cases where the undertaking's name or logo is imprinted on the good, or otherwise, the good does not have a value as a commercial object, the good will be exempted from taxation if it has a value of less than DKK 100 excl. VAT, cf. section 5, subsection 1, paragraph 3 in the Danish VAT Act. Likewise, samples will be exempted from taxation.

Concerning services, there will have to be some additional conditions fulfilled, cf. section 5, subsection 2 and 3 in the Danish VAT Act. Therefore, services made without consideration are not taxed that often and especially not in the case of sales promotions.

Whether the transaction made without consideration is to be taxed is important for the undertakings' calculation of the basis of assessment.

When the case is a transaction made against consideration the basis of assessment must be calculated according to section 27, subsection 1, paragraph 1 in the Danish VAT Act. The basis of assessment, in this case, is the payment for the delivery. When the case is a transaction made without consideration and this is to be taxed according to section 5 in the Danish VAT Act, the basis of assessment must be calculated according to section 28, subsection 1 in the Danish VAT Act. According to this direction, the basis of assessment is the purchase price or production price.

The taxation of sales promotions according to section 5, subsection 1 in the Danish VAT Act can be a breach of the principle of neutrality. Hereby, the undertakings can end up with double taxation. This is because the undertakings will often earn the consideration through e.g., increased sale or higher prices on previous sales.

Indholdsfortegnelse

1. Indledning	4
1.1. Problemformulering	5
1.2. Metode	6
1.3. Retskilder	6
1.4. Afgrænsning	7
1.5. Struktur	8
2. De økonomiske aspekter bag salgsfremmeordninger og CSR tiltag	8
2.1. Kundeloyalitet	8
2.1.1. Loyalitetsprogrammer	9
2.1.2. Hvorfor ønsker en virksomhed at få loyale kunder?	10
2.2. Corporate Social Responsibility	11
2.2.1. Hvordan kan CSR fremme virksomhedens salg?	11
2.3. Kommunikation via sociale medier	14
3. Analyse af udvalgte salgsfremmeordninger og CSR tiltag	15
3.1. "Gratis" varer eller ydelser i forbindelse med køb	16
3.1.1. Økonomisk analyse af "gratis" varer eller ydelser i forbindelse med køb	16
3.1.2. Momsmæssig analyse af "gratis" varer eller ydelser i forbindelse med køb	17
3.1.2.1. Levering mod vederlag ved stempelkort og "køb 3 betal for 2"	18
3.1.2.1.1. En del af virksomhedens naturlige sortiment	22
3.1.2.1.2. Ny afgørelse, der tager stilling til, om der er sket levering mod vederlag i en tilgiftssituation	24
3.1.2.2. Udgør varen ved stempelkort en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?	26
3.1.2.3. Udtagningsbeskatning af ydelser efter ML § 5, stk. 2, der gives ved stempelkort	28
3.1.2.4. Udtagningsbeskatning af ydelser efter ML § 5, stk. 3, der gives ved stempelkort	31
3.1.3. Delkonklusion	31
3.2. Medlemsordninger	32
3.2.1. Økonomisk analyse af medlemsordninger	33

3.2.2.	Momsmæssig analyse af medlemsordninger	33
3.2.2.1.	Levering mod vederlag ved medlemsordninger	33
3.2.3.	Delkonklusion.....	35
3.3.	"Gratis" varer eller ydelser, der ikke er betinget af et køb	35
3.3.1.	Økonomisk analyse af "gratis" varer eller ydelser, der ikke er betinget af et køb	36
3.3.2.	Momsmæssig analyse af "gratis" varer eller ydelser, der ikke er betinget af et køb.....	37
3.3.2.1.	Gave i forbindelse med udfyldelse af spørgeskema	38
3.3.2.1.1.	Levering mod vederlag, når besvarelsen udløser en gave	38
3.3.2.1.2.	Levering mod vederlag, når besvarelsen giver mulighed for at deltage i en konkurrence eller lodtrækning.....	39
3.3.2.2.	Gave i forbindelse med konkurrencer	40
3.3.2.2.1.	Levering mod vederlag ved konkurrencer, der afholdes i en app eller på sociale medier	40
3.3.2.2.2.	Udgør varen i en konkurrence en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?	42
3.3.2.2.3.	Udtagning af ydelser efter ML § 5, stk. 2, der gives i en konkurrence	44
3.3.2.3.	Gave til influencers	44
3.3.2.3.1.	Levering mod vederlag	44
3.3.2.3.2.	Udgør varen til influencers en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?	45
3.3.2.3.3.	Udtagning af ydelser efter ML § 5, stk. 2, der gives til influencers.....	46
3.3.3.	Delkonklusion.....	46
3.4.	CSR tiltag	47
3.4.1.	Økonomisk analyse af CSR tiltag	47
3.4.2.	Momsmæssig analyse af CSR tiltag.....	48
3.4.2.1.	Levering mod vederlag ved CSR tiltag	49
3.4.2.2.	Udgør varen i CSR tiltaget en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?	49
3.4.3.	Delkonklusion.....	50
4.	Er udtagningsbeskatning af salgsfremmeordninger og CSR tiltag et brud på neutralitetsprincippet?	51
5.	Konklusion	53
	Litteraturliste	55
	Bilag	60

1. Indledning

Virksomheders overlevelse afhænger af, om de kan tiltrække kunder. I konkurrencen om at vinde kunder og skabe kundeloyalitet benytter mange virksomheder sig af at give varer eller ydelser væk "gratis".¹ Dette kan gøres på et utal af forskellige måder. Mange virksomheder benytter en metode, hvor de giver en vare eller ydelse "gratis" til en forbruger, efter denne har foretaget et nærmere defineret køb, et eksempel herpå er stempelkort. Dette er også princippet ved medlemsordninger. Virksomheder benytter også metoder, hvor der gives en vare eller ydelse "gratis", som ikke er betinget af et køb. Fælles for disse metoder er, at de kan karakteriseres som salgsfremmeordninger. Det ses også, at virksomheder giver varer væk ved at donere overskudsvarer til eksempelvis udsatte. Dette kan karakteriseres som et Corporate Social Responsibility tiltag (herefter CSR tiltag).

Nogle typer af salgsfremmeordninger vil yderligere kunne karakteriseres som loyalitetsprogrammer. Dette gælder eksempelvis medlemsordninger og stempelkort.

¹Virksomheder tjener kassen på at forære ting væk gratis, 2014

En ny undersøgelse viser, at 67% af voksne i Danmark er medlem af et loyalitetsprogram. Undersøgelsen viser også, at forbrugere, der er medlem af et loyalitetsprogram, er mere tilbøjelige til at anbefale virksomheden til venner og familie.² Dette underbygger dermed, at salgsfremmeordninger kan benyttes til at tiltrække kunder.

Virksomheder kan dog ikke indføre disse salgsfremmeordninger og CSR tiltag uden at være opmærksomme på, om det måtte have nogle momsmæssige konsekvenser. Når virksomhederne benytter salgsfremmeordninger og CSR tiltag, hvor de giver varer eller ydelser væk vederlagsfrit, skal det vurderes, om der skal pålægges udtagningsmoms efter momslovens³ (herefter ML) § 5.

Formålet med udtagningsbeskatning er at sikre ligebehandling og undgå brud på momsens neutralitet.⁴ Neutralitetsprincippet følger af momssystemdirektivet⁵ (herefter MSD) art. 1, stk. 2, som bestemmer, at merværdiafgiftspligten ikke skal belaste virksomheder i forbindelse med deres momspligtige aktiviteter, hvorfor der gives virksomheder fradrag for købsmoms.

Såfremt der skal pålægges udtagningsmoms, vil det få den konsekvens, at udtagningen skal sidestilles med, at der er sket levering mod vederlag, og afgiftsgrundlaget vil skulle opgøres efter indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. ML § 28, stk. 1.

Det kan være vanskeligt at vurdere, om det vil medføre udtagningsbeskatning, når virksomheder benytter salgsfremmeordninger og CSR tiltag, da de kan sammensættes på et utal af forskellige måder. Hver ordning eller tiltag kan derfor have nogle specifikke problemstillinger.

En af de typiske problemstillinger er, om varen eller ydelser er leveret vederlagsfrit, hvilket er en betingelse, før reglerne for udtagningsbeskatning bliver relevante. Problemstillingen skyldes, at når en virksomhed benytter salgsfremmeordninger, vil det typisk kræve en form for handling af forbrugeren, eller at forbrugeren forinden har gjort nogle køb hos virksomheden, før denne kan få den "gratis" vare eller ydelse. Det kan derfor være uklart, om forbrugeren handling udgør en modydelse, eller om det forudgående købs vederlag kan dække den "gratis" vare eller ydelse. Ved CSR tiltag ligger der en problemstilling i, om en symbolsk betaling kan anses for at være et vederlag, så der dermed er sket levering mod vederlag. I de tilfælde, hvor der er tale om en vederlagsfri overdragelse, er det især ved CSR tiltag relevant at overveje, hvordan afgiftsgrundlaget skal opgøres.

For varer, der er overdraget vederlagsfrit, vil det også kunne være svært at afgøre, hvorvidt disse kan karakteriseres som reklameartikler eller vareprøver og dermed undtages fra udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Reklameartikler skal dog have en værdi under 100 kr. ekskl. moms, før disse undtages.

Hvis virksomheder overdrager en ydelse vederlagsfrit, kan der i stedet opstå en problemstilling i forhold til, om de skærpede betingelser der er for, at der skal ske udtagningsbeskatning af ydelser efter ML § 5, stk. 2 og 3, de er opfyldt.

1.1. Problemformulering

Det vil i afhandlingen blive undersøgt, hvordan virksomheder kan fremme salget ved at give varer eller ydelser væk "gratis". Dette vil blive undersøgt ved at finde ud af, hvordan udvalgte salgsfremmeordninger og CSR tiltag kan give forbrugerne incitament til at handle hos virksomheden og i øvrigt skabe loyale kunder. Før virksomheden kan få det fulde udbytte af salgsfremmeordningerne og CSR tiltagene, kræver det, at virksomheden kommunikerer det til forbrugerne. Det vil blive undersøgt, hvilke kommunikationsmodeller virksomheden kan bruge via sociale medier.

²YouGovs whitepaper – De nordiske landes syn på loyalitetsprogrammer 2020

³Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 102 om merværdiafgift (momsloven)

⁴Jensen, Merværdiafgiftspligten, s. 221-223

⁵Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

Denne afhandling vil endvidere analysere, hvad de momsretslige konsekvenser er for virksomheden, når denne giver varer eller ydelser væk ”gratis”, navnlig om virksomheden skal udtagningsbeskattes, jf. ML § 5, stk. 1-3.

Herunder vil det i de udvalgte salgsfremmeordninger og CSR tiltag blive analyseret, om der sker en levering mod vederlag, eller om der i stedet er tale om en vederlagsfri overdragelse. Findes der at være tale om en vederlagsfri overdragelse af en vare, vil det blive analyseret, om denne kan være omfattet af undtagelsen til udtagningsbeskatning. For vederlagsfrie overdragelser af ydelser vil det blive analyseret, om disse opfylder de yderligere betingelser, der skal være til stede, før der skal ske udtagningsbeskatning. Til sidst vil det blive vurderet, hvorvidt udtagningsbeskatning af salgsfremmeordninger og CSR tiltag er et brud på neutralitetsprincippet.

1.2. Metode

Denne afhandling afspejler en tværfaglig afhandling, hvor både juridisk og økonomisk metode indrages til brug for besvarelsen af den ovenfor anførte problemformulering.

Til brug for analysen af de juridiske aspekter i afhandlingen vil den retsdogmatiske metode blive anvendt. Ifølge den retsdogmatiske metode beskrives, analyseres, fortolkes og systematiseres gældende ret ved anvendelse af tilstedeværende relevante retskilder.⁶ I forbindelse med denne *de lege lata*⁷ fortolkning inddrages relevante retskilder, relevant praksis fra domstole og administrative instanser med henblik på fastlæggelse af gældende ret. Endvidere vil der blive inddraget relevant juridisk litteratur inden for området.

Den økonomiske analyse er foretaget ud fra den mikroøkonomiske tilgang, som ser på, hvorfor virksomheder træffer nogle bestemte beslutninger.⁸

Derudover vil den deduktive metode blive anvendt til brug for de økonomiske aspekter, da der tages udgangspunkt i eksisterende teorier.⁹ De økonomiske teorier er blevet brugt til at undersøge, hvordan virksomheden skaber loyale kunder, hvordan virksomheder kan bruge CSR tiltag til deres fordel, og hvordan virksomheden kan kommunikere salgsfremmeordninger og CSR tiltag til forbrugerne. De økonomiske teorier bruges endvidere til at undersøge, hvorfor det er relevant for virksomheder at anvende salgsfremmeordninger og CSR tiltag.

1.3. Retskilder

MSD og ML er de grundlæggende retskilder i denne afhandling, og disse skal tillægges den højeste retskildeværdi. ML er en direktivstyret lov, hvilket betyder, at denne er en implementering af MSD, hvorfor ML skal læses i overensstemmelse med MSD. Da MSD er implementeret i dansk ret, betyder det samtidig, at det er ML, der som udgangspunkt skal støttes ret på.

Direktiver kan i nogle sammenhænge være umiddelbart anvendelige for personer og virksomheder, hvorfor disse vil kunne støtte ret på direktivet. Dette gælder, når direktivet er klart, præcist og ubetinget formuleret, samt implementeringsfristen er udløbet.¹⁰

⁶Tvarnø, m.fl., Retskilder og retsteorier, s. 29

⁷Ibid., s. 30

⁸Parkin, m.fl., Economics, s. 2

⁹Arbnor, m.fl., Methodology for creating business knowledge, s. 90-91

¹⁰Sørensen, m.fl., EU-retten, s. 165-166

Domspraksis har en stor rolle i juridisk metode, da det kan være med til at afgøre en retstilstand.¹¹ Afgørelser fra EU-Domstolen er bindende for de nationale domstole, og det vil desuden være den instans, som skal tillægges størst værdi.¹² Efter disse skal Højesterets domme tillægges størst værdi. Administrativ praksis er eksempelvis afgørelser fra Landsskatteretten. Disse er placeret under domme i forhold til retskildeværdi.¹³ Personer og virksomheder kan som udgangspunkt støtte ret på administrativ praksis, såfremt denne ikke er ulovlig.¹⁴ I forhold til bindende svar vil disse som udgangspunkt være bindende for skattemyndighederne overfor spørger i 5 år, jf. skatteforvaltningslovens¹⁵ § 25, stk. 1. De offentliggjorte bindende svar vil dog også kunne bruges af andre end spørger til forståelsen af, hvordan en identisk eller lignende situation vil blive behandlet.

Der vil i denne afhandling også blive anvendt SKATs styresignaler, SKATs meddelelser, samt den juridiske vejledning til forståelse af gældende ret. Disse har retlig status som cirkulærer.¹⁶ Cirkulærerne skaber pligt for underordnede myndigheder, men ikke for personer og virksomheder. Personer og virksomheder kan dermed ikke støtte direkte ret på cirkulærerne, hvorfor der ikke er tale om egentlige retskilder. Cirkulærerne kan dog skabe en forventning hos personer og virksomheder om, at lovgivning vil blive brugt i overensstemmelse med, hvad der er skrevet i cirkulærerne.¹⁷

Retslitteratur er heller ikke en egentlig retskilde, da der ikke vil være tale om en kilde, som kan udgøre en hjemmel, der kan støttes ret på, hvorfor retslitteratur ikke udgør et retsgrundlag.¹⁸

1.4. Afgrænsning

I denne afhandling undersøges alene salgsfremmeordninger og CSR tiltag i Danmark, hvorfor der ses bort fra de problemstillinger, der kan opstå i forbindelse med anvendelse af salgsfremmeordninger og CSR tiltag på tværs af landegrænser.

Til at forstå gældende ret vil der blive inddraget afgørelser fra EU-Domstolen og national praksis. Der vil dermed ikke blive inddraget praksis fra andre medlemsstater.

Afhandlingen undersøger kun, om der skal pålægges udtagningsmoms i de situationer, hvor virksomheder giver varer eller ydelser som led i en salgsfremmeordning eller CSR tiltag til forbrugere, og dermed ikke de situationer, hvor der sker udtagning til eksempelvis ansatte, virksomhedens indehaver eller lignende.

Udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 4 vil ikke blive behandlet, da denne bestemmelse ikke findes relevant for afhandlingen.

¹¹Hansen, m.fl., Den juridiske metode, s. 156

¹²Tvarnø, m.fl., Retskilder og retsteorier, s. 156

¹³Ibid., s. 163

¹⁴J.V. A.A.7.1.3

¹⁵Lovbekendtgørelse 2020-05-13 nr. 635 Skatteforvaltningsloven

¹⁶Hansen, m.fl., Den juridiske metode, s. 163-164

¹⁷Ibid., s. 165

¹⁸Ibid., s. 166

ML § 42, stk. 1, nr. 5, der henvises til i ML § 5, stk. 2, omfatter underholdning, restaurationsydelser, gaver og repræsentation. Underholdning og restaurationsydelser er udelukkende præciseringsregler til bestemmelsen.¹⁹ For så vidt angår udtagning efter ML § 5, stk. 2, vil fokus i denne afhandling være på gaver og repræsentation.

1.5. Struktur

Afsnit 2 indeholder en undersøgelse af kundeloyalitet og CSR, herunder hvordan kundeloyalitet og CSR tiltag kan fremme salg. Der vil også være en undersøgelse af, hvordan virksomheder kan kommunikere salgsfremmeordninger eller CSR tiltag til forbrugerne via sociale medier.

Afsnit 3 er opdelt i fire underafsnit. Tre af disse behandler salgsfremmeordninger, og et af afsnittene behandler CSR tiltag. Det vil i hvert enkelt af de fire afsnit blive givet konkrete eksempler på, hvordan salgsfremmeordningen eller CSR tiltaget kan se ud. Dernæst vil der være en økonomisk analyse af de konkrete eksempler, der tager udgangspunkt i analyserne fra afsnit 2. Til sidst vil der i hvert af de fire afsnit være en analyse af, hvordan de konkrete eksempler skal behandles i forhold til udtagningsbeskatning.

Afsnit 4 indeholder en analyse af, om der sker et brud på neutralitetsprincippet, når salgsfremmeordninger skal udtagningsbeskattes.

Afsnit 5 indeholder afhandlingens konklusion.

2. De økonomiske aspekter bag salgsfremmeordninger og CSR tiltag

Det antages, at salgsfremmeordninger har potentiale til at skabe loyale kunder. Derfor vil der i dette afsnit blive inddraget relevante økonomiske teorier i forbindelse med at undersøge, hvordan virksomheder skaber loyale kunder, og hvorfor det er relevant for virksomheder at fokusere på at skabe loyale kunder. Dette gøres for i afsnit 3.1., 3.2. og 3.3. at kunne analysere, hvordan udvalgte salgsfremmeordninger kan bruges af virksomheden til at få loyale kunder. I forhold til CSR tiltag vil det blive undersøgt, hvad CSR er, samt hvordan CSR tiltag kan styrke virksomhedens brand og fremme salg. Dette vil blive undersøgt, så det i afsnit 3.4. er muligt at analysere, hvordan et specifikt CSR tiltag kan være med til at skabe kunder for virksomheden.

Det er desuden vigtigt for virksomheden at få kommunikeret salgsfremmeordninger og CSR tiltag til forbrugerne, hvorfor det vil blive undersøgt hvilke fordele, der er for virksomheden ved at benytte sociale medier til dette, og hvilke kommunikationsmetoder virksomheden kan vælge. Dette vil blive brugt i afsnit 3.1., 3.2., 3.3. og 3.4. til at undersøge, hvordan de udvalgte salgsfremmeordninger og CSR tiltag kan kommunikeres til forbrugerne via sociale medier.

2.1. Kundeloyalitet

Loyale kunder er den vigtigste drivkraft for den langsigtede økonomiske præstation for en virksomhed.²⁰ Virksomheder, der fokuserer på kunderne og på at opbygge tilfredshed og loyalitet hos disse, vil have bedre økonomiske resultater end virksomheder, der ikke fokuserer på kunderne og deres

¹⁹Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift (med kommentarer), kommentar 278

²⁰Jones, Why satisfied customer defects, s. 91

tilfredshed.²¹ Ved at fokusere på at skabe et godt forhold til kunderne, kan virksomheden opnå ”bedre” kunder, som er mere loyale.²²

Der findes forskellige definitioner af loyalitet. En definition lyder: *”A deeply held commitment to rebuy or repatronize a preferred product/service consistently in the future, thereby causing repetitive same-brand or same brand-set purchasing, despite situational influences and marketing efforts having the potential to cause switching behavior”*.²³ Kundeloyalitet opstår dermed, når forbrugeren bliver ved med at foretage køb hos den samme virksomhed, selvom der sker noget, som potentielt ville kunne medføre et skifte til et andet brand.

Der vil i det følgende blive gennemgået nogle af de fundamentale elementer i forbindelse med at opnå kundeloyalitet hos forbrugerne.

Af litteraturen fremgår det, at tilfredse kunder har en tendens til at blive loyale kunder.²⁴ Hvis virksomheden lykkes med at positionere sig rigtigt og skabe en god oplevelse for den enkelte forbruger, vil der være grundlag for loyalitet hos denne i fremtiden. Fornells (1992) mening understøttes af tre danske professorer, der også mener, at kundetilfredshed har betydning for loyalitet.²⁵ Når kunderne er tilfredse med en vare eller ydelsen, vil disse have tendens til at vende tilbage til virksomheden for at foretage endnu et køb og på den måde blive loyale over for virksomheden. Kundetilfredshed har derfor en afgørende betydning i forhold til virksomhedens mulighed for at skabe loyale kunder. Ydermere vil tilfredse kunder ofte have tendens til at anbefale virksomheden til venner og familie og samtidig ofte være villige til at betale en højere pris for varen eller ydelsen.²⁶

I relationer er tillid en vigtig faktor. Dette gælder også, når der tales om forholdet mellem virksomhed og forbruger, da tillid kan reducere usikkerheden for forbrugeren.²⁷ Ved at opbygge tillid mellem virksomheden og forbrugeren etableres kundetilfredshed. Derfor er det vigtigt at opbygge tillid og tilfredshed, da dette har en positiv effekt i forhold til kundefastholdelse.²⁸

Kundetilfredshed er ikke blot drevet af tillid, men også af kundens forventninger til en virksomhed eller dennes varer og ydelser. Kunder sammenligner varens og ydelsens performance med de forventninger, som kunden havde forinden købet. Gennem denne sammenligning vil kunden opleve enten kundetilfredshed, hvis forventningerne indfries, eller utilfredshed, hvis kundens forventninger til virksomheden ikke indfries.²⁹

Af yderligere elementer, der bidrager til kundetilfredsheden, er elementer som selve varen eller ydelsen samt dennes egenskaber og evner til at konkurrere med lignende varer eller ydelser.³⁰

2.1.1. Loyalitetsprogrammer

En måde, hvorpå virksomheder kan skabe mere loyalitet hos kunderne, er ved at opsætte et loyalitetsprogram. Et loyalitetsprogram er en markedsføringsstrategi eller en del heraf, som giver særlige

²¹Bleuel, Customer Focus: One Key to Financial Success, s. 47-48

²²Dowling, Do Customer Loyalty Programs Really Work?, s. 72

²³Oliver, Whence Consumer Loyalty, s. 34

²⁴Fornell, A national customer satisfaction barometer, s. 7

²⁵Martensen, The drivers of customer satisfaction and loyalty, s. 545

²⁶Hendrawan, Is the loyalty program effective in creating loyalty program satisfaction and store loyalty?, s. 646

²⁷Baines, m. fl. Fundamentals of Marketing, s. 351-352

²⁸Ibid., s. 354

²⁹Ibid., s. 354

³⁰Ibid., s. 354

eller yderligere fordele for kunder, der ofte foretager et køb hos virksomheden. Gennem denne ordning forbliver kunderne tilknyttet virksomheden eller brandet på en anden måde end kunder, der ikke er medlem, hvilket gør medlemmerne af loyalitetsprogrammet til loyale kunder.³¹ Et loyalitetsprogram kan være udformet på en sådan måde, at medlemmet ved hvert køb optjener point. Disse optjente point kan på efterfølgende køb bruges til at opnå rabat.³²

Et loyalitetsprogram kan defineres som en struktureret indsats fra virksomheden, der giver kunder incitament til at foretage flere køb hos virksomheden.³³ Et eksempel på et loyalitetsprogram kunne være en ordning med stempelkort, hvor forbrugeren efter køb af 7 rugbrød kan få det 8. rugbrød gratis.³⁴

Formålet med et loyalitetsprogram er at opnå en højere grad af kundefastholdelse ved at skabe kundetilfredshed, som kan medføre en høj grad af tilbagevendende køb samt reducere forbrugernes intentioner om at skifte til en anden virksomhed og foretage køb der.³⁵ Ved et loyalitetsprogram skabes og øges tilfredsheden hos kunderne samtidig med, at kundeloyaliteten også øges. Dette gælder både loyaliteten til loyalitetsprogrammet, men også til virksomheden i øvrigt.³⁶ Både øget kundetilfredshed og -loyalitet vil have en langsigtet positiv økonomisk effekt for virksomheden, der bruger et loyalitetsprogram.³⁷

Forbrugerne bruger loyalitetsprogrammer til at opnå fordele, som forbrugere, der ikke er medlem af loyalitetsprogrammet, de ikke opnår. Dette kan være fordele som information om nye produkter, gaver eller specielle tilbud og rabatter, der er rettet mod den enkelte forbruger. Herigennem kan forbrugeren opleve en særlig status hos virksomheden, som en forbruger, der ikke er medlem af loyalitetsprogrammet, den ikke oplever.³⁸

2.1.2. Hvorfor ønsker en virksomhed at få loyale kunder?

Undersøgelser viser, at loyale kunder er mere profitable for virksomheden. Dette skyldes blandt andet, at loyale kunder vender tilbage og køber hos virksomheden igen, mens de samtidig kan være mindre prisfølsomme. Dette medfører, at kunderne er villige til at købe varer og ydelser, der har en højere pris hos en virksomhed frem for at foretage køb hos en anden virksomhed, hvor prisen kan være lavere. At loyale kunder er mindre prisfølsomme skyldes, at disse vægter brandet højere end prisen, fordi de forventer, at dette brand har en bedre vare eller ydelse. Endvidere er det mindre omkostningsfuldt for virksomheden at få en eksisterende loyal kunde til at gøre endnu et køb hos virksomheden, end det er at få en ny kunde til at foretage et køb hos virksomheden.³⁹

Som nævnt ovenfor har tilfredse kunder tendens til at anbefale en virksomhed til venner og familie. Dette gælder også for loyale kunder. Disse vil også anbefale en virksomhed til sin omgangskreds og opfordre disse til at foretage køb hos den pågældende virksomhed.⁴⁰ Hvis en loyal kunde anbefaler

³¹Hendrawan, Is the loyalty program effective in creating loyalty program satisfaction and store loyalty?, s. 646

³²Ibid., s. 652

³³Ibid., s. 646

³⁴Byens bager – Tilbud, 2021

³⁵Hendrawan, Is the loyalty program effective in creating loyalty program satisfaction and store loyalty?, s. 646

³⁶Vilches-Montero, What loyal women (and men) want: The role of gender and loyalty program characteristics in driving store loyalty, s. 68

³⁷Hendrawan, Is the loyalty program effective in creating loyalty program satisfaction and store loyalty?, s. 647-648 og 652

³⁸Ibid., s. 646 og 652

³⁹Dowling, Do Customer Loyalty Programs Really Work?, s. 72 og 77

⁴⁰Hendrawan, Is the loyalty program effective in creating loyalty program satisfaction and store loyalty?, s. 646

en virksomhed til et familiemedlem, vil virksomheden ikke selv skulle afholde omkostninger i forbindelse med at få denne forbruger til at gøre et køb hos virksomheden. Dermed får virksomheden en ny kunde ”gratis”.

2.2. Corporate Social Responsibility

Det ses også, at virksomheder giver varer væk som et CSR tiltag. CSR defineres af Europa-Kommisjonen som *”a concept whereby companies integrate social and environmental concerns in their business operations and in their interaction with their stakeholders on a voluntary basis”*.⁴¹ CSR har fokus på virksomheder og deres ansvar.

Der er kommet et øget fokus på virksomheders CSR strategi, og spørgsmålet er ikke længere, om en virksomhed har en CSR strategi, men derimod hvad strategien er. For at virksomheder har et *”license to operate”*, er det dermed nødvendigt for dem at have et vist fokus på CSR.⁴² Derudover vil CSR aktiviteter også kunne påvirke kundernes loyalitet overfor virksomhedens brand.⁴³

Med det fokus, der er på CSR, har det også betydning for en virksomheds brandværdi, hvilket også hænger sammen med, at det kan påvirke brandloyaliteten som nævnt ovenfor.

Et eksempel på en virksomhed, der har fået dårlig omtale på grund af CSR, er Nestlé, som en overgang ramte ind i forskellige skandaler, fordi offentligheden mente, at de ikke var ansvarlige med hensyn til CSR.⁴⁴ Denne skandale var ikke god for Nestlés brandværdi, og rigtig mange, inklusiv medierne, lagde også op til, at forbrugerne skulle boykotte Nestlé.

Omvendt vil det også have en positiv effekt for virksomhedens brand, hvis der bruges mange ressourcer på CSR. Blandt andet er der lavet *”Dow Jones Sustainability World Index”*, som er et indeks for virksomheder, der er miljømæssig og socialt ansvarlige.⁴⁵ Forbrugere kan via indekset se, hvilke virksomheder der er CSR ansvarlige.

CSR har betydning i forhold til en virksomheds stakeholders. Stakeholders kan blandt andet være medarbejdere, shareholders, medierne, konkurrenter, forbrugere, offentligheden og sociale aktivister-grupper. Stakeholders karakteriseres som nogen, der enten bliver påvirket af virksomhedernes handling, eller selv kan påvirke handlingen.⁴⁶ I det følgende vil det være forbrugerne, der vil være fokus på, og det er derfor også dem, der menes, når ordet *”stakeholder”* nævnes.

2.2.1. Hvordan kan CSR fremme virksomhedens salg?

Ifølge Carroll’s (1991) CSR pyramide kan CSR ansvar inddeles i fire forskellige grupper: *”economic responsibilities”*, *”legal responsibilities”*, *”ethical responsibilities”* og *”philanthropic responsibilities”*.⁴⁷

⁴¹European Commission, Green paper, 2001, s. 6

⁴²Borglund, m.fl., CSR and sustainable business, s. 28

⁴³Carroll, m.fl., The Business Case for Corporate Social Responsibility, s. 94

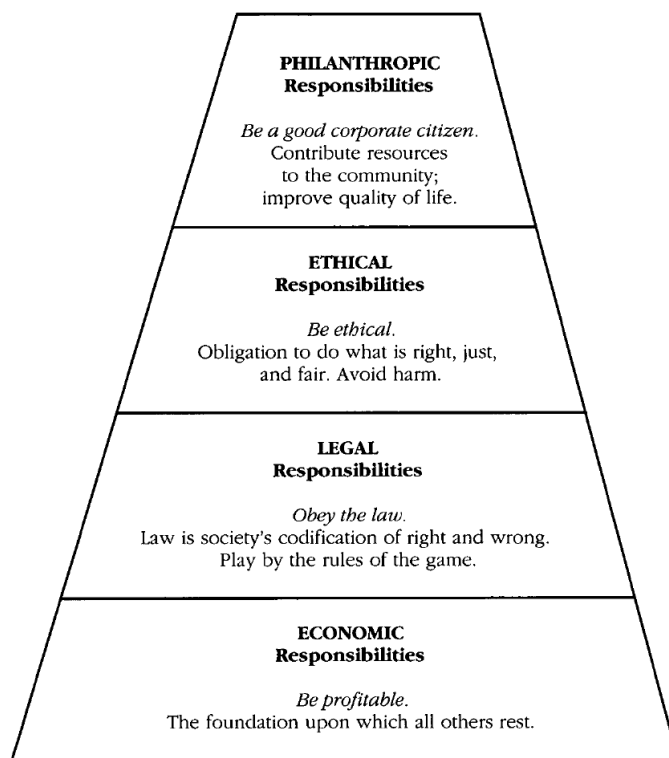
⁴⁴5 shocking scandals that prove it’s time to boycott Nestlé, 2015

⁴⁵Dow Jones Sustainability World Index, 2020

⁴⁶Carroll, The Pyramid of Corporate Social Responsibility, s. 43 og Borglund, m.fl., CSR and sustainable business, s. 23

⁴⁷Ibid., s. 40-41

Figur 1⁴⁸: CSR pyramiden



En virksomhed kræves at være "economic" og "legal" ansvarlige. Ifølge Carroll (1991) er forskellen mellem "ethical" og "philanthropic" ansvarlighed, at en virksomhed forventes at være "ethical" ansvarlig, men en virksomhed forventes ikke på samme måde at være "philanthropic" ansvarlig, det er derimod noget ekstra, som de kan gøre som virksomhed. Carroll (1991) beskriver "philanthropic" som værende "icing on the cake", hermed ment på CSR pyramiden.⁴⁹

Hvis en virksomhed ønsker at skabe et godt omdømme og derved også styrke dens brand, kan virksomheden altså vælge at have fokus på "philanthropic" ansvarlighed. Virksomheden skal dog også opfylde de andre tre ansvarligheder.

"Philanthropic" ansvarlighed kan karakteriseres ved, at virksomheden skal være en god "corporate citizen". Det er dermed de ekstra CSR tiltag, som en virksomhed går ind i, der ikke forventes af virksomheden. Yderligere kan "philanthropic" defineres som "*actively engaging in acts or programs to promote human welfare or goodwill.*"⁵⁰ Dette kunne være donation af fødevarer og tøj til udsatte. Fra et CSR perspektiv vil en sådan handling udvise ansvar på flere områder. For det første er der selve donation, som betyder, at virksomheden hjælper udsatte uden at få betaling for det. Derudover viser det også miljømæssigt ansvar, da maden eller tøjet bliver brugt i stedet for blot at blive smidt ud.

For at opnå de konkurrencemæssige fordele skal virksomheden designe "philanthropic" aktiviteterne efter ønskerne og behovene fra deres vigtige stakeholders. Det kunne eksempelvis være med fokus på, hvad forbrugerne kunne ønske, at virksomheden forbedrede sig indenfor. Virksomheder kan dermed ende med at få en konkurrencemæssig fordel igennem forbedrede muligheder for marketing og salg ved at have fokus på "philanthropic" aktiviteter.⁵¹

⁴⁸Ibid., s. 42

⁴⁹Ibid., s. 42

⁵⁰Ibid., s. 42

⁵¹Carroll, m.fl., The Business Case for Corporate Social Responsibility, s. 98

For at forstå hvad stakeholders får ud af et CSR tiltag i en virksomhed, kan Bhattacharya's (2009) model bruges.⁵² Modellen tager udgangspunkt i forskellige stakeholders, og hvilke fordele disse får ud af et CSR tiltag. I forhold til forbrugere tager de, ifølge Bhattacharya (2009), deres købsbeslutning på baggrund af tre sammenhængende fordele. Den første fordel er funktionel, og kan beskrives som en materiel fordel, der har forbindelse til varen eller ydelsen, som købes. Den næste fordel er psykosocial, som handler om den psykiske og den sociale fordel, det giver forbrugeren. Den tredje og sidste fordel er værdien for forbrugeren, hvilket henviser til den sluttilstand, som købet sætter forbrugeren i.⁵³ Disse tre fordele kan også ses i forhold til andre stakeholders, eksempelvis de personer, som CSR tiltaget støtter.

Et eksempel på et CSR tiltag kunne være, når fødevarerbutikker giver julehjælp til familier, som ikke har så mange midler. Dette CSR tiltag kan sættes ind i figuren udviklet af Bhattacharya (2009) for at skabe et overblik over, hvilke fordele forskellige stakeholders får ud af CSR tiltaget.

Figur 2⁵⁴: Udbytte til stakeholders af julehjælp

Udbytte til stakeholders	Modtagere af julehjælp	Forbrugere
Funktionel fordel	De modtager noget mad og andre produkter, som de ikke selv havde råd til	
Psykosocial fordel	De kan føle, at de har mulighed for at gøre det samme som andre - social accept	De får følelsen af at hjælpe andre mennesker
Værdi for stakeholder	Selv værd	Well-being

I figuren ovenfor er der lavet et fravalg af andre stakeholders, som kunne få fordele af tiltaget. Dette kunne eksempelvis have været medarbejdere.

Som det ses i figuren, får forbrugeren også noget ud af tiltaget, som er lavet for at støtte dem, der ikke har så mange midler. I dette eksempel får forbrugeren ikke nogen funktionel fordel ud af tiltaget. De får dog en psykosocial fordel, som ligger i, at forbrugeren får en følelse af at hjælpe andre, når de køber hos, og dermed støtter, det specifikke brand, som udfører CSR tiltaget. Dette giver dermed også slutteligt en værdi hos forbrugeren af generelt bedre well-being.

⁵²Bhattacharya, m.fl., Strengthening Stakeholder–Company Relationships Through Mutually Beneficial Corporate Social Responsibility Initiatives, s. 262

⁵³Ibid., s. 261

⁵⁴Figuren er udfyldt selv, men layout og teori er fra Bhattacharya, m.fl., Strengthening Stakeholder–Company Relationships Through Mutually Beneficial Corporate Social Responsibility Initiatives, s. 262

Fra virksomhedens side vil det dermed give udslag i en positiv effekt, da deres CSR tiltag vil kunne tiltrække forbrugere, fordi det giver forbrugerne værdi og psykosociale fordele at handle hos et brand, som laver CSR tiltag.

2.3. Kommunikation via sociale medier

For at virksomheder kan drage fordel af deres salgsfremmeordninger og CSR tiltag, er disse nødt til at blive kommunikeret til forbrugerne. Når virksomheden skal vælge hvilke kanaler, denne skal markedsføre sig på, er sociale medier et oplagt valg, da virksomhederne kan nå ud til rigtig mange forbrugere herigennem.⁵⁵

Et socialt medie, også kaldet SoMe, er kendetegnet ved, at være et sted, hvor brugerne kan dele ting med andre.⁵⁶ I Danmark var 70% af de danske internetbrugere på Facebook i 2018, hvorfor Facebook var det sociale medie med flest brugere.⁵⁷ Facebook er dermed en af de oplagte medier for virksomheder at markedsføre sig på, da de derved når ud til rigtig mange forbrugere.

Fordelen ved brug af Facebook, og generelt sociale medier, er også, at der kan skabes interaktion med brugeren. Dette ses eksempelvis ved afholdelse af konkurrencer, hvor SoMe brugeren ofte, for at deltage i konkurrencen, skal reagere på opslaget, eksempelvis via en kommentar eller et "like". Når SoMe brugeren reagerer på opslaget, skabes der også en selvforstærkende effekt for opslaget, da det dermed også vil komme op på SoMe brugerens "Facebook venners" Facebook side. Dermed kommer virksomheden og opslaget ud til endnu flere. Den interaktion, som kan skabes med SoMe brugere, kan også få et negativt udfald, da det også giver SoMe brugere mulighed for at give deres negative meninger til kende.⁵⁸ Da Facebook er meget gennemsigtigt i form af de kommentarer, som SoMe brugere kan skrive til eksempelvis opslag, vil der dermed kunne opstå dårlig omtale om en virksomhed på Facebook, som kan ses af andre.

Virksomheder kan også bruge sociale medier til at dele markedsføringsindhold, hvor det ikke nødvendigvis er formålet at skabe interaktion. Når det ikke er formålet at skabe interaktion, men det sociale medie i stedet bruges til, at virksomheden kan nå ud til mange forbrugere, karakteriseres det for salgsfremmeordninger som en "linear model of communication".⁵⁹ En ulempe ved denne model kan være, at virksomheden ikke får feedback, og derfor heller ikke skaber interaktion med forbrugerne.⁶⁰ Omvendt er fordelene, at virksomheden kan nå ud til rigtig mange forbrugere. Det kræver dog, at virksomheden køber sig til mange eksponeringer, når de ikke benytter den selvforstærkende effekt, som det har, når SoMe brugere interagerer på et opslag.

I forhold til CSR vil det kaldes en "one-way" strategi. Kommunikationen er "one-way" på den måde, at den kommer fra virksomheden og ud til virksomhedens stakeholders for at informere disse. Virksomheder kan også benytte denne form, når de giver information om deres CSR tiltag igennem rapporter. "Linear model of communication" og "one-way" strategien har dermed nogle af de samme karakteristika. Disse kan yderligere karakteriseres på den måde, at kommunikationen går ud på at fortælle og ikke lytte.⁶¹

⁵⁵Baines, m.fl., Fundamentals of Marketing, s. 311-312

⁵⁶Hingeberg, m.fl., Online markedsføring, s. 295

⁵⁷It-anvendelse i befolkningen 2018

⁵⁸Hingeberg, m.fl., Online markedsføring, s. 299

⁵⁹Baines, m.fl., Fundamentals of Marketing, s. 224

⁶⁰Ibid., s. 224-226

⁶¹Morsing, m.fl., Corporate social responsibility communication, s. 326

Når virksomhederne i stedet benytter kommentarfunktionen aktivt på eksempelvis Facebook, skabes der mere interaktion med forbrugerne. Denne type af kommunikation kan for salgsfremmeordninger karakteriseres som "interaction model of communication".⁶² Dette giver forbrugerne mulighed for at give feedback og interagere. Virksomheden kan bruge interaktionen til, at forbrugeren skal reagere på eksempelvis et Facebook opslag som en betingelse for at kunne deltage i en konkurrence. I de situationer skabes der ikke en dialog mellem virksomheden og forbrugeren, men der vil dog stadig være en form for "interaction model of communication", fordi der skabes interaktion med forbrugeren.⁶³ Denne metode medfører også, som beskrevet ovenfor, at eksempelvis et Facebook opslag kommer ud til endnu flere forbrugere, når der er aktivitet på det.

I forhold til CSR vil dette ligge i mellem "two-way asymmetric" og "two-way symmetric". Ved begge kommunikationsstrategier går informationen begge veje, altså både fra virksomheden til dennes stakeholders og omvendt. Den store forskel på de to kommunikationsstrategier er, at ved "two-way asymmetric" ændrer virksomheden sig ikke på baggrund af relationen til offentligheden. Virksomheden bruger den modtagne feedback til at vide, hvad deres stakeholders synes om deres CSR initiativer.⁶⁴ Ved "two-way symmetric" inviterer virksomheden stakeholders til at have en dialog med virksomheden omkring deres CSR initiativer. Når stakeholders har mulighed for at involvere sig, får de også mulighed for at komme med forslag og input til virksomhedens CSR strategi.⁶⁵ Dette kan foregå på sociale medier, hvis virksomheden bruger forbrugernes kommentarer aktivt, og indgår i en dialog med forbrugerne på det sociale medie. Det kan være en fordel for en virksomhed at benytte "two-way symmetric", da dette øger bevidstheden omkring de gensidige forventninger.⁶⁶

Til sidst skal det nævnes, at virksomheder gennem sociale medier også kan vælge at bruge influencers til at reklamere for deres salgsfremmeordninger. Denne type kommunikation kaldes "two step model of communication".⁶⁷ Influenceren kan have en rolle som "opinion leader" overfor dennes "følgere" på eksempelvis det sociale medie Instagram. Dermed kan influenceren præge dennes "følgere" til at købe virksomhedens varer og ydelser.

Der findes ikke en tilsvarende kommunikationsstrategi for CSR, men det vurderes dog, at virksomheder også vil kunne bruge influencers til at kommunikere en virksomheds CSR tiltag. Dermed vil teorien for denne strategi også kunne bruges for CSR tiltag.

Virksomhedens succes med kommunikationsstrategien afhænger også af en del andre ting, eksempelvis indholdet af markedsføringen, og om det passer til målgruppen, og dermed også om virksomheden har valgt den rigtige målgruppe. Disse emner vil dog ikke blive berørt i denne afhandling.

3. Analyse af udvalgte salgsfremmeordninger og CSR tiltag

De følgende afsnit vil indeholde en analyse af, om der skal ske udtagningsbeskatning i udvalgte salgsfremmeordninger og CSR tiltag.

Den ovenfor gennemgået økonomiske teori vil blive inddraget i forhold til at undersøge, hvordan de enkelte salgsfremmeordninger og CSR tiltag kan fremme salg og kommunikeres til forbrugerne.

⁶²Baines, m.fl., Fundamentals of Marketing, s. 228

⁶³Ibid., s. 228-229

⁶⁴Morsing, m.fl., Corporate social responsibility communication, s. 327

⁶⁵Ibid., s. 326

⁶⁶Ibid., s. 324

⁶⁷Baines, m.fl., Fundamentals of Marketing, s. 226

3.1. "Gratis" varer eller ydelser i forbindelse med køb

Der er her tale om salgsfremmeordninger, der kan sammensættes på mange forskellige måder. Fælles for dem er, at forbrugeren gennem ét eller flere køb får en ydelse eller vare "gratis". Nedenfor er beskrevet to typiske eksempler på, hvordan denne type salgsfremmeordning kan sammensættes.

Stempelkort

Stempelkort fungerer på den måde, at en forbruger ved køb af X antal varer eller ydelser får en vare eller ydelse "gratis". Det kan sammensættes på mange forskellige måder, både med hensyn til hvor mange antal køb der skal foretages forinden, forbrugeren får en vare eller ydelse "gratis". Der kan også være forskel på, om det er den samme slags vare eller ydelse, som forbrugeren har købt X antal gange, der gives med "gratis".

Et eksempel på denne salgsfremmeordning kan være, at forbrugeren ved køb af en kop kaffe får et kort, hvor forbrugeren kan samle stempler for hver gang, denne køber en kop kaffe. Når forbrugeren har samlet 9 stempler, og dermed har købt 9 kopper kaffe, kan denne få den 10. kop kaffe "gratis". Dette ses også tit brugt ved bagere, hvor det er et rugbrød, forbrugeren kan få "gratis", når denne har købt X antal rugbrød.⁶⁸

"Køb 3 betal for 2"

"Køb 3 betal for 2" er en ordning, som bruges på den måde, at forbrugeren ved køb af tre varer kun betaler for de to dyreste varer, og dermed får den billigste vare "gratis".

Som eksempel på denne ordning kan nævnes Matas, som ofte udbyder "køb 3 betal for 2". Matas gør det typisk på den måde, at det kun gælder inden for nogle bestemte typer af varer. Dette er eksempelvis set ved, at ordningen gælder for deres "Helse" produkter.⁶⁹

3.1.1. Økonomisk analyse af "gratis" varer eller ydelser i forbindelse med køb

De enkelte salgsfremmeordninger inden for denne kategori har forskellige karakteristika, de kan dog alle bruges af virksomheden som led i at få loyale kunder. Nedenfor vil det blive analyseret, hvordan de to beskrevne salgsfremmeordninger bliver brugt af virksomheden til at få loyale kunder, og hvad virksomheden skal være opmærksom på, for at kunderne bliver loyale. Herudover vil det blive undersøgt, hvordan virksomheden via sociale medier kan kommunikere det til forbrugerne.

Stempelkort bruges ofte ved basisvarer, som mange forbrugere vil have et dagligt og kontinuerligt forbrug af, som eksempelvis rugbrød eller kaffe. Virksomheden forsøger at opnå kundeloyalitet ved at give noget "gratis" efter X antal køb af en vare eller ydelse. Den "gratis" vare eller ydelse skal altså få forbrugeren til at foretage købene op til, at de kan modtage en "gratis" vare eller ydelse hos den pågældende virksomhed. Brugen af stempelkort er et eksempel på et typisk loyalitetsprogram, da forbrugeren gennem gentagne køb vil optjene stempler, som denne senere kan bruge til dennes fordel i og med, at virksomheden giver en "gratis" vare eller ydelse. Stempelkort har derfor potentiale til at skabe en høj grad af kundefastholdelse. Dette skyldes også, at forbrugeren formentligt vil vælge at købe sin kaffe i den butik, hvor forbrugeren kan optjene stempler. Gennem de gentagne køb vil forbrugeren også kunne opleve, at der skabes tillid mellem forbrugeren og virksomheden. Dette kræver dog, at forbrugeren får gentagne gode oplevelser i forbindelse med køb hos virksomheden. Tillid har også betydning i forhold til kundens tilfredshed og dermed potentialet for at blive en loyal kunde, jf. afsnit 2.1.

⁶⁸Byens bager – Tilbud, 2021

⁶⁹Bilag 1

Det er også vigtigt, at virksomheden er opmærksom på kvaliteten af varen eller ydelsen, som denne sælger, hvis denne vil opnå loyale kunder, da tilfredsheden hos kunden og opfyldelsen af kundens forventninger har en betydning for, om kunden bliver en loyal kunde, som beskrevet i afsnit 2.1.

Modsat eksemplet med stempelkort, er ordningen med ”køb 3 betal for 2” ikke lige så oplagt til at skabe loyale kunder, da ordningen kan udnyttes ved blot et enkelt besøg hos den pågældende virksomhed, og dermed ikke kræver, at kunden skal komme igen hos virksomheden. Denne salgsfremmeordning er dog med til at skabe mersalg for virksomhed, da det kan give en forbruger, som kun mangler et enkelt produkt, incitament til at købe et ekstra produkt for at få et tredje produkt gratis. Ordningen kan give kundetilfredshed, da kunden kan få en følelse af, at de får meget for pengene, og dermed er tilfredse med deres køb. Tilfredse kunder har tendens til at være loyale kunder, jf. afsnit 2.1. For at virksomheden kan opnå loyale kunder, vil det også her være vigtigt, at virksomheden har fokus på at opfylde kundens forventninger, blandt andet med hensyn til kvalitet.

Når det kommer til spørgsmålet om, hvordan virksomhederne skal markedsføre de forskellige salgsfremmeordninger, der er nævnt, er markedsføring på sociale medier, som beskrevet i afsnit 2.3., et oplagt valg. Dette gælder for både stempelkort og ”køb 3 betal for 2”.

Når virksomheden markedsfører sig via sociale medier, når virksomheden ud til rigtig mange forbrugere, især hvis virksomheden køber sig til eksponering. Facebook vil være et godt socialt medie for virksomhederne at vælge, da det har mange brugere. Andre sociale medier kan dog ligeledes bruges. Virksomheden kan både vælge at gå med ”linear model of communication”, hvor der blot skabes en envejskommunikation. Dette vil ske igennem annonceringer af en stempelkort ordning eller en ”køb 3 betal for 2” ordning, hvor det ikke er muligt for forbrugerne at reagere. Hvis virksomheden i stedet ønsker at vide, hvordan forbrugerne tager imod deres markedsføring og desuden interagere med forbrugeren, kan virksomheden benytte muligheden for, at forbrugerne kan reagere på opslaget på eksempelvis Facebook. På denne måde benytter virksomheden ”interaction model of communication”. Dermed kan virksomheden få noget feedback fra forbrugerne og i øvrigt udnytte fordelene, der er ved interaktion, som for Facebook opslag kan være, at dette vil nå ud til endnu flere forbrugere jo mere aktivitet, der er på opslaget, jf. afsnit 2.3. Virksomheden kan her øge interaktionen ved at opfordre forbrugerne til, at disse skal skrive en kommentar til opslaget.

Desuden kan der argumenteres for, at ”interaction model of communication” kan skabe en form for ”word of mouth” kommunikation. ”Word of mouth” er en meget indflydelsesrig kommunikationsform, hvor en forbruger fortæller en anden om en virksomhed eller dennes varer eller ydelser.⁷⁰ Et eksempel herpå er, at hvis en forbruger positivt kommenterer et opslag på Facebook, hvor en virksomhed reklamerer for en salgsfremmeordning, vil denne forbrugers ”Facebook venner” kunne se det. Det får ikke nødvendigvis samme virkning, som hvis forbrugeren direkte havde fortalt det til en anden, men det giver stadig andre forbrugere en viden om, at den pågældende forbruger har noget positivt at sige om virksomheden. Samlet vurderes der derfor at være flest fordele at opnå for virksomheden ved at benytte ”interaction model of communication”.

Der er dog også en risiko for, at der kan ske negativ omtale om virksomheden, som er synlig for alle, når virksomheden benytter funktionen med, at forbrugerne kan reagere på Facebook opslaget, jf. afsnit 2.3.

3.1.2. Momsmæssig analyse af ”gratis” varer eller ydelser i forbindelse med køb

De relevante udtagningsbeskatningsregler for de konkrete eksempler beskrevet ovenfor er ML § 5, stk. 1-3, som er en implementering af MSD art. 16 og 26. Der forekommer en forskel mellem ML og

⁷⁰Baines, m.fl., Fundamentals of Marketing, s. 225

MSD ved, at der i MSD art. 16 er tilføjet, at der skal være *ret* til fuld eller delvis fradrag, hvorimod der i ML § 5, stk. 1 er tilføjet, at der skal være *opnået* fuld eller delvis fradrag. EU retspraksis har dog slået fast, at for der skal ske udtagningsbeskatning, skal der være opnået fradrag.⁷¹ Dermed er der overensstemmelse imellem bestemmelserne.

Der er endnu en forskel mellem ML og MSD for så vidt angår undtagelsen i henholdsvis ML § 5, stk. 1, 3. pkt. og MSD art. 16, 2. pkt. Denne forskel vil blive berørt i afsnit 3.1.2.2.

Der er givet medlemsstaterne en mulighed for fravigelse af MSD art. 26, stk. 1, jf. MSD art. 26, stk. 2, såfremt fravigelsen ikke giver anledning til konkurrenceforvridning. ML § 5, stk. 2 og 3 vurderes derfor at være implementeret i overensstemmelse med MSD art. 26.

I dette afsnit vil stempelkort først blive behandlet i forhold til, om der er sket levering mod vederlag. Ved denne behandling vil den praksis, som er relevant for denne type salgsfremmeordning blive analyseret. Det vil med baggrund i den analyse blive begrundet, hvorvidt der er tale om levering mod vederlag ved "køb 3 betal for 2". Dernæst vil det blive analyseret, hvorvidt undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt. finder anvendelse, hvis der er tale om en vederlagsfri vare.

ML § 5, stk. 1 er ikke relevant for ydelser, da disse kun er omfattet ML § 5, stk. 2 og 3, hvorefter der er nogle yderligere betingelser, end at det skal være overdraget vederlagsfrit, der skal være opfyldt, før der skal ske udtagningsbeskatning. Til sidst vil det derfor blive analyseret, om ydelser, der gives vederlagsfrit som led i en salgsfremmeordning, skal udtagningsbeskattes efter ML § 5, stk. 2 og 3.

Når der skal sondres mellem, om der er tale om en vare eller ydelse, skal det vurderes i forhold til, om der er sket en "*overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode*", jf. ML § 4, stk. 1, 2 pkt., da der i det tilfælde vil være tale om varer. Enhver anden levering er en ydelse, jf. ML § 4, stk. 1, 3. pkt.

Der er tale om en implementering af MSD art. 14, stk. 1 og MSD art. 24, stk. 1, og der er i øvrigt overensstemmelse mellem ML og MSD i dette tilfælde. Når der fremover henvises til en vare, antages det skitserede forhold for at være opfyldt.

Meget af den teori og praksis, som bliver analyseret under denne type salgsfremmeordning, vil gå igen i analysen af de efterfølgende konkrete eksempler på andre typer af salgsfremmeordninger. Der vil derfor jævnligt blive henvist til dette afsnit.

Forud for analysen skal det bemærkes, at det forudsættes, at virksomheden har opnået fradrag i forbindelse med køb af de varer og ydelser, som denne giver "gratis" til forbrugerne, jf. ML § 37, stk. 1. ML § 37 er en implementering af MSD art. 168 og 169. Der er dog forskel i formuleringen af bestemmelserne, men da det antages, at der er opnået fradragsret efter ML § 37, stk. 1, vil denne forskel ikke blive undersøgt nærmere.

3.1.2.1. Levering mod vederlag ved stempelkort og "køb 3 betal for 2"

Der skal være tale om en vederlagsfri overdragelse, hvis der skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1-3.⁷²

Når der er tale om eksemplet med et stempelkort, og det eksempelvis er den 10. kop kaffe, som virksomheden giver "gratis", er den relevante problemstilling at gå ind i, om den 10. kop kaffe reelt er gratis. Grunden til, at det ikke er helt klart i dette eksempel, er, at forbrugeren lægger en betaling hos den pågældende virksomhed for de forudgående køb, og dermed er forbrugeren kommet af med

⁷¹Sag C-415/98, Laszlo Bakcsi, præmis 42-44

⁷²Jørgensen, m.fl., Moms loven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 208

et vederlag. Det er dog ikke klart, om dette vederlag også dækker den ”gratis” vare, altså den 10. kop kaffe.

SKAT har i et styresignal⁷³ og en meddelelse⁷⁴ udstedt retningslinjer, der skal præcisere ”*Den momsmæssige behandling af en tilgift og lignende salgsfremmende foranstaltninger*”.

Ved stempelkort vil der være tale om en tilgift, da den 10. kop kaffe ikke gives, fordi virksomheden er gavmild, men som noget ekstra og betinget af, at der foretages et køb hos virksomheden.⁷⁵ At det kan karakteriseres som en tilgift giver ikke i sig selv noget svar på, om der skal ske udtagingsbeskatning. Det betyder dog, at SKATs styresignal og meddelelse for netop den type salgsfremmeordninger, sammen med retspraksis, kan bruges som retningslinjer for, hvordan situationerne skal behandles.

Ifølge SKATs meddelelse og styresignal skal det ved tilgift og lignende salgsfremmende foranstaltninger konstateres, om der er tale om en biydelse eller en hovedydelse.⁷⁶ Vurderingen heraf skal foretages ud fra en gennemsnitforbrugers synspunkt.⁷⁷ Såfremt det findes, at tilgiften er en selvstændig hovedydelse, skal det dernæst afklares, om der er betalt et vederlag for hovedydelsen. Hvis der er tale om en biydelse, bliver denne en del af hovedydelsen, og skal derfor behandles på samme måde som hovedydelsen.⁷⁸

Det er anført i sag C-349/96, Card Protection Plan⁷⁹, at ”*En ydelse skal anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser.*” Det har derfor også betydning, om forbrugeren kan fravælge en af ydelserne, eller om en sådan adskillelse vil være kunstig.⁸⁰ Derudover kan det tale for, at der er tale om en biydelse, hvis der faktureres en samlet pris.⁸¹ Det beror desuden på en konkret vurdering, hvorfor dette ikke er en udtømmende gengivelse af, hvad der har betydning for, om det er en hovedydelse eller biydelse.⁸²

I forhold til det pågældende eksempel, hvor der gives et stempelkort, vil der være tale om enkeltstående hovedydelser, da hver enkelt kop kaffe udgør et mål i sig selv, og forbrugeren har også selv mulighed for at fravælge nogle af kafferne. Til sidst skal det også bemærkes, at det er selvstændige køb, og det derfor heller ikke går ind under en samlet pris på en faktura.

Dette betyder derfor, at den 10. kop kaffe skal behandles særskilt, hvorfor det er relevant at se på, om der er sket levering mod vederlag. Sondringen mellem hovedydelse og biydelse giver derfor ikke noget svar på, om det er vederlagsfrit, og om der skal ske udtagingsbeskatning, når der er tale om en hovedydelse. Hvis der derimod var tale om en biydelse, ville det have den betydning, at denne skal behandles på samme måde som hovedydelsen, som denne er en del af.

Set ud fra et økonomisk perspektiv vil virksomheder formentligt aldrig give noget gratis. Når en virksomhed vælger at give eksempelvis den 10. kop kaffe, er det formentligt ud fra et argument om,

⁷³SKM2010.636.SKAT

⁷⁴SKM2010.637.SKAT

⁷⁵Ibid., afsnit 2

⁷⁶Ibid., afsnit 4 og SKM2010.636.SKAT, afsnit 6

⁷⁷Sag C-41/04, Levob, præmis 20 og 22

⁷⁸SKM2010.637, afsnit 4.1.

⁷⁹Sag C-349/96, Card Protection Plan, præmis 30

⁸⁰J.V. D.A.4.1.6.2 og sag C-41/04, Levob, præmis 22

⁸¹Sag C-349/96, Card Protection Plan, præmis 31

⁸²Ibid., præmis 27

at de tjener det ind gennem det øgede salg, som salgsfremmeordningen medfører.⁸³ Dette vil generelt gælde alle former for salgsfremmeordninger også dem, der ikke er betinget af et køb. Der må derfor have en forventning om, at virksomheder kun giver noget, hvis dette kan betale sig for dem, og dermed giver dem værdi, eksempelvis gennem en øget pris for forudgående køb. Når salgsfremmeordninger skal analyseres i en momsmæssig kontekst, må det dog udelukkende have for øje, hvilke retningslinjer der ifølge praksis er på netop dette område.

Når det skal vurderes i en momsmæssig kontekst, om der er betalt et vederlag for varen eller ydelsen, er der en del ting, som kan spille ind. Først og fremmest er de grundlæggende principper for, hvornår der er sket levering mod vederlag relevante at få fastlagt. Det følger af sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA⁸⁴, samt sag C-102/86, Apple and Pear Development Council⁸⁵, at der skal være en direkte sammenhæng mellem leverancen og vederlaget, hvilket kræver en korrelation mellem leverancen og vederlaget.⁸⁶ For at der er en direkte sammenhæng, skal der også bestå et gensidigt bebyrdende retsforhold mellem parterne.⁸⁷

Dernæst er der nogle elementer, som praksis på området for tilgift og lignende salgsfremmende foranstaltninger har lagt vægt på, og derudover de elementer, som Skattestyrelsen (herefter SKTST)⁸⁸ har anført, at der skal lægges vægt på ved denne type af salgsfremmeordninger.

I sag C-48/97 (herefter Kuwait Petroleum) bemærkes det, at det har betydning, hvis forbrugeren betaler samme pris, uanset om denne tager imod voucherne.⁸⁹ Her blev det inddraget som et argument for, at tilgiften var vederlagsfri. I de eksempler, der er nævnt ovenfor i afsnit 3.1., vil salgsfremmeordningen være sammensat på den måde, at forbrugeren betaler det samme, uanset om denne tager imod varen eller ydelsen. Det er dermed svært at se, hvordan dette argument ikke i langt de fleste tilfælde ved en tilgift og lignende salgsfremmende foranstaltninger vil tale i retning af, at det er vederlagsfrit.

Det kan også have en betydning, hvordan fakturaen er udformet. Dette gælder eksempelvis, hvis tilgiften ikke er oplyst på fakturaen,⁹⁰ eller hvis tilgiften er oplyst til 0 kr. på fakturaen, da dette vil tale for, at det er vederlagsfrit.⁹¹

Derudover er det væsentligt at se på hvilket ordvalg, der er brugt ved markedsføringen af ordningen. Hvis der i markedsføringen er tilføjet, at den 10. kop kaffe gives *gratis* eller som en *gave*, kan dette tale for, at der er tale om en vederlagsfri overdragelse.⁹² Hvis det derimod er anført, at varen er *med i købet*, *med i prisen* eller lignende, taler dette for det modsatte, nemlig at der er sket levering mod vederlag.⁹³

Generelt gælder det ved vurderingen af, om en vare eller ydelse er vederlagsfri, at der skal ses på, hvordan en gennemsnitsforbruger vil opfatte overdragelsen.⁹⁴

Ved eksemplet, hvor forbrugeren får den 10. kop kaffe ”gratis”, opfatter SKTST det således, at gennemsnitsforbrugeren vil tænke, at denne gennem de 9 kopper kaffe betaler for den 10. kop kaffe,

⁸³Virksomheder tjener kassen på at forære ting væk gratis, 2014

⁸⁴Sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA, præmis 12

⁸⁵Sag C-102/86, Apple and Pear Development Council, præmis 11 og 12

⁸⁶Ibid., præmis 14-16

⁸⁷Sag C-16/93, Tolsma, præmis 14-17

⁸⁸SKM2010.636.SKAT, SKM2010.637.SKAT og J.V. D.A.4.3.6.

⁸⁹Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 31

⁹⁰Ibid., præmis 31

⁹¹SKM2010.637, afsnit 8

⁹²Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 30 og SKM2010.637.SKAT, afsnit 4.2

⁹³SKM2010.637.SKAT, afsnit 5.1

⁹⁴J.V. D.A.4.3.6

hvorfor der er sket levering mod vederlag.⁹⁵ Til det kan også bemærkes, at forbrugeren ved sådanne ordninger skal indlevere en form for et stempelkort som ”betaling”. Dette er i øvrigt også en betingelse for, at det vil ses som værende levering mod vederlag. I denne situation vil der af argumenter for det modsatte kunne være, at der er brugt ord som *gratis*, at kaffen muligvis ikke fremgår på en faktura, og at forbrugeren betaler samme pris for de 9 kopper kaffe, uanset om denne vælger at tage imod den 10. kop kaffe. Disse argumenter må dog ifølge SKTST ikke være nok til at kunne ændre gennemsnitsforbrugers opfattelse. SKTSTs bærende argument er, at tilgiften er en del af virksomhedens naturlige sortiment. Dette er dermed også en af de omstændigheder, der har betydning for, om en tilgift er vederlagsfri eller ej.⁹⁶ Denne sondring vil blive berørt yderligere i afsnit 3.1.2.1.1.

Dermed vil der ikke være tale om en vederlagsfri vare, når den 10. kop kaffe gives ”gratis”, og der vil dermed være sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1. Det 1. pkt. i ML § 4, stk. 1, der nævner, at der skal betales afgift af varer og ydelser, som leveres mod vederlag, svarer til MSD art. 2, stk. 1, litra a og c.

Dette betyder, at afgiftsgrundlaget er det vederlag, der er direkte forbundet med varens pris, jf. ML § 27, stk. 1, 1. pkt., som er en implementering af MSD art. 73. Den 10. kop kaffe vil anses som værende en rabat. Dette gælder selvom, at forbrugeren via stempelkortet får hele den 10. kop kaffe uden at skulle betale for den.⁹⁷ Stempelkortet vil ikke have en værdi for virksomheden. Desuden er det en ubetinget rabat, fordi rabatten kommer på det tidspunkt, hvor forbrugeren køber den 10. kop kaffe, og dermed på det tidspunkt hvor leveringen finder sted. Rabatten, hvilket i dette tilfælde er den 10. kop kaffe, skal derfor ikke medtages i afgiftsgrundlaget, jf. ML § 27, stk. 3, nr. 2. ML § 27, stk. 3, nr. 2 svarer til MSD art. 79, stk. 1, litra b.

I forhold til situationen, hvor en forbruger kan få 3 varer og betale for 2 af eksempelvis Matas’ ”Helse” produkter, vil der også være tale om en tilgift, da der gives en ekstra vare med for at fremme salget. Den ekstra vare, som gives ”gratis”, er derfor heller ikke her et udslag af gavmildhed. Da der er tale om en tilgift, er det igen relevant at finde ud af, om den 3. vare er en biydelse eller en hovedydelse. Lige som ved eksemplet med de 10 kopper kaffe, vil det 3. produkt, som forbrugeren kan vælge, have et mål i sig selv, og derudover vil forbrugeren også kunne fravælge en af produkterne, uden dette vil blive kunstigt. Dette er uanset, om det er 3 sæber, eller en sæbe, en creme og en hårbørste, som købes. Det vil dog komme på en samlet faktura, men formentligt fremstå som tre forskellige produkter, hvilket derfor også kan tale i retning af, at der er tale om selvstændige hovedydelser. Samlet set er der bærende omstændigheder, der trækker i retning af, at den 3. vare vil være en hovedydelse.

Det skal derfor vurderes, om den 3. vare er overdraget vederlagsfrit. Hvis ordningen er formuleret som *Køb 2 få 1 gratis*, vil den 3. vare ud fra formuleringen fremstå gratis. Det kan også være beskrevet som *Ta’ 3 og betal for 2* og *Shop 3 for 2*.⁹⁸ I de tilfælde vil det ikke være lige så klart, at den ekstra vare er gratis. Det er dog ikke formuleret på en sådan måde, at forbrugeren betaler for den gennem det primære køb, hvorfor det kan give gennemsnitsforbrugeren en opfattelse af, at den ekstra vare er gratis.

Det må dog ud fra SKTSTs opfattelse af, at en gennemsnitsforbruger ikke vil opfatte den 10. kop kaffe som gratis, også kunne konkluderes ved ”køb 3 betal for 2”. Dette skyldes, at der også i dette tilfælde vil være tale om en vare, der er en del af virksomhedens naturlige sortiment, hvorfor forbrugeren vil opfatte købet som om, at denne betaler for den 3. vare igennem de 2 øvrige varer. Derfor

⁹⁵SKM2010.636.SKAT, eksempel 5.5, SKM2010.637.SKAT eksempel 6.5 og J.V. D.A.4.3.6

⁹⁶J.V. D.A.4.3.6

⁹⁷Sag C-544/16, Marcandi, præmis 57 og 58

⁹⁸Bilag 2

vil det fremstå som en mængderabat, uanset om den 3. vare ud fra markedsføringen fremstår som gratis.⁹⁹ Det kan i øvrigt bemærkes, at Matas tilføjer prisen på den 3. vare på fakturaen¹⁰⁰, som også er et argument for, at der er sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1. Afgiftsgrundlaget er dermed prisen, som forbrugeren har betalt, jf. ML § 27, stk. 1, 1. pkt. Herved vil rabatten kunne fratrækkes, jf. ML § 27, stk. 3, nr. 2. Dette vil tilsvarende gælde, såfremt ”køb 3 betal for 2” ordningen var brugt ved ydelser.

3.1.2.1.1. En del af virksomhedens naturlige sortiment

SKTST præciserede i 2019 reglerne for udtagningsbeskatning ved salgsfremmeordninger med et styresignal.¹⁰¹ Disse præciseringer er nu indsat i den juridiske vejledning som afsnit D.A.4.3.6. Ved disse præciseringer er det, som beskrevet ovenfor, blevet tillagt en afgørende betydning, om varen eller ydelsen er en naturlig del af virksomhedens sortiment. Det vil derfor først og fremmest blive undersøgt, hvordan denne sondring passer med EU retspraksis på området. Dernæst vil det blive undersøgt, hvad der egentligt skal forstås med, at det skal være en del af virksomhedens naturlige sortiment.

Resultatet ved købet af 10 kopper kaffe og ”køb 3 betal for 2” ordningen strider imod, hvad EU-Domstolen kom frem til i Kuwait Petroleum. Der er dog også en række forskelle mellem situationerne.

Sagen omhandler Kuwait Petroleum, der solgte brændstof.¹⁰² Kuwait Petroleum førte i en periode en markedsføringskampagne, hvor forbrugeren for hver 12. liter købt brændstof fik tilbudt en voucher, som efterfølgende kunne anvendes til primært at vælge mellem udvalgte varer i et katalog.

EU-Domstolen fandt i sagen, at der var to hovedhensyn, der talte for, at leveringen af varerne betalt med vouchers var en vederlagsfri overdragelse i MSDs forstand. Først fandtes det, at varerne, som forbrugerne kunne vælge, betegnedes som værende en gave i forbindelse med markedsføringskampagnen. Dernæst fandt EU-Domstolen, at forbrugeren, der købte brændstof, betalte samme pris uanset, om denne tilvalgte vouchers eller ej.¹⁰³ Dermed skulle udtagelsen af produkterne sidestilles med levering mod vederlag, og de skulle derfor udtagningsbeskattes.¹⁰⁴

Hvis EU-Domstolens to argumenter skulle lægges ned over eksemplet ovenfor med stempelkort, ville det også være vederlagsfrit, hvis det betegnes som en gave, og endvidere fordi forbrugeren betaler samme pris, uanset om denne vælger den 10. kop kaffe. Dette er imidlertid ikke sådan, SKTST mener, at udfaldet skal være.

Situationen i Kuwait Petroleum har en række lighedspunkter med eksemplet ovenfor, da begge tilfælde går ud på, at forbrugeren får en vare eller ydelse gratis efter at have foretaget X antal køb hos virksomheden. De to situationer er dog ikke ens, når der ses på, hvad virksomheden giver ”gratis” til forbrugeren.

Dette kunne tyde på, at det har betydning, hvad der gives efter X antal køb. I Kuwait Petroleum blev der dog ikke kommenteret på, at det eksempelvis ikke var en liter brændstof, som forbrugeren fik. Ses der i Generaladvokatens forslag til afgørelsen¹⁰⁵, blev der dog i forbindelse med behandlingen af, om de to transaktioner kan ses som én økonomisk transaktion, anført, at leverancen ikke blot var

⁹⁹SKM2010.637.SKAT, eksempel 6.5

¹⁰⁰Bilag 3

¹⁰¹SKM2019.197.SKTST

¹⁰²Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 7

¹⁰³Ibid., præmis 30 og 31

¹⁰⁴Ibid., præmis 29-31

¹⁰⁵Generaladvokatens forslag til Sag C-48/97

adskilt med hensyn til det tidsmæssige, men også i forhold til genstanden for transaktionen.¹⁰⁶ Det fremgår ikke klart, hvad der menes med ”genstanden for transaktionen”, men det kunne tyde på, at det har haft betydning, at der ved voucherne var tale om en anden vare eller ydelse end den, som virksomheden normalt solgte.

Der er derfor en væsentlig forskel i de to tilfælde i forhold til, hvad det er for en vare eller ydelse, der gives ”gratis”. I Kuwait Petroleum må det antages at være en vare, som ikke er en del af deres naturlige sortiment. I eksemplet med kaffe ovenfor er varen, som gives ”gratis”, derimod en del af virksomhedens naturlige sortiment. Dette kan derfor begrunde, hvorfor de to situationer kan have to forskellige resultater.

Baggrunden for sondringen, mellem om noget er en del af virksomhedens naturlige sortiment, må findes i, at det har betydning for, hvordan en gennemsnitsforbruger opfatter salgsfremmeordningen. Det kan begrundes med, at varen eller ydelsen, der bliver givet ”gratis”, skal have en nær tilknytning til købet, som forbrugeren betaler for, før at varen eller ydelsen kan anses som værende en del af det vederlag. Hvis ikke varen eller ydelsen er en del af virksomhedens naturlige sortiment, vil denne heller ikke for forbrugeren fremstå som havende en nær tilknytning til det øvrige køb.

Der kan tænkes situationer, hvor nogle varer kortvarigt har været solgt i virksomheden. I de tilfælde kan der opstå en problemstilling i, om disse skal behandles som værende en del af virksomhedens naturlige sortiment.

Et tænkt eksempel kunne være, hvis et pizzeria giver en kaffekop med, når forbrugeren har købt for 1.000 kr. I forhold til om kaffekoppen er en del af virksomhedens naturlige sortiment, kunne pizzeriaet for en kort periode have solgt kaffekoppen. Problemstillingen bliver dermed, om dette medfører, at det bliver en del af virksomhedens naturlige sortiment.

Hvis en gennemsnitsforbruger skal købe en kaffekop, må det forventes, at denne ikke vil tage til et pizzeria, da et pizzeria typisk er et sted, hvor der blot kan købes mad. Dette kan derfor tale for, at det ikke er en del af pizzeriaets naturlige sortiment. Et bud på sondringen kunne derfor være, om en gennemsnitsforbruger vil forvente at kunne købe den pågældende vare eller ydelse i butikken.

For de virksomheder, som sælger meget forskelligartet varer eller ydelser, kan der sættes spørgsmålstegn ved, om en sådan virksomhed kan vælge frit mellem disse i forhold til, hvad der skal gives som tilgift. Hvis eksempelvis Bilka tilbyder en forbruger at købe 9 rugbrød for derefter at få 1 par strømper ”gratis”, vil der være tale om varer, der er en naturlig del af virksomhedens sortiment. Hvis der udelukkende skal følges elementet om, at det skal være en naturlig del af virksomhedens sortiment, vil der være sket levering mod vederlag. Der kan dog sættes spørgsmålstegn ved, om strømperne vil ses som havende en nær tilknytning til købet af rugbrød af en gennemsnitsforbruger. Denne problemstilling kunne formentligt undgås, hvis varen eller ydelsen, der gives ”gratis”, skulle være af samme art, som de resterende købte varer eller ydelser. Noget lignende var også medtaget i SKTST første udkast til styresignalet omkring salgsfremmeordninger¹⁰⁷, men blev dog fjernet i det endelige styresignal, og det må derfor antages at være et element, der ifølge SKTST ikke skal tages hensyn til. Der vil derfor i det følgende blot være fokus på, om det er en naturlig del af virksomhedens sortiment ud fra de kriterier, der er beskrevet ovenfor.

Hvis tilfældet ovenfor, hvor forbrugeren får den 10. kop kaffe gratis, var anderledes, og det i stedet var eksempelvis en kakao, som forbrugeren fik med gratis efter køb af 9 kopper kaffe, ville situationen ifølge SKTST fortsat være den samme, da det må forventes også at være en del af virksomhedens

¹⁰⁶Ibid., punkt 43

¹⁰⁷Udkast til styresignal d. 17/12 2018

naturlige sortiment.¹⁰⁸ Hvis det i stedet var en bamse forsynet med virksomhedens logo, ville det sandsynligvis ikke være en del af virksomhedens naturlige sortiment, hvorfor resultatet ifølge SKTST vil blive, at der ikke er en tilstrækkelig tilknytning mellem betalingen af de 9 kopper kaffe og bamsen. Dermed vil det være en vederlagsfri overdragelse, hvorfor der som udgangspunkt skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1. Det vil blive undersøgt nedenfor i afsnit 3.1.2.2., om bamsen vil falde under undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt.

Ud over sondringen mellem om det er en del af virksomhedens naturlige sortiment, har det ifølge SKTST også betydning i de tilfælde, tilgiften ikke er en del af sortimentet, hvorvidt varen eller ydelsen gives med ved ét køb eller efter flere køb. Såfremt varen eller ydelsen gives med ved ét køb, vil beløbet, der bliver givet, ifølge SKTST, også kunne henføres til varen eller ydelsen, som gives med ”gratis”.¹⁰⁹ Hvis der derimod er tale om, at den ”gratis” vare eller ydelse gives med efter flere køb, er det en situation som i Kuwait Petroleum, og der vil her være tale om en vederlagsfri overdragelse.¹¹⁰

Grunden til, at SKTST laver denne sondring, er, at hvis forbrugeren får en vare eller ydelse med ved et enkelt køb, skal det, ifølge SKTST, ses som værende ét køb, uanset om varen eller ydelsen er en del af sortiment eller ej.

Når der kun henses til SKTSTs opstilling af forskellige eksempler, kan disse give et indtryk af, at situationerne kan afgøres udelukkende ud fra sondringen mellem sortiment, og om det er ved ét eller efter flere køb. En ny afgørelse¹¹¹ kan dog sætte spørgsmålstegn ved, hvor stor betydning denne sondring har. Denne afgørelse vil blive gennemgået i det følgende afsnit.

3.1.2.1.2. Ny afgørelse, der tager stilling til, om der er sket levering mod vederlag i en tilgiftssituation

Den nye afgørelse¹¹² omhandler en virksomhed, som solgte kursusydelse og gav ”gratis” iPads til nogle af deltagerne. Dette gjaldt blandt andet de først tilmeldte deltagere til kurset, og dette blev gjort ad flere omgange. Dermed blev iPadsne brugt som en tilgift, og begge parter var enige om, at tilgiften var en selvstændig hovedydelse, hvorfor det var relevant at finde ud af, om denne var vederlagsfri. Det er også denne problemstilling, som afgørelsen vedrører.

Hvis der kun skal henses til retningslinjerne for, om noget er en del af virksomhedens naturlige sortiment, kan situationen fra afgørelsen sidestilles med eksemplet fra den juridiske vejledning, hvor en supermarkedsskæde giver gratis biografbilletter eller en bog med ved køb for 1000 kr.¹¹³ Her er det SKTSTs opfattelse, at biografbilletterne eller bogen er med i prisen, såfremt den gives med ved ét enkelt køb, hvorfor det ikke er vederlagsfrit. Sammenhængen til dette eksempel skyldes, at iPadsne er uden for virksomhedens naturlige sortiment. Dette er uanset, om virksomheden selv har solgt 60 iPads, da virksomheden er en kursusvirksomhed og dermed ikke et sted, hvor en gennemsnitsforbruger vil forvente at kunne købe iPads. Derudover gives iPadsne med ved ét enkelt køb og ikke først efter flere køb.

Landskatteretten stadfæstede dog SKATs afgørelse, hvorefter de overdragne iPads var vederlagsfrie. Dette strider dermed imod, hvad der er beskrevet ovenfor i afsnit 3.1.2.1.1. og det lige beskrevne eksempel.

¹⁰⁸J.V. D.A.4.3.6

¹⁰⁹Ibid.

¹¹⁰Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 29-31

¹¹¹SKM2020.406.LSR

¹¹²Ibid.

¹¹³J.V. D.A.4.3.6

Der er dog også ovenfor i afsnit 3.1.2.1. beskrevet andre elementer, som spiller en rolle i forhold til vurderingen af, om der er sket levering mod vederlag. Det er også disse ting, der blev lagt vægt på i nærværende sag.

SKAT gjorde gældende, at formuleringen af nogle af kampagnerne lagde op til, at kursisten eller selskabet fik en iPad med gratis. Her henviste SKAT til sagens kampagne 1 og 2, som var formuleret som *samt en iPad air*. Virksomheden gjorde dog modsat gældende, at forbrugeren ud fra formuleringen af de pågældende kampagner måtte forstå, at iPaden i stedet var en del af den samlede pris.¹¹⁴ Nogle af kampagnerne var dog også formuleret som, at iPaden blev givet *med i prisen*, og ordvalget lagde derfor ikke op til, at iPadsne var ”gratis” ved de kampagner.

Det var dog ikke ordvalget, der blev fremhævet som begrundelse for, at det var vederlagsfrit ved Landsskatterettens stadfæstelse af afgørelsen. Det skyldes formentligt, at det ikke fremgik klart ud fra kampagnerne, om iPadsne blev givet gratis eller som en gave, hvilket modsat var tilfældet i Kuwait Petroleum.¹¹⁵ Det må dog konstateres, at ordvalget i salgsfremmeordninger fortsat spiller en stor rolle i bedømmelsen af, om noget fremstår som vederlagsfrit overfor forbrugeren.

Der blev af Landsskatteretten lagt vægt på, at kunden betalte samme pris, uanset om denne tog imod en iPad eller ej.¹¹⁶ Det må konkluderes, at på grund af dette element vil der i tilgiftssituationer formentligt altid være et argument, som trækker i retning af, at det er vederlagsfrit.

Der blev ved Landsskatterettens stadfæstelse i øvrigt lagt stor vægt på, at virksomheden ikke havde fremlagt fakturaer og dermed ikke dokumenteret, at der var en direkte sammenhæng mellem overdragelsen af iPads og vederlaget for kursusydelse.¹¹⁷ Dette var også tilfældet i Kuwait Petroleum, hvor EU-Domstolen fandt, at Kuwait Petroleum ikke kunne gøre gældende, at en del af prisen for købet af brændstof også omfattede værdien af voucherne, når voucherne ikke var anført på fakturaen.¹¹⁸

Hvilken betydning har SKTSTs sontring mellem om noget er indenfor eller udenfor sortiment?

I SKM2020.406.LSR fandt Landsskatteretten, at der var nogle hensyn, der trak i retning af, at det var vederlagsfrit, og dette blev især begrundet med EU retspraksis, navnlig Kuwait Petroleum. Derfor har dette også forrang fremfor den juridiske vejledning, SKATs styresignal og meddelelse¹¹⁹, selvom udfaldet måske havde været anderledes, hvis der kun blev henset til disse retskilder. Landsskatteretten bemærkede også, at det fremhævede styresignal og henvisninger til den juridiske vejledning ikke ændrede på deres afgørelse.¹²⁰

SKM2020.406.LSR må derfor betyde, at en situation ikke udelukkende kan afgøres ved at se på, om tilgiften er en del af virksomhedens naturlige sortiment, og derefter se på, om der er foretaget ét enkelt køb eller flere køb. Dette betyder dog ikke, at det, der er anført i den juridiske vejledning, ikke kan bruges til noget. Det kan være et element, der taler i den ene eller anden retning.

¹¹⁴SKM2020.406.LSR, under ”SKAT afgørelse og virksomhedens opfattelse”

¹¹⁵Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 30

¹¹⁶SKM2020.406.LSR, under ”virksomhedens bemærkninger til skatteankestyrelsens indsigelse”

¹¹⁷Ibid., under ”Landsskatterettens afgørelse”

¹¹⁸Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 31

¹¹⁹J.V. D.A.4.3.6, SKM2010.636.SKAT og SKM2010.637.SKAT

¹²⁰SKM2020.406.LSR, under ”Landsskatterettens afgørelse”

Dette vil derfor også betyde, at de tilfælde, hvor der er tale om en tilgift uden for sortiment, og som er givet med ved ét køb, vil kunne falde anderledes ud, og dermed ende med at skulle ses som værende vederlagsfrie, hvis der er overvejende forhold, der taler herfor. Dette vil dog ikke ændre på resultatet med bamsen, da det blev fundet, at denne var vederlagsfri.

Det er usikkert, om resultatet også vil kunne falde anderledes ud for varer eller ydelser, som er en del af virksomhedens naturlige sortiment, hvis der er overvejende forhold, som taler for, at det er vederlagsfrit. Det faktum, at forholdene i Kuwait Petroleum i så fald vil være anderledes, da der i den sag er tale om en vare, der ikke er en del af virksomhedens naturlige sortiment, vil dog kunne tale for, at det ikke er tilfældet. Det vil derfor formentligt blive konklusionen i de tilfælde, at der ikke skal ske udtagningsbeskatning, da der er sket levering mod vederlag.

3.1.2.2. Udgør varen ved stempelkort en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?

I de tilfælde, hvor resultatet er, at der er tale om en vederlagsfri overdragelse af en vare, og der derfor som udgangspunkt skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 1, vil det være relevant at undersøge, om det falder under undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Undtagelsen omfatter reklameartikler og lign. til en værdi under 100 kr. ekskl. moms og vareprøver.

Der er ikke overensstemmelse mellem ML § 5, stk. 1, 3. pkt. og MSD art. 16, 2. pkt., da ML er mere restriktiv end MSD, når det kommer til undtagelsen, dog undtager begge bestemmelser vareprøver. Ifølge MSD undtages gaver af ringe værdi til virksomhedens eget brug, hvor der ifølge ML kun undtages reklameartikler og lign. til en værdi under 100 kr. ekskl. moms.

Reklameartikler og lign. antages at falde under MSDs undtagelse om gaver til virksomhedens eget brug. Generelt vil varer, der gives som led i en salgsfremmeordning være omfattet af princippet om, at det skal være til virksomhedens eget brug, og det er derfor ikke kun reklameartikler, der falder under MSDs undtagelse. Undtagelsen i ML opfylder dermed det samme formål som MSD, den er dog lidt mere snæver, end hvad tilfældet er i MSD. ML har derfor et mindre anvendelsesområde end undtagelsen i MSD. Det er uvist om virksomheder kan påberåbe sig MSD i dette tilfælde, da EU-Domstolen har anført, at medlemsstaterne har en vis skønsfrihed i forhold til fortolkningen af ”gaver af ringe værdi”.¹²¹ National ret har dog lov til at bestemme beløbsgrænsen, hvorfor virksomheder ikke kan påberåbe sig MSD i forhold til værdien.¹²²

I nogle af de tilfælde, hvor der ikke er tale om en reklameartikel, vil der kunne være tale om en gave efter ML § 42, stk. 1, nr. 5, hvorfor der dermed også skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 2. Dette kunne forestilles at have den betydning, at det ikke vil have nogen virkning at gøre undtagelsen i MSD gældende, da der i de tilfælde alligevel skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 2, da varen er omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 5. Denne bestemmelse er i øvrigt implementeret i overensstemmelse med MSD art. 176. Dette vil dermed medføre, at det er ved et færre antal situationer, hvor det ville kunne være relevant at påberåbe sig undtagelsen i MSD.

Hvorvidt konkrete situationer er omfattet af undtagelsen til udtagningsbeskatning, vil i nærværende afhandling blive vurderet i forhold til ML § 5, stk. 1, 3. pkt.

For at en vare kan anses som værende en reklameartikel, skal virksomhedens navn eller logo helst være påtrykt reklameartiklen.¹²³ Typisk ses det, at virksomheden ikke sælger reklameartiklerne, men blot bruger dem i markedsføringsøjemed i et forsøg på at fremme salget af virksomhedens produkter

¹²¹Sag C-581/08, EMI Group Ltd., præmis 42

¹²²Ibid., præmis 45

¹²³J.V. D.A.4.3.2 og Pedersen, m.fl., Moms 3, s. 81

ved at uddele reklameartiklerne til en ubestemt kreds af kunder.¹²⁴ Det er en betingelse, at reklameartikler og vareprøver skal være givet til kunder eller potentielle kunder.¹²⁵

Vareprøver er oftest produkter, der er en del af virksomhedens sortiment, men fremstillet i mindre størrelser med henblik på, at forbrugeren kan teste produktet af, inden der købes samme produkt i fuld størrelse. Vareprøven kan dog også være en almindelig størrelse af den pågældende vare. Vareprøver bliver udleveret for at fremme salget af den pågældende vare, introducere eller teste et nyt produkt.¹²⁶ Modsat reklameartikler gælder grænsen på 100 kr. ekskl. moms ikke for vareprøver.

I det beskrevne tilfælde ovenfor i afsnit 3.1.2.1.1., hvor virksomheden giver en bamse med efter købet af 9 kopper kaffe, vil bamsen være overdraget vederlagsfrit.

Bamsen vil passe godt på de karakteristika, der er for reklameartikler. Dette skyldes, at bamsen, som beskrevet, er forsynet med virksomhedens logo. Derudover bliver den også brugt i et forsøg på at fremme salget, da den bruges som en salgsfremmeordning. Desuden gives bamsen også til virksomhedens kunder eller potentielle kunder, da de forbrugere, der får mulighed for at få den, allerede har købt 9 kopper kaffe hos virksomheden, og dermed må anses for at være kunder. Dermed skal der ikke ske udtagningsbeskatning af bamsen, såfremt denne har en værdi under 100 kr. ekskl. moms, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt.

Det vil samtidig sige, at bamsen ikke har de karakteristika, der gør sig gældende for vareprøver, blandt andet fordi det ikke er bamsen, som virksomheden ønsker at øge salget på.

Et bindende svar¹²⁷ tyder endvidere på, at det ikke er en ufravigelig betingelse, at der er navn eller logo på varen, for at denne kan anses som værende en reklameartikel. Skatterådet behandlede et spørgsmål vedrørende udtagningsmoms i forbindelse med udlodning af gratis præmier ved afholdelse af konkurrencer. Spørger var en virksomhed, der solgte mad- og drikkevarer. For at deltage i spørgers konkurrence skulle forbrugeren have installeret virksomhedens app og have oprettet sig som bruger heri. Hver dag blev der trukket lod blandt deltagerne om at vinde en kupon, der kunne bruges til at få det vundne produkt udleveret. Præmierne, der kunne vindes i konkurrencerne, var forskellige mad- og drikkevarer, der var en del af virksomhedens almindelige sortiment.

Præmierne var omfattet af udtagningsbeskatningsreglerne, da der ikke var leveret noget vederlag fra forbrugeren. Det konkluderes dog i det bindende svar, at de udloddede præmier måtte anses for værende reklameartikler, der desuden havde en værdi på under 100 kr. ekskl. moms, hvorfor de var undtaget fra udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt. De udloddede præmier havde i den konkrete situation ikke virksomhedens navn eller logo påsat, hvilket ikke fandtes at have afgørende betydning for, at præmierne ikke kunne anses som reklameartikler.¹²⁸ Der blev lagt vægt på, at varerne i den konkrete situation mistede deres betydning som handelsobjekter efter udlodningen, da der var tale om mad- og drikkevarer.¹²⁹

Det bindende svar er altså et eksempel på, at varer kan anses som værende reklameartikler, selvom disse ikke er forsynet med virksomhedens navn eller logo, såfremt de har mistet værdien som handelsobjekt.

Hvis bamsen i stempelkort eksemplet ikke havde haft logo på, ville den formentligt ikke anses som værende en reklameartikel. Dette skyldes, at bamsen ikke har samme egenskab som den vare, der

¹²⁴Pedersen, m.fl., Moms 3, s. 81

¹²⁵J.V. D.A.4.3.6

¹²⁶J.V. D.A.4.3.2

¹²⁷SKM2020.102.SR

¹²⁸Ibid.

¹²⁹Ibid., under "Skatterådets afgørelse og begrundelse"

blev givet i SKM2020.102.SR, da der ikke ved bamsen vil være tale om en vare, som har mistet værdien som handelsobjekt. Der ville derfor skulle ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, hvorefter afgiftsgrundlaget vil skulle opgøres efter ML § 28, stk. 1, og det vil dermed skulle beregnes ud fra indkøbs- eller fremstillingsprisen.

ML § 28 er en implementering af MSD art. 74 og 75. Det skal dog bemærkes, at afgiftsgrundlaget efter MSD art. 74 er *”købsprisen for varerne eller for tilsvarende varer eller i mangel af en købspris kostprisen på det tidspunkt, hvor disse transaktioner finder sted.”* Der er derfor en forskel mellem de to bestemmelser. Det må først bemærkes, at det ikke er klart efter ML § 28, stk. 1, 1. pkt., om indkøbsprisen eller fremstillingsprisen skal opgøres på tidspunktet for udtagelsen. Ud fra en ren ordlydsfortolkning af indkøbsprisen og fremstillingsprisen indikerer dette dog, at det er det tidspunkt, hvor virksomheden indkøber varen eller fremstiller denne, der skal gælde. Virksomheder kan dog gøre MSD art. 74 gældende, hvorefter det vil være tidspunktet for udtagningen, der skal gælde.¹³⁰ Dette vil være relevant for eksempelvis varer, hvor der sker en reduktion i købsprisen over tid. Det vil dermed være relevant i afsnit 3.4.

Uoverensstemmelsen mellem ordlyden af de to bestemmelser bliver dog løst, da der er ændret ved ordlyden af ML § 28, ved Lov nr. 1295 af 05/12/2019¹³¹. De nye regler træder i kraft fra 1. juli 2021.¹³² Efter de nye regler vil ML § 28, stk. 1 være formuleret i overensstemmelse med MSD art. 74. For ydelser bliver afgiftsgrundlaget udgifterne i forbindelse med at levere ydelsen. Der vil også ske en ændring af nogle af reglerne i ML § 5, dog ikke noget som har betydning for de regler, der er fokus på i denne afhandling.

Indtil ikrafttrædelsen vil udgangspunktet være, at virksomheden skal betale afgift efter den nuværende ML § 28, stk. 1.

3.1.2.3. Udtagningsbeskatning af ydelser efter ML § 5, stk. 2, der gives ved stempelkort

ML § 5, stk. 2 omfatter både udtagning af varer og ydelser. Hvis varen eller ydelsen anvendes til ikke-momsfradragsberettigede formål, som oplystes i ML § 42, stk. 1 og 3, skal leveringen af varen eller ydelsen udtagningsbeskattes.¹³³

Af relevans for stempelkort, hvor der sker en vederlagsfri overdragelse og generelt for salgsfremmeordninger, er ML § 42, stk. 1, nr. 5, som vedrører underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver. Fokus vil dog være på repræsentation og gaver, jf. afgrænsningen i afsnit 1.4. ML § 42, stk. 1, nr. 5 omfatter ikke vareprøver og reklameartikler, som er nævnt i undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt.¹³⁴ Der er dog et eksempel fra praksis, hvor SKTST i et bindende svar¹³⁵ mente, at varer uddelt som led i en salgsfremmeordning både kunne være en reklameartikel og en gave. Skatterådet ændrede dog SKTSTs beslutning og traf dermed beslutning om, at der ikke var tale om en gave i det pågældende tilfælde.

Hvis reklameartikler og vareprøver ville kunne være omfattet af ML § 5, stk. 2, ville det stride imod princippet om *lex specialis*, hvorefter en speciel regel, som undtagelsen kan karakteriseres som, går forud for en generel regel, som ML § 5, stk. 2 kan karakteriseres som.

¹³⁰De forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, præmis 80

¹³¹Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love

¹³²Ikrafttrædelsesbekendtgørelse vedr. ikrafttrædelse af ændringer af momsloven, 2021

¹³³Pedersen, m.fl., Moms 3, s. 78

¹³⁴Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 1021 om merværdiafgift (med kommentarer), kommentar 278

¹³⁵SKM2020.102.SR

Hvis en vare skal udtagningsbeskattes efter ML § 5, stk. 1, vil denne på samme tid kunne være omfattet af ML § 5, stk. 2.¹³⁶ Det vil dog ikke have nogen betydning i forhold til udtagningsbeskatningen, når det allerede er fastlagt, at der skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 1.

ML § 5, stk. 2 har en meget begrænset betydning for varer, og måske endda ingen betydning, da EU-Domstolen har slået fast i Kuwait Petroleum, at MSD art. 16 (dagældende art. 5, stk. 6) også omfatter overdragelser af varer til virksomheden vedkommende formål¹³⁷, hvilket derfor også gælder for ML § 5, stk. 1. Dermed vil vederlagsfrie overdragelser altid være omfattet af ML § 5, stk. 1, hvorfor eksempelvis gaver og repræsentation også er omfattet af ML § 5, stk. 1. Af den grund vil det ikke blive vurderet, om der skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 2 med hensyn til varer.

Repræsentation gives til udvalgte personer, og det vil ofte være i forbindelse med at knytte og bevare forretningsforbindelser.¹³⁸

Når det skal vurderes, om en ydelse er en gave efter ML § 42, stk. 1, nr. 5, skal det holdes adskilt fra, når der i forbindelse med andre problemstillinger nævnes, at noget er en gave. Dette skyldes, at en vare eller ydelse godt kan beskrives som en gave, når det henses til problemstillingen om vederlag, uden at det er en gave efter ML § 42, stk. 1, nr. 5.

Selvom der i MSD er omtalt gaver i art. 16, vurderes praksis omkring dette ikke at kunne benyttes, når det skal vurderes, hvad der menes med gaver efter ML § 42, stk. 1, nr. 5. Dette skyldes, at den danske bestemmelse, som beskrevet ovenfor, ikke omfatter reklameartikler og vareprøver, hvilket må antages at være inkluderet i MSDs gave udtryk. Der vil derfor blive set på dansk praksis for at forstå, hvornår en ydelse, der gives som led i en salgsfremmeordning, kan være en gave efter ML § 42, stk. 1, nr. 5.

Det er SKTSTs opfattelse, at salgsfremmeordninger kun i et begrænset omfang vil kunne være egentlige gaver efter ML § 42, stk. 1, nr. 5. Det skyldes, at virksomheden ved salgsfremmeordninger benytter gaver som led i et markedsføringstiltag, hvorved den forsøger at øge salget i virksomheden, hvorfor det ikke er en egentlig gave.¹³⁹

Det er dog set i praksis, at en gave givet som led i en salgsfremmeordning er blevet karakteriseret som en egentlig gaveydelse. Dette skete i en Højesterets dom¹⁴⁰, hvor der blev taget stilling til, om nogle fodboldbilletter, som blev givet både i forbindelse med, at virksomheden afholdt salgskampagner og som præmie ved konkurrencer, var omfattet af ML § 42, stk. 1, nr. 5. Afgørelsen blev, at billetterne, der var anvendt til konkurrencer og salgskampagner, ikke kunne anses som reklameartikler. Derimod kunne de ses som værende egentlige gaver, hvorfor de ikke var fradragsberettigede, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5. Billetterne, der blev givet til udvalgte kunder, blev anset for at være repræsentation, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5.

Det kan diskuteres, om det er korrekt at undersøge, om fodboldbilletterne er reklameartikler, da dette udtryk kommer fra ML § 5, stk. 1, som kun gælder for varer, og der er i denne situation tale om en ydelse, hvorfor det ikke skal behandles efter ML § 5, stk. 1. Højesteret har dog gjort dette i SKM2006.398.HR, hvilket muligvis kan begrundes i, at det er Højesterets opfattelse, at ydelser og varer skal behandles på samme måde efter ML § 5, stk. 2. Når det dermed er slået fast ovenfor, at reklameartikler og vareprøver ikke er omfattet af ML § 5, stk. 2, må det være opfattelsen, at dette også gælder for ydelser.

¹³⁶SKM2010.608.SR, under ”Begrundelse”

¹³⁷Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 22-23

¹³⁸Jørgensen, m.fl., Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 1051

¹³⁹J.V. D.A.4.3.6

¹⁴⁰SKM2006.398.HR

Det er relevant at se på, hvad der blev lagt vægt på i SKM2006.398.HR for at forstå, hvornår en salgsfremmeordning kan anses som værende en egentlig gaveydelse.

Fodboldbilletterne mistede ikke deres betydning som handelsobjekter efter udlodningen, hvilket dermed kan ske at have betydning for, om ydelser, der gives som led i salgsfremmeordning, kan anses for værende en egentlig gaveydelse.¹⁴¹ Dette står også i modsætning til, hvad der gælder for reklameartikler.¹⁴² Ydelser vil ofte beholde værdien som handelsobjekt, da disse ikke kan påføres navn og logo på samme måde som varer, hvorfor det er usikkert, om dette element helt kan udelukke, at en ydelse vil kunne være en form for reklameartikel, der dermed ikke er en egentlig gaveydelse.

Derudover er det SKTSTs opfattelse, at konkurrencerne i SKM2006.398.HR sigtede meget bredt kundemæssigt, og alle frit kunne deltage i konkurrencen, og dermed ikke kun dem som selskabet havde en kundemæssig relation til. Det er SKTSTs opfattelse, at SKM2006.398.HR ikke omfatter andre situationer end dem, hvor alle frit kan deltage i en konkurrence om at vinde en præmie.¹⁴³

I SKM2006.398.HR er det, der gives i øvrigt ikke en del af det, som virksomheden normalt sælger. Det er dermed usikkert, om resultatet fra SKM2006.398.HR også vil omfatte de situationer, hvor en virksomhed giver noget, som denne normalt sælger. I det tilfælde vil der være en sandsynlighed for, at der er en kundemæssig relation til de forbrugere, som modtager ydelsen, og omstændighederne vil derfor være anderledes end i SKM2006.398.HR. Der kan derudover argumenteres for, at det ikke har lige så direkte en salgsfremmende effekt, når der gives en ydelse i en konkurrence, som virksomheden ikke selv sælger, som det ville have haft, hvis der var tale om en ydelse, som virksomheden selv sælger, jf. også omkring konkurrencer nedenfor i afsnit 3.3.1.

Hvis der ved brug af stempelkort gives en ydelse efter køb af 9 kopper kaffe, som er uden for virksomhedens naturlige sortiment, eksempelvis biografbilletter, vil denne formentligt være vederlagsfri. Det vil derfor være relevant at finde ud af, om denne ydelse falder under ML § 42, stk. 1, nr. 5, og derfor vil skulle udtagningsbeskattes efter ML § 5, stk. 2.

Da biografbilletterne vil være givet som led i en salgsfremmeordning, vil der være en formodning imod, at der er tale om en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5.

Der må dog ses på, om forholdene fra SKM2006.398.HR gør sig gældende i det konkrete eksempel, hvorfor der alligevel vil kunne være tale om en egentlig gaveydelse.

Som det er nævnt ovenfor, var der i SKM2006.398.HR tale om en konkurrence, hvor alle frit kunne deltage. Ved stempelkort er der ikke tale om en konkurrence, og i øvrigt kan alle ikke frit deltage, da forbrugerne skal have foretaget eksempelvis 9 køb forinden, denne kan få biografbilletterne. Det er SKTSTs opfattelse, at dette er et vigtigt element fra dommen¹⁴⁴, hvorfor det må formodes, at der ikke i situationen, hvor der gives en ydelse ved brug af en ordning med stempelkort, vil være tale om en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5. Det skal dog bemærkes, at der var dissens i SKM2006.398.HR, hvorfor resultatet afhænger af en konkret vurdering. Der formodes dog ikke at skulle ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 2 i det konkrete eksempel med stempelkort.

¹⁴¹J.V. D.A.4.3.6

¹⁴²SKM2020.102.SR

¹⁴³J.V. D.A.4.3.6

¹⁴⁴Ibid.

3.1.2.4. Udtagningsbeskatning af ydelser efter ML § 5, stk. 3, der gives ved stempelkort

Efter ML § 5, stk. 3 skal der pålægges udtagningsmoms, når virksomheden udtager ydelser ”til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål”. I modsætning til ML § 5, stk. 1 og 2 er det ikke i denne bestemmelse en betingelse, at der skal være opnået helt eller delvis fradrag for ydelsen i forbindelse med indkøb eller fremstilling mv.

I relation til stempelkort og generelt salgsfremmeordninger er det relevant at undersøge, hvad der ligger i ”virksomheden uvedkommende formål”, da der ikke vil være tale om ydelser, som er udtaget til virksomhedens indehaver eller personale, jf. ML § 5, stk. 3.

Kuwait Petroleum kan anvendes til forståelsen af ”virksomheden uvedkommende formål”. EU-Domstolen kom i denne sag frem til, at salgsfremmeordningen skete til virksomhedens eget brug, eftersom målet med den pågældende salgsfremmeordning var at forøge virksomhedens omsætning.¹⁴⁵ Efter som salgsfremmeordningen blev fundet at være til virksomhedens eget brug, var det dermed ikke til virksomheden uvedkommende formål.

Der skal derfor ikke i det konkrete eksempel med stempelkort ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 3. Dette vil desuden også gælde for de efterfølgende eksempler, der bliver gennemgået i denne afhandling. Det skyldes, at de konkrete eksempler enten vil omfatte salgsfremmeordninger, hvor ydelserne gives til virksomheden vedkommende formål, eller CSR tiltag, hvor der gives varer, der derfor ikke skal behandles efter ML § 5, stk. 3.

3.1.3. Delkonklusion

Varerne eller ydelserne, der gives ”gratis” i dette afsnit, kan karakteriseres som en tilgift. Når virksomheder anvender en tilgift, sker dette som led i en salgsfremmeordning, da det kan medvirke til at give forbrugeren et incitament til foretage køb hos netop den virksomhed. Derudover er en tilgift også med til at kunne skabe kundetilfredshed, blandt andet fordi kunden får følelsen af at få noget ekstra. Kvaliteten, på det virksomheden leverer, er også vigtigt for kundetilfredsheden, da varen eller ydelsen skal leve op til kundens forventninger. Kundetilfredshed har en tendens til at kunne føre til loyale kunder, som er en fordel for virksomheden at have, jf. afsnit 2.1.2. Ordningen med stempelkort vil i øvrigt fungere som et loyalitetsprogram.

Det skal yderligere bemærkes, at virksomheden skal kommunikere salgsfremmeordningerne til forbrugerne for at drage fordel af disse. For at nå ud til flest muligt vil det kunne være en fordel for virksomheden at benytte sociale medier, og desuden skabe interaktion ved annoncerne, som eksempelvis kan ske igennem kommentarer på Facebook opslag. Derved benytter virksomheden sig af ”interaction model of communication”.

Den centrale juridiske problemstilling, når der gives en vare eller ydelse i forbindelse med et køb, er, om der er sket levering mod vederlag. Hvorvidt tilgiften fremstår som vederlagsfri eller ej overfor en gennemsnitsforbruger, beror på en konkret analyse af omstændighederne. Her kan det spille en rolle, hvorvidt der er tale om en tilgift, som er en del af virksomhedens naturlige sortiment, og om tilgiften er givet med ved ét køb eller efter flere køb. Dette er dog langt fra de eneste omstændigheder, der har betydning for resultatet. SKM2020.406.LSR lægger måske endda op til, at det ikke har så stor en betydning, som det er blevet tillagt i SKTSTs nye vejledninger på området, i hvert fald når varen eller ydelsen er uden for sortiment.

¹⁴⁵Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 19

Fakturaen og ordvalget i forbindelse med markedsføringen er nogle af de omstændigheder, der i praksis bliver tillagt stor betydning, når det skal afgøres, om der er sket levering mod vederlag ved overdragelse af en tilgift.

Samlet set må det konkluderes, at problemstillingen af, hvorvidt der er sket levering mod vederlag ved tilgiftssituationen, beror på en konkret vurdering af omstændighederne i den pågældende situation.

I de situationer, hvor tilgiften er en del af virksomhedens naturlige sortiment, som eksempelvis er tilfældet, hvor der gives den 10. kop kaffe gratis efter købet af 9 kopper kaffe og ved ”køb 3 betal for 2”, vil der dog være en stærk formodning for, at der er sket levering mod vederlag, uanset at ordlyden og fakturaren kan tale for, at det er vederlagsfrit.

Hvis der er overdraget en vare vederlagsfrit, skal der ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1. Dette gælder dog ikke, såfremt varen falder under undtagelsen for reklameartikler og vareprøver, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Ved det konkrete eksempel hvor der ved stempelkort gives en vederlagsfri bamse, vil den falde under undtagelsen, hvis denne eksempelvis er påført virksomhedens logo, og dermed kan anses som værende en reklameartikel.

Såfremt tilgiften i stempelkortordningen er en vederlagsfri ydelse, vil denne formodes ikke at være en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5, hvorfor der ikke skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 2.

Der skal heller ikke ske udtagningsbeskatning af tilgiften efter ML § 5, stk. 3, når denne er en ydelse, der gives som led i en salgsfremmeordning, da det ikke vil være til virksomheden uvedkommende formål.

3.2. Medlemsordninger

Medlemsordninger er typisk kendetegnet ved, at forbrugeren optjener point gennem sine køb hos virksomheden. Dette vil kræve, at forbrugeren først bliver oprettet som medlem af eksempelvis en klub. De point, som forbrugeren optjener igennem sine køb, vil eksempelvis kunne udløse en rabat eller adgang til at få nogle udvalgte varer eller ydelser gratis.

Et eksempel på en virksomhed, som gør brug af medlemsordninger, er Matas. For at kunne optjene point, skal forbrugeren være medlem af Club Matas. Forbrugeren optjener 1 point for hver gang, denne køber for 10 kr. Pointene kan forbrugeren bruge til at få rabat på et efterfølgende køb. Det betyder, at forbrugeren, alt efter hvor mange point, denne har optjent, potentielt kan få en ”gratis” vare i Matas.¹⁴⁶

Medlemsordninger er en anden type salgsfremmeordning end dem, der er beskrevet ovenfor i afsnit 3.1. Dette skyldes blandt andet, at medlemsordninger virker på den måde, at forbrugeren optjener bonuspoint, der bruges som en rabat, hvorfor forbrugeren ikke nødvendigvis får en gratis vare eller ydelse. Ved at en virksomhed gør brug af en medlemsordning, får virksomheden muligheden for at sende målrettet tilbud og lignende ud til dennes medlemmer, da forbrugeren skal oprette sig med deres e-mailadresse. Dette skyldes, at medlemmet ved oprettelsen giver samtykke til, at virksomheden må kontakte medlemmet med tips, tilbud, konkurrencer, kampagner, spørgeskemaer mm.¹⁴⁷

¹⁴⁶Bilag 4

¹⁴⁷Bilag 5

3.2.1. Økonomisk analyse af medlemsordninger

En medlemsordning er et typisk eksempel på et loyalitetsprogram, som er kendetegnet ved at være en markedsføringsstrategi, som giver særlige eller yderligere fordele for kunder, der ofte gør et køb hos virksomheden, jf. afsnit 2.1.1.

Når forbrugeren er medlem, vil denne kunne føle, at den har en særlig status og værdi for virksomheden, fordi medlemmet modtager særlige tilbud og kan optjene bonuspoint gennem sine køb. Derved kan der skabes en højere kundetilfredshed, som kan resultere i, at medlemmet vil anbefale virksomheden til familie og venner, jf. afsnit 2.1.

Derudover kan denne ordning også medføre, at kunden foretager køb hos den virksomhed, der udbyder medlemsordningen frem for hos en anden butik, da kunden er klar over, at denne optjener point hos den pågældende virksomhed, som udløser fordele, hvorfor der er et grundlag for at virksomheden kan få loyale kunder, jf. afsnit 2.1. Gennem loyalitetsprogrammet øges kundens incitament til at foretage køb hos virksomheden igen og igen, da denne opnår flere og bedre fordele, jo mere denne køber.

Dermed er brugen af medlemsordninger også med til at fastholde kunderne som loyale kunder.

Når en virksomhed skal kommunikere informationen til forbrugeren om, at denne udbyder en medlemsordning, kan virksomheden vælge at gøre dette via sociale medier. Her vil virksomheden kunne vælge imellem de samme to måder, som er beskrevet ovenfor i afsnit 3.1.1. Som det også der er beskrevet, vil der være flest fordele for virksomheden, hvis denne benytter ”interaction model of communication”, og dermed skaber interaktion med forbrugeren.

Forbrugeren skal desuden typisk acceptere, at virksomheden må sende e-mails med forskellige reklamer og tilbud, når denne vil være medlem. Det giver virksomheden mulighed for at målrette sin markedsføring til medlemmet, da kommunikationen kan baseres på køb, som medlemmet allerede har foretaget,¹⁴⁸ og derefter kan virksomheden sende dette direkte til den enkelte forbruger via e-mail. Denne form for kommunikation, der efterfølgende skabes, vil være en ”linear model of communication”, da der typisk ikke er tale om e-mails, som forbrugeren kan besvare. I dette tilfælde har denne kommunikation nogle fordele, da den kan virke meget personlig for forbrugeren, og dermed også mere relevant og tiltalende, da der kan tages hensyn til, hvad der er relevant for den specifikke forbruger.¹⁴⁹

3.2.2. Momsmæssig analyse af medlemsordninger

I forhold til de varer og ydelser, der gives som led i medlemsordningen, antages det, at virksomheden har opnået fuld fradragsret herfor, jf. ML § 37, stk. 1.

Da der i denne afhandling er fokus på, om der skal ske udtagingsbeskatning, når virksomheder giver varer eller ydelser ”gratis”, vil fokus være på de situationer, hvor bonuspointene kan bruges som en hel betaling for en vare eller ydelse.

3.2.2.1. Levering mod vederlag ved medlemsordninger

For at et medlem af virksomhedens medlemsordning kan optjene point, skal denne foretage køb. Det er derfor relevant at undersøge, om den vare eller ydelse, som bonuspointene kan være en betaling for, er en del af vederlaget for de forudgående køb.

¹⁴⁸Bilag 6

¹⁴⁹Baines, m. fl. Fundamentals of Marketing, s. 324

Det er ikke relevant at analysere, om tilmeldelsen til medlemsordningen i sig selv kan være en modydelse, da forbrugeren ikke får noget direkte for at oplyse sin e-mailadresse. Denne analyse bliver relevant i afsnit 3.3.2.2.1.

Der er ved medlemsordninger tale om en tilgiftslignende ordning, der på en række punkter minder om en salgsfremmeordning, hvor et stempelkort bruges. Lighedspunkterne er blandt andet, at forbrugeren gennem flere køb optjener en gevinst. Desuden har den vare eller ydelse, som forbrugeren kan benytte bonuspointene som en betaling for, et mål i sig selv, hvorfor denne må anses som en selvstændig hovedydelse, som også er tilfældet ved stempelkort. Ved medlemsordninger optjenes der bonuspoint gennem køb, der efterfølgende kan indløses som en del af betalingen for virksomhedens varer eller ydelser. Ved stempelkort samler forbrugeren stempler, der i sidste ende udløser en gratis vare eller ydelse. Der vurderes derfor at kunne benyttes elementerne fra afsnit 3.1.2.1. til at finde ud af, om varen eller ydelsen, der betales med bonuspoint, er vederlagsfri.

I afsnit 3.1.2.1.1. sondres der i situationen med stempelkort mellem, om varen eller ydelsen, der gives efter X antal køb, er i eller uden for virksomhedens sortiment. Er varen en naturlig del af virksomhedens sortiment, vil der være en formodning for, at der er sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1. Omvendt vil der i de tilfælde, hvor det er en vare uden for sortiment være en formodning for, at der er tale om en vederlagsfri overdragelse, jf. afsnit 3.1.2.1.1. og afsnit 3.1.2.1.2. Ifølge den juridiske vejledning er denne sondring også relevant, selvom forbrugeren, som ved medlemsordninger, ikke skal købe den samme vare X antal gange for at optjene bonuspointene.¹⁵⁰

Som nævnt i afsnit 3.1.2.1.2. afhænger behandlingen af den konkrete situation. Andre ting end sontringen mellem om det er i eller uden for virksomhedens sortiment, har derfor også en betydning i behandlingen. Dette gælder især i de situationer, hvor det er en vare uden for virksomhedens sortiment, der af virksomheden gives gratis. Der vurderes dog for medlemsordninger at ville være tale om varer eller ydelser, der er i virksomhedens naturlige sortiment, da forbrugeren både kan bruge de optjente bonuspoint som hel eller delvis betaling. Forbrugeren kan også selv vælge hvilke varer eller ydelser fra virksomheden, denne vil bruge pointene på, og derfor antages det at være varer eller ydelser, der er en del af virksomhedens naturlige sortiment.

I de situationer, hvor medlemmet optjener bonuspoint over en række køb, hvorefter medlemmet anvender bonuspointene som betalingsmiddel for en af virksomhedens varer eller ydelser, som dermed er en del af virksomhedens naturlige sortiment, vil resultatet derfor være, at der ikke skal ske udtagningsbeskatning, da der er sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1. Årsagen hertil er, at der mellem de forudgående køb og den gratis vare eller ydelse vil være en tilstrækkelig tilknytning, jf. også afsnit 3.1.2.1.1.

Afgiftsgrundlaget skal i denne forbindelse opgøres efter ML § 27, stk. 1, 1. pkt. Virksomheden kan dog ikke fratrække værdien af bonuspointene fra afgiftsgrundlaget på det tidspunkt, hvor forbrugeren erhverver juridisk ret til disse, men derimod på det tidspunkt, hvor forbrugeren benytter bonuspointene, jf. ML § 27, stk. 4.¹⁵¹ Afgiftsgrundlaget vil derfor være 0 kr. på det tidspunkt, hvor forbrugeren bruger bonuspoint som en fuld betaling for en vare eller ydelse. Det er i øvrigt en betingelse, at virksomheden udsteder en kreditnota over den ydede rabat for at kunne fratrække rabatten, som den gratis vare eller ydelse udgør, jf. ML § 27, stk. 4, 2. pkt. Der er tale om en implementering af MSD art. 90, som giver medlemsstaterne en frihed til selv at fastsætte betingelser.

¹⁵⁰J.V. D.A.4.3.6

¹⁵¹Sag C-86/99, Freemans plc, præmis 25, 29 og 35

3.2.3. Delkonklusion

Når en virksomhed benytter medlemsordninger, får forbrugeren særlige eller yderligere fordele, som øvrige forbrugere ikke får. Medlemsordninger er medvirkende til, at virksomheden skaber og oprettholder loyale kunder. Forbrugeren, der er medlem af ordningen, vil kunne opleve at have en særlig status hos virksomheden, som kan resultere i en højere tilfredshed for forbrugeren. At forbrugeren optjener bonuspoint, der senere kan bruges, kan desuden medføre, at forbrugeren vil gøre flere af sine køb hos den pågældende virksomhed. Herigennem fastholdes kunden som en loyal kunde.

Specielt for denne type salgsfremmeordning er, at der vil kunne kommunikeres til forbrugerne via e-mail. Dette er en "linear model of communication", men på trods af, at "interaction model of communication" typisk vil have flere fordele, vil kommunikation via e-mail kunne være meget fordelagtigt for virksomheden. Dette skyldes, at der kan laves mere målrettet markedsføring til det enkelte medlem, hvilket kan gøre markedsføringen mere relevant og tiltalende for forbrugeren.

Problemstillingen, der rejser sig ved medlemsordninger, er, om der for den "gratis" vare eller ydelse er sket levering mod vederlag. I undersøgelsen af, om der er sket levering mod vederlag, har det en betydning, at varen eller ydelsen ved medlemsordninger antages at være en del af virksomhedens naturlige sortiment. Der vil formentligt være tale om levering mod vederlag, når varen eller ydelsen er en del af virksomhedens naturlige sortiment, jf. også afsnit 3.1.2.1.1., og dermed skal der ikke ske udtagningsbeskatning ved medlemsordninger.

3.3. "Gratis" varer eller ydelser, der ikke er betinget af et køb

Der er forskellige måder, hvorpå virksomheder giver "gratis" varer eller ydelser til forbrugere, uden det er betinget af et køb. Virksomheden vil nogle gange kræve en form for modydelse fra forbrugeren, denne kan dog variere i omfang. Nedenfor er beskrevet nogle eksempler på, hvordan virksomheder kan bortgive gaver, der ikke er betinget af køb.

Gave i forbindelse med udfyldelse af spørgeskema

Nogle virksomheder benytter sig af at bruge spørgeskemaer til at undersøge eksempelvis kundetilfredshed. I den forbindelse udlodder virksomheden nogle gange en gratis vare eller ydelse. Eksempelvis har Burger King udloddet en gratis burger for at deltage i deres kundeundersøgelse.¹⁵² Andre gange kan forbrugere ved at udfylde et spørgeskema komme med i en efterfølgende lodtrækning om præmier.

Afholdelse af konkurrencer

Ved afholdelse af konkurrencer giver virksomheden en vare eller ydelse til vinderen af konkurrencen. Selve setup'et omkring konkurrencen kan have mange forskellige former. Som eksempel kan nævnes konkurrencer på sociale medier, som er en meget nutidig brugt metode til at afholde konkurrencen. Oftest er der små krav forbundet med deltagelse i konkurrencen. Eksempelvis skal forbrugeren "følge" virksomheden på et socialt medie, "like" eller kommentere opslaget med konkurrencen for at kunne deltage. Konkurrencer kan eksempelvis også udbydes i en virksomheds app.

¹⁵²Få en gratis burger, 2012

Gave til influencers

Nogle virksomheder bruger influencers til at markedsføre deres virksomhed. Det sker typisk ved, at virksomheden giver en vare eller ydelse fra dennes sortiment til en influencer i håb om, at influenceren vil omtale varen eller ydelsen på sin platform, og dermed nå ud til virksomhedens potentielle kunder.

Nogle gange giver virksomheden varen eller ydelsen uden en egentlig aftale på forhånd om, at influenceren skal markedsføre denne. Andre gange har parterne på forhånd indgået en aftale om markedsføring.

3.3.1. Økonomisk analyse af ”gratis” varer eller ydelser, der ikke er betinget af et køb

Det vil blive analyseret ud fra de tre beskrevne eksempler ovenfor, hvordan virksomheder kan fremme salget ved at give ”gratis” varer eller ydelser, der ikke er betinget af et køb, og hvordan virksomheden kan kommunikere det ud til forbrugerne.

Ved spørgeskemaer er det virksomhedens hensigt at få kundernes mening om nogle givne spørgsmål eller emner. Virksomheder bruger ofte spørgeskemaer til at måle tilfredsheden hos deres kunder eller til at undersøge andre forhold, som virksomheden derefter kan evaluere på. Dette kan også tænkes at være i forbindelse med lancering eller udvikling af et nyt produkt, et nyt tiltag eller lignende.

Spørgeskemaer vil derfor kunne bruges som en undersøgelse af, hvordan virksomhederne får loyale kunder. Gennem spørgeskemaer vil kunden eksempelvis kunne give udtryk for, hvad denne forventer af virksomheden. Det, at kundens forventning bliver opfyldt, har stor indflydelse på kundeloyalitet, jf. afsnit 2.1.

Selvom spørgeskemaer mest vil bruges som undersøgelser af, hvordan en virksomhed får loyale kunder, vil spørgeskemaet også i sig selv kunne medvirke til, at virksomheden får loyale kunder. Dette skyldes, at kunden kan få et indtryk af, at dennes mening har en betydning for virksomheden, og at virksomheden er interesseret i denne. Dette vil kunne have potentiale til at give kunderne en tilfredshedsfølelse, fordi de føler sig set og hørt af virksomheden, og deres meninger og forventninger har betydning for den pågældende virksomhed. På denne måde kan spørgeskemaer være med til at skabe loyale kunder, da der, som nævnt ovenfor i afsnit 2.1., er tendens til, at tilfredse kunder bliver loyale kunder.

For at få forbrugerne til at besvare disse spørgeskemaer, udlodder nogle virksomheder gaver som motivation herfor. Denne gave kan også af virksomheden bruges som markedsføring, og til at få kunderne til at vende tilbage og dermed opnå kundeloyalitet. Dette kræver dog, at den vare eller ydelse, som virksomheden giver, er en del af deres sortiment og derudover, at denne har en god kvalitet for, at den kan leve op til kundens forventninger til den pågældende type af varer eller ydelser, jf. afsnit 2.1. Dette kunne være tilfældet ved eksemplet fra Burger King. Hvis burgeren, som kunden får for at udfylde spørgeskemaet, giver kunden et positivt indtryk, og dermed lever op til kundens forventninger, vil kunden muligvis senere komme tilbage til Burger King for at købe en burger.

Incitamentet for virksomheden til at kommunikere spørgeskemaerne ud til forbrugerne vil være, at denne skal indhente respondentsvar. Virksomheden kan her vælge at gå med de samme tilgange som nævnt i afsnit 3.1.1., og dermed også med fordel benytte ”interaction model of communication”. I de tilfælde, hvor en forbruger ender med at besvare spørgeskemaet, får virksomheden en form for feedback, hvorfor der af den grund kan argumenteres for, at det vil ende med at blive en ”interaction model of communication”. Selve annonceringen af spørgeskemaerne kan dog godt være en ”linear model of communication”, hvor det ikke er muligt for forbrugeren at reagere direkte på annonceringen af spørgeskemaer, men hvor der eksempelvis er en henvisning til et sted, hvor forbrugeren kan finde og udfylde spørgeskemaet.

Ved at en virksomhed afholder en konkurrence, som er let tilgængelig at deltage i, øges kendskabet til virksomheden og dennes varer eller ydelser. Alle konkurrencedeltagere, der ikke vinder konkurrencen, er gennem markedsføringen af konkurrencen blevet gjort opmærksom på varen eller ydelsen, hvorfor forbrugeren dermed kan have fået lyst til at købe denne, hvilket kan medføre et køb.

Såfremt vinderen af konkurrencen er tilfreds med præmien og kvaliteten af denne, kan vinderen på sigt udvikle sig til at blive en loyal kunde i virksomheden, jf. afsnit 2.1.

Ved afholdelse af konkurrencer vil det også være oplagt at kommunikere via sociale medier for at nå ud til mange forbrugere. Som beskrevet i afsnit 3.3. vil deltagelse i konkurrencen dog ofte være betinget af, at forbrugeren foretager sig noget, eksempelvis kommenterer et Facebook opslag. Dermed vil annonceringer af konkurrencer typisk være lavet i et format, hvor der kan ske interaktion, og kan derfor karakteriseres som ”interaction model of communication”. Dette kan dermed også give virksomheden endnu en fordel, eftersom opslaget når ud til rigtig mange brugere på sociale medier, da reaktioner på eksempelvis Facebook skaber en selvforstærkende effekt i forhold til, hvor mange Facebook brugere opslaget når ud til, jf. afsnit 2.3. Ved konkurrencer er der en stor chance for, at rigtig mange forbrugere vil interagere, da der er mulighed for at vinde noget, som ikke kræver en stor indsats fra forbrugerens side. Konkurrencer har derfor potentiale til at nå ud til rigtig mange forbrugere, der dermed bliver gjort opmærksom på virksomhedens brand. Konkurrencer er derfor en oplagt metode til at skabe brand awareness, som betyder, at virksomheden gør forbrugerne opmærksomme på deres brand.¹⁵³ Det skaber derfor en stor base af potentielle kunder.

Når virksomheden giver en vare eller ydelse til en influencer, er det med håb om, at influenceren fortæller om varen eller ydelsen på sin platform. Ved at en virksomhed får en influencer til at markedsføre en vare eller ydelse, når virksomheden ud til mange, da det bliver markedsført ud til alle influencers ”følgere” på det sociale medie, jf. afsnit 2.3.

Når influenceren kommunikerer til forbrugerne, kommer der et led ind mellem kommunikationen fra virksomheden til forbrugerne. Der vil derfor være tale om ”two step model of communication”, jf. afsnit 2.3. Influenceren virker som en ”opinion leader”, der kan præge dennes ”følgere” til også at købe varen eller ydelsen. Det er også denne mulighed, som virksomheden søger, når de bruger denne type salgsfremmeordning.

Når virksomheden får en influencer, som ikke har en tilknytning til virksomheden, til at markedsføre virksomhedens vare eller ydelse, kan det også fremstå mere troværdigt for forbrugeren, da influenceren giver en mere objektiv fremstilling af varen eller ydelsen. Fortæller influenceren noget positivt omkring varen eller ydelsen, kan det potentielt gøre det nemmere for forbrugeren at have tillid til, at varen eller ydelsen eksempelvis er af god kvalitet. Hvis det er muligt at opbygge tillid, kan dette også medføre, at der på sigt kan skabes loyale kunder for virksomheden, jf. afsnit 2.1. Derfor kan det styrke markedsføringen, når virksomheden bruger influencers til at markedsføre dennes varer eller ydelser.

3.3.2. Momsmæssig analyse af ”gratis” varer eller ydelser, der ikke er betinget af et køb

De tre eksempler på situationer, hvor der bliver givet en vare eller ydelse, som ikke er betinget af et køb, vil i dette afsnit blive analyseret i forhold til, om de skal udtagningsbeskattes.

¹⁵³Baines, m. fl. Fundamentals of Marketing, s. 171

Der er ikke ved denne type salgsfremmeordning tale om en tilgift, da forbrugeren ikke får en vare eller ydelse i forbindelse med et køb.¹⁵⁴ Der kan derfor ikke bruges de samme elementer ved vurderingen af, om der er sket levering mod vederlag, som er blevet brugt ovenfor i afsnit 3.1.2.1.

Det antages, at der har været opnået ret til fuld fradragsret i de konkrete eksempler, da varerne og ydelserne er indkøbt med henblik på at blive anvendt til virksomhedens leverancer, jf. ML § 37, stk. 1.

3.3.2.1. Gave i forbindelse med udfyldelse af spørgeskema

Ved udfyldelse af spørgeskema er det relevant at undersøge, om der er tale om levering mod vederlag. Denne problemstilling opstår, da virksomheden får nogle besvarelser, hvorfor det er relevant at undersøge, om disse kan udgøre en modydelse til gaven. Såfremt besvarelsen udgør en modydelse, kan der være en problemstilling i, om der er sket levering mod vederlag, når besvarelse af et spørgeskema kun giver mulighed for at deltage i en konkurrence eller lodtrækning, da det kun vil være nogle, der ender med at modtage en præmie.

3.3.2.1.1. Levering mod vederlag, når besvarelsen udløser en gave

I den situation, hvor alle respondenter modtager en gave for at besvare spørgeskemaet, må det vurderes, om besvarelsen af spørgeskemaet kan udgøre et vederlag. Landsskatteretten har i SKM2007.790.LSR taget stilling til et markedsanalyseinstituts udlevering af respondentgaver. Respondenterne af markedsanalyseinstituttets meningsmålinger og markedsanalyser modtog en gave eller havde mulighed for at vinde en gave for at besvare spørgsmålene. Landsskatteretten fandt, at udleveringen af respondentgaverne var betinget af, at respondenterne samtidig leverede en modydelse i form af svar og data til markedsanalyseinstituttet. Landsskatteretten fandt dermed, der bestod et retsforhold, som vedrørte en gensidig udveksling, hvorfor der var tale om levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1.¹⁵⁵ Det må derfor ligeledes være resultatet, når der er tale om spørgeskemaer, som eksempelvis Burger King modtager for overdragelse af en burger.

At der ved udlevering af respondentgaver er tale om levering mod vederlag støttes også af sag C-230/87 (herefter Naturally Yours Cosmetics). Af denne dom fremgår det, at modydelsen for en levering af et gode kan bestå i en tjenesteydelse, såfremt der er en direkte sammenhæng mellem leveringen af godet og tjenesteydelsen (modydelsen).¹⁵⁶

Da der er tale om levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1, skal afgiftsgrundlaget opgøres efter ML § 27, stk. 1. Der gælder dog nogle specielle regler, når modværdien består af andet end penge. I den situation, hvor der er tale om, at en ydelse udgør vederlaget for en vare eller en anden ydelse, er der tale om en byttehandel.¹⁵⁷ At der er tale om en byttehandel har betydning for afgiftsgrundlaget. Det fremgår af Naturally Yours Cosmetics, at ydelsen, der udgør vederlaget, skal kunne opgøres i penge.¹⁵⁸ Det har betydning for afgiftsgrundlaget, om varen eller ydelsen normalt sælges af virksomheden mod et vederlag i penge.¹⁵⁹ I det konkrete i eksempel med Burger King er der tale om en vare, som virksomheden normalt sælger. Dette vurderes det desuden ofte at være, når virksomheder giver

¹⁵⁴SKM2010.636.SKAT

¹⁵⁵SKM2007.790.LSR

¹⁵⁶Sag C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, præmis 12, 15 og 16

¹⁵⁷J.V. D.A.8.1.1.10.1

¹⁵⁸Sag C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, præmis 16

¹⁵⁹SKM2007.790.LSR under "Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse"

varer ved spørgeskemaer som led i en salgsfremmeordning, da virksomheden derved også opnår markedsføring af varen, som virksomheden giver. Dermed vil afgiftsgrundlaget være virksomhedens normale salgspris af varen,¹⁶⁰ som i det konkrete eksempel vil være prisen for burgeren.

3.3.2.1.2. Levering mod vederlag, når besvarelsen giver mulighed for at deltage i en konkurrence eller lodtrækning

I de situationer, hvor forbrugeren ved at udfylde spørgeskemaer ikke er sikker på at få en gave, men i stedet ved udfyldelse af dette kommer til at deltage i en konkurrence eller lodtrækning om at vinde en gave, vil omstændighederne være anderledes.

Der vil opstå to forskellige problemstillinger, når respondenter af et spørgeskema blot får mulighed for at deltage i en konkurrence. Dette skyldes, at der vil opstå to situationer. Den ene situation er den, hvor respondenter får mulighed for at deltage i konkurrencen. Den anden situation er den, hvor præmien udleveres.

I forbindelse med den første situation vil det være relevant at undersøge, om der sker en leverance fra virksomheden, når denne blot stiller det at deltage i en konkurrence eller en lodtrækning til rådighed overfor forbrugeren. Dette skyldes, at det allerede ovenfor er slået fast, at besvarelse af et spørgeskema kan udgøre en modydelse. Der kan argumenteres for og imod, at der er tale om en leverance i dette tilfælde.

Af argumenter for, at der ikke er tale om en leverance, er, at der ikke nødvendigvis foreligger en levering af en tjenesteydelse, bare fordi der ikke er tale om en vare. Der skal derimod stadig være sket en leverance med et vist omfang.¹⁶¹ I de situationer, hvor en respondenter af et spørgeskema kan deltage i en konkurrence eller en lodtrækning på baggrund af udfyldelsen af spørgeskemaet, vil det ikke være tilfældet, at virksomheden leverer noget personligt til konkurrencedeltagerne. Det kræver dermed ikke ret meget af virksomheden, når en forbruger deltager i konkurrencen, da virksomheden blot skal medtage forbrugeren i en form for lodtrækning, når det skal afgøres hvem, der vinder konkurrencen. Dette kan dermed bruges som argumentation for, at virksomheden ikke leverer noget til de konkurrencedeltagere, som ikke modtager en præmie, hvorfor det vil kunne tale for, at der ikke sker en gensidig udveksling af ydelser.

I sag C-498/99 (herefter Town and County Factors) fandt EU-Domstolen dog, at der var tale om en ydelse, når virksomheden arrangerede en konkurrence.¹⁶² Der kan dog argumenteres for, at det ikke er den samme situation som i Town and County Factors, når en virksomhed blot stiller det at kunne deltage i en konkurrence eller en lodtrækning til rådighed for forbrugeren, mod at denne eksempelvis udfylder et spørgeskema. I Town and County Factors var der tale om en mere omfattende konkurrence, der nærmere var en form for arrangement, forbrugerne kunne deltage i.¹⁶³ I den pågældende sag skulle konkurrencedeltagerne sætte nogle krydser alt efter, hvor de troede bolden ville være på et billede. Dernæst skulle et panel indsætte krydser der, hvor de mente, bolden ville være. Vinderne blev dem, hvor krydserne var tættest på panelets.¹⁶⁴ Der kan derfor argumenteres for, at virksomhedens indsats både tidsmæssigt og arbejdsmæssigt i forbindelse med det at afholde en konkurrence har været mere omfattende i Town and County Factors, end hvad der vil være tilfældet i typiske konkurrencer. Konkurrencedeltagerne fik i Town and County Factors en form for underholdning ud af det, hvilket

¹⁶⁰Sag C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, præmis 17

¹⁶¹Sag C-409/98, Mirror Group plc, præmis 26

¹⁶²Sag C-498/99, Town and County Factors Ltd., præmis 20

¹⁶³Ibid., præmis 6-7

¹⁶⁴Ibid., præmis 7

ikke vil være tilfældet, når forbrugeren eksempelvis blot skal besvare et spørgeskema for at deltage i en konkurrence.

Samlet vurderes det ikke, at der er tale om en leverance til hver enkelt forbruger, når en virksomhed afholder en konkurrence eller en lodtrækning, blandt andet fordi ikke herved er nogen underholdningsværdi.

Det kan også i den anden situation, hvor virksomheden bortgiver præmien, diskuteres, om der er sket levering mod vederlag.

Der er et eksempel fra praksis¹⁶⁵, som har vist, at der ikke var tale om en gensidig udveksling i det tilfælde, hvor en virksomhed, der deltog i en konkurrence, gav en ydelse, og som vederlag for dette modtog en præmie. Det må dog bemærkes, at præmien i SKM2003.527.LSR skulle udgøre et vederlag, hvorimod præmien udgør leverancen i den nærværende problemstilling. Det kan muligvis have den betydning, at der vil være et andet resultat, når situationen er omvendt, og præmien dermed i stedet skal udgøre en leverance. Dette skyldes, at der ved at se på de situationer, hvor der gives en præmie, også vil være en sikkerhed for, at der sker en leverance. Desuden vil det også være sikkert, at der sker en modydelse, fordi modydelsen i dette tilfælde vil være den handling, det kræver, før forbrugeren kan deltage i en konkurrence, som dermed er besvarelsen af et spørgeskema. Dette er også i overensstemmelse med SKM2007.790.LSR. I denne kendelse var omstændighederne således, at respondentgaven i nogle situationer blev givet til alle og i andre tilfælde kun til enkelte ved lodtrækning. I SKM2007.790.LSR blev disse to situationer ikke adskilt fra hinanden, og der blev fundet, at der var sket levering mod vederlag i begge situationer. Derfor tyder dette også på, at der vil være sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1, i de situationer, hvor der gives en gave til den forbruger, der vinder en konkurrence eller lodtrækning, og der i øvrigt også er en modydelse. I forhold til afgiftsgrundlaget skal dette opgøres på samme måde som beskrevet ovenfor i afsnit 3.3.2.1.1.

3.3.2.2. Gave i forbindelse med konkurrencer

3.3.2.2.1. Levering mod vederlag ved konkurrencer, der afholdes i en app eller på sociale medier

I forhold til konkurrencer kræver virksomheden, der udbyder en konkurrence, ofte, at deltageren eksempelvis ”følger” virksomheden eller kommenterer eller ”liker” et konkurrenceopslag. Konkurrencen kan også være betinget af, at forbrugeren har installeret virksomhedens app. Det er derfor relevant at undersøge, om dette kan anses som værende en modydelse til præmien, som konkurrencedeltageren vinder.

Ovenfor i afsnit 3.3.2.1.2. er det slået fast, at der ikke er sket en leverance fra virksomheden i de tilfælde, hvor en forbruger blot får mulighed for at deltage i en konkurrence eller lodtrækning. For de forbrugere, der vinder konkurrencen og dermed får en vare eller ydelse, vil der være sket en leverance, og der vil derfor være levering mod vederlag, såfremt der er givet en modydelse for leverancen.

I forhold til den situation, hvor en forbruger skal hente en app, vil det først blive vurderet, om en app kan udgøre en modydelse. Af SKM2007.790.LSR fremgår det, at der var tale om levering mod vederlag, når respondenterne besvarede nogle spørgsmål, da respondenterne herved leverede data til virksomheden, der havde udarbejdet spørgsmålene. Med henvisning til denne sag gør SKTST gældende, at det er deres opfattelse, at der i tilfældet, hvor en forbruger installerer en app, også vil være tale om levering mod vederlag, da forbrugeren leverer en modydelse i form af eksempelvis data.¹⁶⁶

¹⁶⁵SKM2003.527.LSR

¹⁶⁶J.V. D.A.4.3.6

Der kan dog sættes spørgsmålstegn ved, om installation af en app reelt er en modydelse, da virksomheden potentielt kan ende med ikke at have fået noget data, såfremt forbrugeren sletter app'en lige efter, at denne har modtaget præmien. Dette vil ikke kunne være tilfældet ved udfyldelse af spørgeskemaer.

Samtidig kan der også sættes spørgsmålstegn ved, hvor meget data virksomheden reelt får. Det må antages, at det ofte blot er forbrugers e-mail adresse, der bliver givet til virksomheden i forbindelse med installation af en app.

Det er relevant at undersøge, hvad der ifølge EU retspraksis skal til før, at noget, der indeholder data, kan anses for at udgøre et vederlag. Sag C-33/93 (herefter Empire Stores) omhandler Empire Stores, der drev virksomhed i form af postordresalg gennem kataloger. I en periode havde virksomheden brugt to fremgangsmåder til at tiltrække nye kunder.¹⁶⁷ Fælles for begge initiativer var, at en forbruger introducerede sig selv eller en ny potentiel kunde for virksomheden ved at give nogle oplysninger, hvilket udgjorde modydelsen for en vare, som forbrugeren kunne vælge fra en liste.¹⁶⁸

I sagen blev udtalelsen fra Naturally Yours Cosmetics¹⁶⁹ inddraget, som omhandlede, at en modydelse for en levering af et gode kan bestå i en tjenesteydelse, såfremt der er en direkte sammenhæng herimellem. EU-Domstolen kom i Empire Stores frem til, at der var sket levering mod vederlag.¹⁷⁰

Det kan diskuteres, om disse oplysninger kan sidestilles med installation af en app. Der er dog i begge tilfælde tale om nogle oplysninger, som gives til en virksomhed, og som virksomheden kan bruge til dennes fordel. Som beskrevet i afsnit 3.2.1. kan det være værdifuldt for en virksomhed at få data i form af forbrugers e-mail, da virksomheden dermed kan kommunikere direkte til forbrugeren, hvilket potentielt kan forøge salget til den pågældende forbruger. Ud fra dette kan der argumenteres for, at selvom virksomheden måske ikke får så meget data fra forbrugeren, er det til gengæld meget værdifulde data for virksomheden, hvorfor det må vurderes at udgøre en modydelse.

Det forhold, at forbrugeren efterfølgende kan trække oplysningen, der gives, tilbage ved at afinstallere app'en, kan fortsat tale i retning af, at der muligvis ikke bør være tale om en modydelse. Det er dog ikke utænkeligt, at forbrugeren også i Empire Stores efterfølgende ville kunne kræve, at de afgivne oplysninger blev slettet.

Der er dermed både ting, der taler for og imod, at installation af en app vil kunne anses som en modydelse. Det vurderes dog at have stor betydning, at der vil være givet virksomheden nogle oplysninger, som også var tilfældet i Empire Stores. Oplysningerne er i øvrigt værdifulde for virksomheden. Der vurderes derfor at kunne være tale om en modydelse, hvilket er i overensstemmelse med SKTSTs opfattelse.

I SKM2020.102.SR kom SKTST dog frem til, at præmierne i konkurrencerne var vederlagsfrie, selvom de blev givet til de forbrugere, som havde installeret virksomhedens app. I den pågældende sag var der dog ikke tale om, at deltagelse i konkurrencen var et direkte udslag af, at forbrugeren installerede app'en, da der løbende blev udbudt konkurrencer til dem, der havde app'en. Dermed var konkurrencen også tilgængelig for dem, der havde haft app'en i lang tid, og for dem vil deltagelse i konkurrencen derfor ikke kræve nogen handling. Det må derfor udledes af dette, at hvis installation af en app skal anses som værende en modydelse, skal varen eller ydelsen, der gives også være givet i en direkte sammenhæng med netop den aktivitet. Det vil derfor ikke være en modydelse, når der løbende eksempelvis udbydes konkurrencer til de forbrugere, som har virksomhedens app. Dette er

¹⁶⁷Sag C-33/93, Empire Stores Ltd., præmis 3

¹⁶⁸Ibid., præmis 20

¹⁶⁹Sag C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, præmis 12, 15 og 16

¹⁷⁰Sag C-33/93, Empire Stores Ltd., præmis 15-17

derfor også i overensstemmelse med Naturally Yours Cosmetics, hvoraf det følger, at der skal være en direkte sammenhæng mellem godet, der bliver leveret, og modydelsen.¹⁷¹

Det må derfor konstateres, at når en virksomhed gør brug af at udbyde konkurrencer igennem en app, hvor det blot er en forudsætning for at kunne deltage, at forbrugeren har installeret app'en, vil det være vederlagsfrit, da der i en sådan situation ikke vil være en direkte sammenhæng mellem at installere app'en og få en præmie fra konkurrencen.

I tilfældet, hvor konkurrencen afholdes på sociale medier, og det er et "like", et "følg" eller en kommentar, der er tale om, er det relevant at finde ud af, om dette skal sidestilles med eksempelvis installation af virksomhedens app, og dermed også skal ses som værende en modydelse. Det må derfor vurderes, om der på tilsvarende måde leveres data til virksomheden, når en forbruger "følger" virksomheden, "liker" eller kommenterer konkurrenceopslaget.

Ved at en forbruger "følger" en virksomhed, giver forbrugeren ikke nogle oplysninger eller data til virksomheden. Når en forbruger skal "følge" virksomheden, vil forbrugeren dog fremover se ting, som den pågældende virksomhed "lægger op" på eksempelvis Instagram. Det skal i den sammenhæng nævnes, at virksomheder ikke må kræve, at forbrugeren "synes godt om" virksomhedens Facebook side, når der afholdes konkurrencer på Facebook.¹⁷² At "følge" en virksomhed kan dermed minde om situationen, hvor en forbruger ved installation af en app oplyser sin e-mailadresse og derigennem modtager virksomhedens nyhedsbrev. Dette skyldes, at forbrugeren i begge tilfælde vil blive oplyst om forhold ved virksomheden, eksempelvis tilbud og nye varer eller ydelser. Det vurderes dog, at den markedsføringsmæssige værdi, som virksomheden får ud af, at en forbruger "følger" virksomheden, er lavere end, hvad tilfældet er, når forbrugeren eksempelvis oplyser sin e-mailadresse via installation af en app. Dette kan blandt andet begrundes med, at det ikke er en personlig henvendelse, som virksomheden får mulighed for at lave, når forbrugeren blot "følger" virksomheden.

Virksomheder kan, som nævnt, også kræve, at en forbruger skal kommentere eller "like" konkurrenceopslaget for at deltage i konkurrencen. På samme måde som ovenfor medfører dette heller ikke, at virksomheden får data. Det vil dog formentligt give virksomheden en værdi, da det skaber aktivitet på konkurrenceopslaget, hvilket kan give en selvforstærkende effekt af opmærksomheden til virksomhedens SoMe profil, jf. afsnit 2.3. Dette ændrer dog ikke på, at det må vurderes, at virksomheden ikke får data på samme måde, som i eksemplet med tilmeldelse af en virksomheds app eller besvarelse af et spørgeskema.

Samlet set vurderes der ikke at være tale om en modydelse, når en forbruger "følger" virksomheden, "liker" eller kommenterer på konkurrenceopslaget.

Der er derfor tale om en vederlagsfri overdragelse, både i det tilfælde hvor virksomheden afholder konkurrencer i en app og på sociale medier, hvorfor der som udgangspunkt skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1.

3.3.2.2.2. Udgør varen i en konkurrence en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?

Det næste der skal undersøges, er dermed, om det kan udgøre en reklameartikel eller en vareprøve, som er undtaget fra udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt., i de tilfælde, hvor det er en vare,

¹⁷¹Sag C-230/87, Naturally Yours Cosmetics, præmis 12

¹⁷²Facebooks konkurrenceregler 2021, 2021

der udloddes i forbindelse med en vederlagsfri konkurrence. I denne vurdering vil de forskellige elementer fra afsnit 3.1.2.2., der kan tale i retning af, om noget er en reklameartikel eller vareprøve, blive inddraget.

Resultatet vil afhænge af en konkret vurdering af det enkelte tilfælde, da varerne, der gives, kan have forskellige karakterer. Det vil derfor nedenfor blive analyseret, hvad der skal til for, at varen kan falde under henholdsvis vareprøver og reklameartikler. Dette afsnit bliver dermed en udbygning af afsnit 3.1.2.2.

Hvis det er tilfældet, at der i en konkurrence kan vindes en præmie, som udgør en mindre størrelse af en vare, som dermed er givet for at fremme salget af den pågældende vare, vil der være tale om en vareprøve, som derfor er undtaget fra udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt. I forhold til vareprøver i almindelig størrelse, kan det være mere vanskeligt at afgrænse disse.

Når der gives en præmie i en konkurrence, må der holdes fokus på, om præmien er givet for at fremme salget af den pågældende vare. Det vurderes derfor, at præmiens karakter og gennemsnitsforbrugers forbrug af den pågældende præmie kan have betydning. Hvis præmien eksempelvis er et par sko, vil formålet formentligt ikke være at fremme salget af lige præcis det par sko. Hvis der i stedet var tale om noget spiseligt, vil der være større sandsynlighed for, at præmien var givet for at fremme salget af den pågældende vare.

Der kan dermed godt opstå en situation ved konkurrencer, hvor det, der gives, er en vareprøve. Dette vil dog formentligt sjældent være tilfældet, da vareprøver i mange tilfælde sandsynligvis ikke vil have en ret høj værdi. Derfor vil virksomheden typisk ikke blot uddele en af disse som led i en konkurrence, men i stedet give dem til en større mængde af forbrugere.

Det kan desuden være svært ved konkurrencer at bevise, at varerne er givet for kun at fremme salget for det specifikke produkt, og ikke generelt at øge salget i virksomheden. Dette var tilfældet i SKM2020.102.SR, hvor SKTST ikke mente, at præmierne var vareprøver.

Når en vare gives som led i en salgsfremmeordning, som er tilfældet ved konkurrencer, og har påtrykt virksomhedens navn eller logo, og dermed har mistet værdien som handelsobjekt, kan dette tale i retning af, at det er en reklameartikel, da den bruges til at fremme salget. Hvis varen ikke har påtrykt virksomhedens navn eller logo, kan den, som nævnt i afsnit 3.1.2.2., stadig være en reklameartikel. Varen skal dog formentligt have mistet sin værdi som handelsobjekt i det tilfælde. Dette kunne eksempelvis være tilfældet, hvis der er tale om mad- eller drikkevarer. Reklameartikler skal desuden også være givet til virksomhedens kunder eller potentielle kunder, jf. afsnit 3.1.2.2.

Når virksomheden afholder konkurrencer, vil der kunne argumenteres for, at det er virksomhedens kunder eller potentielle kunder, der deltager, hvis virksomheden selv sælger varen. Dette skyldes, at en forbruger formentligt kun vil deltage i en konkurrence om en vare, forbrugeren er interesseret i, og dermed er de også kunder eller potentielle kunder til virksomheden.

Det er desuden en ubestemt kreds af kunder, der har mulighed for at deltage i konkurrencen om varen. Omvendt gives varen dog ikke til en ubestemt kreds af kunder, da det kun er en enkelt eller få, der ender med reelt at få en præmie. Dette vurderes dog ikke at kunne udelukke, at der kan være tale om en reklameartikel.

Dermed vil der i konkurrencesituationerne kunne være tale om, at præmien er en reklameartikel, som dermed er undtaget fra udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt., i de tilfælde, hvor der er tale om en vare, som virksomheden selv sælger, og som har mistet værdien som handelsobjekt.

I de andre tilfælde vil der skulle ske udtagningsbeskatning af varen, jf. ML § 5, stk. 1. Derfor er afgiftsgrundlaget indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. ML § 28, stk. 1, 1. pkt.

3.3.2.2.3. Udtagning af ydelser efter ML § 5, stk. 2, der gives i en konkurrence

Det vil blive vurderet, om der ved konkurrencer, hvor en ydelse er overdraget vederlagsfrit, skal ske udtagningsbeskatning. Som allerede nævnt i afsnit 3.1.2.3., vil der ikke blive taget stilling til dette i forhold til varer, da det ikke vil ændre på noget, hvis disse er omfattet af ML § 5, stk. 2, da der i så fald allerede skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 1.

Der vil ikke være tale om repræsentation, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5, når der gives en præmie til en vinder af en konkurrence. Dette skyldes, at ydelsen ikke gives til en udvalgt person for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, jf. 3.1.2.3.

Der vil også være en formodning for, at der ikke er tale om egentlige gaveydelse, da de gives som led i en salgsfremmeordning. Der er dog nævnt et eksempel fra praksis i afsnit 3.1.2.3., hvor resultatet blev, at der var tale om en egentlig gaveydelse, selvom det var givet som led i en salgsfremmeordning. Det vil være de situationer, hvor ydelsen har en værdi som handelsobjekt, og hvor alle frit kan deltage, at der kan være mulighed for, at udgangspunktet om, at salgsfremmeordninger ikke er en egentlig gave, fraviges. Som også nævnt i afsnit 3.1.2.3. kan det muligvis have betydning, om det er nogle ydelser, som virksomheden normalvis sælger, da omstændighederne i så fald vil være anderledes end i SKM2006.398.HR.

Ved konkurrencer vil der i de tilfælde, hvor der ikke er tale om en reklameartikel eller vareprøve, godt kunne være tale om egentlige gaveydelse. Dette gælder, når alle frit kan deltage i at få ydelsen, og der er tale om en ydelse, som virksomheden ikke selv sælger. Situationen vil dermed i det tilfælde være identisk med SKM2006.398.HR, hvor der blev fundet at være tale om en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5. Der vil derfor ved konkurrencer kunne opstå en situation, hvor der skal ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 2. Afgiftsgrundlaget vil derfor være indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. ML § 28, stk. 1. Fra 1. juli 2021 vil afgiftsgrundlaget for ydelser skulle opgøres efter ML § 28, stk. 2, hvor afgiftsgrundlaget er formuleret som de udgifter, virksomheden har haft i forbindelse med at levere ydelsen, hvilket i øvrigt er i overensstemmelse med ordlyden af MSD art. 75.

I de tilfælde, hvor præmien består af en ydelse, som virksomheden normalt sælger, vil den gives til nogen, som virksomheden har en kundemæssig relation til, hvorfor omstændigheder ikke er helt identiske med SKM2006.398.HR. Der kan dermed være en formodning for, at der i det tilfælde ikke vil være tale om en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5.

Det vil formentlig typisk være virksomhedens egen ydelse, der gives som præmie i en konkurrence, da virksomheden dermed vil opnå de fordele, som er beskrevet i afsnit 2.1., hvorfor der sjældent antages at være tale om en egentlig gaveydelse ved konkurrencer, og der skal dermed også sjældent ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 2.

3.3.2.3. Gave til influencers

3.3.2.3.1. Levering mod vederlag

Behandlingen af den situation, hvor en virksomhed giver en gratis vare eller ydelse til en influencer, vil være forskellig afhængigt af, hvad der er aftalt mellem virksomheden og influenceren.

Har parterne aftalt, at influenceren skal levere en modydelse til gaven, der gives af virksomheden, vil der være tale om levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1. Der vil her være en direkte sammenhæng mellem virksomhedens levering af en vare eller ydelse og influencerens modydelse. Afgiftsgrundlaget skal i denne forbindelse opgøres efter ML § 27, stk. 1. Der vil være tale om en byttehandel, eftersom det er en ydelse, som influenceren leverer som vederlag, da denne typisk vil være i form af, at influenceren viser den modtagne vare eller ydelse på sociale medier eller laver en form for anbefaling af denne. Afgiftsgrundlaget vil kunne opgøres efter virksomhedens normale salgspris af varen

eller ydelsen, da det antages, at der er tale om varer eller ydelser, som virksomheden normalt sælger.¹⁷³

Hvis virksomheden og influenceren derimod ikke har aftalt, at influenceren skal levere en modydelse til gaven, og influenceren derfor ikke reklamerer for den gave, som denne har fået tilsendt, vil der ikke være givet noget vederlag for gaven. Der kan dog sættes spørgsmålstejn ved denne konklusion i de tilfælde, hvor en virksomhed sender en gave til en influencer, eksempelvis noget tøj, som denne vælger at tage i brug og dermed viser i gadebilledet. Hvis der er tale om en kendt person, vil dette give en stor værdi for virksomheden. Problemstillingen vil derfor være, om dette kan sidestilles med et vederlag.

Der kan også opstå en situation, hvor det ikke er aftalt mellem parterne, at influenceren skal reklamere for varen eller ydelsen, men hvor denne vælger at fortælle om det på sin platform alligevel. I disse situationer vil der ikke være en direkte sammenhæng mellem leverancen af varen eller ydelsen og vederlaget. Det skyldes, at der ikke i forvejen er aftalt et vederlag for leveringen, og der derfor ikke består et retsforhold, som heller ikke var tilfældet i sag C-16/93, Tolsma.¹⁷⁴

Der vil dermed være tale om en vederlagsfri overdragelse. Hvis der er tale om en vare, skal denne derfor som udgangspunkt udtagningsbeskattes, jf. ML § 5, stk. 1.

I forhold til ydelser vil der formentligt sjældent være tale om, at det er vederlagsfrit, fordi virksomheden typisk ikke på samme måde som ved varer, blot kan sende et produkt til en influencer. Dette skyldes, at ydelsen ofte skal udnyttes hos den pågældende virksomhed, dette kunne eksempelvis være et besøg i Legoland. Dermed må det antages, at der ofte vil være indgået en aftale forud for besøget, omkring at influenceren skal reklamere for ydelsen.

Det er dog ikke utænkeligt, at der kan være situationer, hvor der ikke foreligger en sådan aftale, og virksomheden dermed har givet en ydelse vederlagsfrit.

3.3.2.3.2. Udgør varen til influencers en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?

Næste problemstilling, der er relevant at undersøge, er om der i de tilfælde, hvor der gives en vare, er tale om en reklameartikel eller vareprøve, som er undtaget fra udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt.

I de situationer, hvor en virksomhed giver en gave til en influencer, vil det formentlig ikke have karakter af at være en vareprøve, da virksomheder ikke benytter denne salgsfremmeordning med det formål at få influenceren til at købe den pågældende vare, men mere med det formål, at influenceren skal vise varen frem til dennes "følgere".

Når der gives en gave til en influencer, gives gaven ikke til en ubestemt kreds af kunder, da den kun sendes til en udvalgt influencer eller flere udvalgte influencere. Dette kan derfor tale for, at det ikke vil være en reklameartikel. Der kan dog godt være tale om varer, der er påført virksomhedens navn eller logo, hvilket dermed vil tale for, at det er en reklameartikel. De varer, der gives til en influencer, vil dog formentlig ofte have en værdi på over 100 kr. ekskl. moms, hvorfor varen af den grund typisk ikke vil være omfattet af undtagelsen, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt., og der vil dermed skulle ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1.

¹⁷³Sag C-230/87 Naturally Yours Cosmetics, præmis 17

¹⁷⁴Sag C-16/93, Tolsma, præmis 17

Afgiftsgrundlaget skal som udgangspunkt være indkøbs- eller fremstillingspris, jf. ML § 28, stk. 1, 1. pkt.

3.3.2.3.3. Udtagning af ydelser efter ML § 5, stk. 2, der gives til influencers

Når der er tale om en ydelse, der gives til en influencer, vil der ikke være tale om repræsentation, selvom virksomheden giver en ydelse til netop én udvalgt person. Dette skyldes, at virksomheden, som beskrevet ovenfor i afsnit 3.3.1., giver en gave til en influencer i håb om, at denne vil reklamere for ydelser. I de situationer, hvor influenceren ikke gør dette, vil formålet for virksomheden stadig være det samme. Gaven er derfor ikke givet for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, jf. afsnit 3.1.2.3., hvorfor der ikke vil være tale om repræsentation, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5.

Når der gives ydelser til en influencer, er der ikke tale om en salgsfremmeordning på samme måde som i de andre tilfælde i denne afhandling, fordi det ikke er den, som varen eller ydelser gives til, som det nødvendigvis er virksomhedens formål at sælge til. Det er dog stadig for at fremme salget for virksomheden, at der gives en ydelse til en influencer, hvorfor der også her vurderes at være en formodning imod, at der er tale om en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5. Når forholdene fra SKM2006.398.HR sammenlignes med dette tilfælde, vil der ikke være tale om en egentlig gaveydelse, blandt andet fordi ydelser ikke gives i en konkurrence, hvor alle kan deltage. Dette kan derfor tale for, at udgangspunktet om, at salgsfremmeordninger ikke er egentlige gaveydelser, det ikke skal fraviges i dette tilfælde.

Der vurderes derfor ikke være tale om egentlige gaveydelser, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5, hvad angår de ydelser, som en virksomhed giver til en influencer. Når en virksomhed giver ydelser til en influencer, skal der dermed ikke ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 2.

3.3.3. Delkonklusion

Afhængigt af hvad et spørgeskema omhandler, vil dette kunne give forbrugeren en følelse af, at dennes mening har betydning, hvilket kan skabe en tilfredshedsfølelse hos kunden. Konkurrencer vil have den fordel, at disse kan nå ud til rigtig mange forbrugere, såfremt konkurrencen markedsføres via sociale medier, og i øvrigt kræver interaktion fra forbrugeren.

Præmien, som virksomheden uddeler i en konkurrence eller for at udfylde et spørgeskema, kan også medføre, at virksomheden får en høj kundetilfredshed og loyale kunder, hvis varen eller ydelser lever op til forbrugerens forventning.

I de tilfælde, hvor en influencer reklamerer for en virksomheds varer eller ydelser, vil influenceren fungere som en "opinion leader", der kan påvirke sine "følgere" til at købe virksomhedens varer og ydelser. Influenceren kan derudover fremstå mere troværdig grundet sin objektive holdning til varen eller ydelser, hvorfor influenceren kan være med til at skabe og opbygge tillid til virksomheden, som også er et grundlag for at skabe loyale kunder.

En central problemstilling, når der gives "gratis" varer eller ydelser, der ikke er betinget af et salg, er, om der er sket levering mod vederlag.

Det kan konstateres, at der gives en modydelse, når forbrugeren skal besvare et spørgeskema. Der sker dermed levering mod vederlag. Dette gælder også når virksomheden blot giver en præmie til vinderen af en konkurrence, som spørgeskemaet giver adgang til.

Der vil også være tale om en modydelse, når forbrugeren skal installere en app, da forbrugeren giver virksomheden noget data. Hvis varen eller ydelser gives i en konkurrence, vil der dog typisk ikke være en direkte sammenhæng, hvorfor det vil være vederlagsfrit. Når forbrugeren blot skal "like", kommentere et konkurrenceopslag eller "følge" virksomheden, vurderes dette ikke at kunne være en modydelse, hvorfor der for varer skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1. Hvis nogle nærmere beskrevne elementer er opfyldt, vil varen kunne undtages fra udtagningsbeskatning efter ML §

5, stk. 1, 3. pkt. Udloddes der ydelser som præmier i konkurrencer, vil disse kunne karakteriseres som gaver, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5, når der er tale om en ydelse, som ikke normalt sælges af virksomheden og alle frit kan deltage i konkurrencen.

Er der ikke aftalt mellem en virksomhed og en influencer, at influenceren skal levere en modydelse for den vare eller ydelse, som virksomheden tilsender denne, vil der ikke være et retsforhold. Dermed vil der for varer skulle ske udtagingsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1. Det formodes, at varer, der gives til en influencer, ikke vil være reklameartikler eller vareprøver efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Gives der ydelser til en influencer, skal der ikke ske udtagingsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 2, da der ikke er tale om en egentlig gave, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5.

3.4. CSR tiltag

I denne sammenhæng skal CSR tiltag forstås på den måde, at en virksomhed vælger at give en vare væk ”gratis”.

Et eksempel på et CSR tiltag ses blandt andet ved overskudsfødevarer. Mange virksomheder smider deres overskudsfødevarer ud, mens andre vælger at give det gratis til eksempelvis udsatte. Et eksempel er REMA1000, som donerer jule-overskudsfødevarer til de familier, der er blevet afvist i deres julehjælps-ansøgning. Dette sker igennem organisationen ”Stop Spild Af Mad”.¹⁷⁵

Denne type CSR tiltag ses også ved donation af tøj. Det vil typisk være ukurant tøj eller tøj, der er forældet i eksempelvis design og farver. I stedet for at smide tøjet ud, vælger nogle virksomheder at give tøjet væk.

3.4.1. Økonomisk analyse af CSR tiltag

Incitamentet for virksomheder til at donere fødevarer eller tøj kan først og fremmest være, at de ønsker at hjælpe andre mennesker. Det kan dermed karakteriseres som velgørenhed eller CSR.

Der er dog også økonomiske årsager til, at en virksomhed vælger at lave CSR tiltag. Som beskrevet i afsnit 2.2., kan virksomheder ikke komme uden om CSR længere, og disse er nødt til at tage ansvar i et vist omfang. Hvis ikke virksomheden påtager sig noget ansvar, eller hvis de endda foretager handlinger, som strider imod CSR, kan det skade deres brand. Ifølge Carolls (1991) CSR pyramide, kan virksomheder vælge at gøre en ekstra indsats ved at være ”philanthropic” ansvarlige. Donationer af tøj og mad kan karakteriseres som ”philanthropic”, da det ikke er noget, en virksomhed forventes af forbrugerne at gøre. Selvom donationen nogle gange sker til en velgørende organisation, hvor denne organisation betaler for varerne, vurderes det stadig at kunne karakteriseres som ”philanthropic”, så længe den velgørende organisation kun betaler et symbolsk beløb for varerne. Som det også er nævnt i afsnit 2.2.1., viser donationerne ikke kun social ansvarlighed, men virksomheden påtager sig også et miljømæssigt ansvar. Dette sker ved, at virksomheden støtter op om at undgå eksempelvis madspild, som har store miljø- og klimamæssige konsekvenser.¹⁷⁶ I forhold til tøj er det også et stort miljømæssigt problem, at der bliver destrueret meget tøj, der ikke bliver solgt. Ifølge en undersøgelse lavet af Forbrugerrådet Tænk bliver der destrueret cirka 677 tons nyt tøj hvert år i Danmark.¹⁷⁷ Med det øgede fokus der er på, hvor meget madspild og destruering af tøj kan skade miljøet, kan der også argumenteres for, at det kun gør virksomhederne ”ethical” ansvarlige at udføre dette CSR tiltag.

¹⁷⁵Overskudsmad til udsatte, 2017

¹⁷⁶Fødevarestyrelsen – Madspild, 2021

¹⁷⁷Tøj: Sådan skader produktionen, 2020

Dette kan begrundes med, at det formentligt begynder at blive forventet af virksomhederne, at de har fokus på at undgå disse ting i videst muligt omfang. Det, at virksomhederne giver tøj og madvarer væk uden nogen direkte profit, når disse ting gives væk gratis eller til et symbolsk beløb, gør dog, at tiltagene bevæger sig mere i retning af at være ”philanthropic”. Det at være ”philanthropic” ansvarlig kan give virksomheden et forbedret brand og en konkurrencemæssig fordel.

Den konkurrencemæssige fordel, som disse CSR tiltag giver virksomheden, kan også forklares med, at forbrugeren ifølge Bhattacharya (2009) får en psykosocial fordel og værdi ved at købe hos et brand, som fokuserer på CSR. I eksemplet, der er opstillet i figur 2, er der netop beskrevet de fordele, som en forbruger vil opnå, når denne foretager et køb hos en virksomhed, der donerer madvarer. Disse fordele vil også gælde, når det er tøj, virksomheden donerer. Denne teori støtter dermed også op om, at det giver virksomheden et forbedret brand og dermed også en konkurrencemæssig fordel at lave CSR tiltag.

For at virksomheden kan få de beskrevne fordele ud af CSR tiltaget, kræver det, at virksomheden får kommunikeret deres tiltag til forbrugerne. Virksomhederne kan vælge at beskrive deres CSR tiltag igennem rapporter. Dette er en ”one-way” kommunikationsstrategi, som beskrevet ovenfor i afsnit 2.3. Det kan være en fordel for virksomheden at benytte ”two-way asymmetric” strategien og dermed skabe interaktion med forbrugerne, hvilket er oplagt at gøre via sociale medier. Ved at benytte denne strategi opnår virksomheden også de fordele, der generelt gælder for markedsføring via sociale medier, hvilket eksempelvis er, at det når ud til mange forbrugere. Virksomheden vil kunne opnå endnu flere fordele ved at benytte ”two-way symmetric” strategien, da det kan være med til at skabe en stor tilfredshedsfølelse ved forbrugeren, at denne kan give udtryk for eventuelle forventninger og ideer, som bliver hørt af virksomheden. Denne kommunikationsform kræver dog også meget fra virksomheden, da denne vil skulle gå ind i en dialog med forbrugerne. Dette vil kunne gøres via et Facebook opslag, men det vil blive endnu mere personligt, hvis virksomheden inviterer forbrugerne ind til dialog. Det kræver ydermere, at virksomheden har ressourcer til at tage forbrugernes ideer og forventninger til sig. I den pågældende situation med overskudsfødevarer og -tøj, vil det ikke nødvendigvis kunne betale sig for virksomheden at benytte ”two-way symmetric”, da det formentligt vil være en problemstilling, som virksomheden ved, hvordan kan løses, netop ved ikke at smide varerne ud eller destruere dem. Samlet vurderes det derfor ikke at kunne betale sig for virksomheden at benytte ”two-way symmetric”, når der kun henses til kommunikationen omkring dette CSR tiltag.

3.4.2. Momsmæssig analyse af CSR tiltag

Der kan være forskel på, hvordan virksomhederne giver varer væk som led i et CSR tiltag. Virksomheden kan vælge selv at give nogle varer væk, som gives direkte til en gruppe mennesker, og som virksomheden ingen vederlag får for. Virksomheden kan også vælge at sælge nogle varer til et symbolsk beløb til en hjælpeorganisation.

Det er derfor relevant at finde ud af, om der er sket levering mod vederlag i de to nævnte situationer. Dernæst skal det undersøges, om de varer, der bliver givet væk som led i et CSR tiltag, kan undtages fra udtagingsbeskatning efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.

Det antages, at der er tale om virksomheder, som handler med mad eller tøj, hvorfor der har været fradragsret for den indgående afgift, jf. ML § 37, stk. 1.

3.4.2.1. Levering mod vederlag ved CSR tiltag

Når virksomheden tager et symbolsk beløb for enten nogle overskudsfødevarer eller -tøj, bliver problemstillingen, om dette kan anses for at være et vederlag for varen, eller om det skal ses som værende overdraget vederlagsfrit.

I forhold til overskudsfødevarer vil disse anses som være overdraget mod et vederlag, hvis virksomheden tager en enhedspris, eksempelvis pris pr. ton, ved overdragelse til en indsamlingsorganisation.¹⁷⁸ Hvad angår tøj, vil dette også kunne overdrages til et symbolsk beløb, hvis der er tale om overskudsvarer. Dette følger af et bindende svar,¹⁷⁹ som omhandlede salg af non-food overskudsvarer. Det blev i det bindende svar bekræftet, at der kan sælges overskudsvarer, eksempelvis tøj, til et symbolsk beløb, som medfører, at overdragelsen anses som værende levering mod vederlag. Der blev af SKAT lagt vægt på, at det var overskudsvarer, og varerne derfor normalt ville blive destrueret, hvilket gjorde, at varerne udgjorde en negativ værdi for virksomheden.¹⁸⁰ Dermed kan virksomheden tage en symbolsk betaling for de overskudsvarer, de overdrager. Hvis virksomheden eksempelvis tager 1 kr. pr. ton, vil det have karakter af donation, men alligevel blive anset som værende levering mod vederlag.

Da der er tale om levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1, vil afgiftsgrundlaget dermed være den pris, virksomheden sælger varerne for, jf. ML § 27, stk. 1, hvilket derfor vil være det symbolske beløb.¹⁸¹

Når en virksomhed donerer overskudsfødevarer eller -tøj væk vederlagsfrit, og dermed ikke tager et symbolsk beløb, vil der være sket en vederlagsfri overdragelse. Dette er også blevet bekræftet i et bindende svar,¹⁸² hvorefter en virksomheds donation af tøj var omfattet af ML § 5, stk. 1.

3.4.2.2. Udgør varen i CSR tiltaget en vareprøve eller reklameartikel efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt.?

Når der ved den ovenfor nævnte situation er tale om en vederlagsfri overdragelse, er det derfor også relevant at undersøge, om undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt. finder anvendelse. Fokus vil være på reklameartikler, da det hurtigt kan afklares, at overskudsvarer ikke har karakter af at være vareprøver. Dette skyldes blandt andet, at de ikke gives for at øge salget af den vare, der gives.

Reklameartikler vil ofte blive brugt i et markedsføringsøjemed og for at fremme virksomhedens salg, som beskrevet i afsnit 3.1.2.2. I de tilfælde, hvor en virksomhed donerer noget, vil det, ud fra den økonomiske analyse ovenfor, godt kunne skyldes, at virksomheden ser en fordel i at gøre det, især for at styrke virksomhedens brand. Det vil dog ikke være for at forøge salget ved dem, som varerne overdrages til, da disse ikke altid vil være kunder hos virksomheden, da hjælpen ofte gives til nogle, der ikke har så mange midler. Dermed kan der argumenteres for, at det ikke er selve de varer, som gives væk, der bruges som en salgsfremmeordning, hvorfor de dermed heller ikke har karakter af at være reklameartikler.

Da selve varen, som gives væk, heller ikke altid gives til virksomhedens potentielle kunder, hvilket er en betingelse for reklameartikler, jf. afsnit 3.1.2.2., må det konkluderes, at der ikke er tale om reklameartikler.

¹⁷⁸J.V. D.A.4.3.2

¹⁷⁹SKM2016.267.SR

¹⁸⁰Ibid., under ”SKATs indstilling og begrundelse”

¹⁸¹Ibid.

¹⁸²SKM2010.608.SR

Dette er i overensstemmelse med, hvad SKAT kom frem til i SKM2010.608.SR. Denne sag vedrørte donation af ukurant tøj. Her kom SKAT frem til, at donation af tøj ikke blev brugt som en salgsmåling, og donationen i øvrigt ikke kunne sidestilles med reklameartikler og lign., hvorfor der skulle ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1.¹⁸³

Dette er desuden også i overensstemmelse med, at praksis på området har slået fast, at når en vare, som er købt med det formål at blive solgt i virksomheden, efterfølgende doneres væk til en genbrugsbutik med velgørende formål, vil der være tale om en egentlig gave, som der ikke er fradragsret for, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5.¹⁸⁴ Dette understreger dermed, at der ikke er tale om en reklameartikel, da disse ikke omfatter egentlige gaver efter ML § 42, stk. 1, nr. 5, jf. afsnit 3.1.2.2.

Dermed skal overskudsfødevarer og -tøj, som en virksomhed overdrager vederlagsfrit, udtagningsbeskattes, jf. ML § 5, stk. 1, og i øvrigt også efter ML § 5, stk. 2. Afgiftsgrundlaget skal derfor opgøres efter ML § 28, stk. 1, hvorefter dette er indkøbs- eller fremstillingsprisen. Som nævnt i afsnit 3.1.2.2., kan virksomheden gøre MSD gældende, hvorefter afgiftsgrundlaget skal opgøres på tidspunktet for udtagningen. Hvad angår de overskudsfødevarer, som eksempelvis har overskredet sidste salgsdato eller tøj, som er usælgeligt og derfor vil skulle destrueres, kan der argumenteres for, at en købspris på sådanne varer ville være 0 kr. Det har derfor også stor betydning, at virksomheden kan opgøre værdien på tidspunktet for udtagningen, og ikke tidspunktet for indkøbet eller fremstillingen af varerne.

For de varer, der er tæt på udløbsdatoen eller tøj, som er ukurant eller ikke længere i sæson, kan der derimod argumenteres for, at varerne stadig vil have en værdi. Alternativet til at donere disse væk ville formentligt også have været, at virksomheden forsøgte at sælge disse til en lavere pris. For de typer af varer, vil der derfor stadig være en værdi at opgøre afgiftsgrundlaget efter, omend denne vil være lavere på tidspunktet for udtagningen, end på tidspunktet hvor virksomheden indkøbte eller fremstillede varerne.

3.4.3. Delkonklusion

CSR tiltag kan give virksomheden en række fordele. Når CSR tiltagene bruges i forbindelse med donation af overskudsvarer, vil det kunne karakteriseres som "philanthropic" ansvarlighed. Dette kan give virksomheden en høj brandværdi, og dermed også en konkurrencefordel, fordi virksomheden gør noget, der ikke forventes af dem. Der kan dog argumenteres for, at et sådan tiltag nærmer sig at være "ethical" ansvarlig, som derimod forventes af virksomheden, hvorfor det ikke giver helt de samme fordele. Det vurderes dog ikke at forventes af virksomheder endnu, men det er meget muligt, at det vil kunne blive forventet af virksomheder i fremtiden. Desuden vil et sådan CSR tiltag kunne give forbrugeren mere lyst til at købe varer hos virksomheden, da forbrugeren får en psykosocial værdi.

I forhold til kommunikationen af denne type CSR tiltag, vil virksomheden med fordel kunne benytte "two-way asymmetric" strategien, da dette kan gøres via interaktion på sociale medier, som dermed gør, at virksomheden får informeret en masse forbrugere om deres tiltag.

Når en virksomhed gennem et CSR tiltag vælger at donere overskudsvarer, og virksomheden ikke tager nogen betaling, vil der være sket en vederlagsfri overdragelse, jf. ML § 5, stk. 1. Donation af overskudsvarer vil i øvrigt ikke falde under undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., hvorfor der skal ske udtagningsbeskatning. Afgiftsgrundlaget vil kunne opgøres til den værdi, som varerne har på tidspunktet for udtagningen, jf. MSD art. 74. Dette kunne være 0 kr. for fødevarer, der har overskredet

¹⁸³Ibid.

¹⁸⁴SKM2007.350.SR

sidste salgsdato, det kan også være mere for overskudsvarer, der blot er ukurante, og derfor normalt vil kunne købes til en nedsat pris.

Hvis virksomheden i stedet tager et symbolsk beløb, eksempelvis 1 kr. pr. ton, er der derimod tale om levering mod vederlag, og virksomheden skal betale moms af vederlaget, altså af 1 kr. pr. ton, jf. ML § 4, stk. 1 og ML § 27, stk. 1, 1. pkt.¹⁸⁵ Dette betyder dermed, at det er muligt for virksomheden at tage et mindre beløb, end tilsvarende ukurante varer vil kunne sælges til.¹⁸⁶ Afgiftsgrundlaget ville med al sandsynlighed ende ud med at være højere for de varer, der ikke helt har mistet værdien, hvis dette skulle opgøres efter ML § 28, stk. 1.

Det faktum, at reglerne om symbolsk betaling gælder ved overskudsvarer, kan hjælpe til bekæmpelsen mod madspild og destruering af eksempelvis tøj. Det er også nævnt i miljøstyrelsens rapport¹⁸⁷, at det vil forbedre forholdene for indsamlings- og genbrugssektoren, hvis virksomheder ikke skal betale moms af donation af tøj, der ikke er blevet solgt.¹⁸⁸ Med retningslinjerne for overskudsvarer, bliver forholdene altså gjort bedre for, at virksomheder kan have fokus på eksempelvis CSR tiltag.

4. Er udtagningsbeskatning af salgsfremmeordninger og CSR tiltag et brud på neutralitetsprincippet?

Neutralitetsprincippet, der følger af MSD art. 1, stk. 2, tilsigter, at merværdiafgiftspligten ikke skal belaste virksomheder, da afgiften bæres af slutforbrugeren.

Som det er blevet analyseret i denne afhandling, vil nogle salgsfremmeordninger resultere i, at virksomheder skal udtagningsbeskattes af de varer eller ydelser, der gives vederlagsfrit til en forbruger. Omvendt vil der være tilfælde, hvor det findes, at der er givet en modydelse, eller at varen eller ydelsen, der bliver leveret til forbrugeren, kan anses for at være en del af et vederlag, som har gået forud for leverancen, eller erlægges af forbrugeren samtidig med, at denne modtager en ”gratis” vare eller ydelse.

I de salgsfremmeordninger, hvor der ikke vurderes at være en direkte sammenhæng mellem et vederlag og en leverance, eller der ikke er erlagt et vederlag af forbrugeren, vil der være tale om en vederlagsfri overdragelse, som kan medføre udtagningsbeskatning, jf. ML § 5.

Da afgiften, som beskrevet, ikke skal belaste virksomheden, kan det være relevant at undersøge, om dette overholdes, når en virksomhed bliver pålagt udtagningsbeskatning ved salgsfremmeordninger.

Kuwait Petroleums salgsfremmeordning er et eksempel på en situation, hvor en virksomhed oplevede en dobbeltbeskatning. Det fremgår af sagen, at prisen på brændstoffet blev forhøjet ved de Q8 tankstationer, der deltog i salgsfremmeordningen.¹⁸⁹ Dermed mente Kuwait Petroleum, at de kunder, der tilvalgt vouchers, som efterfølgende kunne bruges som betalingsmiddel for udvalgte varer bestemt af Kuwait Petroleum, betalte for disse vouchers gennem betalingen for brændstoffet.¹⁹⁰ EU-Domstolen fandt dog, at der var tale om en vederlagsfri overdragelse af gaverne, selvom prisen på brændstoffet var steget.¹⁹¹ Kuwait Petroleum blev dermed udtagningsbeskattet af gaverne, der kunne vælges i salgsfremmeordningen.

¹⁸⁵SKM2016.267.SR, under ”SKATs indstilling og begrundelse”

¹⁸⁶J.V. D.A.4.3.2

¹⁸⁷Mindre affald og mere genanvendelse i tekstilbranchen, 2014

¹⁸⁸Ibid., under ”Konklusion og sammenfatning”

¹⁸⁹Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 9

¹⁹⁰Ibid., præmis 11

¹⁹¹Ibid., præmis 28 og 31

Dommen er dermed ikke i overensstemmelse med neutralitetsprincippet, da virksomheden bliver udsat for en dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningen sker, fordi Kuwait Petroleum beskattes af vederlaget, der betales for brændstoffet og af gaverne, der gives, selvom virksomheden hævder, at der er betalt for gaverne gennem den øgede pris for brændstoffet, som de allerede er blevet beskattet af.

Et eksempel på en situation fra praksis, hvor det virkede til, at det blev taget hensyn til neutralitetsprincippet, er SKM2002.161.LSR. Landsskatteretten kom frem til, at der ikke skulle ske udtagningsbeskatning, selvom der blev overdraget magasiner vederlagsfrit. De begrundede det med, at det var virksomhedens formål at få indtægter ind via reklamerne og annoncerne, der var i magasinerne. Dermed er den vederlagsfrie overlevering en form for driftsomkostning. I denne kendelse virker det dermed til, at der er taget hensyn til neutralitetsprincippet, da virksomheden ikke ender med at skulle udtagningsbeskattes på trods af, at der er sket en vederlagsfri overdragelse. I forhold til andre afgørelser om salgsfremmeordninger, eksempelvis Kuwait Petroleum, er der ikke taget et sådan hensyn. Det var dog ikke i Kuwait Petroleum nødvendigt at give varer gratis, som det menes at være i SKM2002.161.LSR.

SKTST har dog i en meddelelse¹⁹² sidenhen skrevet, at resultatet i SKM2002.161.LSR må forstås på den måde, at grunden til, der ikke skulle ske udtagningsbeskatning, var, at situationen var omfattet af undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt., da magasinerne havde en værdi under 100 kr. Hvis dette er tilfældet, vil resultatet være i overensstemmelse med praksis.

Generelt må det antages, at virksomheder benytter salgsfremmeordninger, fordi de regner med at få den manglende indtjening, der opstår ved at give varer eller ydelser væk gratis, ind på en anden måde. Det kunne eksempelvis være ved et forøget salg. Det kan også være en mulighed, at virksomheden kan tage en højere pris for nogle andre varer eller ydelser, når denne anvender en salgsfremmeordning. Dette hævdede Kuwait Petroleum at være tilfældet i deres situation. På den måde ender der med at ske en dobbeltbeskatning, når virksomheden skal betale udtagningsmoms af den vare eller ydelse, der gives som led i en salgsfremmeordning, da virksomheden i forvejen betaler det mere moms ved eksempelvis den forøgede pris for de øvrige varer eller ydelser.

CSR tiltag vil ikke have den samme effekt, da virksomheden ikke giver nogle varer væk, som kan medføre et øget salg ved de forbrugere, som modtager varerne. Der kan derfor ikke eksempelvis tages en højere pris gennem nogle forudgående salg, hvorigennem forbrugeren betaler for den gratis vare. Det kan dog medføre en øget omsætning for virksomheden, men det er ikke selve varen, der gives væk, som medfører dette, men i stedet virksomhedens ansvarlighed. Desuden vil der være mulighed for at anvende symbolsk betaling, så virksomheden ender med at have et meget lavt afgiftsgrundlag.

Når der er tale om ydelser, vil der ikke lige så ofte skulle ske udtagningsbeskatning, da der skal mere til end en vederlagsfri overdragelse, som gælder for varer. Salgsfremmeordninger kan ikke være omfattet af ML § 5, stk. 3. Dernæst vil salgsfremmeordninger sjældent falde under ML § 5, stk. 2, da disse ikke så tit vil have karakter af at være repræsentation eller en egentlig gave, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5. Da salgsfremmeordninger i de fleste tilfælde ikke vil være omfattet af ML § 5, stk. 2, vil udtagningsbeskatning af ydelser som udgangspunkt ikke være et brud på neutralitetsprincippet.

Slutteligt kan det bemærkes, at Kuwait Petroleum forsøgte at gøre gældende, at der ikke kunne ske udtagningsbeskatning, fordi gaverne var givet til virksomheden vedkommende formål, og en vederlagsfri overdragelse som nævnt i MSD art. 16, 1. pkt. (dagældende art. 5, stk. 6) kun gælder for virksomheden uvedkommende formål.¹⁹³ EU-Domstolen slog dog fast, at det ikke var en betingelse,

¹⁹²SKM2002.408.TSS

¹⁹³Sag C-48/97, Kuwait Petroleum, præmis 19-20

og at en vederlagsfri overdragelse dermed skal udtagningsbeskattes, selvom denne sker til virksomhedens eget brug, og dermed til virksomheden vedkommende formål. EU-Domstolen lagde vægt på, at undtagelsen i MSD art. 16, 2. pkt. (dagældende art. 5, stk. 6, 2. pkt.) ellers ville være uden betydning.¹⁹⁴

Hvis ikke dette var tilfældet, ville der kunne undgås det omtalte brud på neutralitetsprincippet, da salgsfremmeordninger i så fald ikke ville skulle udtagningsbeskattes efter ML § 5, stk. 1. Der er da også eksempler fra retslitteratur, hvor det menes, at ML § 5, stk. 1 bør fortolkes således, at salgsfremmeordninger ikke er omfattet heraf.¹⁹⁵

5. Konklusion

Når virksomheder giver varer eller ydelser væk ”gratis”, som led i en salgsfremmeordning eller et CSR tiltag, er der grundlag for at tiltrække kunder og i øvrigt få loyale kunder, hvilket er hele grunden til, at virksomheden gør det.

Virksomheder ønsker at få loyale kunder, fordi de foretager gentagende køb hos virksomheden og ofte vil anbefale virksomheden til familie og venner. I øvrigt er det billigere for virksomheden at få en loyal kunde til at gøre endnu et køb, end det er at få en ny kunde til at foretage et køb hos virksomheden.

Medlemsordninger og stempelkort er klassiske eksempler på loyalitetsprogrammer, hvorigennem forbrugeren får ekstra fordele, som andre forbrugere, der ikke deltager i programmet, ikke får. Dette kan give forbrugerne en tilfredshedsfølelse, hvilket kan være medvirkende til at skabe og opretholde loyale kunder. En tilfredshedsfølelse kan også opnås gennem spørgeskemaer, som kan bruges til at give forbrugeren en følelse af, at dennes mening har betydning, hvilket dermed kan føre til, at denne bliver loyal.

Når virksomheden giver en vare eller ydelse til en influencer, kan virksomheden også opnå en række fordele. Dette skyldes, at en influencer fungerer som en ”opinion leader”, der kan påvirke sine ”følgere” til at købe bestemte varer og ydelser ved at vise disse frem på dennes platform.

For så vidt angår CSR tiltag kan ”philanthropic” ansvarlighed opnås, hvis der doneres overskudsvarer. Dette kan give virksomheden en høj brandværdi, fordi denne gør noget, som ikke forventes. Når virksomheden udfører CSR tiltag, vil det dermed kunne medføre et øget incitament hos forbrugeren til at gøre køb hos virksomheden, det skyldes også, at forbrugeren herved opnår en psykosocial værdi.

Kommunikationen af de forskellige salgsfremmeordninger og CSR tiltag har også en betydning for udbyttet, virksomheden får ud af det. Ved salgsfremmeordninger kan virksomheden med fordel vælge at kommunikere via sociale medier, hvor det er muligt for virksomheden at skabe en ”interaction model of communication”, da forbrugeren har mulighed for at reagere på virksomhedens opslag vedrørende salgsfremmeordningen. Dermed når opslaget også ud til flere forbrugere, og der kan skabes en form for ”word of mouth” effekt, hvis en forbruger kommenterer et opslag. Dette gælder ligeledes for CSR tiltaget. I en CSR sammenhæng kaldes det dog ”two-way asymmetric”.

Konkurrencer er en oplagt salgsfremmeordning til at skabe interaktion med forbrugerne, og dermed i sidste ende skabe brand awareness.

¹⁹⁴Ibid., præmis 22-23

¹⁹⁵Jørgensen, m.fl., Moms loven med kommentarer og EU-henvisninger, s. 210

For så vidt angår salgsfremmeordninger, hvor der gives en ”gratis” vare eller ydelse i forbindelse med et køb, afhænger det af en konkret vurdering i forhold til, om den enkelte salgsfremmeordning er omfattet af udtagningsbeskatning. Er tilgiften en del af virksomhedens naturlige sortiment, vurderes det, at der er sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1. Modsat vil det være overdraget vederlagsfrit i de situationer, hvor der eksempelvis ved stempelkort gives en vare eller ydelse, der ikke er en del af virksomhedens naturlige sortiment, og tilgiften er formuleret som værende gratis og ikke fremgår på fakturaen. For varer vil der derfor i de situationer som udgangspunkt skulle ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1. I de tilfælde, hvor varen er påtrykt virksomhedens navn eller logo, eller i øvrigt ikke har en værdi som handelsobjekt, vil denne dog være undtaget fra udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Er tilgiften en ydelse, formodes denne ikke, ved stempelkort, at være en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5, hvorfor der ikke skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 2.

For ydelser skal der ikke ske udtagningsbeskatning efter ML § 5, stk. 3, når der er tale om en salgsfremmeordning, da der ikke i de tilfælde er tale om, at det er til virksomheden uvedkommende formål.

Anvendes medlemsordninger, hvor forbrugeren har mulighed for at bruge optjente bonuspoint som betalingsmiddel af en vare eller en ydelse, der er i virksomhedens naturlige sortiment, vurderes det, at der er sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1, hvorfor der ikke skal ske udtagningsbeskatning af varen eller ydelsen, der betales med bonuspoint.

Når en virksomhed giver forbrugere varer eller ydelser, der ikke er betinget af køb hos virksomheden, er det relevant at undersøge, om der i disse tilfælde leveres en modydelse til leverancen. Ved udfyldelse af spørgeskemaer leverer forbrugeren en modydelse i form af data, hvorfor der er sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1. Dette gælder både i de tilfælde, hvor forbrugeren får en vare eller ydelse for besvarelsen og i de tilfælde, hvor en forbruger får mulighed for at deltage i en konkurrence eller lodtrækning og vinder en præmie derigennem. Installation af en app vil også kunne udgøre en modydelse. Der vil dog ikke være en direkte sammenhæng mellem installationen og præmien fra en konkurrence, når konkurrencen også tilbydes til dem, der forud for konkurrencen har installeret app'en.

Situationen er anderledes, når forbrugeren i forbindelse med en konkurrence skal ”følge” virksomheden, ”like” eller kommentere et konkurrenceopslag, da der ikke vurderes at være tale om en modydelse fra forbrugerens side. Når præmien i denne situation er en vare, skal denne udtagningsbeskattes, jf. ML § 5, stk. 1, medmindre varen eksempelvis er påført virksomhedens navn eller logo, og derfor er undtaget efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Er præmien en ydelse, vil denne kunne karakteriseres som en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5, i de situationer, hvor ydelsen ikke normalt sælges af virksomheden, og alle frit kan deltage i konkurrencen, hvorfor der skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 2.

Giver en virksomhed en vare til en influencer, uden der foreligger en aftale mellem disse, skal der ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 1. Der vurderes ofte at være tale om varer til en værdi over 100 kr. ekskl. moms, hvorfor det ikke i de situationer er omfattet af undtagelsen i ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Er det en ydelse, der gives vederlagsfrit til influenceren, vil der ikke være tale om en egentlig gaveydelse, jf. ML § 42, stk. 1, nr. 5, hvorfor der ikke skal ske udtagningsbeskatning, jf. ML § 5, stk. 2.

Vælger en virksomhed som et CSR tiltag at donere overskudsfødevarer eller -tøj, er der sket en vederlagsfri overdragelse, jf. ML § 5, stk. 1. Disse varer vil ikke kunne undtages efter ML § 5, stk. 1, 3. pkt. Modtager virksomheden et symbolsk beløb for overskudsvarerne, er der i stedet sket levering mod vederlag, jf. ML § 4, stk. 1.

Hvorvidt der skal ske udtagningsbeskatning, har betydning for virksomhedens opgørelse af afgiftsgrundlaget. Når der er sket levering mod vederlag, skal afgiftsgrundlaget opgøres efter det modtagne vederlag, jf. ML § 27, stk. 1, 1. pkt. Når der skal ske udtagningsbeskatning, vil afgiftsgrundlaget være indkøbs- eller fremstillingsprisen, jf. ML § 28, stk. 1. Virksomheder kan dog gøre MSD art. 74 gældende, hvorefter det skal opgøres på udtagnings tidspunktet, hvilket har en stor betydning ved CSR tiltag, da der ofte vil være tale om varer, hvor der sker en reduktion i prisen.

Konsekvensen af udtagningsbeskatning ved salgsfremmeordninger kan være, at der vil ske en dobbeltbeskatning af virksomheden, hvorfor der vil kunne være et brud på neutralitetsprincippet. Virksomhederne vil ofte tjene den vederlagsfri overdragelse ind igennem eksempelvis et øget salg eller højere priser på forudgående salg, hvorved virksomhedens afgiftsgrundlag bliver højere. Der vil dermed ske en dobbeltbeskatning, når de også bliver pålagt udtagningsbeskatning af den vederlagsfri overdragelse.

Litteraturliste

Love og direktiver

Lov nr. 1295 af 05/12/2019, Lov om ændring af chokoladeafgiftsloven, lov om forskellige forbrugsafgifter, momsloven og forskellige andre love

Lovbekendtgørelse 2020-05-13 nr. 635 Skatteforvaltningsloven

Lovbekendtgørelse 2019-09-26 nr. 102 om merværdiafgift (momsloven)

Rådets direktiv af 2006-11-28 om det fælles merværdiafgiftssystem (2006/112)

EU-Domstolens afgørelser

C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA

C-102/86, Apple and Pear Development Council

C-230/87, Naturally Yours Cosmetics

C-16/93, Tolsma

C-33/93, Empire Stores Ltd.

C-349/96, Card Protection Plan

C-48/97, Kuwait Petroleum

C-415/98, Laszlo Bakcsi

C-409/98, Mirror Group plc

C-86/99, Freemans plc

Forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein

C-498/99, Town and County Factors Ltd.

C-41/04, Levob

C-581/08, EMI Group Ltd.

C-544/16, Marcandi

Forslag til EU-Domstolens afgørelser

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Nial Fennelly, fremsat den 9. juli 1998

Danske domme
SKM2006.398.HR

Landsskatterettens afgørelser
SKM2020.406.LSR

Bindende svar
SKM2007.350.SR
SKM2010.608.SR
SKM2016.267.SR
SKM2020.102.SR

Kendelser
SKM2002.161.LSR
SKM2003.527.LSR
SKM2007.790.LSR

Cirkulærer
Styresignaler
SKM2010.636.SKAT
SKM2018.348.SKTST
SKM2019.197.SKTST
Udkast til styresignal d. 17/12 2018, sagsnummer 18-1643496

SKATs meddelelser
SKM2002.408.TSS
SKM2010.637.SKAT

Den juridiske vejledning
Den juridiske vejledning 2021-1, A.A.7.1.3
Den juridiske vejledning 2021-1, D.A.4.1.6.2
Den juridiske vejledning 2021-1, D.A.4.3.2
Den juridiske vejledning 2021-1, D.A.4.3.6
Den juridiske vejledning 2021-1, D.A.8.1.1.3.2.4
Den juridiske vejledning 2021-1, D.A.8.1.1.10.2

Bøger
Arbnor, Ingeman og Bjerke, Björn: Methodology for creating business knowledge, 3. udgave, Sage, 2009

Baines, Paul: Fundamentals of Marketing, 1. udgave, Oxford University Press, 2017

Hansen, Lone L. og Werlauff, Erik: Den juridiske metode – en introduktion, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2016

Hingeberg, Anders m.fl.: Online markedsføring – Den store grundbog, 5. udgave, Kursusfabrikken ApS, 2018

Jensen, Dennis R.: Merværdiafgiftspligten, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2004

Jørgensen, Lars L., m.fl.: Momsloven med kommentarer og EU-henvisninger, 5. udgave, Forlaget Thomson A/S, 2007

Parkin, Michael m.fl.: Economics, 9. udgave, Pearson, 2014

Pedersen, Søren Enger, m.fl.: Moms 3, Momspligtig værdi, 5. udgave, Karnov Group, 2017

Sørensen, Karsten E., m.fl.: EU-retten, 6. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2014

Tvarnø, Christina D. og Nielsen, Ruth: Retskilder og retsteorier, 5. reviderede udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag, 2017

Borglund, Tommy, m.fl.: CSR and Sustainable Business, 1. udgave, Sanoma Utbilding, 2017

Artikler

Bhattacharya, C. B. M. fl. (2009). Strengthening Stakeholder–Company Relationships Through Mutually Beneficial Corporate Social Responsibility Initiatives, *Journal of business ethics*, 2009-01-01, Vol.85 (S2), side 257-272

Bleuel W. og Stanley D. (2007). Customer Focus: One Key to Financial Success, *The Business Renaissance Quarterly*, 2007-07-01, side 41-49

Carroll, A. B. og Shabana, K. M. (2010). The Business Case for Corporate Social Responsibility: A Review of Concepts, Research and Practice, *International journal of management reviews: IJMR*, 2010-03, Vol.12 (1), side 85-105

Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders, *Business horizons*, 1991, Vol.34 (4), side 39-48

Dowling, R. G. og Uncles, M. (1997). Do Customer Loyalty Programs Really Work?, *Sloan Management Review*, Summer 1997, Vol. 38 (4): side 71-82

Fornell, C. (1992). A national customer satisfaction barometer: the Swedish experience, *Journal of Marketing*, Vol. 56: side 6-21

Hendrawan, D. og Anggraeni, R. (2020). Is the loyalty program effective in creating loyalty program satisfaction and store loyalty? An evidence from Indonesia retail industry, *Jurnal Aplikasi Manajemen*, Vol.18 (4): side 645-655

Jones, T. O. og Sasser, W. E. (1995). Why satisfied customer defects, *Harvard Business Review*, Vol.71: side 88-99

Martensen, A., Grønholdt, L. og Kristensen, K. (2000). The drivers of customer satisfaction and loyalty: Cross-industry findings from Denmark, *Total Quality Management*, Vol.11, No 4/5/6: side 544-553

Morsing, M. og Schultz, M. (2006). Corporate Social Responsibility Communication: Stakeholder Information, Response and Involvement Strategies, Business ethics (Oxford, England), 2006-10, Vol.15 (4), side 323-338

Oliver, R. (1999). Whence Consumer Loyalty, Journal of Marketing, Vol. 63: side 33-44

Vilches-Montero, S. m. fl. (2018). What loyal women (and men) want: The role of gender and loyalty program characteristics in driving store loyalty, Journal of Retailing and Consumer Services 44 (2018), Vol. 44: side 64–70

Rapporter

European Commission, Green paper 2001,

[https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com\(2001\)366_en.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com(2001)366_en.pdf)

It-anvendelse i befolkningen 2018,

<https://www.dst.dk/Site/Dst/Udgivelser/GetPubFile.aspx?id=29448&sid=itbef2018>

Mindre affald og mere genanvendelse i tekstilbranchen 2014,

<https://www2.mst.dk/Udgiv/publikationer/2014/12/978-87-93178-78-6.pdf>

YouGovs whitepaper – De nordiske landes syn på loyalitetsprogrammer 2020,

<https://yougov.dk/about/reports/loyalty-programs/>

Hjemmesider

5 shocking scandals that prove it's time to boycott Nestlé,

<https://www.dailydot.com/unclick/nestle-california-bottled-water/>, 15. maj 2015, lokaliseret d. 30. marts 2021

Byens bager – Tilbud,

<https://byens-bager.dk/tilbud/>, 2021, lokaliseret d. 12. marts 2021

Facebooks konkurrenceregler 2021,

<https://wemarket.dk/facebook-konkurrenceregler/>, 3. januar 2021, lokaliseret d. 28. april 2021

Fødevarestyrelsen – Madspild,

<https://www.foedevarestyrelsen.dk/Leksikon/Sider/Madspild.aspx>, 16. april 2021, lokaliseret d. 15. april 2021

Få en gratis burger,

<https://sparmere.dk/gratis/fa-en-gratis-burger/>, 5. november 2012, lokaliseret d. 12. marts 2021

Dow Jones Sustainability World Index,

<https://www.investopedia.com/terms/d/djones-sustainability-world.asp>, 14. juli 2020, lokaliseret d. 14. marts 2021

Ikrafttrædelsesbekendtgørelse vedr. ikrafttrædelse af ændringer af momsloven,

<https://hoeringsportalen.dk/Hearing/Details/64745>, publiceringsdato 14. januar 2021, lokaliseret d. 20. maj 2021

Overskudsmad til udsatte,

<https://www.stopspildafmad.dk/overskudsmad.html>, 2017, lokaliseret, d 15. april 2021

Tøj: Sådan skader produktionen,

<https://taenk.dk/test-og-forbrugerliv/ferie-og-fritid/toejspild/toej-saadan-skader-produktionen>, 18. oktober 2020, lokaliseret d. 2. april 2021

Virksomheder tjener kassen på at forære ting væk gratis,

<https://www.dr.dk/nyheder/penge/virksomheder-tjener-kassen-paa-foraere-ting-vaek-gratis>, 19. august 2014, lokaliseret d. 11. maj 2021

Billeder

Billede af ikoner anvendt på forsiden er lånt af <https://asento.dk/facebook-konkurrenceregler/>

Billede af stempelkort anvendt på forsiden er lånt af <https://brandsome.dk/grafisk-design/>

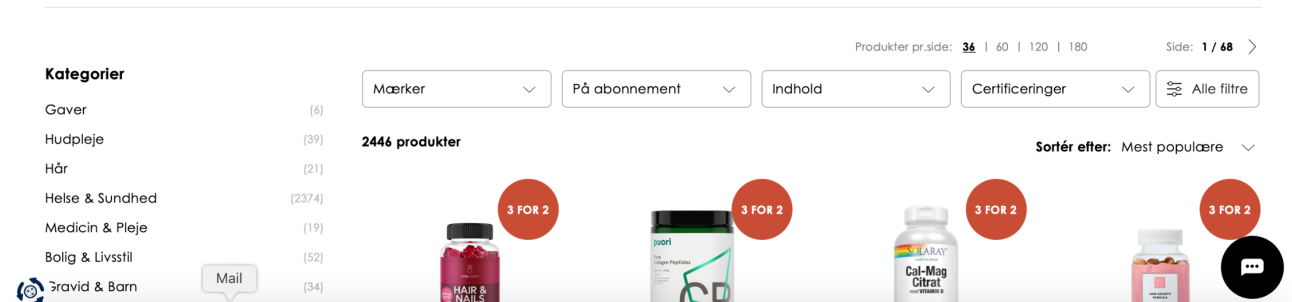
Bilag

Bilag 1:

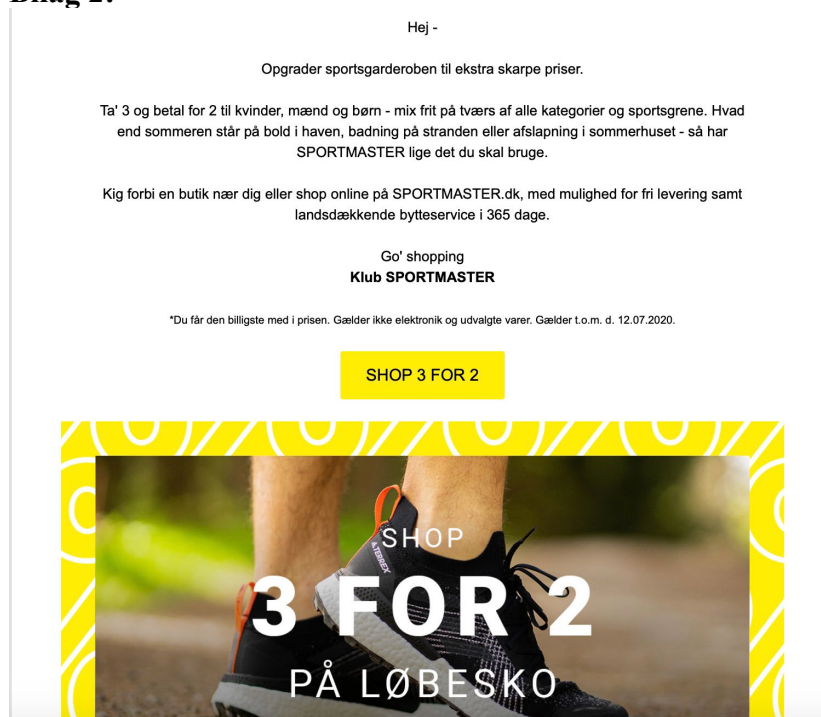


Helse 3 for 2

Tilbuddet gælder til og med 20. april 2021 Kun 3 dage tilbage



Bilag 2:



Bilag 3:

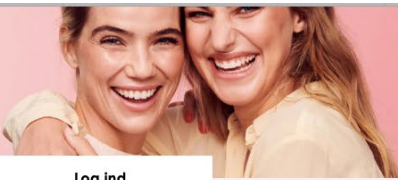
matas

Faktura

Fakturaadresse		Leveringsadresse			
Navn		Navn		Ordrenr.	
Adresse		Adresse		Bestillingsdato	
Postnr.		Postnr.		Transaktionsnr.	
By		By		Betalingsmetode	
Email				Club Matas medlem Ja	
				Medlemsnummer	
				Point optjent	

Ordreoversigt							
Navn	Gave	Bytte	Kort	Vareprøve	Stk. pris	Antal	Samlet pris Kontrol
Biosym OmniX® 175 tabletter	☐	☐	☐	☐	239,95 kr	1	239,95 kr ☐
					Rabat Ta' 3 for 2		-71,54 kr
Biosym OmniQ10 Energy 120 kaps.	☐	☐	☐	☐	319,95 kr	1	319,95 kr ☐
					Rabat Ta' 3 for 2		-95,39 kr
Biosym OmniVital 120 kaps.	☐	☐	☐	☐	239,95 kr	1	239,95 kr ☐
					Rabat Ta' 3 for 2		-64,60 kr

Bilag 4:



[Bliv medlem](#)[Log ind](#)

Club Matas

Om Club Matas

Sådan optjener du point

Stribefordelene er ophørt

Vilkår og betingelser Club Matas

Vilkår og betingelser Club Matas Plus

[Bliv medlem](#)

Du får point, når du shopper

Jo flere point, jo flere fordele til dig.
Når du shopper på [matas.dk](#) eller i en Matas butik får du point – [med få undtagelser](#).

Du kan bruge dine [point som rabat](#) på dine næste køb i butik samt på [matas.dk](#) 125 point giver 25 kr. i rabat.

Vi runder altid op, så hvis du shopper for 74,95 kr., får du 8 point.

Du skal anvende dit medlemskort for at få point – i butikkerne kan du vise dit medlemskort, gerne i din app. På [matas.dk](#) sker det af sig selv, når du er logget ind.

Tjek din kvittering for at se, hvor mange point du har fået.

Se dine point på [Mit Matas](#) og læs mere omkring [point her](#).



Hvor mange point?

- ✓ Du får 1 point, hver gang du shopper for 10 kr.
- ✓ Du kan bruge dine [point som rabat](#) på dine næste køb i butik samt på [matas.dk](#). 125 point giver 25 kr. i rabat.
- ✓ Du får point på alle køb – [med få undtagelser](#)



Bilag 5:



matas

Find butik

Log ind

Favoritter

Kurv

MærkerTilbudNyhederGaverHudplejeDufteMakeupHårHelse & SundhedMedicin & PlejeBolig & LivsstilGravid & BarnMænd

Du kan tilmelde dig i din lokale Matas butik samt under punktet "MIT MATAS" i din Club Matas app eller på matas.dk. Hvis du når du bonusgrænsen for "MINE BRANDS", får du en særlig bonusgave.

Under punktet "MINE BRANDS" kan du også løbende følge med i, hvor meget bonus du har op tjent, og hvor langt du er fra din bonusgrænse.

Sådan kontakter vi dig

Når du tilmelder dig Club Matas, giver du blandt andet samtykke til, at vi må kontakte dig med målrettede tips, tilbud, spørgeskemaer, invitationer til konkurrencer og begivenheder samt information om nyheder og særlige kampagner, der vedrører vores produktsortiment og medlemservices.

Det er mest normalt, at vi sender dig e-mails, men vi kan også sende dig sms og notifikationer i apps, hvor din medlemskonto er tilknyttet.

Datasikkerhed er vigtigt for os. Så når vi sender dig e-mails fra Club Matas eller Club Matas Plus, sender vi dem altid fra e-mail adressen: kundeservice@matas.dk. Hvis du er i tvivl, om en e-mail du modtager er fra os, kan du tjekke, om den er sendt fra vores e-mail adresse eller kontakte kundeservice@matas.dk. Vi vil i øvrigt aldrig bede dig sende os kontoplysninger, kodeord eller lignende fortrolig information via e-mail.

Du bestemmer selv, hvor meget du vil høre fra os

Du kan til enhver tid fortælle os, at du ikke ønsker at høre fra dine valgte "MINE BRANDS", matas.dk, eller Matas butikkerne. Og du bestemmer selv, om du vil have tilbud fra vores avis og inspiration om nyheder mm. med i henvendelserne fra os. Du kan også altid sige, at du ikke ønsker at få e-mails, sms eller app-notifikationer fra os med markedsføring. På den måde kan du selv bestemme, hvor meget du vil høre fra os, og hvad du vil høre om. Du tilpasser dine tilladelser under "MINE TILLADELSER" fra din medlemsprofil.

Behandling af dine personoplysninger

Bilag 6:

Clubmatas

Bliv medlem

Log ind

Club Matas

Om Club Matas

Sådan optjener du point

Vilkår og betingelser Club Matas

Vilkår og betingelser Club Matas Plus

Bliv medlem

Club Matas er også til dig

Forkælelser og fordele, personlige tilbud, gaver på dine særlige dage og spændende VIP-events, hvor du er skønnere sammen med vores 1,6 mio. andre medlemmer. Hvis alt dette er noget, du kan lide, så er Club Matas også for dig.

Det koster dig ikke en krone at være medlem, hværtimod. For du kan bruge de point, som du optjener som kronerabat i butikkerne og på matas.dk.

Tilbud til den, du er

Beautynerd, karrieremor, øko-elsker, mand med stort M, smuk senior eller lidt af det hele?

I Matas er der noget til alle, og i Club Matas gør vi altid vores bedste for, at du får tilbud, der passer til dig og din smag – som du interesserer dig for på din profil, og som du køber mest af.



Fordele og forkælelser til dig

Club Matas er helt gratis, og vi forkæler dig med:

- ✓ Point, når du shopper*
- ✓ Invitationer til eksklusive events
- ✓ Særlige tilbud, tips og gode råd
- ✓ Nyheder i Matas før alle andre
- ✓ Konkurrencer med de lækreste præmier