



## Administrationen af merværdiafgiftslovens § 13, stk. 5

FOB nr. 80.533

*Spørgsmålet om administrationen af merværdiafgiftslovens § 13, stk. 5.*

*(J. nr. 1980-1338-21).*

A klagede over den administration af merværdiafgiftslovens § 13, stk. 5, som departementet for told- og forbrugsafgifter havde fastlagt med virkning fra den 15. juni 1980.

Merværdiafgiftslovens § 13, stk. 5, har følgende indhold:

»Ved opgørelsen af den afgiftspligtige omsætning kan fradrages 83,16 procent af det beløb, der er godtgjort kunder for varer, som virksomheden har modtaget retur.«

Departementet havde i en skrivelse af 1. april 1980 tilkendegivet, at denne bestemmelse ikke kan anvendes i tilfælde, hvor kunden ved returneringen får udbetalt mere end den fulde (oprindelige) salgspris for varen.

I anledning af A's klage afgav departementet for told- og forbrugsafgifter i skrivelse af 17. februar 1981 følgende udtalelse til mig:

»...

Efter merværdiafgiftslovens § 13, stk. 5, har momsregistrerede virksomheder adgang til at foretage fradrag (med 81,97 pct. ved en 22 pct.'s momssats) i den afgiftspligtige omsætning for beløb, som godtgøres kunder for varer, der modtages retur, dvs. at også den betalte moms godtgøres kunden, når varen returneres.

Lovens »returneringsbegreb« er søgt fastlagt i overensstemmelse med gældende kutyper inden for erhvervslivet.

De anvendte returneringsregler er gengivet i den af direktoratet for toldvæsenet til samtlige momsregistrerede virksomheder udsendte Momsvejledning, 1978, s. 23. Afsnittet har følgende ordlyd:

» *Returvarer*

Hvis man tager tidligere solgte og momsede varer retur, kan momsen af varernes returværdi trækkes fra i salgsmomsen i følgende tilfælde:

- varer, som godtgøres kunden med den fulde salgspris (eller med udbetalingen og alle indbetalte afdrag). Det gælder f. eks. også bøger og sølvtoj, der normalt (kutymemæssigt) ombyttes eller tilbagebetales af en anden virksomhed inden for samme branche

- varer, som sælgeren delvis godtgør kunden salgsprisen for inden for en garantiperiode eller
- varer, som sælgeren tager tilbage eller tilbagekøber inden 1 år efter handelen med delvis godtgørelse af salgsprisen
- varer, der er solgt på afbetaling med ejendomsforbehold eller på en særlig kontokontrakt (uden ejendomsforbehold), og som tages tilbage, fordi køberen ikke har opfyldt sine forpligtelser (misligholdelse af kontrakten.«

Der er i nogle tilfælde tale om en særdeles velvillig fortolkning af lovens bestemmelse. Det gælder således den »bytning«, der kutymemæssigt sker i detailforretninger af visse varer som bøger og sølvtøj.

I tilslutning til momsnavnets behandling af spørgsmålet om den afgiftsmæssige stilling i henhold til merværdiafgiftsloven for handel med (herunder tilbagekøb af) ædelmetaller m.v. bestemte departementet, »at der kun kan ske afgiftsregulering, når enten den fulde salgspris godtgøres kunden, eller der er tale om tilbagekøb, som finder sted inden 1 år efter salgstidspunktet. Det afgiftsbeløb, der kan fradrages, kan ikke overstige det ved leveringen beregnede afgiftsbeløb«...

Direktoratet for toldvæsenet underrettede toldkamrene om afgørelsen i skrivelse af 18. april 1978 ...

Praktiseringen af returvarereglene, specielt for ædelmetaller, viste sig imidlertid at have en utilsigtet fremmede virkning på spekulationshandler og medførte aviskritik af returneringsbestemmelserne.

Departementet fandt det på denne baggrund nødvendigt nærmere at præcisere returneringsreglerne, som de er udtrykt i Momsvejledningens side 23. Det skete i en skrivelse af 1. april 1980 ... til direktoratet. Herefter kan returneringsreglerne ikke anvendes i tilfælde, hvor kunden får udbetalt mere end den fulde salgspris for varen, idet departementet er af den opfattelse, at der i sådanne tilfælde ikke er tale om en returnering af varerne, men om en helt ny handel (tilbagekøb) mellem parterne.

Den ændrede praksis fik virkning fra 15. juni 1980, jfr... skrivelse af 9. juni 1980 ... fra direktoratet for toldvæsenet til toldkamrene.

Det blev dog med departementets afgørelse af 23. juli 1980 ... fra direktoratet til toldkamrene tilkendegivet, at den hidtidige praksis fortsat kan finde anvendelse for så vidt angår salg før den 15. juni 1980 i tilfælde, hvor det af virksomhedens skriftlige materiale (faktura, korrespondance, brochurer, annoncer eller lignende) fremgår, at der er givet kunden garanti for, at varerne vil blive taget tilbage til en nærmere fastsat pris i forhold til markedsprisen på tilbagetagelsestidspunktet.

Det er departementets opfattelse, at såvel den tidligere - som den ændrede og lidt mere restriktive praksis - ligger inden for en rimelig fortolkning af returvareregret i lovens § 13, stk. 5.

Som nævnt vil en for lempelig returneringspraksis virke fremmede for spekulation i ædelmetaller m. v., og der har derfor været behov for en stramning af reglerne.

For så vidt angår spørgsmålet om administrationens muligheder for praksisændring kan henvises til den forvaltningsretlige teori, jfr. således »Dansk Forvaltningsret« af Poul Andersen (4. udgave, 1963) s. 428 og »Juridisk Grund-

bog« anden og tredje ændrede og omarbejdede udgave fra 1967 og 1975, henholdsvis siderne 372-375 og 652-654.

...«

A, som havde modtaget en kopi af skrivelsen af 17. februar 1981 fra departementet for told- og forbrugsafgifter, anførte i skrivelse af 23. marts 1981 til mig følgende:

»Af ministeriet for skatter og afgifters skrivelse af 17. februar 1981 til folketingets ombudsmand synes det helt klart, at administrationen ... anlægger en politisk fortolkning af momslovens § 13, stk. 5, hvad angår returbetaling af momsen i forbindelse med kunders returnering af f. eks. sølvbarrer, idet det side 4 hedder: »Som nævnt vil en for lempelig returneringspraksis virke fremmede for spekulation i ædelmetaller m.v., og der har derfor været behov for en stramning af reglerne«.

Jeg vil hertil hævde, at det må være et ulovligt formål at regulere handel med ædelmetaller ved hjælp af fortolkning af momslovens returvarebegreb, § 13, stk. 5.«

I en skrivelse til A udtalte jeg herefter følgende:

»Bestemmelsen i merværdiafgiftslovens § 13, stk. 5, har som bekendt følgende indhold:

»Ved opgørelsen af den afgiftspligtige omsætning kan fradrages 83,16 procent af det beløb, der er godtgjort kunder for varer, som virksomheden har modtaget retur.«

Der findes ikke i loven supplerende bestemmelser, hvorved det uddybes, hvad udtrykket »varer som virksomheden har modtaget retur« dækker over. Og lovens forarbejder indeholder ingen vejledende retningslinjer for grænsedragning mellem returmodtagelse og »ny handel« vedrørende de pågældende varer.

Der findes ikke bestemmelser i loven, der udtrykkeligt bemyndiger til ministeren for skatter og afgifter at udstede bekendtgørelser vedrørende den nævnte lovbestemmelses rækkevidde/anvendelsesområde.

Retningslinjer for praktisering af bestemmelsen er imidlertid givet i toldvæsenets Afgiftsvejledning 1978, MOMS, s. 23, jfr. herved s. 2 i departementet for told- og forbrugsafgifters ovennævnte udtalelse af 17. februar 1961.

Den ordning vedrørende ædle metaller, der - bortset fra en overgangordning, jfr. departementets skrivelse af 23. juli 1980 til Dem - er tilkendegivet som gældende med virkning fra den 15. juni 1980, går ud på, at returneringsreglerne ikke anvendes i tilfælde, hvor kunden får udbetalt mere end den fulde salgspris på varen, jfr. departementets skrivelse af 1.

april 1980 til direktoratet for toldvæsenet og direktoratets skrivelse af 9. juni 1980 til distriktstoldkamrene.

Efter min mening er denne ordning i overensstemmelse med nærmestliggende forståelse af den ovennævnte MOMS-vejledning, s. 23. I de to ovennævnte skrivelser af 1. april og 9. juni 1980 fra henholdsvis departementet og direktoratet og i departementets udtalelse af 17. februar 1981 til mig betegnes tilkendegivelsen om ordning da også som en »præcisering«. Reelt betegnede ordningen (for handel med ædle metaller m.v.) en praksisskærpelse i forhold til den praksis, der havde udviklet sig med støtte i skrivelser af 16. februar 1978 fra nævnet vedrørende merværdiafgift m.v. til direktoratet for toldvæsenet og i direktoratets skrivelse af 18. april 1978 til distriktstoldkamrene (»... at der kun kan ske afgiftsregulering for mønter m.v., som virksomheden tager retur, når enten den fulde salgspris godtgøres kunden, eller der er tale om tilbagekøb, som finder sted inden ét år efter salgstidspunktet. Det afgiftsbeløb, der kan fradrages, kan ikke overstige det ved leveringen beregnede afgiftsbeløb«).

Efter min mening følger det af den forholdsvis åbne formulering af bestemmelsen i merværdiafgiftslovens § 13, stk. 5, at der må tilkomme toldmyndighederne en betragtelig frihed til at fastlægge retningslinjer for praksis med hensyn til, hvad der kan anses for returmodtagelse, i modsætning til tilbagekøb ved »ny handel«, og herunder også en ikke ubetydelig frihed med hensyn til praksisændring.

Jeg finder ikke at have grundlag for at antage, at den ordning, departementet har tilkendegivet som gældende med virkning fra den 15. juni 1980, går uden for rammerne af, hvad der kan praktiseres på grundlag af bestemmelsen i § 13, stk. 5 - heller ikke, selv om ordningen betyder en praksisskærpelse i forhold til den ordning, der havde udviklet sig (efter min mening uden for rammerne af den nærmestliggende forståelse af de retningslinjer, der var tilkendegivet i MOMS-vejledningen, side 23).

Jeg skal specielt i anledning af Deres skrivelse af 23. marts 1981 bemærke, at jeg ikke finder, at det kan anses som udtryk for forfølgelse af et ulovligt formål, når departementet har lagt vægt på, at »en for lempelig returneringspraksis (vil) virke fremmede for spekulation i ædle metaller m.v.«. Jeg forstår departementets udtalelse som et rigtigt modstykke til det forhold, at § 13, stk. 5, kræver en grænsedragning mellem returmodtagelse og »ny handel« (eventuelt af mere eller mindre spekulationsmæssig karakter.«