

PROMEMORIA

Datum: 4 februari 2020
Till: Anna Sandberg Nilsson, Svenskt Näringsliv
Från/Tfn: Ulrika Grefberg, Svalner
Ärende: Skänkta varor och uttagsbeskattning för moms

1 Bakgrund

Frågeställningen rör ett företag som vill skänka bort varor vilka inte längre lämpar sig för försäljning. Varorna är olämpliga att sälja p.g.a. kort datum eller för att de utgått ur sortimentet. Varorna kan vara livsmedel men även andra typer av produkter kan vara aktuella att skänka. Gemensamt för alla varor är att de kan klassificeras som "svinn" eller inkurans. Företaget ser en möjlighet att hjälpa människor genom att skänka dessa varor. Företaget anser vidare att dagens tillvägagångssätt att kassera varorna är ett slöseri eftersom det finns människor som är i behov av varorna.

Vid förfrågan till Skatteverket har verket uttalat att det finns en risk för uttagsbeskattning i vart fall avseende inkomstskatt.

2 Uppdraget

Svalner har fått i uppdrag att redogöra för vilka konsekvenser som bortskänkandet av varor kan få vad gäller moms.

3 Gällande rätt

3.1 Lagtext

När uttag av varor föreligger framgår av 2 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Uttag föreligger när en beskattningsbar person tar ut en vara ur verksamheten för eget eller personalens privata bruk, överlåter en vara utan ersättning eller använder en vara för ett annat ändamål än verksamheten. Överlåtelse utan ersättning är inte uttag om varorna är gåvor av mindre värde eller varuprover. Utagsbeskattning förutsätter att rätt till avdrag för ingående skatt förelåg vid förvärv.

Beskattningsunderlaget vid uttag av varor utgörs enligt 7 kap. 3 § p. 2a ML av varornas inköpspris eller, om ett sådant pris saknas, av självkostnadspriset, vid tidpunkten för uttaget.

Av förarbetena till nuvarande utformning av bestämmelserna i ML om uttagsbeskattning (prop. 2007/08:25 s 248) framgår att vid bedömningen av vad som utgör vara som är gåva av mindre värde bör ledning kunna hämtas från vad som gäller på inkomstskatteområdet avseende avdragsrätt för utgifter för representation och liknande ändamål.

De svenska bestämmelserna utgör en implementering av motsvarande bestämmelser i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskattedirektivet.

Den svenska ordalydelsen i 2 kap. 2 § och 7 kap. 3 § p. 2a ML är i allt väsentligt likalydande med artikel 16 och 74 i mervärdesskattedirektivet.

3.2 Rättspraxis

Några avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen avseende uttag som omfattas av 2 kap. 2 § ML finns inte. Inte heller synes föreligga några mer vägledande avgöranden från Kammarrätterna.

EU-domstolen (EUD) har dock i några mål behandlat frågan om uttag och därvid uttalat följande av intresse för den nu aktuella frågan.

Enligt EUD framgår av ordalydelsen av artikel 5.6 första meningen i sjätte direktivet (numera artikel 16) att uttag av varor som överläts utan ersättning, beskattas oberoende av om överlåtelsen sker inom ramen för verksamheten eller inte. Om uttag inom ramen för verksamheten inte skulle omfattas av reglerna om uttag så skulle bestämmelsen om att varuprover och gåvor av ringa värde inte skall beskattas, sakna betydelse, (C-48/97, *Kuwait Petroleum* domens p.22)

Vidare ska undantaget för varuprover och gåvor av mindre värde tolkas restriktivt utan att undantaget för varuprover och gåvor av ringa värde berövas sin ändamålsenliga verkan (C- 581/08, *EMI* domens p 20). Huruvida tillhandahållandet av ett föremål ska klassificeras som en gåva av ringa värde beror på vem som i givarens ögon utgör den slutgiltiga mottagaren. (C- 581/08, *EMI*, domens p.47)

Medlemsstaterna har ett visst utrymme för skönsmässig bedömning vid tolkningen av uttrycket ringa värde, men bestämmelser enligt vilka gåvor behandlas som bortgivna till en och samma person, nämligen till den gemensamma arbetsgivaren, när en skattskyldig har gett gåvor till olika personer som är anställda av en och samma person, är inte förenliga med syftena i direktivet (C- 581/08, *EMI* domens p. 49).

3.3 EU och Frankrike

Moms på skänkta varor enligt momskommittén och EU-kommissionen

Europeiska momskommittén och EU-kommissionen har på förfrågan av medlemsstater under 2012–2013 klargjort hur donerade varor ska behandlas enligt mervärdesskattedirektivet, 2006/112/EG. Institutionerna har klargjort att donationer av varor är momspliktigt, men medlemsstaterna lämnas att själva avgöra hur varorna ska värderas. Om donationen äger rum nära varornas bäst-före datum eller när de inte längre kan säljas i verksamheten kan beräkningsunderlaget sättas väldigt lågt eller till noll. Således behandlas, enligt momskommittén och kommissionen, donerade varor på samma sätt som kasserade varor när momsen som ska betalas är väldigt låg eller noll.

Det konstateras att gränsdragningen vad gäller att fastställa när någonting inte längre är lämpligt att säljas i verksamheten leder till osäkerhet för företag som vill skänka varor. Detta gäller speciellt i medlemsstater där bedömningen när tidpunkten för varornas kassation lämnas till företagen att avgöra. Paraplyorganisationer har påtalat att sådana osäkerheter leder till att företag hellre avstår från att donera än att riskera bryta mot reglerna.

Medlemsstater har valt att behandla skänkta varor på olika sätt. Portugal har valt ett system där varor som skänks till utvalda organisationer inte beläggs med moms. I Italien har man valt att undanta specifika livsmedel från moms vid donation. Holland och Finland har lämnat det upp till företagen att avgöra när varor inte längre är lämpliga att säljas och därigenom undantas från moms.

Europeiska momskommittén har på 97:e mötet behandlat frågan om gåva av livsmedel till fattiga. Med enhällighet konstaterades att gåva av livsmedel som sådan ska hanteras som ett tillhandahållande mot ersättning, dvs genom uttagsbeskattning, om inte värdet är så lågt att det kan anses utgöra en gåva av mindre värde. Om uttagsbeskattning skulle aktualiseras så ska beskattningsunderlaget justeras så att det motsvarar värdet när gåvan äger rum.

Frankrike¹

Den 11 februari 2016 antog Frankrike en lag i syfte att bekämpa matsvinn och blev därigenom den första nationen att lagstifta mot matsvinn. Ur momssynpunkt hade dock franska skattemyndigheten redan löst vissa problem relaterat till skänkta varor.

Det franska systemet har utvecklats stegvis. Till en början gällde reglerna bara donationer till ideella organisationer som exporterade varorna inom ramen för deras välgörenhetsverksamhet. Företag som skänker varor till sådana organisationer måste vid leverans få ett certifikat som stämplat av franska skattemyndigheten. Dokumentet intygar att mottagaren avser exportera varorna ut från Frankrike och om export inte sker åtar sig organisationen att betala moms.

Denna möjlighet att donera varor utan att redovisa moms på donationer har utvidgats till att även gälla donationer till stiftelser och föreningar med särskilda ändamål. Slutligen infördes regler som möjliggjorde momsbefriade donationer till andra former av

¹ Uppgifterna i detta avsnitt har lämnats av CMS Francis Lefebvre Avocats i Frankrike

organisationer. Reglerna gäller nu även för franska matbanker som är anslutna till "the French food banks federation".

4 Vår bedömning

Vid överlåtelser utan ersättning måste det först konstateras om det överhuvudtaget rör sig om ett uttag. Enligt ML föreligger ett uttag om en vara överläts utan ersättning. Det saknar härvid betydelse om överlåtelserna anses ske inom ramen för verksamheten eller inte.

Ett uttag föreligger inte om det som skänks bort utgör en gåva av mindre värde. Vad som utgör ett mindre värde har inte lagreglerats. I förarbetena anges att inkomstskattelagens bestämmelser avdragsrätt för representation och liknande vara vägledande.

Det bör finnas stöd för att en gåva som inte har ett värde överstigande ett par hundra kronor bör kunna betraktas som en gåva av mindre värde.

Nu aktuell fråga avser ett företag som vill skänka bort varor. Dessa varor har inte längre något kommersiellt värde då de exempelvis har passerat bäst före-datum eller utgått ur sortimentet. Dessa varor kasseras i dagsläget. Detta innebär att varorna sannolikt har ett mycket lågt värde om något.

Avsikten eller önskemålet är att kunna skänka de aktuella varorna till olika hjälporganisationer. Den fråga som då uppkommer är om ett större parti av varor som visserligen var för sig har ett lågt värde ändå kan anses ha ett värde som är mer än ringa för att hjälporganisationen ska anses som mottagare.

Av vad EU-domstolen anfört framgår att bedömningen av om ett tillhandahållande utgör en gåva av ringa värde ska göras utifrån vem som i givarens ögon utgör *den slutgiltiga mottagaren*.

Det kan med fog hävdas att den slutgiltiga mottagaren måste vara den som rent faktiskt kommer konsumera den aktuella varan, dvs. den hjälpbehövande. Det innebär att om man tar den hjälpbehövande som utgångspunkt för bedömningen så bör det, enligt min bedömning, inte vara svårt att skänka flera varor till samma person. Detta för att de antingen saknar ett värde eller har ett mycket lågt värde och i vart fall sammantaget per gåvomottagare och tillfälle understiger ett värde om 200 kr.

Därtill kan tilläggas att bestämmelserna om uttagsbeskattning ska tillämpas på ett likartat sätt inom EU. Av vad som anförts ovan framgår att flera länder däribland Frankrike underlåter att beskatta varor som skänks för välgörenhet.

Av riktlinje från Momskommittén framgår även att om en uttagsbeskattning skulle aktualiseras kan beskattningsunderlaget fastställas till det värde som gåvan har vid tidpunkten för gåvotillfället.

Sammanfattningsvis är det min bedömning att det finns stöd för att någon uttagsbeskattning inte bör aktualiseras eftersom det är fråga om gåva av mindre värde. Om det trots allt skulle bli en viss omfattning av gåvan till någon behövande så bör beskattningsunderlaget bli mycket lågt eftersom det är värdet vid gåvotillfället som ska utgöra underlag för beskattningen och inte inköpspriset.

* * * * *