

Udskriftsdato: mandag den 12. januar 2026

AFG nr 9415 af 22/04/2008 (Gældende)

Moms – udgift til underholdning af kunder i butikcenter

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: Skattemin.,
SKAT, j.nr. 08-06765

Moms – udgift til underholdning af kunder i butikcenter

Spørgsmål

Er der fradrag for moms af X Storcenters udgift til underholdning af centrets kunder?

Svar

Nej.

Beskrivelse af de faktiske forhold

X Storcenter, centerforeningen, arrangerer forskellig underholdning for at tiltrække kunder.

Storcentret afløfter ikke moms på underholdningen

X Storcenter er ejet af Y.

X Storcenter, centerforeningen, en forening hvor alle butikker i storcentret skal være medlem. Medlemmer betaler et kontingent til foreningen der skal bruges til markedsføring mv.

De enkelte butikker lejer sig ind og betaler husleje direkte til Y, ikke til centerforeningen.

Centerforeningen er ikke medejer af nogle butikker, men har alene et lokale til administration, hvor man betaler husleje til Y.

Storcentret har en kontokortordning men centerforeningen har intet med den at gøre, det foregår alt gennem Bank Z, der en af lejerne i centret. Centerkontoret hjælper evt. folk med et ansøgningsskema der så faxes til banken.

Underholdningsarrangementer betales af centerforeningen via kontingentindbetaling.

Der spørges, om der kan afløftes moms i følgende tilfælde:

Scenen er din, hvor der synges fra scenen af en af vinderne fra tv programmet.

Cirkusunderholdning for børn. Arrangementet omfatter cirkusforestilling i flere dage.

Et modeshow med opvisning af forskelligt modetøj.

Et band, der underholder med hiphop på scenen.

De beskrevne arrangementer er eksempler på den underholdning, som typisk finder sted. Det rejste spørgsmål om bindende svar vedrørende underholdningen er således generelt og vedrører ikke kun de specifikt opregnede eksempler.

Alle arrangementer finder sted på forskellige tidspunkter af året og købes typisk af underholdningsudbydere. Alle er til brug for markedsføring af X Storcenter.

Publikum er alle, der har lyst og altså ikke en indbudt kreds. Der er fri adgang for alle og således ingen betaling.

Spørgers eventuelle opfattelse ifølge anmodning og bemærkninger til sagsfremstilling

Spørgers repræsentant henviser til momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, hvori det er bestemt, at der ikke kan afløftes moms af underholdning.

Man har dog fra andre hørt, at der kan afløftes moms af de omtalte ydelser, idet der ikke er tale om underholdning men om en reklameværdi, der kan tiltrække kunder til storcentret.

SKATs indstilling og begrundelse

Gældende praksis

En virksomhed har som hovedregel ret til at trække momsen (købsmomsen) fra på de varer og ydelser, der anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

Skattemæssigt er der fradrag for løbende udgifter i form af driftsudgifter til reklame, og den dertil svarende moms kan fradrages som købsmoms.

I momslovens § 37 er der fastsat regler om fradragsret for moms på indkøb m.v., der udelukkende anvendes til brug for momspligtig virksomhed.

Hvor momslovens § 37 fastsætter reglerne om fradragsret for moms på indkøb m.v., der udelukkende anvendes til brug for momspligtig virksomhed, fastlægger momslovens § 42 derimod en række områder, hvor der ikke er fradrag for moms af indkøb.

Ifølge momslovens § 42, stk. 1, nr. 3, kan virksomheder ikke fradrage afgift af indkøb, der vedrører natural aflønning af virksomhedens personale.

Momslovens § 42, stk. 1, nr. 5 fastslår endvidere, at virksomheder ikke kan fradrage moms af indkøb m.v. som vedrører underholdning, restaurationsydelser, repræsentation og gaver.

Ifølge § 42, stk. 2 kan der dog fradrages 25 % af hotel- og restaurationsydelser, i det omfang udgifterne hertil er af strengt erhvervsmæssig karakter.

Det følger af den praksis, som bl.a. Momsnævnet har fastlagt, at den momsmæssige vurdering er den samme som den skattemæssige og derfor skal følge denne, hvor en sådan allerede foreligger.

Ifølge skattemæssig praksis er det karakteristisk for reklameudgifter, at de normalt afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Reklameudgifter tager endvidere sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.

Repræsentationsudgifter er derimod typisk udgifter, som en virksomhed afholder for at få afsluttet forretninger eller for at tilknytte eller bevare forretningsforbindelser, og de afholdes over for personer, som ikke er tilknyttet virksomheden som medarbejdere. Repræsentationsudgifter har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser. Repræsentationsudgifter er oftest udgifter til måltider, restaurationsbesøg, tobaks- og drikkevarer, gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier, afholdelse af jubilæer, fødselsdage og forretningsindvielser samt endvidere udgifter til underholdning og fornøjelser og deltagelse i f.eks. rejser, udflugter og ferieophold. Ved afgrænsningen af repræsentationsudgifter over for reklameudgifter og personaleudgifter skal der ses på sammenkomsten og anledningen hertil.

I Momsvejledningen 2008-2, afsnit J.1.1.15 om reklameudgifter, er bl.a. følgende praksis omtalt:

Som eksempler på udgifter, der er anset for reklameudgifter med fradragsret for købsmomsen til følge, kan nævnes modetøj, som en virksomhed gratis stiller til rådighed for et ugeblad som gevinster i ugebladets konkurrencer, se Mn.1360. Virksomheden var i den konkrete sag agent for og eneforhandler af modetøjet i Danmark, og ugebladet omtalte modetøjet i forbindelse med konkurrencen. I pakken med gevinsten var udover et lykønskingskort fra ugebladet lagt et varekatalog.

I Mn. 1044 blev momsen af en virksomheds lejeudgift til en bus, som blev anvendt til at transportere potentielle kunder fra virksomhedens detailudsalg til fabrikken, og som var påmalet firmaets navn mv., anset for at vedrøre en fradragsberettiget reklameudgift.

På samme måde og ud fra samme synspunkt behandles moms af sportsbeklædning, som i reklameøjemed er forsynet med virksomhedens navn eller mærke, og som udleveres gratis til sportsforeninger eller andre sportsudøvere. Det samme gælder sportstøj, der udleveres af en importør/forhandler, men beklædningen behøver i dette tilfælde ikke at være forsynet med anden reklame end et almindeligt varemærke for det pågældende fabrikat. Til gengæld skal sportsforeningen forpligte sig til i en vis periode at undlade at bruge tilsvarende beklædning af andre fabrikater, ellers ville reklameværdien have begrænset eller ingen værdi.

I de ovennævnte situationer vedrørende modetøj og sportsbeklædning vil der skulle betales salgsmoms af de udleverede varer.

Ligeledes ud fra et reklamesynspunkt er der fradragsret for købsmomsen af håndbøger, der indeholder teknisk/faglige redegørelser samt omtale af virksomhedens produkter, og som udleveres gratis til virksomhedens kunder samt til andre inden for den pågældende branche. Samme praksis gælder for reklame-tryksager mv. til brug i forbindelse med sælger- eller forbrugerkonkurrencer.

Momsnævnet har indrømmet en virksomhed fradragsret for købsmomsen af udgifter til køb af nogle reklame- og markedsføringsartikler, som blev brugt til demonstration, men som efter endt brug forblev hos kunderne. Til støtte for afgørelsen anførtes, at der var tale om en meget lav restværdi, og at der således ikke forelå noget donatorisk element, se TfS 1996, 56.

Udgifter til reklameartikler, hvis indkøbspris eller fremstillingspris ikke er højere end 100 kr. ekskl. moms, og som i reklameøjemed er fremstillet i et større antal eksemplarer med henblik på uddeling blandt kunder og potentielle kunder, betragtes i almindelighed som fradragsberettigede, såvel skattemæssigt som momsmæssigt. Det er en betingelse for fradrag, at varerne på iøjnefaldende måde er forsynet med virksomhedens navn eller logo, således at de af den grund må antages at have mistet betydningen som handelsobjekter. Som eksempler kan nævnes plastiklegetøj vedlagt en vare, opskriftskort i en plastboks, lightere, lommeknive, visitkort, vin, jf. TfS 1994, 401.

Højesteret har i SKM 006.398.HR taget stilling til Østre Landsrets dom i SKM2003.401.ØLR. Sagen drejede sig om, hvorvidt et bryggeri havde fradrag for udgifterne til nogle fodboldbilletter, som selskabet havde erhvervet i henhold til nogle sponsorater indgået med diverse fodboldklubber. Spørgsmålet i sagen var nærmere, om fodboldbilletterne kunne anses for anvendt til fradragsberettiget reklame/markedsføringsmæssige formål, eller om billetterne var blevet anvendt til ikke-fradragsberettigede formål i henhold til momslovens § 42, stk. 1, nr. 3 og 5. Herudover drejede sagen sig om værdiansættelsen af fodboldbilletterne, idet der ikke i de indgåede sponsorkontrakter var taget stilling til værdien af disse.

Daværende ToldSkat havde derfor været nødsaget til at foretage et skøn over værdien af de enkelte billetter m.v.

Bryggeriet gjorde under sagen gældende, at billetterne var anvendt til reklame/markedsføringsmæssige formål, hvor billetterne bl.a. var blevet anvendt til:

Betaling for display space formål.

"Markedsføringsmæssigt formål", der ikke var af repræsentativ karakter eller lignende.

Uddeling til medarbejdere.

Konkurrencer.

Repræsentative formål for såvidt angår VIP-billetter m.v., hvor der havde været arrangementer med spisning med den følge, at 25% af værdien kunne fradrages.

Herudover gjorde bryggeriet gældende, at billetterne måtte anses for en biydelse i forhold til de øvrige reklameydelser, som bryggeriet havde erhvervet ved indgåelsen af sponsorkontrakterne, hvorfor biydelsen momsmæssigt skulle behandles på samme måde som hovedydelsen, der ifølge bryggeriet vedrørte reklame.

SKAT gjorde i første række gældende, at bryggeriet ikke havde fradragsret, allerede fordi fodboldbilletterne gav adgang til underholdning, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. I anden række gjorde SKAT gældende, at bryggeriet ikke havde fradragsret som følge af, at billetterne var blevet anvendt til gaver, repræsentation og naturalafłønning, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5 og 3.

Højesteret fastslog, at der ikke forelå en biydelse, hvorfor købet af billetterne ikke skulle behandles på samme måde som det samtidige køb af reklameydelserne. Herudover fastslog Højesteret, at billetterne gav adgang til underholdning, uden at dette dog kunne afskære bryggeriets fradragsret, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5.

Herefter fastslog Højesteret vedrørende de enkelte anvendelsesmåder, at billetterne, der var givet til udvalgte kunder var at anse for repræsentation, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Vedrørende disse billetter fastslog Højesteret endvidere, at der ikke helt eller delvist kunne gives bryggeriet adgang til momsfradrag, jf. § 42, stk. 2, idet de afholdte arrangementer ikke kunne anses for restaurationsydelse.

Vedrørende billetterne givet til ansatte fastslog Højesteret, at der forelå naturalaf lønning, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 3.

Vedrørende billetter anvendt til konkurrencer var Højesteret enig i, at der forelå gaveydelse. Et mindretal på 2 dommere ville i den anledning stadfæste Østre Landsrets dom, hvorefter bryggeriet kunne fradrage værdien af de billetter, der havde en lav værdi, mens der ikke var fradragsret for billetter med en høj værdi.

Flertallet, der bestod af 3 dommere, fastslog, at eftersom der forelå gaveydelse

og ikke reklameartikler, kunne der ikke skelnes mellem værdien af billetterne. Bryggeriet havde derfor ikke fradragsret for nogen af billetterne. (dissens). Endelig fastslog Højesteret, at der ikke var grundlag for at tilsidesætte det udøvede skøn vedrørende værdien af billetterne.

§ 42, stk. 1, nr. 5, blev oprindeligt indført ved lov nr. 102 af 31. marts 1967 om almindelig omsætningsafgift § 16, stk. 3, litra a og e.

Af forarbejderne til denne lov fremgår bl.a. følgende:

"... Det er endvidere foreslået at begrænse fradragsretten således, at afgift af indkøb m.v., der vedrører repræsentation og gaver, ikke kan fradrages. Denne begrænsning indebærer bl.a., at der ikke i den udgående afgift kan fratrækkes afgift, der er betalt ved afholdelse af forretningsfrokoster. Bestemmelsen er anset for hensigtsmæssig for at undgå misbrug."

Momslovens § 42, stk. 1, nr. 5 fik sin nuværende ordlyd ved lov nr. 428 af 14. juni 1995.

Af bemærkningerne til denne lov fremgår bl.a. følgende:

"Det foreslås, at § 42 stk. 1, nr. 5, præciseres i overensstemmelse med 6. momsdirektiv. Efter det gældende nr. 5 er der ikke fradragsret for repræsentation og gaver. Det foreslås, at der udover disse udgifter nævnes underholdning og restaurationsydelse. Der sker ikke med denne præcisering af bestemmelsen nogen ændring af den gældende retstilstand på området, men alene en sproglig tilpasning til direktivteksten."

Af skatteministerens bemærkninger af 19. maj 1995 til Folketingets Skatteudvalg vedrørende en henvendelse fra et revisionsfirma under lovforslagets behandling i Folketinget fremgår bl.a. følgende:

"Baggrunden for den foreslåede ændrede formulering af momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, er - som det fremgår af bemærkningerne til forslaget - at præcisere bestemmelsen i forhold til den bagved liggende EF-direktivbestemmelse. Når begrebet "underholdning" nævnes i den foreslåede bestemmelse, er det således, fordi det anvendes i den tilsvarende bestemmelse i 6. momsdirektivs artikel 17, stk. 6.

Begrebet "restaurationsydelse" nævnes i samme bestemmelse, fordi det hidtil anvendte udtryk "repræsentation" efter Europa-Kommissionens opfattelse ikke dækker det samme område, som vi her i landet forstår ved repræsentation, herunder f.eks. restaurationsydelse. "Repræsentation" i direktivets forstand omfatter kun udgifter til blomster, tobak og lign. Der er altså kun tale om en sproglig tilpasning, som ikke ændrer den gældende retstilstand på området. Det betyder også, at præciseringen af bestemmelsen ikke vil komme til at påvirke omfanget af fradragsretten for reklameudgifter."

Artikel 17, stk. 6, i 6. momsdirektiv er nu skrevet ind i artikel 176 idet omarbejdede momssystemdirektiv, Direktiv 2006/112/ EF, der trådte i kraft den 1. januar 2007. Ordlyden i artikel 176 er:

"Rådet fastsætter med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng erhvervmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag."

Underholdningen i X Storcenter

Det er lagt til grund, at centerforeningen driver selvstændig økonomisk virksomhed. Kontingentbetalingen fra centrrets butikker dækker foreningens udgift til underholdningen, som har til formål at tiltrække kunder til butikkerne i centret.

Der er således tale om arrangementer, som er rettet mod de kunder, der besøger centret. Der er fri adgang uden betaling.

Udgifterne til arrangementerne er afholdt over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Arrangementerne er endvidere udvalgt for at give kunderne en populær oplevelse, hvorfor udgifterne kan betragtes som afholdt med henblik på at opretholde storcentrets almindelige omdømme eller fremme dets interesser ved at udbrede et fordelagtigt kendskab til centret.

Således falder arrangementerne for så vidt ind under karakteristikken for reklameudgifter.

Imidlertid har alle de pågældende arrangementer tillige karakter af egentlig underholdning, der falder ind under begrebet underholdning i momslovens § 42, stk. 1, nr. 5, ifølge hvilken der ikke er fradrag for virksomheders udgifter til underholdning, restaurationsydelse, repræsentation og gaver.

Ser man på afgrænsningen mellem reklameudgifter og repræsentation, fremgår det endvidere, at underholdningsbegrebet i både lovtekst og direktivtekster er sat sammen med repræsentationsbegrebet.

I forhold til praksis for reklameudgifter mangler der visse konkrete karakteristika som beskrevet i gennemgangen af praksis ovenfor: Udgifterne er ikke målrettet på samme måde som f.eks. ved reklame for bestemte varer eller firmaer eller udlevering af bestemte artikler eller beklædning med virksomhedslogo.

I Højesterets dom, SKM2006.398.HR var der tale om konkret udlevering af fodboldbilletter til kunder.

Højesteret udtaler i begrundelsen, at det forhold, at billetterne giver adgang til underholdning i form af fodboldkampe, ikke i sig selv medfører, at købet af dem vedrører "underholdning", jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5.

For så vidt angår de udleverede billetter til henholdsvis udvalgte kunder, er der tale om repræsentation, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. De billetter, som er udloddet i konkurrencer anses - uanset deres værdi - ikke som reklameartikler, men har karakter af gaveydelse, jf. ligeledes momslovens § 42, stk. 1, nr. 5.

Efter SKATs opfattelse har storcentrets arrangementer i modsætning til de udleverede fodboldbilletter i dommen klart karakter af underholdning, som ligeledes er omfattet af momslovens § 42, stk. 1, nr. 5. Dertil kommer, at underholdningsbegrebet direkte er omfattet af direktivteksten i art. 176 vedrørende begrænsning i fradragsretten.

På denne baggrund indstilles det at svare nej på det stillede spørgsmål.

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.