

UDSKRIFT

AF

HØJESTERETS DOMBOG 01 01 0001.2190  
70000-10271/93

15.03.94 RA  
100.00 K

271/1993

Skatteministeriet

mod

Denkavit Internationaal B.V.

-----

I tidligere instans er afsagt dom af Østre Landsrets 18. afdeling den 25. juni 1993.

-----

I denne sag blev af H Ø J E S T E R E T tirsdag den 15. marts 1994 afsagt følgende

D O M:

Den indankede dom er afsagt af Østre Landsret.

I pådømmelsen har deltaget ni dommere: Funch Jensen, Kiil, Else Mols, Riis, Marie-Louise Andreasen, Wendler Pedersen, Per Sørensen, Blok og Walsøe.

Appellanten, Skatteministeriet, har påstået frifindelse, subsidiært frifindelse mod betaling af et mindre beløb end påstået af indstævnte, Denkavit Internationaal B.V.

Indstævnte har principalt gentaget sin påstand og subsidiært påstået stadfæstelse. Mest subsidiært har indstævnte påstået appellanten tilpligtet at betale et mindre beløb end det ved landsrettens dom idømte med rente som angivet i den principale påstand.

Nærværende sag er forberedt og domsforhandlet i for-  
ening med sag nr. 272/1993, Skatteministeriet mod Bose A/S.

Under forberedelsen for Højesteret af de to sager  
fremsatte de indstævnte begæringer om forelæggelse af  
spørgsmål for EF-domstolen vedrørende de krav, fællesskabs-  
retten stiller i forbindelse med sager om tilbagebetaling  
af nationale afgifter opkrævet i strid med fællesskabsret-  
ten. Disse begæringer blev ved Højesterets kendelse af 16.  
december 1993 ikke taget til følge.

Der er til brug for Højesteret tilvejebragt yderlige-  
re oplysninger.

I et notat af 23. december 1993 fra Told og Skatte-  
styrelsen siges bl.a.:

"Dansk Denkavit ApS opererede i perioden 1988-1991  
(incl.) på markedet for færdige foderblandinger (mælke-  
erstatninger) til kalve, lam og smågrise. Efter anmod-  
ning fra Kammeradvokaten har styrelsen foretaget en nær-  
mere undersøgelse af dette marked. Efter oplysninger,  
som styrelsen i den anledning har indhentet, er produk-  
tionen af mælkeerstatninger i Danmark i perioden 1988-  
1991 foregået hos Løven Agro (en afdeling af Løvens  
Kemiske Fabrik A/S) og hos Kemovit A/S. Sidstnævnte ind-  
stillede dog produktionen i slutningen af 1991, men  
Løven Agro var også forud herfor den største danske pro-  
ducent. Endvidere har Superfoss-selskabet Vitfoss A/S i  
den nævnte periode fået fremstillet mælkeerstatninger  
hos bl.a. Løven Agro. Den danske produktion har udgjort  
størstedelen af det hjemlige salg af mælkeerstatninger.  
Ved siden af de dansk producerede mælkeerstatninger  
stammede forsyningen af det danske marked fra mælke-  
erstatninger importeret af Denkavit samt af nogle få  
andre mindre importører, herunder Linds Handelsselskab

ApS og Damino A/S.

Både de danskproducerede og de importerede mælkeerstatninger er solgt fortrinsvis til virksomheder i engrosledet, d.v.s. til grovvarereselskaberne DLG, KFK, Superfoss, P. Hedegaard m.fl., men der er også i et vist omfang sket salg direkte til landmændene.

Uanset på hvilken måde salget er sket, har prisen til landmændene imidlertid været bestemt af priserne i producent- og importørleddet. Dette skyldes, at priserne hovedsagligt bestemmes af råvarepriserne, og at konkurrencen på grund af åbne varedeklarationer er meget hård. Den kavits reelle konkurrenter har derfor ikke været virksomhederne i engrosledet, således som man kunne få indtryk af ved at læse Østre Landsrets dom. Konkurrenterne har derimod især været de danske producenter af mælkeerstatninger."

I en skrivelse af 29. oktober 1993 fra Chr. Skov Larsen, Løven Agro, til Kammeradvokaten hedder det bl.a.:

"--- skal jeg efterfølgende opsummere Løven Agro's administration af AMBI'en i perioden 1988 til 1991 - specielt i relation til Løven Agro's produktion og salg af mælkeerstatninger til kalve og smågrise.

Løven Agro er en afdeling af Løvens kemiske Fabrik. Afdelingen fremstiller en lang række vitamin-/mineralblandinger, fodertilskudsprodukter, mælkeerstatninger m.m., som sælges til foderstofindustri og husdyrproducenter. Afdelingen afsætter 5-7.000 tons mælkeerstatninger pr. år, udelukkende på det danske marked. Råvarerne til produktion af mælkeerstatninger er overvejende skummetmælkspulver og vallepulver. Herudover indgår soyaproteinkoncentrat, vitaminer, mikromineraler, industrielt forarbejdet stivelse m.m. i produkterne.

Udbuddet af vallepulver og specielt skummetmælkspulver af foderkvalitet fra den danske mejeriindustri er meget begrænset og ikke kontinuerligt til rådighed. Specielt

skummetmælkspulver er yderst sjældent til rådighed og da i små kvantiteter. Vitaminer, mikromineraler samt andre specielle råvarer produceres, på nær et enkelt B-vitamin, ikke i Danmark. Soyaproteinkoncentrat fremstilles i Danmark, på basis af importerede soyabønner.

Uanset råvarernes eventuelle tilstedeværelse i Danmark sker indkøb til Løven Agro i fri priskonkurrence, idet Løven Agro ikke har særlig tilknytning til nogen af råvareleverandørerne.

Konsekvensen af ovennævnte var og er, at tæt på 100% af de anvendte råvarer til fremstilling af mælkeerstatninger importeres enten af Løven direkte eller via udenlandske selskabers repræsentanter i Danmark. Fortjenstmarginalen på mælkeerstatninger er lille og prisdannelsen er gennemsnitlig, da der arbejdes med åbne varedeklARATIONER og mange potentielle leverandører. Udsving i råvarepriser og andre omkostninger slår derfor normalt fuldtud igennem i prisændringer. Løven Agro rekalkulerer sine priser hvert kvartal og kunderne er vant til, at der sker prisændringer med jævne mellemrum.

Ved den samtidig med indførelse af AMBI'en gennemførte afskaffelse af arbejdsgiverafgifter opnåede Løven Agro en besparelse af ubetydelig størrelsesorden set i forhold til AMBI-bidraget. Sættes gennemsnittet af fabrikspriserne for Løven Agro's mælkeerstatninger til 100, udgør materialeprisen (råvareprisen) 85% heraf og fremstillingsløn 3,8%. Øvrige faste og variable produktionsomkostninger udgør 11,2%. Alt andet lige ville indførelsen af AMBI'en således have ført til, at Løven Agro havde forhøjet sine priser med ca. 2,5%. Imidlertid skete der det, at Løven Agro i marts/april 1988 foretog et strategisk indkøb af et stort parti skummetmælkspulver. Umiddelbart herefter steg prisen på det europæiske marked for denne råvare med 20% eller mere og forblev på dette høje niveau 1988 ud.

Løven Agro valgte da at fastholde prisniveauet for især skummetmælksbaserede mælkeerstatninger på et lavt niveau året ud, svarende til indkøbsprisen på det store parti



skummetmælkspulver, med henblik på at vinde markedsandele fra konkurrenterne på det danske marked. Strategien lykkedes udmærket.

Det kan endvidere oplyses, at vi rent praktisk ved vores priskalkulationer gik frem på følgende måde: Alle råvarer faktureret til Løven Agro blev - efter omregning til danske kroner ifølge dagskurs - tillagt 2,5% AMBI til råvareprisen. Alle importerede råvarer faktureret til Løven Agro i danske kroner af udenlandske selskabers datterselskaber i Danmark eller agent i Danmark er af disse tillagt AMBI ved udstedelse af dansk faktura. Råvareprisen tillagt AMBI har således været Løven Agro's udgangspunkt for kalkulation af materialepriser for alle produkter - inkl. mælkeerstatninger."

I en skrivelse af 7. januar 1994 fra Jens Houlberg til indstævntes advokat hedder det bl.a.:

"Jeg har modtaget Deres telefax med Told- og Skattestyrelsens notat af 23. december 1993 vedrørende Dansk Den-kavits konkurrencesituation og har i mellemtiden gennemlæst dette. Til Styrelsens beskrivelse af Dansk Den-kavits direkte konkurrenter på grossistplan, nemlig LØVEN AGRO, KEMOVIT og SUPERFOS finder jeg det nødvendigt at tilføje, at kun LØVEN AGRO og KEMOVIT optræder som indenlandske producenter og grossister, medens SUPERFOS forud for 1988 gennem sit datterselskab i VITFOSS i Gråsten var importør og grossist af mælkeerstatninger i lighed med Dansk Denkavit.

Det er også væsentligt at bemærke, at VITFOSS indtil 1988 importerede sådanne mælkeerstatninger fra tyske producenter, herunder særligt firmaet NORDMILCH, men at VITFOSS skifter til at købe danskproducerede mælkeerstatninger hos sin umiddelbare konkurrent LØVEN AGRO efter indførelsen af AMBI.

Hertil skal yderligere tilføjes, at VITFOSS efter AMBI-ens bortfald er vendt tilbage til at importere fra NORD-

MILCH.

-----

For god ordens skyld skal det bemærkes, at de producerende virksomheder LØVEN AGRO og KEMOVIT har et langt større antal ansatte pr. omsætningskrone end de distribuerende virksomheder VITFOSS og DANSK DENKAVIT og dermed en større økonomisk fordel af bortfaldet af de tidligere arbejdsmarkedsafgifter. En fordel som i lyset af konkurrencesituationen uden tvivl er udmøntet i lavere priser på den producerede vare.

Med hensyn til størrelsen af denne fordel kan det angives at Kemovit i 1986-87 beskæftigede godt 100 personer ved produktionsanlægget i Fredericia og LØVEN AGRO, som er noget større og har et ældre produktionsanlæg har ihvertfald ikke haft færre ansatte.

Til sammenligning beskæftigede DANSK DENKAVIT på samme tid 8 personer.

-----

Betjeningen af detailvarehandelen varetoges indtil 1991 stort set alene af selskaberne LØVEN AGRO, KEMOVIT, VITFOSS og DANSK DENKAVIT.

Disse selskaber havde intet direkte salg til landmænd. Derimod har de øvrige importerende virksomheder, både de i Styrelsens notat nævnte samt en række øvrige, praktisk taget udelukkende solgt direkte til landbruget.

Det er heller ikke korrekt, at prisen på mælkeerstatning til landmændene har været bestemt af prisen i producent/importørleddet. Salgsprisen til landbruget sættes, som det også fremgår af Monopoltilsynets undersøgelse af grovvarebranchen, hovedsageligt af de store grovvarerelskaber herunder særligt DLG og KFK.

Dette gælder også mælkeerstatninger, der i mange situationer har været anvendt som slagvarer, især helt analogt med mælk i danske Supermarkeder, for at få en foderleverance i hus.

Det at prisen bestemmes af råvareprisen gælder selvfølgelig for mælkeerstatninger som for andre grovvarer især, hvor råvaren endda udgør en endnu større del af

den samlede pris, men dette udelukker bestemt ikke en lokal prisfastsættelse i detailleddet, som endda kan være tabsgivende."

I en skrivelse af 18. januar 1994 fra samme til samme siges bl.a.:

"Efter gennemlæsning af Brevet af 29.10.93 fra LØVEN AGRO..... har jeg følgende kommentarer.

Ad.1. Indkøb af skummetmælkspulver.

Det anføres, at udbuddet af denne vare fra den danske mejeriindustri er af begrænset omfang. Dette har sin rigtighed, hvis man ser udbuddet i relation til forbruget af skummetmælkspulver til opblanding i begyndelsen af 80'erne. Med det meget lavere forbrug til opblanding og det svindende forbrug til denaturering og svinefoder, specielt fra 1987 og fremefter, har det relative udbud fra den danske produktion af skummetmælkspulver, som er ret konstant, dog ikke været uvæsentligt i de senere år.

-----

Ad.4. Besparelser ved indførelsen af AMBI.

Det må stadig hævdes, at LØVEN AGRO med en beskæftiget arbejdsstyrke på ikke under 100 mennesker har fået en i forhold til Dansk Denkavit endog ganske betydelig reduktion af omkostningerne ved bortfaldet af de faste bidrag i 1988.

Ad.5. Konkurrencesituationen.

Det kan endnu engang slås fast, at det på grund af den hårde priskonkurrence, som bekræftes af LØVENS AGROS udtalelser, ikke har været muligt for Dansk Denkavit at hjemtage hele kostprisstigningen i Maj 1988 som følge af ændringen i støtten.

Og at det alene heraf fremgår tydeligt at det har været helt udelukket at indregne AMBI-beløbet i priserne på mælkeerstatninger fra Denkavit.

En sådan indregning fremgår heller ikke af prislister fra konkurrenterne, der udelukkende angiver, at der ikke

er sket andre prisændringer end de, der er foranlediget af råvareprisen.

Af LØVEN AGROS prislister i perioden December 1987 til Efteråret 1988 ses heller ikke en prisstigning som følge af AMBI-beløbet. En kraftig prisreduktion pr. 7. December 1987 på næsten 1.00 kr. per kilo er fastholdt overfor forhandlernettet i foråret 1988.

LØVEN AGROS bemærkninger støtter på alle måder Dansk Denkavits påstand, nemlig at Dansk Denkavit er påført et tab som følge af de 2,5% afgift på importprisen, idet man intetsteds har kunnet modregne dette."

I et notat af 1. februar 1994 fra Landbrugsministeriet, EF-direktoratet, hedder det bl.a.:

### "B. Produktionsstøtte til foderblandinger.

Med henblik på at fremme afsætningen af færdigvarer og nedbringelse af mælkeprotein inden for Fællesskabet er der etableret forskellige former for støtteordninger.

For skummetmælkspulver til foderblandinger er støtteordningen udformet således, at producenterne af foderblandinger kan vælge enten at købe skummetmælkspulver fra interventionslagrene til en speciel lav pris fastsat af Kommissionen eller at købe skummetmælkspulver på det frie marked og derefter søge en af Kommissionen fastsat produktionsstøtte.

### C. Markedsituationen for skummetmælkspulver i 1988.

Indledningsvis bemærkes, at der i foråret 1988 var mulighed for både at købe skummetmælkspulver fra interventionslagrene til nedsat pris og at købe skummetmælkspulver på det frie marked med henblik på senere opnåelse af produktionsstøtte.

Ifølge de oplysninger, EF-direktoratet ligger inde med, blev der imidlertid i løbet af foråret 1988 foretaget meget store opkøb af skummetmælkspulver fra interventionslagrene, hvilket bevirkede, at lagrene på det nærmeste blev tømt. Et sådant forhold medvirker til, at der opstår et øget pres på efterspørgslen efter skummetmælkspulver fra det frie marked og dermed også en meget nærliggende mulighed for prisstigninger på produktet.

EF-direktoratet udarbejder ikke statistik over udviklingen i priserne på det frie marked. Det tyske institut ZMP udarbejder derimod løbende statistik over udviklingen i markedsprisen for landbrugs- og fødevarer. Denne statistik bekræfter, at der i maj 1988 forekom en betydelig prisstigning på skummetmælkspulver, og at prisen fortsatte med at stige de følgende måneder, hvorefter den forblev på det nye højere niveau året ud. Det er EF-direktoratets opfattelse, at ZMP's statistik giver et tilforladeligt billede af udviklingen i markedsprisen for skummetmælkspulver.

Med hensyn til anvendelsen af produktionsstøtteordningen kan det oplyses, at støttesatsen var konstant til og med maj 1988, hvorefter den faldt en smule i juni 1988.

Den pris på skummetmælkspulver, som producenterne af foderblandinger kalkulerer med, er markedsprisen med fradrag af produktionsstøtte. Stigningen i markedsprisen i foråret 1988 medførte derfor, at den pris, producenterne måtte kalkulere med, steg tilsvarende. Endvidere havde faldet i produktionsstøtten i juli 1988 også en vis effekt."

I en skrivelse af 1. februar 1994 fra Niels Johansen, Vitfoss A/S, til Kammeradvokaten siges bl.a.:

"1. Fra først i firserne til formodentlig 1987 produce-

rede Vitfoss selv komælkerstatninger, indeholdende skummetmælkspulver.

I 1987 gik vi over til at anvende Løvens Kemiske Fabrik som leverandør. Løvens Kemiske Fabrik leverede komælkerstatninger som private label produkter, og vi anvendte disse til første halvår af 1989, med sidste købsdato 01.06.89.

I første halvår af 1989 gik vi over til at anvende Nordmilch, Zeven, Nordtyskland, som leverandør, og Nordmilch er fortsat vor eneleverandør.

Beslutningen om at skifte til Nordmilch havde intet at gøre med Ambi-ordningen. Den var alene et resultat af de vanskeligheder, vi havde ved at forsyne vore kunder med et produkt, som optrådte på det samme marked blot i andre sække. Løvens Kemiske Fabrik var ikke særlig dygtig til at undlade at gøre vore kunder opmærksom på, at det drejede sig om samme produkt.

2. Mens ambi-ordningen fungerede, blev der derfor til vore kostpriser lagt et tillæg på 2,5%. Vi anvender en fast kalkulationssats, der dog varierer efter de forskellige produkter. Når prisen fra Løvens Kemiske Fabrik fra 1. januar 1988 har indeholdt ambi, øges vort dækningsbidrag således også, hvilket slår igenem i salgsprisen. Da vi gik over til at importere fra Nordmilch, indeholdt vore kostpriser ikke ambi.

-----

5. Vi vurderer, at Løvens Kemiske Fabrik, Kemovit, Vitfoss og Denkavit tilsammen havde en markedsandel på i nærheden af 90%.
6. På det tidspunkt, hvor vi i cirkulæret af 17.06.88 skrev til vore kunder, at vi kun havde foretaget ændringer i prisen i takt med, at der skete ændrin-

ger i EF-støtten, aftog vi vore komælkerstatninger fra Løvens Kemiske Fabrik. På det tidspunkt var vi formodentlig Løvens Kemiske Fabriks største enkeltkunde, og det er derfor nærliggende at gå ud fra, at de strategiske indkøb, som satte Løvens Kemiske Fabrik i stand til at holde uændret lave priser, er blevet videregivet til Vitfoss - for så vidt som man har givet priser på det færdige produkt, der satte os i stand til at holde samme salgspris som Løvens Kemiske Fabrik."

I en skrivelse af 2. februar 1994 fra Chr. Skov Larsen, Løven Agro, til Kammeradvokaten, siges bl.a.:

"Efter gennemlæsning af den modtagne kopi af Jens Houlberg's indlæg af 18.01.1994 ønsker jeg at fremføre følgende præciseringer.

Dansk mejeribrug er særdeles dygtige til at oparbejde mælkeråvaren til produkter af humankvalitet. Udbud af mælkepulver af dansk oprindelse i foderkvalitet forekommer normalt kun hvis et parti kasseres til humanernæring, hvorfor der overhovedet ikke er nogen sammenhæng mellem dette udbud og grovvarereselskabernes efterspørgsel af mælkepulver.

Som internationalt arbejdende virksomhed har Løven den nødvendige ekspertise til at foretage egenimport. Når Løven efterspørger mælkepulver i markedet, rettes der forespørgsel til såvel danske som udenlandske udbydere. Da danske mæglere ikke arbejder gratis, får vi naturligvis i langt de fleste tilfælde de laveste pristilbud fra udenlandske mejeriselskabers salgsorganisationer, hvorfor langt hovedparten af Løvens forbrug af mælkepulver, specielt skummetmælkspulver, dækkes ved egenimport. Danske mæglere kan fra tid til anden fremsætte konkurrencedygtige tilbud på vallepulver, idet vallepulver ik-

ke er et standardiseret produkt som skummetmælkspulver, men foreligger i særdeles mange forskellige kvaliteter, som traditionelt udbydes gennem mæglere.

-----

Vores priser rekalkuleres hvert kvartal og ambi er i den forbindelse indkalkuleret i priserne, jf. vores skrivelse af 29. oktober 1993. Da Løven den 1. januar 1988 var forberedt på indførelsen af ambi, blev ambi pr. denne dato indkalkuleret i vores priser. Det er derfor forkert, når Jens Houlberg antyder, at vores prislister i 1988 ikke tog højde for ambi.

Jens Houlberg's formodninger om vores personaleforbrug ved produktion af mælkeerstatninger er det rene vrøvl. Langt hovedparten af vores produktion køres på daghold bestående af 4-5 medarbejdere. Inddrages administration og salgsstyrke ender vi på max. 7-8 personer. I spidsbelastninger kører vi kortvarigt med skiftehold, således at 2 arbejds hold af 4-5 personer er beskæftiget.

-----

Vedrørende markedsandele vil jeg nævne at Løven, Vitfoss, Kemovit og Denkavit, som alle solgte til grovvare-selskaberne, i perioden 88-89 dækkede mindst 80% af det danske marked for mælkeerstatninger. Mindre importører, som solgte direkte til landmænd, dækkede således max. 20% af markedet."

Finansministeriet, Skatteministeriet og Økonomi-ministeriet har til brug for de to sager udarbejdet et notat af 6. december 1993 med titlen "Overvæltning af AMBI i forbrugerpriserne". I en indledende sammenfatning siges bl.a.:

"I notatet vises:

\* At en generel ensatset omsætningsafgift som moms



overvæltet fuldt ud i henhold til den økonomiske litteratur. Resultatet er uafhængig af markedsform, altså om der f.eks. er tale om fuldkommen konkurrence eller monopol.

- \* At resultatet kan udstrækkes til AMBI'en: Også her må forventes fuld overvæltning.

-----

- \* at overvæltningen bekræftes af den faktiske prisudvikling ved såvel indførelsen som afskaffelsen af AMBI'en, dvs. omkring årsskiftet 1987/88 og årsskiftet 1991/92. I ingen af tilfældene kan der registreres brud i prisudviklingstendensen. Hvis der ikke havde været fuld overvæltning, ville prisstigningstakten være aftaget i det første tilfælde p.g.a. afskaffelsen af arbejdsgiverafgifterne, og prisstigningstakten ville være tiltaget i sidstnævnte tilfælde på grund af tillægsmomsen."

Notatets afsnit 3, "AMBI og overvæltning", er sålydende (nogle noter er udeladt):

"AMBI var i lighed med moms en generel afgift proportional med virksomhedernes momsgrundlag. AMBI må derfor betragtes som en generel omsætningsafgift med samme økonomiske virkninger som moms.

AMBI og moms afveg i den administrative tilrettelæggelse på visse punkter:

1. I modsætning til moms var der ikke særskilt *faktureringspligt*.
2. AMBI dækkede *bredere end moms*, idet den omfattede visse ikke-momsregistrerede virksomheder og visse ikke-momspligtige tjenesteydelser.

3. I modsætning til de daværende regler for momsen skulle der ikke svares afgift ved import, og der var derfor heller intet fradrag svarende til momsfradraget for betalt importmoms.

Disse forskelle betød dog ikke, at indførelsen af AMBI virkede anderledes end en momsforhøjelse. Det vises således i det følgende, at afvigelserne ikke forringede virksomhedernes muligheder for at foretage fuld overvæltning af afgiften i priserne.

### 3.1. Faktureringspligten

Den væsentligste begrundelse for momslovens krav om, at moms i almindelighed skal faktureres særskilt ved handel mellem momsregistrerede virksomheder er, at man herved sikrer en præcis kontrol med fradraget for købsmoms for såvel myndigheder som virksomheder. Afgiftssystemet bliver derfor gennemsigtigt. Det medfører i praksis, at virksomhederne som regel regner i priser uden moms bortset fra ved salget til husholdningerne.

I forbindelse med AMBI'en var fakturering imidlertid ikke nødvendig for at opnå formålet. AMBI'en blev lagt på momsbelagte varer og ydelser. Hvis en virksomhed derfor kunne trække momsen fra, fordi det fremgik af fakturaen, at sælger havde betalt moms, var der fuldstændig sikkerhed for, at salget også var AMBI-pligtigt. Det krav, der stilles i momsloven, ville automatisk også være tilstrækkeligt til at opfylde en parallel bestemmelse i AMBI-loven. Eksistensen af et momssystem udstrakte med andre ord momssystemets sikkerhed for sammenfald mellem fradrag for indgående afgift og den i tidligere omsætningsled betalte afgift til AMBI'en.

Faktureringspligtens manglende betydning for overvælteligheden fremgår måske klarest, hvis man tager i betragtning, at faktureringspligten for moms kun gælder i .

de tilfælde, hvor overvæltningen er ganske let (ved salg til kunder, der kan trække momsen fra). Derimod er der ikke faktureringspligt i de tilfælde, hvor afgiften giver en reel byrde (salg til husholdninger, der ikke kan trække momsen fra).

En ordinær momsforhøjelse vil for de fleste virksomheder kunne gennemføres uden et større arbejde med omkalkulation af priser. Priserne fastlægges ekskl. moms, og momsen tillægges ved fakturaudskrivning ved salg til momsregistrerede. En momsforhøjelse ville kunne indarbejdes i den forbindelse som en ganske simpel operation.

I modsætning hertil indbød fraværet af faktureringspligt i AMBI'en til en omkalkulation. Sigtet var at fremkalde en sådan omkalkulation, hvor merudgiften til AMBI'en blev sammenholdt med besparelsen ved bortfaldet af arbejdsgiverafgifterne, jf. nærmere senere. Der var ikke tale om et forsøg på at reducere overvælteligheden, men om et forsøg på at tilskynde til, at gennemslaget på forbrugerpriserne blev tidsmæssigt afpasset med virkningen af bortfaldet af arbejdsgiverafgifterne.

Den økonomiske litteratur, der er citeret i afsnittet om moms, har derfor samme gyldighed ved bedømmelsen af AMBI. Overvæltning af AMBI har blot ikke haft samme selvfølgelig og kendte karakter, som når der er tale om en momsforhøjelse. Derfor kan det ikke forventes, at pristilpasningerne i alle brancher er slået igennem lige så øjeblikkeligt som momsforhøjelser.

Fraværet af faktureringspligt forringede altså ikke AMBI'ens egenskaber i henseende til overvæltelighed, men gjorde det realistisk at forvente, at overvæltningen ville blive forsinket en kortere periode.

### 3.2. Afgiftsgrundlagets bredde

At AMBI var bredere end momsen, idet den var pålagt enkelte ikke-momspligtige varer og ydelser såsom aviser og persontransport, gjorde den kun mere generel end moms. Som vist foran øges overvælteligheden, jo mere generel afgiften er. AMBI'ens brede udskrivningsgrundlag styrkede altså kun overvæltningsegenskaberne.

### 3.3. Behandlingen af import

AMBI blev ikke opkrævet i forbindelse med indførsel af importvarer. Svarende hertil var der ikke hos importørerne nogen AMBI at trække fra vedrørende importerede varer.

Hvis virksomheden i stedet havde valgt at købe indenlandsk, ville virksomheden derimod have kunnet afløfte nøjagtig det AMBI-beløb, som det tidligere omsætningsled skulle indbetale til statskassen af salget.

På denne måde blev importerede og nationalt producerede varer behandlet fuldstændig ens.

Proceduren ved AMBI-opkrævningen af import svarer helt til den, der er gældende også for momsen fra 1. januar 1993 som følge af EF's nye regler for momsopkrævning. Omlægningen af momsproceduren for EF-import har indebåret et betydeligt engangstab for statsfinanserne, fordi importørerne først skal svare afgiften, når de videre-sælger varen, og de har derfor fået en likviditetsfordel. Den opkrævningsmetode, som blev valgt for AMBI'en, medførte en tilsvarende likviditetsfordel for importørerne set i relation til en momsforhøjelse af tilsvarende størrelse. Herudover behandlede importvarer fuldstændig parallelt til momsen.

AMBI'ens udformning for import medførte altså ikke specielle overvæltningsproblemer for importørerne.

Sammenfattende førte ingen af de nævnte afvigelser fra den ordinære momsmodel til forringelser i AMBI'ens overvæltningsegenskaber. AMBI kunne derfor overvælttes i helt samme udtrækning som en moms. Alene med et forbehold over for den hurtighed, hvormed overvæltning blev gennemført, er den økonomiske litteraturs resultater vedrørende fuld overvæltning således også gyldig for AMBI."

Ministeriernes notat er på foranledning af indstævntes advokat kommenteret i et notat af 17. januar 1994 udarbejdet af professor, dr. polit. Bjarke Fog. I dette notats afsnit 3, "Anvendelse af økonomisk teori", under-afsnit 3.2, "De relevante modeller", siges bl.a. (nogle noter samt de i notatet gengivne figurer er udeladt):

"b. Vi kommer nu endelig til den model, der er relevant for den foreliggende problemstilling, nemlig en model der bygger på den forudsætning, at ikke blot den betragtede vare, men samtlige varer pålægges en afgift. Dette ændrer imidlertid intet i den principielle tankegang. Det betyder blot, at vi i fig. 1 skal ræsonnere ved hjælp af den korrigerede efterspørgselskurve E'E' og ikke EE. Denne problemstilling tages op i ministeriernes notat, og det vil være hensigtsmæssigt at benytte samme model. Ministeriernes model er gengivet som fig. 3.

EE er efterspørgselskurven for den pågældende vare, og den tilsvarende udbudskurve UU bestemmer under fri prisdannelse ligevægtssituationen X. Introduktionen af en 2,5% afgift medfører, at udbudskurven forskydes til U'U', hvilket giver ny ligevægt ved mængden Z. Men da priserne på alle andre varer også er ændrede, er EE ikke længere relevant, men forskydes til E'E'. Lad mig citere:

Hvis man "havde taget hensyn til, at priserne på alle de andre varer steg, og at forbrugernes købekraft

blev opretholdt, ville man kunne illustrere den samlede virkning af AMBI'en ved at forskyde efterspørgselskurven opad svarende til afgiftssatsen. Heraf ville det utvetydigt have fremgået, at afgiften var overvæltet 100%."

Dette ræsonnement må betegnes som et stort illusionsnummer! Når man gør den antagelse, at forbrugernes købekraft er uændret, indebærer den omstændighed, at samtlige varer stiger i pris, at forbrugerne ikke er i stand til at købe samme varemængde som før. E'E' er derfor ikke nødvendigvis lodret (som antaget af ministerierne). Men det afgørende er, at priselasticiteten ikke vil være den samme for alle varer. Nogle varer er mere prisfølsomme end andre. For varer, der er pris-ufølsomme (altså priselasticitet = 0), vil prisen kunne forhøjes med AMBI. Men for prisfølsomme varer vil den nye optimalsituation indebære, at priserne forhøjes med mindre end AMBI.

Teorien leder derfor ikke til, at afgiften vil blive overvæltet 100% på alle varer, selv om overvæltning vil være hovedreglen."

Notatets afsnit 3.3, "Teoriens anvendelse på AMBI", er sålydende:

"a. Lad os nu prøve at anvende teoriens synspunkter på AMBI. Vi koncentrerer os om indførelsen 1.1.1988, men også ophævelsen 1.1.1992 har en vis interesse.

Problemstillingen kan præciseres således: Hvorledes skulle en virksomhed i 1988 ændre sine priser, hvis den handlede rationelt? Vi kan godt gøre den antagelse, at virksomheden i udgangssituationen befandt sig i optimum. Men vi ved det ikke.

b. I begge de to situationer er der tale om en dobbeltændring, og med det udtrykkelige sigte, at de to ændringer skulle neutralisere hinanden. I 1992 blev AMBI

på 2,5% afskaffet, men samtidig blev momsen forøget fra 22% til 25%. Såfremt et foretagende reducerer sin pris excl. moms med 2,5%, vil prisen til forbrugerne være uændret.

I 1988 fik virksomheden fordel af afskaffelsen af arbejdsgiverafgifterne, men måtte til gengæld erlægge AMBI. Den første del viser sig gennem virksomhedens kalkulationer, idet omkostningerne pr. styk bliver reduceret, hvorimod AMBI er en eksplicit afgift.

Når man taler om virkningerne af AMBI, må man gøre sig klart, om man mener virkningen af "pakken", altså kombinationen af bortfald af arbejdsgiverafgifter og tilkomst af AMBI, eller man udelukkende interesserer sig for virkningerne af AMBI som sådan. I sidstnævnte fald må problemstillingen formuleres således: Det antages, at omlægningen af arbejdsgiverafgifterne er foretaget, og at der derpå indføres en AMBI på 2,5%. Hvorledes skal det enkelte foretagende reagere, såfremt det handler fuldt rationelt?

c. Foretagendet ved, at samtlige konkurrenter har fået en tilsvarende forhøjelse. Den første overvejelse vil da naturligt være at lægge 2,5% til de kalkulerede priser. Men situationen kan tænkes at være den, at disse som følge af de reducerede omkostninger er så meget lavere end før, at slutresultatet bliver uændrede priser.

Det afgørende er, om det vil være rationelt for virksomheden at lægge 2,5% til de ny kalkulerede priser.

d. For den typiske virksomhed er det vigtigste problem, om den kan gå ud fra, at konkurrenterne, der jo får pålagt samme afgift, vil foretage tilsvarende forhøjelser. Det kan den imidlertid ikke i alle tilfælde.

Alle virksomheder har fået gavn af bortskaffelsen af arbejdsgiverafgifterne. Men ikke lige meget. Afgifterne udgjorde et bestemt beløb pr. fast ansat, ikke et procenttillæg til lønnen. En virksomhed med mange og lavtlønnede arbejdere fik derfor særlig stor gavn af om-

lægningen, hvilket medførte en konkurrencemæssig fordel. For en virksomhed, der ikke opnåede fordele af samme størrelsesorden, kunne rationelle overvejelser derfor føre til, at man måtte afstå fra at lægge 2,5% til de kalkulerede priser.

Situationen er særlig tydelig, når det drejer sig om en importvirksomhed, der konkurrerer med en indenlandsk producent. Begge skulle udrede AMBIen, men den indenlandske producent opnåede nogle omkostningsbesparelser, som importøren ifølge sagens natur ikke kunne få del i. Den danske producent havde derved styrket sin konkurrencemæssige position i forhold til importøren (hvilket også var meningen). Men det indebar, at importøren ikke kunne overvælde AMBI på prisen - i hvert fald ikke med det fulde beløb.

En rationel handlemåde ville derfor resultere i, at de fleste virksomheder ville overvælde AMBIen. Men ikke alle!"

I notatets afsnit 4, "Virksomhedernes faktiske handlemåde", underafsnit 4.3, "Indførelse af AMBI", hedder det bl.a.:

"c. Det er af væsentlig betydning, hvis det kan fastslås, hvad der karakteriserer de virksomheder, som ikke - eller kun delvis - overvæltede AMBI på prisen. Af det foregående fremgår det, at de navnlig må forventes at findes inden for følgende kategorier:

- Et firma med en lille lønandel. Navnlig hvis den er i konkurrence med løntunge virksomheder, der måske har så store fordele af bortfaldet af arbejdsgiverafgifter, at de ligefrem kan reducere deres priser.

- En importvirksomhed, der konkurrerer med indenlandske producenter. Importøren har jo fået forringet sin konkurrencemæssige position, da han ikke nyder godt af arbejdsgiverafgifternes bortfald.



- Ovenfor har vi nævnt en tredje mulig kategori, nemlig en virksomhed der benytter afgiftsomlægningen til et konkurrencemæssigt fremstød. Det er ikke muligt at fastslå i hvilket omfang noget sådant har fundet sted. Men der kan i hvert fald findes eksempler herpå.

- Dette er de vigtigste kategorier, men yderligere tilfælde kan tænkes. Der er virksomheder, som har 98% af deres salg på eksportmarkeder. I langt de fleste tilfælde vil eksportpriserne være rent markedsbestemte, og virksomhederne kan finde det mest praktisk også at fastholde hjemmemarkedspriserne. For et konkurrerende firma, der ikke har nogen eksport, kan det være betænkeligt at sætte sine priser op."

I et supplerende notat af 3. februar 1994 fra Finansministeriet, Skatteministeriet og Økonomiministeriet hedder det bl.a. (en note er udeladt):

"Der knyttes følgende konkrete kommentarer til Fogs notat:

- 1) *Konklusionerne i Fogs notat bygger på en fejlagtig sammenkædning af virkningen af bortfaldet af arbejdsgiverafgifterne og indførelsen af AMBI.*

Ministeriernes notat sigter på at analysere AMBI'ens isolerede virkninger. Professor Fog er selv inde på vigtigheden af at sondre mellem virkningen af AMBI som sådan og de samlede virkninger af bortfaldet af arbejdsgiverafgifterne og indførelsen af AMBI ----.

Alligevel sammenkæder Fog de to økonomisk-politiske indgreb ----. Deraf fremkommer i Fogs notat den urigtige slutning, at importører, som lå i konkurrence med indenlandske producenter, ikke havde mulighed for at overvælde AMBI fuldt ud.

Presset på importørernes priser fremkom, fordi de indenlandske producenter opnåede en omkostningslettelse gennem bortfaldet af arbejdsgiverafgifterne, jf. ministeriernes notat ----- . De indenlandske producenter kunne på dette grundlag reducere prisen, og importørerne måtte "følge med" for at bevare markedsandelen. Indførelsen af AMBI'en ændrede ikke på denne situation. AMBI'en kunne overvæltet af begge parter og forskød blot begge parters priser opad med samme pro-centsats.

Fogs notat anfægter således ikke, at AMBI'en som sådan havde samme virkning på importerede varer som på indenlandsk fremstillede varer, og at den var fuldt overvæltelig i priserne, som vist i ministeriernes notat.

- 2) *Konklusionerne i Fogs notat bygger endvidere på den fejlagtige forudsætning, at AMBI indførtes under omstændigheder, hvor der gennemførtes en finanspolitisk stramning, således at der via en reduktion af forbrugernes købekraft fremkom en indirekte effekt på det samlede forbrug og dermed på prisdannelsen. Den samlede finanspolitik indebar imidlertid en fuld neutralisering af virkningen på købekraften af AMBI'en, og der er derfor ikke grundlag for som i Fogs notat at slutte, at fuld overvæltning forhindredes af en reduktion af realindkomsterne ----- .*

Samtidig med indførelsen af AMBI, som indebar en finanspolitisk stramning, skete der en finanspolitisk lempelse, jf. også ministeriernes notat ----- . Denne lempelse omfattede bl.a. forbedringer af pensioner, dagpenge og afviklingen af arbejdsgiverafgifterne. Den finanspolitiske lempelse oversteg virkningen af AMBI'en, hvorfor der i praksis skete en udvidelse af købekraften. Netto blev finanspolitikken lempet med 6-7 mia kr. årligt. Dette er uanfægtet. Det er derfor

forkert, når det i Fogs notat anføres, at en nedgang i købekraft (realindkomst) forhindrede en fuld overvæltning.

-----

For god ordens skyld bemærkes, at formålet med ministeriernes notat og ovenstående kommentarer er at lette overblikket over den økonomiske teori og faktiske generelle prisudvikling. Om der måtte være enkelte virksomheder, der på grund af særlige omstændigheder ikke har overvæltet, må selvsagt afgøres ved en konkret vurdering af den pågældende virksomhed."

På foranledning af Kammeradvokaten har professor, lic. polit. Peter Birch Sørensen den 3. februar 1994 afgivet en udtalelse, i hvilken det hedder:

"Jeg er med kort varsel blevet bedt om at fremsætte en kommentar til et notat af 6. december 1993 fra Finansministeriet, Skatteministeriet og Økonomiministeriet om "Overvæltning af AMBI i forbrugerpriserne", et notat af 17. januar 1994 af professor Bjarke Fog om samme emne, samt et kort notat af 3. februar 1994 om "AMBI'ens økonomiske virkninger" fra de tre økonomiske ministerier.

Det er min opfattelse, at de to notater fra de økonomiske ministerier giver en saglig og korrekt fremstilling af de generelle økonomiske ræsonnementer vedrørende overvæltning af en moms lignende forbrugsafgift som AMBI'en.

Endvidere er jeg enig i, at den generelle prisudvikling i forbindelse med AMBI'ens indførelse synes at støtte antagelsen om AMBI'ens overvæltning i forbrugerpriserne."

I et supplerende notat af 8. februar 1994 fra professor, dr. polit Bjarke Fog siges bl.a. (nogle noter er udeladt):

"1. Indledning.

a. Ved notat af 3. februar 1994 har Finansministeriet, Skatteministeriet og Økonomiministeriet fremsat nogle kommentarer til mit notat af 17. jan. om overvæltning af AMBI på forbrugerpriserne.

-----

2. Anvendelse af økonomiske modeller.

a. Såvel ministerierne som jeg har hele tiden været af den opfattelse, at der skal anvendes en generel ligevægtsmodel. Men det er en forudsætning, at den anvendes korrekt!

Modellen som fremstillet i ministeriernes oprindelige notat ----- er ganske enkelt forkert af følgende grunde:

Modellen bygger på den stiltiende forudsætning, at den korrigerede efterspørgselskurve for hver enkelt vare er lodret. I så fald vil den solgte mængde være uberørt. Men hvis vi forudsætter alt andet lige, herunder at pengeindkomsterne er uændret, vil det højere prisniveau nødvendigvis indebære, at den købte mængde ikke kan opretholdes.

Dette er dog ikke det væsentligste punkt. Det afgørende er, at priselasticiteten (i den korrigerede efterspørgselskurve) er forskellig fra vare til vare. Det er muligt, at den efterspurgte mængde er upåvirket for nogle varer, men for andre vil den falde (og som begrundet i mit notat kan den endog tænkes at forøges for visse varer). Dette indebærer, at under forudsætning om rationel handlemåde, vil AMBI kunne overvæltet for nogle varer - men ikke for alle! Det centrale må derfor være at påpege, hvilke varegrupper der falder i de forskellige grupper. At slutte, "at herved ville det utvetydigt have fremgået, at afgiften var overvæltet 100%" er ganske enkelt utilladeligt.

b. Jeg nødsages til at fremkomme med en bemærkning

til ministeriernes kommentarer til min anvendelse af den generelle model: "Konklusionerne i Fogs notat bygger endvidere på den fejlagtige forudsætning, at AMBI indførtes under omstændigheder, hvor der gennemførtes en finanspolitisk stramning." Det er mig ubegribeligt, at ministerierne kan fortolke min fremstilling således. Jeg har ikke gjort nogen som helst forudsætninger om den førte finanspolitik. For at undgå yderligere misforståelser må jeg derfor præcisere følgende:

Min model er en alt andet lige model. Jeg går ud fra den forudsætning, at der indtræffer en 2½ % stigning i samtlige varepriser. Alt andet lige: Befolkningens pengeindkomster, den førte finanspolitik, valutakurser osv.

Der er naturligvis intet i vejen for, at man opstiller en alternativ model, der bygger på den forudsætning, at der samtidig indføres en finanspolitisk neutralisering af virkningen på købekraften af AMBI'en, medens forudsætningen "alt andet lige" i øvrigt opretholdes. Det er så en strid om ord, hvordan man vil formulere det. For min skyld kan man godt udtrykke det således: AMBI har alt andet lige kunnet overvælttes, fordi man samtidig gennemførte en neutraliserende finanspolitik. Men AMBI isoleret betragtet kunne ikke nødvendigvis overvælttes.

c. Denne problemstilling finder sin parallel ved behandlingen af bortfaldet af arbejdsgiverafgifterne. Ministerierne skriver: "Konklusionerne i Fogs notat bygger på en fejlagtig sammenkædning af virkningen af bortfaldet af arbejdsgiverafgifterne og indførelsen af AMBI." Der er aldeles ikke tale om nogen fejlagtig sammenkædning. Der er tale om en bevidst sammenkædning.

Som jeg selv har understreget, kan man vælge mellem alternative modeller. Man kan benytte en alt andet lige model, hvor indførelsen af AMBI opfattes som et isoleret fænomen, uafhængigt af det samtidige ophør af arbejdsgiverafgifterne. Eller man kan opstille en model, der analyserer virkningen af "pakken".

Men man kan i stedet vælge en anden model, hvor man

analyserer virkningerne af, at man indfører AMBI + afskaffelse af arbejdsgiverafgifterne. Der er ikke tale om, at den ene model er rigtig, og den anden forkert. Spørgsmålet er, hvilken der er mest hensigtsmæssig.

Den første model har den fordel, at man kan forsøge at isolere virkningerne af AMBI. Men det bliver en rent akademisk diskussion. Hvis man vil undersøge, hvorledes virksomhederne faktisk har reageret på AMBI, kan metoden ikke bruges.

Problemet er særlig aktuelt i konkurrenceforholdet mellem importører og indenlandske producenter. Det er naturligvis korrekt, at arbejdsgiverafgifternes bortfald i sig selv indebar en konkurrencemæssig forværring for importørerne. Man kan så vælge den synsmåde, at de indenlandske producenter kunne reducere prisen, og at importørerne måtte "følge med" for at bevare markedetsandelen. AMBI'en kunne derefter overvælttes af begge parter. Det er imidlertid ren teori at drøfte, hvorledes virksomhederne ville reagere på afskaffelsen af arbejdsgiverafgifterne, hvis de var foretaget isoleret. Eller hvorledes de ville reagere på en isoleret AMBI-indførelse. De to begivenheder indtrådte samtidig, og vi har følgelig kun mulighed for at fastlægge, hvorledes virksomhederne reagerede på "pakken". Jeg vil ikke benægte, at det har sin værdi at foretage en rent teoretisk analyse af, hvorledes virksomhederne må formodes at reagere på en isoleret indførelse af AMBI. Men det har større værdi at undersøge, hvad virksomhederne har gjort i den konkrete situation, hvori de befandt sig.

-----

## 5. Konklusion.

a. Når jeg reagerer på ministeriernes oprindelige notat, er det, fordi der anvendes sådanne formuleringer, som at det utvetydigt er fastslået, at AMBI 100% er overvæltet. Denne håndfaste konklusion kan ikke oprettholdes.

b. Når det kommer til stykket, er jeg dog ikke sikker på, at forskellen mellem ministeriernes og min opfattelse er så stor endda.

Jeg er da overbevist om, at hovedreglen er fuld overvæltning. Men at der er undtagelser. Hvor udbredte disse er, kan først en nøjere undersøgelse vise.

Slutbemærkningerne i ministeriernes nye notat synes at vise, at ministerierne er åbne for denne opfattelse. "Om, der måtte være enkelte virksomheder, der på grund af særlige omstændigheder ikke har overvæltet, må selv sagt afgøres ved en konkret vurdering af den pågældende virksomhed."

Netop!!

Der må foretages en vurdering af den enkelte virksomhed i den konkrete situation, hvori den befandt sig. Det er derfor, det er mere hensigtsmæssigt at anvende den såkaldte "pakkemodel" end den isolerede AMBI-model. Man kan undersøge, hvad en virksomhed faktisk gjorde, da arbejdsgiverafgifterne blev afløst af AMBI. Man kan ikke undersøge, hvad den ville have gjort, hvis AMBI var indført under andre forudsætninger.

Det er således tænkeligt, at det kan dokumenteres, at en importør af konkurrencemæssige grunde ikke har overvæltet AMBI, og derved muligvis har lidt et tab. Dette tab er forårsaget af, at man har udskiftet arbejdsgiverafgifterne med AMBI. Det er en rent pedantisk strid, om det er den ene eller den anden faktor, der er den ansvarlige.

c. Hvis ministerierne kan tiltræde den konklusion, at hovedreglen er fuld overvæltning, men at der eksisterer et ikke nøjere præciseret antal undtagelser, er vi enige."

#### Højesterets bemærkninger.

Sagen angår tilbagebetaling af beløb, der af Dansk Denkvit ApS er betalt i henhold til loven om arbejdsmar-

kedsbidrag, og som er beregnet efter den såkaldte "moms-metode". Som i landsrettens dom anvendes betegnelsen "ambi" i det følgende alene om bidrag, der er beregnet efter denne metode.

Det er ved EF-domstolens dom af 31. marts 1992 fastslået, at en afgift med ambiens kendetegn er i strid med art. 33 i 6. momsdirektiv. Opkrævede ambibeløb skal herefter tilbagebetales, medmindre de må anses for overvæltet på senere omsætningsled. Det er i denne forbindelse uden betydning, om afgiftsbetaleren har taget forbehold om tilbagesøgning, og om myndighederne burde have indset, at afgiften var i strid med EF-reglerne.

Ambi blev indført som led i en omlægning, hvis formål var at forbedre danske virksomheders konkurrenceevne. Ved omlægningen bortfaldt en række arbejdsgiverbidrag til sociale og uddannelsesmæssige formål, ligesom der indførtes kompensation fra det offentlige for bidrag til ATP og gennemsnitlige udgifter til arbejdsskadeforsikring samt gennemførtes en forkortelse af arbejdsgiverperioden i forbindelse med arbejdstageres sygefravær. Virksomhederne opnåede herved en samlet reduktion af deres indirekte lønomkostninger på ca. 10.300 kr. pr. fuldtidsansat eller ca. 5% af de samlede lønomkostninger. Det var tilstræbt, at besparelsen gennemsnitligt skulle modsvare ambien, således at denne som helhed ikke ville medføre prisstigning. Dette mål blev efter det oplyste i vidt omfang opnået, idet virksomhederne i overensstemmelse med de tilkendegivelser, der fremkom i forbindelse med gennemførelsen af omlægningen, i alminde-



lighed undlod at forhøje deres priser som følge af ambiens indførelse i det omfang, ambien modsvarede af besparelser opnået ved afskaffelsen af arbejdsgiverbidrag m.v. Det var herved af væsentlig betydning, at ambi i modsætning til moms kunne betragtes som en omkostning på linie med de afskaffede arbejdsgiverbidrag m.v., idet ambi i modsætning til moms ikke fremgik af virksomhedernes fakturaer.

Det må efter de foreliggende økonomiske redegørelser lægges til grund, at en afgift som ambien, der ligesom moms er af generel karakter, og som beregnes på samme grundlag som moms, på et marked med fri prisdannelse ud fra en isoleret betragtning i almindelighed vil blive overvæltet fuldt ud på senere omsætningsled - i sidste instans forbrugerne - på samme måde som moms. Dette gælder uanset den nævnte forskel med hensyn til fakturering.

Syv dommere - Funch Jensen, Kiil, Else Mols, Riis, Wandler Pedersen, Per Sørensen og Blok - udtaler herefter:

Efter det foran anførte om den sammenhæng, i hvilken ambien blev indført, finder vi, at en stillingtagen til, hvorvidt den enkelte virksomhed må antages at have overvæltet de opkrævede ambibeløb på sine aftagere, ikke kan ske med udgangspunkt alene i en isoleret betragtning af ambiens virkninger, idet det tillige må indgå i vurderingen, på hvilken måde omlægningen som helhed påvirkede virksomhedens konkurrencesituation. For så vidt angår importvirksomheder må der herved lægges særlig vægt dels på, i hvilket omfang virksomhedens produkter konkurrerede med produkter fremstillet i Danmark, dels på lønomkostningernes andel af vær-

dien af produkter af den pågældende art.

De produkter, Dansk Denkavit ApS importerede til og forhandlede i Danmark, var foderstoffer i form af mælkeerstatninger til kalve og smågrise m.v. Det må efter det oplyste lægges til grund, at værdien af sådanne foderstoffer for langt størsteparten udgøres af råvarerne, og at lønomkostninger kun indgår med en meget beskedne andel. Det må på denne baggrund antages, at omlægningen indebar en meromkostning for danske producenter af disse foderstoffer af næsten samme størrelse som meromkostningen for Dansk Denkavit ApS, hvilket også bestyrkes af de for Højesteret fremkomne oplysninger. Selv om en væsentlig del af markedet blev dækket af foderstoffer fremstillet i Danmark, kan omlægningen derfor ikke antages at have forringet selskabets konkurrencesituation i et omfang, der kan tillægges betydning. Da de foreliggende øvrige oplysninger, herunder om selskabets priser og regnskaber, ikke kan føre til et andet resultat, må selskabet herefter anses at have overvæltet ambien på sine aftagere.

Vi stemmer derfor for at tage appellants påstand om frifindelse til følge.

Dommerne Marie-Louise Andreasen og Walsøe udtaler:

Ved bedømmelsen af, om Dansk Denkavit ApS har overvæltet de opkrævede ambibeløb på sine aftagere, må der efter vores opfattelse tages udgangspunkt i en isoleret betragtning af ambiens virkning, idet det er selve ambien, der ved EF-domstolens dom af 31. marts 1992 er anset for retsstridig. Ved bedømmelsen af virksomhedens konkurrence-

situation på et marked med fri prisdannelse kan der derfor ikke tages hensyn til, hvilken besparelse virksomheden og dens konkurrenter måtte have opnået i kraft af de ophævede arbejdsgiverbidrag m.v. I relation til selve ambien må det lægges til grund, at virksomheden og dens konkurrenter var ligestillede, og efter det, der er oplyst for Højesteret, har virksomhedens væsentligste konkurrent reelt taget højde for ambien ved sin prisfastsættelse.

På dette grundlag anser vi det for ubetænkeligt at lægge til grund, at Dansk Denkavit ApS har overvæltet ambien på sine aftagere, og vi stemmer med denne begrundelse ligeledes for at tage appellants påstand om frifindelse til følge.

Thi kendes for ret:

Appellanten, Skatteministeriet, frifindes.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part for landsret eller Højesteret.

--ooOoo--

Udskriftens rigtighed bekræftes.

Højesteret, den 15. marts 1994.

  
**E. MØLLER HANSEN**  
RETSASSESSOR