

2012

KANDIDATAFHANDLING
COPENHAGEN BUSINESS SCHOOL
CAND. MERC. AUD. STUDIET

Sponsorater

En komparativ analyse af den regnskabsmæssige og den skattemæssige fradragsret.

Vejleder: Lektor Ole Aagesen

Censor:

Antal anslag: 110.992

Aflevering: 2. marts 2012

Copenhagen Business School 2012

Af: Johnny Høj



INDHOLDSFORTEGNELSE

1 Indledning.....	4
2 Executive summary	6
3 Afhandlingens opbygning	7
3.1 Problemformulering	7
3.2 Afgrænsning	8
3.2.1 Afgrænsning af sponsorater	8
3.3 Model og metodevalg.....	8
3.4 Målgruppe	9
3.5 Opgavestruktur	9
4 Civilretten.....	11
4.1 Aftale.....	11
4.1.1 Regler og krav	11
4.2 Indgåelse af en kontrakt/aftale	12
4.3 Parterne i aftalen.....	13
5 Regnskabsmæssig behandling.....	14
5.1 Omkostninger	14
5.2 Periodisering.....	14
6 Skattemæssig behandling	15
6.1 Lovgivningen m.v.	15
6.1.1 Historisk udvikling i hovedtræk.....	18
6.1.2 Forarbejde til loven	21
6.1.3 Vejledninger	23
6.1.4 Afgørelser / praksis	25
6.2 Artikler m.v.	31
6.3 Værdiansættelse	32
6.4 Sammenfatning.....	33
7 Empirisk undersøgelse	35
7.1 Fordeling af indhold	36
7.1.1 Komparativ analyse imellem de tre områder	41
7.2 Hvilke ydelser kan kontrakten indeholde.....	42

7.2.1 Klubbens logo	42
7.2.2 Klubbens spillere.....	42
7.2.3 Bande reklame.....	42
7.2.4 Reklamer på storskærm og lystavler	42
7.2.5 Skiltning	42
7.2.6 Billetter.....	43
7.2.7 Lån af mødelokaler m.v.	43
7.2.8 Annoncer	43
7.2.9 Souvenirs / merchandise.....	43
7.2.10 Infomøder m.v.....	43
7.2.11 Parkeringskort	43
7.2.12 Rejser	44
7.2.13 Rabatter	44
7.2.14 Værdikuponer	44
7.2.15 Netværksgrupper	44
7.2.16 Spisning, drikkevarer m.v.	44
7.2.17 Tilbud om køb af rejser.....	44
7.2.18 Mulighed for leje af bus / stadion / hal m.v.	45
7.2.19 Billetter til andre ting	45
7.2.20 Klubblad / avis	45
7.2.21 Andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.)	45
7.2.22 Opkald en del af stadion	45
7.2.23 Kamp sponsor / “Man of the match” arrangement	45
7.2.24 Opsparing til rejser.....	45
7.2.25 Højtaler spot.....	46
7.2.26 Uddeling af virksomhedens materiale.....	46
7.2.27 Gulv / Is reklame.....	46
7.2.28 Reklame på spillertøj	46
7.2.29 Rejser i Danmark	46
7.2.30 Valgfri ydelser	46
8 Analyse af ydelserne	47
8.1 Generelle forudsætninger	47
8.1.1 Regnskabsmæssig.....	47

8.1.2 Skattemæssig	47
8.2 Ydelserne	47
8.2.1 Klubbens logo og klubbens spillere	47
8.2.2 Reklamer på bande / storskærm / lystavle / gulv / is / tøj samt skiltning med virksomhedens navn / logo og navngivning af stadion	48
8.2.3 Billetter / VIP billetter også til andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.).....	49
8.2.4 Mulighed for lån / leje af mødelokaler / stadion / bus m.v.	50
8.2.5 Annoncer i kampprogram / hjemmeside / højttaler og uddeling af virksomhedens materiale.	51
8.2.6 Souvenirs / merchandise og klubblad / avis	51
8.2.7 Infomøder med spillere m.v.	52
8.2.8 Parkeringskort	53
8.2.9 Rejser i Danmark / udland samt opsparring til rejser	54
8.2.10 Rabatter til div. køb.....	55
8.2.11 Værdikuponer	56
8.2.12 Netværksgrupper	58
8.2.13 Restauranter / spisning / drikke.....	58
8.2.14 Tilbud om køb af rejser	59
8.2.15 Kamp sponsor / “Man of the match” arrangement	60
8.2.16 Valgfri ydelser	61
9 Konklusion	62
9.1 Civilretten.....	62
9.2 Regnskabsmæssig behandling	62
9.3 Skattemæssig behandling	62
9.4 Empirisk undersøgelse	63
9.5 Analyse af ydelser	63
10 Perspektivering.....	67
11 Litteraturliste	68

1 Indledning

De seneste års lavkonjunktur i hele verden har gjort, at virksomhederne har øget fokus på bl.a. deres omkostninger, herunder reklamebudgetter, for at se om de, via alternative reklamemuligheder, både kan spare penge og stadig ”ramme” de personer, som de ønsker at få deres budskab ud til. Af denne grund er markedet for sponsorater også steget¹. Dette gælder både til forskellige sociale arrangementer, velgørende organisationer, koncerter, sportsklubber, teatre eller lignende.

Hvad er et sponsorat så egentlig? Slår man ordet sponsor op i en ordbog, får man følgende beskrivelse: *”person eller virksomhed, som dækker eller delvis dækker udgifterne i forbindelse med et arrangement, et projekt eller en anden virksomhed for til gengæld at blive promoveret”*²

Dette beskriver meget godt, hvad et sponsorat faktisk er.

I sportens verden har sponsorater og reklamering altid været en stor og vigtig del. Hvem kan for eksempel huske fodboldlandsholdets trøjer være uden sponsors navn på maven når holdet løber på banen? Også klubhold på næsten alle niveau har en sponsor stående på trøjen. En af de længste og nok mest huskede sponsorer er Codan, som i 16 år prydede Brøndby IF’s gule spillertrøjer med det blå ”Codan”.

I nyere tid husker vi alle Kasi’s massive indtræden i Brøndby IF, både som hovedsponsor, men som noget forholdsvis nyt i Danmark, også som stadionsponsor, hvilket er noget af det nyeste i Danmark indenfor sponsorater. Kasi’s sponsorater vurderes af flere eksperter at løbe op i næsten 100 mio. kr. over 3 år.

En af de virksomheder i Danmark, som bruger mange penge og ressourcer på sponsorater, er Carlsberg, som vurderes at bruge 300 – 400 mio. kr. om året på sponsorater³. På verdensplan vurderes det af Sports Business, at det totale beløb for sponsorering i 2007 lå på svimlende 150 mia. kr.⁴ I Danmark er det dog ikke kun Carlsberg der bruger mange penge på sporten. Danske Bank er også meget involveret i sporten og har f.eks. for nylig indgået en kontrakt på 4,5 år med

¹ Artikel ”Ingen krise inden for sponsorering”

² <http://www.ordbogen.com/opslag.php?word=sponsor&dict=auto#auto>

³ Artikel ”Sporten graver dybt i firma-tegnebøger”

⁴ Artikel ”Fodbold er gud i sponsorverdenen”

fodboldlandsholdet til en værdi af kr. 16 millioner pr. år eller i alt 72 millioner.⁵ De overtager sponsoratet efter blandt andet Arla, som har været sponsor for landsholdet i 25 år. Det lange samarbejde imellem Arla og landsholdet sender også nogle kraftigt signaler om, at virksomheden mener, at det kan "betale sig".

I mange af disse sponsorater følger der, udover selve fremhævelsen af virksomhederne, ofte andre mindre eller større ydelser med, også såkaldt tillægsydelser, som ikke altid kan kædes direkte sammen med decideret reklame. Dette kunne være billetter til forskellige arrangementer, rejser, frokost arrangementer og rabatbilletter til eksempelvis billetter eller merchandises.

Lovgivningen på området giver virksomhederne fradrag for alle reklameudgifter, men hvad så med alle tillægsydelser, giver de nogle problemer, og er der noget man kan gøre for at undgå disse eventuelle problemer?

⁵ Artikel "Danske Bank ny sponsor for landsholdet"

2 Executive summary

The purpose of this thesis is to make a comparative analysis of whether there is symmetry between the accounting and fiscally treatment, in the services within a sponsorship contract / agreement, and to clarify the fiscally issues that may be related to the sponsorship contracts / agreements, based on the current tax rules and practices.

The approach taken in this thesis is, to first review when there is a binding contract / agreement, hereafter to conduct an examination of this area – first accounting then fiscally. Then an empirical study of, which services the various contracts may actually contain, has been conducted. Finally an analysis of the tax consideration of each service has been made, and an examination of whether there is symmetry between the accounting and fiscally treatment within the various services.

Within the recent years, SKAT has focused a lot more on sponsorships. The Supreme Court has made a ruling, that companies has to keep accurate records of who is receiving the services within the sponsorships and why. If these terms are not met, the risk is that SKAT will have to make an estimate of the distribution of the services. For several services, there is a risk of only having partial tax deduction for the costs or no tax deduction at all, depending on the usage of the services within the sponsorship.

From this you can conclude, that the companies have to pay very close attention to the usage of services within a sponsorship, if they don't want to lose the tax deduction. There are three categories, with different risks of losing the tax benefits.

The analysis also shows, that for half of the benefits, there is symmetry between the accounting and fiscally consideration. This halve also has the least risk of losing the full deduction.

3 Afhandlingens opbygning

3.1 Problemformulering

Formålet med denne afhandling er at foretage en komparativ analyse af, om der er symmetri imellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling af de ydelser, der er i en sponsorkontrakt, og at belyse de skattemæssige problemer, der kan være i forbindelse med sponsorkontrakter, set ud fra de gældende skatteregler og skattepraksis. Problemstillingen er aktuel, idet SKAT i stigende omfang har skærpet interessen for området, hvilket skal ses i sammenhæng med den stigende interesse for sponserater i erhvervslivet.

Der er i skattelovgivningen ikke nogle specifikke regler for fradrag af sponserater, udover de generelle fradragsregler i statskatteloven. Der findes ingen regler i lovgivningen omkring de medfølgende ”tillægsydelser” som sponseraterne kan indeholde, eller den skattemæssige behandling af disse. Det er endvidere meget begrænset, hvad der findes af kendelser og domme i praksis omkring området. Inden for de sidste par år er der dog kommet mere fokus på området fra SKAT.

Ovenstående hovedproblem vil blive belyst ud fra følgende delspørgsmål:

- Hvornår er der indgået en kontrakt?
- Hvordan behandles ydelserne i en sponsorkontrakt regnskabsmæssigt?
- Hvordan behandles ydelserne i en sponsorkontrakt skattemæssigt?
- Hvilke ydelser indeholder de forskellige kontrakter?

Ved hjælp af de ovenstående delspørgsmål, som ønskes besvaret i afhandlingen, forventes læseren, at få afdækket de vigtigste problemstillinger, der er ved den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling, for de ydelser der indgår i sponsorkontrakterne, samt om der er symmetri imellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling af ydelserne.

3.2 Afgrænsning

Afhandlingen behandler sponsorater og de medfølgende ydelser ud fra gældende regnskabs- og skattelovgivning i Danmark. Afhandlingen vil ikke behandle international regnskabs- og skatteret, da dette ikke syntes relevant for gruppen af personer afhandlingen henvender sig til.

3.2.1 Afgrænsning af sponsorater

For at afhandlingens omfang ikke skal blive for omfangsfuld, har jeg valgt kun at se på sportsponsorater, og kun indenfor fodbold, håndbold og ishockey.

Sponsoraterne vil kun blive behandlet set ud fra sponsorstagers side, da det vil blive for omfattende også at inddrage de sponserede klubber. Jeg har valgt kun at beskæftige mig med sponsorater i Danmark, og hvor begge parter er fuldt skattepligtige til Danmark. Der vil i afhandlingen ikke blive behandlet specifikke regler for indgåelse af kontrakter, men kun de generelle regler, da dette ellers vil falde udenfor afhandlingens emne.

3.3 Model og metodevalg

Undersøgelsesmetoden, som er brugt i denne afhandlingen, er en kvalitativ undersøgelsesmetode. Denne metode er en fordel, da vi får bedre mulighed for selv at tage stilling til domme og afgørelser med henblik på bedre at kunne vurdere lovgrundlaget i praksis.

Undersøgelsen er af deduktiv⁶ karakter, da der primært tages udgangspunkt i retskilder i form af gældende lovgivning med tilhørende forarbejder, bekendtgørelser, anordninger, cirkulærer, afgørelser og vejledninger.

Da det er nødvendigt at fastslå den gældende ret, vil analysen blive foretaget efter den juridiske metode, som består i beskrivelse og identifikation af de retskilder, som kan inddrages i en juridisk argumentation. Metoden vil indeholde et ikke uvæsentligt element af vurdering og skøn, og vil derfor være mindre eksakt.

⁶ Den Skinbarlige Virkelighed, s. 35

I afhandlingen vil der blive foretaget en komparativ analyse af, om der er symmetrien imellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling, og hvis ikke, hvad kan der gøres for at undgå asymmetrien vedrørende de ydelser, der indgår i en sponsorkontrakt. Det er derfor nødvendigt at foretage en empirisk undersøgelse⁷ af hvilke ydelser, der indgår i kontrakterne, hvilket vil indebære, at der i afhandlingen vil komme forslag til løsning og afhjælpning af de identificerede problemer.

3.4 Målgruppe

Målgruppen for denne afhandling vil være rådgivere og andre involverede i indgåelse af en sponsorkontrakt med interesse og behov for viden omkring de regnskabsmæssige og de skattemæssige regler, problemer og muligheder vedrørende sponsorkontrakter.

3.5 Opgavestruktur

Dette afsnit præsenterer en fremstilling af afhandlingens indhold. Kandidatafhandlingen inddeles i 5 hovedområder, omfattende kapitel 4 til 8.

Kapitel 4 vil sætte fokus på civilretten, hvornår er en kontrakt indgåelsen og bindende, herunder hvilke parter der er i en sådan aftale, samt en beskrivelse af det generelle forløb i hvordan en sponsorkontrakt kan indgås.

I kapitel 5 behandles den regnskabsmæssige behandling af sponsorkontrakterne. Herunder hvordan udgiften klassificeres, hvordan den skal behandles i regnskabet og hvornår.

I kapitel 6 sættes fokus på den skattemæssige behandling af de forskellige ydelser i sponsorkontrakterne. Her vil jeg bl.a. gennemgå den skatteretlige fortolkning af begreberne sponsorater og reklamer, herunder en gennemgang af lovhjemmel og den ledende Højesteretsdom på området. Endvidere vil jeg gennemgå udvalgte domme, der skal bidrage til forståelsen af området, og den historiske udvikling inden for området

⁷ Den Skinbarlige Virkelighed, s. 26

I kapitel 7 indeholder den empiriske undersøgelse af sponsorkontrakternes indhold, herunder en analyse af symmetrien imellem fodbold, håndbold og ishockey.

I kapitel 8 analyseres de 30 forskellige hovedgrupper af ydelserne i kontrakterne, herunder den skattemæssige behandling af ydelserne, samt en analyse af om der er symmetrien imellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling af de enkelte ydelser.

Kapitlerne 9 og 10 vil indeholde afhandlingens konklusion og perspektivering.

4 Civilretten

4.1 Aftale

En aftale er når to eller flere parter når til enighed om, at hvis den ene gør noget, så skal den anden gøre noget andet til gengæld. Det kalder man ”gensidig bebyrdende”, hvor alle parter kan stole på, at den/de andre gør som aftalt⁸.

4.1.1 Regler og krav

Det er aftaleloven (AFTL.), der er den generelle lov, når man beskæftiger sig med kontrakt og aftaleindgåelse. Aftl. § 1 siger at ”*Tilbud og svar på tilbud er bindende for afgiveren.*”, men helt så enkel er loven dog ikke, og man bliver derfor nødt til at se nærmere på de underlæggende bestemmelser og krav i loven.

I dansk ret stilles der som hovedregel ikke nogen formkrav til en kontrakt, for at denne er gældende. Der kan dog være fordele eller ulemper ved forskellige kontrakter, som gør, at nogle er at foretrække frem for andre⁹. Ved mundtlige aftaler kan det, hvis der opstår en konflikt, være svære at afgøre, hvad kontrakten faktisk indeholder, da der jo kan være gået noget tid siden man indgik aftalen. Var der for eksempel tale om, at huset skulle males blå eller skulle det faktisk være rødt? For at undgå disse ”misforståelser” må det anbefales, at man indgår kontrakten, så man har mulighed for at bevise, hvad der faktisk blev aftale. Dette kunne løses med en skriftlig kontrakt, hvor det altid er nemt for begge parter at se, hvad aftalen omfattede.

Der kan være forskellige betingelser i en aftale, som kræves opfyldt for at aftalen gennemføres. Disse betingelser kan være resolutive eller suspensive. Resolutiv betyder, at betingelsen nærmest er en formssag, f.eks. tinglysning af et skøde i forbindelse med en ejendomshandel, og der egentlig ikke er tvivl om hvorvidt betingelsen bliver opfyldt. Suspensiv betyder, at betingelsen er af en sådan karakter, at der er usikkerhed om, hvorvidt betingelsen bliver opfyldt, f.eks. et sponsorat, som er betinget af, at klubben rykker op i den bedste række næste år. Opfyldes betingelserne ikke, foreligger der ikke en aftale.

⁸ Erhvervsjura s. 43, afs. 1 Aftaler og aftalefrihed

⁹ Erhvervsjura s. 46, afs. 2 Aftalens indgåelse

4.2 Indgåelse af en kontrakt/aftale

En sponsorkontrakt vil næsten altid være en skriftlig kontrakt, men som nævnt i afs. 4.1 er dette ikke noget krav. Aftl. §§ 2 - 7 omhandler indgåelse og afslutning af en aftale. Den mest simple måde at indgå en skriftlig sponsorkontrakt på er følgende:

1. Flere klubber har forslag til forskellige sponsorater liggende på deres hjemmeside, hvilket betegnes som en "opfordring til at afgive et tilbud".
2. Virksomheden kontakter klubben omkring et sponsorat. Virksomheden og klubben drøfter, hvad virksomheden ønsker af sponsorat, både beløbsmæssigt og indholdsmæssigt.
3. Klubben sender herefter en kontrakt til virksomheden om, at denne kan få en sponsorkontrakt på forskellige vilkår. Dette er tilbuddet. Tilbuddet er iflg. Aftl. § 1 bindende for klubben.
4. Virksomheden modtager tilbuddet.

Tilbuddet er, som nævnt under punkt 1, bindende for angiveren (klubben), mens virksomheden frit kan vælge, om denne vil benytte sig af tilbuddet. Der kan også til tilbuddet være knyttet en acceptfrist, hvilket vil sige, at virksomheden skal acceptere tilbuddet inden udløb af en eventuel frist, hvis man ønsker at benytte sig af denne. Gøres dette ikke, er klubben ikke længere bundet af tilbuddet¹⁰. Klubben kan dog også have tilbagekaldt tilbuddet. Denne tilbagekaldelse skal i så fald være virksomheden i hænde senest samtidig med at tilbuddet kommer til kendskab for virksomheden. Er dette sket vil tilbuddet ikke længere være gældende¹¹.

5. Virksomheden sender et accept til klubben om, at kontrakten er accepteret.

Ved accept er virksomheden bundet af tilbuddet¹² på lige fod med klubben som sendte tilbuddet. Ved afgivelse af accepten, kan tilbuddet ikke længere afslås¹³.

¹⁰ Aftl. § 2, stk. 1

¹¹ Aftl. § 7

¹² Aftl. § 1

6. Klubben modtager accepten fra virksomheden.

For at accepten skal være bindende, skal denne være klubben i hænde, inden en eventuel acceptfrist er udløbet¹⁴.

7. Retsvirkning

Der er nu indgået en bindende aftale, som begge parter skal overholde¹⁵, og begge parter er forpligtet til at opfylde deres del af aftalen.

4.3 Parterne i aftalen

Klubben og virksomheden har i en sponsoraftale indgået, det man kalder en ”gensidig bebyrden- de aftale”, hvor klubben forpligter sig til at yde / levere en reklame i form af billetter, banner eller lignende, og virksomheden forpligter sig til at betale et bestemt beløb for denne ydelse. Derved er disse to de primære parter i aftalen, men der kan også være en del tillægsydelser m.v. som virksomheden ikke selv bruger. Dette kunne f.eks. være billetter, til en given kamp, som virksomheden ikke selv kan gå til, og derfor videregiver til andre. Disse ydelser bliver typisk givet videre til virksomhedens interessepartnere, som kunne være medarbejdere, kunder, forret- ningsforbindelser, ejere, potentielle kunder m.v.

¹³ Aftl. § 5

¹⁴ Aftl. §§ 2-4

¹⁵ Aftl. § 1

5 Regnskabsmæssig behandling

På det tidspunkt, hvor virksomheden er retslig forpligtet (forpligter sig) til at betale for sponsor-kontrakten, bliver dette betegnet som en udgift for virksomheden. Selve betalingstidspunktet har i realiteten ikke nogen betydning.¹⁶ I forbindelse med sponsorater vil det typisk være, når klubben sender regningen til virksomheden for sponsoratet.

5.1 Omkostninger

Da en virksomheds resultatopgørelses skal ” *indeholde elementer både indtægter og omkostninger og overskud.* ”¹⁷ og da omkostninger ifølge ÅRL er defineret som ” *Fald i økonomiske fordele i regnskabsperioden i form af afgang eller værdiforringelse af aktiver eller stigning i forpligtelser, som medfører fald i egenkapitalen.* ”¹⁸ skal udgiften til sponsorkontrakten medtages i virksomhedens resultatopgørelse, som en omkostning, såfremt omkostningen vedrører virksomhedens indkomstår, er dette ikke tilfældet skal omkostningen periodiseres ÅRL § 27, stk. 1. Der er regnskabsmæssigt ikke noget der begrænser fradraget for omkostningen.

5.2 Periodisering

Omfatter sponsorkontrakten flere regnskabsår, eller andre indkomstår end det hvor omkostningen bliver afholdt, skal den andel af omkostningen, som vedrører de efterfølgende år periodiseres som en periodeafgrænsningspost, og aktiveres under periodeafgrænsningsposter jf. ÅRL § 27, stk. 1 der siger at ” *Omkostninger, der er afholdt senest på balancedagen, men som vedrører de efterfølgende år, skal klassificeres som periodeafgrænsningsposter under omsætningsaktiver.* ” Dette er på grund af de generelle forudsætninger i ÅRL § 13, stk. 1, nr. 6 som siger at ” *transaktioner, begivenheder og værdiændringer skal indregnes, når de indtræffer, uanset tidspunktet for betaling (periodisering).* ” at denne periodisering foretages.

¹⁶ Jens O. Elling, Finansiell Rapportering s. 97

¹⁷ ÅRL § 28

¹⁸ ÅRL bilag 1, C.

6 Skattemæssig behandling

I dette afsnit vil jeg nærmere gennemgå lovgivningen og det tilhørende forarbejde, vejledninger og afgørelser m.v. SKAT har lavet en vejledning vedrørende fradrag af sponsorudgifter, denne vejledning beskriver de forskellige områder og de gældende lovgivningen omkring disse områder.

6.1 Lovgivningen m.v.

Dansk skattelovgivning tager, som alt anden dansk lovgivning, udgangspunkt i Grundloven, hvor § 43 siger at ”*Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov...*”, hvilket har resulteret i Statsskatteloven, hvori §§ 4 og 6 generelt beskriver henholdsvis beskatningen af indtægterne og fradrag for udgifterne. Ligningsloven går ned i mere specifikke detaljer for beskatning og fradrag. Afhængigt af hvilket område man beskæftiger sig med, er der endvidere noget særlovgivning. Dette har dog ikke relevans for det valgte område.

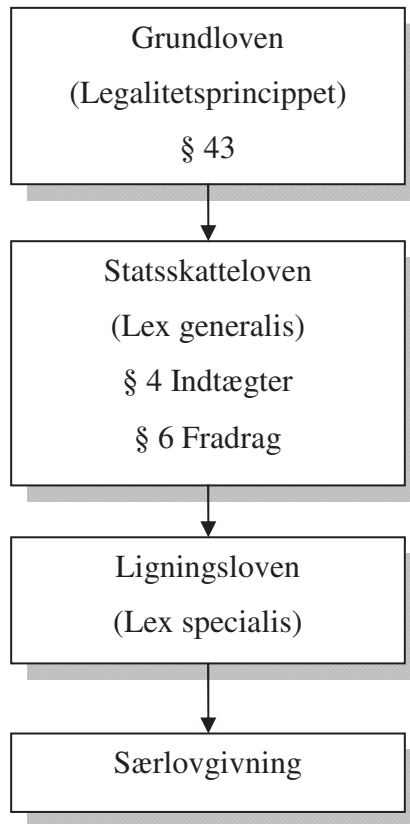
For at finde ud af hvilken lov vi skal anvende, skal vi se på de juridiske begreber:

- Legalitetsprincippet indebærer, at en myndighed ikke kan handle / agere uden at have hjemmel i en lov. I dette tilfælde grundlovens § 43.
- Lex generalis er betegnelsen for en general lov, som dækker et større område. Vedrørende den skattemæssige behandling er dette statsskatteloven.
- Lex specialis er betegnelsen for en special lov, og begrebet siger at en speciel lov altid går forud for en general lov¹⁹. Her ligningsloven.

Et andet eksempel på en special lov kunne være købeloven, som nok de fleste mennesker kender eller har hørt om. Men der er også en del andre special love, som dækker mere specifikke områder f.eks. Forsikringsaftaleloven, Betalingsmiddeloven, E-Handelsloven og mange flere. Der findes dog ikke nogen special lov, udover ligningsloven, som dækker over aftaleindgåelse af sponsorater, og derfor skal vi bruge denne lov.

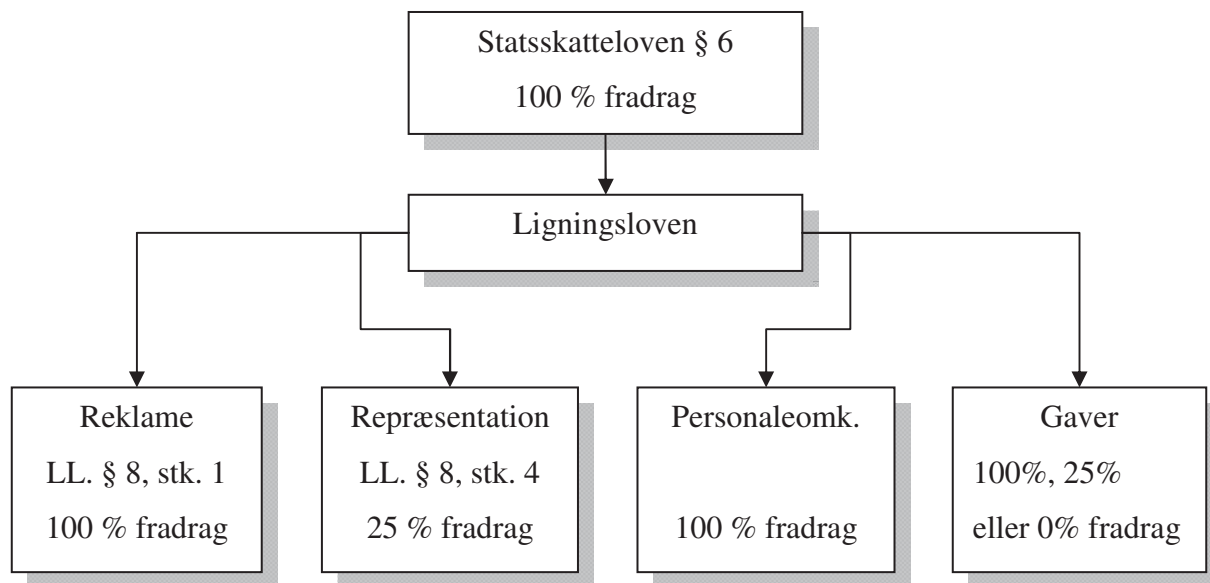
¹⁹ Erhvervsjura s. 37, afs. 3.1 Den anvendelige regel

For overskuelighedens skyld illustreres her rækkefølgen i brugen af lovene.



Retskilder for dansk skattelovgivning - egen tilvirkning

Ligningsloven indeholder en del forskellige paragraffer, som alle omhandler fradragsretten for forskellige områder. Igen er det for overskuelighedens skyld illustreret nedenfor.



Lovmæssige muligheder for sponsorater - egen tilvirkning

I forbindelse med virksomhedernes behandling af sponsorater er det vigtigt at tage højde for den skattemæssige lovgivning på området. De regler, som er mest relevante for fradraget for udgifterne til sponsoraterne, vil blive beskrevet herefter.

Reklameudgift / repræsentation

I LL. § 8, stk. 1 gives der adgang til fradrag for salgsfremmende omkostninger, idet der her står følgende:

”Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklamer og lignende med formål at opnå salg af vare og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår.”

Stk. 4 kan dog give nogle begrænsninger i fradraget, idet der i denne står:

”Ved opgørelse af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25% af de afholdte udgifter”

Ud fra denne § kan der altså kun være tale om en reklame udgift, hvilket giver fuldt fradrag, eller en repræsentationsudgift, som kun giver 25% fradrag. Der er dog ikke nogen nærmere definition beskrevet i loven om, hvad der forstås med reklamer eller med repræsentations udgifter i øvrigt.

Jeg er derfor nødt til at se nærmere på historien, forarbejde, vejledning og afgørelser, for at se om der her er nogen nærmere definition af områderne.

Personaleomkostninger

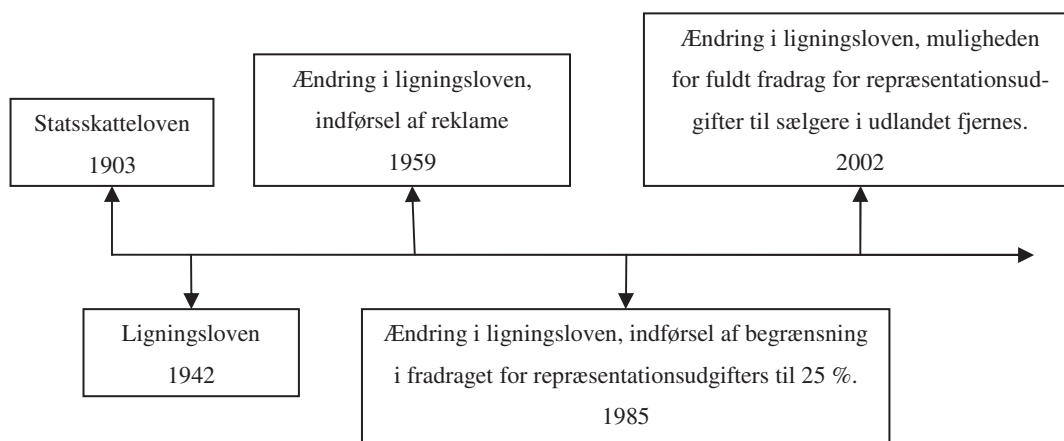
Som det er vist i afsnit 7 kan der i et sponsorat være flere forskellige elementer, hvoraf nogle kan bruges som ”personalepleje” eller lignende overfor virksomhedens medarbejdere. Gøres dette kan en andel af sponsoratet være fuldt fradragsberettiget, efter reglerne i statskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Gave (ej fradrag)

Hvis ydelsen karakteriseres som en gave, der ikke er nødvendig for at sikre, eller vedligeholde indtægterne, og heller ikke er omfattet af ligningslovens specialregler, medfører dette ikke et fradrag. Gavebegrebet er ikke nærmere defineret i loven.

6.1.1 Historisk udvikling i hovedtræk

Historisk set er der sket flere ændringer af loven. For at få en forståelse af, hvordan reglerne er kommet til at se ud, som de er i dag, har jeg valgt kort at gennemgå den historiske udvikling.



Ændringer af dansk skattelov med betydning for fradraget for sponsorater - egen tilvirkning

6.1.1.1 Statsskatteloven – 1903

Statsskatteloven er forløberer til den skattelovgivning, vi kender i dag, og selvom det næsten er 110 år siden, den blev indført, er den stadig gældende indenfor visse områder. Mange af paragrafferne i loven er noget mere simple og dækker typisk et noget større område, end de love der bliver vedtaget i dag. På trods af dette, er det stadig den, som er grundlaget for alle efterfølgende skattelovgivninger i Danmark.

I henhold til § 6, litra a er der fradrag for følgende:

- driftsomkostninger, dvs. de udgifter, som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten, herunder afskrivninger.

De udgifter virksomheden har til reklame, repræsentation og personaleomkostninger vil umiddelbart ud fra denne paragraf være fradragsberettiget. Der findes dog ikke nogen steder i loven en nærmere beskrivelse af forskellen imellem ”reklame” og ”repræsentation” ej heller sondringen over til personaleomkostninger og gaver.

6.1.1.2 Reklameudgifter (Ligningsloven § 8, stk. 1)

I 1942 blev ligningsloven vedtaget ved lov nr. 517 af 19. december 1942. Der var dog på det tidspunkt ikke nogle skattemæssige reguleringer omkring reklameudgifter eller lignende. I 1959 blev der ved lov nr. 325 af 14/12 1959 indsat § 8, stk. 1 i ligningsloven, som giver mulighed for at fratække reklameudgifter. Formålet med denne lov var, ”at fremme bestræbelserne for at forøge eksporten”²⁰. Derfor gav man mulighed for at virksomhederne kunne få fradrag for udgifter til rejser m.v., som havde til formål at få solgt nogle af virksomhedens varer eller tjenesteydelser i det / de efterfølgende år. Effekten af denne lov var dog også, at blandt andet reklameudgifter blev undtaget / frigjort fra statsskattelovens § 6, litra a, som siger, at der kun er fradrag for udgifter, der ”...*i årets løb har været anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten...*” Eftersom reklameudgifter, på lige fod med ”salgsrejser”, kan strække sig over flere år, eller hvor effekten først kan ses efter noget tid, kunne fradrag for dette ifølge SL. § 6, litra a nægtes. Med indførslen af § 8, stk. 1. i ligningsloven ophævede man således denne ”problemstilling”. Alle efterfølgende ændringer af denne paragraf medførte ikke nogen ændringer i fradragsretten for reklameudgifter, dog blev der indført nogle ændringer vedr. repræsentationsudgifter, som jeg

²⁰ LFF 1959-1960.1.20

behandler i næste afsnit. Der findes dog heller ikke ved indførslen af denne lov / ændring nogen nærmere beskrivelse af begreberne, eller sondringen imellem dem.

6.1.1.3 Repræsentationsudgifter (Ligningsloven § 8, stk. 4)

Det var først ved ændringen i 1985, hvor lov nr. 534 af 13/12 1985 indførte, at der kom et stk. 4 til § 8. Jf. første del af dette stk. skulle man *”ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25 pct. af de afholdte udgifter...”*. Formålet med indførslen af denne ændring var at begrænse fradragsretten for udgifter til repræsentation med den begrundelse, at der før, hvor der var fuldt fradragsret for repræsentationsudgifter, i et vist omfang var fradrag for udgifter, som lå meget tæt op af *”almindelige private forbrugsudgifter”*, i et ikke nødvendigt eller rimeligt omfang²¹. Der var dog i stk. 4 også en undtagelse, som sagde at *”Reglerne i 1. pkt. omfatter dog ikke den skattepligtiges udgift til udenlandske forretningsforbindelsers rejser og ophold, når udgifterne afholdes med det formål at opnå salg af varer eller tjenesteydelser til udlandet.”* Denne undtagelse blev dog fjernet igen ved lov nr. 336 af 07/05 2008, da loven ikke var i overensstemmelse med EU retten, idet den var diskriminerende.

Efter indførslen af denne lov var der stadig ikke nogen nærmere definition af begreberne eller sondringen imellem dem. Der findes dog, i forbindelse med forarbejderne til loven, en nærmere beskrivelse af disse, forarbejdet bliver nærmere beskrevet i afsnit 6.1.2.

Ved den efterfølgende ændring af loven i 2008 er der heller ikke nogen nærmere definition af repræsentationsudgifter.

6.1.1.4 Personalemkostninger (Statsskatteloven § 6)

Statsskattelovens § 6, litra a giver, fradrag for driftsomkostninger, se en nærmere beskrivelse i afsnit 6.1.1.1 Statsskatteloven, der er nødvendige til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten. Det er denne bestemmelse, der giver fradrag for personaleomkostninger. Der er dog ikke nogen beskrivelse af begrebet.

²¹ LFF 1985-1986.1.51

6.1.1.5 Gaver

Gaver giver i dette tilfælde kun fradrag, hvis de kan komme under nogle af de andre definitioner der er i ligningsloven. Der er ikke nogen lov, der giver fradrag for gaver som sådan. Området bliver dog behandlet nærmere under vejledninger i afsnit 6.1.3.

6.1.2 Forarbejde til loven

Der er, frem til forarbejdet i 1969 som nævnt, ikke i noget af forarbejdet til loven frem til 1969 nogen nærmere beskrivelse af begreberne eller hvordan man sonderer imellem dem. Man har med andre ord indført ordet ”reklame”, som et fradrag i 1959 uden at tage stilling til, hvad man mener reklame er.

Ved ændringen i 1985 finder der i forslaget til denne lovændring (LFF 1985-1986.1.51) følgende beskrivelse / definition af begreberne samt hvordan man mener, der skal sondres imellem disse:

Reklameudgifter

Reklameudgifter kan man normalt beskrive som værende udgifter, der har til formål at forbedre eller opretholde virksomhedens ry / omdømme, eller fremme kendskabet til virksomheden som helhed eller bestemte dele af virksomhedens produkter. Udgiften er endvidere normalt afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Genstande, som gives som gaver, kan også betragtes som en reklame. Dette kræver dog ifølge forarbejdet, at gaverne er påført virksomhedens navn / logo, og at den bestemte ting er fremstillet i et større antal eksemplarer, som hver især ikke er særlig kostbar, hvorved menes at genstandens kostpris ikke overstiger 100 kr. Som eksempler hertil nævner lovforslaget askebægre, papirknive, kuglepenn, kalendre, parkeringsskiver, tændstikæsker osv. I dag er det nok de færreste virksomheder, der giver askebægre og tændstikæsker m.v. I stedet kunne nævnes golfbolde, USB-nøgler, krus / glas m.v.

Repræsentation

Repræsentation beskrives som en udgift, der er afholdt overfor en forretningsforbindelse, hvilket således ikke er en person, som har tilknytning til virksomheden som eks. medarbejdere, ledelse el.lign. En forretningsforbindelse beskrives som virksomhedens kunder, leverandører, rådgivere, forhandlere og fuldmægtige, kommissionærer, konsignanter og agenter uden ansættelse i virksomheden. Repræsentations udgifter afholdes i modsætning til reklame overfor en bestemt gruppe mennesker eller navngivne personer. Gaver som gives til denne gruppe og går under be-

løbsgrænsen på 100 kr., som er nærmere beskrevet under reklame udgifter, anses dog som reklame.

Personaleomkostninger

Er personerne knyttet til virksomheden som medarbejder, i modsætning til personer nævnt under repræsentation, skal denne udgift ses som en personaleudgift, som er fuldt fradragsberettiget efter statsskatteloven § 6, litra a. Dette kræver dog, at udgiften er afholdt direkte til fordel for den eller de ansatte i virksomheden. Endvidere skal udgiften være rettet imod velfærdsforanstaltninger, forbedring af arbejdsmiljøet eller arbejdsklimaet.²²

Lovforslaget beskriver endvidere en medarbejder primært som værende en ansat i virksomheden. Endvidere kan selskabets aktionærer og bestyrelsesmedlemmer også anses som medarbejder, hvilket kun er når udgiften afholdes over for disse i deres egenskab af aktionær eller bestyrelsesmedlem. Desuden vil ansatte i virksomhedens eventuelle ”moderselskab / datterselskab” også anses som værende medarbejder i virksomheden.

I lovforslaget giver man endvidere mulighed for, at man i særlige tilfælde kan få fuldt fradrag for udgifter til forretningsforbindelserne (som er nærmere beskrevet under repræsentation), idet disse kan anses som en personaleomkostning. Her skal man dog konkret ind og se på den enkelte udgift, for at vurdere om dette er tilfældet. For at kunne blive anset som en fuldt fradragsberettiget personaleomkostning, kræver dette, at udgifter er nødvendige for at forretningsforbindelsen kan varetage deres opgave med at sælge den pågældende vare. Dette kunne eksempelvis være kurser eller lignende, omkring et eller flere af virksomhedens produkter.

Gaver (ej fradrag)

Gaver står som sådan ikke nærmere defineret i forarbejdet, og jeg skal derfor søge efter definitionen et andet sted. Gaver kan dog ifølge forslaget anses som en fuldt fradragsberettiget reklameudgift, såfremt de overholder de under reklame beskrevne betingelser. Gives der en gave, som ikke lever op til disse ting, anses de ikke som en reklameudgift, men derimod som en ej fradragsberettiget gave. Gaver m.v., som gives til en forretningsforbindelse eller dennes nærmeste, kan ifølge forslaget anses som repræsentation, såfremt udgiften har den ”fornødne” tilknytning til virksomhedens drift. Derudover kan gaver som gives til kunder og forretningsforbindelser,

²² LFF 1985-1986.1.51

anses som en reklameudgift, selvom de ikke er påført virksomhedens navn eller logo. Dette kræver dog, at de har en ubetydelig værdi.

Dette er de eneste beskrivelser, der er at finde i forarbejderne, idet forarbejdet til lovændringen i 2008 ikke indeholder nogen beskrivelse. Ubetydelig værdi er dermed ikke nærmere defineret.

6.1.3 Vejledninger

6.1.3.1 Er din virksomhed sponsor?

Dette er en vejledning, som SKAT har udgivet i juni 2011, og som kort beskriver reglerne for sponsorater. Det gælder både fradrag for de virksomheder, der betaler for udgiften, men også hvordan modtagerne skal agere på, at de modtager forskellige ydelser.

Vejledningen beskriver kort, at der udover selve reklameydelsen også i flere tilfælde er nogle ”tillægsydelser” såsom gratis billetter eller frit medlemskab, og hvordan disse skal behandles.

Vejledningen er beskrevet ”...praksis, hvilket i øvrigt står mere udførligt beskrevet i SKAT’s ligningsvejledning...”, hvorfor jeg på denne baggrund har valgt ikke at fokusere mere på denne vejledning, men beskriver det nærmere via ligningsvejledningen.

6.1.3.2 Ligningsvejledningen

Der vil i dette afsnit kun blive beskrevet det som ikke allerede er beskrevet i de foregående afsnit. Desuden vil de nævnte domme og afgørelser, som er i vejledningen, ikke bliver gennemgået, da dette vil ske i afsnit 6.1.4 afgørelser og praksis.

I ligningsvejledningen afsnit E.B.3.6 står der følgende definition af sponsorbidrag som værende ”..bidrag, en virksomhed yder til f.eks. sportsfolk, sportsklubber, kulturelle og lignende formål mod til gengæld at opnå en ydelse i form af ret til at få reklame for deres navn eller firmamærke. Sådanne udgifter er normalt fuldt fradragsberettigede som reklameudgifter, når virksomheden opnår en reklameværdi, som står i rimelig forhold til det ydede bidrag.”.

Reklame

Kigger man især på den sidste del, af ovenstående, er det med andre ord vigtigt, at virksomheden modtager en ”reklame”, der står i rimelig forhold til den udgift, som virksomheden giver for sponsoratet. Dette er dog ikke altid enkelt at opgøre, og slet ikke på forhånd, for hvordan skal man f.eks. ”måle” værdien af reklamen inden man reklamere, hvilket er nødvendigt da et sponsorat aftales inden man ved hvad den man sponsorerer yder. Er det en fodbold klub kan det eksempelvis betyde utroligt meget for udbyttet af sponsoratet, om denne klub kvalificerer sig til eksempelvis Champions League.

Når det vurderes, om der er tale om en reklameudgift, eller om omkostningen skal klassificeres, som noget andet, skal man udover ovenstående også se på, hvorfor man yder sponsoratet. Grunden hertil skal primært være af erhvervsmæssige grunde, og ikke af personlig interesse for det man nu sponsorerer. Hovedvægten skal her være den erhvervsmæssige grund, for at udgiften kan anses som en fuldt fradragsberettiget reklameudgift.²³ Der er endvidere et afgørende element i vurderingen, at karakteren af virksomhedsområdet sammenholdt med karakteren af den reklame virksomheden opnår gennem sponsorbidraget, kan begrunde fradraget.

Repræsentation

Repræsentation er primært klassificeret som ”... *opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser*”²⁴, se afsnit 6.1.2 for en nærmere beskrivelse af forretningsforbindelser, og vil typisk være afholdt i forbindelse med en afsluttende forretning eller for at tilknytte eller bevare en forretningsforbindelse. Ifølge vejledningen ville disse omkostninger blandt andet være restaurationsbesøg, drikkevarer, gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelsen og dennes nærmeste. Er der tale om mødeafholdelse hvor også ansatte deltager, skal hele udgiften anses som repræsentation, også den del som vedrører den / de ansatte.

Personaleomkostninger

Afgrænsningen imellem repræsentation og personaleudgifter er beskrevet i afsnit 6.1.2., ud over dette er personaleudgifter ikke nærmere behandlet i den nævnte vejledning. Ligningsvejledningen E.B.3.1 beskriver dog lønudgifter og andre personaleudgifter ved at ”*Alle erhvervsmæssigt betingede lønudgifter kan fradrages. Ydes en del af lønnen i form af naturalier, f.eks. i form af*

²³ LV 2011 E.B.3.6 Reklameudgifter

²⁴ LV 2011 E.B.3.7 Repræsentationsudgifter

frit ophold eller blot i form af fri kost eller fri bolig, er arbejdsgiverens udgifter hertil fradragsberettiget.”. Desuden beskriver vejledningen, at virksomheden herudover har fradrag, selvom de ikke er forpligtet til at betale, for ydelserne til personalet, som eksempel hertil nævnes personalefester, julefrokoster samt udgifter vedr. firmasport m.v. Ud fra dette har virksomheden fuldt fradrag for udgifter som hører under denne kategori. Dog skal udgifter til eksempelvis klientmøder ikke fratrækkes som personaleudgift, men alene som repræsentationsudgift med 25 % fradrag.

Gaver

Som nævnt under reklamer skulle hovedvægten af begrundelsen for at sponsere være af erhvervsmæssig grund. Er den ikke det men derimod af personlig interesse, skal sponsorbidraget betragtes som en ikke fradragsberettiget gave²⁵, eller i visse tilfælde som løn til ejeren. Der er endvidere et afgørende element i vurderingen, af karakteren af virksomhedsområdet sammenholdt med karakteren af den reklame virksomheden opnår gennem sponsorbidraget, i dette tilfælde ikke kan begrunde fradraget, for at udgiften bliver anset som gave. Derudover findes i skattelovgivningen ingen klar definition af en gave, men tager vi udgangspunkt i det juridiske begreb defineres en gave som en vederlagsfri overdragelse af et formuegode, hvor giverens handling efter den almindelige opfattelse fremtræder som et udslag af ”gavmildhed” (gavehensigt)²⁶. Dette understøttes også af SKAT’s Juridiske vejledning C.A.6.1.2.1., som understreger, at for at der kan være tale om en gave, skal denne være givet helt eller delvist vederlagsfrit. Der er altså ikke nødvendigt at gaven gives helt vederlagsfrit.

6.1.4 Afgørelser / praksis

Skatteretsligt kan sponsorater fradragsmæssigt, som tidligere nævnt, både være reklamer, repræsentation, personaleomkostninger eller ej fradragsberettiget gaver. Der er flere afgørelser på området, og jeg vil derfor forsøge at se på nogle af dem, som efter min mening er vigtigst at se nærmere på.

6.1.4.1 Ledende Højesteretsdom

Den skatteretslige sondring af sponsoratet som tidligere beskrevet bliver understreget i højesterets dom SKM 2006.398 HR, som drejer sig om, hvorvidt et bryggeri havde fradrag for udgifter

²⁵ LV 2011 E.B.3.6 Reklameudgifter

²⁶ Harmonisering af skatte- og afgiftregler, afsnit 6.7.2

til nogle fodboldbilletter, som selskabet havde erhvervet i henhold til nogle sponsorater indgået med diverse fodboldklubber. Sagen drejer sig om momsfradraget for de ovenstående billetter, men da den skattemæssige sondring imellem reklamer og repræsentation er den samme som den momsmæssige vurdering kan dommen også bruges her.²⁷ Dommen kan herefter resumeres således:

Appellanten (Bryggerigruppen A/S) har indgået sponsorkontrakter med en række fremtrædende sportsklubber og foreninger, der har offentlighedens interesse, herunder visse fodboldklubber i Faxe Kondi ligaen og divisionen. Sponsorkontrakterne er typisk delt i en del, der beskriver, hvilke reklameydelser der leveres, og i en del der beskriver, hvilke andre ydelser der leveres. Reklameydelserne består bl.a. i skilte på stadion og firmanavne på spillerdragter m.v. Andre ydelser, der kan indgå i et sponsorat er, fribilletter til den sponsorerede klubs kampe, landskampe, diverse arrangementer og rejser til udenlandske sportsbegivenheder. Billetter blev ifølge bryggerigruppen anvendt til reklame-/markedsføringsmæssige formål, hvor billetterne bl.a. var blevet anvendt til:

- 1. Betaling for display space formål.*
- 2. ”Markedsføringsmæssigt formål”, der ikke var af repræsentative karakter eller lignende*
- 3. Uddeling til medarbejdere*
- 4. Konkurrencer.*
- 5. Repræsentative formål for så vidt angår VIP-billetter m.v., hvor der havde været arrangementer med spisning.*

Højesteret afgjorde, at der skal kigges på hver enkelt billet for at vurdere, hvad denne har været anvendt til. Højesteret afgjorde samtidig, at billetter givet til udvalgte kunder, selvejende depotere, og andre personer, der gør en særlig indsats for selskabet, må betragtes som repræsentationsomkostninger, billetter til egne ansatte skal anses for naturalaflønnning, endvidere udtaler højesteret at de billetter, herunder landskampe, VIP-arrangementer og rejser til udlandet, som udloddes i forbindelse med salgskampagner eller anvendes som præmier ved konkurrencer, kan ikke, uanset værdi, sidestilles med reklameartikler, men skal behandles som gaver.

Højesteretsdommerne var indbyrdes uenige i afgørelsen, og afgørelsen er afgivet med dissens 3-2.

²⁷ Momsvejledningen J.1.1.15 Reklameudgifter og Harmonisering af skatte- og afgiftsregler afsnit 6.2.2, s. 156

De 3 af de 5 højesteretsdommere mente, at de billetter, der var udloddet i forbindelse med salgskampagner eller anvendes som præmier ved konkurrencer, ikke kunne sidestilles med reklameartikler, men har karakter af gaveydelse.

De 2 øvrige højesteretsdommere mente, at det kun var de billetter, der vedrører VIP-arrangementer og rejser til udlandet der (på grund af deres værdi) må anses for gaver. Derimod fandt de (ligesom landsretten), at de billetter, der var til stå- eller siddepladser, som udloddes i forbindelse med salgskampagner eller anvendes som præmier ved konkurrencer, og som har en lav værdi, skulle indgå som en integreret del af virksomhedens reklame- og markedsføringsaktivitet for et produkt på en sådan måde, at betalingen for disse billetter må anses for reklameudgift.

6.1.4.2 Øvrige domme og afgørelser

SKM 2011.402 BR vedrører de samme parter som højesteretsdommen og bekræfter ovenstående. Dog er tvisten her de skattemæssige fradrag. Resultatet af dommen er tilsvarende hentet fra højesteretsdommen, hvor der ikke blev godkendt fradrag for de billetter, som blev udloddet til salgskampagner eller til konkurrencer som præmier.

Erhvervsmæssig interesse contra privat interesse. (Reklame ctr. Ej fradrag)

Som beskrevet i de ovenstående afsnit 6.1.3.2 under gaver er det vigtigt, at udgiften til reklamen er afholdt som følge af en erhvervsmæssig begrundelse og ikke på grund af den private interesse. Nedenfor kommer et par afgørelser, hvor der ligger vægt på netop dette.

I SKM 2010.674 BR lagde dommen vægt på, at der ikke var en overvejende erhvervsmæssig interesse i sponsoratet, og det derfor var den private interesse som lagde til grund for sponsoratet af en lystfiskerforening, hvori en af ejerne i det sponserede selskab i øvrigt var medlem. Endvidere blev der heller ikke godkendt fradrag som repræsentationsomkostninger eller personaleomkostninger. Afgørelsen var derfor, at der var tale om en ikke fradragsberettiget gave. Afgørelsen er appelleret.

Samme synspunkt var der i TfS 1996, 818 LSR, hvor et lokalt rengøringsfirma ikke fik fradrag for reklameudgifter til en travhest. Begrundelsen til at nægte fradrag var også her, at hestens deltagelse i løb langt væk fra lokalområdet ikke kunne have nogen reklamemæssig værdi for selskabet, og derfor ikke var erhvervsmæssig begrundet. Dette var på trods af at dele af virksomhe-

dens navn indgik i både hestens og staldens navn. Reklamer var tegnet således, at selskabet ejede 50 % af hesten, den anden andel var ejet af virksomhedsindehaverens bror.

Modsat gav landsskattens i SKM 2005.296 LSR et selskab fradrag for udgiften til travhestehold som reklameudgifter. Lige som i ovennævnte sag bar hesten selskabets navn, og deltog i løb over hele landet. Retten lagde vægt på, at selskabets kunder, modsat den ovennævnte sag, kom fra hele landet, hvilket medfører at reklameværdien må anses at være højere. Derudover opfyldte den de almindelige krav til en reklame, idet den var afholdt for at opnå salg af vare eller tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår, samt at den var afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Reklameudgiften tager endvidere sigte på, at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket. Det, at ejeren interesserede sig for travsport, kiggede retten dog også på, men da selskabet derudover i vidt omfang, som sponsor, ydede en del bidrag inden for sport, blev fradraget godkendt.

Max værdi for gaver til reklamer (Reklame ctr. Repræsentation)

Som beskrevet i afsnit 6.1.2 forarbejdet til loven ser man også på værdien af den gave, der gives. Er den på max kr. 100,- kan den anses som en reklameudgift, såfremt den er påført virksomhedens navn eller logo. Der er nogle afgørelser, hvor netop denne beløbsgrænse indgår.

I henhold til SKM 2003.114 LSR sagde landsskatteretten, at en sparekasses udgifter til tegnebøger anses som repræsentationsomkostninger i stedet for en reklame udgift. En af rettens begrundelse var, at tegnebøgerne hver havde en kostpris på kr. 167 ekskl. moms, og derfor oversteg de grænsen på kr. 100, hvilket medførte, at der ikke kunne være tale om en reklameudgift.

Samme synspunkt havde Vestre Landsret i SKM 2006.440 VLRV, hvor et diskoteks udgifter til præmier i forbindelse med forskellige konkurrencer blev anset som værende en repræsentationsudgift, idet udgiften var på kr. 150,-, hvilket overstiger grænsen på de kr. 100,-.

I TfS 1995, 753 LSR fik en virksomhed derimod fradrag for bolsjer som alle var indpakket og forsynet med virksomhedens navn og logo. Kostprisen af de enkelte bolsjer var ca. 17 øre. Retten lagde blandt andet vægt på den ubetydelige værdi, samt det faktum at bolsjerne stod frit fremme i virksomhedens forretning eller blev medbragt af virksomhedens sælgere.

Ubestemt kreds af kunder (Reklame ctr. Repræsentation)

Som nævnt under forarbejdet til loven i afsnit 6.1.2 skal en udgift være afholdt overfor "...en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder...". Er dette ikke sket anses en udgift ikke for værende en reklameudgift.

I den tidligere nævnte SKM 2003.114.LSR, havde retten udover overskridelse af beløbsgrænsen på kr. 100,- også lagt vægt på, at gaverne (tegnebøgerne) ikke blev uddelt til en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, idet det kun var kunder, der havde "rund fødselsdag", som modtog gaven. Det var derfor ikke alle, der kunne modtage gaven.

Også i SKM 2006.440 VLRV, som ligeledes tidligere har været nævnt, har man lagt vægt på, i forbindelse med udskænkning af gratis drikkevarer i diskoteket til kunder, at der ikke var tale om en ubestemt kreds af kunder, idet det kun var de personer, som var til stede på diskoteket, som kunne få glæde af dette. Man fandt derfor, at udgiften kun var afholdt som udslag af kommerciel gæstfrihed, hvilket medførte, at udgifterne ikke kan fratrækkes som reklame men udelukket som repræsentation.

Sagen blev anket til højesteret, hvor SKM 2007.547 HR blev stadfæstet af Vestre Landsrets afgørelse. I forbindelse med behandlingen i Højesteret kom selskabet med den yderligere oplysning, at drikkevarerne, som frit blev udskænket, kun var til de folk, der havde "drinksbilletter", og at disse drinksbilletter var uddelt på gaden til vilkårlige personer. Til dette siger højesteret, at det er en oplysning, som er kommet alt for sent i forløbet, og at man derfor ikke tillagde det nogen vægt.

I TfS 1997, 67 VLD, blev en virksomhed nægtet fuldt fradrag som reklameudgift, da retten fandt, at udgiften skulle fradrages som repræsentationsomkostning med kun 25 % fradrag. Grunden var, at virksomheden på et bestemt tidspunkt hver uge gav mad og gratis øl til kunderne. Retten fandt, at selvom der reelt havde været adgang for alle, var det i væsentlig omfang kun stamkunder, som fik "glæde" af dette. Man fandt derfor ikke, at udgiften kunne anses for afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder. Derudover havde åben hus arrangementerne nået et ikke ubetydelig omfang, hvorfor man anså arrangementet som udtryk for kommerciel gæstfrihed med det formål at knytte eller bevare forretningsforbindelser.

Fremme virksomhedens omdømme m.v. (Reklame ctr. Gave)

Som nævnt i opgavens afsnit 6.1.2 står der i forarbejdet, at reklame er defineret som værende udgifter, der har til formål at forbedrer eller opretholde virksomhedens ry / omdømme eller fremme kendskabet til virksomheden som helhed eller bestemte af virksomhedens produkter.

TfS 1989, 242 LSR får en bank godkendt fradrag for udgifter til en skulptur i to by'er, idet landsskatteretten fandt, at den afholdte udgift måtte antage at tage sigte på opretholdelse af bankens almindelige omdømme og samtidig fremme dens interesser, ved at gøre sig kendt og fordelagtigt bemærket.

I TfS 1989, 481 LSR var udfaldet det samme. Her gav en lokal bank en gave til den lokale landbrugsskole og til oprettelse af en lokal husholdningsskole på i alt kr. 100.000. Landsskatteretten fandt, at gaven måtte antages at have en ikke uvæsentlig betydning for bankens status og almindelige omdømme i det lokale område, hvorefter gaveydelsen måtte anses som reklameomkostning.

Sammenhæng imellem reklamen og forretningsområdet (Reklamer ctr. Gave)

Ligningsvejledningen siger, som nævnt tidligere i afsnit 6.1.3.2, at det er et afgørende element i vurderingen, at karakteren af virksomhedsområdet, sammenholdt med karakteren af den reklame virksomheden opnår gennem sponsorbidraget, kan begrunde fradraget.

TfS 1996, 250 VLD understøtter denne påstand, idet en frisør ikke fik fradrag for en udgift til den lokale turistforening. Retten lagde til grund, at der ikke var nogen sammenhæng imellem de mange turister, virksomheden havde haft som kunder, og det, at hun var medlem af turistforeningen.

Modsat giver SKM 2011.164 SR fradrag som reklameudgift / sponsorbidrag til en virksomhed, som sponsorerer et udenlandsk museums køb af møbler designet af en dansk møbeldesigner. Begrundelsen var, at virksomheden, som ikke selv solgte nogle møbler, men som havde rettighederne til møblerne via samarbejde med nogle møbelproducerende licenstagere, modtog royalty for alle møblerne disse møbelproducenter solgte. Virksomhedens indtægter var derfor direkte afhængige af at møbelproducenterne solgte så mange møbler som muligt.

Medarbejder eller forretningsforbindelser (Personaleudgift ctr. Repræsentation)

SKM 2003.204 ØLR handler om to sambeskattede selskaber, der havde afholdt et jubilæumsarrangement. Af deltagere var udover selskabernes ansatte en lang række selvstændige ejendomsmæglere og deres personale samt nogle eksterne forretningsforbindelser. Retten fandt, at den del af udgiften, som vedrørte selskabets ansatte samt de selvstændige ejendomsmæglere og deres ansatte, skulle anses som en personale udgift, idet udgiften kunne anses som afholdt med sigte imod at forbedre arbejdsmiljøet, arbejdsklimaet og samhørigheden imellem medarbejderne. Den del, der vedrørte de eksterne forretningsforbindelser, skulle anses som repræsentation. Grunden til at udgiften til de selvstændige ejendomsmæglere og deres ansatte kunne gå med under personaleudgifter, var at alle disse ejendomsmæglere, for at kunne være med i ejendomsmæglerkæden, skulle eje en vis mængde aktier i det ene af de to selskaber. Dette skyldes, som nævnt i afsnit 6.1.2 under forarbejdet til loven, at udgiften var afholdt over for ejendomsmæglerne, på baggrund af deres status som aktionær. Det at de også købte nogle forskellige ydelser ved det ene selskab, ansås ikke for at have betydning.

I TfS 1999, 126 VLD afholdte en virksomhed, som solgte helseproduktet til Matas forretninger, samt apoteker og helsekostforretninger, et arrangement, som indeholdte et virksomhedsbesøg og et foredrag. Til arrangementet var der inviteret indehavere og ansatte i de nævnte forretninger. Retten fandt, at udover at der ikke var tale om en reklameudgift, så kunne udgiften ikke anses som en personaleudgift, idet arrangementet ikke havde karakter af kursus eller undervisning, hvilket ville have givet fuldt fradrag som en personale udgift, nærmere omtalt i afsnit 6.1.2 under forarbejde til loven.

I TfS 1992, 66 LSR ville en virksomhed have at den andel af udgiften til et møde, hvor både forretningsforbindelser og ansatte var med, som var til de ansatte, skulle anses som en personaleudgift med fuldt fradrag. Dette underkendte landsskatteretten og sagde, at hele udgiften skulle anses som repræsentation.

6.2 Artikler m.v.

En gennemgang af diverse artikler og øvrige udgivelser bekræfter og understøtter den gældende lovgivning og praksis.

Om der er fradrag eller ej for udgifterne til sponsoraterne, kan det beskrives ”Som udgangspunkt er udgifter til sponsoraftaler og gaver til kunder og andre, der ydes i reklameøjemed, omkostninger, der er fradragsberettiget i selskabets indkomst. Den skattemæssige konsekvens i de tilfælde hvor et sponsorat eller gave står i misforhold til selskabets værdi, er enten at selskabet delvist eller helt mister fradragsretten...”²⁸. Der ligger altså også her vægt på, at udgiften til sponsoratet skal stå mål med den reklame virksomheden får. Dette er yderligere beskrevet ved et eksempel, hvor et selskab helt mister fradragsretten for et sponsorat, da dette betragtes som en gave: ”Gaven kan f.eks komme til udtryk som et sponsorbidrag, hvor reklameværdien enten ikke er til stede eller er stærkt begrænset. Disse situationer opstår specielt i selskaber som ejes af en enkelt eller få aktionærer, hvor gaver oftest vil være begrundet i hovedaktionærens / hovedaktionærernes interesse. Gaver til hovedaktionærens foretrukne fodboldklub er et nærliggende eksempel.”²⁹

Ligeledes bekræftes det i en redegørelse fra skat i 1991, at det er vigtigt, at udgifter til reklamer mv. behandles ens både momsmæssigt og skattemæssigt, hvilket også sker³⁰. Dette bekræfter, at jeg kan bruge højesteretsdommen fra 2006, selvom denne afgørelse omhandler det momsmæssige aspekt.

Definitionen af gavebegrebet beskrives som det traditionelle juridiske begreb, idet der i skatte-lovgivningen ikke er nogen beskrivelser af dette³¹. Denne beskrivelse er identisk med den i ligningsvejledningen beskrevne, som er nærmere behandlet i afsnit 6.1.3.2.

6.3 Værdiansættelse

I moms bekendtgørelsens § 40 er der beskrevet en del krav, som skal være opfyldt i forbindelse med udstedelse af en faktura. Dette gælder også, når det er et sponsorat. SKAT har derfor også i SKM 2002.363 TSS udtalt, at de forskellige elementer i et sponsorat skal prisfastsættes individuelt og fremgå af den faktura, som selskabet modtager. Ifølge meddelelsen skal de forskellige ”ydelse” værdiansættes til den pris, som sælgeren sædvanlig sælger ydelsen for til tredjemand.

²⁸ Gaver og sponsorater i selskabs- og kapitalmarkedsretten s. 117

²⁹ Gaver og sponsorater i selskabs- og kapitalmarkedsretten s. 111

³⁰ Harmonisering af skatte- og afgiftsregler s. 156

³¹ Harmonisering af skatte- og afgiftsregler s. 179

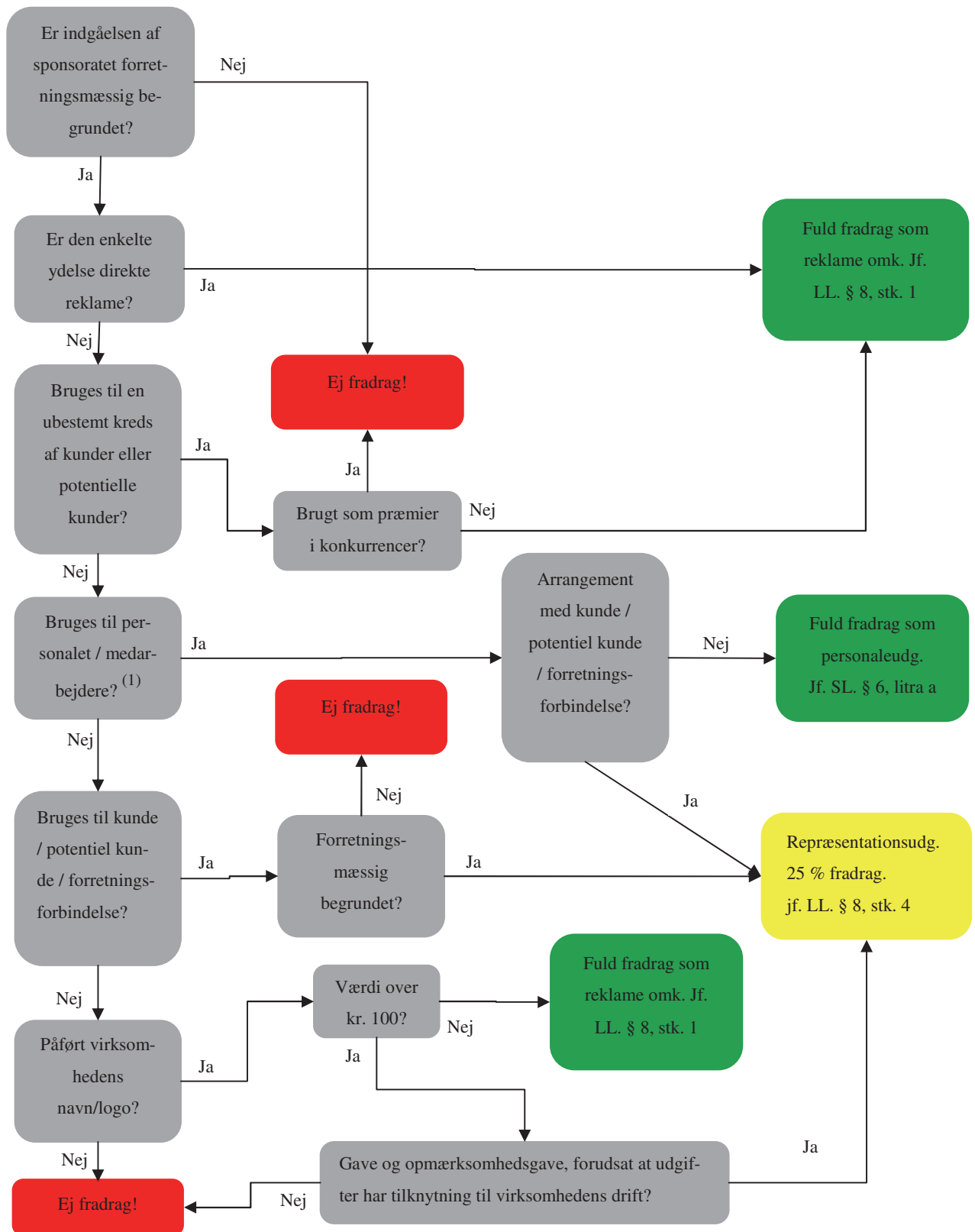
Ifølge meddelelsen betyder det ikke noget, om selskabet faktisk bruger ydelserne. Det er nok, at de har ydelsen til rådighed. Meddelelsen henviser i øvrigt til momslovens § 52.

I Højesterets dom SKM 2006.398 HR, som jeg uddyber i afsnit 6.1.4.1, har retten også taget stilling til værdiansættelsen af de forskellige billetter. Selskabet ville have, at den pris, der skulle bruges, var den pris, som de ville kunne købe billetter til fra de klubber, de sponserede. Denne pris er oplyst af de forskellige klubber efter, at sagen blev rejst ved domstolen. Landsskatteretten kom dog frem til, at billetterne skulle fastsættes til den pris, som billetterne ”normalt” koster, altså det som tredjemand kan købe dem til. Værdiansættelsen blev stadfæstet af højesteret, og selvom højesteretsafgørelsen var afsagt med dissens, var alle dommerne enige om værdiansættelsen.

6.4 Sammenfatning

For overskuelighedens skyld har jeg opstillet et diagram, der viser rækkefølgen, de forskellige spørgsmål skal stilles i, for at finde det korrekte fradrag / lov.

Oversigt over fradragsmulighederne for de forskellige elementer i en sponsorkontrakt



Oversigt over fradraget de forskellige elementer i sponsoratet - egen tilvirkning

1) Se afsnit 6.1.2 i opgaven for nærmere forklaring

7 Empirisk undersøgelse

En del virksomheder køber forskellige sponsorpakker i forskellige sportsgrene, fra for eksempel fodbold-, håndbold- og ishockey-klubber, og herunder de forskellige landshold. Disse sportsgrene er nogle af de mest omtalte emner i mediernes, hvor fodbold nok er den sportsgren, der får aller mest opmærksomhed. Det er derfor meget naturligt for de forskellige virksomheder at fokusere deres reklame / sponsorat på disse sportsgrene. Jeg har derfor valgt at fokusere på disse områder.

Det vurderes at være vigtigt for undersøgelsen, at have en stor stikprøve population for på den måde at finde alle aspekterne i en sponsorkontrakt. Således valgtes undersøgelsen at blive foretaget som en systematisk udvælgelse af stikprøver, og valget faldt på landsholdet inden for fodbold og håndbold samt de bedste rækker inden for herre- fodbold, ishockey og håndbold samt kvinde håndbold.

Flere af klubberne har informationerne tilgængelig på internettet og hvor det ikke er tilfældet, har jeg via e-mail kontaktet klubben. Undersøgelsen består derfor både af offentligt tilgængelige oplysninger samt oplysninger modtaget igennem skriftlig henvendelse til klubber og landshold.

	Forskellige antal klubber / hold
Offentligt tilgængelige informationer	7 stk.
Skriftlig henvendelse	22 stk.
Modtaget svar	8 stk.
Modtaget svar i %	36 %
Samlet antal forskellige klubber / hold	29 stk.
Samlet antal svar inkl. offentlig tilgængelige	15 stk.
Svar % samlet inkl. offentlig tilgængeligt	52 %
Samlet antal forskellige kontrakter	122 stk.
Antal indenfor fodbold	72 stk.
Antal indenfor ishockey	28 stk.
Antal indenfor håndbold (både mænd og kvinder)	22 stk.

Da næsten alle klubber har flere områder under sig, og næsten alle områder har flere forskellige sponsor muligheder, er antallet af spurgte klubber noget lavere end antallet af forskellige kontrakter.

Set ud fra at over halvdelen af klubberne har svaret og det forholdsvis store antal forskellige kontrakter, vurderes det, at de modtagne svar udgør et repræsentativt billede af sponsorkontrakterne / mulighederne i de danske klubber / hold, og jeg vurderer derfor, at resultatet kan anses som pålideligt.

Ved langt de fleste svar er der ikke tale om en egentlig kontrakt, men et ”forslag” til hvad en kontrakt kan indeholde, hvilket ikke påvirker resultatet af denne analyse, da formålet er at undersøge de forskellige ydelser, der indgår / kan indgå i kontrakterne.

7.1 Fordeling af indhold

Sponsorkontrakterne kommer i vidt forskellige udformninger, mange af dem med forskelligt indhold og pris. Det kan derfor være svært generelt at sige, hvordan disse behandles, da næsten alle virksomheder får en individuel tilpasset kontrakt. Derfor har jeg valgt at ”splitte” disse kontraktforslag op i forskellige ”standard” elementer, for så derefter at se på behandlingen af de enkelte områder.

Ved gennemgang af de 122 forskellige kontrakter, oplæg og brochurer det har været muligt at fremskaffe, har jeg lavet en opgørelse over, hvor mange kontrakter der indeholder hvad. Efterfølgende er der en opgørelse for hvert af de tre områder: Fodbold, håndbold og ishockey.

EMPIRISK UNDERSØGELSE

Samlet

Samlet: 122 forskellige kontrakter m.v.

Indhold i kontrakterne	Antal kontrakter i stk. der indeholder det pågældende	Omregnet til % (afrundet)
Billetter / VIP Billetter	115	94 %
Skiltning af virksomhedens navn / logo (3)	105	86 %
Restauranter / spisning / drikke (7)	74	61 %
Netværksgrupper (6)	53	43 %
Annoncer i kampprogram / hjemmeside m.v.	37	30 %
Rabatter til div. køb / souvenirs	36	30 %
Parkeringskort	33	27 %
Billetter til andre ting (9)	32	26 %
Bandereklame (2)	32	26 %
Klubbens logo	30	25 %
Højtaler spot	28	23 %
Rejser (nogle med flere rejser)	27	22 %
Reklamer på storskærm / lystavle	23	19 %
Rejser i Danmark (11)	23	19 %
Uddeling af virksomhedens materiale	19	16 %
Infomøder m. spiller m.v.	17	14 %
Souvenirs / merchandise (4)	13	11 %
Klubbens spillere (1)	12	10 %
Værdikuponer (5)	12	10 %
Valgfri ydelser (12)	11	9 %
Tilbud om køb af rejse	9	7 %
Kamp sponsor / "Man of the match" arrangement	8	7 %
Klubblad / avis	5	4 %
Andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.)	5	4 %
"opsparing til rejse" (10)	5	4 %
Reklame på spillertrøje	5	4 %
Mulighed for leje af stadion / bus m.v. (8)	3	2 %
Gulv / Is reklame	3	2 %
Opkald en del af stadion	1	1 %
Lån af mødelokaler m.v.	1	1 %

Kilde: Egen tilvirkning

EMPIRISK UNDERSØGELSE

Fodbold
Samlet: 72 forskellige kontrakter m.v.

Indhold i kontrakterne	Antal kontrakter i stk. der indeholder det pågældende	Omregnet til % (afrundet)
Billetter / VIP Billetter	68	94 %
Skiltning af virksomhedens navn / logo (3)	59	82 %
Restauranter / spisning / drikke (7)	41	57 %
Netværksgrupper (6)	38	53 %
Rabatter til div. køb / souvenirs	30	42 %
Parkeringskort	28	39 %
Rejser (nogle med flere rejser)	23	32 %
Bandereklame (2)	23	32 %
Klubbens logo	21	29 %
Rejser i Danmark (11)	20	28 %
Billetter til andre ting (9)	20	28 %
Annoncer i kampprogram / hjemmeside m.v.	18	25 %
Infomøder m. spiller m.v.	14	19 %
Reklamer på storskærm / lystavle	14	19 %
Højtaler spot	14	19 %
Souvenirs / merchandise (4)	11	15 %
Klubbens spillere (1)	11	15 %
Værdikuponer (5)	10	14 %
Tilbud om køb af rejse	9	13 %
Uddeling af virksomhedens materiale	6	8 %
Valgfri ydelser (12)	6	8 %
Klubblad / avis	5	7 %
Kamp sponsor / "Man of the match" arrangement	5	7 %
"opsparing til rejse" (10)	5	7 %
Mulighed for leje af stadion / bus m.v. (8)	3	4 %
Andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.)	2	3 %
Lån af mødelokaler m.v.	1	1 %
Opkald en del af stadion	1	1 %
Gulv / Is reklame	0	0 %
Reklame på spillertrøje	0	0 %

Kilde: Egen tilvirkning

EMPIRISK UNDERSØGELSE

Håndbold
Samlet: 22 forskellige kontrakter m.v.

Indhold i kontrakterne	Antal kontrakter i stk. der indeholder det pågældende	Omregnet til % (afrundet)
Billetter / VIP Billetter	21	95 %
Skiltning af virksomhedens navn / logo (3)	19	86 %
Restauranter / spisning / drikke (7)	12	56 %
Højtaler spot	9	41 %
Uddeling af virksomhedens materiale	8	36 %
Annoncer i kampprogram / hjemmeside m.v.	7	32 %
Netværksgrupper (6)	5	23 %
Infomøder m. spiller m.v.	3	14 %
Bandereklame (2)	3	14 %
Rejser i Danmark (11)	3	14 %
Parkeringskort	2	9 %
Rejser (nogle med flere rejser)	2	9 %
Souvenirs / merchandise (4)	2	9 %
Klubbens logo	2	9 %
Gulv / Is reklame	1	5 %
Reklame på spillertrøje	1	5 %
Klubbens spillere (1)	1	5 %
Reklamer på storskærm / lystavle	1	5 %
Lån af mødelokaler m.v.	0	0 %
Rabatter til div. køb / souvenirs	0	0 %
Værdikuponer (5)	0	0 %
Tilbud om køb af rejse	0	0 %
Mulighed for leje af stadion / bus m.v. (8)	0	0 %
Billetter til andre ting (9)	0	0 %
Klubblad / avis	0	0 %
Andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.)	0	0 %
Opkald en del af stadion	0	0 %
Kamp sponsor / "Man of the match" arrangementer	0	0 %
"opsparing til rejse" (10)	0	0 %
Valgfri ydelser (12)	0	0 %

Kilde: Egen tilvirkning

EMPIRISK UNDERSØGELSE

Ishockey

Samlet: 28 forskellige kontrakter m.v.

Indhold i kontrakterne	Antal kontrakter i stk. der indeholder det pågældende	Omregnet til % (afrundet)
Skiltning af virksomhedens navn/logo (3)	27	96 %
Billetter / VIP Billetter	26	93 %
Restauranter / spising / drikke (7)	21	75 %
Netværksgrupper (6)	20	71 %
Annoncer i kampprogram / hjemmeside m.v.	12	43 %
Reklamer på storskærm / lystavle	8	29 %
Klubbens logo	7	25 %
Bandereklame (2)	6	21 %
Rabatter til div. køb / souvenirs	6	21 %
Billetter til andre ting (9)	6	21 %
Højtaler spot	5	18 %
Uddeling af virksomhedens materiale	5	18 %
Valgfri ydelser (12)	5	18 %
Reklame på spillertrøje	4	14 %
Parkeringskort	3	11 %
Andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.)	3	11 %
Kamp sponsor / "Man of the match" arrangement	3	11 %
Gulv / Is reklame	2	7 %
Værdikuponer (5)	2	7 %
Rejser (nogle med flere rejser)	2	7 %
Klubbens spillere (1)	0	0 %
Lån af mødelokaler m.v.	0	0 %
Souvenirs / merchandise (4)	0	0 %
Infomøder m. spiller m.v.	0	0 %
Tilbud om køb af rejse	0	0 %
Mulighed for leje af stadion / bus m.v. (8)	0	0 %
Klubblad / avis	0	0 %
Opkald en del af stadion	0	0 %
"opsparing til rejse" (10)	0	0 %
Rejser i Danmark (11)	0	0 %

Kilde: Egen tilvirkning

- 1) Kan koste ekstra i nogle sponsorater.
- 2) Både elektroniske (LED) og "almindelige"
- 3) Dette kan være i kampfolder, sponsor væg, hjemmeside m.v.
- 4) Kan være forskellige ting, både med og uden autograf.
- 5) Dette er kun dem, hvor det er med i standardpakken. Flere klubber reklamerer med, at man kan købe dem.
- 6) Kaldes forskelligt i klubberne, men går ud på at møde andre sponsorer.
- 7) Indeholder forskellige ting, både buffet, restaurant, øl, vand og vin m.v.
- 8) Koster ekstra i alle sponsorater.
- 9) Dette kan være til landskampe, ligakampe eller andre arrangementer.
- 10) Noget af sponsoratet "opsøres" til en rejse arrangeret af klubben.
- 11) Til nogle af klubbernes udekampe.
- 12) Alle sponsorater giver mulighed for at købe ekstra valgfri ydelser, men nogle kræver, at man køber noget ekstra. Det er kun dem der er medtaget her.

7.1.1 Komparativ analyse imellem de tre områder

Da det ikke har været muligt at få samme antal kontrakter indenfor håndbold og ishockey som indenfor fodbold, kan dette give nogle udsving i sammenligningerne. Hvis man ser bort fra dette, ser det ud til at, der er en tilnærmelsesvis ens fordeling inden for sportsgrenene. Der er eksempelvis en klub, som har alle 3 sportsgrene, og her er mulighederne fuldstændig identisk for de tre sportsgrene. Eneste forskel er prisen.

Der er dog nogle afvigelser, for indenfor håndbold og ishockey er det f.eks. muligt at købe gulv / is reklamer, hvilket ikke er muligt i fodbold, ligesom højtalerspot også er mere udbredt inden for håndbold, end den er i f.eks. fodbold. I fodbold ser det derimod ud til, at f.eks. parkeringskort, rejser og rabatter til diverse souvenirs er mere udbredt end i de andre sportsgrene.

Men i sponsoraterne ser det i hovedtræk ud til at kunne indeholde det samme inden for alle tre sportsgrene.

7.2 Hvilke ydelser kan kontrakten indeholde

Herunder kommer en kort beskrivelse af de enkelte punkter / indhold i kontrakterne.

7.2.1 Klubbens logo

Virksomheden får ret til at anvende den enkelte klubs logo i sin markedsføring. På denne måde kan klubben indikere, at den støtter den enkelte klub. De fleste klubber har dog som krav, at de skal godkende reklamen først.

7.2.2 Klubbens spillere

Dette giver sponsoren ret til at anvende klubbens spillere og deres marketing værdi, eventuel i en reklamefilm eller lignende. Dette har blandt andet Arla og Dong tidligere benyttet sig af i stor stil i forbindelse med deres sponsering af fodboldlandsholdet. Ligesom ved logoet skal dette godkendes af klubben først.

7.2.3 Bande reklame

Dette giver virksomheden en vis mængde bande reklame, hvorved virksomheden kan få sit navn og budskab ud til tilskuerne og eventuelle tv-seer og lignende. Det gælder både de nye elektriske bander og de mere almindelige ”gamle” bande reklamer.

7.2.4 Reklamer på storskærm og lystavler

Her får virksomheden ligesom ved bande reklame mulighed for at få navn og budskab ud til tilskuerne mv., men her er der også mulighed for at få vist mindre reklamefilm for virksomheden. Lystavlerne kan hænge forskellige steder på stadion, eller ved indgangen.

7.2.5 Skiltning

Her bliver der forskellige steder opsat skilte med virksomhedens navn og logo. Dette kan dog variere meget fra klub til klub, hvordan dette gøres.

7.2.6 Billetter

En af de ting som er med i næsten alle sponsorater, er et antal billetter til forskellige steder på stadion. Dette kan både være "almindelige" billetter, men også de såkaldte VIP billetter, som typisk giver adgang til bedre pladser.

7.2.7 Lån af mødelokaler m.v.

Her har virksomheden mulighed for at låne mødefaciliteter med diverse udstyr, som så kan bruges op til, eller i forlængelse af en kamp.

7.2.8 Annoncer

Alle klubber har en eller anden form for avis eller blad samt et kampprogram i forbindelse med hjemmekampe. Her får virksomheden mulighed for at annoncere de forskellige steder. Det kan også være på klubbens hjemmeside,

7.2.9 Souvenirs / merchandise

Ved nogle sponsorater følger der enkelte souvenirs / merchandise med, hvilket kan være en signeret trøje, bold eller lignende.

7.2.10 Infomøder m.v.

Dette kan være lidt forskelligt fra klub til klub. Nogle holder et par stykker i løbet af året som optakt til den nye "sæson", andre holder en før hver kamp. Fælles for dem er dog, at man kan møde træneren og forskellige spillere til møderne.

7.2.11 Parkeringskort

Giver adgang til speciel VIP parkering i forbindelse med klubbens hjemmekampe.

7.2.12 **Rejser**

Her gives der mulighed for at deltage i en eller flere af klubbens kampe i Europa. Næsten alle klubber har kampe i Europa. Alternativt hvis de ikke deltager i en europæisk turnering har de typisk en eller flere træningskampe i Europa. I forbindelse med pågældende rejser / kampe bliver alt typisk betalt af klubben. Dette kan dog variere fra klub til klub.

7.2.13 **Rabatter**

Her gives der i forbindelse med sponsoratet adgang til forskellige rabatordninger. Det kan være til andre af klubbernes forretninger, eller til andre samarbejdspartnere.

7.2.14 **Værdikuponer**

Nogle klubber giver også værdikuponer, som kan bruges til betaling af forskellige vare, blandt andet mad, drikke og merchandise.

7.2.15 **Netværksgrupper**

Der er i flere klubber forskellige "klubber", hvor det er muligt at møde andre sponserer / forretningsforbindelser.

7.2.16 **Spisning, drikkevarer m.v.**

Her er der mad og drikke i forbindelse med klubbernes hjemmekampe. Afhængig af hvilken størrelse sponsorat man har tegnet samt til hvilken klub, er der forskellig kvalitet af mad samt drikkevarer, og det er ikke alle, der har fri "bar".

7.2.17 **Tilbud om køb af rejser**

Identisk med rejserne under 7.2.12 her tilbydes sponsoren bare at købe rejsen for et ekstrabeløb.

7.2.18 Mulighed for leje af bus / stadion / hal m.v.

Flere klubber tilbyder i sponsoraterne, at det er muligt at leje bus, stadion, loger og lounges, hvis man ønsker det til forskellige arrangementer. Dette kan koste ekstra, afhængigt af hvilket sponsorat man har tegnet.

7.2.19 Billetter til andre ting

Dette er meget forskelligt, men der er en del klubber, der i enkelte af deres sponsorater giver billetter til f.eks. landskampe, koncerter, golfbaner eller messer m.v.

7.2.20 Klubblad / avis

Nogle klubber tilbyder klubbens blad eller avis fremsendt gratis til nogle sponsorer.

7.2.21 Andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.)

Der er også nogle klubber, der giver andre "goder". Dette kunne eksempelvis være guldkort til tivoli, adgang til forskellige golf arrangementer, koncerter eller lignende som f.eks. afholdes i klubbens lokaler.

7.2.22 Opkald en del af stadion

Der er her mulighed for navngivning af f.eks. Stadion, tribuner, trappetårne eller andre specifikke dele af klubbens hjemmebane. Dette tilbydes typisk kun ved sponsorater af en vis størrelse.

7.2.23 Kamp sponsor / "Man of the match" arrangement

Her får man typisk mulighed for at være kamp sponsor eller vælge "Man of the match". Begge dele giver mulighed for noget ekstra eksponering af forskellig art.

7.2.24 Opsparing til rejser

I nogle enkelte sponsorater "opsparer" en del af det man betaler, således at det senere kan bruges til betaling af en rejse, se punkt 7.2.17.

7.2.25 Højtaler spot

Dette består af forskellige ”reklame” spots over højtaleren, men det kan også bare være, at virksomhedens navn bliver nævnt.

7.2.26 Uddeling af virksomhedens materiale

Her får virksomhederne mulighed for at uddele deres materiale til forskellige personer. Dette kunne være alle, som sidder et bestemt sted, eller spiser et bestemt sted.

7.2.27 Gulv / Is reklame

Her kommer virksomhedens navn / logo ned i isen ved en ishockey kamp, eller sat på gulvet i en håndboldkamp.

7.2.28 Reklame på spillertøj

En af de nok mest kendte sponseringer er, når virksomhedens navn / logo kommer på spillernes tøj. Dette er typisk også de helt store sponserater.

7.2.29 Rejser i Danmark

Ligesom klubberne tilbyder rejser til de kampe, de skal til i udlandet (se punkt 7.2.12), tilbydes forskellige sponserer også rejser til de kampe, der skal spilles andre steder i Danmark.

7.2.30 Valgfri ydelser

Flere af sponseraterne giver en valgfrihed over, hvilke af de forskellige ydelser sponsoren vil have. Det er derfor ikke muligt nærmere at definere, hvad dette er, men det kan i princippet være hvilken som helst af de ovennævnte punkter.

8 Analyse af ydelserne

I dette afsnit vil jeg analysere de forskellige ydelser, jeg har delt kontrakterne op i, og se på om der er nogle fradragsbegrænsninger, således at der ikke er symmetri imellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige opgørelse, under de enkelte områder, og eventuel hvad der kunne gøres for at undgå problemer.

8.1 Generelle forudsætninger

Nogle af områderne er grupperet på grund af sammenfald i den skattemæssige behandling.

8.1.1 Regnskabsmæssig

Udgiften skal være faktureret til virksomheden, da udgiften ellers ikke kan fratrækkes. Omkostningen skal endvidere vedrøre regnskabsperioden, er dette ikke tilfældet skal udgiften periodiseres, se en nærmere beskrivelse under afsnit 5.2.

8.1.2 Skattemæssig

For alle omkostningerne er det et krav, at de bruges i en forretningsmæssig henseende. Endvidere er det, som man kan se i tidligere afsnit, et krav, at hele sponsoratet er forretningsmæssigt begrundet. Opfyldes disse krav ikke, er der ikke skattemæssigt fradrag for udgiften.

8.2 Ydelserne

Da den regnskabsmæssige behandling er uændret inden for alle områderne, vil der i dette afsnit blive gennemgået den skattemæssige fradragsret for de enkelte ydelser samt sammenlignet med den regnskabsmæssige behandling, for at se om der er symmetri imellem dem.

8.2.1 Klubbens logo og klubbens spillere

Fradragsmuligheder

At de forskellige sponsorer får lov til at benytte den klub den sponsoredes klubs logo eller spillere i forskellige reklamemæssige sammenhæng, giver ikke nogen begrænsning i fradragsmulighe-

derne eller andre problemer i henhold til skat. Denne udgift giver derfor fuldt fradrag i henhold til LL. § 8, stk. 1.

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Ingen udover de generelle betingelser.

Mulighed / løsning

Virksomheden skal kun bruge ovenstående i forretningsmæssig henseende.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området symmetri imellem de to områder.

8.2.2 Reklamer på bande / storskærm / lystavle / gulv / is / tøj samt skiltning med virksomhedens navn / logo og navngivning af stadion

Fradragmuligheder

At virksomhederne reklamerer via storskærme / bander eller lignende, giver ingen begrænsninger i fradrag, da dette må siges at henvende sig til en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Der er derfor fuldt fradrag i henhold til LL. § 8, stk. 1.

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Ingen udover de generelle betingelser.

Mulighed / løsning

Virksomheden skal kun bruge ovenstående i forretningsmæssig henseende.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området symmetri imellem de to områder.

8.2.3 Billetter / VIP billetter også til andre ting (guldkort tivoli, golf, koncerter m.v.)

Fradragmuligheder

Hvis billetterne gives til personalet, kan udgifterne til disse fratrækkes som personale omkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Bliver billetterne givet til det, man kalder en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, er der også fuldt fradrag jf. LL. § 8, stk. 1.

Foræres billetterne væk som gave eller lignende til en anden gruppe end ovennævnte, og er billetterne påført virksomhedens navn / logo kan disse fratrækkes fuldt ud efter LL. § 8, stk. 1. Der er dog det krav, at værdien ikke må overstige kr. 100.

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Foræres billetterne til kunder, potentielle kunder eller forretningsforbindelser, gives der 25 % fradrag som repræsentation jf. LL. § 8, stk. 4.

Foræres billetterne væk som gave eller opmærksomhedsgave til en anden gruppe end ovennævnte, og er billetterne påført navn / logo samt har gaven tilknytning til virksomhedens drift, men overstiger kr. 100,- pr. stk., anses omkostningen som repræsentationsomkostninger med begrænset fradrag på 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Foræres billetterne væk som gave eller opmærksomhedsgave til en anden gruppe end først nævnte, og er der ikke påført navn / logo, er der ikke fradrag for udgiften. Er billetterne påført navn / logo og overstiger kr. 100,- pr. stk., men uden at have tilknytning til virksomhedens drift, er der heller ikke fradrag for udgiften.

Bruges billetterne i forbindelse med et klientmøde, hvor der både deltager kunder og ansatte, skal hele udgiften, også den del der vedrører den / de ansatte, anses som repræsentationsomkostninger med en begrænsning i fradragretten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges billetterne som præmie eller lignende i en konkurrence er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvem der modtager billetterne, samt hvorfor de forskellige personer har modtaget billetterne. Gøres dette ikke, risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn. Dette gælder både for billetter til klubbens kampe samt til andre ting, hvortil man modtager billetter.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod det regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.4 Mulighed for lån / leje af mødelokaler / stadion / bus m.v.

Fradragmuligheder

Bruges lokalerne / bus m.v. til et personalearrangement er der fuldt fradrag som en personaleomkostning jf. SL. § 6, litra a.

Bruges lokalerne / bus m.v. som led i en direkte reklame, eller til en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder giver dette fuldt fradrag jf. LL. § 8, stk.1.

Bruges tingene til noget, hvor udgiften vil anses for værende en repræsentationsudgift, vil omkostningerne til lokalerne / bus m.v. kunne fradrages fuldt ud som en driftsomkostning jf. SL. § 6

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Ingen udover de generelle betingelser.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvad tingene er brugt til, således at der ikke kan opstå tvivl om hvorvidt der er erhvervmæssig benyttelse.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området symmetri imellem de to områder.

8.2.5 Annoncer i kampprogram / hjemmeside / højtaler og uddeling af virksomhedens materiale.

At virksomhederne reklamerer via klubbens kampprogram / hjemmeside / højtaler eller ved at uddele materiale m.v., giver ingen begrænsninger i fradrag, idet dette må siges at henvende sig til ubestemt kreds af kunder, eller potentielle kunder. Der er derfor fuldt fradrag i henhold til LL. § 8, stk. 1.

Begrænsning i fradragsmuligheder / ingen fradrag

Ingen udover de generelle betingelser.

Mulighed / løsning

Virksomheden skal kun bruge ovenstående i forretningsmæssig henseende.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området symmetri imellem de to områder.

8.2.6 Souvenirs / merchandise og klubblad / avis

Fradragsmuligheder

Bruger virksomheden de ting de får, såsom souvenirs / merchandises / klubblade eller aviser, i forskellige reklamemæssige sammenhæng, giver det ikke nogen begrænsning i fradragsmulighederne eller andre problemer i henhold til SKAT. Denne udgift giver derfor fuldt fradrag i henhold til LL. § 8, stk. 1, eksempelvis en udsmykning i virksomheden for at reklamere med, at man sponserer den givne klub.

Såfremt tingene gives til personalet kan udgifterne til disse fratrækkes som personale omkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Begrænsning i fradragsmuligheder / ingen fradrag

Forærer virksomheden tingene til en kunde, potentiel kunde eller forretningsforbindelse, skal udgiften anses som en repræsentationsomkostning med en begrænsning i fradragsretten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4, såfremt dette er forretningsmæssigt begrundet, ellers er der ingen fradrag.

Forærer virksomheden tingene væk til en anden gruppe end ovennævnte, og er tingene påført navn / logo og har gaven tilknytning til virksomhedens drift, men overstiger kr. 100,- pr. stk., anses omkostningen som repræsentationsomkostninger med begrænset fradrag på 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Forærer virksomheden tingene væk, til en anden gruppe end først nævnte, og er tingene ikke påført navn / logo, er der ikke fradrag for udgiften. Er souvenirs / merchandises påført navn / logo og overstiger kr. 100,- pr. stk., men ingen tilknytning til virksomhedens drift, er der heller ikke fradrag for udgiften.

Bruges tingene som præmie eller lignende i en konkurrence, er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvad tingene er brugt til, samt hvem der er modtager, således at der ikke kan opstå tvivl om hvorvidt gaven er erhvervs-mæssigt benyttet. Bliver dette ikke gjort, risikere man at SKAT foretager et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod der regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.7 Infomøder med spillere m.v.

Fradragsmuligheder

Såfremt adgang til møderne m.v. gives til personalet kan udgifterne til disse fratrækkes som personale omkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Bliver adgangen givet til det, man kalder en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, gives der fuldt fradrag jf. LL. § 8, stk. 1.

Begrænsning i fradragsmuligheder / ingen fradrag

Foræres møderne (adgangen hertil) til en kunde, potentiel kunde eller forretningsforbindelse, skal udgiften anses som værende en repræsentationsomkostning med en begrænsning i fradrag retten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4, såfremt dette er forretningsmæssigt begrundet, ellers er der ingen fradrag.

Bruges møderne m.v. i forbindelse med et klientmøde, hvor der både deltager kunder og ansatte, skal hele udgiften, også den del der vedrører den / de ansatte, anses som værende repræsentationsomkostninger med en begrænsning i fradrag retten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges adgangen til møderne m.v. som præmie eller lignende i en konkurrence er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT, skal virksomheden holde styr på hvem man giver adgangen til møderne til samt hvorfor de forskellige personer har modtaget dette. Gøres dette ikke risikerer man at SKAT fordeler udgiften efter et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod der regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.8 Parkeringskort

Fradragsmuligheder

Såfremt kortet foræres til personalet kan udgifterne til kortene fratrækkes som personale omkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Foræres kortet væk som gave, og er kortet påført virksomhedens navn / logo er der fuldt fradrag efter LL. § 8, stk. 1. Det er dog et krav, at værdien ikke overstiger kr. 100.

Bliver kortet foræret til det, man kalder en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, er der også fuldt fradrag jf. LL. § 8, stk. 1.

Begrænsning i fradragsmuligheder / ingen fradrag

Foræres kortet til kunder, potentielle kunder eller forretningsforbindelser gives der 25 % fradrag som repræsentation jf. LL. § 8, stk. 4.

Foræres kortet væk, og er kortet påført virksomhedens navn / logo samt har gaven tilknytning til virksomhedens drift, men overstiger kr. 100,- pr. stk., anses omkostningen som repræsentationsomkostninger med begrænset fradrag på 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Foræres kortet væk uden at være påført virksomhedens navn / logo, er der ikke fradrag for udgiften. Er kortet påført virksomhedens navn / logo og overstiger kr. 100,- pr. stk., men ingen tilknytning til virksomhedens drift, er der heller ikke fradrag for udgiften.

Bruges kortene i forbindelse med et klientmøde, hvor der både deltager kunder og ansatte, skal hele udgiften, også den del der vedrører den / de ansatte, anses som repræsentationsomkostninger med en begrænsning i fradragretten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges kortet som præmie eller lignende i en konkurrence er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvem der modtager kortet samt hvorfor de forskellige personer har modtaget denne. Gøres dette ikke risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod der regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.9 Rejser i Danmark / udland samt opsparing til rejser

Fradragsmuligheder

Såfremt rejsen gives til personalet kan udgifterne til disse fratrækkes som personale omkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Begrænsning i fradragsmuligheder / ingen fradrag

Gives rejsen væk til kunder, potentielle kunder eller forretningsforbindelser og er gaven forretningsmæssig begrundet gives der 25 % fradrag som repræsentationsomkostninger jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges rejsen i forbindelse med et klientmøde, hvor der både deltager kunder og ansatte, skal hele udgiften, også den del der vedrører den / de ansatte, anses som værende repræsentationsomkostninger med en begrænsning i fradrag retten til 25 pct. jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges billetterne som præmie eller lignende i en konkurrence er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på hvem der modtager / benytter rejserne samt hvorfor de forskellige personer har modtaget disse. Gøres dette ikke risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod den regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.10 Rabatter til div. køb

Fradragsmuligheder

Er rabatterne ikke nogen særskilt ydelse, og får man dem derfor ”bare” på grund af, at man er sponsor, giver det som udgangspunkt ikke nogle problemer med SKAT, såfremt man ikke har betalt noget ekstra for at få denne rabat. Rabatten følge ”bare” med i sponsoratet.

Begrænsning i fradragsmuligheder / ingen fradrag

Hvis man derimod betaler for at få rabatten eller eksempelvis en yderligere rabat, er det nødvendigt at se på hvordan rabatten udnyttes.

Benyttes rabatten til kunder, potentielle kunder eller forretningsforbindelser gives der 25 % fradrag som repræsentation jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges rabatten til gaver eller opmærksomhedsgave til en anden gruppe end ovennævnte, og er gaven påført virksomhedens navn / logo og har gaven tilknytning til virksomhedens drift, men overstiger kr. 100,- pr. stk., anses omkostningen som repræsentationsomkostninger med begrænset fradrag på 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges rabatten til gave eller opmærksomhedsgave til en anden gruppe end først nævnte, og er gaven ikke påført virksomhedens navn / logo, er der ikke fradrag for udgiften. Er gaverne påført virksomhedens navn / logo og overstiger kr. 100,- pr. stk., men har ingen tilknytning til virksomhedens drift, er der heller ikke fradrag for udgiften.

Bruges rabatten til køb af gaver, som benyttes til præmie eller lignende i en konkurrence, er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvem der modtager / benytter rabatten samt hvorfor de forskellige personer har modtaget denne. Gøres dette ikke risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn, såfremt det er en særskilt ydelse i sponsoratet.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod der regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.11 Værdikuponer

Fradragmuligheder

Såfremt kuponerne gives til personalet kan udgifterne til kuponerne fratrækkes som personaleomkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Bliver kuponerne givet til det, man kalder en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, er der også fuldt fradrag jf. LL. § 8, stk. 1.

Foræres kuponerne væk som gave eller lignende til en anden gruppen end ovennævnte, og er billetterne påført virksomhedens navn / logo, kan disse fratrækkes fuldt ud efter LL. § 8, stk. 1. Det er dog et krav at værdien ikke overstiger kr. 100.

Begrænsning i fradragsmuligheder / ingen fradrag

Forærer man kuponerne til kunder, potentielle kunder eller forretningsforbindelser, gives der 25 % fradrag som repræsentation jf. LL. § 8, stk. 4.

Foræres kuponerne væk, som gave eller opmærksomhedsgave til en anden gruppe end ovennævnte, og er billetterne påført virksomhedens navn / logo og har gaven tilknytning til virksomhedens drift, men overstiger kr. 100,- pr. stk., anses omkostningen som værende repræsentationsomkostninger med begrænset fradrag på 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Foræres kuponerne væk, som gave eller opmærksomhedsgave til en anden gruppe end først nævnte, og er disse ikke påført virksomhedens navn / logo, er der ikke fradrag for udgiften. Er kuponerne påført virksomhedens navn / logo og overstiger kr. 100,- pr. stk., men har ingen tilknytning til virksomhedens drift, er der heller ikke fradrag for udgiften

Bruges kuponerne i forbindelse med et klientmøde hvor der både deltager kunder og ansatte, skal hele udgiften, også den del der vedrører den / de ansatte, anses som repræsentationsomkostninger med en begrænsning i fradragretten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges kuponerne som præmie eller lignende i en konkurrence er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvem der modtager kuponerne, samt hvorfor de forskellige personer har modtaget kuponerne. Gøres dette ikke risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod der regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.12 Netværksgrupper

Fradragmuligheder

Såfremt møderne m.v. bruges erhvervsmæssigt kan udgifterne fratrækkes fuldt ud.

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Ingen udover de generelle betingelser.

Mulighed / løsning

Virksomheden skal kun bruge ovenstående i forretningsmæssig henseende.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området symmetri imellem de to områder.

8.2.13 Restauranter / spisning / drikke

Fradragmuligheder

Hvis ydelsen gives til personalet, kan udgifterne fratrækkes som personale omkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Bliver ydelsen givet til det, man kalder en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, er der også fuldt fradrag jf. LL. § 8, stk. 1.

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Giver virksomheden ydelsen til kunder, potentielle kunder eller forretningsforbindelser, gives der 25 % fradrag som repræsentation jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges ydelsen i forbindelse med et klientmøde, hvor der både deltager kunder og ansatte, skal hele udgiften, også den del der vedrører den / de ansatte, anses som værende repræsentationsomkostninger med en begrænsning i fradragretten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges ydelsen som præmie eller lignende i en konkurrence er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på hvem der modtager / benytter ydelsen, samt hvorfor de forskellige personer har modtaget ydelsen. Gøres dette ikke risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag eller slet ingen fradrag, hvorimod der regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.14 Tilbud om køb af rejser

Fradragmuligheder

Er rabatterne ikke nogen særskilt ydelse, og får man dem derfor "bare" på grund af, at man er sponsor, giver det som udgangspunkt ikke nogle problemer med SKAT, såfremt man ikke har betalt noget ekstra for denne mulighed. Tilbuddet følger "bare" med i sponsoratet.

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Såfremt rejsen gives til personalet kan udgifterne fratrækkes som personale omkostninger i henhold til SL. § 6, stk. 1, litra a.

Foræres rejsen væk til kunder, potentielle kunder eller forretningsforbindelser og er gaven forretningsmæssig begrundet, gives der 25 % fradrag som repræsentationsomkostninger jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges rejsen i forbindelse med et klientmøde, hvor der både deltager kunder og ansatte, skal hele udgiften, også den del der vedrører den / de ansatte, anses som værende en repræsentationsomkostning med en begrænsning i fradragretten til 25 % jf. LL. § 8, stk. 4.

Bruges rejserne som præmie eller lignende i en konkurrence er der ikke fradrag for udgiften.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvad / hvem tilbuddet bruges til / af, således at der ikke kan opstå tvivl om hvorvidt de benyttes erhvervsmæssigt, hvis dette er aktuelt. Gøres dette ikke risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området ikke altid symmetri imellem de to områder, da der er flere muligheder, hvor der skattemæssigt kun gives begrænset fradrag, eller slet ingen fradrag, hvorimod der regnskabsmæssigt altid gives fuldt fradrag for udgiften.

8.2.15 Kamp sponsor / “Man of the match” arrangement

Fradragmuligheder

Bruges arrangementet m.v. som led i en direkte reklame, eller til en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, giver dette fuldt fradrag jf. LL. § 8, stk.1.

Bruges arrangementet til noget, hvor udgiften vil anses for repræsentationsudgift, vil omkostningerne til lokalerne / bus m.v. kunne fradrages fuldt ud som en driftsomkostning jf. SL. § 6

Begrænsning i fradragmuligheder / ingen fradrag

Ingen udover de generelle betingelser.

Mulighed / løsning

For at undgå problemer med SKAT skal virksomheden holde styr på, hvad arrangementet er brugt til, således at der ikke kan opstå tvivl om, hvorvidt der er en erhvervsmæssig benyttelse. Gøres dette ikke risikerer man, at SKAT fordeler udgiften efter et skøn.

Symmetri imellem regnskabsmæssig og skattemæssig behandling

Der er indenfor området symmetri imellem de to områder.

8.2.16 Valgfri ydelser

Nogle af kontrakterne ligger som sagt op til, at man mere eller mindre selv kan vælge ydelserne. Her er det ikke muligt at sige noget omkring fradraget, før man ved specifikt hvilke ydelser, der vælges.

9 Konklusion

Problemstillingen for denne kandidatafhandling, har været en komparativ analyse af symmetrien imellem den regnskabsmæssige og den skattemæssige behandling af de tillægsydelser et sponso-
rat indeholder, samt at belyse de skattemæssige problemer, der kan opstå i forbindelse med teg-
ning af sponsorkontrakter.

Jeg har struktureret afhandlingen således, at jeg har gennemgået den generelle teori for, hvornår
der er indgået en kontrakt, og hvordan man er kommet frem til dette. Endvidere har jeg beskrevet
de teoretiske regler for både den regnskabsmæssige og skattemæssige behandling, samt inddra-
get vejledninger og domme vedrørende den skattemæssige behandling. Til brug for analysen er
der foretaget en empirisk undersøgelse af, hvilke ydelser sponsorkontrakterne kan indeholde.
Herefter er den regnskabsmæssige og skattemæssige behandling af de enkelte ydelser beskrevet
samt en sammenligning af disse.

9.1 Civilretten

For at en kontrakt er juridisk bindende skal denne være accepteret af begge parter, og være det
man kalder gensidig bebyrdende. En sponsorkontrakt behøves ikke være skriftlig, dog anbefales
dette for at undgå efterfølgende uoverensstemmelser.

9.2 Regnskabsmæssig behandling

Den regnskabsmæssige behandling giver ingen anledning til problemer, da udgiften til sponsor-
kontrakten anses som en omkostning, der kan fradrages i resultatopgørelsen. Det eneste, man her
skal være opmærksom på er en eventuel periodisering, hvis sponso-
ratet dækker flere regnskabs-
perioder.

9.3 Skattemæssig behandling

Der er i skattelovgivningen ikke nogen nærmere beskrivelse af, hvordan sponso-
rater skal be-
handles, men via praksis og vejledninger kan jeg se, at det skal behandles som reklamer, men på
trods af at fradraget for disse er beskrevet i loven, er der ikke nogen nærmere beskrivelse af be-
grebet, hvilket også gælder i forarbejdet m.v. Kigger man på domme og afgørelser er der til gen-

gæld en del afgørelser omkring emnet. Og ud fra den ledende Højesteretsdom SKM 2006.398 HR, kan jeg se, at den skattemæssige behandling af området, i modsætning til den regnskabsmæssige behandling, kan give en del problemer. Man er her tvunget til at se meget nøje på de enkelte ydelser, og hvad disse er udnyttet til, for at finde ud af, hvordan fradragsretten er. Fælles for flere af dem er, at holder man ikke en meget nøjagtig fortegnelse over, hvem der her modtager hvad, risikere man, at SKAT foretager en vurdering af dette. Endvidere er formålet samt hvorfor de forskellige personer har modtaget dem meget vigtigt, da dette er med til at bestemme om en virksomhed får fradrag eller ej, og får virksomheden fradrag er det nødvendigvis ikke for hele omkostningen. Det skattemæssige fradrag for omkostningerne kan derfor deles op i 3 områder:

- Fuldt fradrag, gives når ydelserne karakteriseres som reklame eller som en personaleomkostning.
- 25 % fradrag, gives når ydelserne karakteriseres som repræsentation.
- Ingen fradrag, er når ydelserne ikke anses som værende erhvervmæssige, eller bruges som præmier til konkurrencer, eller i visse tilfælde når de gives som gave.

Det er endvidere vigtigt, at alle de forskellige ydelser er prisfastsat på den faktura, man får fra den sponserede klub, idet man ellers risikerer, at SKAT foretager denne værdiansættelse.

9.4 Empirisk undersøgelse

Undersøgelsen blev foretaget via kontakt til 29 forskellige klubber, enten skriftligt eller ved hjælp af offentligt tilgængeligt materiale. Resultatet blev 122 forskellige kontrakter indenfor fodbold, håndbold og ishockey fordelt på i alt 30 forskellige hovedområder. Se den samlede opgørelse i afsnit 7.1. På baggrund af mængden af data vurderer jeg, at jeg har fået kendskab til størstedelen af de forskellige ydelser, som kan indgå i de forskellige sponsorkontrakter.

9.5 Analyse af ydelser

Analysen af de 30 forskellige hovedområdet har resulteret i, at jeg har fundet frem til, at der i halvdelen af områderne er symmetri imellem den regnskabs- og skattemæssige behandling. Områderne er her opdelt i de to skemaer, skema 1 viser de områder hvor der er symmetri og skema 2 de områder hvor der ikke er symmetri imellem den regnskabs- og skattemæssige behandling:

KONKLUSION

Skema 1.

Områder i kontrakterne hvor der er symmetri	Antal i stk.	Antal i % (afrundet)
Skiltning af virksomhedens navn / logo (3)	105	86 %
Netværksgrupper (6)	53	43 %
Annoncer i kampprogram / hjemmeside m.v.	37	30 %
Bandereklame (2)	32	26 %
Klubbens logo	30	25 %
Højtaler spot	28	23 %
Reklamer på storskærm / lystavle	23	19 %
Uddeling af virksomhedens materiale	19	16 %
Klubbens spillere (1)	12	10 %
Kamp sponsor / "Man og the match" arrangementer	8	7 %
Reklame på spillertrøje	5	4 %
Gulv / Is reklame	3	2 %
Mulighed for leje af stadion / bus m.v. (8)	3	2 %
Opkald en del af stadion	1	1 %
Lån af mødelokaler m.v.	1	1 %

Kilde: Egen tilvirkning

Skema 2.

Områder i kontrakterne hvor der ikke er symmetri	Antal i stk.	Antal i % (afrundet)
Billetter / VIP Billetter	115	94 %
Restauranter / spisning / drikke (7)	74	61 %
Rabatter til div. køb / souvenirs	36	30 %
Parkeringskort	33	27 %
Billetter til andre ting (9)	32	26 %
Rejser (nogle med flere rejser)	27	22 %
Rejser i Danmark (11)	23	19 %
Infomøder m. spiller m.v.	17	14 %
Souvenirs / merchandise (4)	13	11 %
Værdikuponer (5)	12	10 %
Valgfri ydelser (12)	11	9 %
Tilbud om køb af rejse	9	7 %
Klubblad / avis	5	4 %
Andre ting (guld kort tivoli m.v.)	5	4 %
"opsparing til rejse" (10)	5	4 %

Kilde: Egen tilvirkning

KONKLUSION

Analysen afslører endvidere, at der indenfor en del af områderne kan være problemer med at få fuldt fradrag for omkostningerne. Jeg har her delt ydelserne op i 3 grupper (Grøn, Gul & Rød).

Den første gruppe indeholder de ydelser, hvor problemerne er mindst eller nærmest ikke eksisterende. Dette betyder dog ikke, at man ukritisk altid kan få fuldt fradrag for disse, men det kræver næsten en bevidst omgåelse af reglerne. Der er endvidere inden for alle ydelserne i denne gruppe symmetri imellem den regnskabs- og skattemæssige behandling.

Gruppe 1

Indhold i kontrakterne	Antal i stk.	Antal i % (afrundet)
Skiltning af virksomhedens navn / logo (3)	105	86 %
Netværksgrupper (6)	53	43 %
Annoncer i kampprogram / hjemmeside m.v.	37	30 %
Bandereklame (2)	32	26 %
Klubbens logo	30	25 %
Højtaler spot	28	23 %
Reklamer på storskærm / lystavle	23	19 %
Uddeling af virksomhedens materiale	19	16 %
Klubbens spillere (1)	12	10 %
Kamp sponsor / "Man og the match" arrangementer	8	7 %
Reklame på spillertrøje	5	4 %
Gulv / Is reklame	3	2 %
Opkald en del af stadion	1	1 %

Kilde: Egen tilvirkning

Gruppe 2 indeholder de områder, hvor der kan være problemer, eller hvor det kan være nødvendigt aktivt at gøre noget for at undgå eventuelle problemer med SKAT. Gruppen indeholder både ydelser hvor der er symmetri, og ydelser hvor der ikke er symmetri imellem den regnskabs- og skattemæssige behandling.

KONKLUSION

Gruppe 2

Indhold i kontrakterne	Antal i stk.	Antal i % (afrundet)
Rabatter til div. køb / souvenirs	36	30 %
Parkeringskort	33	27 %
Infomøder m. spiller m.v.	17	14 %
Souvenirs / merchandise (4)	13	11 %
Valgfri ydelser (12)	11	9 %
Klubblad / avis	5	4 %
Mulighed for leje af stadion / bus m.v. (8)	3	2 %
Lån af mødelokaler m.v.	1	1 %

Kilde: Egen tilvirkning

Gruppe 3 indeholder de områder, hvor det er nødvendigt aktivt at gøre noget for ikke at få problemer med SKAT. Ved mange af tingene er det nødvendigt at holde et meget nøje regnskab over, hvem der har fået de forskellige ting, hvorfor de har fået dem, og i hvilken egenskab de har fået dem. Gør man ikke dette, kan SKAT gå ind og lave en konkret vurdering af, hvordan ydelserne er brugt. Gruppen indeholder kun ydelser, hvor der ikke er symmetri imellem den regnskabs- og skattemæssige behandling.

Gruppe 3

Indhold i kontrakterne	Antal i stk.	Antal i % (afrundet)
Billetter / VIP Billetter	115	94 %
Restoranter / spisning / drikke (7)	74	61 %
Billetter til andre ting (9)	32	26 %
Rejser (nogle med flere rejser)	27	22 %
Rejser i Danmark (11)	23	19 %
Værdikuponer (5)	12	10 %
Tilbud om køb af rejse	9	7 %
Andre ting (guldkort tivoli m.v.)	5	4 %
"opsparing til rejse" (10)	5	4 %

Kilde: Egen tilvirkning

Udover denne opdeling er det altid nødvendigt at indgåelsen af sponsoratet er erhvervsmæssigt begrundet. Er den ikke det, kan SKAT nægte fradrag for alle ydelserne uanset hvilken gruppe, de er placeret i.

10 Perspektivering

I forbindelse med udarbejdelsen af afhandlingen har jeg konstateret, at der er en del problemer med den skattemæssige behandling for nogle af de tillægsydelse, der er med i sponsoratet. Det kan være svært for den enkelte virksomhed, at finde ud af, hvordan de enkelte tillægsydelse skal behandles, og hvordan de kan bruge dem uden at miste fradraget for dem.

Har en virksomhed en eller flere af de tillægsydelse, hvor det kan være et problem, og er der tvivl om, hvordan tillægsydelse kan fratregkes, eller skal bruges for at få fuldt fradrag, vil jeg anbefale virksomhederne og deres rådgivere at kontakte SKAT for at få et bindende svar i henhold til skatteforvaltningslovens § 21. På den måde får de afdækket eventuelle problemer i det konkrete tilfælde for et begrænset beløb på kr. 300. Det kan også være, at virksomheden, efter svaret fra SKAT, vil ændre på det, man bruger tillægsydelse til, hvis det man oprindeligt havde tænkt sig at bruge tillægsydelse til, viser sig at ville medføre begrænset eller ingen fradrag.

SKAT burde også komme med en mere udførlig vejledning til hvordan tillægsydelse skal behandles, Vejledningen "Er din virksomhed sponsor?", som allerede findes, er ikke fyldestgørende nok til at afdække de spørgsmål / problemer, der er med alle de forskellige tillægsydelse, sponsoraterne kan indeholde. Vejledningen kommer omkring det hele på kun 2½ side, hvori problemstillingen med moms også behandles. Resten af vejledningen omhandler, hvordan modtagerne af tillægsydelse skal beskattes. I stedet for en generelt og meget overfladisk beskrivelse af de valgte områder, for derefter at henvise til ligningsvejledningen, burde SKAT komme med en mere detaljeret beskrivelse af reglerne inden for området og eventuel have beskatningen af modtagerne i en anden vejledning.

En sidste løsning ville være, at virksomhederne helt fravælger de forskellige tillægsydelse og kun "køber" den del, som er direkte reklame. Ud fra det modtagne materiale kan man i næsten alle tilfælde nærmest helt selv bestemme, hvordan sponsoraterne skal sammensættes, hvilket giver muligheder for kun at købe de ting, hvor der er fuldt fradrag for og derfor ikke giver nogle problemer med SKAT.

11 Litteraturliste

Bøger:

- Har vi en aftale – Rettigheder, kontrakter og faldgruber, af Peter Lind Nielsen, Børsens Forlag, 1. udgave, 2008.
- Revisor ansvar, af Lars Bo Langsted, Paul Krüger Andersen og Lars Kiertzen, Forlaget Thomson, 7. udgave, 2008.
- Den skinbarlige virkelighed, af Ib Andersen, Forlaget Samfundslitteratur, 4. udgave, 2009.
- Harmonisering af skatte- og afgiftsregler, af skatteministeriet, maj 1991
- Ligningsvejledningen 2011-2, Erhvervsdrivende
- Den juridiske vejledning 2011-2, Personbeskatning
- Beskatning af reklamer, Told- og Skattestyrelsen, oktober 1998
- Finansiell Rapportering – teori og regulering, af Jens O. Elling, Forlaget Gjellerup, 1. udgave, 2008

Artikler:

- Fodbold er gud i sponsorverdenen, af Søren Kragballe, epn.dk
<http://epn.dk/medier/article1343266.ece?>
- Codan dropper Brøndby, af Mona Henriksen, finans.tv2.dk
<http://finans.tv2.dk/nyheder/article.php?id=8112625>
- Ingen krise inden for sponsorering, af Eva Andersen, epn.dk
<http://epn.dk/brancher/markedsforing/article1561614.ece?>
- Sporten graver dybt i firma-tegnebøger, af Søren Kragballe, epn.dk
<http://epn.dk/samfund/article1402267.ece?>
- Stadionnavne kommercialiseres på stribe, af Sebastian Nigro Jensen, politiken.dk
<http://politiken.dk/debat/analyse/ECE1047179/stadionnavne-kommercialiseres-paa-stribe/>

- Danske Bank ny sponsor for landsholdet, af DBU, DBU.dk
http://www.dbu.dk/Nyheder/2011/Oktober/Danske_Bank_ny_sponsor_for_landsholdet.aspx#
- Gaver og sponsorater i selskabs- og kapitalmarkedsretten, side 111 - 121, Erhvervsjuridisk Tidsskrift 2/2010.
- TfS 2007, 151 Kvalificering af sponsorudgifter, side 581 - 586, Tidsskrift for Skatter og Afgifter nr. 7 af 14. februar 2007.
- TfS 2004, 740 Skattemæssige aspekter af sponsering, side 3178 - 3189, Tidsskrift for Skatter og Afgifter nr. 42 af 15. oktober 2004.

Vejledninger:

- Er din virksomhed sponsor, af SKAT, version 2.0
<http://skat.dk/getFile.aspx?Id=84378>

Internet/hjemmeside:

- <http://brondby.com/business/artikel.asp?id=591&mid=25>
- <http://www.efb.dk/bizz/produktblade.html>
- <http://www.soenderjyske.dk/Default.asp?SideID=29&StrMenu=1&IntID=1232&strMenu2=3>
- http://agkbh.demozone.dk/Materiale%20genforhandling%20og%20nyforhandling%202011_12%20vers%206.pdf
- <http://www.vhk.dk/Sponsor/Netværk-1.aspx>

- <http://www.achorsens.dk/sponsor/>
- http://www.do.dk/log/File/Forside_og_tabeller1-5_2011.pdf

Afgørelser og domme:

SKM	2006	398	HRH	TfS	1996	818	LSR	SKM	2003	114	LSR
SKM	2011	402	BR	SKM	2005	296	LSR	SKM	2006	440	VLRV
SKM	2010	674	BR	SKM	2007	547	HRH	TfS	1989	242	LSR
TfS	1989	481	LSR	TfS	1996	250	VLD	SKM	2011	164	SR
TfS	1997	67	VLD	SKM	2003	204	ØLR	TfS	1999	126	VLD
TfS	1995	753	LSR	SKM	2002	363	TSS	TfS	1992	666	LSR