

Skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater

- en analyse af de skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater



Executive summary

The purpose of this thesis is to analyze the legal treatment of sponsorships for tax and VAT purposes, and to show what economic consequences companies might suffer if expenses to sponsorships are treated wrongly.

The approach in this thesis is first to go through applicable law on the subject of sponsorships, both related to tax and VAT, hereafter to analyze and visualize how to navigate on the difficult conditions a sponsorship needs to fulfill to be considered a deductible expense. Finally, the thesis will look at the economic consequences for both companies and company owners. All calculations and visual figures can be found in the appendices.

The results of the analysis shows that the treatment of sponsorships for tax and VAT purposes are similar, this means that the VAT treatment follows the legal treatment of the tax purpose.

Results of the legal treatment of sponsorships for tax and VAT purposes shows that a sponsorship can only be deducted if 3 main conditions are fulfilled:

- The sponsorship must be held for an unspecified group of customers.
- The sponsorship must have a promotional value for the company.
- The sponsorship must have a promotional motive.

If the sponsorship does not fulfill these conditions, then it will, as a general rule, not be possible to deduct the expense in the tax and VAT calculation.

This thesis also finds that the economic consequences for both companies and owners can be severe, if the sponsorship has been misjudged and the company has done an incorrect accounting. Recent cases from SKAT shows that a sponsorship made through a company by its majority stakeholder in his own interest are not deductible, but will be considered as masked dividends and taxed with equity income of up to 42%.

As sponsorships, gifts and representation expenses are all closely related as in nature and in the concerns of the legal analysis, this thesis also looks at the legal treatment of all three expenses. However this thesis main focus and conclusion will only be about the taxation of sponsorships.

As a closing remark the thesis also discusses the similarities and differences between the limits of tax deduction of the Danish law and laws of United Kingdom.

Indholdsfortegnelse

Executive summary	1
Indholdsfortegnelse	2
1. Indledning	5
<i>1.1 Motivation</i>	5
<i>1.1 Problemfelt</i>	6
<i>1.2 Problemformulering</i>	7
1.2.1 Arbejdsspørgsmål	7
1.2.2 Sponsorat/sponsorbidrag/reklamebidrag	8
<i>1.3 Afgrænsning</i>	8
1.3.1 Juridisk afgrænsning	8
1.3.2 Økonomisk afgrænsning	9
<i>1.4 Metode og synsvinkel</i>	9
1.4.1 Juridisk metode	9
1.4.2 Økonomisk metode	12
<i>1.5 Struktur</i>	13
2. Gældende ret	14
<i>2.1 Statsskatteloven</i>	16
2.1.1 Driftsomkostningsbegrebet	16
2.1.2 Sponsorudgifter anset som gave	18
<i>2.2 Ligningsloven</i>	19
2.2.1 Ligningslovens §8, stk. 1 (Reklameudgifter)	20
2.2.2 Hvornår kan en udgift fratrækkes via Ligningslovens §8, stk. 1	22
2.2.3 Ligningslovens §8, stk. 4 (Repræsentationsudgifter)	26
2.2.4 Ligningslovens §16 (Maskeret udbytte)	29
<i>2.3 Momsloven</i>	31
2.3.1 Momslovens §37 (Fuldt fradrag)	31
2.3.2 Momslovens §38 (Delvist fradrag)	33
2.3.3 Momslovens §42 (Intet fradrag)	34
2.3.4 Momslovens §52 (Tillægsydelser)	35
2.3.5 Momsbekendtgørelsen §58, stk. 1 og stk. 3.	35
<i>2.4 Skematisk oversigt over gældende ret</i>	36

Indholdsfortegnelse

2.5 Del konklusion "Gældende ret"	38
3. Skattemæssige forhold ved sponsorater	41
3.1 Skat af sponsorater	41
3.1.1 Det skattemæssige fradrags-træ	41
3.2 Skat af tillægsydelse	48
3.2.1 Skat af tillægsydelse til virksomhedens ejer i en personlig ejet virksomhed	48
3.2.2 Skat af tillægsydelse til hovedaktionæren i et selskab	49
3.2.3 Skat af tillægsydelse til virksomhedens ansatte	49
3.2.4 Skat af tillægsydelse til virksomhedens kunder og forretningsforbindelse	49
3.3 Beskatningsskema	50
3.4 Delkonklusion "Skattemæssige forhold ved sponsorater"	51
4. Momsmæssige forhold ved sponsorater	52
4.1 Moms af sponsorater	52
4.1.1 Det momsmæssige fradragstræ	52
4.2 Moms af tillægsydelse	60
4.3 Momsskema	60
4.4 Delkonklusion "Momsmæssige forhold ved sponsorater"	61
5. Sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater	63
5.1 Interaktion mellem den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater	63
5.1.1 Interaktion inspireret af mængdelære	63
5.1.2 Foreningsmængden	64
5.1.3 Fællesmængden	66
5.2 Delkonklusion sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater.	67
6. Økonomisk konsekvensanalyse	68
6.1 Økonomisk case	68
6.1.1 Økonomisk case 1.	68
6.1.2 Økonomisk case 2.	69
6.2 Skattemæssige økonomiske konsekvenser	70
6.2.1 Case 1	70
6.2.2 Case 2	71
6.3 Momsmæssige konsekvenser	72
6.3.1 Case 1	72
6.3.2 Case 2	73
6.4 Delkonklusion "Økonomisk analyse"	74

Indholdsfortegnelse

7. Konklusion	76
8. Perspektivering	80
9. Ordforklaring	81
10. Litteraturliste	82
11. Figuroversigt	86

1. Indledning

1.1 Motivation

Jesper Kasi Nielsen taber i januar 2016 en omstridt skattesag i Landsskatteretten¹. Sagen handler om hans selskabs sponsorater til henholdsvis Brøndby og AG København i perioden fra 2007 til 2011.

Dermed stadfæstede Landsskatteretten, at 163 millioner kroner i sponsorstøtte fra perioden 2007 til 2011 ikke var fradragsberettigede, men sponsoraterne reelt handlede om at pleje Jesper Kasi Nielsens personlige interesser, og at beløbet derfor skal beskattes som maskeret udbytte². Jesper Kasi Nielsens var en fremtræden sponsor for både Brøndby IF og AG København og lagde ikke skjul på hans personlige engagement i begge klubber, specielt AG København.

Mange sportsklubber er økonomisk afhængige af sponsorater, men hvad er et sponsorat, og hvordan defineres det egentlig?

En sponsor betyder jf. den nudanske ordbog:

*”Organisation, firma eller privatperson der økonomisk støtter et projekt, et arrangement eller nogle udøvere inden for fx sport, kultur eller videnskab, som regel mod at få reklame eller positiv omtale”*³

Sponsering er et stærkt værktøj for virksomheder, hvad end virksomheden ønsker at styrke eller ændre sit image. For mange sportsklubber og foreninger er sponsorater afgørende for overlevelse og eksistens. Men i den skattemæssige lovgivning omkring sponsorater kan man hurtigt fare vildt. For hvornår kan en virksomhed reelt trække et sponsorat fra i skat?

Inden for de senere år har der været mere fokus på sponsorater og den skattemæssige fradragsret ved denne. Mest i øjenfaldende er sagen vedr. Jesper Kasi Nielsen og hans sponsorater i hhv. AG København håndbold og Brøndby IF⁴. SKAT på den ene side mente, at Jesper Kasi Nielsens personlige interesse i sportsklubberne overskyggede den forretningsmæssige værdi, hvorfor SKAT underkendte fradragsretten for udgiften til sponsoraterne.

¹Jf. Artikel ”Sejr til Skat: Kasi-Jesper taber omstridt skattesag” af Jacob Munch, 2016

²Jf. Artikel ”Sejr til Skat: Kasi-Jesper taber omstridt skattesag” af Jacob Munch, 2016

³Jf. Den danske ordbog, ”Sponsor”, Det Danske Sprog - og Litteraturselskab

⁴Jf. Artikel ”Kasi-familien skylder 168 mio. kr. i skat”, af Sune Fischer m.fl., 2012

1. Indledning

Men hvornår er der i skattemæssige sammenhænge tale om et sponsorat, og hvilke skatte- og momsmæssige konsekvenser har dette.

Selvom SKAT har udgivet vejledninger på området, så synes det at være en subjektiv vurdering, når det kommer til definitionen på, hvornår der er fradragsret. Men hvordan beskattes et sponsorat og de tillægsydelser, der evt. købes med?

Denne afhandling ønsker at analysere den gældende ret på området inden for sponsorering og analysere SKAT's subjektive vurderinger af det personlige kontra reklamemæssige formål med sponsorbidrag.

1.1 Problemfelt

Sponsering af større og mindre foreninger har de seneste årtier oplevet en massiv vækst⁵. Flere og flere virksomheder bruger sponsorater, når virksomhedens image skal styrkes eller ændres. I krydsfeltet mellem ønsket om, at støtte, en klub, forening, arrangement eller sportsklub bliver mange virksomheder fanget i junglen omkring de skattemæssige forhold. Fordi hvordan er det lige med den skatte- og momsmæssige behandling af udgifter til sponsorater og tillægsydelser?

Sagen omkring Jesper Kasi Nielsens sponsorat i sportsklubberne AG København og Brøndby IF viser, at reglerne på området kan være svære at navigere i, både for virksomhedens ejere og for dennes økonomiske rådgivere.

Retter vi blikket mod SKAT, defineres sponsorbidraget på følgende måde:

*”Sponsorbidrag er bidrag, en virksomhed yder til fx 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”*⁶

Ser man på Ligningslovens §8, stk. 1, er der krav om direkte sammenhæng mellem sponsoratet og firmaets virksomhed⁷.

Denne afhandling ønsker, at analyser de skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater. Derudover ønskes det belyst, hvilke økonomiske konsekvenser dette kan have for virksomhederne.

⁵Jf. Artikel ”Sponsorater i fortsat vækst” af Henrik Brandt, 2006

⁶Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for reklamer” af SKAT, 2016

⁷Jf. Ligningslovens §8, stk. 1

1. Indledning

1.2 Problemformulering

På baggrund af ovenstående betragtninger ønsker denne afhandling at klarlægge de skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater. Dette skal ses i lyset af ikke alene en juridisk analyse, men også vise, hvilke økonomiske konsekvenser, at fejlskøn af sponsorater kan have for virksomheder og deres ejere.

Ovenstående danner derfor udgangspunkt for denne afhandlings problemformulering:

Formålet med denne afhandling er, at foretage en juridisk analyse af de skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater. Det ønskes analyseret, hvordan sponsorater beskattes, og hvilke konsekvenser dette har for virksomhedernes skatte- og momsmæssige forhold.

For at støtte arbejdet hen imod en besvarelse af denne problemformulering opstilles en række underspørgsmål for at nedbryde analysen i mindre dele.

1.2.1 Arbejdsspørgsmål

Med udgangspunkt i problemfeltet og problemformuleringen vil denne afhandling opstille en række underspørgsmål, hvis svar skal understøtte svaret på problemformuleringen.

Der arbejdes med tre arbejdsspørgsmål:

Hvordan behandles et sponsorat skattemæssigt?

Et sponsorat kan bestå af flere dele. Selve sponsoratet og eventuelle tillægsydelser. Hvordan behandles disse rent skattemæssigt, og hvilke af elementerne kan virksomheden trække fra i deres skatteberegning?

Ved at analysere de forskellige elementer kan retstilstanden i forbindelse med de skattemæssige forhold ved sponsorater fastlægges.

Hvordan behandles et sponsorat momsmæssigt?

I lighed med første underspørgsmål behandles de momsmæssige aspekter af et sponsorat separat.

Hvilke dele af et sponsorat kan virksomheden trække fra i momsregnskabet, og hvilke dele kan ikke?

Ved at analysere de forskellige elementer kan retstilstanden i forbindelse med de momsmæssige forhold ved sponsorater fastlægges.

1. Indledning

Hvilke økonomiske konsekvenser har de skatte- og momsmæssige forhold for virksomheder?

Hvis ikke et sponsorat kan betragtes som skatte- og momsmæssigt fradragsberettiget, hvad vil de økonomiske konsekvenser så være? Som i sagen med Jesper Kasi Nielsen, betød et underkendt skattemæssigt fradrag for sponsorstøtte, en regning på 163 millioner kroner til SKAT. Ved at udarbejde et skema over de mulige økonomiske konsekvenser ved manglende fradragsret kan der skabes indsigt i de faregrupper, virksomheder bør være opmærksom på.

1.2.2 Sponsorat/sponsorbidrag/reklamebidrag

Litteraturen på området for den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater bruger varieret udtrykkene:

- Sponsorat
- Sponsorbidrag
- Reklamebidrag

Læseren af denne afhandling vil opleve, at alle tre begreber indgår løbende. Det er dog vigtigt at fastslå, at begrebsdefinitionen mellem disse tre udtryk er ens, og at disse alene indgår i afhandlingen for at give et varieret sprogbrug.

1.3 Afgrænsning

Denne afhandling ser alene på sponsorater i en national kontekst. Der ses ikke på sponsorater på tværs af landegrænser eller på EU-retten.

Derudover afgrænses der desuden for følgende, juridiske og økonomiske forhold:

1.3.1 Juridisk afgrænsning

I arbejdet med emnet stod det tydeligt klart, at sponsorbidrag er nært beslægtede med gaver, tillægsydelse og repræsentationsudgifter. Ligningslovens §8, stk. 1, omhandler alle former for reklameudgifter, herunder ikke udtømmende; gaver, forrentningsjubilæer, annoncer, bidrag og repræsentation.

Denne afhandling vil primært have fokus på sponsorater/sponsorbidrag, men ser det nødvendigt i et vist omfang også at behandle den skatte- og momsmæssige analyse på disse områder. Hvor det er relevant for analysen, vil andre dele af reklamebegrebet blive inddraget for at give det korrekte overblik.

1. Indledning

Da analysens omdrejningspunkt er de danske regler, vil udgangspunktet også kun være dansk ret. EU-retten vil ikke blive inddraget, da den ikke er relevant i denne sammenhæng.

Når der er tale om udgifter til repræsentation, gaver, tillægsydelser og reklamebidrag, vil der i den skatte- og momsmæssige vurdering ofte være tale om, at udgiften er en personaleudgift. I de tilfælde, hvor udgiften ikke kan fratrækkes, men evt. fratrækkes som en personaleudgift, henvises hertil. Begrebet og den skatte- og momsmæssige behandling af udgifter til personale behandles ikke yderligere i denne afhandling.

1.3.2 Økonomisk afgrænsning

Den økonomiske analyse består af en økonomisk konsekvensanalyse af de skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater. Analysen består af to fiktive cases der repræsentativt viser to scenarier for fradrag, og ikke fradrag. Disse cases vil ikke være repræsentative for alle mulige selskabskonstruktioner, men er tiltænkt som et økonomisk overblik af konsekvenserne af den økonomiske analyse.

Ved beregning bruges de nuværende satser for selskabsskat, moms samt aktieindkomst, men disse satser behandles ikke yderligere i denne afhandling. De økonomiske beregninger forholder sig alene til de økonomiske konsekvenser af sponsorater og tager ikke højde for øvrige skatteoptimeringsmekanismer, der måtte forekomme i virkelige cases.

1.4 Metode og synsvinkel

1.4.1 Juridisk metode

I afhandlingens juridiske del foretages en retshistorisk analyse for at belyse det historiske aspekt ved den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater. Derved fastlægges den historiske udvikling, inden der tages fat i analysen af den gældende ret.

1.4.1.1 Retskilder

Denne afhandlings juridiske analyse baserer sig på en retsdogmatisk fortolkning⁸.

En retsdogmatisk fortolkning er den måde, hvorpå retskilderne anvendes ved løsning af et juridisk problem. For at et problem, tolket ud fra den retsdogmatiske metode er valid, skal den juridiske metode anvendes ved analysen af et juridisk problem⁹. Dette betyder, at retskilderne analyseres i en

⁸Jf. Bog ”Retskilder og Retsteorier”, side 34 af Christina Tvarnø m.fl., 2014

⁹Jf. Bog ”Retskilder og Retsteorier”, side 34 af Christina Tvarnø m.fl., 2014

1. Indledning

bestemt række, således at alle teoretisk set kommer frem til samme resultat. I Danmark er retskilderne opdelt i fire grupper; Lovgivning, præjudikater, retssædvaner og forholdets natur¹⁰. Lovgivning er den mest objektive, hvor forholdets natur er den mest subjektive. Præjudikater er den gældende praksis fra domstolene, hvorimod retssædvaner og forholdets natur er mere besværlige at definere. Morten Wegener definerer i bogen ”Juridisk metode”¹¹ retssædvaner som *”... lægges der ved sædvaneret vægt på en vis regelmæssig fulgt adfærd hos befolkningen eller hos bestemte dele af denne.”*, selvom sædvaneret sjældent anvendes i den skatteretslige kontekst, lader området i høj grad plads til fortolkning. Forholdets natur beskrives i bogen ”Juridisk metode”¹² som følgende: *”under betegnelserne sagens eller forholdets natur opereres der inden for retskildelæren ofte med en faktor, som har væsentlig mere ubestemt karakter end dem, der er omtalt i de foregående afsnit. Den betragtes tidligere som den mest subsidiære af alle, i det der vedrørende dens indhold henvistes til, at dommeren, såfremt ingen anden kilde var anvendelig, kunne og burde lægge vægt på, hvad der ville være den mest formålstjenestelige løsning i det pågældende tilfælde, gerne således at der derved opstilledes en regel, som var brugbar i fremtidige lignende situationer.”*. Der er derfor mere tale om subjektive meninger og holdninger, hvilket ikke nødvendigvis har hjemmel i lovgivningen. Sædvaner og forholdets natur er ikke konkret relevant for fastlæggelse af gældende ret på området for sponsorater, hvorfor denne afhandling ikke vil behandle disse yderligere.

1.4.1.2 Fortolkning

Tolkningen af lovene anvendt i denne afhandling vil naturligt ske gennem en sproglig analyse, læsning af lovens forarbejde samt ved at sætte sig ind i lovens formål, som oftest er nævnt i loven selv og dens bemærkninger.

Denne afhandling vil tolke lovene på tre forskellige måder:

Præciserende, som i bogen ”Juridisk metode”¹³ er beskrevet således: *”Præciserende fortolkning taler man om, når pragmatiske hensyn er udslagsgivende for valget mellem flere tydninger, der alle er mulige og rimelige ud fra en naturlig sproglig forståelse”*

¹⁰Jf. Bog ”Retskilder og Retsteorier”, side 39 af Christina Tvarnø m.fl., 2014

¹¹Jf. Bog ”Juridisk metode”, side 118 af Morten Wegner, 2000

¹²Jf. Bog ”Juridisk metode”, side 131 af Morten Wegner, 2000

¹³Jf. Bog ”Juridisk metode”, side 298 af Morten Wegner, 2000

1. Indledning

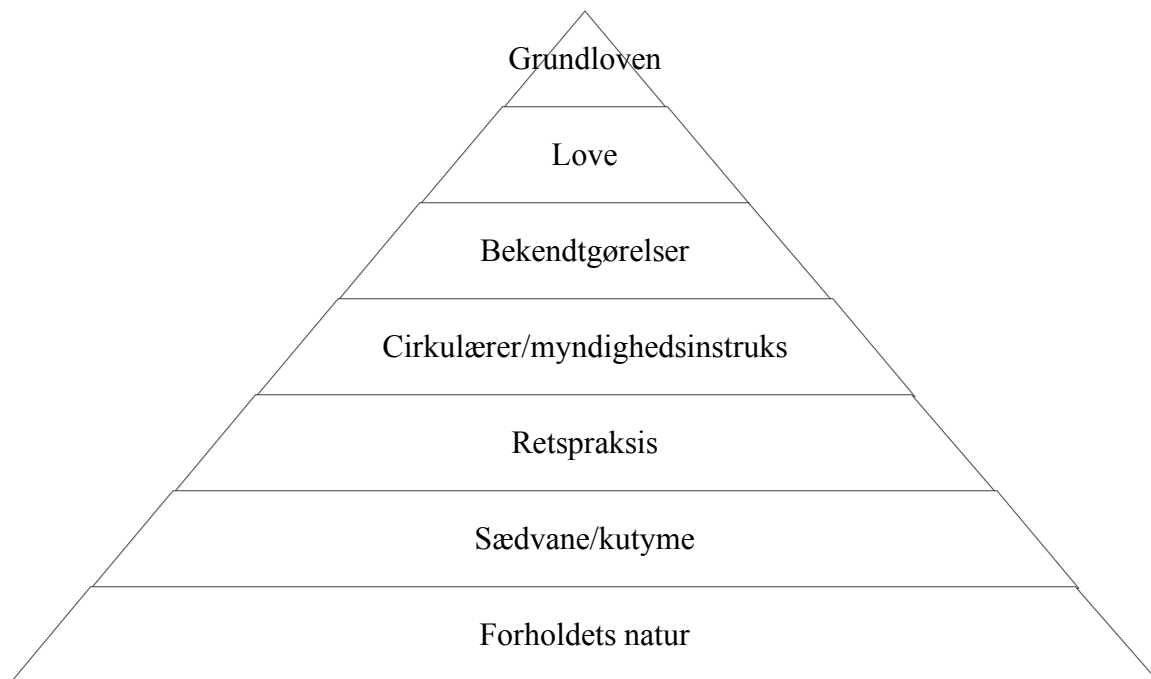
Indskrænkende, som i bogen ”Juridisk metode”¹⁴ er beskrevet således: *”Foretages der indskrænkende tolkning, fører pragmatiske hensyn til, at en regel ikke anvendes i tilfælde, som ud fra en naturlig sproglig forståelse klart er omfattet af den”*

Udvidende fortolkning, som i bogen ”Juridisk metode”¹⁵ er beskrevet således: *”Ved udvidende fortolkning eller analogisk anvendelse af en given regel er forholdet det, at pragmatiske hensyn taler for at benytte denne i situationer, som efter en naturlig sproglig forståelse utvivlsomt falder uden for anvendelsesområdet.”*

Denne afhandling vil så vidt muligt forholde sig til tolkningen af rettens afgørelser.

1.4.1.3 Retskildernes hierarki

Selvom denne afhandling benytter sig af en retsdogmatisk analyse, hvor retskilderne analyseres i en bestemt rækkefølge, betyder det ikke, at der ikke er hierarki mellem de forskellige retskilder. I Danmark kan de forskellige retskilder opdeles i flere grupper, der herefter kan indplaceres i et hierarki.



Figur 1: Retskilde hierarki (egen tilvirkning)

¹⁴Jf. Bog ”Juridisk metode”, side 299 af Morten Wegner, 2000

¹⁵Jf. Bog ”Juridisk metode”, side 299 af Morten Wegner, 2000

1. Indledning

1.4.1.4 Juridisk metode i denne afhandling

Denne afhandling vil primært anvende retskilderne lovgivning og præjudikater. Dette skyldes, at der inden for det skatteretslige område ofte ikke er plads til fortolkning. I afhandlingen vil der blive foretaget en objektiv og subjektiv fortolkning af retskilderne. Lovtekster vil blive anvendt i en objektiv kontekst, mens præjudikater vil blive anvendt som en subjektiv tolkning.

I afsnittet omkring gældende lov og en analyse af Ligningslovens §8, stk. 1., vil lovforarbejderne og bemærkningerne blive anvendt for at få forståelse for lovens formål.

I denne afhandling vil SKAT's juridiske vejledninger blive brugt. SKAT's juridiske vejledninger er en vejledning om, hvad skatteministeriet anser for gældende ret, og har cirkulærstatus. Disse vejledninger er ikke bindende i den forstand, at virksomhederne kan støtte ret på dem¹⁶, men de er bindende for told- og skatteforvaltningen. I forhold til beskatning af sponsorater vil SKAT's juridiske vejledning fra 2016, version 2.6 "C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer", være specielt relevant, da forholdet om sponsorbidrag behandles heri.

SKAT's juridiske vejledning henviser også til afgørelser og til SKAT's bindende svar på området. Selvom bindende svar fra skatterådet ikke er en selvstændig retskilde, men derimod et udtryk for skatterådets opfattelse af gældende praksis, så vil den administrative praksis få en betydning for fortolkningen af gældende ret, da lovgivningen og forarbejdet ikke kan besvare alle spørgsmål.¹⁷

Materialet i denne afhandling er indhentet til og med november 2016.

1.4.2 Økonomisk metode

Inden for den økonomiske og samfundsvidenskabelige metode findes der i princippet to veje, man kan gå. Den deduktive metode, som er bevisførelsens eller tækningens vej, og den induktive metode, som er opdagelsens vej. Begge metoder er fremgangsmåder, hvorpå man kan drage videnskabelige konklusioner¹⁸.

Den økonomiske problemstilling er at finde ud af, hvilken økonomiske konsekvens den moms- og skattemæssige behandling af sponsorater kan have for virksomheder.

Derved bruger afhandlingen i det økonomiske afsnit en induktiv metode, da afhandlingen vil analysere konkrete situationer og vise de økonomiske konsekvenser ud fra dette.

¹⁶Jf. Bog "Lærebog om indkomstskat", side 114 af Aage Michelsen m.fl., 2015

¹⁷Jf. Bog "Lærebog om indkomstskat", side 116 af Aage Michelsen m.fl., 2015

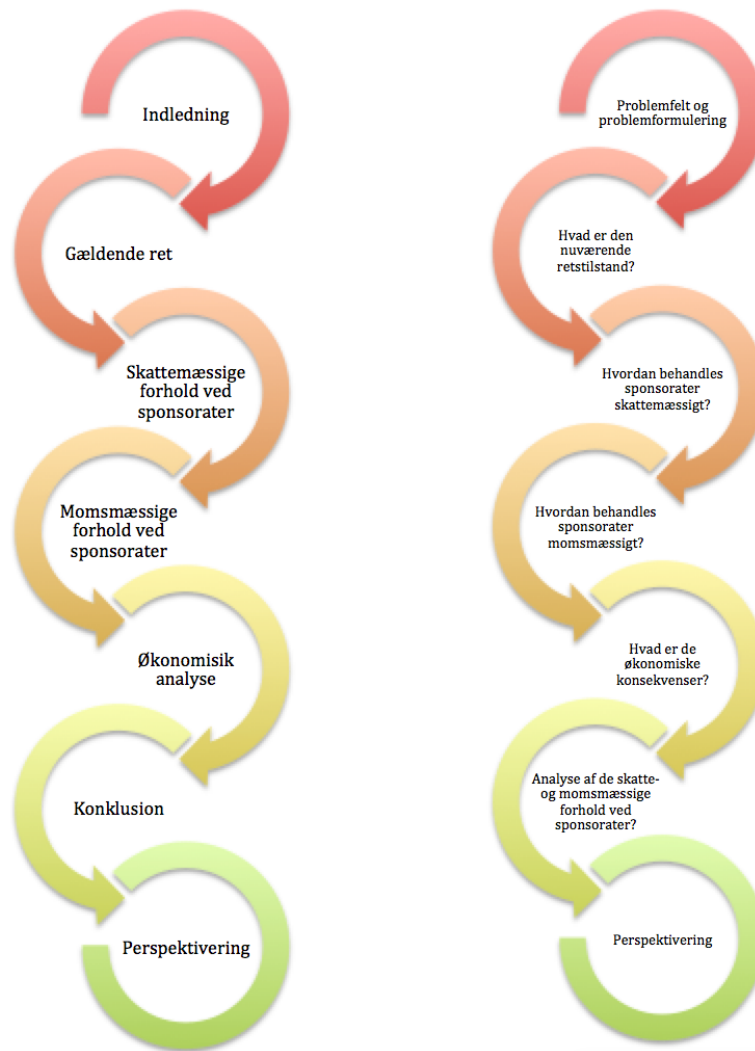
¹⁸Jf. Bog "Den skinbarlige virkelighed", side 35 af Ib Andersen, 2013

1. Indledning

1.5 Struktur

Denne afhandling er bygget op efter Blooms taksonomi¹⁹ og bevæger sig fra det redegørende over i det analyserende for til slut at diskutere.

Dette er visualiseret i figur 2: ”Opgavens struktur; Afsnit vs. Arbejdsspørgsmål”.



Figur 2: ”Opgavens struktur; Afsnit vs. Arbejdsspørgsmål”. (Egen tilvirkning)

¹⁹Jf. Bog ”Taxonomy of educational objectives: The Classification of educational goals” af Benjamin Bloom, 1956

2. Gældende ret

Andet kapitel af denne afhandling vil analysere den nuværende retstilstand på området inden for sponsorbidrag.

Kapitel 2 er en juridisk gennemgang og analyse af Statsskattelovens-, Ligningslovens- og Momslovens-bestemmelser vedr. reklameudgifter med specielt fokus på sponsorudgifter samt sondringen mellem reklameudgifter og udgifter til repræsentation.

Dette afsnit vil gennemgå lovgivningen med de tilhørende forarbejder, vejledninger og bekendtgørelser.

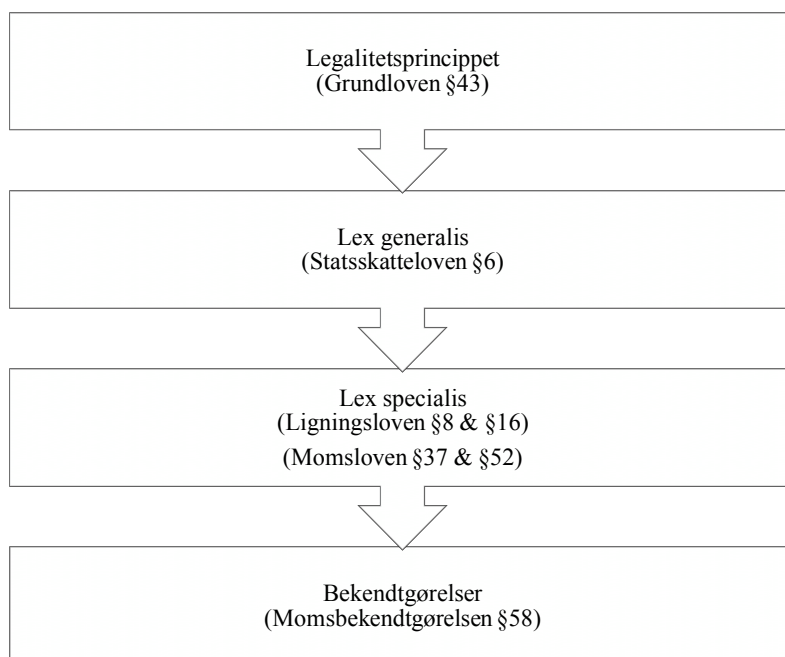
Da grundloven er øverste lovgivning i Danmark, vil dette afsnit tage udgangspunkt i Grundlovens § 43.

Grundlovens § 43 skriver:

GL § 43: ”Ingen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov....”

Da al dansk lovgivning har udgangspunkt i grundloven, er det også her, vi finder udspringet til denne afhandling, hvilket vil danne udgangspunkt for den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater. Da grundloven er øverst i retskildernes hierarki, vil alle love være i overensstemmelse med grundloven, og SKAT's afgørelser skal derfor altid have hjemmel i grundloven.

Dette kapitel tager udgangspunkt i retskildernes hierarki som beskrevet i afsnit 1.4.1.3 ”Retskildernes hierarki” og er opdelt og behandles efter følgende rækkefølge:



Figur 3: Retskilder for denne afhandling (Egen tilvirkning)

2. Gældende ret

Ifølge grundloven kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov, hvilket betyder, at skatter ikke nødvendigvis skal have direkte hjemmel i grundloven, men f.eks. kan have hjemmel i en bekendtgørelse, som har hjemmel i en speciallov osv. Dette kaldes legalitetsprincippet, som er vist visuelt i figur 3 ” Retskilder for denne afhandling”.

Skatte- og Momsretten er et stort og komplekst område. Disse regelsæt skal dække en række skattesubjekter i flere forskellige situationer. Ifølge grundloven som beskrevet ovenfor er det ikke muligt at pålægge skat, uden at dette er vedtaget ved lov. Dette gør lovgivernes betingelser svære for at ramme et passende niveau mellem de komplicerede retsområder og de strenge hjemmelskrav.

På den ene side kan lovgivningen ikke blive for specifik, da dette vil gøre arbejdet med lovgivningen for detaljeret og kompleks, og gøre forståelsen og retspraksis heraf besværet. På den anden side, hvis lovgivningen er for generel, vil det være plads til for mange fortolkningsmuligheder i praksis.

Historisk er der dog sket en stigende grad af detaljering i lovgivningen inden for det skatte- og momsretslige område. Dette ses også i relation til sponsorater.

Der har historisk været flere ændringer af loven, hvad angår reglerne omkring den skatte- og momsmæssige behandling af reglerne for sponsorater.

For at give, et overblik over den historiske udvikling af loven henvises til figur 4: ”Den historiske udvikling af loven for beskatning af sponsorater.”



Figur 4: Den historiske udvikling af loven for beskatning af sponsorater. (Egen tilvirkning)

Den historiske udvikling som beskrevet i figur 4 vil danne grundlag for gennemgangen af den gældende ret. Gældende ret på området for sponsorater er siden 1903 blevet udbygget og detaljeret via forskellige speciallovgivningen.

I de kommende afsnit vil denne afhandling gennemgå de forskellige dele og analyser den gældende ret.

2. Gældende ret

2.1 Statsskatteloven

Første tilføjelse på området for sponsorater findes i Statsskatteloven fra 1903. Denne lov gjorde med hjemmel i Grundloven det muligt at fradrage forskellige udgifter i opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Med Statsskattelovens vedtagelse i 1903 har der været hjemmel til fradrag for reklameudgifter jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a. Det har siden dengang været svært at skelne mellem de fradragsberettigede driftsomkostninger og de ikke-fradragsberettigede gaver.

I V. Anthons kommentar til Statsskatteloven i 1928 refereres til flere afgørelser, hvor Landsoverskatterådet har behandlet disse problemstillinger. Det er dog uklart af referaterne²⁰, hvad der i disse sager har været udslagsgivende, men i 1959 blev der indsat en selvstændig fradragshjemmel for reklameudgifter i Ligningslovens §8, som beskrives senere i denne afhandling. Det tyder derfor på, at lovgivningen fra 1903 ikke var specifik nok, men at loven gav mulighed for en for stor grad af fortolkning, blandt andet mellem begrebet ”gaver” og driftsomkostninger.

2.1.1 Driftsomkostningsbegrebet

Inden vi kan se nærmere på Statsskattelovens §6 fra 1903, er det dog nødvendigt først at få defineret ”Driftsomkostningsbegrebet”.

Det er afgørende for fradragsretten, hvad enten hjemmelen hertil findes i Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a eller i Ligningslovens §8, at udgiften kan betragtes som en driftsomkostning.²¹ Dvs. der skal være forbindelse mellem udgiftens afholdelse og indtægternes erhvervelse.

Statsskattelovens §6 indeholder den grundlæggende hovedregel for, hvilke driftsomkostninger der kan trækkes fra ved beregningen af den skattepligtige nettoindkomst²².

De fradragsberettigede udgifter defineres således:

SL §6, stk. 1., litra a: ”Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger”

²⁰Jf. TfS 2004, 740

²¹Jf. TfS 2004, 740

²²Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ” C.C. 2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL §6, stk. 1, litra a” af SKAT, 2016

2. Gældende ret

I relation til det generelle driftsomkostningsbegreb er det ofte i litteraturen såvel som hos domstolene, at der ved afgrænsningen ikke gælder et krav om kausalitet eller nødvendighed²³.

Dvs. at det således ikke er en nødvendighed for fradragsretten, at man kan bevise, at udgiften har givet et konkret afkast, eller at udgiften har været nødvendig for indkomsterhvervelsen²⁴.

2.1.1.1 Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

For at belyse driftsomkostningsbegrebet er man dog nødt til at forholde sig den gældende praksis efter Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

Indholdet af driftsomkostningsbegrebet er løbende blevet fastlagt og udviklet via en række domme og afgørelser, der fortolker bestemmelsen²⁵. Disse domme og afgørelser behandles senere, men overordnet er der dog tre krav, som skal være opfyldt, for at driftsudgiften kan fratrækkes.

Fælles for udgifterne er dog, at de er kendetegnet ved, at de i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten.

Krav om driftsmæssig begrundelse.

Det er et krav, at der er direkte forbindelse mellem afholdelsen af udgiften og erhvervelsen af udgiften²⁶. Med andre ord skal der være et aktuelt driftsmæssigt belæg for at afholde udgiften. Dette ses f.eks. i SKM2015.341.ØLR, hvor et holdingselskab ønskede fradrag for et management-fee for et af selskabets datterselskaber. Landsretten fandt det ikke bevist, at udgiften var driftsmæssigt begrundet, hvorfor fradragsretten blev nægtet. Driftsudgifter kan dermed ikke fratrækkes, medmindre der kan bevises, at denne har relation til virksomhedens drift.

Krav om erhvervsmæssig virksomhed.

Det er et krav, at driftsudgiften er afholdt i forbindelse med en erhvervsmæssig virksomhed, dvs. en virksomhed, der drives for egen regning og risiko med det formål at opnå et økonomisk

²³Jf. TfS 2004, 740

²⁴Jf. TfS 2004, 740

²⁵Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C. 2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL §6, stk. 1, litra a" af SKAT, 2016

²⁶Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C. 2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL §6, stk. 1, litra a" af SKAT, 2016

2. Gældende ret

nettooverskud.²⁷ Dette krav er blandt andet blevet stadfæstet i TfS 1985, 747 HRD, hvor et selskab blev nægtet fradrag for kloakering på en ubebygget industrigrund. Grunden var indkøbt med henblik på en udvidelse, men blev aldrig brugt og efterfølgende solgt. Da selskabet ikke på noget tidspunkt havde udført erhvervmæssig virksomhed på grunden, kunne udgifterne ikke fratrækkes efter Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a. Det er derfor et krav, at udgiften er afholdt i forbindelse med en erhvervmæssig virksomhed.

Krav om igangværende virksomhed.

Det er et krav at driftsudgiften er afholdt i en igangværende virksomhed. Er udgiften afholdt før etableringen eller efter virksomhedens ophør kan udgiften ikke fratrækkes, medmindre der er en speciel hjemmel for dette f.eks. LL §8B²⁸. Som det ses i SKM2009.563 HR hvor en advokat blev nægtet fradrag for en del af et kontingent der vedrørte tiden efter advokatvirksomhedens ophør. Højesteret fandt det ikke godtgjort at der ikke ved henvendelse til leverandøren kunne have modtaget delvis tilbagebetaling af kontingentet. Derfor kunne udgiften der vedrørte efter virksomhedens ophør ikke fradrages jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a, da der således ikke var tale om en igangværende virksomhed.

Af ovenstående ses det at driftsomkostninger karakteriseres ved at være driftsmæssigt begrundet samt afholdt i en aktiv erhvervmæssig virksomhed.

2.1.2 Sponsorudgifter anset som gave

Statsskatteloven giver via §6, som beskrevet oven for, mulighed for et fradrag af driftsomkostninger.

Men hvordan tolkes den karakteristiske problemstilling ”gave kontra driftsomkostning”?

Hvis dele af eller hele sponsorudgiften ikke kan fradrages som en reklameudgift efter Ligningslovens §8 eller som en driftsomkostning efter Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a må beløbet anses som en ikke fradragsberettiget gave²⁹.

²⁷Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C. 2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL §6, stk. 1, litra a” af SKAT, 2016

²⁸Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C. 2.2.1.2 Driftsomkostningsbegrebet, SL §6, stk. 1, litra a” af SKAT, 2016

²⁹Jf. TfS 2007, 151

2. Gældende ret

Gaver er jf. TfS 2007,151 ikke defineret i lovgivningen, men må efter praksis foreligge, når der gives eller loves en anden part en vederlagsfri fordel på giverens bekostning.

Når et sponsorobjekt fastlægges med udgangspunkt i selskabets/hovedaktionærens interesse, bør det ikke umiddelbart føre til en nægtelse af fradrag med henvisning til, at det er en gave³⁰. Det vil altid være naturligt at foretage investeringer og sponsorater i brancher, man har interesse for, men så længe der er tale om modsvarende ydelse, bør fradraget indrømmes efter Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a eller efter Ligningslovens §8. Er dette ikke muligt, vil en gave som udgangspunkt ikke kunne fratrækkes jf. Statsskattelovens §6, stk. 2.

Dog kan en gave jf. Ligningsvejledningen afsnit E.B.3.6. fratrækkes hvis:

- Der er påført et iøjefaldende firmamærke/firmanavn på gaven.
- Gaverne er produceret i et større antal.
- Gaven er ikke særlig kostbar (100 kr., ekskl. moms).

Af ovenstående analyse fremgår det, at med Statsskattelovens indførelse i 1903 blev der mulighed for hjemmel for fradrag af driftsudgifter. Det er dog et krav, jf. gældende retspraksis på området, at driftsomkostninger er driftsmæssigt begrundede, samt afholdt i en aktiv erhvervsmæssig virksomhed. Det kan dog fortsat være svært at skelne mellem begrebet gaver og driftsomkostninger, når det kommer til sponsorater. I TfS 2007, 151 fremgår det, at et sponsorbidrag ikke automatisk mister sin fradragsret med henvisning til, at det er en gave, men så længe der er tale om en modsvarende ydelse, kan der muligvis opnås fradrag efter Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a eller efter Ligningslovens §8, stk. 1.

2.2 Ligningsloven

Efter Statsskattelovens indførelse i 1903 stod det klart, at det var nødvendigt med en præcisering af lovgivningen, da Statsskatteloven gav for mange fortolkningsmuligheder.

Ligningsloven blev oprindeligt indført i 1942 ved lov nr. 517 af 19. december 1942. I første lov var der dog ingen skattemæssig regulering af reklameudgifter. Det blev dog ændret i 1959, hvor ligningslovens § 8 blev indført. Ligningsloven er i dag defineret i *"Bekendtgørelse af lov om påligning af indkomstskatten til staten (ligningsloven)"* senest vedtaget jf. lovbekendtgørelse nr. 1041 f 15. september 2014 med senere ændringer.

³⁰Jf. TfS 2007, 151

2. Gældende ret

I de efterfølgende afsnit vil denne afhandling have fokus på en gennemgang af forholdene omkring sponsorater i Ligningsloven.

2.2.1 Ligningslovens §8, stk. 1 (Reklameudgifter)

Ligningslovens §8 blev indført oprindeligt i 1959, fordi der efter den hidtidige praksis i Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a, ikke kunne opnås fradrag for udgifter til reklame og rejse i forbindelse med oparbejdelse af nye eksportmarkeder.³¹

Ligningslovens §8 stk. 1, er derfor en udvidelse af fradragsretten i forhold til Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.³²

I Ligningslovens §8, stk. 1 står der:

”§ 8. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter, som i forbindelse med den skattepligtiges erhverv er afholdt til rejser, reklame og lignende med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår.”³³

Baggrunden for denne selvstændige fradragshjemmel, der blev indsat ved lov nr. 325 af 14/12 1959, var navnlig et ønske om at udvide fradragsmulighederne til også at omfatte udgifter, afholdt i forhold til nye aftagere med det formål at fremme eksporten, idet sådanne udgifter hidtil havde været at betragte som ikke-fradragsberettigede anlægsudgifter³⁴. Denne lovændring gjorde derfor skildringen mellem driftsomkostninger og anlægsudgifter nemmere.

Af lovens forarbejder var det ikke tilsigtet at ændre på det materielle indhold af det bestående reklamebegreb, hvilket understøttes af skatteministerens udtalelse i TfS 1987, 560, hvor det anføres, at de udgifter, der fratrækkes medfør Ligningslovens §8, stk. 1, skal betragtes som driftsomkostninger.

Ministeren skriver i sin udtalelse følgende:

”For at undgå afgrænsningsvanskeligheder med hensyn til, om reklameudgifter er driftsomkostninger eller ej, indførtes i 1957 bestemmelsen i ligningslovens § 8. Ifølge ligningslovens § 8 kan udgifter til reklame fratrækkes i det år, hvori de er afholdt. De betragtes således som driftsomkostninger. Under reklameudgifter falder også

³¹Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.1 Generelt om LL §8” af SKAT, 2016

³²Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.1 Generelt om LL §8” af SKAT, 2016

³³Jf. Ligningsloven §8, stk. 1

³⁴Jf. Publikationen ”Folketingets Tidende, Nr. 1959/60”, tillæg A, sp. 277 ff.

2. Gældende ret

sponsorbidrag. Sponsorerers bidrag til fodboldklubber og andre sportsklubber kan fradrages som driftsudgifter, såfremt sponsorerne opnår en hertil svarende ret til reklame. Fradragsretten må forudsætte, at sponsorens identitet (navn eller firmamærke (logo)) direkte fremgår af skiltning eller lignende.”

Ministeren gør i TfS 1987, 560 tydeligt, at udgifter, der fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 1, skal betragtes som driftsomkostninger som gennemgået i afsnit 2.1.1 ”Driftsomkostningsbegrebet.”. Ministeren tydeliggør desuden, at sponsorbidrag er at betragte som reklameudgifter.

Det er dog fortsat af afgørende betydning, at de afholdte udgifter har været anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten som tidligere beskrevet i Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Der skal med andre ord være i en eller andet omfang være en forbindelse mellem udgiftens afholdelse og indtægternes erhvervelse, som også er beskrevet tidligere i afsnittet om Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

2.2.1.1. Forarbejder til Ligningsloven:

Selvom begrebet ”reklame” blev indført i Ligningsloven i 1959, findes der i forarbejderne ingen konkret definition, af hvad der menes med dette begreb. Det er først ved ændringen i 1985 (LFF 1985-1986.1.51), at begreberne ”reklame” og ”repræsentation” defineres. I forarbejderne til denne ændring defineres, de to begreb således:

Reklameudgifter:

I forarbejderne defineres reklamebegrebet således:

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

Forarbejderne gør det dermed klart, at udgifter til reklame efter Ligningslovens §8, stk. 1, alene kan opnås, når afgiften er afholdt for en ubestemt kundekreds, samt har en reklamemæssig værdi. Disse betingelser vil blive gennemgået yderligere i afsnit 2.2.2 ”Hvornår kan en udgift fratrækkes via Ligningslovens §8, stk. 1.”.

Repræsentation:

I forarbejderne defineres repræsentation således:

”Repræsentationsudgifter kan imidlertid beskrives som udgifter, som en skatteyder

2. Gældende ret

afholder for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser, og de må være afholdt over for personer, som ikke er knyttet som medarbejdere til erhvervsvirksomheden. Repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser.”

Desuden tager forarbejder hånd om definitionen af en forretningsforbindelse:

”Virksomhedens kunder, leverandører, rådgivere, forhandlere og fuldmægtige, kommissionærer, konsignanter og agenter uden ansættelse i virksomheden betragtes som forretningsforbindelser.”

Alt i alt skildre forarbejderne i LFF 1985-1986.1.51, at forskellen mellem reklameudgifter og repræsentation primært skal findes i karakteren ved modtagergruppen. Hvor reklameudgifter afholdes for en ubestemt kreds af kunder, er udgifter til repræsentation rettet mod virksomhedens nuværende og kommende forretningsforbindelser.³⁵

2.2.2 Hvornår kan en udgift fratrækkes via Ligningslovens §8, stk. 1

Inden vi kan se på de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater, er det vigtigt først at få defineret, hvornår der er fradragsret jf. Ligningslovens § 8, stk. 1.

Da et sponsorbidrag er en del af begrebet reklame, skal der for at opnå fradrag for et sponsorbidrag være opfyldt, de samme betingelser, der gælder for fradragsret af reklameudgifter.³⁶

Nedenfor vil denne afhandling nu gennemgå de tre forhold, der skal være opfyldt for at få fradrag for et sponsorbidrag.

2.2.2.1 Ubestemt kreds af kunder

Sponsorbidrag og reklameudgifter skal afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle nye kunder.³⁷

I sagen SKM2015.361.SR fik en virksomhed medhold i, at udgifter til en række af seminarer afholdt over for en åben kreds (offentligt arrangement), kunne fratrækkes fuldt skattemæssigt.

Skatterådet ligger i denne afgørelse vægt på lovens forarbejder³⁸. Skatterådet ligger specielt vægt på sondringen mellem Ligningslovens §8, stk. 1 og stk. 4.

³⁵Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

³⁶Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer” af SKAT, 2016

³⁷Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer” af SKAT, 2016

³⁸Jf. Lov nr. 20 af 21. oktober 1959

2. Gældende ret

Forarbejderne til Ligningslovens §8, stk. 1³⁹ har fokus på at give fradragsret til reklame. Loven er med til at åbne for muligheder for fradrag af virksomheders udgifter til rejser m.v. med det formål at opnå salg i det løbende og nuværende regnskabsår (ubestemt kreds af kunder). Forarbejderne til Ligningslovens §8, stk. 4⁴⁰, beskriver at udgifter til repræsentation er udgifter til at få afsluttet forretninger, knytte eller bevare forretningsforbindelser, som ikke er direkte ansat i virksomheden. Forarbejderne beskriver ligeledes repræsentationsudgifter som udgifter med karakter af kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser. Begrundelsen for begrænsningen af fradragsretten af repræsentationsudgifterne begrundes med at disse ofte grænser tæt op af privatudgifter.⁴¹

Da arrangementet som beskrevet i SKM2015.361.SR har hovedvægten af fokus på det faglige indhold, arrangementet er åbent for en ubestemt kreds af kunder, samt at bespisningen ikke har karakter af kommerciel gæstfrihed, kan udgiften betragtes som en reklameudgift med fuldt fradrag jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

Desuden viser SKM2003.114.LSR, at hvis udgiften ikke afholdes til en ubestemt, kan der ikke opnås fuldt fradragsret, men alene fradrag, som en repræsentationsudgift. En sparekasse havde indkøbt tegnebøger, der blev givet til kunder og forretningsforbindelser ved runde fødselsdage, men da denne kreds af kunder ikke er ubestemt (men en lukket kreds), kunne der ikke opnås fuldfradragsret efter Ligningslovens §8, stk. 1.

Landsskatteretten ligger i sin afgørelse vægt på at fradrag for reklame og repræsentation jf. Ligningslovens §8, stk. 1, og stk. 4 alene kan fratrækkes, hvis udgiften er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

I afgørelsen henvises der til cirkulære til ligningsloven, cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 pkt. 14.2, som forudsætter, at udgifterne er afholdt til en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder, og at udgiften til en reklamegave højst udgør 100 kr.

Landsskatteretten fandt derfor, at udgiften ikke var afholdt til en ubestemt kreds af kunder, men alene en udvalgt kreds af kunder.

På baggrund af Ligningslovens §8, stk. 1, samt forarbejderne hertil, og med støtte i afgørelsen SKM2015.361.SR samt SKM2003.114.LSR kan der alene opnås fradrag for sponsorbidrag, såfremt disse gives til formål, hvor aftagerne/deltagerne er en ubestemt kreds.

³⁹Jf. Lov nr. 20 af 21. oktober 1959

⁴⁰Jf. Lov nr. 534 af 13. december 1985

⁴¹Jf. Lov nr. 534 af 13. december 1985

2. Gældende ret

2.2.2.2 Reklameværdi

Sponsorbidrag er normalt fuldt fradragsberettiget, når virksomheden opnår en reklameværdi, som står i rimeligt forhold til det ydede bidrag⁴². Et sponsorat består oftest af en pligt for modtageren til at eksponere virksomhedens navn, eller mærk på enten tøj, dragter, biler og udstyr eller ved at eksponere firmaets navn eller mærke på studium, sportshal eller et sted, hvor den ubestemte kreds af personer opholder sig, eller på anden måde blive eksponeret i forbindelse med sponsoratet.

Efter Ligningslovens §8, stk. 1, er der krav om en direkte sammenhæng mellem sponsoratet og firmaet.⁴³ Det betyder, at der skal være sammenhæng mellem følgende elementer i sponsoratet:

- Geografisk placering.

TfS 1996, 818 LSR viser, blandt andet at et mindre rengøringsselskab, der blev nægtet fradragsret for pågældendes andel af sponsorudgifter til en travhest, da hesten deltog i løb så langt væk fra lokalområdet, at det ikke havde en reklamemæssig værdi for firmaet. Landsskatteretten lægger i deres afgørelse vægt på, at hestens deltagelse i et løb langt væk fra lokalområdet ikke kunne have nogen reklamemæssig værdi for selskabet. Derved blev fradraget nægtet, selvom virksomhedens navn indgik i både hestens og staldens navn.

- Karakteren af virksomheden versus karakteren af reklamen.

Der skal være sammenhæng mellem karakteren af virksomheden målt op imod den reklame, som virksomheden får for sit sponsorat.

TfS 1998, 484 HRD viser, at det ikke er nok blot at få en hest opkaldt efter et firma for at få fradragsret for sponsorbidraget. En hovedaktionærs datters udgift til hestesport blev dækket gennem en sponsoraftale, som datteren indgik med Miomatic A/S, hvori sagsøgeren var hovedaktionær, til gengæld skulle datteren virksomhedens navn til ride stævner.

Højesteret stadfæster landsrettens afgørelse, hvor landsretten blandt andet ligger vægt på at:

- Det er ikke godtgjort, at sponsoraftale svarer til virksomhedens øvrige sponsoraftaler.
- Det findes ikke godtgjort, at der er sammenhæng mellem sponsorstøtten og Miomatic A/S' virksomhed.

Derved kan udgiften ikke fratrækkes i henhold til Ligningslovens § 8, stk. 1, men må betragtes som tillæg til sagsøgerens løn.

I TfS 1996, 250 VLD fik en frisør underkendt fradragsretten for et sponsorat til den lokale turistforening. Selvom frisørens navn og logo var eksponeret i en brochure og på lokale kort, var der

⁴²Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer" af SKAT, 2016

⁴³Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer" af SKAT, 2016

2. Gældende ret

ikke sammenhæng mellem turistforeningens målgruppe og indkomsten fra turister i frisørforretningen.

Landsretten ligger i sin afgørelse vægt på at adgangen til at placere visitkort og en beliggenhedsplan på et turistkontor ikke kan antages som formålet med medlemskabet, hvorfor dette må anses som et biprodukt. Derved var der ikke sammenhæng mellem virksomhedens karakter og reklamen, hvorfor udgiften ikke kunne fradrages jf. Ligningslovens § 8, stk. 1.

TfS 1998, 484 HRD samt TfS 1996, 250 VLD viser begge, at retspraksis på området viser, at der skal være sammenhæng mellem virksomhedens karakter og reklamen/sponsoratet. Er der ikke en sammenhæng, kan udgiften ikke fratrækkes jf. Ligningslovens § 8, stk. 1.

2.2.2.3 Reklamemæssigt motiv

En forudsætning for, at et sponsorbidrag er fradragsberettiget som reklameudgift, er, at bidraget ydes primært af reklamemæssige grunde, og ikke hovedsageligt af personlig interesse for sponsormodtagerens aktivitet⁴⁴.

I SKM2010.674 BR blev fradragsretten for et sponsorbidrag underkendt, da en skatteyder, der var direktør i et anpartsselskab, havde ydet sponsorat til ejerens egen stiftede forening (forening for lystfiskeri). Selvom der var eksponeret reklame på foreningens både, så forelå der ikke dokumentation for, at reklamerne på båden var rettet mod en ubestemt kundekreds.

Byretten lægger i sin afgørelse vægt på, at det ikke var godtgjort, at udgifterne til sponsoratet var erhvervsmæssigt begrundede, men derimod primært ydet i hovedaktionærens personlige interesse i foreningens aktiviteter. Derfor kunne udgifterne til sponsoratet ikke fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 1 eller efter Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a. Det forhold, at båden var påført firmaets logo, kan ikke føre til fradragsret, da det i denne sag ikke kunne dokumenteres, at:

- 1) Reklamen var rettet mod en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder
- 2) At reklameværdien står i forhold til udgiften (150.000 kr.)

I TfS 1989, 375 LSR fik en ejendomsmægler ikke fradrag for udgiften til et sponsorbidrag til den golfklub, hvor han selv var aktionær. I lighed med SKM2010.674.BR fandt Landsskatteretten, at udgifterne blev afholdt som følge af ejendomsmæglerens personlige interesse for golfspillet.

Der kan dog være tilfælde, hvor sponsorbidraget kan være fradragsberettiget, selvom det ydes til skatteyderens egne aktiviteter⁴⁵.

⁴⁴Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer" af SKAT, 2016

⁴⁵Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer" af SKAT, 2016

2. Gældende ret

Det kan f.eks. være, at man som ejer af et sportsudstyrmærke sponserer en klub/event på trods af, man som ejer selv har interesse i sporten. Vigtigst er dog, at det reklamemæssige motiv er størst.

På baggrund af Ligningslovens §8, stk. 1, samt forarbejderne hertil, og med støtte i afgørelserne SKM.2010.674.BR samt TfS 1989, 375 LSR kan der alene opnås fradrag for sponsorbidraget, såfremt bidraget ydes primært af reklamemæssige grunde, og ikke hovedsageligt af personlig interesse for sponsormodtagerens aktivitet.

2.2.3 Ligningslovens §8, stk. 4 (Repræsentationsudgifter)

Selvom denne afhandlings fokus er beskatning af sponserater som beskrevet i Ligningslovens §8, stk. 1, er det også nødvendigt at se på den skatte- og momsmæssige behandling af repræsentationsudgifter. Dette skyldes, at disse to omkostninger er så tæt forbundet både, hvad angår vurdering og beskatning. Hvor det forrige afsnit analyserede gældende ret på området for selve sponseratet, vil det kommende afsnit have mere fokus på, hvordan udgifter, der ikke kan klassificeres som et sponserat, kan behandles skattemæssigt.

Ligningslovens §8, stk. 4, blev indført i 1985 med lov nr. 534 af 13. december 1985.

Hvis ikke en virksomhed kan få fradrag for udgifterne til reklame og derved få 100% fradragsret, er det muligt at undersøge, om virksomheden kan fratrække udgiften, som en repræsentationsudgift.

I Ligningslovens §8, stk. 4, er fradragsretten for udgifter til repræsentation begrænset til 25%.

”§8 Stk. 4. Ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst fradrages udgifter til repræsentation dog kun med et beløb svarende til 25% af de afholdte udgifter.”

Ligningslovens §8, stk. 4, er ikke begrænset alene til udgifter nævnt i Ligningslovens §8, stk. 1, men gælder alle fradragsberettigede udgifter, som anses for repræsentation.⁴⁶

I modsætning til Ligningslovens §8, stk. 1, er repræsentationsudgifter typisk karakteriseret ved gæstfrihed over for virksomhedens forretningsforbindelse. Det er derfor ikke krævet, at udgifterne er afholdt for en ubestemt kreds af deltagere.

I SKAT's juridiske vejledning står der:

”Afgrænsningen af repræsentationsudgifter over for reklameudgifter og personaleudgifter foretages efter de samme kriterier i både skatte- og momsmæssig henseende og i den forbindelse ses på sammenkomsten og anledningen hertil.”⁴⁷

⁴⁶Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.4 Fradrag for udgifter til repræsentation” af SKAT, 2016

⁴⁷Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.4 Fradrag for udgifter til repræsentation” af SKAT, 2016

2. Gældende ret

Lad os se på, hvilke faktorer vedr. sammenkomsten og anledningen, som udgiften skal have for at kunne fratrækkes som en repræsentationsudgift.

2.2.3.1 Sammenkomsten og anledningen.

Når der tales om repræsentationsudgifter, er der alene tilfældet, når udgiften afholdes over for personer, der ikke er tilknyttet virksomheden.⁴⁸

Hvis udgiften afholdes over for personer, der er tilknyttet virksomheden, er der tale om personaleudgifter, som har fuldt fradragsret jf. Statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

I ligningsvejledningen E.B.3.7.2 står der:

*”Undtagelsesvis kan arrangementet have en sådan reklamemæssig effekt, at udgifterne kan fradrages som reklameudgifter. Om det er tilfældet, vil bero på en konkret vurdering i hvert enkelt tilfælde, og det er bl.a. en betingelse, at der er åben adgang for offentligheden eller for en større ubestemt kreds af personer, og at der er tale om et mindre traktement, der ikke har karakter af egentlig bespisning. Reklameudgifter tager endvidere sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.”*⁴⁹

Ved vurdering om fradragsretten efter Ligningslovens §8, stk. 1 og Ligningslovens § 8, stk. 4, ses der på anledningen og sammenkomsten.

I SKM2003.286.LSR fik et bryghus godkendt udgifterne som repræsentation til en bestyrelsesformands 70 års fødselsdag og vicedirektørens 60 års fødselsdag.

Virksomheden ønskede enten at kunne fratrække udgiften som en reklameudgift eller, som en udgift til repræsentation.

Landsskatteretten ligger i sin afgørelse vægt på, at selvom private formuegoder, der er stillet til rådighed af virksomheden, beskattes jf. Ligningslovens §16, samt jf. Statsskattelovens §4-6, så kan receptioner med privatkarakter i enkelte tilfælde have en så reklamemæssig karakter, at udgifterne kan fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

Landsskatteretten henviser i sin afgørelse til TfS 2002, 969, hvor det blev statueret, at den omstændighed, at et arrangement med åbent for offentligheden eller en større ubestemt kreds af

⁴⁸Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.4 Fradrag for udgifter til repræsentation” af SKAT, 2016

⁴⁹Jf. Ligningsvejledningen 2012-2 afsnit ”E.B.3.7.2 Afgrænsning af repræsentationsudgifter over for reklameudgifter” af SKAT, 2012

2. Gældende ret

personer, ikke i sig selv er tilstrækkelig til, at udgifterne til en reception kan betragtes som en reklameudgift, jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

I dette tilfælde lagde landsskatteretten vægt på arrangementet, ikke havde overskyggende privat karakter, gæsterne var kunder, forretningsforbindelse, leverandører osv., og formålet var dermed at gøre virksomheden mere fordelagtig bemærket. Derved havde udgifterne karakter af kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelserne, hvorfor denne kunne fratrækkes som repræsentationsudgift jf. Ligningslovens §8, stk. 4.

I TfS 1993, 34 LSR, fik en farvehandler medhold i at kunne fratrække en udgift jf. Ligningslovens §8, stk. 1, da arrangement var afholdt for en ubestemt kreds af deltagere, samt at traktamentet ikke havde haft karakter af egentlig bespisning. Derved havde arrangementet reklamemæssigt islæt og kunne fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

I sin afgørelse ligger Landsskatteretten vægt på Skattedepartementets cirkulære nr. 5 af 21. januar 1986 om begrænsning af fradrag for repræsentationsudgifter punkt 3b samt bemærkningerne til Ligningslovens §8, stk. 4. Her fremgår det, at arrangementer som f.eks. receptioner i særlige tilfælde kunne have et sådant reklamemæssigt islæt, at udgifterne kunne fratrækkes som reklameudgifter jf. Ligningslovens §8, stk. 1. Det er dog en betingelse, at der alene er tale om en mindre servering, der ikke har karakter af bespisning, og at der er åben adgang for offentligheden eller en større ubestemt kreds af personer.

Afgørelserne i SKM.2003.286.LSR samt i TfS 1993, 34 LSR viser, at sammenkomsten og anledningen har betydning for, hvor vidt en udgift kan fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 4.

2.2.3.2 Forhold der skal være gældende for at få arrangement fratrukket via LL § 8, stk. 1

Selvom sammenkomsten og anledningen er udslagsgivende for fradragsretten af en repræsentationsudgift, så kan repræsentationsudgifter fratrækkes med hjemmel i Ligningslovens §8, stk. 4, så er der som nævnt oven for enkelte tilfælde, hvor en repræsentationsudgift kan fratrækkes via Ligningslovens §8, stk. 1.

Arrangementer kan undtagelsesvis have så stor en reklamemæssig effekt, at udgifterne kan fratrækkes som reklameudgifter. Der er dog tale om en konkret vurdering fra sag til sag, men det er blandt andet en betingelse, at følgende er opfyldt⁵⁰:

- der er åben adgang for offentligheden eller for en større ubestemt kreds af personer

⁵⁰Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C.2.2.2.5.4 Fradrag for udgifter til repræsentation" af SKAT, 2016

2. Gældende ret

- der er tale om et mindre traktement, der ikke har karakter af egentlig bespisning (Se beskrivelsen af TfS1993, 34 LSR ovenfor)

Som den tidligere beskrevet sag SKM2015.361.SR, så kan en række seminarer med et mindre traktement, som ikke har karakter af egentlig bespisning, fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 1, da der er åben adgang for offentligheden, samt at SKAT opfattede, at hovedvægten i arrangementet er lå på det faglige indhold og derfor ikke havde karakter af kommerciel gæstfrihed.

Skatterådet skriver i sin afgørelse SKM2015.361.SR, at udgifter til arrangementer kan være fuldt fradragsberettiget som reklameudgifter jf. Ligningslovens §8, stk. 1, hvis arrangementet er udbudt for en åben og bredere kreds af mulige deltagere og indeholder alene et mindre traktement, der ikke har karakter af egentlig bespisning.

Det viser derfor, at arrangementer, der skal fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 1, skal være både åbne for minimum en ubestemt kreds af kunder, samt der må ikke være tale om egentlig bespisning.

2.2.4 Ligningslovens §16 (Maskeret udbytte)

For at opnå skattemæssigt fradrag for et sponsorat er det nødvendigt, at sponsorater har et reklamemæssigt motiv, og dermed ikke givet alene i hovedaktionærens interesse. Er dette ikke tilfældet, er det relevant at vide, hvorledes sponsoratet således beskattes.

Hvis udgifter ikke kan fratrækkes som ovenstående, jf. Ligningslovens §8, stk. 1, betragtes de som privatudgifter, jf. Statsskattelovens §4-6, eller hvis der er tale om bidrag givet i hovedaktionærens interesse jf. Ligningslovens § 16.

I henhold til Ligningslovens § 16, stk. 1, skal den skattepligtige ved indkomstopgørelsen medregnes vederlag i form af formuegoder af pengeværdi, sparet privatforbrug og værdien af helt eller delvis vederlagsfri benyttelse af andres formuegoder efter reglerne i Ligningslovens § 16, stk. 2-9.⁵¹ Dvs. at ansatte skal beskattes af den/de økonomiske fordele, som en arbejdsgiver stiller til rådighed for den ansatte. Dette gælder ikke alene goder, direkte til den ansatte, men også goder til den ansattes familie og pårørende.

Hvis en virksomhed har opnået fradragsret for en sponsorudgift og benyttet denne, som en personaleudgift, kan det komme på tale, at medarbejderen skal beskattes af denne gode.⁵²

⁵¹Jf. TfS 2007, 151

⁵²Jf. TfS 2007, 151

2. Gældende ret

Af Ligningslovens § 16, stk. 3., 3. pkt. fremgår det, at goder som arbejdsgiveren i overvejende grad har ydet i forbindelse med den ansattes⁵³ arbejde, kun beskattes, hvis værdien ikke overskrider et reguleret grundbeløb⁵⁴ (2016: 5.800 kr.).

Hvis et sponsorbidrag derimod bliver kvalificeret som en ikke fradragsberettiget gaveudgift, og foreligger sponsoratet i hovedaktionærens interesse, skal hovedaktionæren beskattes af dette, som maskeret udbytte jf. LL § 16, stk. 1.

I SKM2006.189.ØLR behandler Østre Landsret en sag, hvor en virksomhed har ydet støtte en række religiøse og humanitære formål. Landsretten skriver i sin begrundelse for dommen blandt andet:

”Gaverne blev ikke ydet som led i selskabets erhvervsmæssige virksomhed....

Også efter de øvrige omstændigheder, hvorunder gaverne blev ydet, herunder at A i en række af kvitteringerne fra de modtagende organisationer er omtalt som bidragsyder, lægges det til grund, at gaverne alene er ydet i As personlige interesse, og at han, der som hovedanpartshaver havde bestemmende indflydelse i selskabet, var den reelle gaveyder.

Herefter og da gaverne falder uden for det område, som efter praksis er undtaget fra beskatning som maskeret udlodning, jf. herved Skatteministeriets meddelelse af 12. december 1995, tiltrædes det, at de ydede gaver på i alt 112.592 kr. er omfattet af Ligningslovens § 16 A, stk. 1. Der er intet grundlag for at tilsidesætte meddelelsen som uhjemlet. Den af A hævdede adgang til at yde gaver i henhold til anpartsselskabsloven er ikke afgørende for, om gaver i skatteretlig henseende er maskeret udlodning.”⁵⁵

Landskatteretten ligger stor vægt på to forhold i denne afgørelse:

- 1) Gaverne/bidraget blev ikke ydet i selskabets interesse.
- 2) Gaven/bidraget var givet i hovedaktionærens interesse.

Landsskatteretten finder derved, at Ligningslovens § 16 A anvendes, og at gaverne/bidraget beskattes som maskeret udbytte for hovedaktionæren.

⁵³Gælder alene ansatte, og ikke hovedaktionæren/ejeren

⁵⁴Jf. TfS 2007, 151

⁵⁵Jf. SKM2006.189.ØLR

2. Gældende ret

2.3 Momsloven

Ovenstående gennemgang og analyse af gældende ret gælder som udgangspunkt alene for den skattemæssige behandling. Denne afhandling vil nu rette fokus mod den momsmæssige behandling, og hvordan samme elementer behandles momsmæssigt.

Afgrænsningen af repræsentationsudgifter over for reklameudgifter foretages efter de samme kriterier i både skatte- og momsmæssig henseende. I den forbindelse ses på sammenkomsten og anledningen hertil.⁵⁶ Dette er fin i tråd med ovenstående behandling af afgrænsningen mellem repræsentationsudgifter og reklameudgifter. Selvom afgrænsningen mellem repræsentationsudgifterne og reklameudgifterne følger sondringen i Statsskatteloven og Ligningsloven, er der ved den momsmæssige behandling flere undtagelser end tidligere beskrevet. Dog er det en hovedregel i momssystemet, at en virksomhed har fradragsret for moms på indkøb i det omfang, indkøbet relaterer sig til virksomhedens momsbelagte aktiviteter⁵⁷.

Forskellen imellem den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater skal derfor findes imellem definitionen af en fradragsberettiget driftsudgift, der har til formål at erhvervs, sikre eller vedligeholde indkomsten, samt Momslovens §37, stk. 1, der alene giver momsmæssig fradragsret på udgifter indkøbt i relation til virksomhedens momsbelagte aktiviteter.

2.3.1 Momslovens §37 (Fuldt fradrag)

Efter Momslovens § 37, stk. 1, har virksomheder, som er momsregistreret fuld fradragsret for momsen af virksomhedens indkøb af varer og ydelser, der udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer.⁵⁸

Momslovens §37 behandler virksomhedernes ret til fuldt momsmæssigt fradragsret for momsen på indkøb af varer og ydelser, der udelukkende anvendes til momspligtige formål. Dog kan der ikke opnås fradrag for indkøb af varer og ydelser, som er fritaget for afgift jf. Momslovens §13. Denne afhandling vil ikke gå i dybden med disse fritagelser, men alene konstatere, at der findes sådanne fritagelser.

Momslovens §37, stk. 1, kræver, at varen eller ydelsen er indkøbt af virksomheden, samt den indkøbte varer, er indkøbt med et erhvervmæssigt formål for øje. I momsvejledningen tydeliggøres det

⁵⁶Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5 Erhvervsbeskatning” af SKAT, 2016

⁵⁷Jf. Karnovs noter til ML §37

⁵⁸Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.3 Fuld fradragsret ML §37, stk. 1” af SKAT, 2016

2. Gældende ret

desuden, at en virksomhed, der alene har leverancer i udlandet, fortsat har fuld fradragsret, så længe leverancerne anses som momspligtige.

I forhold til reklameudgifter skriver SKAT i den juridiske vejledning følgende:

”Der er fradragsret for moms af reklameudgifter.

I modsætning til repræsentationsudgifter er det karakteristisk for reklameudgifter, at de normalt afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder. Reklameudgifter tager endvidere sigte på at opretholde en virksomheds almindelige omdømme eller fremme dens interesser ved at gøre den kendt og fordelagtigt bemærket.”⁵⁹

Dette betyder dermed, at der er fuldt fradragsret for moms af reklameudgifter. Den juridiske vejledning henviser dog til skildringen mellem reklameudgifter og repræsentationsudgifter, som er gennemgået tidligere.

Hvad angår den momsmæssige behandling af reklameudgifter, har momsnævnet udtalt, at den momsmæssige vurdering af reklameudgifter følger den skattemæssige vurdering. Dvs. at er en udgift skattemæssigt at betragte som en reklameudgift, vil den momsmæssige vurdering følge herefter.⁶⁰

Dette understøttes af Skatteministeriets cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til Ligningslovens pkt. 14.2 og 14.3, der tillige anses for retningsgivende for sondringen mellem repræsentationsydelse og reklameudgifter i en momsmæssig henseende. Det fremgår blandt andet:

*”Sponsorers bidrag til sportsfolk, sportsklubber, kulturelle og lignende formål, anses for reklameudgifter, når virksomhederne opnår en hertil svarende ret til reklame for deres navn eller firmamærke.”*⁶¹

Dette understøttes yderligere i SKM2003.401.ØLR, hvor en virksomhed fik nægtet momsfradrag for tillægsydelse i form af fribilletter til en sponsoraftale. Landsretten fandt, at billetterne var anvendt til repræsentative formål og derved ikke kunne fradrages jf. Momslovens §37. Skatteministeriets cirkulærer samt afgørelsen i SKM2003.401.ØLR understøtter derved momsnævnets udtalelser. Det er dog kun den rene sponsorydelse, der behandles ens, som det vil fremgå efterfølgende behandles de øvrige udgifter i relation til sponsorydelse ikke ens i den skatte- og momsmæssige vurdering.

I den juridiske vejledning oplister SKAT eksempler på reklameudgifter med fradragsret⁶²:

⁵⁹Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.3 Fuld fradragsret ML §37, stk. 1” af SKAT, 2016

⁶⁰Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.3 Fuld fradragsret ML §37, stk. 1” af SKAT, 2016

⁶¹Jf. Cirkulære nr. cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til Ligningslovens pkt. 14.2 og 14.3 af Skatteministeriet, 1996

⁶²Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.3 Fuld fradragsret ML §37, stk. 1” af SKAT, 2016

2. Gældende ret

- Modetøj, som en virksomhed har stillet gratis for et ugeblad som gevinster i ugebladets konkurrencer.
- Lejeudgifter til en bus, som blev anvendt til at transportere potentielle kunder fra virksomhedens detailudsalg til fabrikken, hvor der også var mulighed for at købe virksomhedens produkter, og som var påmalet virksomhedens navn.
- Sportsbeklædning, som i reklameøjemed er forsynet med virksomhedens navn eller mærke, og som udleveres gratis til sportsforeninger eller andre sportsudøvere.
- Udgifter til reklameartikler, hvis indkøbspris ikke overstiger 100 kr. ekskl. moms, og som i reklameøjemed er fremstillet i et større antal eksemplarer med henblik på uddeling blandt kunder og potentielle kunder.

Af den juridiske vejledning kan det tolkes, at de samme krav til den momsmæssige fradragsret følger den skattemæssige behandling som gennemgået tidligere. Dvs. at der kan alene opnås et momsmæssigt fradrag hvis udgiften:

- At udgiften er afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder (f.eks. ugebladets læsere).
- At udgiften har en reklamemæssig værdi (f.eks. eksponeringen af virksomhedens logo på bussen mellem detailbutikken og fabrikken hvor der evt. kan sælges flere varer)
- At udgiften har et reklamemæssigt motiv (f.eks. sponsoring af sportstøj i reklameøjemed i den lokale sportsklub).

Den juridiske vejledning virker derfor til at være i tråd med momsnævnets udtalelse om, at den momsmæssige behandling af reklamebidrag er i tråd med den skattemæssige behandling og følger denne, når denne foreligger.

2.3.2 Momslovens §38 (Delvist fradrag)

I modsætning til ovenstående er der tilfælde, hvor en virksomhed alene har ret til delvist fradrag.

Efter Momslovens §38 har virksomhedens ret til delvist fradrag for indkøb anvendt til blandet anvendelse. Dvs. at har virksomheden udgifter, der dækker både fradrags-, og ikke fradragsberettigede formål kan der alene foretages fradrag for den forholdsmæssige del af momsen. Denne andel opgøres efter omsætningen.

Eksempel:

Momspligtige indtægter:	600.000 kr.
Momsfrie indtægter:	<u>400.000 kr.</u>
Indtægter i alt:	1.000.000 kr.

2. Gældende ret

Fradragsprocent: $(600.000 \times 100 / 1.000.000)$: 60%

I praksis betyder dette, at virksomheden i ovenstående eksempel alene kan fratrække 60% af momsbeløbet, når der er tale om indkøb med delvis fradragsret.

Ville denne virksomhed f.eks. lave et sponsorbidrag rettet mod begge indtægtsgivende formål vil det kun være muligt med 60% fradragsret, også selvom udgiften jf. Momslovens §37, ville være fuld fradragsberettiget.

2.3.3 Momslovens §42 (Intet fradrag)

Til sidst findes der i Momslovens §42 en beskrivelse af de udgifter, hvortil der ikke kan opnås et momsmæssigt fradrag.

Der er ingen fradragsret for momsen på de indkøb, der alene vedrører de momsfrie aktiviteter.

Det er derudover i Momslovens §42 fastsat, at der ikke er fradragsret for nogle særlige udgifter.

Denne afhandling vil ikke gennemgå de enkelte dele, men primært have fokus på de undtagelser, der ligger i umiddelbar forlængelse af sponsorater.

Der er ikke fradragsret, for udgifter til repræsentation jf. Momslovens §42, stk. 1, nr. 5. Repræsentationsydelser er dog nævnt særskilt i Momslovens §42, stk. 1, nr. 5, da definitionen ”repræsentation” efter Europa-Kommissionens opfattelse ikke dækker det samme område som man i Danmark, forstår ved repræsentation⁶³. Repræsentation i EU-direktivets (momsdirektivs artikel 176, stk. 2) forstand omhandler alene udgifter til f.eks. blomster, tobak og lign., og omhandler altså ikke restaurationsydelser, der er afholdt i streng erhvervsmæssig karakter.

Jf. Momslovens §42, stk. 2, er der 25 % fradragsret for restaurationsydelser, som er af streng erhvervsmæssig karakter.

Fradragsretten gælder kun udgifter til egentlige restaurationsbesøg og dækker f.eks. ikke udgifter til forretningsmiddage med mad ude fra i egne lokaler.

Det er desuden en forudsætning for fradragsretten, at restaurationsudgiften er afholdt i forlængelse af virksomhedens afgiftspligtige aktiviteter.

Fradrag for restaurationsbesøg af privat karakter kan ikke fradrages⁶⁴ heller ikke, selvom udgiften afholdes i både privat og erhvervsmæssig henseende.

⁶³Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.5.7.3 Repræsentation efter ML §42, stk. 1, nr. 5.” af SKAT, 2016

⁶⁴Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.5.7.2 Restaurationsydelser ML §42, stk. 1, nr. 5 og ML §42, stk. 2.” af SKAT, 2016

2. Gældende ret

Står udgifterne derudover ikke i rimelig karakter med det erhvervsmæssige formål, vil fradragsretten blive reduceret til et beløb svarende til de sædvanlige restaurationsudgifter⁶⁵.

2.3.4 Momslovens §52 (Tillægsydelser)

Mange sponsorater specielt inden for topidræt, findes i mange forskellige pakkeløsninger som f.eks. Hoved-, Top-, Business-, Guld-, Sølv- Sponsor m.fl. Disse pakker indeholder oftest et ”grundsponsorat”, som giver virksomheden mulighed for at få traditionel reklame eksponeret, og herudover en masse ”tillægsydelser” som f.eks. VIP-arrangement, kampbilletter, netværks-middag osv. I SKM2002.363 TSS har Told- og Skattestyrelsen udtalt sig i forholde til den momsmæssige behandling af disse fakturaer. I sin afgørelse henviser Told- og Skattestyrelsen til Momsbekendtgørelses §58, stk. 1-3, som præciserer, at en faktura blandt andet skal indeholde leverancens art, omfang og pris.

I Momslovens §52 står der:

”§52. Fakturering ved levering af varer eller ydelser skal ske efter reglerne her i landet, hvis leveringsstedet er her i landet efter reglerne i kapitel 4.”

Selvom købet af sponsorydelser er reklame, er disse ofte forbundet med andre ydelsesarter, som ikke kan betegnes som reklame for sponsor. Sådanne sekundære ydelser skal individuelt prisfastsættes og fremgå af fakturaen.

Dette bidrager til afhandlingens hypotese om, at sponsorater og tillægsydelser skal behandles separat. Dette vil blive behandlet mere detaljeret senere.

2.3.5 Momsbekendtgørelsen §58, stk. 1 og stk. 3.

I forlængelse af ovenstående er det relevant at se på de elementer, som er krævet for en faktura på et sponsorat.

I momsbekendtgørelsens §58, stk. 1 og stk. 3 står der:

”§ 58. Med forbehold for de øvrige bestemmelser i dette kapitel skal en faktura, herunder afregningsbilag, jf. § 68, indeholde:

- 1) Udstedelsesdato (fakturadato).
- 2) Fortløbende nummer, der bygger på én eller flere serier, og som identificerer

⁶⁵Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.5.7.2 Restaurationsydelser ML §42, stk. 1, nr. 5 og ML §42, stk. 2.” af SKAT, 2016

2. Gældende ret

fakturaen.

- 3) Den registrerede virksomheds (sælgerens) registreringsnummer.
- 4) Den registrerede virksomheds og køberens navn og adresse.
- 5) Mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser.
- 6) Den dato, hvor levering af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor et afdragsbeløb betales, forudsat en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato.
- 7) Afgiftsgrundlaget, pris pr. enhed uden afgift, eventuelle prisnedslag, bonus og rabatter, hvis disse ikke er indregnet i prisen pr. enhed.
- 8) Gældende afgiftssats.
- 9) Det afgiftsbeløb, der skal betales.

Stk. 3. Såfremt en faktura, herunder afregningsbilag, også omfatter afgiftsfritagne leverancer, skal det af fakturaen fremgå, hvilke leverancer der er pålagt afgift.

Sådanne leverancer skal opføres for sig med særskilt sammentælling.”

I SKM2002.363.TSS ses, at Told- og Skattestyrelsen opfatter, at tillægsydelser til et sponsorat, som f.eks. VIP-billetter, entrebilletter, seminarer, rejser osv., ikke er et spørgsmål om, hvorvidt disse udnyttes af sponsoren, men om der er erhvervet ret til at disponere over ydelserne, hvorefter de skal prisfastsættes til sælgerens salgspris til tredjemand.

Styrelsen henviser blandt andet til Mombekendtgørelsens §58, stk. 1 (tidl. §39, stk. 1), der anfører, at en faktura skal indeholde leverancens art, omfang og pris. Derfor kan dette krav ikke opfyldes, ved blot at anføre ”sponsorat”. Dette gælder, også selvom hovedydelsen er reklame, så skal de tillægsydelse anføres separat.

Styrelsen anfører desuden i forhold til Mombekendtgørelsens §58, stk. 2 (tidl. §39, stk. 2), at såfremt en faktura omfatter afgiftsfritagende leverancer, så skal dette fremgå af fakturaen, hvilke ydelser der er pålagt afgift.

2.4 Skematisk oversigt over gældende ret

For at gøre afsnittet omkring gældende ret mere overskueligt er der til formålet udarbejdet en skematisk oversigt over de love, som gør sig gældende i denne afhandling.

Skemaet er udarbejdet for at give læseren en oversigt over den gældende ret i den rækkefølge, som den er gennemgået og analyseret i denne afhandling.

2. Gældende ret

Lov:	Beskrivelse:	Betingelser for opfyldelse:
SL §6, stk. 1, litra a	Frdrag for driftsudgifter	For at en driftsudgift kan fratrækkes, skal følgende være opfyldt: - Anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten - Krav om en driftsmæssig begrundelse - Krav om erhvervsmæssig virksomhed - Krav om igangværende virksomhed
SL §6, stk. 2.	Gaver kan ikke fradrages	Gaver kan som udgangspunkt ikke fradrages, medmindre: - Gaven er påført firmamærke - Fremstillet i større antal - Ikke særligt kostbare (mindre end 100 kr., ekskl. moms)
LL §8, stk. 1	Mulighed for fradrag af udgifter (100%) til reklame, rejser og lignende med det formål at opnå mersalg.	For at udgiften kan fratrækkes via LL §8, stk. 1, skal følgende være opfyldt: - Afholdt for en ubestemt kreds af kunder. - Have reklamemæssig værdi (både geografisk og samme karakter som virksomheden). - Have reklamemæssigt motiv, og ikke være i konflikt med overskyggende personlige interesser.
LL §8, stk. 4	Mulighed for fradrag af udgifter (25%) til repræsentation.	For at udgiften kan fratrækkes via LL §8, stk. 4 skal følgende være opfyldt: - Afholdt for en kreds forretningsforbindelser. - Må ikke være afholdt for medarbejdere (fratrækkes 100% som driftsudgift via SL §6, stk. 1, litra a). - Anledningen skal kunne betragtes som kommerciel gæstfrihed.
LL §16, stk. 1	Skattepligt at formuegoder	Den skattepligtige skal ved indkomstopgørelsen indregne formuegoder, som f.eks. økonomiske fordele ved sponsorater.
LL §16, stk. 3, 3. pkt.	Grundbeløb for personalegoder	Personalegoder, som er givet direkte i forbindelse med den ansattes arbejde, beskattes kun over det regulerede grundbeløb (2016: 5.800 kr.).
LL §16 A, stk. 1	Maskeret udbytte	Udgifter, som er givet i hovedaktionærens interesse, og som ikke er en fradragsberettiget gaveudgift, beskattes som maskeret udbytte.
ML §37, stk. 1	Fuldradragsret af momsudgifter	Det er fuldt fradrag for udgifter der udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer.
ML §38	Delvis fradragsret af momsudgifter	Det er delvist fradrag for udgifter med blandet anvendelse.

2. Gældende ret

ML §42	Ingen momsmæssigt fradrag	Der er ikke momsmæssig fradragsret på udgifter til blandt andet gaver, repræsentation (undtaget restaurationsydelser) og personaleudgifter.
ML §52	Fakturering af varer eller ydelser	Pålægger sportsklubber, at fakturere sponsorbidrag (reklamesalg).
MB §58 stk. 1	Krav til faktura	Jf. MB §58, stk. 1 skal en faktura specificeres efter gældende regler.
MB §58, stk. 3	Faktura med afgiftsfritagne ydelser, skal specificeres separat.	Sponsorater, som indeholder andet, end blot køb af reklame skal specificeres, så ydelserne kan deles op i forhold til LL §8, stk. 1. og stk. 4.

Figur 5: Skematisk oversigt over gældende ret (egen tilvirkning)

2.5 Del konklusion ”Gældende ret”

Gældende ret vedr. den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater har sit udspring i Statsskatteloven fra 1903. Der har siden 1903 været hjemmel, for fradrag af reklameomkostninger jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a. Det har siden lovens ikrafttræden været svært at skelne mellem de fradragsberettigede driftsudgifter og de ikke fradragsberettigede gaver. Med driftsomkostningsbegrebet kan udgifter fratrækkes i skatteberegningen, når udgifterne er driftsmæssigt begrundet, samt udspringer fra en erhvervsmæssig aktiv virksomhed.

Da udgifter til reklame i udlandet ikke kunne fratrækkes, jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra 1, blev Ligningslovens §8, stk. 1, indført i 1959. Denne tilføjelse til ligningsloven fra 1942 gjorde skildringen mellem anlægsomkostninger og driftsomkostninger nemmere. Selvom det blev muligt at fradrage reklameomkostninger via Ligningslovens §8, stk. 1, fra 1959, var det først ved ændringer til Ligningsloven i 1985, at selve reklamebegrebet blev defineret af lovens forarbejder. Reklameudgifter kan karakteriseres ved:

- at de afholdes overfor en bestemt kreds af kunder eller potentielle kunder.
- at de sigter på at opretholde eller fremme virksomhedens omdømme.
- har en reklamemæssig værdi.

For at en reklame udgift kan fratrækkes, jf. Ligningslovens §8, stk. 1, så skal udgiften med andre ord opfylde tre forhold:

- være rettet mod en ubestemt kreds af kunder.
- have en reklameværdi for virksomheden.
- have et reklamemæssigt motiv.

2. Gældende ret

Opfylder udgiften ikke disse krav, kan der fortsat være mulighed for fradrag. I 1985 blev Ligningslovens §8, stk. 4, indført. Denne tilføjelse til lovgivningen skulle give virksomheder mulighed for fradrag for udgifter, som virksomheder ikke kunne få 100% fradragsret for via Ligningslovens §8, stk. 1.

Fradraget for repræsentationsudgifter via Ligningslovens §8, stk. 4, giver virksomheder mulighed for fradrag på 25%.

I modsætning til reklameudgifter er repræsentationsudgifter mere kendetegnet ved kommerciel gæstfrihed overfor virksomhedens nuværende forretningsforbindelser.

For at udgiften kan betragtes som en repræsentationsudgift, skal der dog ses på sammenkomsten og anledningen.

Dog kan sammenkomster i enkelte tilfælde have så stor en reklamemæssig værdi, at denne udgift kan fratrækkes 100% jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

Det er dog vigtigt, at disse udgifter følger samme krav som kravene til normale reklameudgifter, hvad angår krav om åben adgang, samt der må ikke være tale om egentlig bespisning.

I forhold til den momsmæssige behandling af sponsorater, så foreskriver SKAT's juridiske vejledning, samt momsnavnet, at den skatte- og momsmæssige behandling er ens for reklame- og repræsentationsudgifter. På trods af disse retskilders status, som cirkulærer, så er den gældende ret i tråd med denne praksis på området. Dette understøttes yderligere med Skatteministeriets cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, der anses for retningsvisende for sondringen mellem repræsentationsydelser i en momsmæssig henseende. Dette understøttes desuden yderligere af retspraksis fra SKM2003.401.ØLR, hvor Landsretten understøtter momsnavnets udtalelser. Derfor anvendes denne tolkning som gældende ret på trods af dens retskildemæssige værdi som cirkulære.

Med udgangspunkt i Momslovens §37, §38 og §42 er det muligt at skelne mellem de udgifter, der giver momsmæssigt fradragsret, samt de udgifter, som kun kan fratrækkes delvist eller slet ikke.

Af Momslovens §42 fremgår det, at der ikke er fradragsret for den momsmæssige udgift til repræsentation og gaver. Repræsentationsbegrebet er grundet EU-tolkning, dog anderledes i den momsmæssige behandling, end den var i den skattemæssige. Repræsentationsudgifter defineres i den momsmæssige behandling som alt andet end restaurationsydelser. Dvs. at der fortsat kan opnås fradrag for reelle restaurationsydelser, hvis disse er foretaget i en streng erhvervmæssig kontekst.

Dog foreskriver Momslovens §52 samt momsbekendtgørelsens § 58 med støtte fra SKM2002.363 TSS, at sponsorater, der sælges i pakker med forskellige ydelser, skal udspecificeres i enkelte ydelser

2. Gældende ret

på fakturaen og derved behandles forskellige skatte- og momsmæssigt. Dette understøttes yderligere af Mombekendtgørelsens § 58, stk. 1 og 3, som angiver regler for elementerne i en faktura.

Denne afhandling vil senere behandle den skatte- og momsmæssige behandling af tillægsydelser.

Afsnittet omkring gældende ret vil danne grundlag for den videre analyse i kapitel 3,4 og 5 omkring de skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater.

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

Efter analysen af den gældende ret i kapitel to vil afhandlingen udvide analysen ved at se mere specifikt på både den skatte- og momsmæssige behandling i praksis. Dette gøres blandt andet ved at udarbejde et fradragstræ, der gør det muligt at klassificere udgiftsarten og fradragsretten ved hjælp af en række spørgsmål.

3.1 Skat af sponsorater

Som det fremgår af kapitel to, så har den skattemæssige behandling af sponsorater sit udspring i Statsskatteloven fra 1903 samt med tilføjelse af Ligningsloven i 1959. Det kan dog fortsat være svært at finde frem til den korrekt skattemæssige behandling af en sponsorudgift. I modsætning til kapitel to vil dette afsnit forsøge at analysere og give et overblik over, hvordan en udgift kan klassificeres efter Statsskatteloven eller efter Ligningsloven.

3.1.1 Det skattemæssige fradrags-træ

For at give et visuelt overblik, samt mulighed for at kunne finde frem til den korrekte lovhjemmel, vil denne afhandling på baggrund af den juridiske gennemgang af gældende ret i kapitel to udarbejde et skattemæssigt fradragstræ.

Træet bliver først præsenteret i sine enkelte dele for til sidst at blive præsenteret som en helhed.

3.1.1.1 Er der tale om en driftsmæssig udgift, der er anvendt for at vedligeholde, sikre eller erhverve indkomsten?

Som beskrevet i afsnit 2.1 har det siden 1903 været muligt at fradrage reklameudgifter jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

Indtil ligningsloven blev indført, var det dog svært at skelne mellem de fradragsberettigede reklameudgifter, og de ikke fradragsberettigede gaver.

Når der er tale om skildringen mellem driftsudgifter, er det dog vigtigt at se på, om udgiften er en driftsudgift eller ej. Derfor er første spørgsmål i fradragstræet en frasortering af de udgifter, som ikke er driftsudgifter.

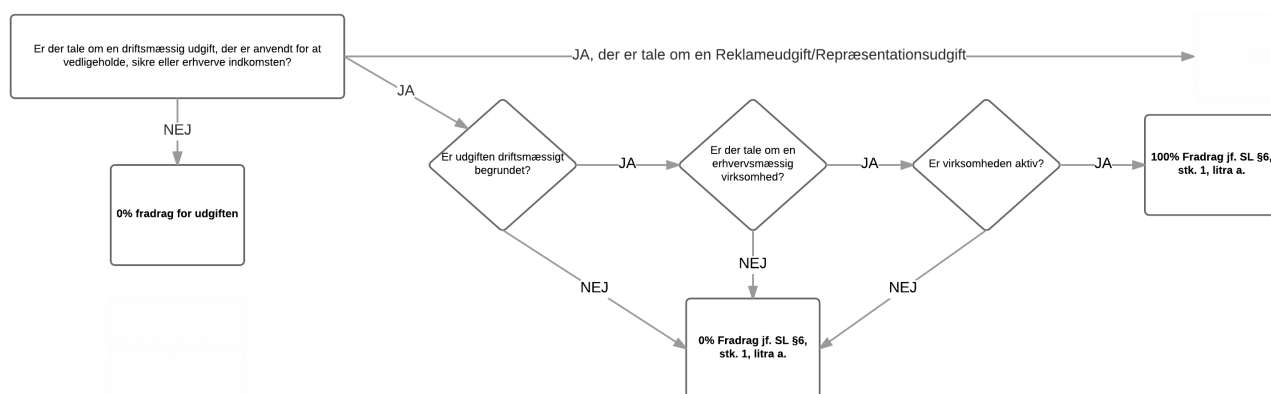
”Er der tale om en driftsmæssig udgift, der er anvendt for at vedligeholde, sikre eller erhverve indkomsten?” henviser til formuleringen i Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

Da hjemlen for fradragsret af sponsorudgifter via Ligningslovens §8, stk. 1, er en udvidelse af Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a⁶⁶ er det muligt at gå to veje ved ”JA”.

”JA, der er tale om en Reklameudgift/Repræsentationsudgift” henviser til bestemmelserne i Ligningslovens §8 samt tager udgangspunkt i Landsskatterettens afgørelse i SKM2003.114.LSR som beskrevet tidligere, hvor Landsskatteretten slår fast, at fradrag for reklame og repræsentation alene kan fratrækkes, hvis udgiften er afholdt for at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

”JA”, henviser til driftsomkostningsbegrebet som gennemgået i afsnit 2.1.1. I dette afsnit blev de tre krav til driftsomkostninger gennemgået for, at en driftsomkostning kunne fratrækkes jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.



Figur 6: Er der tale om en driftsmæssig udgift, der er anvendt for at vedligeholde, sikre eller erhverve indkomsten? (Egen tilvirkning)

3.1.1.2 Er der tale om en gave (ikke lejlighedsgaver)?

Næste skridt i fradragstræet ser på forholdet mellem driftsomkostninger og gaver. Jf. TfS 2007,151, som beskrevet tidligere, så er gavebegrebet ikke defineret i lovgivningen, men må efter praksis foreligge, når der gives eller loves en anden part en vederlagsfri fordel på giverens bekostning.

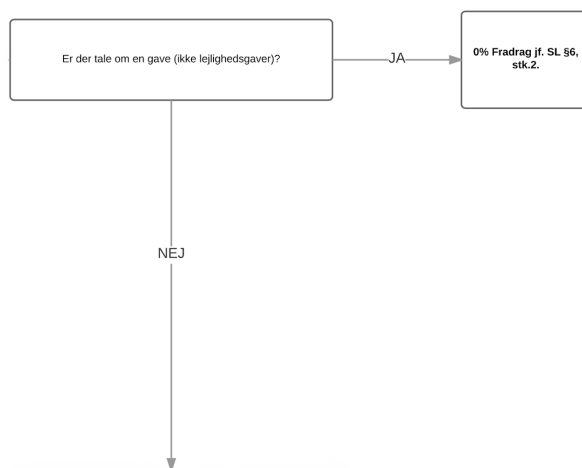
Så længe der er tale om et forhold, hvor en modsvarende ydelse bliver givet til gengæld, vil der i juridisk forstand ikke være tale om en gave.

”Er der tale om en gave (ikke lejlighedsgaver)?” ser derfor på om udgiften er givet med eller uden modydelse. Er der ikke tale om en modydelse, kan udgiften ikke fratrækkes jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

⁶⁶Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5.1 Generelt om LL §8” af SKAT, 2016”

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

Jf. Ligningsvejledningen⁶⁷ er der dog en undtagelse for ”lejlighedsgaver”, hvis disse er påført iøjefaldende firmamærke/firmanavn, produceret i større antal, samt har en værdi på under 100 kr., ekskl. moms.



Figur 7: Er der tale om en gave (ikke lejlighedsgaver)? (Egen tilvirkning)

3.1.1.3 Er der tale om et sponsorat/sponsorbidrag?

Tredje skridt i fradragstræet ser på om driftsudgiften er givet som et sponsorbidrag/sponsorat. Som gennemgået i afsnit 2.2.1.1 definerer lovens forarbejder⁶⁸ at reklameydelser i modsætning til repræsentationsudgifter er defineret ved at disse afholdes overfor en ubestemt kreds af personer, samt tager sigte på, at opretholde en virksomheds omdømme eller fremme dens interesse, ved, at gøre sig fordelagtigt bemærket.

Repræsentationsudgifter defineres derimod i lovens forarbejder⁶⁹ som udgifter der afholdes for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser. Der er derfor vigtigt at skildre, om der er tale om en sponsorudgift eller ej.

Er der tale om en sponsorudgift, så er der jf. afsnit 2.2.2 tre forhold, der skal være opfyldt, før der kan gøres fradrag, jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

”Er sponsoratet afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder?”: Jf. SKM2015.361.SR og SKM2003.114.LSR, som tidligere beskrevet, samt forarbejderne til Ligningslovens §8, stk. 1⁷⁰, så

⁶⁷Jf. Ligningsvejledningen 2012-2 afsnit ”E.B.3.7.2 Afgrænsning af repræsentationsudgifter over for reklameudgifter” af SKAT, 2012

⁶⁸Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

⁶⁹Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

⁷⁰Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

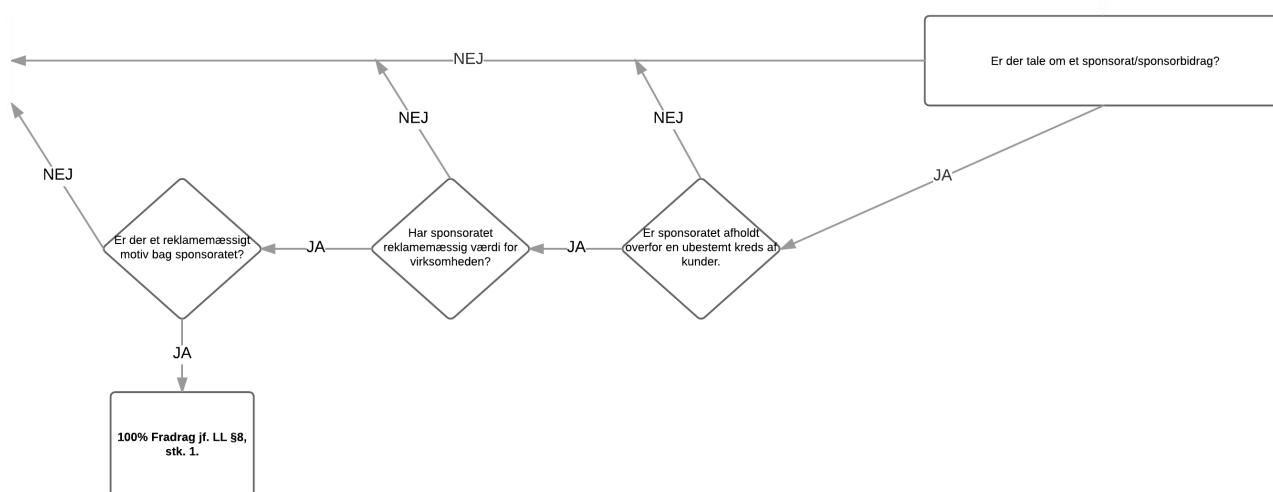
3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

skal udgifter, der fratrækkes som sponsorbidrag/sponsorater være afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder.

"Har sponsoratet reklamemæssig værdi for virksomheden?": Jf. TfS 1996, 818 LSR, TfS 1998, 484 HRD samt TfS 1996, 250 VLD, som beskrevet tidligere, viser retspraksis på området, at der skal være sammenhæng mellem virksomhedens karakter og sponsoratet. Sponsoratet skal med andre ord have reklamemæssig værdi for virksomheden.

"Er der et reklamemæssigt motiv bag sponsoratet?": Jf. SKM2010.674 BR samt TfS 1989, 375 LSR, som beskrevet tidligere kan der alene opnås fradrag for et sponsorbidrag, såfremt bidraget ydes primært af reklamemæssige grunde, og ikke hovedsageligt af personlig interesse for sponsormodtagerens aktivitet.

Er det ikke muligt at svare ja på alle tre ovenstående spørgsmål, kan udgiften forsøges fratrukket som en repræsentationsudgift, som bliver gennemgået i næste skridt af fradragstræet.



Figur 8: Er der tale om et sponsorat/sponsorbidrag? (Egen tilvirkning)

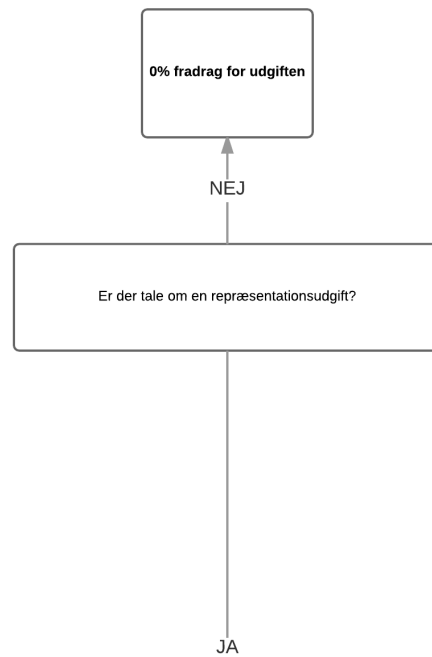
3.1.1.4 Er der tale om en repræsentationsudgift?

Fjerde skridt i fradragstræet gælder afgrænsningen vedr. repræsentationsudgifter. Kan driftsomkostningen ikke klassificeres som enten en reklameydelse eller som en repræsentationsudgift, kan der ikke opnås fradrag jf. Ligningslovens §8.

"Er der tale om en repræsentations udgift?" skiller derfor udgifter fra, som ikke kan anses som repræsentationsudgifter jf. Ligningslovens §8, stk. 4.

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

Lovens forarbejder⁷¹ definerer som beskrevet i afsnit 2.2.1.1 repræsentationsudgifter som udgifter med karakter af kommerciel opmærksomhed eller gæstfrihed overfor forretningsforbindelser. Lovens forarbejder⁷² definere ligeledes forretningsforbindelser som personer med relation til virksomheden, men som ikke er ansat direkte i virksomheden. Forskellen mellem reklameydelser og repræsentationsudgifter findes derfor i karakteren ved modtagergruppen.



Figur 9: Er der tale om en repræsentationsudgift? (Egen tilvirkning)

3.1.1.5 Er udgiften afholdt overfor personer tilknyttet virksomheden (ansatte)?

Sidste skridt i fradragstræet ser først på, om udgiften er afholdt overfor virksomhedens ansatte. Selvom denne afhandling ikke umiddelbart behandler den skattemæssige vurdering af personaleomkostninger, er det vigtigt at forholde sig til disse, da den skattemæssige vurdering for sponsorater har betydning for, om omkostningen kan fratrækkes som en repræsentationsudgift eller sponsorat.

”Er udgiften afholdt overfor personer tilknyttet virksomheden (ansatte)?”. Udgifter afholdt overfor virksomhedens ansatte alene, kan udgiften jf. lovens forarbejder⁷³ ikke fratrækkes jf. Ligningslovens

⁷¹Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

⁷²Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

⁷³Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

§8, stk. 4. Udgiften vil derimod kunne fratrækkes som en driftsudgift jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

Det femte skridt i fradragstræet ser desuden på de forhold, der skal være gældende før, en repræsentationsudgift kan fratrækkes jf. Ligningslovens §8 stk. 1, med 100% fradrag.

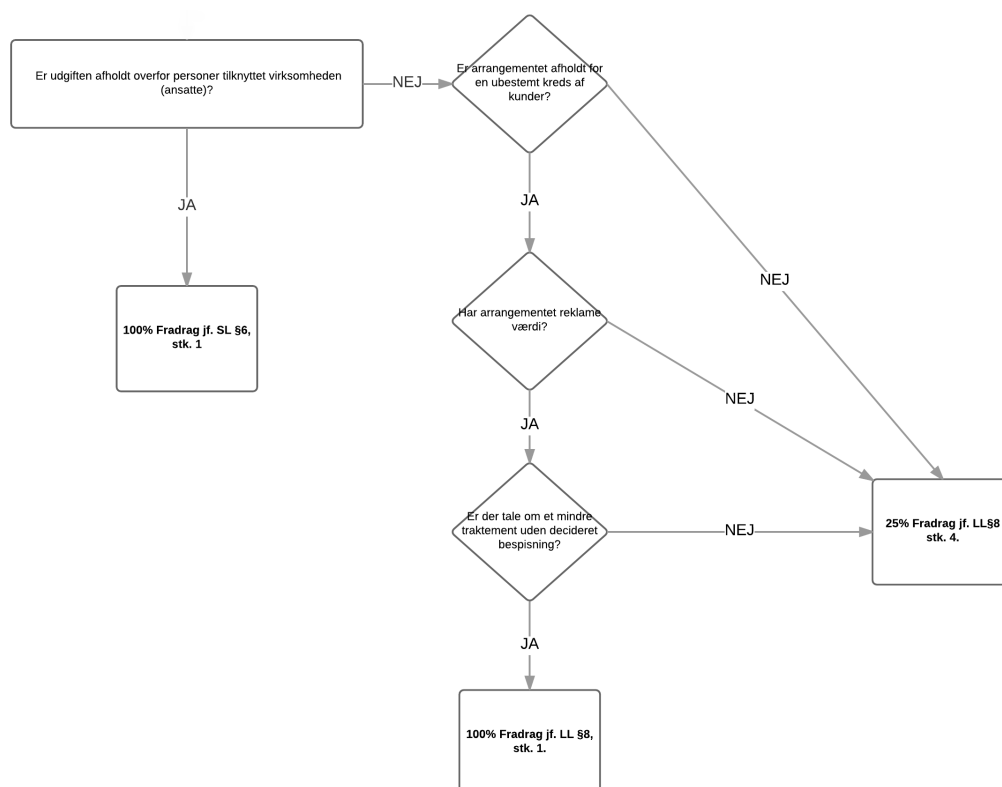
Som beskrevet tidligere i afsnit 2.2.2.2 viser SKM2015.361.SR, at repræsentationsudgifter, der skal fratrækkes, jf. Ligningslovens §8, stk. 1, skal kunne svare ”JA” på følgende forhold:

- ”Er arrangementet afholdt for en ubestemt kreds af kunder/Potentielle kunder?”
- ”Har arrangementet reklamemæssig værdi?”
- ”Er der tale om et mindre traktement uden decideret bespisning?”

Kan der ikke svares ”JA” på alle tre forhold, vil arrangement kunne fratrækkes som en repræsentationsudgift jf. Ligningslovens §8, stk. 4.

Hvis der derimod kan svares ”JA” på alle tre forhold, kan udgiften fratrækkes som en reklameydelse jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

Sidste skridt behandler derved de få tilfælde, hvor udgifter til repræsentation kan fratrækkes med 100% fradragsret grundet arrangementets karakter af sponsorat.



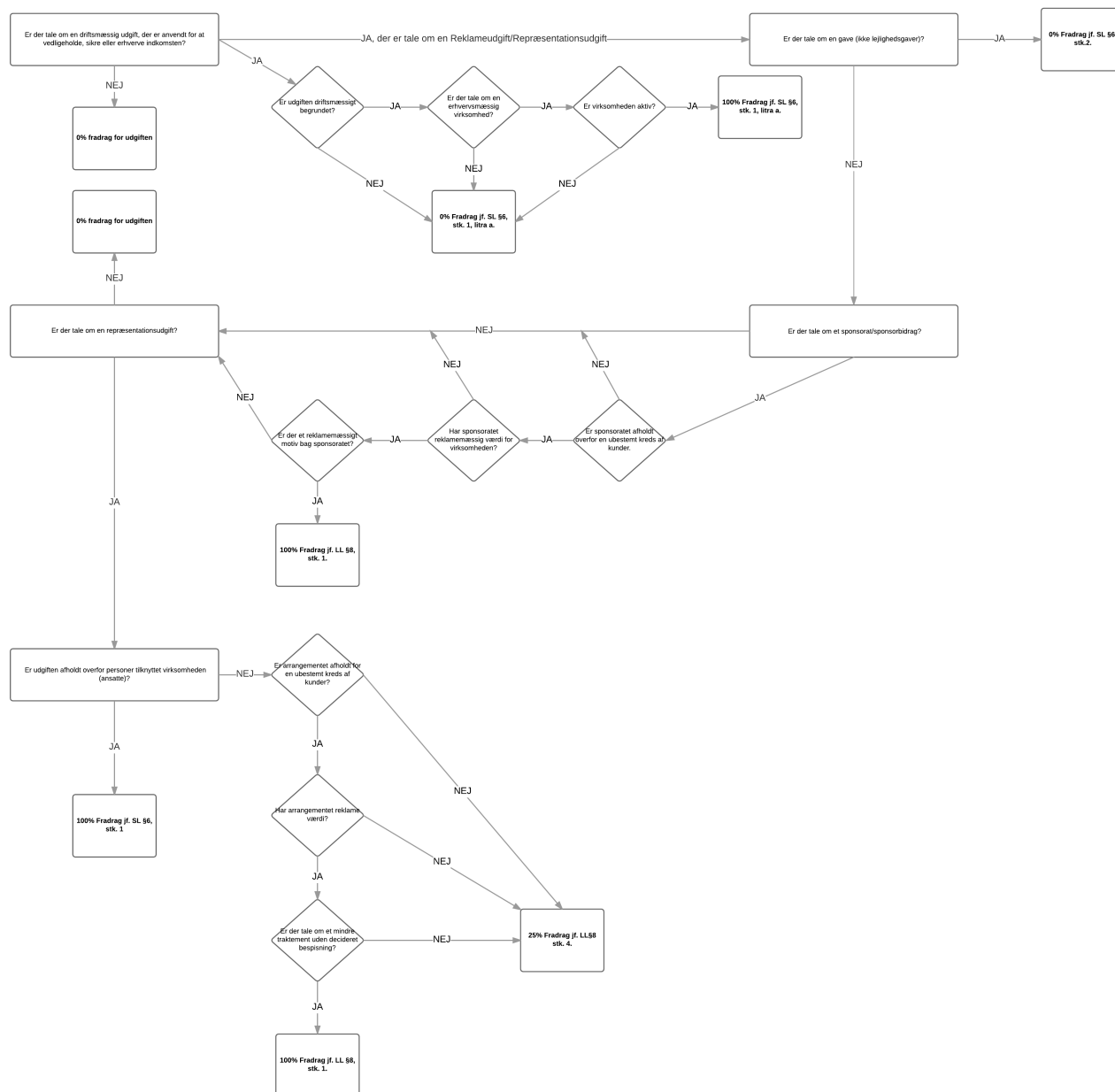
Figur 10: Er udgiften afholdt overfor personer tilknyttet virksomheden (ansatte)? (Egen tilvirkning)

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

3.1.1.6 Det skattemæssige fradragstræ (samlet)

Det skattemæssige fradragstræ giver et overblik over de forskellige skattemæssige fradragsmuligheder. Fradragstræet bidrager med en analyse af den gældende rets betydning for behandling af fradragsmulighederne i praksis. Af fradragstræet er det muligt visuelt at se de forskellige fradragsmæssige udfald i forhold til den gældende ret, som blev beskrevet i kapitel to.

Nedenfor ses det skattemæssige fradragstræ samlet, som også findes i afhandlingens bilag.



Figur 11: Det skattemæssige fradragstræ (Egen tilvirkning)

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

3.2 Skat af tillægsydelser

Efter at have behandlet den skattemæssige behandling af sponsorater i praksis i afsnit 3.1 er det oplagt at behandle de tillægsydelser, som ofte er forbundne med sponsorater.

I tilknytning til sponsorater modtager virksomheder ofte en række tillægsydelser ud over det normale sponsorbidrag, hvortil der modtages en reklamemæssig modydelse.

Dette kan f.eks. være VIP-kort, deltagelse i fri bespisning inden et arrangement eller sportskamp, fribillet, sponsorrejser, ledelsesnetværk osv. Jf. kapitel to har denne afhandling alene fokuseret på den skattemæssige behandling af sponsorbidrag/reklameydelse og har ikke fokuseret på de ekstra dele, et normalt sponsorat kan indeholde. Det er dog vigtigt at forholde sig til både den skatte- og momsmæssige behandling af disse ydelser.

Skattemæssigt behandles tillægsydelser efter samme fradragstræ som beskrevet i afsnit 3.1.2, dog skal udgiften opfylde samme krav til reglerne vedr. fradragsret som beskrevet i Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a (driftsomkostning), Ligningslovens §8, stk. 1 (reklameudgift) eller efter Ligningslovens §8, stk. 4 (repræsentationsudgift).

Ydermere skriver SKAT i deres vejledning ”Er din virksomhed sponsor?”⁷⁴, at den del af tillægsydelserne som relaterer sig til sponsorudgiften som udgangspunkt er fradragsberettiget, da denne anses for erhvervsmæssig. Det er dog vigtigt, at der her skelnes mellem de erhvervsmæssige udgifter og tillægsydelser, som evt. kan stilles til rådighed for private hensyn. Jf. afsnit 3.1.1, så skal der fortsat være tale om et reklamemæssigt motiv, og derfor kan f.eks. koncertbilletter stillet til rådighed som tillægsydelser til et sportssponsorat, og brugt af virksomhedens ejer og familie ikke fratrækkes, da disse ikke anses som erhvervsmæssige udgifter.

Afhandlingen vil i de næste afsnit gennemgå de skattemæssige forhold ved tillægsydelser, alt efter hvorledes disse anvendes i virksomheden. Den skattemæssige behandling tager udgangspunkt i SKAT’s vejledning ”Er din virksomhed sponsor?”⁷⁵

3.2.1 Skat af tillægsydelser til virksomhedens ejer i en personlig ejet virksomhed

Bruges tillægsydelserne i en personlig ejet virksomhed direkte i forbindelse med sponsoratet, som f.eks. VIP-billetter til en sportskamp stillet til rådighed i forbindelse med et sponsorat af samme klub,

⁷⁴Jf. Publikationen ”Er din virksomhed sponsor?” af SKAT, juni 2011

⁷⁵Jf. Publikationen ”Er din virksomhed sponsor?” af SKAT, juni 2011

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

kan udgiften fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 4, med 25%, da denne anses for at have erhvervsmæssig karakter.

Er udgifterne derimod, efter en konkret vurdering blevet afholdt af private hensyn, anses disse for udgifter for private og er derfor ikke fradragsberettigede. Det kan f.eks. være koncertbillet brugt af virksomhedens ejer stillet til rådighed i forbindelse med et sponsorat af en sportsklub.

3.2.2 Skat af tillægsydelse til hovedaktionæren i et selskab

Bruges tillægsydelse i et selskab af hovedaktionæren i direkte forbindelse med sponsorater og er sponsoratet ikke givet i hovedaktionærens primære interesse, som tidligere beskrevet, vil udgiften være fradragsberettiget jf. Ligningslovens §8, stk. 4, med 25%.

Er udgifterne derimod, efter en konkret vurdering blevet afholdt af hensyn til hovedaktionærens private interesse, anses udgiften for en privat udgift og kan derfor ikke fratrækkes som en reklameydelse jf. Ligningslovens §8, stk. 1. Udgiften vil derimod blive anset som yderligere løn til hovedaktionæren, og udgiften vil derfor være en fradragsberettiget lønudgift.

3.2.3 Skat af tillægsydelse til virksomhedens ansatte

Bruges tillægsydelse i et selskab af virksomhedens ansatte i direkte forbindelse med sponsoratet anses udgiften for at være erhvervsmæssig og derved fradragsberettiget jf. Ligningslovens §8, stk. 4, med 25 %. Anvendes tillægsydelsen derimod, efter en konkret vurdering primært efter den ansattes private interesser, kan udgiften ikke fratrækkes som en reklameudgift jf. Ligningslovens §8, stk. 1. Udgiften vil derimod blive anset som en løn- og personaleomkostning der er fradragsberettiget.

3.2.4 Skat af tillægsydelse til virksomhedens kunder og forretningsforbindelser

Hvis tillægsydelsen til sponsoratet anvendes i forbindelse med repræsentationssammenkomster, anses de som udgangspunkt for at være omfattet af LL §8, stk. 4 og derved fradragsberettiget med 25%. Dette gælder også i modsætning til de øvrige anvendelsesmuligheder, også selvom arrangement ikke er i direkte sammenhæng med sponsoratet. Som f.eks. koncertbilletter stillet til rådighed i forbindelse med et sponsorat af en sportsklub.

De økonomiske konsekvenser af ovenstående behandles i kapitel seks. Desuden behandles den momsmæssige vurdering af tillægsydelse i afsnit 4.2.

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

3.3 Beskatningsskema

Som en delvis afslutning på den skattemæssige behandling af sponsorater, både i forbindelse med analysen af den gældende ret i kapitel to, samt analysen af den gældende ret i praksis i kapitel tre, samles de forskellige udgiftsposter, som er blevet behandlet i ét samlet beskatningsskema. Dette skema bidrager til afhandlingens samlede analyse af de skattemæssige konsekvenser samt giver læseren et skematisk overblik over de udgiftstyper, som er gennemgået indtil nu. Skemaet viser alene relationen i forhold til den skattemæssige analyse og belyser ikke eventuelle andre fradragsmuligheder.

Udgift:	Skattefradrag:			Noter:
	0%	25%	100%	
Driftsudgifter.			x	Driftsudgiften skal være driftsmæssigt begrundet samt været afholdt i en aktiv erhvervsmæssig virksomhed (Jf. SL §6, stk. 1, litra a.
Gaver.	x			Der gives ikke fradrag for gaveudgifter jf. SL §6, stk. 2.
Gaver som repræsentation.		x		Gaver som repræsentation f.eks. til en forretningsforbindelses fødselsdag kan fratrækkes med 25% jf. LL § 8, stk. 4
Gaver som reklame.			x	Gaver, som reklame kan fratrækkes som en driftsudgift, jf. SL §6, stk. 2, hvis der er påført firmanavn/mærke, hvis gaven er fremstillet i et større antal, samt hvis kostprisen er mindre end 100 kr., ekskl. moms
Reklamebidrag.			x	Udgiften til reklamebidrag kan fratrækkes 100%, jf. LL §8, stk. 1, hvis udgiften er afholdt for en ubestemt kreds af kunder, har en reklamemæssig værdi samt et reklamemæssigt motiv der ikke er i konflikt med overskyggende personlige interesser.
Tillægsydelser anvendt i direkte forbindelse med sponsoratet.		x		Kan fratrækkes som en repræsentationsudgift jf. LL § 8, stk. 4
Tillægsydelser anvendt som repræsentations arrangement.		x		Kan fratrækkes som en repræsentationsudgift jf. LL § 8, stk. 4
Tillægsydelser anvendt af virksomhedens ejer i privat øjemed.	x			Tillægsydelser anvendt i privat øjemed kan ikke fratrækkes.
Tillægsydelser anvendt af hovedaktionær i privat øjemed.	x			Tillægsydelser anvendt i privat øjemed kan ikke fratrækkes, men udgiften kan fratrækkes som en lønudgift.
Tillægsydelser anvendt af medarbejdere i privat øjemed.	x			Tillægsydelser anvendt i privat øjemed kan ikke fratrækkes, men udgiften kan fratrækkes som en lønudgift.
Repræsentationsudgifter anvendt som reklame.			x	Repræsentationsudgifter kan efter en konkret vurdering fratrækkes jf. LL §8, stk. 1, hvis arrangementet er afholdt for en ubestemt kreds, har en reklamemæssig værdi samt der er tale om et mindre traktement uden decideret bespisning.
Repræsentationsudgifter (blandt andet bespisning).		x		Repræsentationsudgifter kan fradrages jf. LL §8, stk. 4, dog kan udgifter til tobak ikke fratrækkes. Der gælder specielle regler, hvis repræsentationsudgiften er afholdt for personale, i disse tilfælde kan udgiften fratrækkes som en lønudgift.

Figur 12: Beskatningsskema (Egen tilvirkning)

3. Skattemæssige forhold ved sponsorater

3.4 Delkonklusion ”Skattemæssige forhold ved sponsorater”

En analyse af den gældende ret i praksis for de skattemæssige forhold gør, at de skattemæssige forhold ved sponsorater kan samles i et fradragstræ. Fradragstræet giver et visuelt overblik over den gældende ret, samt gør det muligt at finde den korrekte fradragshjemmel ved at svare på flere simple spørgsmål. Ved at stille forskellige spørgsmål kan det afklares, om en udgift kan fratrækkes via Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a., efter Ligningslovens §8, stk. 1 eller efter Ligningslovens §8, stk. 4.

Det skattemæssige fradragstræ samler de forskellige elementer, der er gennemgået i kapitel to og viser den gældende praksis på området.

Når virksomheder indgår, aftaler, om sponsorbidrag indgår der ofte en eller flere tillægsydelser. Det kan f.eks. være billetter til bespisningen inden en sportskamp, adgang til ledelsesnetværk, billetter til VIP arrangementer osv. Disse tillægsydelser skal i den skattemæssige behandling behandles separat fra det normale reklamebidrag/sponsorbidrag, hvortil der opnås en reklamemæssig modydelse.

Den fradragsmæssige værdi for disse tillægsydelser kan findes i din kontekst, hvorpå de bruges. Fælles gælder det dog, at udgifter der, efter en konkret vurdering bruges i private hensyn ikke kan fratrækkes jf. Ligningslovens §8, stk. 4, dog undtaget repræsentationsarrangementer. Disse udgifter vil i de fleste tilfælde være at betragte som lønudgifter og kan behandles skattemæssigt herefter. Denne afhandling behandler ikke de skattemæssige konsekvenser af personale- og lønudgifter.

Den skattemæssige behandling af sponsorater kan sammenfattes i ét samlet beskatningsskema. I modsætning til det skattemæssige fradragstræ i afsnit 3.1.2 belyser beskatningsskemaet, de enkelte fradragselementer separat uden sammenhæng til hinanden.

Sammenfattende viser kapitel tre, at sponsorater behandles skattemæssigt, forskelligt afhængigt af konteksten og indholdet.

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater

Efter samme udgangspunkt som i kapitel tre vil denne afhandling nu udvide analysen af den gældende ret ved at se specifikt på den momsmæssige behandling af sponsorater i praksis. Dette sker, i lighed med at kapitel tre via et fradragstræ, der sikrer, at afhandlingens tilgang til den skatte- og momsmæssige behandling er ens. Ved hjælp af fradragstræet kan den momsmæssige udgiftsart og fradragsret klassificeres visuelt via en række spørgsmål. Dette kapitel vil i lighed med kapitel tre samle de momsmæssige udgiftsarter i ét samlet momsskema.

4.1 Moms af sponsorater

Afgrænsningen af repræsentationsudgifter over for reklameudgifter foretages efter de samme kriterier i både skatte- og momsmæssig henseende, og i den forbindelse ses på sammenkomsten og anledningen hertil⁷⁶. Som tidligere behandlet i afsnit 2.3 er den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater ens. Dvs. at de samme forhold skal gøre sig gældende for at opnå både et skatte- og momsmæssigt fradrag. Forskellen imellem den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater findes imellem definitionen af en fradragsberettiget driftsudgift, der har til formål at erhverve, sikre, eller vedligeholde indkomsten, samt Momslovens §37, der alene giver momsmæssig fradragsret på udgifter indkøbt i relation til virksomhedens momsbelagte aktiviteter. Der er dog alene tale om en ens behandling i den moms- og skattemæssige kontekst på selve hovedydelsen på sponsorater. Udgifter, der klassificeres som gaver, eller som repræsentation behandles ikke ens. Dette afsnit vil analysere den momsmæssige behandling af sponsorater i praksis samt se på de momsmæssige behandling af de ydelser, der ligger i umiddelbar tilknytning til et sponsorat.

4.1.1 Det momsmæssige fradragstræ

For at give et visuelt overblik, samt mulighed for at kunne finde frem til den korrekte lovhjemmel, har denne afhandling på baggrund af den juridiske gennemgang af gældende ret i kapitel to udarbejdet et momsmæssigt fradragstræ.

Træet bliver først præsenteret i sine enkelte dele for til sidst at blive præsenteret som en helhed.

⁷⁶Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”C.C.2.2.2.5 Erhvervsbeskatning” af SKAT, 2016

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater

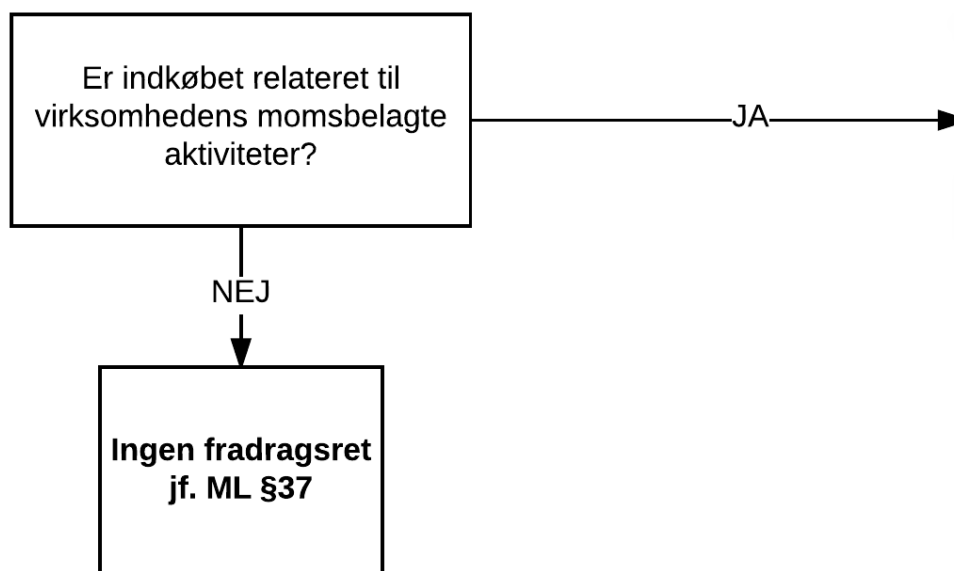
4.1.1.1 Er indkøbet relateret til virksomhedens momsbelagte aktiviteter?

Første skridt i det momsmæssige fradragstræ handler om en frasortering af de udgifter, som ikke har fradragsret jf. Momslovens §37.

Dvs. udgifter, som ikke er relateret til virksomhedens momsbelagte aktivitet. Selvom afhandlingen i afsnit 2.3 gennemgik både mulighederne for fuldt, delvist og ingen fradragsret, ser første spørgsmål ”Er indkøbet relateret til virksomhedens momsbelagte aktiviteter” på muligheden for den fulde fradragsret jf. Momslovens §37.

Er indkøbet derimod ikke relateret til virksomhedens momsbelagte aktiviteter, kan der ikke opnås fradrag for udgiften jf. Momslovens §37.

I afsnit 2.3.2 blev muligheden for delvis fradragsret jf. Momslovens §38 også gennemgået, dette fradragstræ behandler dog ikke de tilfælde, hvor virksomheden både har fradragsberettigede, og ikke fradragsberettigede aktivitet, og derved ret til delvist fradrag jf. Momslovens §38.



Figur 13: Er indkøbet relateret til virksomhedens momsbelagte aktiviteter? (Egen tilvirkning)

4.1.1.2 Er der tale om et sponsorat?

Da momsnævnet i en række afgørelser⁷⁷ har udtalt, at den momsmæssige vurdering ved reklameydelse er den samme som den skattemæssige, vil det andet spørgsmål ”Er der tale om et sponsorat?” henvise til den skattemæssige behandling, som tidligere er gennemgået i afsnit 3.1.1.3 i det skattemæssige fradragstræ.

⁷⁷Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit ”D.A.11.3 Fuld fradragsret ML §37, stk. 1” af SKAT, 2016

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater

Den momsmæssige behandling er derfor den samme som gennemgået i afsnit 2.2.1.1.

I afsnit 2.2.1.1 definerer lovens forarbejder⁷⁸ at reklameydelser i modsætning til repræsentationsudgifter er defineret, ved, at disse afholdes overfor en ubestemt kreds af personer samt tager sigte på at opretholde en virksomheds omdømme eller fremme dens interesse ved at gøre sig fordelagtigt bemærket.

Repræsentationsudgifter defineres derimod i lovens forarbejder⁷⁹ som afholdt for at få afsluttet forretninger eller for at knytte eller bevare forretningsforbindelser. Der er derfor vigtigt at skildre, om der er tale om en sponsorudgift eller ej.

Er der tale om en sponsorudgift, så er der jf. afsnit 2.2.2 tre forhold, der skal være opfyldt, før der kan gøres fradrag, jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

”Er sponsoratet afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder?”. Jf. SKM2015.361.SR og SKM2003.114.LSR, som tidligere beskrevet, samt forarbejderne til Ligningslovens §8, stk. 1⁸⁰, så skal udgifter, der fratrækkes som sponsorbidrag/sponsorater være afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder.

”Har sponsoratet reklamemæssig værdi for virksomheden?”. Jf. TfS 1996, 818 LSR, TfS 1998, 484 HRD samt TfS 1996, 250 VLD, som beskrevet tidligere, viser retspraksis på området, at der skal være sammenhæng mellem virksomhedens karakter og sponsoratet. Sponsoratet skal med andre ord have reklamemæssig værdi for virksomheden.

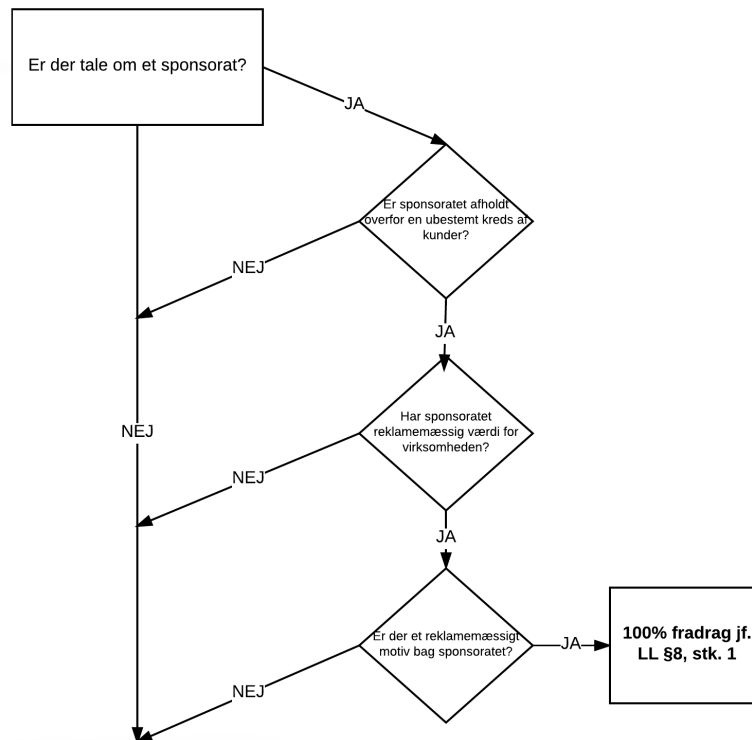
”Er der et reklamemæssigt motiv bagsponsoratet?”. Jf. SKM2010.674 BR samt TfS 1989, 375 LSR, som beskrevet tidligere, kan der alene opnås fradrag for et sponsorbidrag, såfremt bidraget ydes primært af reklamemæssige grunde, og ikke hovedsageligt af personlig interesse for sponsormodtagerens aktivitet.

⁷⁸Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

⁷⁹Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

⁸⁰Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater



Figur 14: Er der tale om et sponsorat? (Egen tilvirkning)

4.1.1.3 Er der tale om en gave?

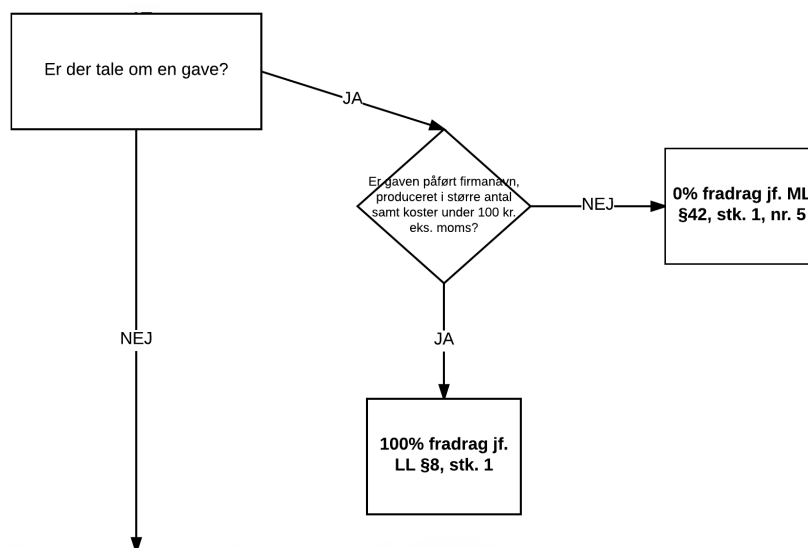
Tredje skridt i fradragstræet ser på, om der er tale om en gave. Selvom gaver og repræsentationsudgifter ikke er fradragsberettiget, jf. Momslovens §42, stk. 1, nr. 5, så kan enkelte gaver betragtes som reklameomkostninger jf. Ligningslovens §8, stk. 1, i få tilfælde og derved også opnå et 100% momsmæssigt fradrag.

For at gaver kan betragtes som en reklameudgift, skal følgende dog være opfyldt:

- Gaven er påført firmanavn/mærke
- Gaven er produceret i større antal til en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder.
- Gavens værdi er under 100 kr. ekskl. moms.

Opfylder gaven, ikke disse betingelser kan der ikke opnås fradrag efter Momslovens § 37 samt efter Momslovens §42. stk. 1, nr. 5.

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater



Figur 15: Er der tale om en gave? (Egen tilvirkning)

4.1.1.4 Er der tale om en repræsentationsudgift?

Fjerde skridt i det momsmæssige fradragstræ gælder afgrænsningen af repræsentationsudgifter. Selvom der jf. momslovens §42, stk. 1, nr. 5 ikke er fradrag for repræsentationsudgifter, så vil modellens femte skridt vise, at der fortsat kan være tilfælde, hvor et fradrag er muligt.

Med spørgsmålet ”*Er der tale om en repræsentationsudgift?*” skiller altså udgifter fra, som ikke kan betragtes som repræsentationsudgifter i den skattemæssige kontekst, og dermed også i den momsmæssige.

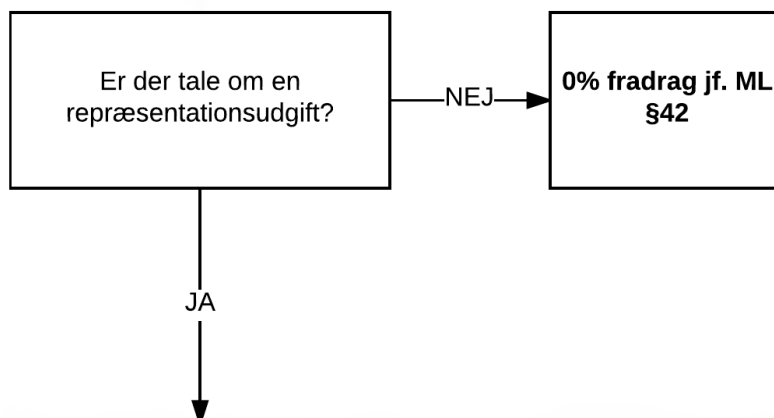
Ligningslovens forarbejder⁸¹ definerer som beskrevet i afsnit 2.2.1.1 repræsentationsudgifter som udgifter med karakter af kommerciel opmærksomhed eller gæstfrihed overfor forretningsforbindelser. Lovens forarbejder⁸² definerer ligeledes forretningsforbindelser som personer med relation til virksomheden, men som ikke er ansat direkte i virksomheden.

LFF 1985-1986.1.51 beskriver med andre ord, at forskellen mellem reklameydelse og repræsentationsudgifter findes i karakteren ved modtagergruppen.

⁸¹Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

⁸²Jf. Lovforslag nr. 1985-1986.1.51 af Folketinget, 1985

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater



Figur 16: Er der tale om en repræsentationsudgift? (Egen tilvirkning)

4.1.1.5 Er udgiften afholdt overfor virksomhedens personale?

Det femte og sidste skridt i det momsmæssige fradragstræ behandler først afgrænsningen i Momslovens §42, stk. 1, nr. 1, 3 og 4, hvor der ikke er fradragsret for udgifter afholdt overfor virksomhedens personale.

"Er udgiften afholdt overfor virksomhedens personale" afgrænser derfor fra nævnt i momslovens §42, stk. 1:

- kost til virksomhedens indehaver og personale
- natural-aflønning af virksomhedens personale
- anskaffelse og drift af vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehus, sommerhuse og lign. for virksomhedens personale.

Er repræsentationsudgiften ikke afholdt overfor virksomhedens personale, kan udgiften, som det er tilfældet i den skattemæssige behandling, fratrækkes med 100%, såfremt denne opfylder kriterierne, som er gennemgået i afsnit 2.2.2.2

Tidligere i afsnit 2.2.2.2 viser SKM2015.361.SR, at repræsentationsudgifter, der skal fratrækkes, jf. Ligningslovens §8, stk. 1, skal kunne svare "JA" på følgende forhold:

"Er arrangementet afholdt for en ubestemt kreds af kunder/Potentielle kunder?"

"Har arrangementet reklamemæssig værdi?"

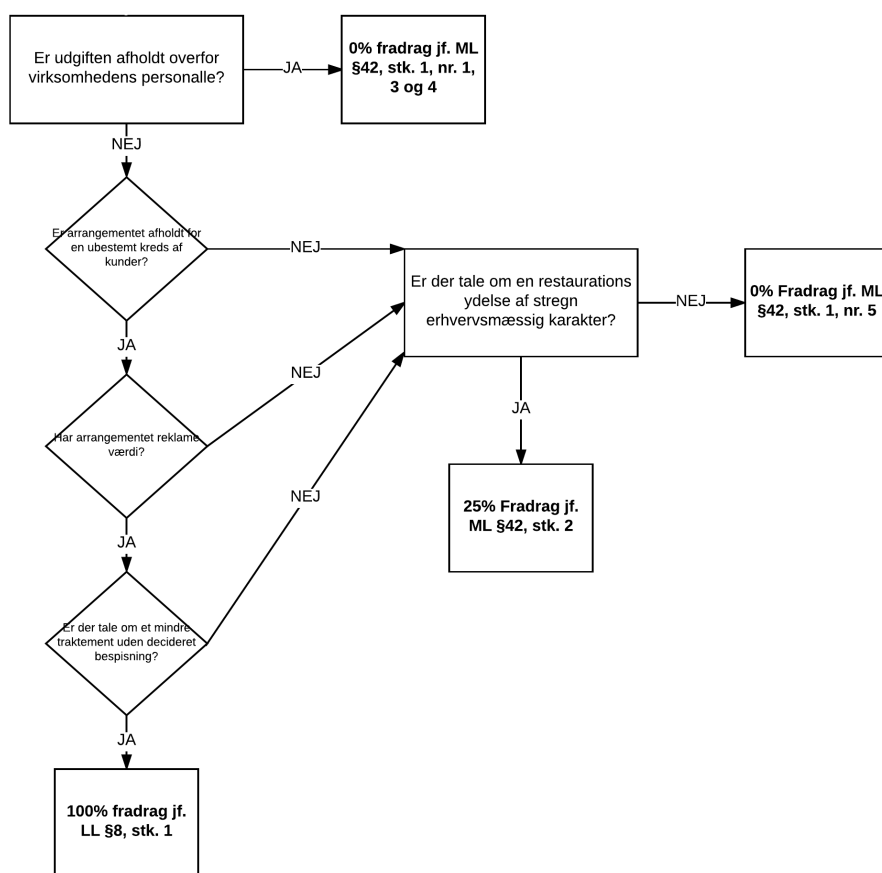
"Er der tale om et mindre traktement uden decideret bespisning?"

Hvis der kan svares "JA" på alle tre forhold, kan udgiften fratrækkes som en reklameydelse jf. Ligningslovens §8, stk. 1.

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater

Kan der ikke svares ”JA” på alle tre forhold, vil det fortsat være mulighed for at fratrække udgiften. Som beskrevet tidligere i afsnit 2.3, så er restaurationsydelse ikke omfattet af Momslovens §42, stk. 1, nr. 5, som ikke giver fradragsret til repræsentationsudgifter.

I Momslovens §42, stk. 2, behandles repræsentationsudgifter dog separat. Der kan jf. tidligere beskrevet i afsnit 2.3 opnås 25% fradragsret, hvis der er tale om en reel restaurationsudgift, der er afholdt i en streng erhvervmæssig kontekst. Der kan ikke opnås fradragsret på udgifter med privat karakter, samt udgiften til restaurationsydelsen skal stå i rimeligt forhold til omfanget. Er det ikke, tilfældet nedsættes fradragsretten helt eller forholdsvist til et normalt niveau.

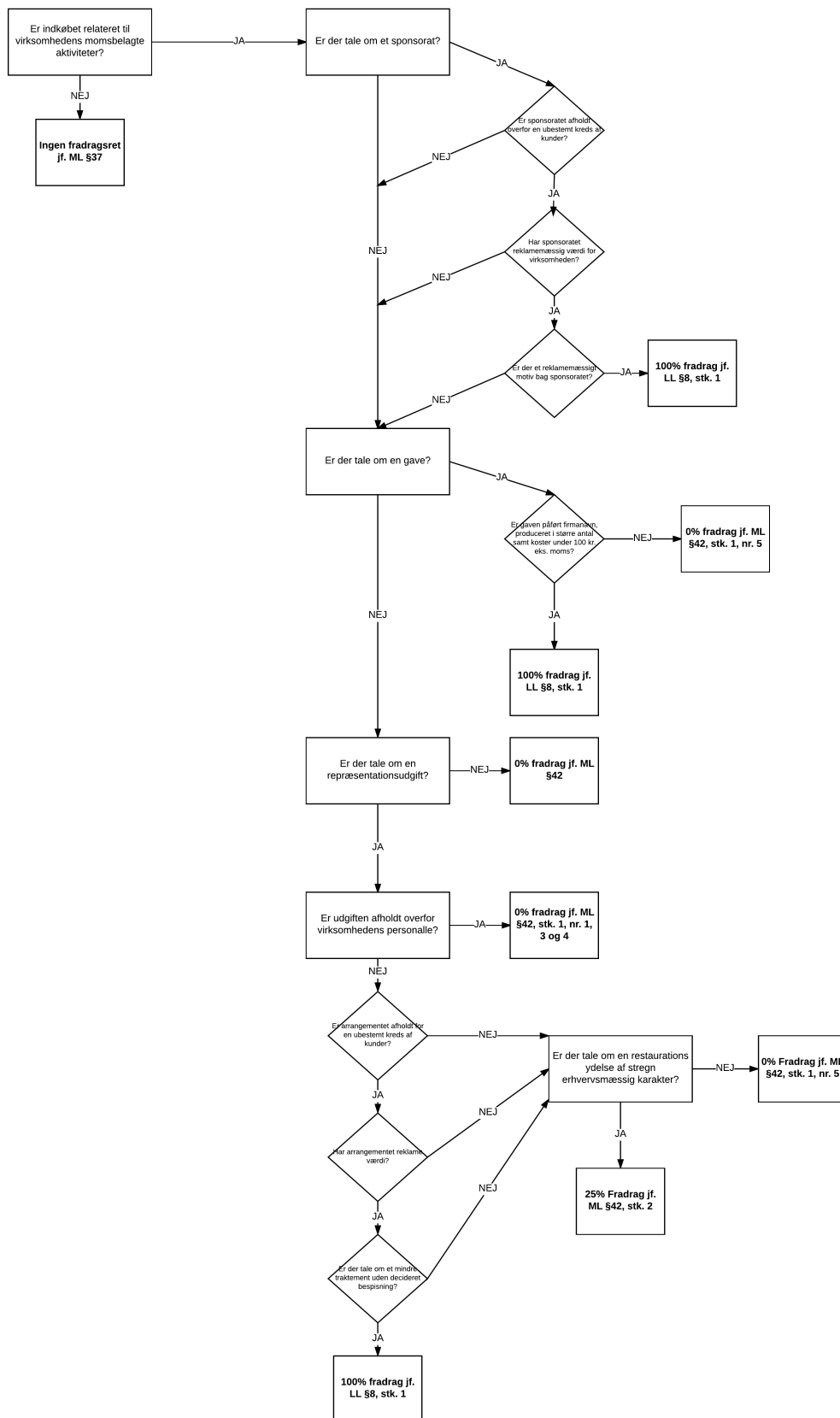


Figur 17: Er udgiften afholdt overfor virksomhedens personale? (Egen tilvirkning)

4.1.1.6 Det momsmæssige fradragstræ (samlet)

Det momsmæssige fradragstræ giver et overblik over de forskellige momsmæssige fradragsmuligheder. Fradragstræet bidrager med en analyse af den gældende rets betydning for behandling af fradragsmulighederne i praksis. Af fradragstræet er det muligt visuelt at se de forskellige fradragsmæssige udfald i forhold til den gældende ret, som blev beskrevet i kapitel to. Nedenfor ses det momsmæssige fradragstræ samlet, som også findes i afhandlingens bilag.

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater



Figur 18: Det momsmæssige fradragstræ (Egen tilvirkning)

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater

4.2 Moms af tillægsydelser

Som beskrevet i afsnit 3.2 kan der i forbindelse med sponsorater være tale om tillægsydelser leveret ud over kerneydelserne (sponsoratet), hvortil der modtages en reklamemæssig ydelse.

Denne afhandling har jf. kapitel to alene fokuseret på den momsmæssige behandling af sponsorbidrag/reklameydelse, og har ikke fokuseret på de ekstra dele, et normalt sponsorat kan indeholde. Den momsmæssige behandling af disse ydelser er dog vigtig at belyse.

Momsmæssigt behandles tillægsydelser efter samme fradragstræ som beskrevet i afsnit 4.1.1., dog skal indkøbet nu være relateret til virksomhedens momsbelagte ydelser, og ikke alene være at betragte som en driftsudgift jf. Statsskattelovens §6, stk. 1, litra a.

SKAT skriver i deres vejledning ”Er din virksomhed sponsor?”⁸³ at følgende forhold gør sig gældende vedr. den momsmæssige behandling af tillægsydelser:

- Ydelserne skal være særskilt prisfastsat på fakturaen til sælgerens sædvanlige salgspris til 3. mand (se tidligere gennemgang af MB §39, stk. 1, samt SKM2002.363.TSS)
- Er tillægsydelserne ikke specificeret korrekt, kan hverken kerneydelserne (sponsoratet) eller tillægsydelserne bogføres korrekt.

Generelt kan moms på tillægsydelser ikke fratrækkes⁸⁴, dette underbygges blandt andet af MB §58, stk. 1, samt i afgørelsen SKM2006.398.HR. I denne afgørelse slår højesteret fast, at tillægsydelser ikke skal behandles på samme måde som reklameydelser. I sin ligges højesteret vægt på, at tillægsydelserne i dette tilfælde fribilletter, er blevet anvendt som kundepleje til virksomhedens kunder.

Disse ydelser er derfor at betragte som repræsentation, og derfor ikke fradragsberettiget, jf. ML §42, stk. 1, nr. 5.

4.3 Momsskema

I tråd med behandlingen i kapitel tre afsluttes dette kapitel delvist med et momsskema. Dette gøres for at samle overblikket over den momsmæssige behandling af udgifter til sponsorater, gaver og repræsentation. Skemaet bidrager til afhandlingens samlede analyse af den momsmæssige behandling af sponsorater, samt tjener til formål at give læseren et samlet overblik på området.

⁸³Jf. Publikationen ”Er din virksomhed sponsor?” af SKAT, juni 2011

⁸⁴Jf. Publikationen ”Er din virksomhed sponsor?” af SKAT, juni 2011

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater

Udgift:	Momsfradrag			Noter:
	0%	25%	100%	
Udgifter i relation til virksomhedens momsbelagte aktiviteter			x	Der er fradragsret for udgifter indkøbt til virksomhedens momsbelagte aktiviteter jf. ML §37
Gaver.	x			Der gives ikke fradrag for gaveudgifter jf. ML §42, stk. 1, nr. 5
Tillægsydelser til sponsorater	x			Der gives ikke fradragsret for tillægsydelser til sponsorat jf. ML §42
Gaver som reklame.			x	Gaver, som reklame kan fratrækkes som en driftsudgift, jf. SL § 6, stk. 2 samt LL §8, stk. 1, hvis der er påført firmanavn/mærke, hvis gaven er fremstillet i et større antal samt hvis kostprisen er mindre end 100 kr. eks. moms
Reklamebidrag.			x	Udgiften til reklamebidrag kan fratrækkes 100% jf. LL §8, stk. 1, hvis udgiften er afholdt for en ubestemt kreds af kunder, har en reklamemæssig værdi samt et reklamemæssigt motiv der ikke er i konflikt med overskyggende personlige interesser.
Repræsentationsudgifter anvendt som reklame			x	Repræsentationsudgifter kan efter en konkret vurdering fratrækkes jf. LL §8, stk., hvis arrangementet af afholdt for en ubestemt kreds, har en reklameværdi samt der er tale om et mindre traktement uden decideret bespisning.
Repræsentationsudgifter (Øvrige)	x			Repræsentationsudgifter kan ikke fratrækkes jf. ML §42, stk. 1, nr. 5
Restaurationsudgifter afholdt i en streng erhvervsmæssig kontekst		x		Restaurationsudgifter kan fratrækkes med 25% jf. ML §42, stk. 2, såfremt disse har streng erhvervsmæssig karakter.

Figur 19: Momsskema (Egen tilvirkning)

4.4 Delkonklusion ”Momsmæssige forhold ved sponsorater”

En analyse af den gældende ret for de momsmæssige forhold viser, at, hvad angår reklameydelse, behandles de momsmæssige forhold efter de skattemæssige forhold, når en sådan vurdering foreligger.

Momslovens §37, 38 og 42 afgrænser dog virksomhedernes forskellige muligheder for fradragsret til kun at omhandle de indkøb, der er relateret til virksomhedens momsbelagte aktiviteter.

De momsmæssige forhold ved sponsorater og repræsentationsudgifter kan visuelt samles i et momsmæssigt fradragstræ, hvor det er muligt at undersøge den mulige fradragsmulighed.

Ved at stille forskellige spørgsmål kan de afklares, om den momsmæssige behandling kan følge den skattemæssige, eller om der er fradrags hjemmel i Momslovens §37 og 42.

Det momsmæssige fradragstræ samler de forskellige elementer, der er gennemgået i kapitel to.

I modsætning til den skattemæssige behandling af tillægsydelser til sponsorater er der i momsloven ingen hjemmel for fradragsret, det samme er gældende for repræsentationsudgifter med undtagelse af reelle restaurationsudgifter af streng erhvervsmæssig karakter.

4. Momsmæssige forhold ved sponsorater

Selvom Momslovens §42, stk. 1, ikke giver fradragsret for udgifter til blandt andet gaver og repræsentation, så har EU-kommissionen ikke samme definition på repræsentation som i Danmark. Det betyder, at i modsætning til den skattemæssige behandling af repræsentationsydelser skelnes der i den momsmæssige behandling mellem restaurationsydelser, samt på øvrig repræsentation (f.eks. blomster osv.).

Kapitel fire viser, at den momsmæssige behandling af reklameydelser er i tråd med den skattemæssige behandling, men at de øvrige nært beslægtede ydelser som f.eks. repræsentation behandles meget forskelligt moms- såvel som skattemæssigt.

5. Sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater

5. Sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater

Efter den skatte- og momsmæssige analyse af den gældende ret, samt hvordan denne behandles i praksis, står det klart, at behandlingen af sponsorater og repræsentationsydelse på flere områder behandles ens. Kapitel fem vil derfor indeholde en undersøgelse af de forskellige former for interaktion mellem moms- og skatteretten. Dette kapitel bidrager til afhandlingens forståelse af samspillet mellem skatteretten og momsretten. Selvom skatteretten har sit udspring i national ret, og momsretten, mere er baseret på EU-retten, så er der alligevel områder i analysen af den gældende ret, hvor de to områder behandler skatteobjekter i relation til sponsorater ens.

Da denne måde at anse interaktionen mellem moms- og skatteretten er relativ ny, vil udgangspunktet for dette afsnit være Karina Kim Egholm Elgards ph.d.-projekt ”Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten”⁸⁵.

Dette afsnit vil derfor analysere på interaktionen mellem moms- og skatteretten og finde de områder, hvor der er sammenhæng i en konkret kontekst. Dette bidrager til afhandlingens forståelse af sammenhængen mellem de to retslige områder.

For at skabe overblik over interaktionen mellem den skatte- og momsmæssige behandling opsættes i dette afsnit en oversigt over fællesnævnerne.

5.1 Interaktion mellem den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater

Når der skal analyseres på en interaktion mellem to områder, er det nødvendigt at kunne definere de områder, hvorpå der har været en integration og de områder, som fortsat, er forskellige. Til det formål er det relevant at se på den matematiske mængdelære, der bruges i matematisk teori om mængder. Mængdelæren repræsenterer mængder af abstrakte objekter og derfor oplagt at anvende i dette tilfælde, hvor der ses på fællesmængden mellem to abstrakte retsdogmatikker. Ved at anvende denne metode vil det være muligt at foretage en tværretslig analyse mellem skatteretten og momsretten.

5.1.1 Interaktion inspireret af mængdelære

For at tydeliggøre de tværskatteretlige problemstillinger mellem den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater anvendes den matematiske mængdelære om fællesmængder⁸⁶

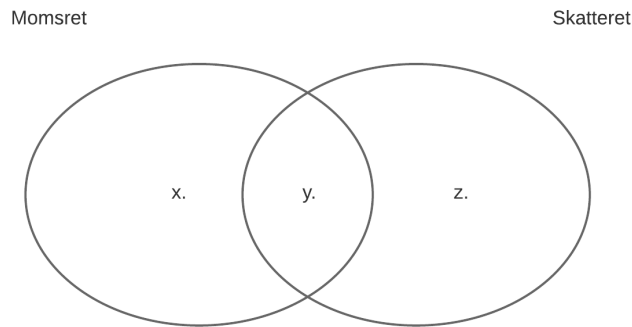
⁸⁵Jf. Bogen ”Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten” af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

⁸⁶Jf. Bogen ”Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten” side 57 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

5. Sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater

Ved at anvende mængdelæren mellem den skatte- og momsmæssige behandling kan det kommunikeres og visualiseres tydeligere, hvilke dele på de to områder der behandles ens.

På baggrund af dette vil det være muligt at udarbejde en tværretslig analyse, der kan understøtte forståelsen af den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater.

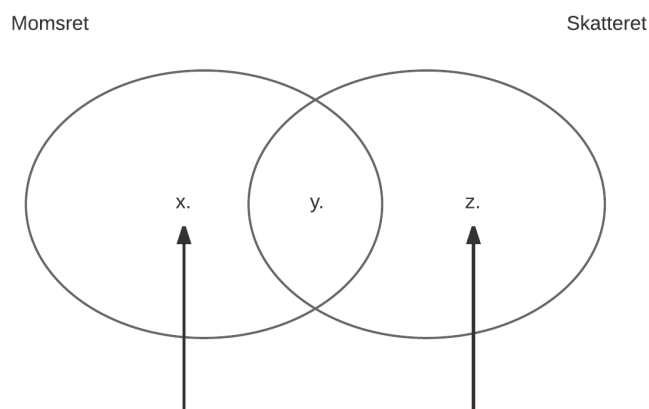


Figur 20: Interaktionen mellem moms- og skatteretten⁸⁷

Ved at se på interaktionsmodellen i figur 20 kan det konstateres, at nogle kriterier (x) må anses for alene at vedrøre momsretten, at nogle kriterier (z) må anses for kun at vedrøre skatteretten, samt (y) der må anses for at vedrøre både momsretten og skatteretten, idet y befinder sig i fællesmængden.⁸⁸

I de næste to afsnit vil afhandlingen gennemgå henholdsvis foreningsmængden, samt dens relation til den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater og fællesmængden med dens relation til den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater.

5.1.2 Foreningsmængden



⁸⁷Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 58 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

⁸⁸Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 58 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

5. Sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater

Figur 21: Momsretten og skatteretten er forskellig⁸⁹

Figur 21 viser, hvor momsretten og skatteretten er klart adskilt fra hinanden, hvor der ikke er interaktion mellem moms- og skatteretten på området. Det vil med andre ord sige, at den momsmæssige vurdering er forskellig fra den skattemæssigvurdering og omvendt.⁹⁰

Dvs. de momsretlige kriterier (x) er forskellige fra de skattemæssige kriterier (z). I denne situation er der ingen interaktion mellem momsretten og skatteretten, da der ikke er sket nogen form harmonisering på området, idet momsretten og skatteretten er uafhængige og isoleret fra hinanden.⁹¹

5.2.1.1 Foreningsmængden: Den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater.

Den skatte- og momsmæssige analyse viser, at, hvad angår udgifter til repræsentation, er den skatte- og momsmæssige behandling forskellig. Dette ses blandt andet i afsnit 3.3 og afsnit 4.3, hvor de forskellige elementer er oplistet efter mulig fradragsrettigheder.

Den skattemæssige behandling af repræsentationsydelser findes beskrevet i Ligningslovens §8, stk. 4, som giver 25% fradrag for disse udgifter.

Dog er der ikke fradragsret, for den generelle repræsentationsydelse (med undtagelse af restaurationsbesøg foretaget i en streng erhvervsmæssig kontekst), jf. Momslovens §42, stk. 1, nr. 5. I afhandlingen antydes det ligeledes, at udgifter til løn og personale som beskrevet i afsnit 3.2 og afsnit 4.1 behandles forskelligt i den skatte- og momsmæssige analyse.

Selvom dette er ikke afhandlingens omdrejningspunkt, ses det, at udgifter til løn og personale kan fratrækkes via driftsudgift begrebet i Statsskattelovens §6, stk. 1, hvorimod der ikke kan findes fradragshjemmel i den momsmæssige analyse jf. ML §42, stk. 1, nr. 1,3 og 4.

Ovenstående må derfor anses for at være denne afhandlings foreningsmængde, da disse områder behandles separat og i det, der ikke er harmonisering eller integration mellem moms- og skatteretten.

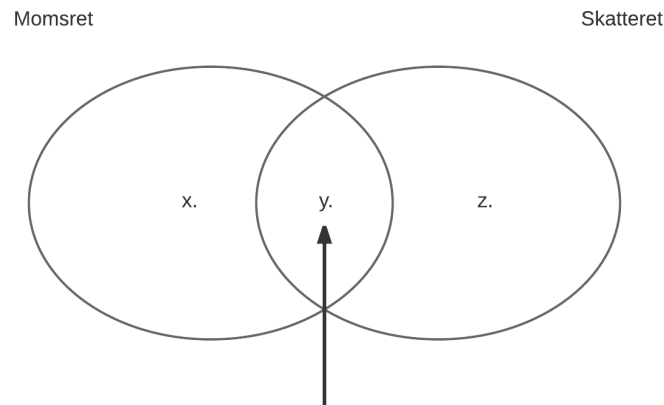
⁸⁹Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 59 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

⁹⁰Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 59 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

⁹¹Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 60 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

5. Sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater

5.1.3 Fællesmængden



Figur 22: Momsretten og skatteretten er forskellig⁹²

Figur 22 viser, hvor momsretten og skatteretten er helt ens på gældende område. Det betyder, at den moms- og skatteretlige vurdering er nøjagtig, den samme på det pågældende område. Det betyder med andre ord, at den moms- og skatteretlige vurdering er nøjagtig, den samme, idet de moms- og skatteretlige kriterier (y) er fuldstændig ens.⁹³

Dvs. at den moms- og skatteretlige vurdering på området er fuldt harmoniseret, samt der eksisterer en fuld integration mellem moms- og skatteretten.⁹⁴

5.1.3.1 Fællesmængden: Den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater.

Den skatte- og momsmæssige analyse af reklamebidraget uden tillægsydelser viser, at denne ydelse behandles ens både skatte- og momsmæssigt. Dette understøttes blandt andet af momsnavnets udtalelse, at den momsmæssige vurdering af reklameudgifter følger den skattemæssige vurdering. Dvs. at er en udgift skattemæssigt at betragte som en reklameudgift, vil den momsmæssige vurdering følge herefter.⁹⁵

Dette betyder derfor, at der på dette område er interaktion mellem skatteretten og momsretten, som kan beskrives via interaktionsmodellen som vist i figur 22. Der er derfor udgangspunkt for at konkludere, at der er fuld integration af skatte- og momsretten på området for reklamebidrag/sponsorater uden hensyntagen til eventuelle tillægsydelser.

⁹²Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 59 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

⁹³Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 59 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

⁹⁴Jf. Bogen "Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten" side 59 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

⁹⁵Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "D.A.11.3 Fuld fradragsret ML §37, stk. 1" af SKAT, 2016

5. Sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater

Den skatte- og momsmæssige analyse af gaver viser desuden, at denne ydelse behandles ens både skatte- og momsmæssigt. Dette understøttes af den skattemæssige behandling af sponsorater i Statsskattelovens §6, stk. 2, samt i den momsmæssige behandling af gaver i Momslovens §42, stk. 1, nr. 5.

Dette betyder der også på området for gaver er interaktion mellem skatteretten og momsretten, som kan beskrives via interaktionsmodellen som vist i figur 22. På dette grundlag kan det ligeledes konkluderes, at der er fuld integration af moms- og skatteretten på området for gaver.

5.2 Delkonklusion sammenligning af de skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater.

Ved gennemgang af interaktionen mellem den skatte- og momsmæssige vurdering af sponsorater ses det ved hjælp af den matematiske mængdelære, at der på området for sponsorater er fuld integration og harmonisering mellem skatteretten og momsretten. Momsretten er i dette tilfælde i 100% overensstemmelse med skatteretten. Det ses desuden, at der er integration mellem skatteretten og momsretten på vurderingen af gaver. Her er der igen sket en integration og harmonisering mellem skatteretten og momsretten, idet disse behandler gaver ens.

På området for repræsentationsudgifter, tillægsydelse og personaleudgifter er der derimod ikke en integration mellem den moms- og skattemæssige vurdering. På disse områder behandles disse objekter fortsat forskelligt, hvad angår den moms- og skattemæssige vurdering.

Det kan altså konkluderes, at selvom momsretten tager sit udspring i EU-retten og skatteretten sit udspring i national ret, så er der på det skatte- og momsmæssige område for sponsorater sket en integration mellem de to forskellige retsområder.

Dette kapitel understreger derved, ved hjælp af en tværretslig analyse, at der for selve kerneydelsen af sponsoratet, er fuld integration mellem skatte- og momsretten. Denne tværretslige analyse vil senere understøtte afhandlingens konklusion.

6. Økonomisk konsekvensanalyse

Fejlslagen rådgivning om skatte- og momsfradraget for sponsorater kan have store økonomiske konsekvenser for virksomheder og privatpersoner. Dette er blandt andet kommet til udtryk i Landsskatterettens afgørelsen i januar 2016 mellem SKAT og Jesper Kasi Nielsen vedrørende bogførte sponsorater til blandt andet Brøndby IF og AG København⁹⁶. SKAT fik med afgørelsen medhold i, at disse sponsorater ikke kunne fratrækkes, men da afgørelsen ikke er offentlig, har det ikke været muligt at tage udgangspunkt i denne afgørelse.

Efter redegørelsen og analysen af den gældende ret for området for sponsorater, fortsætter afhandlingen i dette kapitel med at analysere de økonomiske konsekvenser heraf. Hovedformålet med dette kapitel er at vise de økonomiske konsekvenser, den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater kan have på skattesubjekter. Her tænkes specielt på de økonomiske konsekvenser for personer og virksomheder, der opnår fejlslagen rådgivning om beskatningsreglerne af deres revisor. Dette afsnit vil først fremstille en fiktiv økonomisk case, og derefter fremstille de økonomiske konsekvenser ved hhv. den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater.

Formålet med denne konsekvensanalyse er at belyse konsekvenserne for den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater for virksomheder og personers skatte- og momsberegning.

6.1 Økonomisk case

For at give et overblik over de forskellige skatte- og momsmæssige konsekvenser ved sponsorater opstilles to forskellige cases, hvorfra de skatte- og momsmæssige konsekvenser beskrives.

Der ses alene på de skattemæssige konsekvenser, ved sponsorater, og ikke på tillægsydelser, gaver, repræsentationsudgifter eller personaleudgifter.

For at sammenligne de to forskellige cases anvendes samme selskabsform, men med forskelligt økonomisk udfald.

6.1.1 Økonomisk case 1.

Den første økonomiske case tager udgangspunkt i MASI GROUP A/S, der ejes 100% af hovedaktionær A. I 2016 indgår MASI GROUP A/S i et sponsorat for samme år på 200 mio. kr. inkl. moms med BOLD A/S.

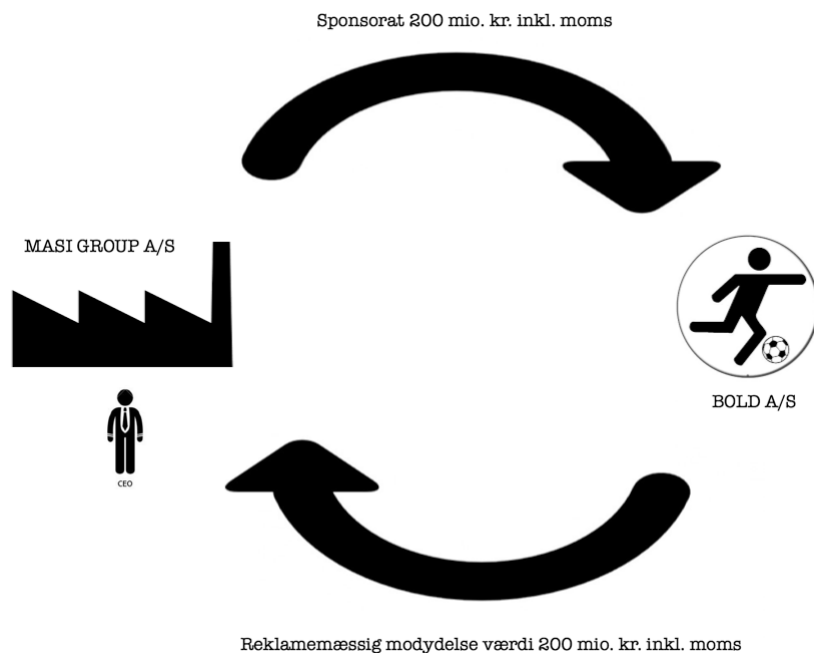
⁹⁶Jf. artikel ”Sejr til Skat: Kasi-Jesper taber omstridt skattesag” af Jacob Munch, 2016

6. Økonomisk konsekvensanalyse

Som modydelse for dette sponsorat modtager MASI GROUP A/S en reklamemæssig modydelse svarende til 200 mio. kr. inkl. moms, svarende til sponsoratets størrelse.

BOLD A/S er landets bedste fodboldklub, og det reklamemæssige motiv er i god tråd med MASI GROUP A/S's produkter og ydelser.

MASI GROUP A/S's hovedaktionær interesserer sig ikke for fodbold, men ser alene sponsoratet som en mulighed for at eksponere MASI GROUP A/S's produkter i hele landet. Hovedaktionær A har ingen indflydelse eller interesse i BOLD A/S udover virksomhedens sponsorat og reklameeksponering.



Figur 23: Økonomisk case 1

6.1.2 Økonomisk case 2.

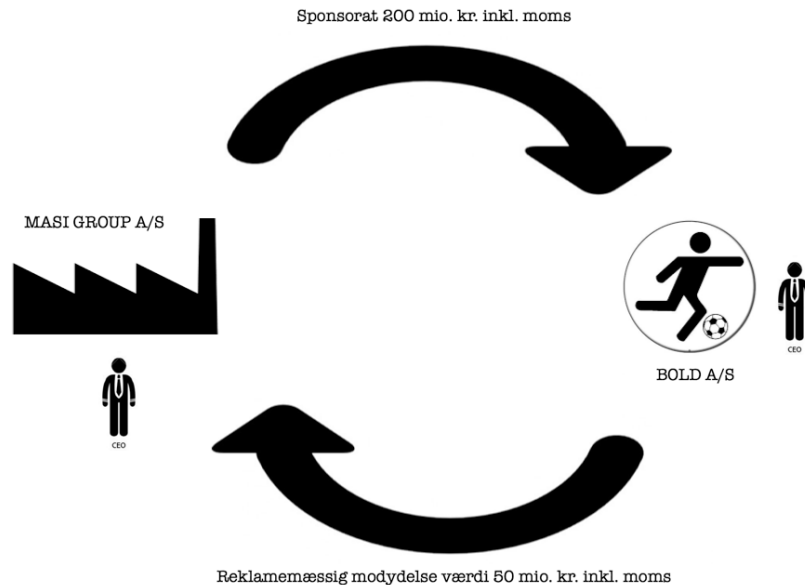
Den anden økonomiske case tager udgangspunkt i MASI GROUP A/S, der ejes 100% af hovedaktionær A. I 2016 indgår MASI GROUP A/S et sponsorat for samme år på 200 mio. kr. inkl. moms med BOLD A/S.

Som modydelse modtager MASI GROUP A/S en reklamemæssige modydelse, hvilket pr. opgørelse alene, kan værdiansættes til 50 mio. kr. inkl. moms.

BOLD A/S er landets førende fodboldklub og eksponeres i hele landet via Superligaen. MASI GROUP A/S sælger ikke produkter direkte på det danske marked, men ejer rettigheden til at sælge et ur-produkt på flere europæiske markeder. MASI GROUP A/S fungerer med andre ord som et holdingselskab for en salgsrettighed uden for landet.

6. Økonomisk konsekvensanalyse

MASI GROUPS A/S's hovedaktionær interesserer sig meget for fodbold og er meget involveret i BOLD A/S. Foruden at være virksomhedsejer af MASI GROUP A/S sidder han ligeledes i BOLD A/S's bestyrelse og deltager i beslutninger omkring klubbens daglige drift.



Figur 24: Økonomisk case 2

6.2 Skattemæssige økonomiske konsekvenser

Med baggrund i case beskrivelserne vil dette afsnit se på de skattemæssige økonomiske konsekvenser i både case 1 og case 2.

6.2.1 Case 1

Med afsæt i kapitel 3 ses det, at et sponsorat er skattemæssigt fradragsberettiget, når 3 overordnede kriterier er opfyldt:

- Sponsoratet skal være afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder.⁹⁷
- Sponsoratet skal have reklamemæssig værdi for virksomheden.⁹⁸
- Sponsoratet skal have et reklamemæssigt motiv.⁹⁹

Da sponsoratet af BOLD A/S er rettet mod en reklamemæssig eksponering af virksomhedens navn og brand, er det første kriterie opfyldt. Derudover oplyses det i case beskrivelsen, at den

⁹⁷ Se de tidligere beskrivelser af SKM2015.361.SR og SKM2003.114.LSR

⁹⁸ Se de tidligere beskrivelser af TfS 1996, 818 LSR, TfS 1998, 484 HRD samt TfS, 250 VLD

⁹⁹ Se de tidligere beskrivelser af SKM2010.674 BR samt TfS 1989, 375 LSR

6. Økonomisk konsekvensanalyse

reklamemæssige værdi for virksomheden er den samme som værdien af sponsoratet, derfor har sponsoratet en reklamemæssig værdi for virksomheden. Til sidste har hovedaktionær A ingen privatinteresse i BOLD A/S, hvorfor sponsoratet må anses alene at have et reklamemæssigt motiv. Derfor kan det med hjemmel i Ligningslovens §8, stk. 1, konkluderes, at MASI GROUP A/S har fuldt fradragsret, og dermed kan opnå følgende skattemæssig beregning:



Figur 25: Skattemæssige økonomiske konsekvenser, case 1¹⁰⁰

6.2.2 Case 2

Som i tilfældet med case 1, skal de 3 overordnede kriterier fra afsnit 3 fortsat være opfyldt for at kunne opnå en skattemæssig fradragsret:

- Sponsoratet skal være afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder.¹⁰¹
- Sponsoratet skal have reklamemæssig værdi for virksomheden.¹⁰²
- Sponsoratet skal have et reklamemæssigt motiv.¹⁰³

Da sponsoratet af BOLD A/S, fortsat er rettet mod en ubestemt kreds af kunder med en reklamemæssig eksponering af virksomhedens navn og brand, er første kriterie opfyldt.

Da virksomheden alene modtager en reklamemæssig værdi for 50 mio. kr., er der allerede her en uoverensstemmelse. Sponsorbidrag er normalt fuldt fradragsberettiget, når virksomheden opnår en

¹⁰⁰ Hovedaktionær A beskattes i forbindelse med sponsoratet ikke, da der er tale om et sponsorat udelukkende med et reklamemæssigt motiv. Der er i den skattemæssige værdi taget udgangspunkt i en selskabsskat på 22%.

¹⁰¹ Se de tidligere beskrivelser af SKM2015.361.SR og SKM2003.114.LSR

¹⁰² Se de tidligere beskrivelser af TfS 1996, 818 LSR, TfS 1998, 484 HRD samt TfS, 250 VLD

¹⁰³ Se de tidligere beskrivelser af SKM2010.674 BR samt TfS 1989, 375 LSR

6. Økonomisk konsekvensanalyse

reklameværdi, som står i rimeligt forhold til det ydede bidrag¹⁰⁴, hvilket ikke vil være tilfældet i denne case, da den reklamemæssige værdi alene udgør 25% af det ydede bidrag.

Til sidst er der konflikt med hovedaktionær A's personlige interesse i BOLD A/S. En forudsætning for, at et sponsorbidrag er fradragsberettiget som en reklameudgift, er, at bidraget ydes primært af reklamemæssige grunde, og ikke hovedsageligt af personlig interesse for sponsormodtagerens aktivitet.¹⁰⁵

Derfor kan det med hjemmel i Ligningslovens §8, stk. 1, konkluderes, at MASI GROUP A/S ikke har fuldt fradragsret, og dermed kan opnå følgende skattemæssig beregning:



Figur 26: Skattemæssige økonomiske konsekvenser, case 2¹⁰⁶

6.3 Momsmæssige konsekvenser

Med baggrund i case beskrivelserne vil dette afsnit se på de momsmæssige økonomiske konsekvenser i både case 1 og case 2.

6.3.1 Case 1

Jf. afsnit 2.3 er den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater/reklamebidrag ens. Dvs. at de samme forhold skal gøre sig gældende for at opnå både et skatte- og momsmæssigt fradrag.

Derfor skal de tre samme skattemæssige kriterier for at opnå fradragsretten være opfyldt:

¹⁰⁴Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer" af SKAT, 2016

¹⁰⁵Jf. Den juridiske vejledning 2016-2 afsnit "C.C.2.2.2.5.3 Fradrag for udgifter til reklamer" af SKAT, 2016

¹⁰⁶Hovedaktionær A beskattes i forbindelse med sponsoratet, da der er tale om et sponsorat i hovedaktionærens egen private interesse. Beløbet beskattes derfor som maskeret udbytte som aktieindkomst på 42% da beløbet er over 50.600 kr. (2016)

6. Økonomisk konsekvensanalyse

- Sponsoratet skal være afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder.¹⁰⁷
- Sponsoratet skal have reklamemæssig værdi for virksomheden.¹⁰⁸
- Sponsoratet skal have et reklamemæssigt motiv.¹⁰⁹

Det ses af afhandlingens kapitel fem, at der er på området for den skatte- og momsmæssige sket en harmonisering af vurderingen, hvorfor der på dette område er fuld integration mellem den skatte- og momsmæssige behandling.

Som beskrevet i afsnit 6.2.1 opfylder sponsoratet mellem MASI GROUP A/S og BOLD A/S kriterierne for et skattemæssigt fradrag, hvorfor den momsmæssige fradragsværdi for MASI GROUP A/S kan opgøres som følgende:



Figur 27: Momsmæssige økonomiske konsekvenser, case 1¹¹⁰

6.3.2 Case 2

I tråd med afsnit 6.2.2 vil den momsmæssige fradragsret afhænge af den skattemæssige vurdering. Der skal i lighed med afsnit 6.2.1, 6.2.2. samt 6.3.1 opfyldes 3 kriterier for at opnå fradrag jf. Ligningsloven §8, stk. 1.:

- Sponsoratet skal være afholdt overfor en ubestemt kreds af kunder.¹¹¹
- Sponsoratet skal have reklamemæssig værdi for virksomheden.¹¹²

¹⁰⁷ Se de tidligere beskrivelser af SKM2015.361.SR og SKM2003.114.LSR

¹⁰⁸ Se de tidligere beskrivelser af TfS 1996, 818 LSR, TfS 1998, 484 HRD samt TfS, 250 VLD

¹⁰⁹ Se de tidligere beskrivelser af SKM2010.674 BR samt TfS 1989, 375 LSR

¹¹⁰ Den momsmæssige værdi er tilsvarende til købsmomsen. Da sponsoratet kan fratrækkes både skatte- og momsmæssigt beskattes hovedaktionær A ikke.

¹¹¹ Se de tidligere beskrivelser af SKM2015.361.SR og SKM2003.114.LSR

¹¹² Se de tidligere beskrivelser af TfS 1996, 818 LSR, TfS 1998, 484 HRD samt TfS, 250 VLD

6. Økonomisk konsekvensanalyse

- Sponsoratet skal have et reklamemæssigt motiv.¹¹³

Som i tråd med den skattemæssige behandling af case 2 i afsnit 6.2.2 vil MASI GROUP i dette tilfælde ikke kunne opnå et momsmæssigt fradrag. Dette skyldes som tidligere nævnt den manglende reklamemæssige værdi, samt hovedaktionær A's personlige interesse i BOLD A/S. Derved kan de momsmæssige forhold ved denne case opstilles med følgende økonomiske konsekvenser:



Figur 28: Momsmæssige økonomiske konsekvenser, case 2¹¹⁴

6.4 Delkonklusion ”Økonomisk analyse”

Fejlslagen rådgivning om skatte- og momsfradrag ved sponsorater kan have store økonomiske konsekvenser for virksomheder og privatpersoner. Senest blev Jesper Kasi Nielsen af Landsskatteretten dømt til at betale 163 mio. kr. tilbage til skat¹¹⁵ for sponsorater til hhv. Brøndby og AG København, hvor sponsorbidraget ikke kunne godkendes som fradragsberettiget. Ved at opstille en fiktiv case er det muligt at se på de økonomiske konsekvenser for både virksomheder og i tilfælde, hvor virksomhedens ejer har en interessekonflikt i sponsoratet.

Som tidligere beskrevet så er den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater ens, hvorfor den skatte- og momsmæssige behandling i store træk er den samme.

Konsekvensberegningerne tydelig gør dog, at i tilfælde, hvor sponsorater ikke opfylder de tre krav for fradragsrettigheden jf. ligningsloven, men derimod betragtes som maskeret udbytte, vil det have store konsekvenser for hovedaktionæren/ejeren, da denne nu beskattes med en aktieindkomst på pt. 42%. Det betyder ved et sponsorat på 200 mio. kr. en udbytteskat på 84 mio. kr.

¹¹³ Se de tidligere beskrivelser af SKM2010.674 BR samt TfS 1989, 375 LSR

¹¹⁴ Da sponsoratet ikke kan fratrækkes skattemæssigt, vil der ikke være fradragsret for købsmomsen. Derfor vil der være tale om et maskeret udbytte til hovedaktionær A. Der er taget udgangspunkt i en aktieindkomst på 42%.

¹¹⁵ Jf. artikel ”Sejr til Skat: Kasi-Jesper taber omstridt skattesag” af Jacob Munch, 2016

6. Økonomisk konsekvensanalyse

Hertil skal i de tilfælde, hvor sponsoratet tidligere fejlagtigt er blevet fradragsmæssigt bogført, tillægges den ekstra skatte- og momsregning, som virksomheden efterfølgende må efterbetale. I dette tilfælde ved et sponsorat på 200 mio. kr., vil dette beløb svare til en tilbagebetaling i skat og moms på 75,2 mio. kr.¹¹⁶

Det kan derfor ses, at fejlslagen skattemæssig rådgivning vedr. sponsorater kan give virksomheder og hovedaktionærer en økonomisk konsekvens på 159,2 mio. kr.¹¹⁷ i forhold til et sponsorat på 200 mio. kr. Virksomheder og virksomhedsejere er derfor nødsaget til at udvise en stor mængde forsigtighed, når man påtænker at indgå i en større sponsoraftale.

¹¹⁶ Under forudsætning af at virksomheden har et positivt resultat og derved beskattes med en selskabsskat på 22%.

¹¹⁷ I stedet for fradragsretten for sponsorbidraget, kan virksomheden evt. have mulighed for at fratrække udgiften i disse tilfælde som lønudgifter. Der ses dog bort fra dette i denne kontekst, da udregningen er med til at vise den samlede konsekvens for en fejlslagen bogføring og skattemæssig vurdering.

7. Konklusion

Formålet med denne afhandling var at foretage en juridisk analyse af de skatte- og momsmæssige forhold ved sponsorater. Det ønskes analyseret, hvordan sponsorater beskattes, og hvilke konsekvenser dette har for virksomhedernes skatte- og momsmæssige forhold.

For at lave denne analyse opstillede denne afhandling tre underspørgsmål:

- 1) *Hvordan behandles et sponsorat skattemæssigt?*
- 2) *Hvordan behandles et sponsorat momsmæssigt?*
- 3) *Hvilke økonomiske konsekvenser, de skatte- og momsmæssige forhold for virksomheder?*

Efter en gennemgang af denne afhandling er det nu muligt at svare på disse tre spørgsmål.

1. Hvordan behandles et sponsorat skattemæssigt?

Med Statsskattelovens indførelse i 1903 blev det muligt at opnå fradrag for reklameudgifter jf. Statsskattelovens §6, stk. 1. Dog var det fra starten svært at skelne mellem de fradragsberettigede driftsudgifter og de ikke fradragsberettigede gaver. Først i 1985 via Ligningslovens §8 stk. 1, blev selve reklamebegrebet fastlagt, der fastlagde, at reklameudgifter var karakteriseret ved:

- at de afholdes overfor en bestemt kreds af kunder eller potentielle kunder.
- at de sigter på at opretholde eller fremme virksomhedens omdømme.
- har en reklamemæssig værdi.

For at en reklameudgift kan fratrækkes, jf. Ligningslovens §8, stk. 1, så skal udgiften med andre ord opfylde tre forhold:

- være rettet mod en ubestemt kreds af kunder.
- have en reklameværdi for virksomheden.
- have et reklamemæssigt motiv.

Af analysen af den skattemæssige behandling af sponsorater i kapitel tre ses det, at disse tre forhold går igen, når en udgift i praksis skal opnå fradrag efter Ligningslovens §8, stk. 1.

Da det hurtigt stod klart, i den skattemæssige analyse i kapitel to, at reklamebidrag var tæt beslægtede med repræsentationsydelse og gaver, omfattede analysen også disse elementer. Igennem denne analyse, både i den gældende ret i kapitel to, samt via analysen af praksis, står det fast, at repræsentationsudgifter, der skal opnå 100% fradragsret via Ligningslovens §8, stk. 1, skal følge samme krav som kravene til normale reklameudgifter, hvad angår krav om åben adgang, samt der må ikke være tale om egentlig bespisning.

7. Konklusion

Hvad angår gaver, er der dog en undtagelse for ”lejlighedsgaver”, hvis disse er påført iøjefaldende firmamærke/firmanavn, produceret i større antal, samt har en værdi på under 100 kr., ekskl. moms.

Da sponsorater ofte består af andre tillægsydelser, end selve sponsoratet omfattede denne afhandling også en analyse af den gældende ret på dette område. Analysen viste, at, hvad angår tillægsydelser, så bestemmes fradragsretten af, hvordan disse anvendes i virksomheden.

Som konklusion på analysen ses det, at selve kerneydelsen på et sponsorat beskattes, jf. Ligningslovens §8, stk. 1, hvor følgende 3 krav skal være opfyldt for fradragsret:

- være rettet mod en ubestemt kreds af kunder.
- have en reklameværdi for virksomheden.
- have et reklamemæssigt motiv.

Analysen har dog vist, at sponsorbidrag sjældent ydes selvstændigt, men ofte består af flere forskellige ydelser. Disse ydelser behandles dog meget forskelligt efter udgiftens art og anvendelse.

2. Hvordan behandles et sponsorat momsmæssigt?

I kapitel to analyserede denne afhandling tillige den momsmæssige behandling af sponsorater. Momsnævnet har tidligere udtalt, at den skatte- og momsmæssige behandling af sponsorater er ens. Dette blev understøttet med Skatteministeriets cirkulære nr. 72 af 17. april 1996, der anses for retningsvisende for sondringen mellem repræsentationsydelserne i en momsmæssig henseende. Derudover var det muligt med udgangspunkt i SKM2003.401.ØLR at se, at gældende retspraksis på området følger denne tolkning. Selvom momsnavnets udtalelse, samt Skatteministeriets cirkulære har status som cirkulærer i retskildernes hierarki, så understøttede gældende retspraksis på området denne sondring. Denne afhandling har derfor accepteret denne sondring og gældende retspraksis som gældende på området for den momsmæssige behandling af sponsorater.

Dette gælder dog alene sondring om selve sponsorbidraget, men som i analysen omkring den skattemæssige behandling var det tydeligt, at sponsorater ofte købes med en eller flere tillægsydelser. Behandlingen af disse følger, Momslovens §37 og §42, og ved analysen af behandlingen i praksis i kapitel tre var det tydeligt, at tillægsydelser kun i få tilfælde kan opnå momsmæssigt fradragsret.

Da den momsmæssige behandling i retspraksis følger den skattemæssige vurdering, skal følgende tre krav være opfyldt for at opnå fradragsret:

- være rettet mod en ubestemt kreds af kunder.
- have en reklameværdi for virksomheden.
- have et reklamemæssigt motiv.

7. Konklusion

Af gennemgangen af sponsoratets tillægsydelser i form af repræsentationsudgifter og gaver var det tydeligt, at disse ikke kunne fratrækkes jf. Momslovens §42. Dog viste analysen af den momsmæssige behandling af repræsentationsudgifter, at EU-kommissionens opfattelse ikke dækkede samme udgifter som efter dansk ret. Derfor er det muligt at opnå fradrag for restaurationsydelser, som er afholdt i en streng erhvervsmæssigt kontekst.

Som en afsluttende analyse på den skatte- og momsmæssige analyse præsenterede denne afhandling i kapitel fem en tværretslig analyse mellem det skatte- og momsmæssige område. Med udgangspunkt i matematisk mængdelære var det muligt visuelt, at analyser på hvilke områder indenfor den skatte- og momsmæssige vurdering af sponsorater og tillægsydelser der var sket en integration. Selvom momsretten har sit udspring i EU-retten og skatteretten har sit udspring i national ret så var der på området indenfor vurdering af sponsorater sket en 100% interaktion og harmonisering. Denne tværretslige analyse understreger, at der på området for sponsorater er sket en fuld integration mellem skatte- og momsrettet. Dette skyldes primært tolkningen på cirkulære niveau, som var beskrevet tidligere i kapitel to.

Det ses derfor af ovenstående besvarelse af underspørgsmål et og to, at det ved hjælp af den tværretslige analyse kan konkluderes, at sponsorater behandles ens på det skatte og momsmæssige område. Dette gælder dog alene for kerneydelsen og gælder ikke for de øvrige tillægsydelser, der ofte følger med et sponsorat.

3. Hvilke økonomiske konsekvenser har de skatte- og momsmæssige forhold for virksomheder?

Efter besvarelsen af afhandlingens to første underspørgsmål var det nu muligt at se, på hvilke økonomiske konsekvenser de skatte- og momsmæssige forhold har for virksomheder. Ved at opstille to simple cases var det tydeligt, at fejlslagen rådgivning på området for beskatning af sponsorater kan have store økonomiske konsekvenser for virksomheder.

Konsekvensberegningerne tydelig gør dog, at i tilfælde, hvor sponsorater ikke opfylder de tre krav for fradragsrettigheden jf. Ligningsloven, men derimod betragtes som maskeret udbytte, vil det have store konsekvenser for hovedaktionæren/ejeren, da denne nu beskattes med en aktieindkomst på pt. 42%. Det betyder ved et sponsorat på 200 mio. kr. en udbytteskat på 84 mio. kr.

Selvom de to cases, anvendt i denne afhandling ikke er udtømmende for alle selskabsformer og scenarier, viser den økonomiske konsekvensberegning, at det kan have store konsekvenser for en

7. Konklusion

virksomhed og dennes hovedaktionær, hvis et sponsorat er ydet i vedkomnes interesse og ikke opfylder kravet om reklamemæssigt motiv og udbytte. Afgørelsen i sagen vedr. Jesper Kasi Nielsens sponsorater af henholdsvis AG København og Brøndby viser, at det kan have store økonomiske konsekvenser for virksomheder og virksomhedsejere, hvis SKAT ikke godkender fradraget, som et fradragsmæssigt sponsorat.

Virksomheder og virksomhedsejere er derfor nødsaget til at udvise en stor mængde forsigtighed, når man påtænker at indgå i en større sponsoraftale.

Efter besvarelsen af afhandlingens tre underspørgsmål er det nu muligt at sammenfatte den skatte- og momsmæssige analyse med følgende konklusion.

”Sponsorater behandles ens i den skatte- og momsmæssige kontekst. Dette skyldes, at der på området for sponsorater er fuld integration og harmonisering. For at et sponsorat kan fratrækkes i den skatte- eller momsmæssig henseende, skal følgende være opfyldt:

- *Sponsoratet skal være rettet mod en ubestemt kreds af kunder.*
- *Sponsoratet skal have en reklameværdi for virksomheden.*
- *Sponsoratet skal have et reklamemæssigt motiv.*

Er dette gældende, vil det som udgangspunkt være muligt at få både skatte- og momsmæssigt fradrag. Den økonomiske konsekvensanalyse viser, at det kan have store konsekvenser for virksomheder og virksomhedsejere, hvis ikke de tre ovenstående krav er opfyldt. Det er derfor nødvendigt at vise agtpågivenhed ved indgåelse af sponsorater.”

8. Perspektivering

I forbindelse med denne afhandling blev det konstateret, at den nuværende behandling af sponsorater er ens i den moms- og skattemæssige kontekst. Den skattemæssige behandling danner udgangspunkt for vurderingen, og her skal tre tydelige kriterier være opfyldte for fradrag. Selvom mange virksomheder har svært ved at navigere i disse retningslinjer, så må den gældende lov være relativt beskrevet og overlader ikke det store til fortolkning.

Ser vi derimod på gældende lovgivning hos vores nabolande, som f.eks. Storbritannien, så overlader den gældende ret mere plads til fortolkning. I Storbritannien er reklamebegrebet ikke indskrevet i den gældende skatteret, men er defineret i driftsomkostningsbegreb¹¹⁸ som er i lighed med dansk lovgivning frem til Ligningslovens indførelse i 1942. Dette betyder i praksis, at sponsoratets fradragsret i større udstrækning skal argumenteres, hvilket kan give problemer.

Som udgangspunkt skal fradragsretten for et sponsorat kunne opfylde tre følgende krav:

Does the sponsorship....

- Promote the Business?
- Is the purpose 'wholly and exclusively' business related
- Is the benefit of the sponsorship 'wholly and exclusively' business related¹¹⁹

Hvorvidt fradragsretten opfylder de tre ovenstående kriterier, er en subjektiv vurdering, hvilket har givet anledning til flere sager mellem virksomheder og de britiske skattemyndigheder. Alt andet lige kan det dog konstateres, at tolkningen af driftsomkostningsbegrebet i relation til reklameydelser ligger i tråd med den gældende ret jf. Ligningsloven i Danmark.

Det kan således diskuteres, om virksomheder ønsker en åben lovgivning med plads til fortolkning, som i Storbritannien, eller en mere udførlig lovgivning, som findes på området i Danmark. I forhold til større sponsorater vil virksomheder ofte have dokumentationen i orden for at kunne retfærdiggøre den fradragsmæssige værdi, hvorfor detaljegraden af lovningen ikke er afgørende. Men det må alt andet lige være i mindre virksomheders interesse, at lovgivningen på området er så klar som muligt, så også mindre sponsorater kan retfærdiggøres uden at skulle dokumenteres.

¹¹⁸Jf. Artikel "Sponsor Me!" af Martin Edhouse m.fl, 2013

¹¹⁹Jf. Artikel "When are sponsorship costs tax deductible af Caseron, 2016

9. Ordforklaring

I denne afhandling anvendes følgende forkortelser:

GL	Grundloven
LL	Ligningsloven
SKM	Skatteministeriet
TfS	Tidsskrift for skatter og afgifter
ML	Momsloven
HR	Højesteret
SL	Statsskatteloven
SR	Skatterådet
LR	Ligningsrådet
LSR	Landsskatteretten
BR	Byretten
TSS	Told- og Skattestyrelsen
VLD	Vestre Landsret
MB	Momsbekendtgørelsen
ØLR	Østre Landsret

10. Litteraturliste

Love og forarbejder:

Ligningsloven

Statsskatteloven

Momsloven

Lov nr. 20 af 21. oktober 1959

Lov nr. 534 af 13. december 1985

Publikationer:

Folketingets tidende: Nr. 1959/60, tillæg A, Folketinget, 1959

Folketingets tidende: Lovforslag nr. 1985-1986.1.51, Folketinget, 1985

Bekendtgørelser:

Momsbekendtgørelsen

Cirkulære:

Cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, Skatteministeriet, 1996

Domme:

SKM2002.363 TSS

SKM2003.114.LSR

SKM2003.286.LSR

SKM2003.401. ØLR

SKM2006.189.ØLR

SKM2009.563.HR

SKM2010.674.BR

10. Litteraturliste

SKM2015.341.ØLR

SKM2015.361.SR

TfS 1985, 747 HRD

TfS 1989, 375 LSR

TfS 1993, 34 LSR

TfS 1996, 250 VLD

TfS 1996, 818 LSR

TfS 1998, 484 HRD

TfS 2000, 422 TSS

Tidsskrifter:

TfS 2004, 740

TfS 2007, 151

TfS 1987, 560

TfS 2002, 969

Vejledninger:

SKAT: Den juridiske vejledning 2016-2. SKAT, 2016, set på skat.dk:

<http://www.skat.dk/SKAT.aspx?oID=2083500> (set den 20.11.2016)

SKAT: Ligningsvejledningen 2012-2. SKAT, 2016, set på: https://tax.dk/lv/lve/E_B_3_7_2.htm

(set den 20.11.2016)

SKAT: Er din virksomhed sponsor?. SKAT, 2011, set på

http://www.fcskanderborg.dk/wordpress/wp-content/uploads/2016/02/SKAT-Er-din-virksomhed-sponsor-Sponsor_A5_P110.pdf (set den 20.11.2016)

Bøger:

Andersen, Ib: Den skinbarlige virkelighed, 5. udgave, 2013, Samfundslitteratur

10. Litteraturliste

Bloom, Benjamin m.fl: Taxonomy of educational objectives: The Classification of educational goals, 1. udgave, 1956, David McKay Company

Elgaard, Karina Kim Egholm: Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, 1. udgave, 2016, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Michelsen, Aage m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 15. udgave, 2015, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Tvarnø, Christina D. og Ruth Nielsen: Retskilder og Retsteorier, 4. udgave, 2014, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Wegner, Morten: Juridisk metode, 3. udgave, 2000, Jurist- og Økonomiforbundets Forlag

Artikler:

Brandt, Henrik: Sponsorater i fortsat vækst. Idrættens Analyseinstitut, 2006, set på idan.dk: <http://www.idan.dk/nyhedsoversigt/nyheder/ingen-dato/180sponsormarked/> (set den 20.11.2016)

Caseron: When are sponsorship costs tax deductible?. Caseron, 2016, set på : <http://www.caseron.co.uk/claiming-sponsorship-expenses/> (set den 20.11.2016)

Edhouse, Martin m.fl: Sponsor Me!. Taxation.co.uk, 2013 set på <https://www.taxation.co.uk/Articles/2013/02/06/53371/sponsor-me> (set den 20.11.2016)

Fischer, Sune m.fl: Kasi-familien skylder 168 mio. kr. i skat. Ekstra Bladet, 2012, set på eb.dk: <http://ekstrabladet.dk/nyheder/samfund/article4231385.ece> (set den 20.11.2016)

Munch, Jacob: Sejr til Skat: Kasi-Jesper taber omstridt skattesag. Danmarks Radio, 2016, set på dr.dk: <http://www.dr.dk/nyheder/penge/sejr-til-skat-kasi-jesper-taber-omstridt-skattesag> (set 20.11.2016)

10. Litteraturliste

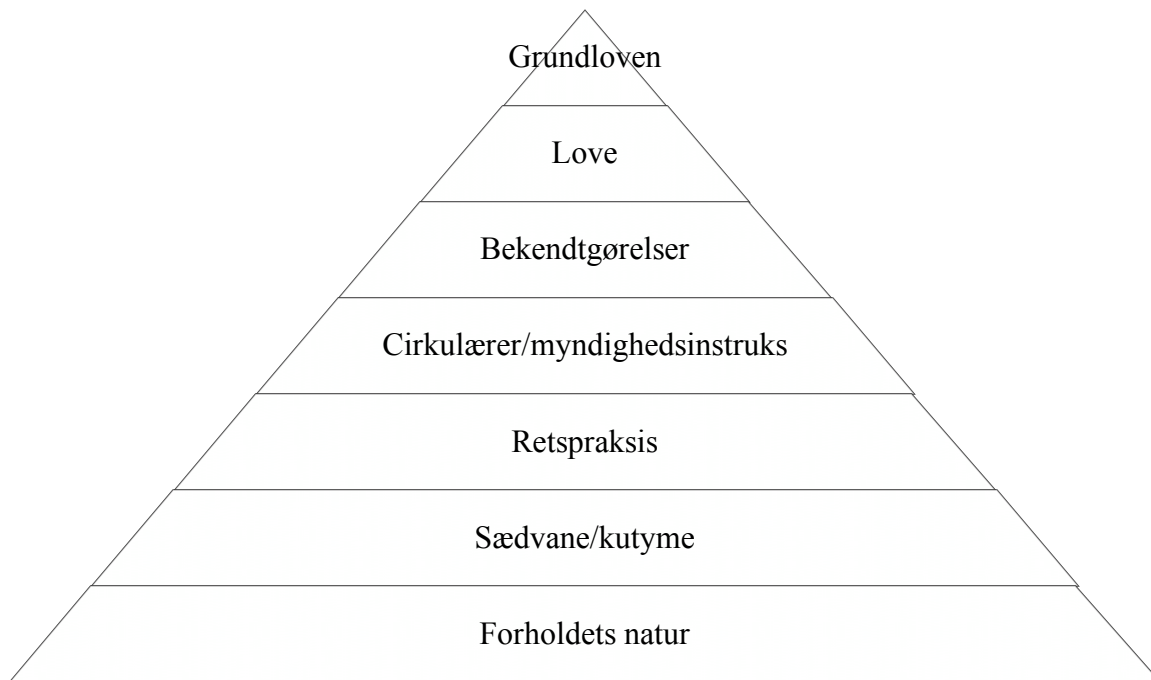
Internetsider:

Den danske ordbog, "Sponsor", Det Danske Sprog - og Litteraturselskab, 2016, set på:

<http://ordnet.dk/ddo/ordbog?query=sponsor>

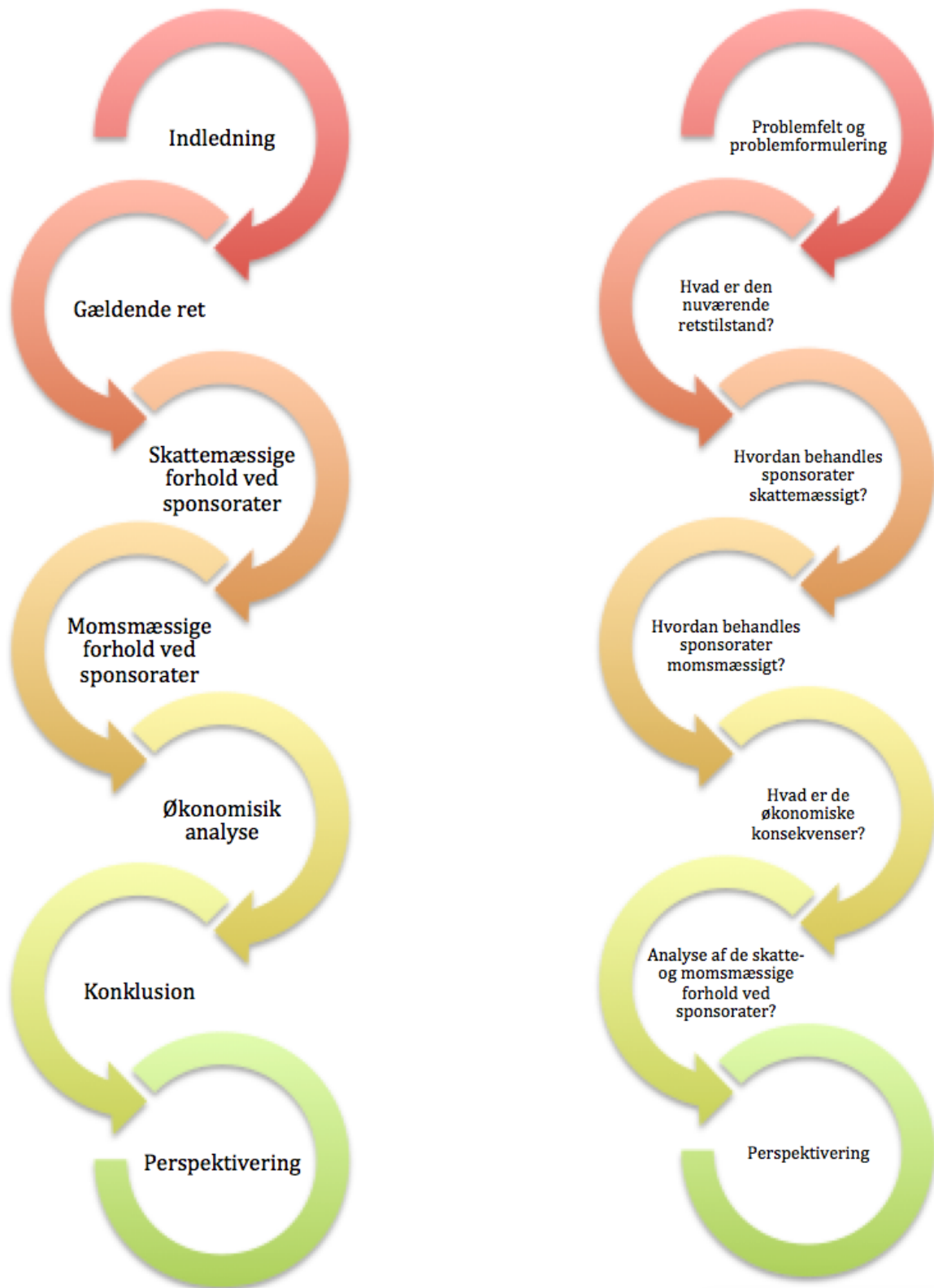
11. Figuroversigt

Figur 1: Retskilde hierarki (egen tilvirkning)



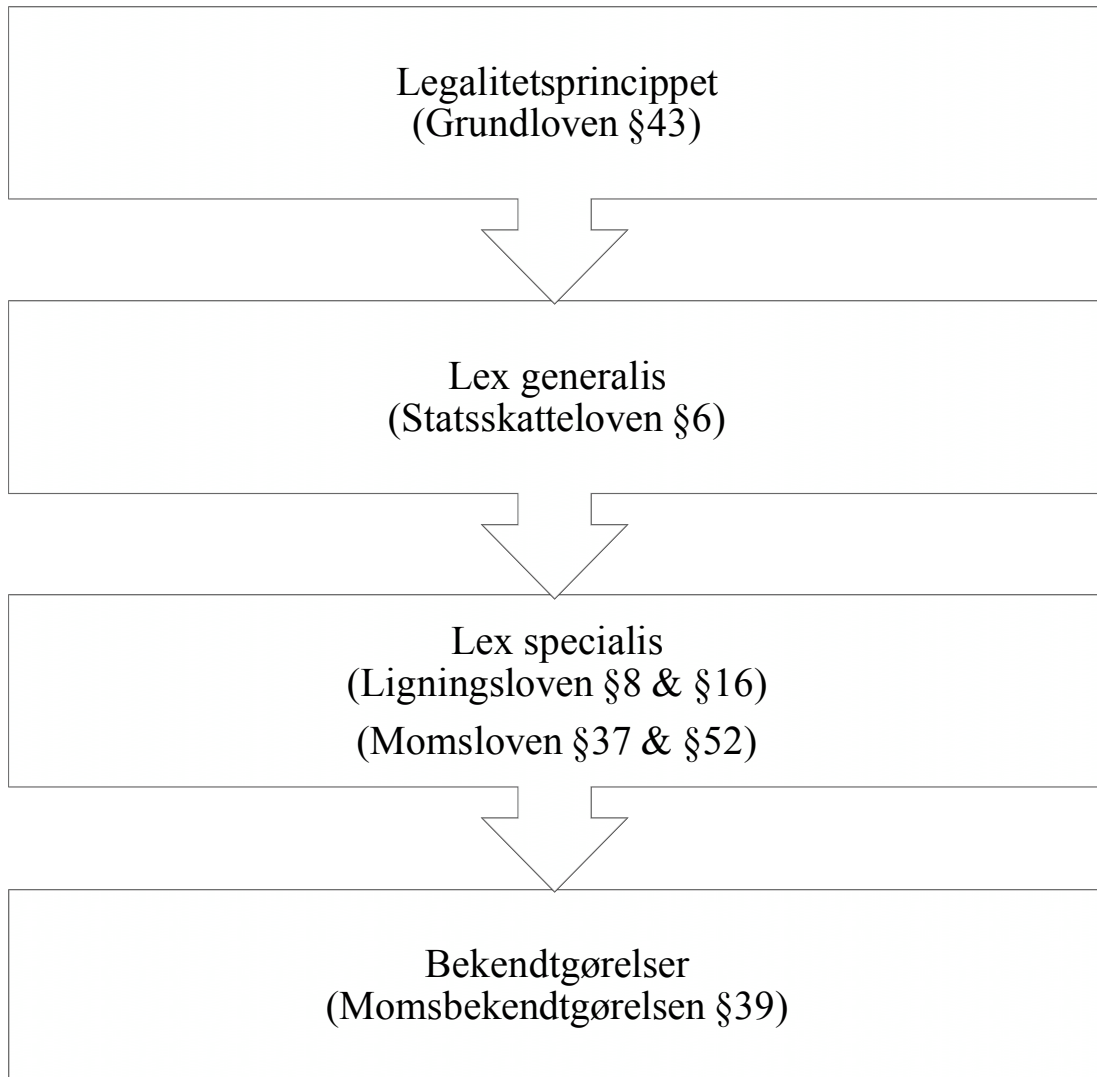
11. Figuroversigt

Figur 2: ”Opgavens struktur; Afsnit vs. Arbejdsspørgsmål”. (Egen tilvirkning)



11. Figuroversigt

Figur 3: Retskilder for denne afhandling (Egen tilvirkning)



11. Figuroversigt

Figur 4: Den historiske udvikling af loven for beskatning af sponsorater. (Egen tilvirkning)



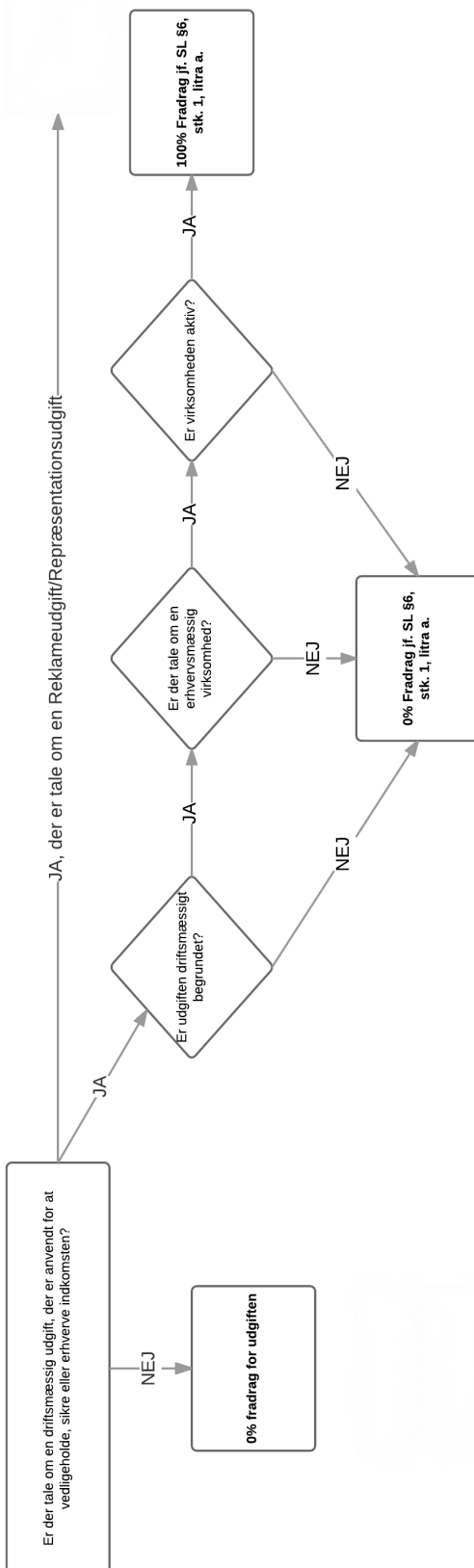
11. Figuroversigt

Figur 5: Skematisk oversigt over gældende ret (egen tilvirkning)

Lov:	Beskrivelse:	Betingelser for opfyldelse:
SL § 6, stk. 1, litra a	Fradrag for driftsudgifter	For at en driftsudgift kan fratrækkes skal følgende være opfyldt: - Anvendt til at erhverve, sikre eller vedligeholde indkomsten - Krav om en driftsmæssig begrundelse - Krav om erhvervsmæssig virksomhed - Krav om igangværende virksomhed
SL § 6, stk. 2.	Gaver kan ikke fradrages	Gaver kan som udgangspunkt ikke fradrages, med mindre: - Gaven er påført firmamærke - Fremstillet i større antal - Ikke særligt kostbare (mindre end 100 kr. eks. moms)
LL § 8, stk. 1	Mulighed for fradrag af udgifter (100%) til reklame, rejser og lignende med det formål at opnå mersalg.	For at udgiften kan fratrækkes via LL §8, stk. 1 skal følgende være opfyldt: - Afholdt for en ubestemt kreds af kunder. - Have reklamemæssig værdi (både geografisk og samme karakter som virksomheden). - Have reklamemæssigt motiv og ikke være i konflikt med overskyggende personlige interesser.
LL § 8, stk. 4	Mulighed for fradrag af udgifter (25%) til repræsentation.	For at udgiften kan fratrækkes via LL §8, stk. 4 skal følgende være opfyldt: - Afholdt for en kreds forretningsforbindelser. - Må ikke være afholdt for medarbejdere (fratrækkes 100% som driftsudgift via SL §6, stk. 1, litra a). - Anledningen skal kunne betragtes som kommerciel gæstfrihed.
LL § 16, stk. 1	Skattepligtigt at formuegoder	Den skattepligtige skal ved indkomstopgørelsen indregne formuegoder, som f.eks. økonomiske fordele ved sponsorater.
LL § 16, stk. 3, 3. pkt.	Grundbeløb for personalegoder	Personalegoder som er givet direkte i forbindelse med den ansattes arbejde beskattes kun over det regulerede grundbeløb (2016: 5.800 kr.).
LL § 16 A, stk. 1	Maskeret udbytte	Udgifter som er givet i hovedaktionærens interesse, og som ikke er en fradragsberettiget gaveudgift beskattes som maskeret udbytte.
ML § 37, stk. 1	Fuldfradragsret af momsudgifter	Det er fuldt fradrag for udgifter der udelukkende benyttes til virksomhedens momspligtige leverancer.
ML § 38	Delvis fradragsret af momsudgifter	Det er delvist fradrag for udgifter med blandet anvendelse.
ML § 42	Ingen momsmæssigt fradrag	Der er ikke momsmæssigt fradragsret på udgifter til blandt andet gaver, repræsentation (undtaget restaurationsydelser) og personaleudgifter.
ML § 52	Fakturering af varer eller ydelser	Pålægger sportsklubber at fakturerer sponsorbidrag (reklamesalg).
MB § 58 stk. 1	Krav til faktura	Jf. MB §58, stk. 1 skal en faktura specificeres efter gældende regler.
MB § 58, stk. 3	Faktura med afgiftsfritagne ydelser, skal specificeres separat.	Sponsorater som indeholder andet end blot køb af reklame skal specificeres, så ydelserne kan deles op i forhold til LL §8 stk. 1. og stk. 4.

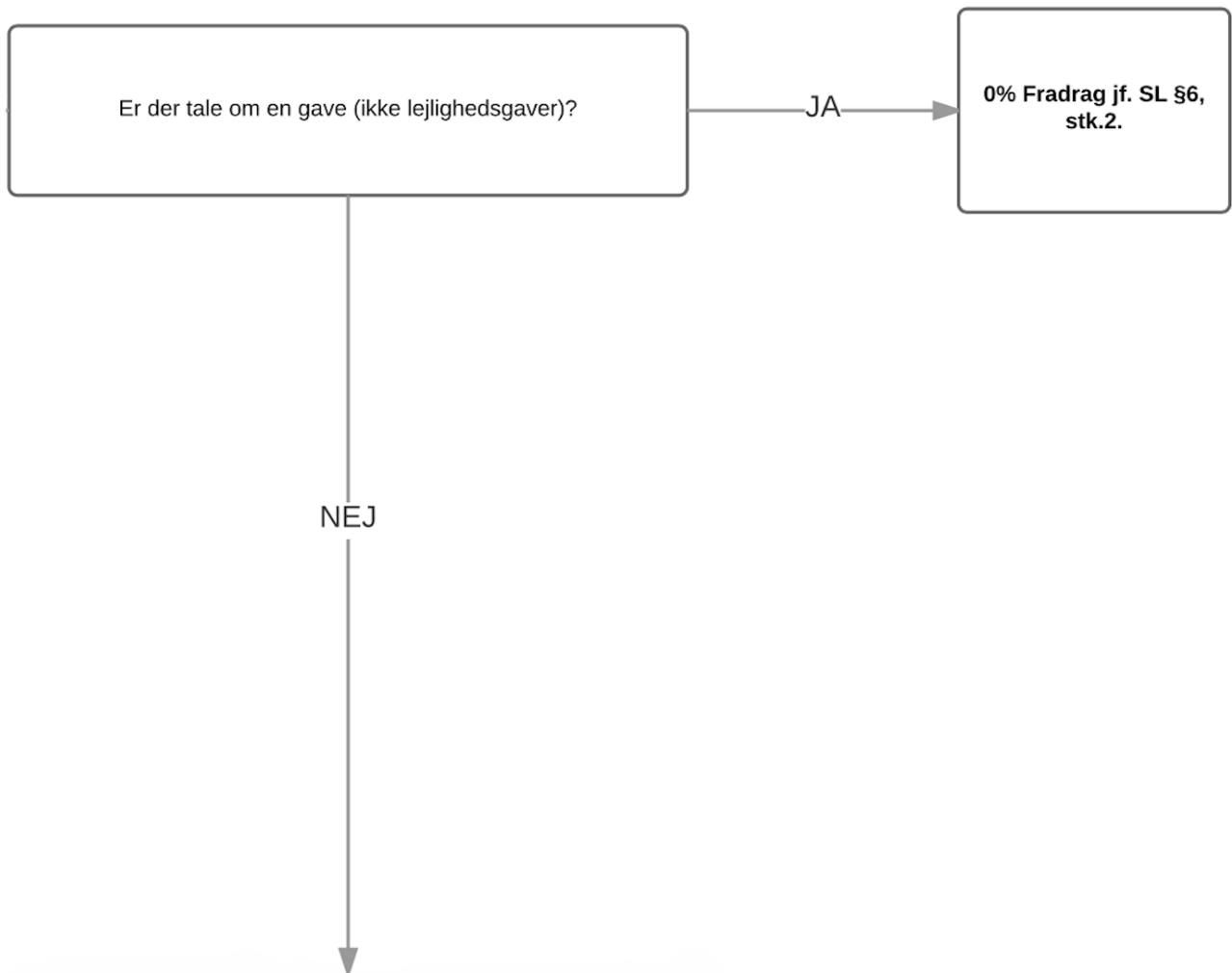
11. Figuroversigt

Figur 6: Er der tale om en driftsmæssig udgift, der er anvendt for at vedligeholde, sikre eller erhverve indkomsten? (Egen tilvirkning)

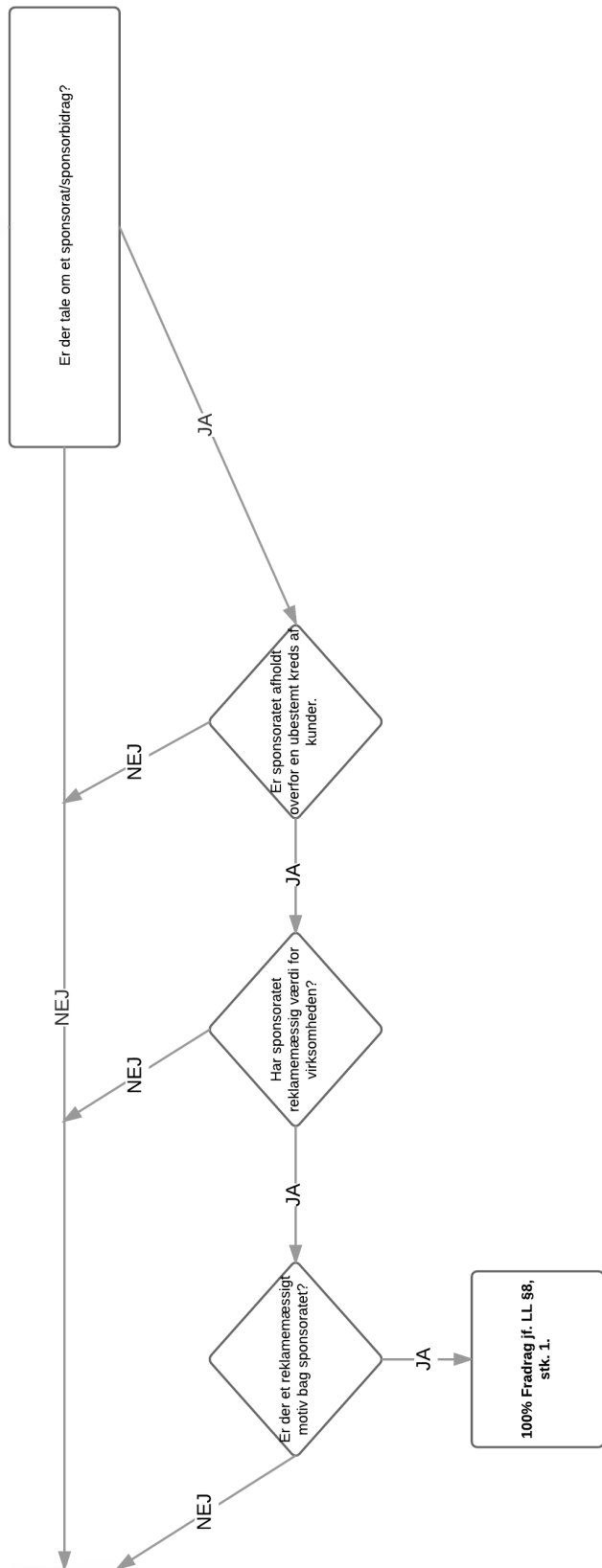


11. Figuroversigt

Figur 7: Er der tale om en gave (ikke lejlighedsgaver)? (Egen tilvirkning)

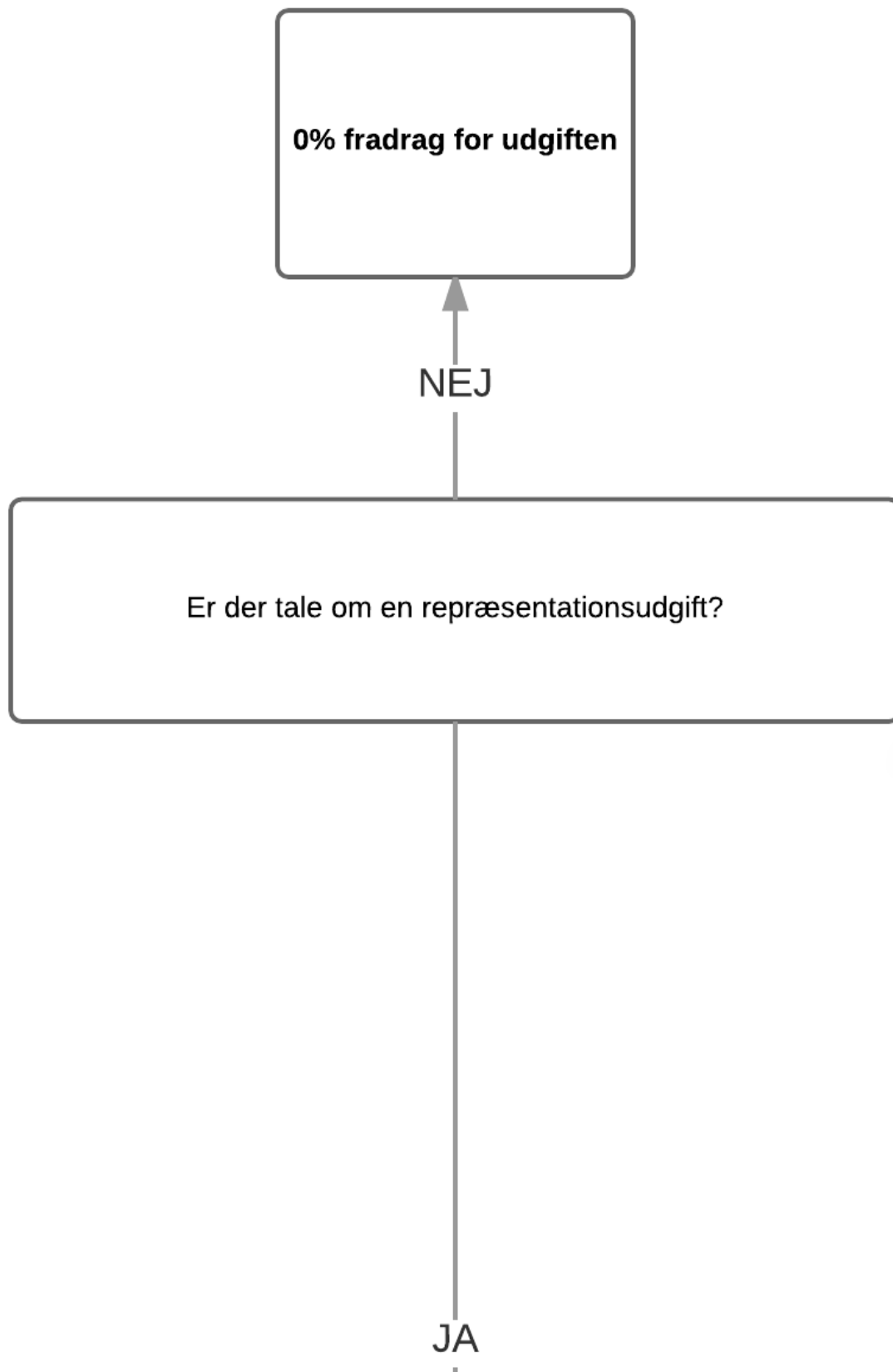


Figur 8: Er der tale om et sponsorat/sponsorbidrag? (Egen tilvirkning)



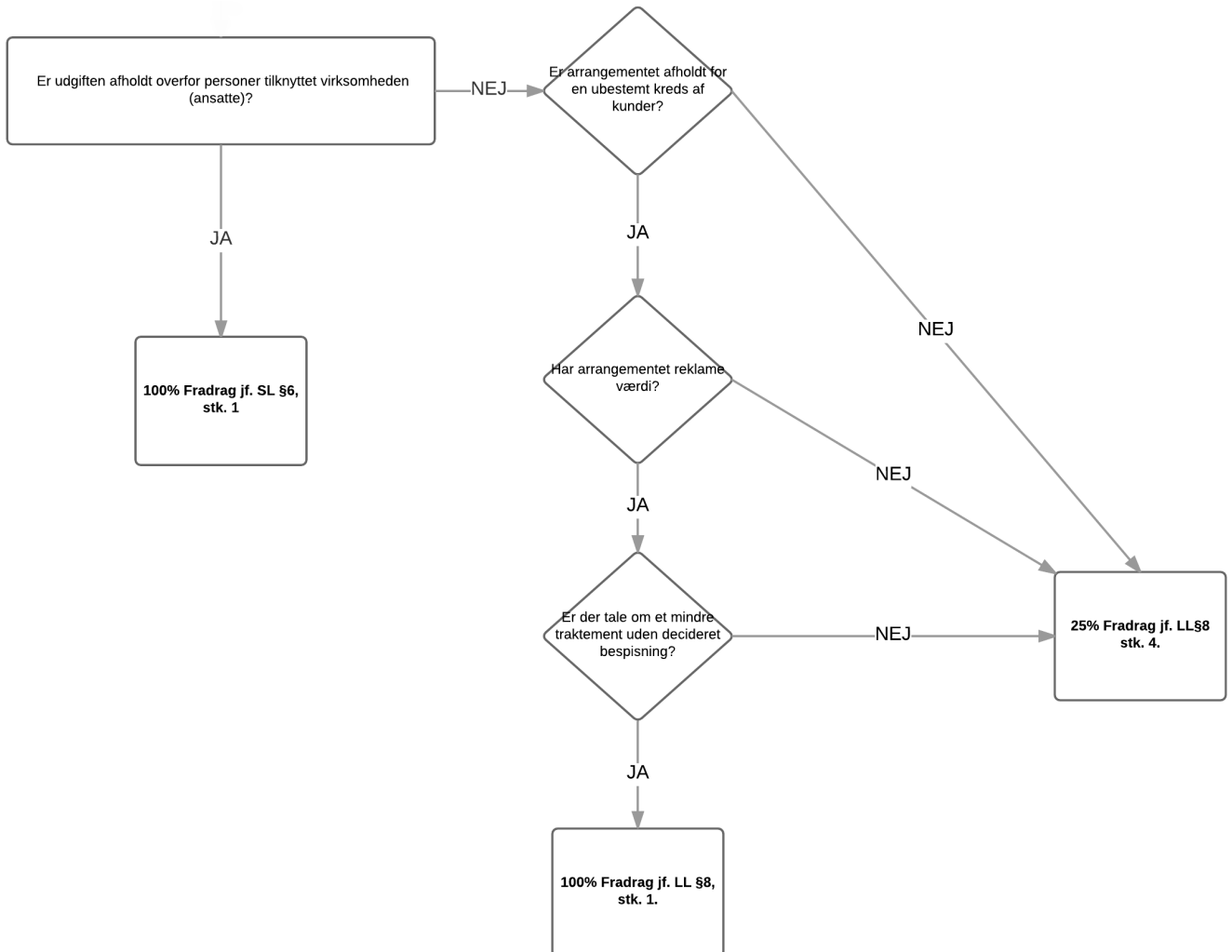
11. Figuroversigt

Figur 9: Er der tale om en repræsentationsudgift? (Egen tilvirkning)



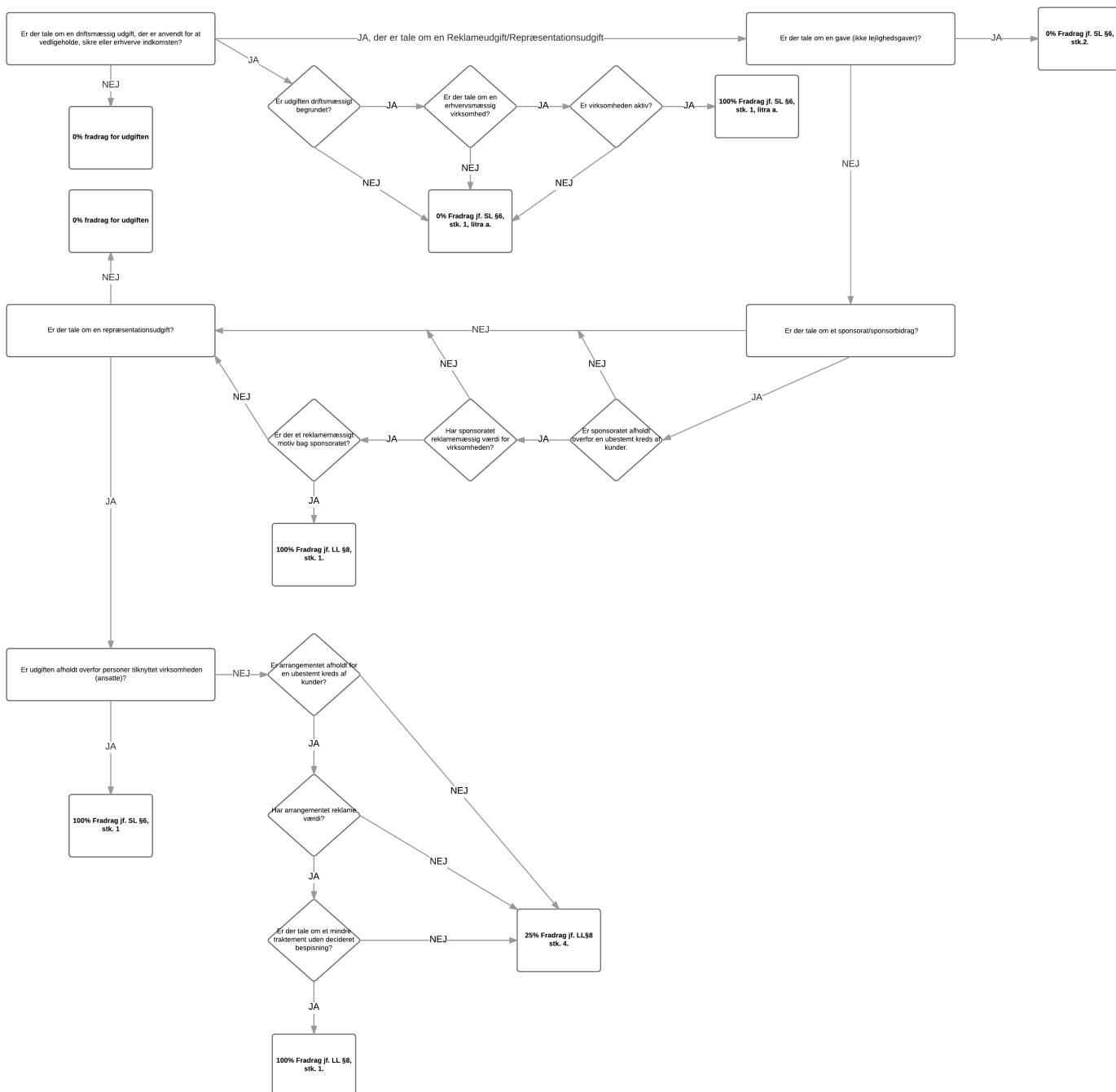
11. Figuroversigt

Figur 10: Er udgiften afholdt overfor personer tilknyttet virksomheden (ansatte)? (Egen tilvirkning)



11. Figuroversigt

Figur 11: Det skattemæssige fradragstræ (Egen tilvirkning)



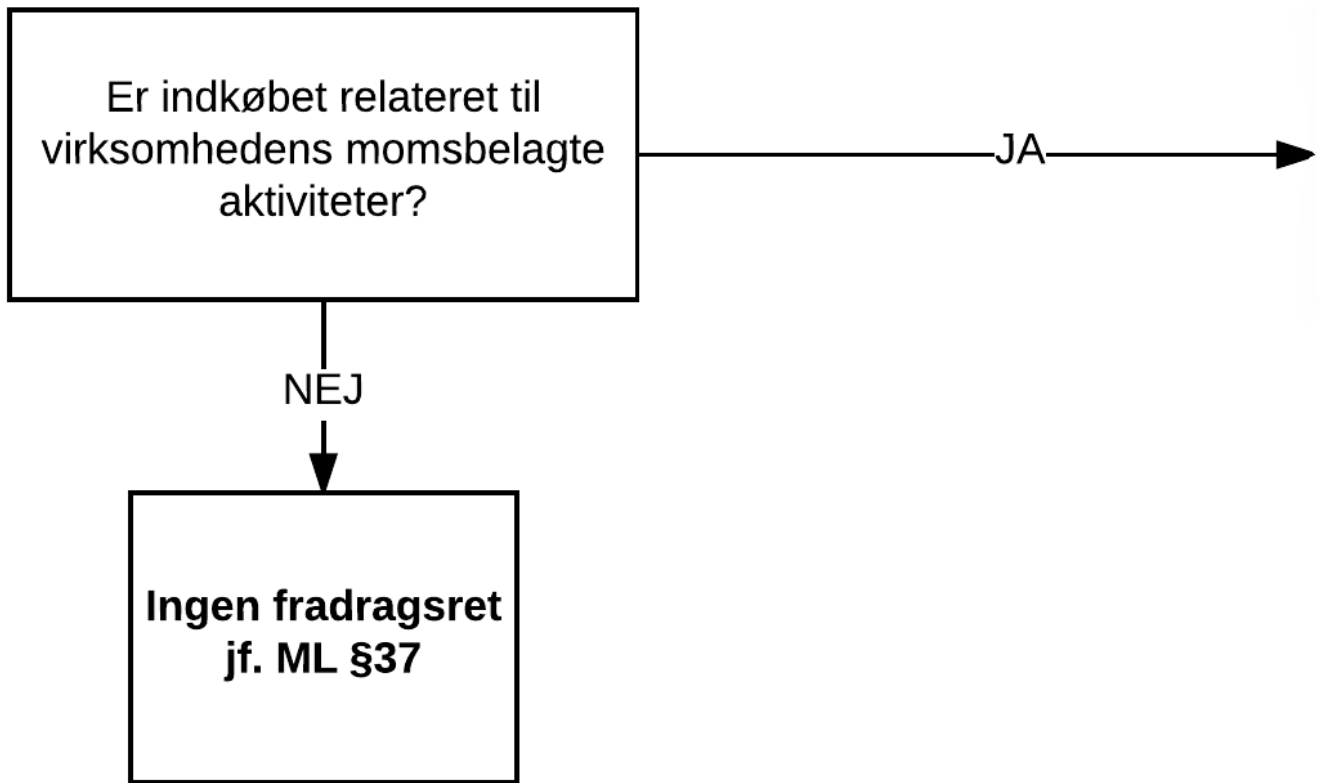
11. Figuroversigt

Figur 12: Beskatningsskema (Egen tilvirkning)

Udgift:	Skattefradrag:			Noter:
	0%	25%	100%	
Driftsudgifter.			x	Driftsudgiften skal være driftsmæssig begrundet samt været afholdt i en aktiv erhvervmæssig virksomhed (Jf. SL §6, stk. 1, litra a.
Gaver.	x			Der gives ikke fradrag for gaveudgifter jf. SL §6, stk. 2.
Gaver som repræsentation.		x		Gaver som repræsentation f.eks. til en forretningsforbindelses fødselsdag kan fratrækkes med 25% jf. LL§ 8, stk. 4
Gaver som reklame.			x	Gaver som reklame kan fratrækkes som en driftsudgift jf. SL§ 6, stk. 2, hvis der er påført firmanavn/mærke, hvis gaven er fremstillet i et større antal samt hvis kostprisen er mindre end 100 kr. eks. moms
Reklamebidrag.			x	Udgiften til reklame bidrag kan fratrækkes 100% jf. LL§8, stk. 1, hvis udgiften er afholdt for en ubestemt kreds af kunder, har en reklamemæssig værdi samt et reklamemæssigt motiv der ikke er i konflikt med overskyggende personlige interesser.
Tillægsydelser anvendt i direkte forbindelse med sponsoratet.		x		Kan fratrækkes som en repræsentationsudgift jf. LL§ 8, stk. 4
Tillægsydelser anvendt som repræsentations arrangement.		x		Kan fratrækkes som en repræsentationsudgift jf. LL§ 8, stk. 4
Tillægsydelser anvendt af virksomhedens ejer i privat øjemed.	x			Tillægsydelser anvendt i privat øjemed kan ikke fratrækkes.
Tillægsydelser anvendt af hovedaktionær i privat øjemed.	x			Tillægsydelser anvendt i privat øjemed kan ikke fratrækkes, men udgiften kan fratrækkes som en lønudgift.
Tillægsydelser anvendt af medarbejdere i privat øjemed.	x			Tillægsydelser anvendt i privat øjemed kan ikke fratrækkes, men udgiften kan fratrækkes som en lønudgift.
Repræsentationsudgifter anvendt som reklame.			x	Repræsentationsudgifter kan efter en konkret vurdering fratrækkes jf. LL §8, stk., hvis arrangementet af afholdt for en ubestemt kreds, har en reklameværdi samt der er tale om et mindre traktament uden decideret bespisning.
Repræsentationsudgifter (blandt andet bespisning).		x		Repræsentationsudgifter kan fradrages jf. LL §8, stk. 4, dog kan udgifter til tobak ikke fratrækkes. Der gælder specielle regler, hvis repræsentationsudgiften er afholdt for personale, i disse tilfælde kan udgiften fratrækkes som en lønudgift.

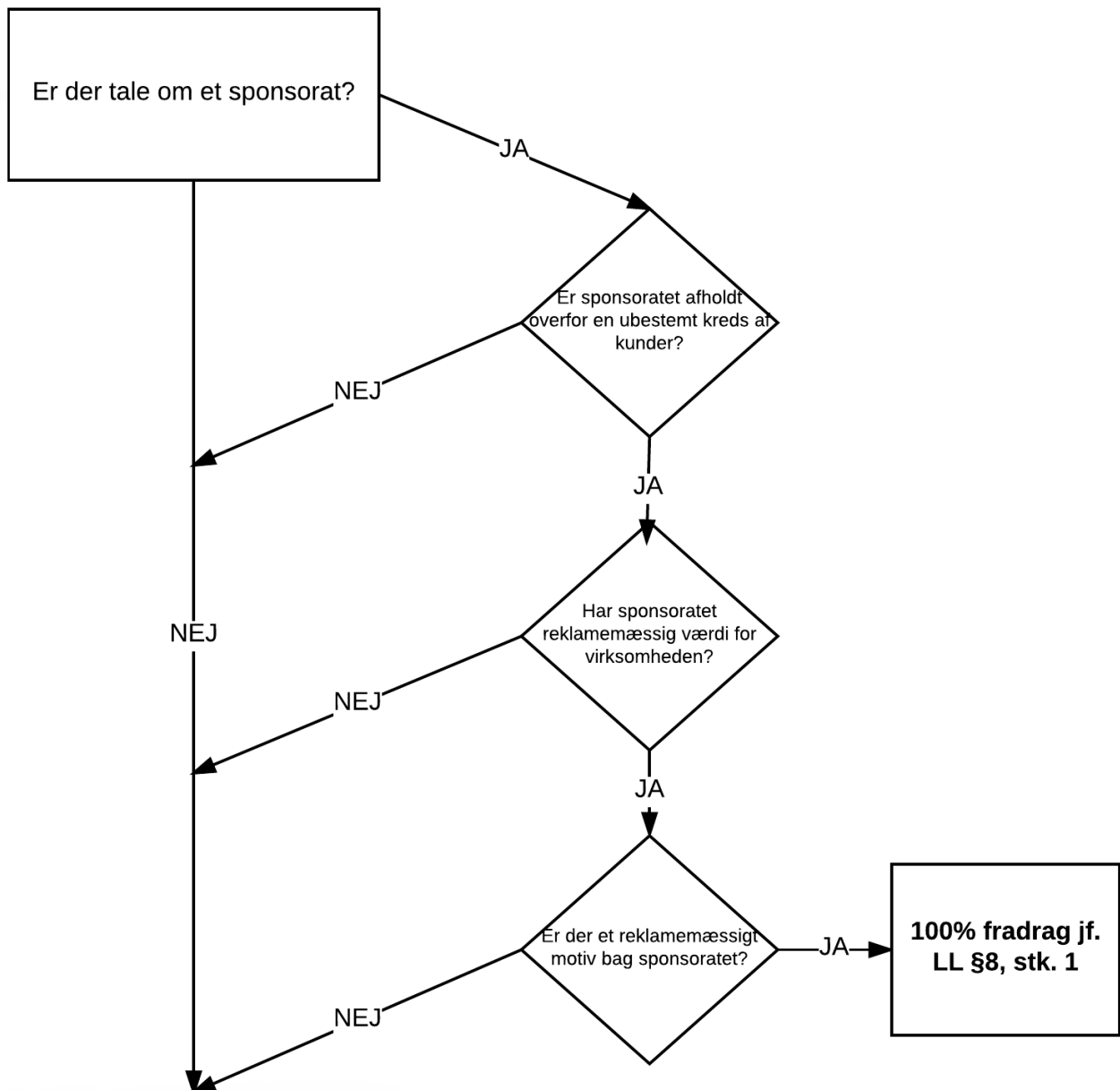
11. Figuroversigt

Figur 13: Er indkøbet relateret til virksomhedens momsbelagte aktiviteter? (Egen tilvirkning)



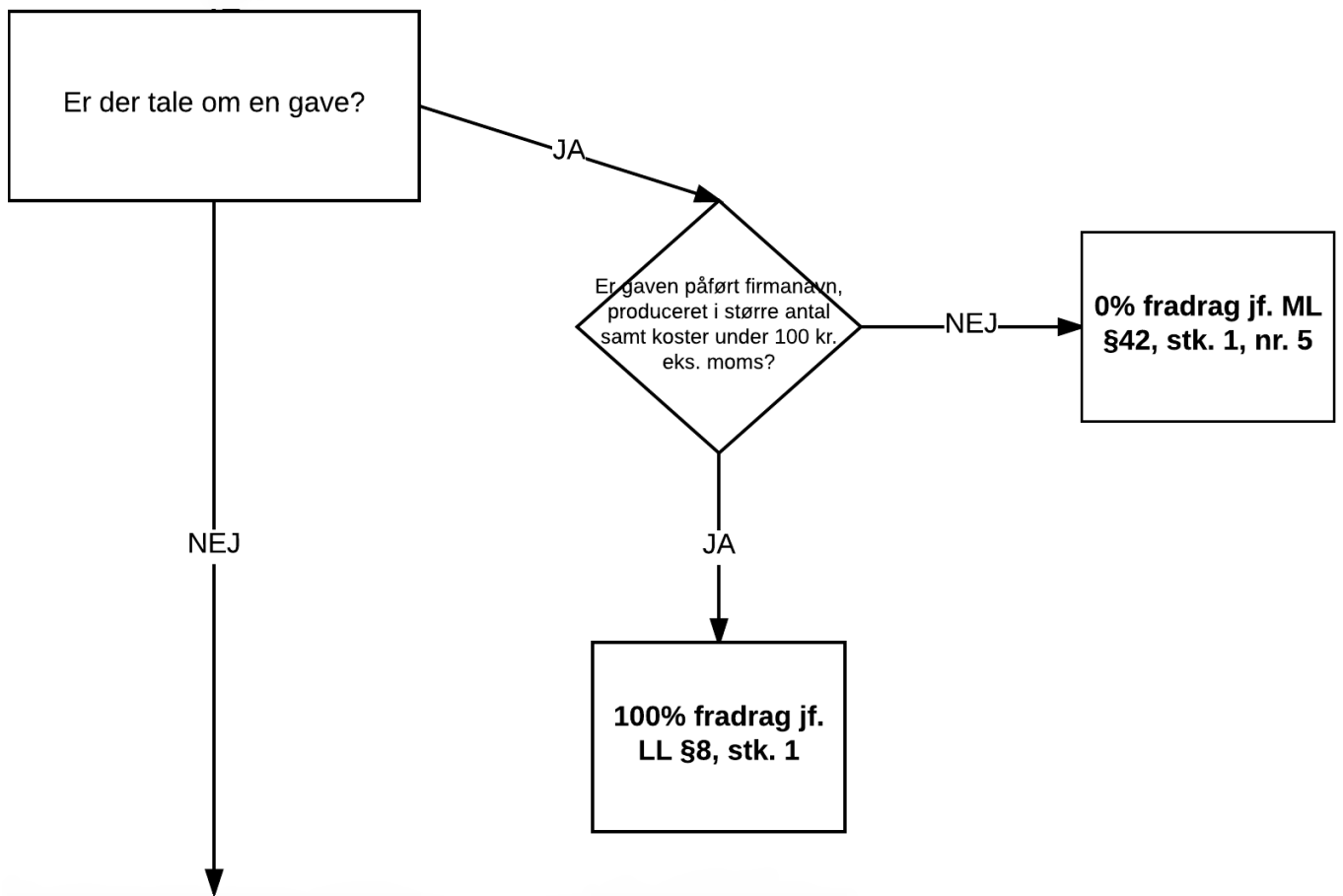
11. Figuroversigt

Figur 14. Er der tale om et sponsorat? (Egen tilvirkning)



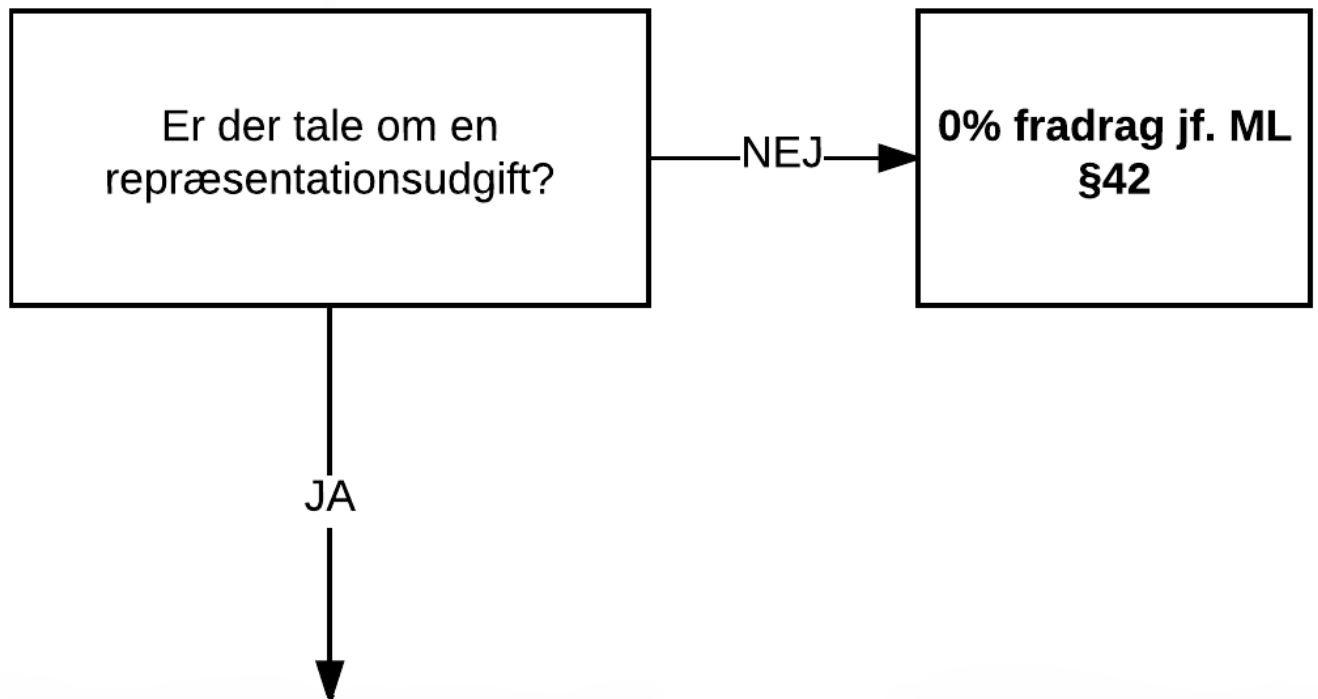
11. Figuroversigt

Figur 15: Er der tale om en gave? (Egen tilvirkning)



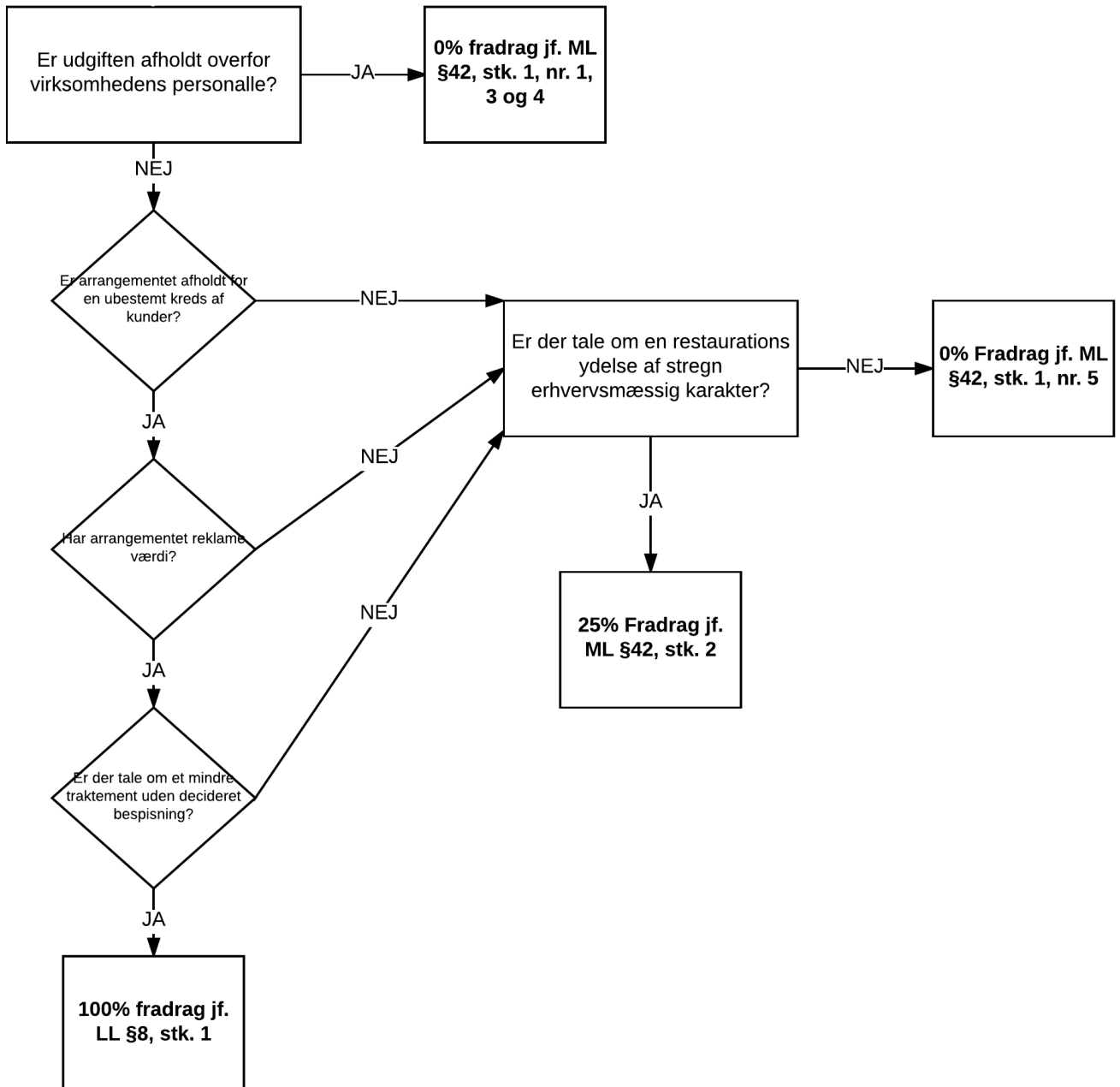
11. Figuroversigt

Figur 16: Er der tale om en repræsentationsudgift? (Egen tilvirkning)



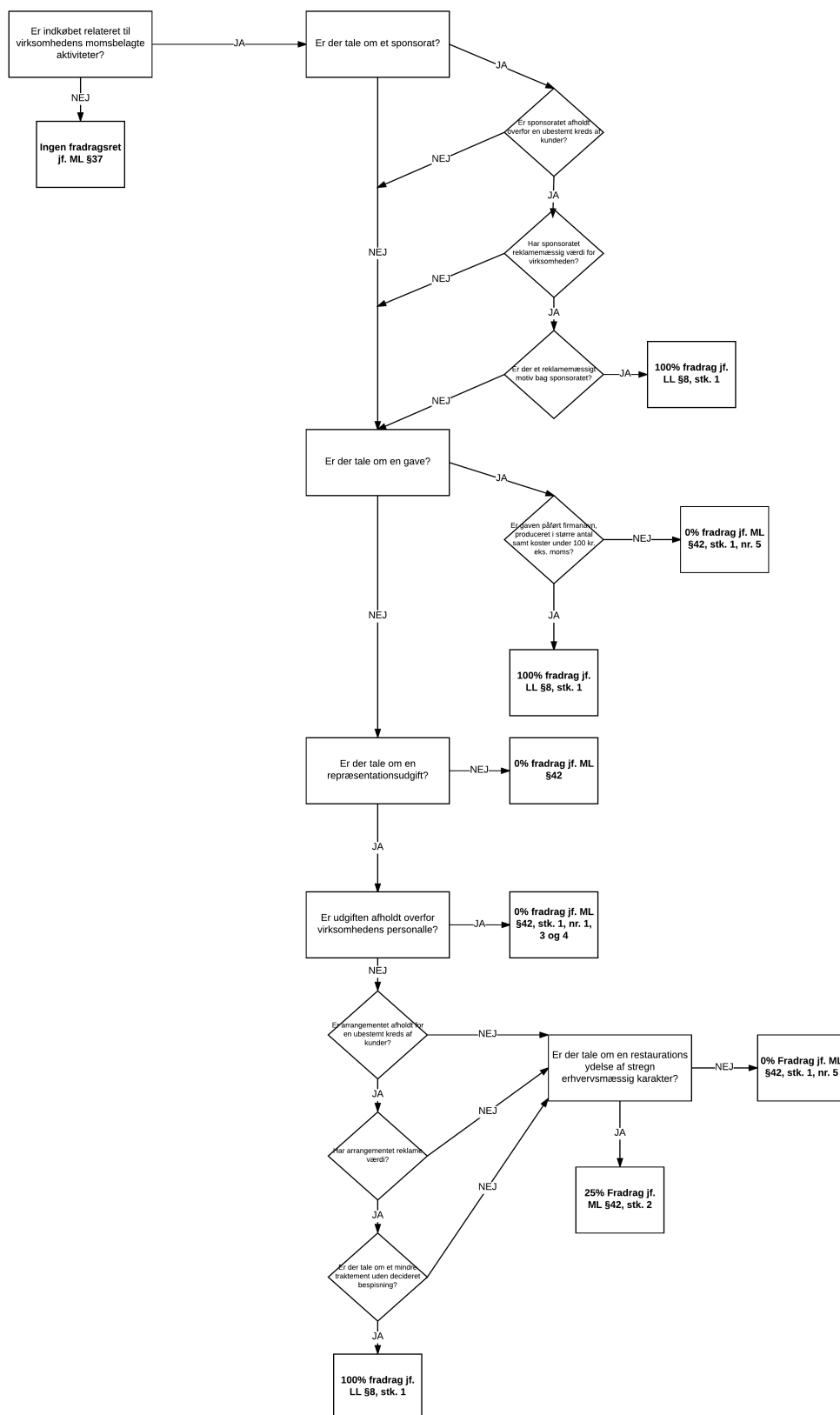
11. Figuroversigt

Figur 17: Er udgiften afholdt overfor virksomhedens personale? (Egen tilvirkning)



11. Figuroversigt

Figur 18: Det momsmæssige fradragstræ (Egen tilvirkning)



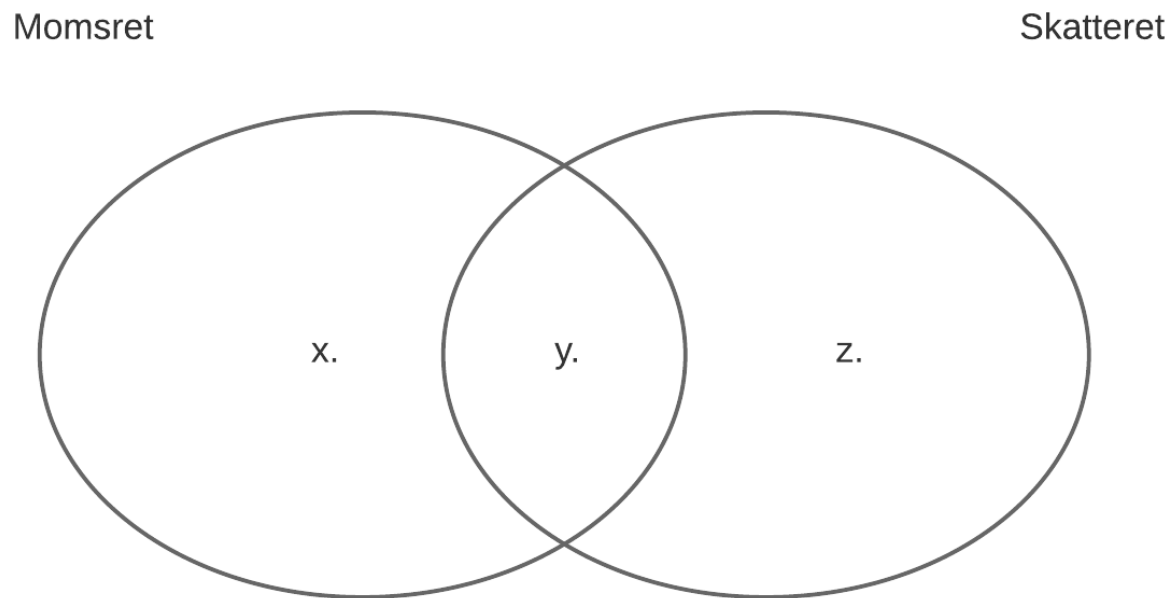
11. Figuroversigt

Figur 19: Momsskema (Egen tilvirkning)

Udgift:	Momsfradrag			Noter:
	0%	25%	100%	
Udgifter i relation til virksomhedens momsbelagte aktiviteter			x	Der fradragsret for udgifter indkøbt til virksomhedens momsbelagte aktiviteter jf. ML §37
Gaver.	x			Der gives ikke fradrag for gaveudgifter jf. ML§42, stk. 1, nr. 5
Tillægsydelse til sponsorater	x			Der gives ikke fradragsret for tillægsydelser til sponsorat jf. ML §42
Gaver som reklame.			x	Gaver som reklame kan fratrækkes som en driftsudgift jf. SL§ 6, stk. 2 samt LL §8, stk. 1, hvis der er påført firmanavn/mærke, hvis gaven er fremstillet i et større antal samt hvis kostprisen er mindre end 100 kr. eks. moms
Reklamebidrag.			x	Udgiften til reklame bidrag kan fratrækkes 100% jf. LL§8, stk. 1, hvis udgiften er afholdt for en ubestemt kreds af kunder, har en reklamemæssig værdi samt et reklamemæssigt motiv der ikke er i konflikt med overskyggende personlige interesser.
Repræsentationsudgifter anvendt som reklame			x	Repræsentationsudgifter kan efter en konkret vurdering fratrækkes jf. LL §8, stk., hvis arrangementet af afholdt for en ubestemt kreds, har en reklameværdi samt der er tale om et mindre traktament uden decideret bespisning.
Repræsentationsudgifter (Øvrige)	x			Repræsentationsydelser kan ikke fratrækkes jf. ML §42, stk. 1, nr. 5
Restaurationsudgifter afholdt i en streng erhvervsmæssig kontekst		x		Restaurationsudgifter kan fratrækkes med 25% jf. ML §42, stk. 2, såfremt disse har streng erhvervsmæssig karakter.

11. Figuroversigt

Figur 20: Interaktionen mellem moms- og skatteretten¹²⁰



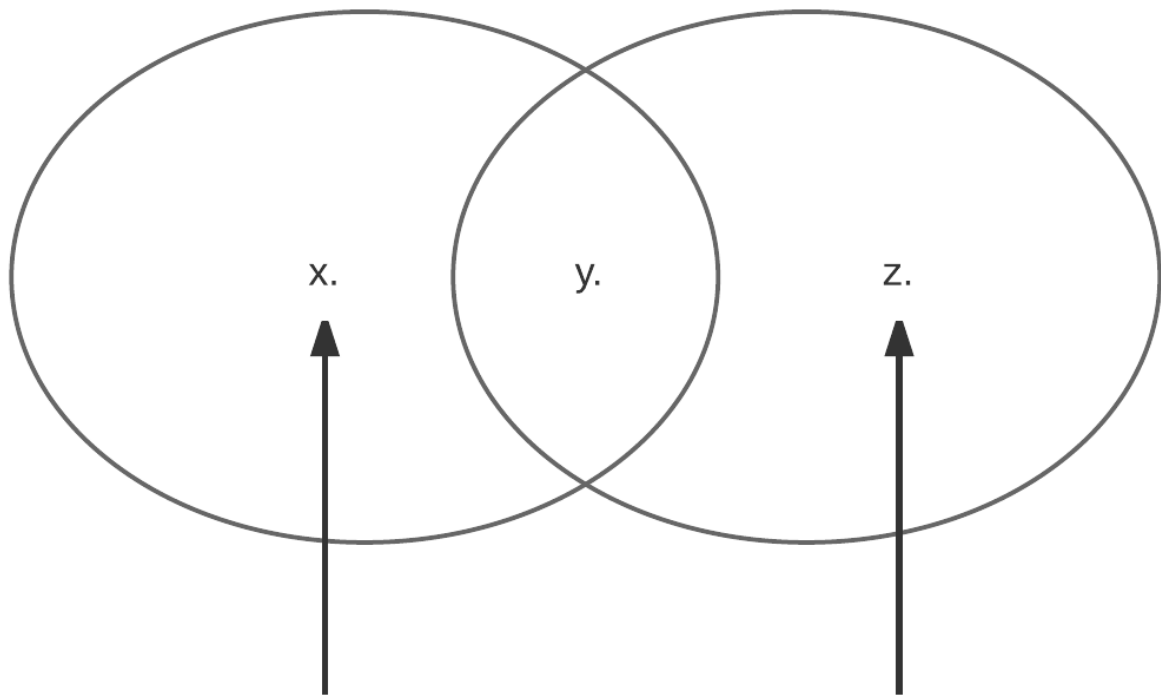
¹²⁰Jf. Bogen ”Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten” side 58 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

11. Figuroversigt

Figur 21: Momsretten og skatteretten er forskellig¹²¹

Momsret

Skatteret



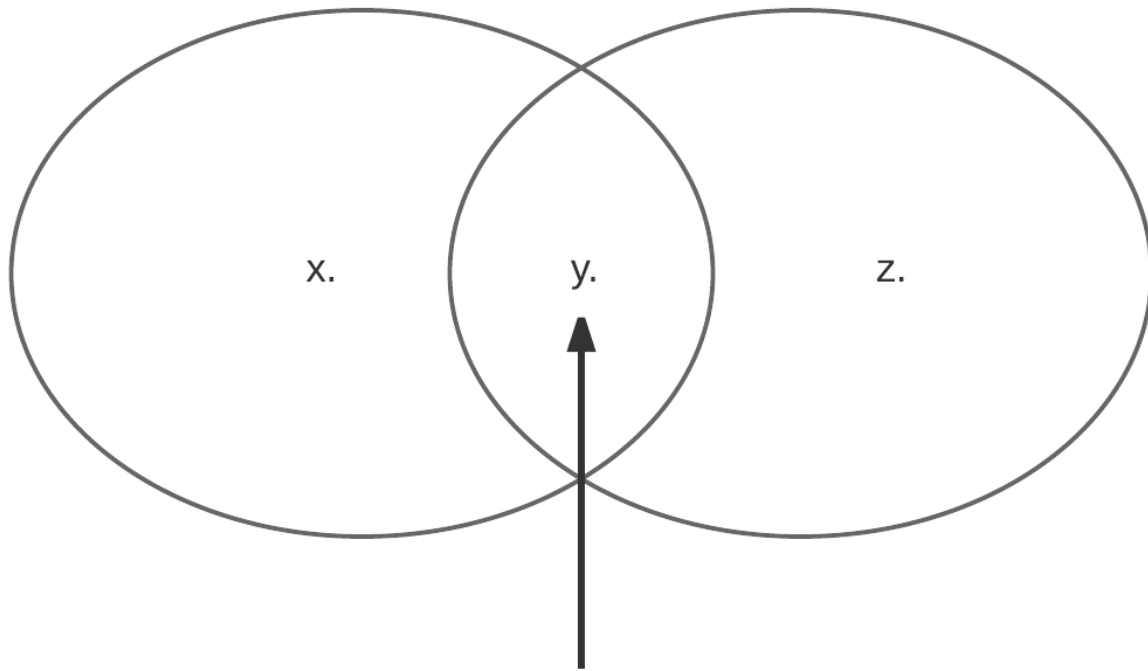
¹²¹Jf. Bogen ”Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten” side 59 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

11. Figuroversigt

Figur 22: Momsretten og skatteretten er forskellig¹²²

Momsret

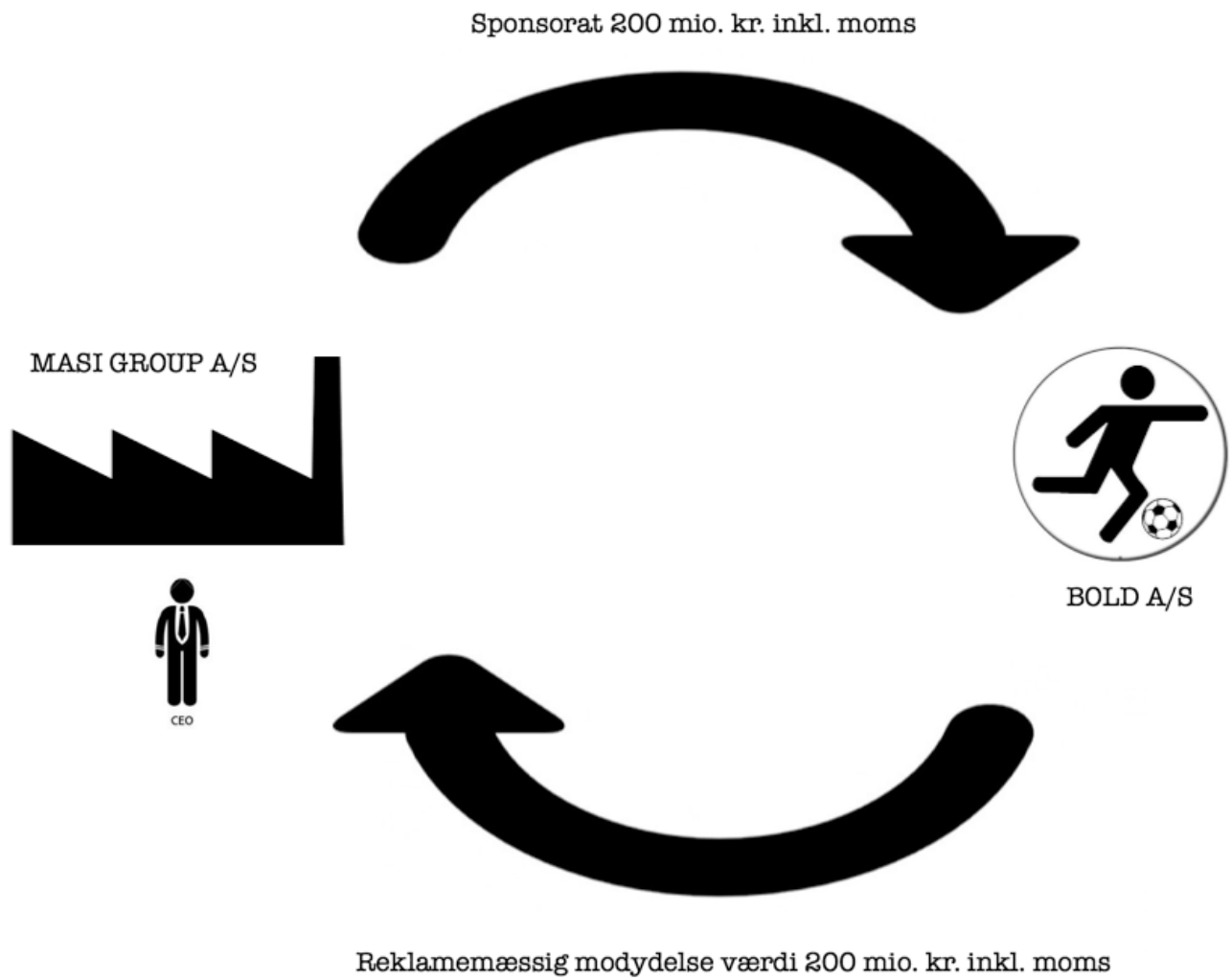
Skatteret



¹²²Jf. Bogen ”Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten” side 59 af Karina Kim Egholm Elgaard, 2016

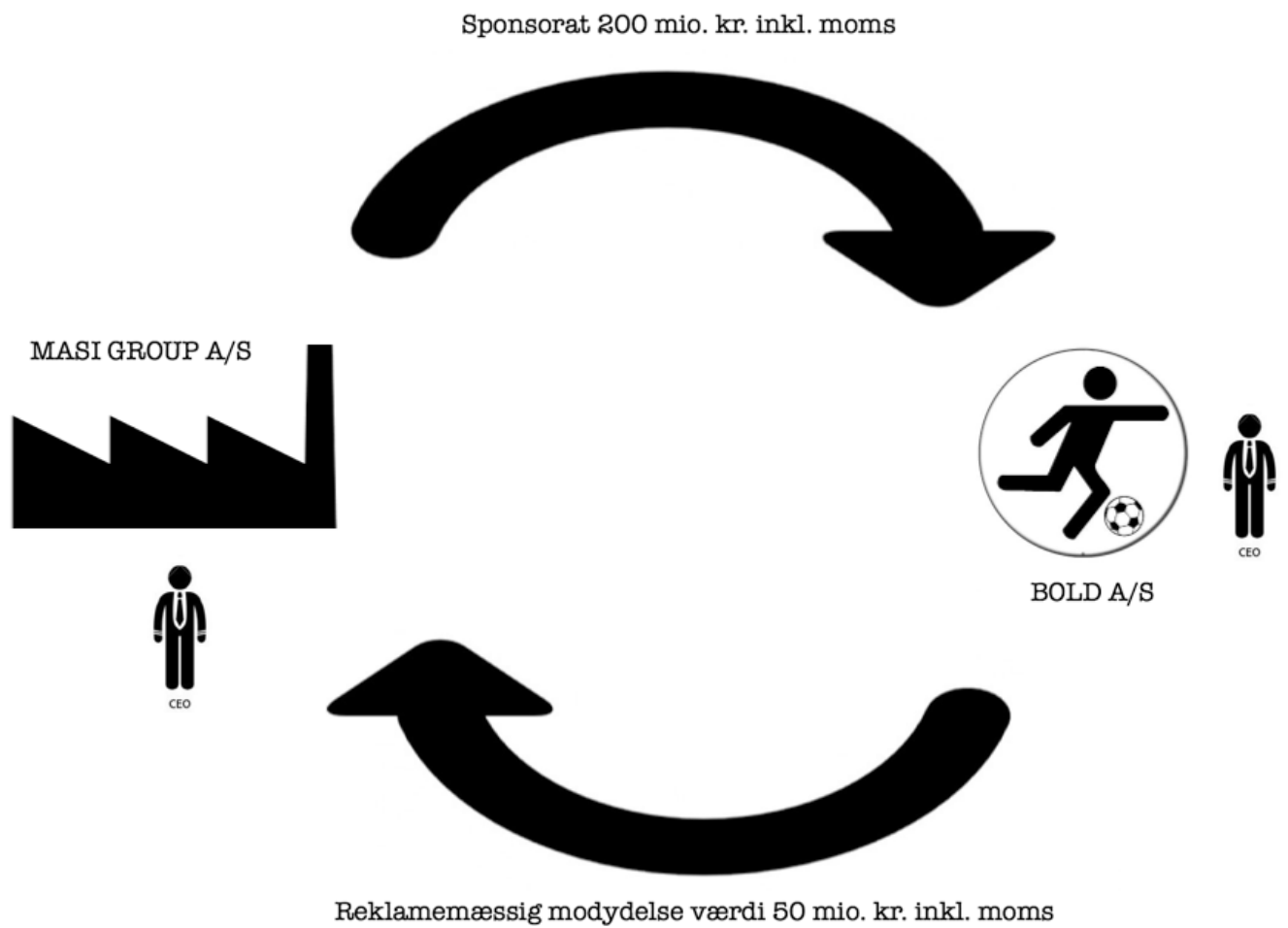
11. Figuroversigt

Figur 23: Økonomisk case 1



11. Figuroversigt

Figur 24: Økonomisk case 2



11. Figuroversigt

Figur 25: Skattemæssige økonomiske konsekvenser, case 1¹²³



¹²³ Hovedaktionær A beskattes i forbindelse med sponsoratet ikke, da der er tale om et sponsorat udelukkende med et reklamemæssigt motiv. Der er i den skattemæssige værdi taget udgangspunkt i en selskabsskat på 22%.

11. Figuroversigt

Figur 26: Skattemæssige økonomiske konsekvenser, case 2¹²⁴



¹²⁴ Hovedaktionær A beskattes i forbindelse med sponsoratet, da der er tale om et sponsorat i hovedaktionærens egen private interesse. Beløbet beskattes derfor som maskeret udbytte som aktieindkomst på 42% da beløbet er over 50.600 kr. (2016)

11. Figuroversigt

Figur 27: Momsmæssige økonomiske konsekvenser, case 1¹²⁵



¹²⁵ Den momsmæssige værdi er tilsvarende til købsmomsen. Da sponsoratet kan fratrækkes både skatte- og momsmæssigt beskattes hovedaktionær A ikke.

11. Figuroversigt

Figur 28: Momsmæssige økonomiske konsekvenser, case 2¹²⁶



¹²⁶ Da sponsoratet ikke kan fratrækkes skattemæssigt, vil der ikke være fradragsret for købsmomsen. Derfor vil der være tale om et maskeret udbytte til hovedaktionær A. Der er taget udgangspunkt i en aktieindkomst på 42%.