

# Fradragsrett for sponning

*Hva som skal til for skatte- og avgiftsmessig fradragsrett for en bedrift som sponser.*

Kandidatnummer: 241

Antall ord: 12 125



JUS399 Masteroppgave/JUS398 Masteroppgave  
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

1. juni 2015

# Innholdsfortegnelse

## Innhold

1. Innledning	3
1.2 Om begrepet «sponsing»	4
2. Skattemessige fradragsrett for sponsing	6
2.1 Innledning	6
2.2 Tilknyningsvilkåret	7
2.2.1 Formålets betydning for tilknyningsvilkåret	7
2.2.2 Formålets betydning for tilknyningsvilkåret når det gjelder fradragsrett for sponsorutgifter.	8
2.2.3 Formålsmomentets innhold, og nærmere om dets betydning for tilknyningsvilkåret.	10
2.2.4 Tidsperspektivet, hvor lang tid kan det gå?	14
2.2.5 Når det er flere formål	14
3. Avgiftsmessige konsekvenser av bedrifters sponsing	21
3.1 Innledning	21
3.2 Når foreligger det en tjeneste som motytelse mot sponsing?	21
3.2.1 Omsetningsbegrepet	21
3.2.2 Omsetning for veldedige og allmenntillegelige organisasjoner og institusjoner	22
3.2.3 Hva som skal til for at sponsorkostnader skal anses som kjøp av tjeneste.	22
3.2.4 Merverdiavgiftens betydning for skatteleggingen	23
4. Rettspolitiske sider ved sponsing og skatte- og avgiftssystemet	25
5. Avslutning – hvordan sikre fradragsretten.	29
6. Litteraturliste	30

# 1. Innledning

Sponsing er i Norge i dag den tredje største markedsføringsmetoden etter aviser og internett, og ligger faktisk foran TV- reklame.<sup>1</sup> Det ble brukt hele 4,322 millioner kroner på sponsing i 2014<sup>2</sup>, noe som innebærer en økning på 4,5 % siden 2013. Til sammenligning økte de totale reklameinvesteringene med 1,2 % når en ser på alle markedsføringsmetodene totalt sett.<sup>3</sup>

Sponsing kjennetegnes av at bedrifter gir et pengebeløp til en mottaker og får motytelser som rett til reklameprofilering og andre tilleggssytelser tilbake.

Bedrifter kan gjennom sponsing oppnå flere mål, som for eksempel økt oppmerksomhet, økt salg, forbedre image og merkevare som følge av positiv assosiering gjennom sponsingen, mm. Sponsing er dermed en viktig markedsføringsmetode for norske bedrifter i dag, og som følge av dette blir spørsmålet om rett til skatte- og avgiftsmessige fradrag for sponsing svært interessant, både for bedriftene som sponser og for statens skatteproveny.

Bedrifter benytter seg også av sponsing av andre grunner enn bare markedsføring. For eksempel kan bedriften, ved å gi støtte til museer, kulturoppsetninger og utdanning, ha et mål om å oppnå økt fremtidig kompetanse som kan være relevant og nyttig for bedriften i fremtiden. Andre motytelser kan også være å motta billetter til arrangementer, tilgang eller omvisning på museer for de ansatte, eller kursing for de ansatte o.l. Disse ytelsene kommer ofte i tillegg til reklameytelsene, men de kan også være selvstendige motytelser for sponsingen.

Oppgaven tar for seg fradragsretten for *bedrifter* fordi dette gir en praktisk tilnærming til spørsmålet. Det som kjennetegner en bedrift er økonomisk virksomhet, uansett i hvilken rettslig form virksomheten er organisert<sup>4</sup>. Det er først når det er snakk om økonomisk virksomhet at det oppstår et kommersielt formål. Det er igjen her de interessante grensetilfellene oppstår; når en bedrift driver med sponsing som er motivert av to eller flere ulike formål.

Rettstilstanden rundt fradragsretten for sponsing er noe uklar som følge av de vanskelige grensetilfellene som oppstår når sponsingen er motivert av flere ulike, og gjerne motstridende formål. Det finnes ikke egne bestemmelser om fradragsrett for sponsing i verken skatte- eller avgiftslovgivningen, men man må følge hovedreglene om fradragsrett for henholdsvis inntektsfradrag i skatteretten og fradrag for inngående merverdiavgift i avgiftsretten.

Det er skattefradraget som er mest interessant å se på i forbindelse med problemstillingen. Det er likevel interessant å se til merverdiavgiftsretten for å se om fradrag for inngående mva påvirker fradragsretten for skatt.

---

<sup>1</sup>Instituttet for reklame- og mediestatistikk, <https://www.irm-media.no/reklamekaken>. Irm- media bygger statistikken på dokumentasjon fra Sponsor Insight når det gjelder tall for sponsing.

<sup>2</sup>Til sammenligning ble det brukt 3 829 millioner på TV reklame, som innebærer TV- reklame i lineær, broadcast TV-programmer, inkludert sponsing, men unntatt annonsørfinansiert produksjon, jf. <http://www.irm-media.no/malemetode-definisjoner>

<sup>3</sup>Instituttet for reklame- og mediestatistikk, [http://www.irm-media.no/statistikk/reklameinvesteringer\\_2014](http://www.irm-media.no/statistikk/reklameinvesteringer_2014)

<sup>4</sup>Zimmer, "Bedrift, selskap og skatt", 2006, s. 41.

## 1.2 Om begrepet «sponsing»

Det finnes ingen legaldefinisjon av begrepet sponsing i verken skatte- eller avgiftslovgivningen. I store norske leksikon blir sponsing definert som en "finansieringsform bl.a. i idretts- og kulturliv", og videre som "en form for indirekte reklame; bedrifter, organisasjoner eller offentlige institusjoner yter støtte til – sponser – f. eks et symfoniorkester, bl.a. for å knytte noe allmennheten oppfatter som positivt til sitt merkenavn eller sin virksomhet".<sup>5</sup>

Instituttet for reklame- og mediestatistikk bruker følgende definisjon av sponsing: "Sponsing er assosiasjonsmarkedsføring; en kommersiell metode for kommunikasjon, markedsføring og salg. Sponsing er basert på en kommersiell avtale mellom (vanligvis) to parter der et selskap betaler for de kommersielle rettighetene til å utnytte en assosiasjon (f.eks. med en hendelse, en person, en organisasjon, et prosjekt, etc.)".<sup>6</sup>

Ut i fra dette kan en si at for en bedrift handler sponsing i stor grad om å skape positive assosiasjoner til sin virksomhet. Dette oppnås ved å vise omverdenen at bedriften bidrar til fellesskapet og støtter veldedige eller allmennyttige formål. De veldedige og allmennyttige formålene kan være alt fra det lokale fotballaget og korpset, til store veldedige organisasjoner som Redd Barna eller allmennyttige institusjoner som kulturhus. På denne måten ønsker bedriften å få noe positivt igjen for bidraget, enten det er økt salg, eller økt kompetanse som igjen kan gi fremtidig arbeidskraft. En kan si at det er et kommersielt motivert ønske om å berike mottakeren.

Det som karakteriserer sponsing er at sponsorbeløpet er motivert av to motstridende formål, hvor det ene er å berike mottakeren, og det andre er å øke omfanget av sponsorens kommersielle virksomhet. Det er ikke gitt at denne karakteristikken beskriver all sponsing, det er kun en karakteristikk for å prøve å beskrive sponsing, da sponsing ikke er et rettslig begrep.

Sponsing blir ofte blandet sammen med enten tradisjonell reklame<sup>7</sup>, eller filantropi<sup>8</sup>. Dette faller som oftest utenfor det som kjennetegner sponsing.

Fra en forbrukers perspektiv representerer sponsing en indirekte form for overbevisning som påvirker den mentale assosiasjonen mellom en bedrift og sponsorobjektet. Og denne indirekte måten å markedsføre seg på gjør at meddelelsen ikke er like fullstendig som ved tradisjonell

---

<sup>5</sup> Store norske leksikon, <http://snl.no/sponsing>

<sup>6</sup> Instituttet for reklame- og mediestatistikk, <https://www.irm-media.no/malemetode-definisjoner/sponsing>

<sup>7</sup> Med dette mener jeg vanlige reklameavtaler som er rene ytelse mot ytelse- avtaler. F.eks. en avtale om et reklameinnslag i reklamepausen på TV, eller en annonse i en avis.

<sup>8</sup> En "filantrop" er "en som elsker mennesker", dvs. en som arbeider for å bedre menneskers kår, men uten å tenke på økonomisk vinning, jf. Bokmålsordboka, 1986, 2. opplag, Universitetsforlaget.

reklame. Det er dette som skiller sponning fra tradisjonell reklame, som er mer verbal, overtalende, kreativ og kontrollert.<sup>9</sup>

Videre skiller sponning seg fra filantropi og altruisme. Filantropi og altruisme er å handle på en uselvisk måte som er til fordel for menneskeheten eller samfunnet. Altruisme er det motsatte av egoisme<sup>10</sup>. Jeg tenker at når man snakker om "rene gaver" og når formålet *kun* har vært å berike motparten, da er man mer i nærheten av begrepene filantropi og altruisme, enn sponning.

Når jeg omtaler "gaver" eller "gavedel" i denne fremstillingen, så mener jeg tilfeller hvor en giver yter en pengesum uten å få noen motytelse. Hensikten er dermed *kun* å berike mottakeren.

Med dette mener jeg at både rene reklameavtaler og rene gaver ikke er noe som karakteriserer sponning. Sponning karakteriseres imidlertid ofte av å inneholde både en reklameavtale og en gavedel.

I denne fremstillingen er det mest relevant å se på sponning som gjelder større beløp. Det er først når en går over en viss verdi at de vanskelige grensetilfellene oppstår. En får uansett fradrag for "gave" inntil 20 000 kroner etter sktl. § 6-50. Videre er det heller ikke relevant å snakke om pinner, drops og skrivemateriell eller lignende med logo på. Disse gjenstandene er gavegjenstander som godtas som reklame, jf. FSSKD § 6-21-5, på nærmere angitte vilkår, b.la. at kostnadene til innkjøp av gavegjenstanden ikke overstiger kr. 431, jf. Lignings ABC 14/15 s. 1047.

### **1.2.1 Særlig om sosiosponning**

"Sosiosponning" er et nyere begrep som har dukket opp, kanskje særlig i kjølvannet av Skagen-dommen. Skatteetaten har også en prinsipputtalelse som omhandler sosiosponning i "Skatte- og avgiftsmessige forhold ved sponning av veldedige organisasjoner- sosiosponning"<sup>11</sup>, som de gav etter Skagen- dommen. I den defineres sosiosponning slik; "Sponsorstøtte fra en bedrift til en veldedig organisasjon vil typisk være overføring av pengebeløp som bidrar til at organisasjonen får virkeliggjort sitt veldedige formål". Videre åpner skatteetaten for at sponningen kan bestå av både en gavedel og reklamekjøp.

I denne forbindelse kan man spørre om det er noen grunn til å skille begrepene sponning og sosiosponning som følge av Skagen- dommen. Det kan jo virke som det er slik skatteetaten har ment det i denne prinsipputtalelsen. Likevel er det ingenting i verken prinsipputtalelsen eller Skagen- dommen som tilsier at sosiosponning skal behandles annerledes enn andre typer

---

<sup>9</sup> Siv Skard, "Communication Effects in Sponsorships", s. 17, Ph.D thesis NHH, 2010:7.

<http://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/164354>

<sup>10</sup> Store norske leksikon, <https://snl.no/altruisme>.

<sup>11</sup> Prinsipputtalelser, Skatteetaten, 2013

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Skatte--og-avgiftsmessige-forhold-ved-sponning-av-veldedige-organisasjoner---sosiosponning/>

sponsing. Grunnen til at begrepet har oppstått kan imidlertid være fordi sosiosponsing kan synes å føre til flere vanskelige grensetilfeller enn andre typer sponsing. Gaveelementet kan også bli mer fremtredende ved sponsing av veldedige organisasjoner. Dette kan henge sammen med at det objektive formålet ser ut til å være motivert av å berike mottakeren oftere ved sponsing av veldedige organisasjoner, enn ved andre typer sponsing.

Jeg ønsker imidlertid ikke å avgrense denne oppgaven til å gjelde sosiosponsing, da jeg ikke ser noe grunnlag for at sosiosponsing skal behandles annerledes rettslig enn andre typer sponsing. Det er heller ikke hensiktsmessig

## 2. Skattemessige fradragsrett for sponsing

### 2.1 Innledning

Hovedregelen for fradragsrett er sktl. § 6-1, som sier at det gis fradrag for "kostnad" som er pådratt "for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt". Regelen gjelder for alle skattytere, men i vårt tilfelle skal vi som sagt se på bedriften som skattyter og sponsor.

Det første vilkåret for fradragsrett er at det må foreligge en "kostnad som er pådratt", noe som innebærer en oppofrelse, eller reduksjon i skattyters formuesstilling.<sup>12</sup> Et eksempel på en oppofret kostnad er utgifter til markedsføring. Det er fordi det er usikkert om markedsføringen leder til økt salg, og derfor må pengene anses som oppofret når de er utbetalt til slikt formål. Motsetningen til "oppofret" er når kostnaden refererer seg til oppkjøp av f. eks. kostbare maskiner og eiendom, da skjer det kun en ombytting av formuesverdier, ikke oppofrelse<sup>13</sup>. I Skagen- dommen, som gjaldt fradragsrett for utgifter til sponsing, uttalte Høyesterett at "I vår sak er det ikke omtvistet at prosjektstøtten utgjør en kostnad i skattelovens forstand". Dermed er det grunn til å anta at sponsorutgifter som regel oppfyller vilkåret om "kostnad".

Det andre vilkåret for å oppnå fradragsrett etter § 6-1 er at kostnaden må knytte seg til inntekten eller den inntektsskapende aktiviteten. Kostnader som knytter seg til selve inntektskilden har automatisk for fjern tilknytning til å oppnå fradragsrett., jf. Zimmer.<sup>14</sup> Det kan se ut til at kostnader som knytter seg til inntektskilden i realiteten ofte er det samme som ombytting av formuesverdier, og derfor er det heller ikke naturlig at oppofrelsesvilkåret er oppfylt, jf. avsnittet over, og fradragsrett blir nektet allerede på dette punktet. I noen tilfeller kan det likevel foreligge oppofrelse.<sup>15</sup> Se mer om dette under tilknytningsvilkåret i punkt 2.2 nedenfor.

Det tredje vilkåret er det problematiske når det gjelder fradragsretten for sponsorutgifter. Spørsmålet er om sponsorutgiften er pådratt *for å sikre mv.* skattepliktig inntekt for bedriften.

---

<sup>12</sup> Aarbakke, "Skatt på inntekt", 1990, s. 233, og Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 184.

<sup>13</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 184.

<sup>14</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 215.

<sup>15</sup> Eksempler på slike tilfeller er utgifter til utdanning, for utgiftene er oppofret, men utgiften anses likevel å knytte seg til inntektskilden, og Høyesterett har derfor ikke gitt fradragsrett, jf. Rt. 1918 s. 836 Arnfinsen og Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 216.

Høyesterett formulerer det slik at det må være en "tilstrekkelig nær tilknytning mellom kostnaden og erverv mv. av inntekt", jf. Skagen- dommen.<sup>16</sup> Det siste vilkåret for fradrag er dermed et tilknytningskrav.

## 2.2 Tilknytningsvilkåret

For at det skal foreligge fradragsrett må det være en tilstrekkelig nær tilknytning mellom bedriftens kostnad på den ene siden, og en skattepliktig inntekt<sup>17</sup> eller inntektsgivende aktivitet på den andre siden.<sup>18</sup>

Rene gaver og støtte til veldedige og allmennyttige formål er som hovedregel ikke fradragsberettiget fordi slike utgifter vanligvis ikke bidrar til å sikre mv. skattepliktig inntekt.<sup>19</sup> Dette følger også forutsetningsvis av reglene i henholdsvis sktl. § 6-50, som gir begrenset fradragsrett for pengegaver til visse frivillige organisasjoner som ikke har erverv til formål, med en grense på 20 000 kroner årlig, og sktl. § 6-42 som gir fradrag for tilskudd på inntil 10 000 kroner til vitenskapelig forskning og yrkesopplæring. Dette vil si at dersom at det ikke er fradragsrett for gaver som ikke oppfyller vilkårene i unntaksreglene, fordi tilknytningsvilkåret ikke oppfylles. Det er heller ikke fradragsrett for den delen av beløpet som eventuelt går over beløpsgrensene. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det for gaver, i noen tilfeller, kan være selvstendig fradragsgrunnlag også etter § 6-1.

Sponsorutgifter er fradragsberettiget for sponsoren i den utstrekning sponsoren får motytelser, som f.eks. reklameverdi<sup>20 21</sup>. Dette beror på en vurdering om det er tilstrekkelig tilknytning mellom sponsorkostnaden og et fremtidig inntektserverv, "herunder i hvilken grad skattyters formål med å pådra seg kostnaden har vært å erverve inntekt, eller å yte støtte uten motytelse"<sup>22</sup>. Ut fra dette kan vi trekke at *formålet* er et viktig moment i tilknytningsvurderingen.

### 2.2.1 Formålets betydning for tilknytningsvilkåret

Når man leser bestemmelsen og ser at kostnaden må være pådratt "for" å sikre mv. så peker ordlyden i retning av at det må ha vært meningen for skattyter å forsøke å sikre inntekten. For at det skal være tilstrekkelig tilknytning må dermed skattyterens formål med utgiften ha vært å sikre mv. inntekt. Dette fremgår også av rettspraksis, blant annet Anth B Nilsen- dommen i Rt. 1956 s. 1188 hvor Høyesterett uttaler på side 1190 at "det må være en forutsetning at formålet har vært å fremme forretningsmessige interesser som har en tilstrekkelig håndgripelig sammenheng med inntektservervelsen".

---

<sup>16</sup> Rt. 2012 s. 744, avsnitt 43.

<sup>17</sup> Med skattepliktig inntekt menes det inntekt som er skattepliktig til Norge for bedrifter etter sktl. Kap. 2.

<sup>18</sup> Lignings-ABC, 14/15, s. 805, under emnet "Kostnader – allment om fradrag", punkt 4.1.

<sup>19</sup> Ole Gjems- Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 2008, 7. utgave., s. 284

<sup>20</sup> Ole Gjems- Onstad, Norsk Bedriftsskatterett, 2001, 5. utgave, s. 294

<sup>21</sup> Lignings-ABC, 14/15, s. 1047, under emnet "Reklameinntekter/ -kostnader", punkt. 2.

<sup>22</sup> Jf, forrige henvisning.

For å fastlegge formålet, så er det ikke skattyters subjektive formål som skal legges til grunn, men det objektive formålet. En må tenke seg hvilket sentralt formål en vanlig person kan slutte seg til ut fra de objektive forholdene i den konkrete saken.<sup>23</sup> Dette fremgår av Anth B. Nilsen- dommen som sier at spørsmålet ikke kan "avgjøres utelukkende på subjektivt grunnlag". I Samdal- dommen i Rt. 2009 s. 1473 sier Høyesterett at "dei objektive kjensgjerningane rundt investeringa [tilseier] at det var Samdal sin intensjon å skape inntekt", jf. i avsnitt 34. Samdal- dommen taler derfor i samme retning som Anth B. Nilsen for at det er formålet, slik det oppfattes objektivt, som er avgjørende i fastleggelsen av formålet.

Anth B. Nilsen- og Samdal-dommen gjaldt fradragsrett for utgifter oppstått ved tap på investeringer. I dommene var det avgjørende for at tilknytningsvilkåret skulle oppfylles at det var et formål å fremme forretningsmessige interesser. Dette illustrerer at *formålet* med kostnaden som ønskes fradratt har en viktig rolle i tilknytningsvurderingen.

### **2.2.2 Formålets betydning for tilknytningsvilkåret når det gjelder fradragsrett for sponsorutgifter.**

Høyesterett avsa i 2012 Skagen- dommen<sup>24</sup>, som gjaldt et fondsforvaltningsselskap (Skagen AS), som hadde inngått profileringsavtaler med to allmenntilgittige organisasjoner, SOS barnebyer og CARF (children at risk foundation). Skagen AS overførte til sammen 8 millioner til SOS-barnebyer, og 3 millioner til CARF, hvor det ble betalt mva for 5-10 % av beløpene som ble kalt "sponsoravgift", mens resten av beløpene ble kalt "prosjektstøtte" og "prosjektbidrag". Skagen AS krevde imidlertid fradrag for hele beløpene. Høyesterett kom enstemmig til at vilkåret for fradragsrett etter § 6-1, herunder den nødvendige tilknytningen mellom kostnad og sikring av skattepliktig inntekt, ikke var oppfylt. Dommen reiser flere spørsmål. Når det gjelder spørsmål om hovedformålslæren så drøftes dette under punkt 2.2.4. Spørsmålet vi skal se på nå er hvorvidt formålet står sentralt i avgjørelsen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt når det gjelder fradragsrett for sponsorutgifter, sett i lys av Skagen- dommen.

Høyesterett i Skagen- dommen gir først uttrykk for at de viderefører synspunktet fra Anth B. Nilsen- og Samdal- dommen om at formålet er viktig for å vurdere tilknytningen, ved å gjengi sitatene som også gjengis her i punkt 2.2.1. Så langt er dommen i tråd med tradisjonell lære om fradragsrett. Videre uttales det at "Skagens formål med sponsoratet, slik dette fremstår ut fra de ytre, objektive kjennetegn i saken, [er] et relevant moment ved denne vurderingen", jf. avsnitt 47.

På den ene siden kan man tolke det slik at Høyesterett mener at formålet ikke er av avgjørende betydning, men at det kun er "*et relevant moment*"<sup>25</sup> i tilknytningsvurderingen. Dette virker å være Zimmers tolkning av formålets rolle i Skagen- dommen.<sup>26</sup> Zimmer har uttalt at han leser det slik at formålet "tones ned", andre kriterier trekkes frem, og at "skattyterens formål med ytelsen er et

---

<sup>23</sup> Frederik Zimmer, "Lærebok i Skatterett", 2014, s. 200.

<sup>24</sup> Rt. 2012 s. 744

<sup>25</sup> Min kursivering.

<sup>26</sup> Frederik Zimmer, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2012", Skatterett nr. 2, 2012, s. 128.



«relevant moment», men altså *tydeligvis ikke noe mer*<sup>27</sup>. Dette kan tale for at formålet ikke skal ha den avgjørende vekten i tilknytningsvurderingen.

Under Høyesteretts vurdering av om tilknytningsvilkåret er oppfylt er det imidlertid stort fokus på hva som var Skagen AS sitt formål med beløpet som er tema i drøftelsene. Jeg kan dermed ikke helt se at formålet tones ned til fordel for andre kriterier slik Zimmer hevder. Av de seksten avsnittene hvor tilknytningsvilkåret drøftes, er hensikten i minst ti av avsnittene å fastlegge hva som har vært formålet med pengeoverføringene. Etter mitt syn ser det derfor ut til å være viktig også i Skagen- dommen å fastlegge formålet for å komme til en konklusjon hvorvidt tilknytningsvilkåret er oppfylt.

Etter at Høyesterett i avsnitt 56 har kommet til at formålet med Skagens prosjektbidrag har vært å berike mottaker, og at det på dette grunnlaget er vanskelig å oppfylle tilknytningsvilkåret, går Høyesterett over til å vurdere Skagens anførsel om at tilknytningskravet må tolkes liberalt i avsnitt 57. Dette er det eneste andre kriteriet jeg kan se at Høyesterett har tatt opp i dommen.

Høyesterett sier imidlertid i samme avsnitt at de ikke kan se at anførselen kan bidra til å endre på hva de allerede har kommet frem til når det gjelder tilknytningsvurderingen, nemlig at tilknytningen er for løs for fradragsrett. Etter mitt syn virker det derfor som Høyesterett gikk gjennom dette fordi Skagen har anført det, og ikke fordi dette var et mer avgjørende moment enn formålsmomentet.

På den andre siden så kan det virke som Høyesterett i avsnittene 58 til 61 oppstiller et nytt vurderingsmoment som eventuelt kan få betydning for tilknytningsvurderingen. Anth B. Nilsen- dommen siteres med at det ikke er tilstrekkelig "at hensikten har vært [...], det må komme noe mer til", og Høyesterett oppstiller vilkåret om at det må være en "nær og umiddelbar sammenheng" mellom bedriftens virksomhet og kostnaden, basert på utsagn fra Anth B. Nilsen- og Samdal- dommene. Dette kan tale i retning av at formålsmomentet ikke er det avgjørende momentet alene i vurderingen av om tilknytningsvilkåret er oppfylt.

Det er imidlertid vanskelig å vite om Høyesterett har ment at det skal være et krav at det er "nær og umiddelbar sammenheng" mellom bedriftens virksomhet og kostnaden, da dette momentet ikke endrer på noe i Skagen- dommen. Det hadde vært annerledes om "nær og umiddelbar sammenheng"- momentet fikk gjennomslag og talte i en annen retning enn det de allerede hadde kommet frem til etter en vurdering av formålet.

Etter mitt syn virker det ikke som Høyesterett i Skagen- dommen har ment å endre på den tradisjonelle læren om at formålsvurderingen står sentralt i spørsmålet om tilknytningskravet er oppfylt. Det kan likevel se ut til at dersom det er en "nær og umiddelbar sammenheng" mellom bedriftens virksomhet og kostnaden, så kan dette være et moment for at det foreligger sterk nok tilknytning. Det kan imidlertid tenkes at dette momentet bare er en del av formålsvurderingen.

---

<sup>27</sup> Min kursivering.

I Stormbergsaken i Utv. 2014 s. 81 (trd.) refereres Skagen- dommen sammen med påstanden om at "Skatteytters formål med kostnadene vil være et sentralt moment i vurderingen av hvorvidt tilknytningskravet er oppfylt eller ikke". I Stormbergsaken kom tingretten til at de kostnader som Stormberg AS hadde hatt til kjøp av frivillige klimakvoter var fradragsberettiget etter sktl. § 6-1, fordi de i realiteten hadde kjøpt seg en rettighet til å markedsføre seg som klimanøytrale. Tingretten mente at Stormberg i tilstrekkelig grad hadde sannsynliggjort en sammenheng mellom deres klimafokus og inntjening, og at kjøpet ikke kunne anses som en gave. Det er klart at tingrettsdommer har begrenset rettskildemessig verdi, men saken illustrerer et eksempel hvor tilknytningen er klar, i motsetning til Skagen- dommen hvor tilknytningen var for løs. Tingrettsdommen viser dessuten til at skatteytters formål med kostnaden er et sentralt moment, og at dette momentet videreføres fra Skagen- dommen. Derfor taler dette for at Skagen har ment at formålsmomentet er et sentralt moment.

Min vurdering er dermed at den tradisjonelle læren, basert på bl.a. Anth B. Nilsen- og Samdal- dommene, om at formålet er et viktig moment i tilknytningsvurderingen, også gjelder for fradragsrett i sponsortilfeller da dette, etter min mening, videreføres i Skagen-dommen. Dette betyr ikke at ikke andre momenter kan komme inn å få betydning i tillegg til formålet, men det betyr at formålet er et *viktig* moment i tilknytningsvurderingen når det gjelder fradragsrett også for sponsorutgifter.

### **2.2.3 Formålsmomentets innhold, og nærmere om dets betydning for tilknytningsvilkåret.**

Nå har vi kommet frem til at formålet er et viktig moment for tilknytningsvilkåret også når det gjelder fradragsrett for sponsorutgifter. Dermed må vi se nærmere på formålsmomentets innhold og betydning for tilknytningsvilkåret, og om det er eventuelt andre momenter som også har betydning i tilknytningsvurderingen.

I følge Zimmer kan man snu på problemstillingen og spørre om et formål er *tilstrekkelig* til fradrag, eller om det også må stilles tilleggsmomenter, eller om et slikt formål er *nødvendig* for fradragsrett.<sup>28</sup> Andre spørsmål er om en kan stille et krav om at kostnaden må være nødvendig for å sikre mv. inntekt for å oppnå fradragsrett.

For eksempel kan en spørre om det er et krav at kostnaden har vært nødvendig, hensiktsmessig eller egnet for å sikre mv. inntekt. Og dersom disse er et krav, kan en videre spørre om formålet aldri er tilstrekkelig for å oppfylle tilknytningskravet.

#### ***2.2.3.1 Er det et krav at kostnaden har vært nødvendig for sikring mv. av inntekt for å oppnå fradragsrett?***

Hvis det er slik at det er et krav om at kostnaden må ha vært nødvendig for sikring mv. av inntekt for å oppnå fradragsrett, vil bedrifter da kunne oppnå fradragsrett for sponsering?

---

<sup>28</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 199.

Ifølge Zimmer er det klart at et slikt nødvendighetsvilkår ikke kan stilles generelt<sup>29</sup>, og viser til Rt. 1991 s. 1182 Brenden og Rt. 2005 s. 1434 Total.

I Brenden-dommen var det en lærer som krevde fradrag for kostnader for en studietur til Egypt. Kommunen anførte at for å få fradrag for kostnadene til en studietur, "så må denne være faglig nødvendig for at deltakerne skal være på høyden i sitt fag", jf. side 1184. Til dette uttalte Høyesterett at "Det er på det rene at hennes deltakelse [ikke] (..) var nødvendig for at hun skulle beholde sin lønn", og "Når stilling og lønn ikke påvirkes av deltakelsen i kurset kan det vanskelig sies at kursutgiftene er pådratt til inntektens ervervelse, sikrelse og vedlikeholdelse", og at "slik rent språklig forståelse av lovens tekst [avspeiler ikke] rettstilstanden", jf. s. 1186. Læreren ble gitt fradrag for studieturen. Dette taler imot et nødvendighetsvilkår.

I Total-dommen uttaler Høyesterett at "det [ikke] kan være et absolutt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte", jf. avsnitt 26. Denne dommen gjaldt adgang til å kreve fradrag for utgifter til juridisk bistand i forbindelse med klagesaker og rettssaker om ilignet skatt.

Sakene omhandler fradragsrett, men skiller seg fra sponing. Likevel taler disse dommene for at en ikke kan stille opp et generelt vilkår om at kostnaden må være nødvendig for å sikre inntekt, og dette vil også gjelde hvor kostnaden har vært sponsorutgifter.

Zimmer uttaler videre at "Et nødvendighetsvilkår ville også vært vanskelig å praktisere, for i praksis vil det ofte være uklart om en kostnad kan sies å være nødvendig eller ikke"<sup>30</sup>.

Hvis vi da tenker oss et sponsortilfelle, så vil det være vanskelig å bestemme om sponsorkostnaden var nødvendig for den fremtidige inntekten eller ikke. Dersom en slik regel var reell ville det være vanskelig å kreve fradrag for sponing i det hele tatt, og dessuten reklameinntekter generelt, fordi det er vanskelig å påvise at slike utgifter er nødvendige for inntekten.

Etter dette er det klart at det ikke kan stilles et vilkår om at utgiften er nødvendig for den fremtidige inntekten. Graden av nødvendighet kan imidlertid komme inn som et moment i vurderingen, og særlig hvor tilknytningsvurderingen er uklar, og hvor det er ulike formål.<sup>31</sup>

### **2.2.3.2 Er det et krav at kostnaden er hensiktsmessig eller egnet til å sikre mv. inntekt for å oppnå fradragsrett?**

Spørsmålet blir dermed om det kan oppstilles et vilkår om at kostnaden må være hensiktsmessig eller egnet til å skape inntekt for å få fradragsrett for sponing.

<sup>29</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 200

<sup>30</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 201.

<sup>31</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 201.

Med "hensiktsmessig" og "egnet" menes det at kostnaden ikke må være nødvendig for inntekten som ovenfor, men at utgiften går til noe som i størst mulig grad gjør det sannsynlig at det kommer en inntekt ut av det.

Hvis dette er et vilkår, kan en spørre om det dermed kreves at skattyter, her sponsor, alltid må finne den mest lønnsomme og egnete måten å sikre inntekten på for å oppfylle tilknytningsvilkåret. I så fall kan det tenkes at det sjelden blir fradragsrett for en sponsor, da sponing er en noe usikker måte å sikre mv. inntekt på.

Dessuten kan det være vanskelig å verdsette verdien av motytelsene man oppnår for sponingen, og derfor er det også vanskelig å finne ut om dette er den aller mest egnede eller hensiktsmessige måten å sikre mv. inntekten på i den enkelte sak.

I følge Aarbakke er det et "krav om saklig sammenheng mellom omkostningen og en konkret inntekt eller et konkret inntektserverv".<sup>32</sup> Videre uttaler han at "Når det gjelder omkostninger som skattyteren aktivt har pådratt seg, er det avgjørende for fradragsretten om en slik disposisjon kan anses objektivt sett *egnet* til å innvinne inntekter i skattelovens forstand"<sup>33</sup>, deretter jamfører han dette med Anth B. Nilsen- dommen. Av dette kan man få inntrykk av at Aarbakke mener det er et krav at kostnaden må være "egnet" til å sikre mv. inntekten.

Videre sier Aarbakke at "Det er altså ikke avgjørende hvilket formål skattyteren subjektivt sett hadde for øye da han pådro seg omkostningen", og "Hvis det ikke er noe grunnlag for å anta at pådragelsen av omkostningen kan ha noe annet formål, er lovens vilkår for fradragsrett oppfylt". Det virker dermed som Aarbakke oppstiller et vilkår om dersom kostnaden er "egnet", så er tilknytningsvilkåret oppfylt, med mindre det er klart at formålet har vært noe annet.

Kan vi etter dette slutte at det er et generelt vilkår om at kostnaden må ha vært "egnet", og hvilke konsekvenser har dette for formålskravet?

For det første så kan man tale for at det at kostnaden må ha vært "egnet", egentlig bare er det samme som å fastlegge formålet objektivt sett. For dersom kostnaden anses som egnet, vil det egentlig ikke være noen forskjell på formålet, slik det fremstår objektivt, og det som gjør kostnaden "egnet". Slik sammenfaller "egnetheten" og formålet, med mindre det er klart at formålet har vært noe annet, og dermed kan jeg være enig i Aarbakkes utsagn, jf. over.

En kan imidlertid tenke seg tilfeller hvor kostnaden er uegnet, og spørsmålet blir da om det ikke hjelper at formålet subjektivt sett har vært å sikre mv. inntekt. En kan også spørre om dette i så fall vil utelukke fradrag dersom skattyter ikke velger den "beste" måten å oppnå inntekter på, eller hvor skattyteren kunne oppnådd samme inntekt med lavere omkostninger. Videre igjen kan en spør om

---

<sup>32</sup> Aarbakke, "Skatt på inntekt", 4. utgave, 1990, s. 244.

<sup>33</sup> Min kursivering

dette utelukker fradrag for sponning, siden det finnes "mer sikre" metoder for å sikre mv. inntekten sin.

I Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen) uttaler Høyesterett at "Bjerke Pedersen oppnådde ingen annen motverdi for sin oppofrelse enn en usikker forhåpning om at avtalen kunne lede til aktiviteter som igjen kunne gi ham adgang til å tegne forsikringer med derav følgende provisjonsinntekter". Videre uttales det at "Jeg [kan ikke] anse utgiftsfradrag utelukke[t] med den begrunnelse at kostnaden ikke var egnet til å realisere formålet". Dette taler for at det ikke er slik at skattyteren må velge den aller mest lønnsomme måten å sikre mv. inntekten sin på for å oppnå fradragsrett.

Videre uttaler Høyesterett at "Jeg vil ikke utelukke at en utgift med sikte på å oppnå fremtidige inntekter kan være så uegnet for formålet at den allerede av denne grunn ikke kan aksepteres som utgift til inntektens ervervelse". Med dette sier Høyesterett at en kostnad faktisk kan være så uegnet for formålet at det kan tenkes at den ikke kan aksepteres som kostnad for å sikre mv. inntekt.

Likevel fikk Bjerke Pedersen fradragsrett i dommen, til tross for at utgiften kun gav en "usikker forhåpning" om å sikre mv. inntekten. Ut fra dette er det klart at det skal en del til før en kostnad er så uegnet for formålet at den av den grunn alene ikke oppfyller tilknytningsvilkåret.

Dermed er det klart at skattyter ikke må velge den beste måten å sikre mv. inntekter på, fordi Høyesterett godtar selv "usik[re] forhåpninger" om fremtidig inntekt. Fradragsrett for sponning kan derfor ikke utelukkes selv det er en usikker måte å sikre inntekter på.

Zimmer mener også at det ikke kan stilles et generelt vilkår om at kostnaden er hensiktsmessig eller egnet, og det kreves heller ikke at kostnaden faktisk fører til inntekt for å oppnå fradragsrett.<sup>34</sup> Zimmer konstaterer direkte at "et krav til objektiv egnethet normalt ikke kan stilles som et generelt vilkår", men at dette kan få betydning hvor formålet er blandet.<sup>35</sup>

Det er dessuten lettere å vektlegge egnetheten når den fremmer det inntektsrelaterte formålet, slik Høyesterett gjorde i Kosmos, Rt. 1965 s. 954.

Etter dette er det ikke grunn til å si at kostnaden må være egnet eller hensiktsmessig for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt. Det at kostnaden er egnet kan imidlertid få betydning dersom formålet er usikkert eller det er flere enn et formål.

---

<sup>34</sup> Zimmer, "skatterett", 2014, s. 201

<sup>35</sup> Zimmer, "skatterett", 2014, s. 202

## 2.2.4 Tidsperspektivet, hvor lang tid kan det gå?

Det er klart at det ikke kreves at inntekten oppstår i samme år som oppførelsen skjer.<sup>36</sup> Hadde det vært slik, kunne man sjelden fått fradrag for reklameutgifter for eksempel, da en ikke kan forvente at slike utgifter viser utslag før et stykke inn i fremtiden. Det samme gjelder blant annet forskningskostnader, og kostnader til leteboring etter olje.

Spørsmålet blir dermed hvor grensen går for hvor fjernt frem i tid kostnaden kan bidra til å sikre mv. inntekt for at tilknytningen skal være intakt.

I Bjerke Pedersen- dommen (jf. ovenfor, i punkt 2.2.3.2), hvor det ble gitt fradragsrett for kostnader til inntektens ervervelse, uttaler Høyesterett at "Selv om 'joint venture'- avtalen måtte sies å være risikofylt og rettet mot høyst usikre framtidsutsikter, finner jeg at det ved skatteligningen for 1974 må legges til grunn at skattyteren satset dette beløp ut fra egen avveining av risikoen mot de provisjonsinntekter som kunne oppnås ved et heldig utfall". Med dette så viser Høyesterett at de generelt sett godtar fremtidige inntekter som ikke er sikre.

Dermed er det klart at "høyst usikre framtidsutsikter" ikke er til hinder for at fradragsrett kan gis. Imidlertid kan det nok spille inn som et moment i tilknytningsvurderingen, og på denne måten kunne få betydning dersom det er flere formål, spesielt dersom andre momenter som taler for fradragsrett er svake.

## 2.2.5 Når det er flere formål

Det som kjennetegner en sponsorutgift er at den har flere enn ett formål. Ofte har sponsoren et ønske om å berike mottakeren, og samtidig et ønske om å fremstå som god, og dermed tjene økonomisk på det. I tillegg er det ofte en motytelse som minner om tradisjonelle reklametjenester. Dersom sponsingen er motivert av å berike et allmenntilgitt formål, så har ikke formålet inntektstilknytning, noe som taler i mot fradragsrett. Er sponsingen derimot motivert av å øke bedriftens inntekter, så har det ofte også inntektstilknytning, noe som taler for fradragsrett. Ofte er sponsingen motivert av begge deler, og da blir spørsmålet hvordan man skal avgjøre hvilket formål som skal vektlegges tyngst i tilknytningsvurderingen. Zimmer har delt opp slike tilfeller i to kategorier.

Noen ganger kan formålene referere seg til forskjellige deler av kostnaden. For eksempel når det dreier seg om fradrag knyttet til gjenstander som brukes dels i inntektsskapende aktivitet, og dels privat. Et godt eksempel her er bil (egen lovhjemmel i sktl. § 6-12). I slike tilfeller må kostnaden fordeles, og bare den del som refererer seg til inntektsskapende aktivitet, gir fradragsrett.<sup>37</sup> Her er

<sup>36</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 202.

<sup>37</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 204. fotnoten gjelder også eksempelet med bilen.

formålet ulikt på en slik måte at noen ganger er formålet inntektsrelatert, og andre ganger ikke (f.eks. privat formål). Her kan de ulike formålene lett identifiseres med ulike deler av kostnaden.

Andre ganger kan to eller flere formål referere seg til en og samme kostnad. Zimmer plasserer Skagen- dommen i denne kategorien. Samtidig mener Zimmer at det ikke er mulig å gjøre en oppdeling av kostnaden her, som i eksempelet med bilen. Da kan ikke de ulike formålene identifiseres med ulike deler av kostnaden. Da kan det enten gis forholdsmessig fradragsrett etter formålene, eller en enten/eller løsning, hvor det er fradragsrett for hele kostnaden eller ingenting. I en rekke dommer er det forutsatt at man velger en enten- eller løsning, hvor det viktigste formålet er vektlagt, også kalt hovedformåls læren.<sup>38</sup>

I Skagen- dommen uttaler Høyesterett at "Oppdelingen av fakturaen i avgiftspliktige og avgiftsfrie ytelser samsvarer med den standarden som er vist i Skattedirektoratets årlige veileder om "Merverdiavgift- for veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner". Selv om eksempelet isolert sett bare viser den avgiftsmessige håndteringen av sponsormidler, bygger det på at et typisk sponsorat kan være todelt, og dels vil bestå av rene bidrag som givener vil tilgodese organisasjonen med, dels av vederlag for regulære kjøp av eksempelvis markedsføringsrettigheter". Det virker dermed som at Høyesterett med denne uttalelsen mener at det ikke er noe problem å dele opp sponsorkostnader etter deres formål.

Uttalelsen fra Skagen- dommen passer ved første øyekast dårlig sammen med det Zimmer sier om at oppdeling av en kostnad som har to eller flere formål knyttet til seg, ikke er mulig. Det er likevel nærliggende å tro at meningen hans er at det ikke er åpenbart at formålene knytter seg til spesifikke deler av kostnaden.

Når det gjelder sponing så vil nok flere formål referere seg til en og samme kostnad, fordi det ikke er lett eller åpenlyst å dele opp kostnadene slik at de passer med formålene. Dersom det var slik ville vi ikke snakket om sponing, men en bedrift som inngår henholdsvis f.eks. en reklameavtale, og gir en vederlagsfri gave utenom. Poenget er at det som kjennetegner sponing er at avtalen innebærer å gi en sum, og få motytelser som kanskje ikke fullt ut gir vederlag for kostnaden. Spørsmålet i denne sammenhengen blir da om det for sponing skal gis forholdsmessig fradragsrett, eller om en skal følge hovedformåls læren og gi fradragsrett for alt eller ingenting.

### **2.2.5.1 Hovedformåls lærens omfang**

Etter hovedformåls læren er det kun det formålet som anses som hovedformålet som er avgjørende for om en får fradragsrett. Er hovedformålet inntektstilknyttet, så fører det til fradragsrett, er det et ikke inntektstilknyttet- formål som er hovedformål, så blir det heller ikke fradragsrett. I vurderingen kan også de andre momentene, som nevnt ovenfor i punkt 2.2.3, få vekt, dersom hovedformålet er uklart. For å finne det hovedformålet kan det derfor vurderes i hvilken grad kostnaden anses som nødvendig og egnet for å oppnå de ulike formålene, og se på tidsaspektet. Dessuten vil det ha

---

<sup>38</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 205

betydning hvor klar sammenheng det er mellom kostnaden og forventet fremtidig inntekt, dersom formålet er inntektstilknyttet.<sup>39</sup>

I Anth B. Nilsen- dommen<sup>40</sup> var spørsmålet om utgifter til tekstannonser som i stor grad inneholdt kritikk av den rådende økonomiske politikken, kunne fradras som kostnad til inntektsskapende aktivitet. Ved ligningen i 1949/50 ble det gitt forholdsmessig fradrag, og kun kroner 9168 av kroner 27 168 var fradragsberettiget. Høyesterett uttaler at det er på det rene at størsteparten av annonsene har ment å gi uttrykk for at firmaet var uenig i den rådende økonomiske politikk og ønsket en systemforandring, og dersom dette på en naturlig måte ble oppfattet som næringspolitisk agitasjon, hadde man "kommet utenfor området for fradragsberettigede driftsutgifter". I dette tilfellet var det imidlertid "ikke holdepunkter for å anta at dette har vært oppfatningen", og Høyesterett uttalte videre at "Det [er] etter omstendighetene all grunn til å regne med at det i vide kretser, men først og fremst blant næringsdrivende, ville skaffe firmaet utstrakt goodwill og hermed forretninger og nye forbindelser, når det på denne måte ga klart til kjenne hvor firmaet sto i den aktuelle strid om den økonomiske politikk". Høyesterett opphevet ligningen og mente at hele beløpet måtte anses som fradragsberettiget.

Dommen er dermed et eksempel på at det er hovedformålet som bestemmer om hele kostnaden skal komme til fradrag eller ikke, og at kostnaden ikke skal deles opp forholdsmessig.

Saksforholdene i dommen er tilsvarende forhold i typiske sponsorsaker fordi det også her er snakk om et beløp som gis delvis for å gi uttrykk for at bedriften støtter ulike formål, men samtidig foreligger det også et kommersielt formål. Dermed skulle en også tro at hovedformålslæren vil gjøre seg gjeldende i spørsmål om fradragsrett for sponsorutgifter.

Likevel ble utfallet av Skagen dommen annerledes enn i Anth B. Nilsen dommen.

### ***2.2.5.2 Hovedformålslærens omfang i sponsorsaker i lys av Skagen- dommen***

I Skagen- dommen var sponsorkostnaden også delt i to. Den ene delen, som var mva-belagt, ble av partene kalt "sponsoravgift", og den andre delen, som var avgiftsfri, ble kalt "prosjektstøtte" og "prosjektbidrag". Delingen stod seg ved ligningen, og i dommen endrer ikke Høyesterett på dette. Allerede i starten av sitt votum i avsnitt 40 går førstvoterende i gang med kun å se på den avgiftsfrie delen, istedenfor å se på beløpet som et helhetlig beløp, med det argument at de ikke vil overprøve ligningsmyndighetenes inndeling.

Etter dette blir spørsmålet om Skagen-dommen innebærer at man går bort fra den tradisjonelle hovedformålslæren.

---

<sup>39</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014 s. 205.

<sup>40</sup> Rt. 1956 s. 1188



På den ene siden kan det anses som naturlig at Høyesterett kun ser på den den avgiftsfrie delen av beløpene, da det kun er denne delen av kostnaden som er omtvistet og anket på. Skagen har jo allerede fått fradragsrett til den delen av kostnaden som ble kalt "sponsoravgift". Dette kan tale i retning av at det ikke var Høyesterett sin mening å gå bort fra hovedformåls læren, men at det var andre grunner for at de ikke gikk inn i en slik vurdering.

Skagen AS har imidlertid anført at "I den grad sponsormidlene skulle inneholde et gaveelement har hovedformålet med sponsoratet vært å markedsføre Skagen. Etter den skatterettslige hovedformåls lære må det derfor ikke bare gis fradragsrett for markedsføringskostnadene, men for kostnadene i sin helhet". Når Høyesterett har valgt å ikke ta en nøyere vurdering av hovedformåls læren selv om den er anført, kan dette tale i retning av at de har ment å gå bort fra den tradisjonelle læren.

I dommens avsnitt 63 uttaler Høyesterett imidlertid at "Jeg nevner at ettersom det i avtaleverket er foretatt en oppdeling av ytelsene som er godtatt av ligningsmyndighetene, er den skatterettslige hovedformåls lære ikke relevant for løsningen". Dette er det eneste som blir sagt i dommen når det gjelder hovedformåls læren, og dette har vært gjenstand for kritikk av Zimmer<sup>41</sup>. Han sier at det er "påfallende at førstvoterende ikke går inn i skattyterens argumentasjon omkring oppdelingen mht. avgiftsplikt, men uten videre legger til grunn at denne korresponderer med grensen for markedsføringsverdi". Zimmer gir videre uttrykk for at han mener at Høyesterett burde gått inn i hovedformåls læren i avveiningen.

Etter min mening betyr likevel ikke dette at Høyesterett har gått bort i fra hovedformåls læren, men at de ikke anså det som hensiktsmessig i den konkrete saken (uten at dette nødvendigvis var det "rette" å gjøre, jf. Zimmer). Oppdelingen av ytelsene allerede var gjort, og godkjent av ligningsmyndighetene, og Skagen anket dessuten bare for den delen av kostnaden som ikke allerede var fradragsberettiget, nemlig den delen som ble omtalt som "prosjektstøtte" og "prosjektbidrag".

I følge Zimmer<sup>42</sup> kan forklaringen på at Høyesterett avviser hovedformåls læren i denne saken være at den avgiftspliktige delen av kostnaden "konsumerte" hele det formålet som kunne begrunne fradragsrett, og dermed var det ikke mer av dette formålet "igjen" til den avgiftsfrie delen. Til den avgiftsfrie delen gjenstod da kun formålet om å berike mottaker. Dermed kunne det heller ikke bli fradragsrett for den avgiftsfrie delen. Dette kan dermed tale i retning av at det var de spesielle sidene av saken som førte til at hovedformåls læren ikke gjorde seg gjeldende her. Derfor taler dette også i retning av at hovedformåls læren fortsatt er hovedregelen hvor det er flere formål, også i sponsorsaker.

En kan imidlertid stille spørsmålet om det derfor er slik at bedriftene kan spekulere i hvorvidt hovedformåls læren skal komme til anvendelse ved å være forsiktige med å forhåndsinndele beløp,

---

<sup>41</sup> Zimmer, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2012", Skatterett nr. 2, 2013, s. 127-128.

<sup>42</sup> Zimmer, "Høyesterettsdommer i skattesaker 2012", Skatterett nr. 2, 2013, s. 128.

og på denne måten forsøke å styre fradragsretten i deres favør. Dette er det dog vanskelig å få svar på.

Etter dette kan det virke som det er slik at hovedformålslæren kun kommer til anvendelse der hvor det er flere formål, og en forholdsmessig oppdeling av beløpene etter formålene ikke er mulig. Skagen kan vise være et eksempel på at en forholdsmessig oppdeling av formålene og kostnadene var riktig i den konkrete saken. En kan da spørre om det alltid er mulig å foreta en slik forholdsmessig oppdeling i sponsorsaker, og om det er slik det skal gjøres i sponsorsaker etter Skagen- dommen. De spesielle forholdene i Skagen- dommen taler imidlertid for at dette gjelder den konkrete saken, og at det ikke var meningen å skille ut sponsorsaker og lage en generell regel om forholdsmessig oppdeling for slike.

I Kverva- saken i Utv. 2015 s. 31 (Ird.) kom Lagmannsretten til at et tilskudd på 50 millioner kroner gitt av Kverva AS til et kultur- og skolebygg på Frøya, måtte anses som en kostnad pådratt for å "erhverve, vedlikeholde eller sikre" skattepliktig inntekt, og kostnaden var dermed fradragsberettiget. Spørsmålet er om dette er en sak som omhandler sponing og om Skagen-dommen får betydning i denne saken.

Lagmannsretten uttaler blant annet at ut i fra en objektiv vurdering er det "åpenbart at tilskuddet også har en allmenntilbringende side" og at "Normalt vil tilskudd fra næringsdrivende til å fullføre slike prosjekter [skoler og kulturhus er vanligvis offentlige prosjekt] måtte anses som gaver – fordi tilknytningen til egen inntekts ervervelse vanligvis vil være svak – eller ikke-eksisterende". Resultatet i dommen ble fradragsrett fordi det "fore[lå] en tilstrekkelig nær og umiddelbar tilknytning til at kostnaden må anses pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt på Kvervas hånd". Denne saken har dermed karaktertrekkene av å være en sponsorsak, fordi den kan bære preg av og både være en gave samtidig som kostnaden er inntektstilknyttet, og formålene tilsier det samme.

Siden Kverva- saken kan karakteriseres som sponing, er det merkelig at retten ikke går inn i Skagen- dommen i tilkynningsdrøftelsen. Det blir ikke drøftet om hovedformålslæren skal komme til anvendelse eller ikke. Det konstateres først på slutten av drøftelsen at den anvendes med følgende uttalelse; "Selv om tilskuddet også kan sies å ha en klar allmenntilbringende side- særlig hva gjelder kulturhusdelen – så fremstår hovedformålet med tilskuddet å være sikring av egen inntekts ervervelse, både på kort og på lang sikt". Det virker dermed som det er en selvfølge at hovedformålslæren skal brukes i denne saken, siden det er flere formål. At det er flere formål i denne saken nevnes innledningsvis i drøftelsen; "Etter lagmannsrettens syn hadde tilskuddet i realiteten *flere formål*<sup>43</sup>, ut fra en mer objektiv vurdering".

Kverva- saken er en lagmannsrettsdom, og den har derfor begrenset rettskildemessig verdi, spesielt satt opp mot en Høyesterettsdom. I denne sammenhengen kan det likevel illustrere et poeng. Det at Lagmannsretten i Kverva- saken ikke ser til Skagen- dommen når det gjelder hovedformålslæren kan tale i mot at Skagen- dommen har ført til at hovedformålslæren ikke

---

<sup>43</sup> Min kursivering

gjelder i sponsorsaker. Videre kan det tale for at det var de spesielle forholdene i saken som gjorde at hovedformålslæren ikke kom til anvendelse.

Dette kan igjen tyde på at retten på området enda er i utvikling, og at Skagen- dommen ikke kom med noen løsning for hvordan fradragsretten skal være når det gjelder grensetilfellene som oppstår i sponsorsaker. Likevel må det gå an å se til Skagen- dommen for å se hvordan formålet i seg selv kan identifiseres og fastlegges, slik oppgaven nå skal ta for seg.

Kverva- saken er anket av Skatt Midt-Norge og skal fremmes for Høyesterett<sup>44</sup>. Siste ord er dermed ikke sagt for fradragsretten i sponsorsaker.

### **2.2.5.3 Å fastlegge hovedformålet i sponsorsaker**

Vi skal nå se på de holdepunktene vi har fra rettspraksis, og rettskildene for øvrig, for hvordan man skal fastlegge hovedformålet i sponsorsaker.

I Skagen-dommen gikk Høyesterett først til avtalen for å forsøke å fastlegge formålet ut fra den, jf. dommens avsnitt 48. I avtalen ble som sagt en liten del av kostnaden kalt "sponsoravgift", mens størstedelen ble kalt "prosjektstøtte" eller "prosjektbidrag". Høyesterett tolker videre begrepet "støtte" slik at "Skagens formål først og fremst har vært å berike organisasjonene med dette beløpet". Ordbruken tolkes slik formålet forøvrig skal tolkes, nemlig "slik dette fremstår ut i fra de ytre objektive kjennetegn i saken", det vil si en objektiv tolkning.

Videre ser Høyesterett på fakturaene og "eksterne kommunikasjonskanaler som presse og årsberetning" som de mener gir videre støtte til begrepsbruken og tolkningen Høyesterett allerede har gjort av den.

Skagen anfører imidlertid forgjeves at en slik tolkning av avtaleverket er feil. Høyesterett avviser anførselene, og viser til at det er formålet, slik det oppfattes objektivt, som er det avgjørende. Dette kan være problematisk i sponsorsaker, og til ulempe for sponsor. Det ligger ofte i sponsingens natur at sponsor ønsker å gi uttrykk for sin altruisme, for at sponsingen skal fremstå troverdig. I realiteten er sponsorens formål å øke inntekter som følge av den positive assosiasjonsverdien han oppnår ved sponsingen. Derfor vil det være fristende for sponsor å uttrykke seg på en slik måte at det ser ut som at han kun ønsker å berike mottaker, fordi dette gir bedre og mer positive assosiasjoner knyttet til hans navn, enn å innrømme at han har økonomiske hensikter med sponsingen. Dette kan igjen føre til at sponsor går glipp av fradragsrett for utgiften, noe som kan innebære større utgifter enn det sponsor hadde regnet med da han inngikk avtalen om sponsing.

I Kverva- saken ser retten først på hva Kverva sitt subjektive formål har vært, nemlig å sikre egen inntekt. Deretter konstaterer lagmannsretten at tilskuddet i realiteten har flere formål, og at det er

---

<sup>44</sup> Jf. HR-2015-00736-U

"åpenbart" at tilskuddet også har en allmenntilbringende side, siden det vanligvis er en offentlig oppgave å bygge skoler og kulturhus. Videre uttales det at "normalt vil tilskudd fra næringsdrivende til å fullføre slike prosjekter måtte anses som gaver – fordi tilknytningen til egen inntekts ervervelse vanligvis vil være svak – eller ikke-eksisterende". Likevel uttaler retten at de er enige i "at utdanning, kompetanse og bosetting fremstår som nøkkelfaktorer for videre næringsutvikling og lønnsom drift". Dermed vektlegger retten her formålet slik det fremstår objektivt, basert på forholdene, "den nære historien" og behovene i miljøet rundt Kverva.

Retten Kverva- saken illustrerer dermed at andre faktorer som nærmiljøet, oppdrettsnærings tilstand og "den nære historien" kan spille inn på vektleggelsen av formålet. Retten uttaler også at "Disse forhold gjør det forståelig at Kverva fant det nødvendig, og regningssvarende, å yte et så vidt stort tilskudd til byggingen av kulturhus og skolebygg på Frøya". Dette viser at det ikke bare er formålet slik det fremstår skriftlig i blant annet avtale, presse og faktura (som f.eks. i Skagen-dommen) som kan få betydning, men at også andre faktorer som ytre forhold kan bidra til fastleggelsen av formålet.

Dersom det fortsatt er tvil hvilket formål som er hovedformålet kan andre momenter som nevnt ovenfor vektlegges. Momenter som kan vektlegges er hvorvidt kostnaden har vært nødvendig for å sikre mv. inntekten eller ikke, jf. punkt 2.2.3.1, hvorvidt kostnaden er hensiktsmessig og egnet til å skape inntekter for skattyter, jf. punkt 2.2.3.2, og hvorvidt inntekten er nær og konkret i tid eller usikker og langt frem i tid, jf. punkt 2.2.4.

#### **2.2.5.4 konsekvenser av å bruke hovedformåls læren**

Konsekvensene av å bruke hovedformåls læren er at det kun er et av flere formål som blir vektlagt i tilknytningsvurderingen. Fradragsrett for bedriften avhenger av at det er et inntektstilknyttet formål som blir hovedformålet. Det kan tenkes at det i noen tilfeller kan være små ting som utgjør hvorvidt det tipper den ene eller andre retningen. Dermed kan det ende slik at hovedformålet fremstår objektivt som noe annet enn det bedriften har ment subjektivt at hovedformålet er. Det kan derfor tenkes at hovedformåls læren kan føre til resultater som kan være uforutsette for bedriften, og det kan oppleves som urettferdig, tilfeldig eller i enkelte tilfeller også vilkårlig om bedriften får fradragsrett eller ikke. Dette og andre konsekvenser av hovedformåls læren blir gjennomgått i kapittel 4 nedenfor, om rettspolitiske sider ved sponing og skatte- og avgiftssystemet.

## 3. Avgiftsmessige konsekvenser av bedrifters sponning

### 3.1 Innledning

Også i avgiftsretten oppstår også spørsmålet om en bedrift har rett til fradrag for kostnader i forbindelse med sponning. Det følger av hovedregelen i mval. § 8-1 at et "registrert avgiftssubjekt" har rett til fradrag for inngående merverdiavgift (heretter mva.) på anskaffelser av "varer og tjenester" som er "til bruk i den registrerte virksomheten".

Det interessante spørsmålet i denne sammenhengen blir dermed om fradragsretten for inngående merverdiavgift får noen betydning for retten til skattefradrag. Først må vi imidlertid se litt på vilkårene for fradragsrett for inngående merverdiavgift.

Vilkårene for å få fradrag for inngående mva på utgifter til sponning er for det første at bedriften må være et "registrert avgiftssubjekt" etter reglene i mval. §§ 2-1 (registreringsplikt) og 2-3 (frivillig registrering). Det første vilkåret byr ikke på særlige problemer. I sammenheng med denne oppgaven er det den veldedige eller allmenntjenlige organisasjonen eller institusjonen som må være et registrert avgiftssubjekt.

For det andre må bedriften ha anskaffet en "vare[] [eller] tjeneste[]" etter vilkårene i henholdsvis mval. §§ 3-21 og 3-22. I et sponsetilfelle vil det nok være mest aktuelt med "tjeneste", da motytelsen for sponsormidlene som regel vil bestå i reklametjenester. Dette vilkåret kan by på problemer når det gjelder bevisvurderingen av om det i det hele tatt foreligger kjøp av en tjeneste, og deretter verdsettelsen av denne (se under i punkt 3.2).

### 3.2 Når foreligger det en tjeneste som motytelse mot sponning?

Når det gjelder sponning dreier det seg ofte om en kostnad som bærer preg av både å være kommersielt motivert, men samtidig et ønske om å berike mottaker. Dette må vurderes ut ifra formålet med sponsormidlene.

Gaver er fritatt for merverdiavgiftsplikt, noe som følger av vilkåret om omsetning, og da kan en bedrift følgelig heller ikke kreve fradrag for inngående mva for pengesummer som er gitt som gave, dvs. vederlagsfri pengeoverføring. Dermed har det betydning for bedriften om sponsorstøtten må anses som gave eller kjøp av tjenester, og eventuelt hvor mye av summen som skal anses som gave, dersom støtten innebærer både et gaveelement og kjøp av tjeneste.

#### 3.2.1 Omsetningsbegrepet

For at en ytelse mot ytelse skal anses som kjøp av tjenester, og være merverdiavgiftspliktige, må vilkårene til omsetning være oppfylt. Hovedregelen sier at "omsetning" er levering av varer og tjenester mot vederlag. Det er også et vilkår at, i vårt tilfelle, sponsormottakeren driver omsetning

av et visst omfang, for å kunne bli et registrert avgiftssubjekt, og denne beløpsgrensen fremgår av mval. § 2-1. Det er altså omsetningen som utløser plikten til å beregne og innbetale avgift, jf. Mval. § 11-1.

Beløpsgrensen etter § 2-1 er for næringsdrivende og offentlige når omsetningen og uttaket til sammen i bedriften har oversteget 50 000 kr i en tolv månedersperiode jf. første ledd.

Beløpsgrensen fungerer slik at er den først overskredet, er det avgiftsplikt for hele omsetningen.

### **3.2.2 Omsetning for veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner**

Er sponsormottakeren en veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon er derimot beløpsgrensen på 140 000 kr, jf. § 2-1, annet ledd. Begrepene "veldedig og allmennyttig" omfatter blant annet humanitære og kristelige organisasjoner, idrettslag og musikkorps.<sup>45</sup> Veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner kan klassifiseres som en undergruppe av ideelle organisasjoner (som også omfatter bl.a. yrkes- og næringsorganisasjoner og politiske partier).<sup>46 47</sup> For slike organisasjoner som faller inn under "veldedig" eller "allmennyttig", må derfor omsetningen overstige 140 000 kroner. Dette innebærer at dersom en bedrift sponser en slik organisasjon, og dette er organisasjonens eneste inntekt, så må den delen som anses som betaling for tjeneste overstige 140 000 kroner for at organisasjonen skal oppfylle vilkårene for "omsetning". Det hjelper ikke at sponsorsummen i sin helhet overstiger beløpsgrensen, dersom en del av summen må anses som gave. Konsekvensene er da at bedriften ikke får fradragrett for inngående mva.

### **3.2.3 Hva som skal til for at sponsorkostnader skal anses som kjøp av tjeneste.**

Etter merverdiavgiftsretten er det klart at det kun er den summen som er betaling for kjøp av tjeneste det kan kreves fradrag for, etter § 8-1. Spørsmålet i en sponsorsak blir da om det i det hele tatt er kjøpt noen tjenester, eller om alt må anses som gave.

Det virker ikke som det er noe problem i merverdiavgiftsretten at sponsorkostnaden er oppdelt i en gavedel og en del som er kjøp av tjenester. Det er ikke noen hovedformåls lære i merverdiavgiftsretten. Det er logisk, fordi det er kun på tjenestene som blir levert at sponsormottakeren kan fakturere bedriften med merverdiavgift, og derfor er det også naturlig at de ulike delene er identifiserbare.

I Skagen- saken var det kun den delen av kostnaden som ble kalt "sponsoravgift" som var merverdiavgiftsbelagt. Høyesterett stiller ikke noe spørsmål om hvorvidt inndelingen av beløpene var riktig, men la bare til grunn beløpene slik de ble fastlagt av ligningsmyndighetene, jf. også ovenfor angående dette.

---

<sup>45</sup> Onstad og Kildal, Lærebok i merverdiavgift, 3. utgave, 2009, s. 143.

<sup>46</sup> Samme henvisning som over.

<sup>47</sup> Dette fremgår indirekte av lovsystemet da mval § 3-12 angir unntak for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner som går lenger enn unntakene i § 3-13 som gir mer begrensede unntak for ideelle organisasjoner. Derfor gjelder unntakene i både §§ 3-13 og 3-12 for veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner. Grensen på 140 000 kroner gjelder kun slike som er omfattet av 3-12.

I Telenor ASA- saken i Utv. 2014 s. 1865 (Ird.)<sup>48</sup> var det spørsmål om det var rett til fradrag for inngående mva. for hele eller deler av kjøpet av tjenester fra KomMedia AS til drift av museumsutstillinger mv. KomMedia AS driver formidlings- og utstillingsaktivitetene ved telemuseet, og inngikk avtale med Telenor. Skattekontoret mente at museets utstilling kun drev ordinær museumsvirksomhet, og at det derfor ikke var grunnlag for fradrag for inngående mva. Telenor mente imidlertid at de hadde kjøpt reklametjenester, men også at hele beløpet var anskaffelser til profilering av Telenor, "idet eksponering for merkenavnet ikke er nødvendig for å profilere selskapet gjennom utstillings- og formidlingsaktiviteten ved museet" (og at Telenor uansett ble profilert). Retten uttaler i denne forbindelse at "Lagmannsretten kan ikke se at anskaffelser til drift av museets utstillings- og formidlingsvirksomhet uten noen som helst profilering av merkenavnet har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til markedsføring av Telenors telekommunikasjonsvirksomhet". Her kan vi se at det også i merverdiavgiftsretten er et tilknytningskrav for fradragsrett, slik det er for skatterettslig fradrag.

Men siden merkenavnet faktisk har blitt profilert i museet uttaler lagmannsretten videre at "det ikke vil være nødvendig med omfattende profilering av merkenavnet når profileringen skjer i en teleutstilling som også viser selskapets historie under et annet navn (Televerket), før profileringen må anses som markedsføring av den avgiftspliktige virksomheten. En ikke ubetydelig andel av anskaffelsene må derfor anses å være markedsføring av den avgiftspliktige virksomheten". Lagmannsretten har med dette slått fast at Telenor har fradragsrett for inngående mva for "en ikke ubetydelig andel" av sponsorkostnaden, og sier at klagenemnda har lagt feil faktum til grunn, og at vedtaket derfor er ugyldig. Skattekontoret må dermed treffe nytt vedtak i denne saken.

Det vi kan trekke ut av dommen er at vurderingskriteriet for hvorvidt det er snakk om kjøp og salg av tjeneste i sponsorsammenheng er om sponsorkostnaden har en tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning til sponsorens avgiftspliktige virksomhet. Videre er det ikke nødvendig med omfattende profilering av merkenavnet i en slik sammenheng før kostnaden har en "tilstrekkelig naturlig og nær tilknytning".

### **3.2.4 Merverdiavgiftens betydning for skatteleggingen**

Merverdiavgiften kommer først i tid, siden avgiftssubjektene leverer terminvise omsetningsoppgaver, som blir kontrollert fortløpende av ligningsmyndighetene. Ligningen på skatten skjer derimot i etterkant av et inntektsår. En kan dermed stille spørsmålet om hvorvidt merverdiavgiften har noe å si for skatteligningen.

I Skagen- dommen virker det som det at "sponsoravgiften" er merverdiavgiftsbelagt, mens "sponsorstøtten" og "sponsorbidraget" ikke er det, får betydning for utfallet av saken, siden Høyesterett ikke går inn og vurderer om oppdelingen er riktig.

---

<sup>48</sup> Dommen er anket til Høyesterett, men det er ikke anket på punktet som gjelder fradrag for inngående mva, men for rettsanvendelsen, jf. HR-2015-948-U

Det uttales imidlertid også direkte at "Indikasjonen [om at begrepet "støtte" indikerer at Skagens formål har vært å berike organisasjonen] forsterkes av at prosjektstøtten ved faktureringen, slik jeg allerede har redegjort for, blir betegnet som et "prosjektbidrag" og angitt som *avgiftsfrt*".

Det brukes imidlertid bare som et moment for å fastlegge formålet, så det får ikke direkte betydning for skatteleggingen. Det kan derimot virke som det får en indirekte betydning i den grad det merverdiavgiftsbelagte beløpet i fakturaen brukes som moment for å fastlegge formålet for den skattemessige fradragsretten.

Det er imidlertid klart at det ikke er noen automatikk i at den skatterettslige fradragsretten utledes av den avgiftsrettslige fradragsretten for inngående merverdiavgift.

Et annet spørsmål er om det får noen betydning for sponsoren at sponsormottaker får et vedtak om å tilbakeføre fradragsført inngående mva. Får sponsoren da automatisk vedtak om det samme?

I en klagesak til klagenemda for merverdiavgift (KVMA) 2014 nr. 8251, ble det klaget på et vedtak fra skattekontoret om tilbakeføring av fradragsført inngående merverdiavgift som var på ca. 12 millioner kroner, hvor det var ilagt renter på ca. 3 millioner kroner. Klager er et driftsselskap for C, som er et opplevelses- og læringscenter innenfor naturvitenskap og teknologi rettet mot barn og ungdom. Bakgrunnen for saken er at klageren i sin helhet har behandlet sponsorerinntekter som avgiftspliktig omsetning av reklame. Denne saken gjelder sponsormottaker, men spørsmålet er om det i slike vedtak også blir sendt vedtak om korrigerende til sponsoren. Denne informasjonen fremgår imidlertid ikke av denne klagesaken. Det er likevel klart ut fra ligningspraksis at det ikke er noen automatikk i dette. Det kunne for eksempel vært et krav om at sponsormottakeren måtte sende ut ny faktura til sine sponsorer.

At det ikke er noen automatikk i dette kan tale imot at hvorvidt sponsoren har betalt merverdiavgift bør få betydning for retten til skattefradrag. Den fradragsførte inngående merverdiavgiften baserer seg på avgiftssubjektets egne vurderinger dersom den ikke er kontrollert av ligningsmyndighetene.

Konklusjonen er dermed at den merverdiavgiftsrettslige fradragsretten *kan* få betydning for skattefradraget når det gjelder sponsering i noen tilfeller, men først og fremst som et moment i formålsvurderingen. Det er ikke noen automatikk og symmetri mellom avgiftsretten og skatteretten når det gjelder fradragsrett.



## 4. Rettspolitiske sider ved sponning og skatte- og avgiftssystemet

Som følge av hovedformålslæren kan det være vanskelig å forutberegne om en bedrift får fradragsrett for sponning eller ikke, som følge av sponningens natur, jf. ovenfor under punkt 2.2.5.4. Dette kan føre til at det blir mindre attraktivt å bruke sponning for å sikre mv. inntekt for bedrifter.

Det at sponning kan bli mindre attraktivt for bedriftene, kan igjen få uheldige konsekvenser for veldedige og allmennyttige organisasjoner og andre allmennyttige-, sportslige- og kulturelle institusjoner, både på lokalt, nasjonalt og internasjonalt nivå, da ofte store deler av inntekten til slike kommer fra sponsormidler. Det er derfor viktig for disse at bedrifter fortsetter med sponning. En mulig løsning på dette er å gjøre all sponning fradragsberettiget for bedriften.

Det fremgår imidlertid av NOU 2014: 13 at "Etter utvalgets oppfatning er det ikke skattesystemets oppgave å subsidiere skattytere som ønsker å støtte frivillige organisasjoner". Utsagnet kommer fra et forslag om å fjerne skattelovens § 6-50 om fradrag til visse frivillige organisasjoner, og gjelder dermed ikke for fradragsrett etter § 6-1. Utsagnet gir likevel uttrykk til en standard økonomisk tankegang om at det ikke er skattesystemets oppgave å drive med subsidiering. Dette fremgår også motsetningsvis av det sentrale formålet bak skattelegging, som er å skaffe rom for økonomisk aktivitet, såkalt fiskalt formål.<sup>49</sup>

Skattesystemet *kan* imidlertid brukes til å stimulere en gitt aktivitet, og da vil skatteleggingen ha et ikke-fiskalt formål. Da kan sponning gjøres attraktivt ved å si at all sponning er fradragsberettiget for bedriften, uansett om hovedformålet med kostnaden har vært ikke- inntektstilknyttet. Dette gjør det forutsigbart for bedriften å forutberegne sine fradragsrettigheter. Dette kan også bidra til effektivitet for ligningsmyndighetene, som kan innvilge fradragsrett for hele sponsorkostnaden uten å forsøke å fastlegge hovedformål osv. Å gi fradragsrett for alle sponsorkostnader ivaretar hensynet til effektivitet i skattesystemet. Dette taler for å gjøre all sponning fradragsberettiget.

Det er likevel ikke sikkert at konsekvensene blir så enkle av å gjøre all sponning fradragsberettiget. Sponning er et begrep som er vanskelig å definere. Dersom det kun er små justeringer som skal til for at en ren gave heller kan anses som sponning, så vil skattyteren kunne innrette seg etter dette slik at det blir fradragsrett for en kostnad som i sin helhet var ment som gave. Dette kan innebære stor innvirkning på statens skatteproveny, og det vil også kunne oppfordre til skatteplanlegging. Dette taler imot å gjøre all sponning fradragsberettiget. Denne løsningen vil i så fall kreve et strengt lovdefinert sponsebegrep, for å forhindre at gaver med enkle justeringer kan bli fradragsberettiget som sponning etter § 6-1.

---

<sup>49</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 30.

Nøytralitetshensynet innebærer imidlertid at en bør avstå fra å bruke inntektsskatten som virkemiddel til å oppnå ikke- fiskale formål, slik at skattene i minst mulig grad påvirker økonomisk atferd generelt sett, fordi dette i det lange løp anses å gi den beste samfunnsmessige avkastningen av ressursene.<sup>50</sup> Dette taler imot å bruke skattesystemet for å stimulere til sponing.

Istedenfor å sørge for at sponing blir mer lønnsomt ved å gi full fradragsrett, så kan staten heller bevilge mer av de allerede innkrevde midlene til veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner, dersom det er ønskelig å sikre inntekten til slike. På den andre siden kan det oppfattes tungvint at pengene skal gå omveien som skatt fra skattesubjektene og om staten for så å bli utdelt til veldedige og allmennyttige formål.

Det å gjøre all sponing fradragsberettiget vil antageligvis også ha stor påvirkning på statens skatteproveny. Det fremgår av svar på spørsmål 85 fra finanskomiteen av 8. okt. 2012<sup>51</sup> at "Innføring av en generell og ubegrenset fradragsrett for gaver ... til allmennyttige organisasjoner vil bryte med de generelle prinsippene i skattesystemet og potensielt ha en betydelig provenypåvirkning". For å forsøke å illustrere provenytapet vises det til de gjeldende reglene med fradragsrett for inntil (den gang) 12 000 kroner for gaver, hvor skatteutgiften er beregnet til 635 mill. kroner i 2013. Dette kan gi en indikasjon på provenytapet. Videre fremgår det av svar på spørsmål 61 fra finanskomiteen av 16. okt. 2013<sup>52</sup> at provenytapet ved å øke fradragsgrensen til kr. 100 000 for bedrifter for gaver til frivillige organisasjoner vil bli stort. Dette illustreres med et eksempel; "Dersom for eksempel 1000 bedrifter gir 100 000 kroner hver, tilsvarer dette et provenytap på 28 mill. kroner". Videre nevnes det at anslaget er svært usikkert, fordi det er vanskelig å forutsi hvordan økningen i fradragsretten vil påvirke omfanget av gaver fra bedrifter til frivillige organisasjoner. Dette taler for at påvirkningen på statens skatteproveny vil bli stor dersom all sponing blir fradragsberettiget, og enda mer dersom omfanget av sponingen vil øke.

Et annet løsningsforslag er å gi forholdsmessig fradrag for sponing, slik at det kun blir fradragsrett for den delen av kostnaden hvor sponsoren oppnår en motytelse. Den resterende delen må dermed anses som støtte uten motytelse, og må behandles som gave. For gave kan skattyteren oppnå fradragsrett dersom vilkårene til "visse frivillige organisasjoner mv" oppfylles, jf. sktl. § 6-50. Maksimalt fradrag for slike gaver er satt til 20 000 kroner for inntektsåret 2015.<sup>53</sup> Bortsett fra denne begrensede fradragsretten vil det, med en løsning om forholdsmessig fradrag for sponing, ikke være andre muligheter for fradrag for den delen av sponsorutgiften som anses som gave.

Løsningen med forholdsmessig fradrag for sponing sikrer i det minste at bedriften får fradragsrett for en del av sponsorutgiften, i motsetning til hovedformåls læren hvor bedriften risikerer å ikke få fradragsrett i det hele tatt, jf. ovenfor.

---

<sup>50</sup> Zimmer, "Lærebok i skatterett", 2014, s. 33

<sup>51</sup> <http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2013/Budsjettsporsmal/Skatteravgifter/Hyre85/?query=sponsing&all=true&parti=#hopp>

<sup>52</sup> <http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2014/Budsjettsporsmal/Skatteravgifter/Venstre50/#hopp60874>

<sup>53</sup> Tall fra Skd 2014-08, forskuddsuttv. for inntektsåret 2015. I inntektsåret 2014 var maksimalt fradrag 16 800. jf. Skd 2013-11.

Siden løsningen tar bort risikomomentet når det gjelder å få fradragsrett, kan det hende den stimulerer til at flere bedrifter vil begynne å bruke, eller fortsette å sponse. Dermed kan dette være en god løsning for de organisasjonene og institusjonene som baserer sin inntekt på sponsorinntekter. Det er imidlertid uvisst hvorvidt den ene eller andre løsningen vil kunne påvirke bedrifters bruk av sponing. Det er som sagt uansett ikke det sentrale formålet med skattelegging at det skal påvirke skattyters atferd.

Denne løsningen minner langt på vei om løsningen i Skagen- dommen, jf. ovenfor i punkt 2.2.2 og 2.2.3, der Høyesterett bare gav fradragsrett for den delen som ble kalt "sponsoravgift" og som var merverdiavgiftsbelagt fra sponsormottaker. Det kan derfor tenkes at Skagen- dommen allerede har banet vei for en endring fra hovedformåls læren til forholdsmessig fradragsrett i sponsorsaker. Bakgrunnen for at det ble denne løsningen i Skagen- dommen var nok imidlertid de spesielle forholdene, hvor utgiften allerede var delt på forhånd, og det kun ble anket på den delen av utgiften hvor ligningsmyndighetene ikke gav fradragsrett, jf. ovenfor i punkt 2.2.5.2.

Det kan nesten virke som skatteetaten allerede har lagt denne løsningen til grunn i en prinsipputtalelse hvor det uttales at "Slik støtte [sponsorstøtte] vil i skattemessig sammenheng anses som en gave som ikke er fradragsberettiget hos bedriften som gir pengebeløpet. Det gis likevel fradrag for en del av beløpet, det vil si for den delen av beløpet som representerer en reklameverdi for bedriften".<sup>54</sup> Dette vil jo i praksis si at det gis forholdsmessig fradrag for sponsorutgifter, hvor det kun er fradragsrett for den del av sponsorutgiften som tilsvarer reklameverdien for bedriften. Dette innebærer igjen at skatteetaten i prinsipputtalelsen tar avstand fra hovedformåls læren når det gjelder sponing. Prinsipputtalelsen er imidlertid begrenset til å gjelde såkalt "sosiosponsing", og det kan virke som den begrenses til dette på bakgrunn av Skagen- dommen. Det er likevel ingen grunn til å danne fradragsregler som begrenser seg til å kun gjelde "sosiosponsing", slik at det blir andre regler for andre typer sponing (Jf. sponsingsbegrepet i punkt 1.2 ovenfor). All sponing bør behandles likt med like regler. En prinsipputtalelse fra Skatteetaten har imidlertid begrenset rettskildemessig vekt når den står alene. Likevel har den innflytelse i praksis da den fungerer som en instruks for ligningsmyndighetene. Dette kan tale for at forholdsmessig fradrag er etablert ligningspraksis.

En løsning med forholdsmessig fradragsrett for sponsorutgifter vil nok innebære et betydelig mindre tap i statens skatteproveny, enn å gi full fradragsrett for alle sponsorutgifter. Derfor taler hensynet til statens skatteproveny for en slik løsning.

Det er imidlertid noen problemer som fører med løsningen om forholdsmessig fradragsrett, som en unngår ved å gi full fradragsrett for alle sponsorutgifter. Ved forholdsmessig fradragsrett unngår man ikke utfordringene med å verdsette de ulike delene av sponsorutgiften. Hvis denne løsningen skal bli optimal så må det også være noen retningslinjer for hvordan sponsorutgiftene skal

---

<sup>54</sup> Skatteetatens prinsipputtalelse fra 27.09.2013, "Skatte- og avgiftsmessige forhold ved sponing av veldedige organisasjoner- sosiosponsing". Se lenke; <http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Skatte--og-avgiftsmessige-forhold-ved-sponing-av-veldedige-organisasjoner---sosiosponsing/>

verdsettes forholdsmessig. En eventuell løsning er å følge eksempelet i Skagen – dommen, med å basere seg på om de ulike kostnadene er fakturert med merverdiavgift eller ikke. Dette forutsetter imidlertid av bedriftene og sponsormottakerne har spesifiserte avtaler.

Det er uansett et behov for en klargjøring av hvordan utgifter til sponing skal behandles, enten det er å gi fradragsrett eller ikke. Slik det er nå er det uforutberegnelig for bedriften og ligningsmyndighetene bruker mye ressurser på det. Dessuten vil det komme flere saker opp for retten så lenge reglene er så uklare og sponing fremstår som gunstig for bedriften, 27 % av kostnaden dekkes jo da i praksis av staten, og bedriften regner med å få fradragsrett.

Regjeringen innførte i 2014 en gaveforsterkningsordning for å øke den private finansieringen av kunst og kultur gjennom pengegaver. Ordningen innebærer at staten yter et tillegg på 25 % av gavebeløpet ved private pengegaver til kunstinnkjøp til nasjonale og regionale kunstmuseer, og pengegaver for å sette i stand norske museumsanlegg.<sup>55</sup> Ordningen blir forsterket i 2015, med utviding av rammebeløp fra 10 til 30,3 millioner kroner, og til å gjelde flere mottakere, givere og flere formål.<sup>56</sup> Regjeringen setter som vilkår for ordningen at gaven ikke er betinget av konkrete motytelser og at det ikke er en fradragsberettiget kostnad for en skattepliktig giver etter sktl. § 6-1.

Selv om det i dette tilfellet gjelder sponing av kultur, så viser dette at regjeringen ikke ønsker at skattesystemet skal brukes til å motivere sponing gjennom å gi skattefradrag, da regjeringen finner andre løsninger for å oppfordre til privat subsidiering av kunst og kultur.

Videre fremgår det av retningslinjene, som trådte i kraft 1.1.2015, at "Hvis gaven består av én del som er fri for motytelser og én del som har motytelser (F.eks. redusert pris på inngangsbilletter til museet, konkrete markedsføringstiltak, mv.), baseres utregningen av gaveforsterkningen på den motytelsesfrie delen."<sup>57</sup> Dermed legger regjeringen også til rette for skattefradrag for den delen av sponsorutgiften som bedriften har oppnådd motytelse for. Regjeringen går dermed bort fra hovedformålslæren i slike tilfeller, og beveger seg i retning av forholdsmessig fradrag. Dette signaliserer kanskje at dette er fremtiden også for all sponing.

Det vil imidlertid også her kunne oppstå utfordringer når det gjelder verdsettelsen av de ulike delene av kostnaden. Regjeringen uttaler at "det vil i slike tilfeller [tilfeller med en motytelsesfri del og en del med motytelse] bli tatt utgangspunkt i den fordelingen som er oppgitt i søknaden, selv om denne ikke nødvendigvis blir lagt til grunn".<sup>58</sup> Dette henger igjen sammen med at det er ligningsmyndigheten som må fastsette den forholdsmessige verdien både på den motytelsesfrie delen og den delen med motytelse. Det er ligningsmyndighetene som "avgjør hvilket faktisk forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter prøving av de opplysninger

---

<sup>55</sup> Pressemelding "Regjeringen vil innføre gaveforsterkningsordning", nr. 139/13, 2013, <https://www.regjeringen.no/nb/aktuelt/regjeringen-vil-innfore-gaveforsterkning/id745203/>

<sup>56</sup> Artikkel fra Regjeringen, "Utvidet gaveforsterkningsordning for museer", <https://www.regjeringen.no/nb/dep/kud/tilskudd/om-kulturdepartementets-tilskuddsordninger/gaveforsterkningsordning-for-museer/id751745/>.

<sup>57</sup> "Retningslinjer om forsterkning av pengegaver til norske museer", publisert på regjeringen.no, 25.02.2015

<sup>58</sup> "Retningslinjer om forsterkning av pengegaver til norske museer", publisert på regjeringen.no, 25.02.2015

han har gitt, eller de øvrige opplysninger som foreligger", jf. ligningsloven § 8-1 nr. 1.  
Forholdsmessig fradrag endrer som sagt ikke på den utfordringen som verdsettelsen byr på.

Den eneste løsningen kan som tidligere nevnt være å gi noen instruksjoner som ligningsmyndighetene kan følge for å sikre at verdsettelsen blir mest mulig riktig og rettferdig.

## 5. Avslutning – hvordan sikre fradragsretten.

Frem til en eventuell endring i lovverket må bedrifter som sponsorer basere seg på reglene slik de er i dag. Spørsmålet blir dermed hva bedriftene kan gjøre for å oppfylle tilknytningskravet og sikre seg fradragsrett.

For det første bør det fremgå av klart og tydelig av avtalen hva som konkret er motytelsen for sponsingen, på en slik måte at tilknytningen ikke fremstår som for løs til fradragsrett. Høyesterett går i Skagen- dommen<sup>59</sup> først til sponsoravtalen for å fastlegge formålet, jf. avsnitt 48.

Videre bør ordbruken i avtalen bære preg av at avtalen er inngått med kommersielle formål, og ikke med et ønske om å kun berike mottakeren. Dette fremgår av Skagen- dommen da ordvalgene "-støtte", "-bidrag" og "-avgift" fikk betydning i fastleggelsen av formålet, jf. avsnitt 48 og 49.

Bedriften bør dessuten være fakturert med merverdiavgift for sponsorkostnaden den krever fradrag for, jf. Skagen- dommen avsnitt 50. Det er imidlertid ikke et krav for skattefradrag at det er betalt mva, jf. punkt 3.2.4 ovenfor.

Til slutt bør partene også være konsekvent med begrepsbruken og unngå å betegne sponsorkostnaden som gave, i "eksterne kommunikasjonskanaler som presse og årsberetning", jf. Skagen- dommen avsnitt 52. Dette kan imidlertid være en utfordring for sponsoren da han kan oppnå en bedre effekt med sponsingen ved å betegne sponsorkostnaden som gave og dermed fremstå som altruistisk. Skagen- dommen tar imidlertid ikke hensyn til at sponsoren kan ha et behov for å kommunisere dette, selv om behovet paradoksalt nok kommer av kommersielle formål.

---

<sup>59</sup> Rt. 2012 s. 744.

## 6. Litteraturliste

### 6.1 Lover

Lov 13.06.1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven, lignl.)  
Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (Skatteloven, sktl.)  
Lov 19.06.2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven, mval.)

### 6.2 Forskrifter

Forskrift 22.11.1999 nr. 1160 fastsatt av Skattedirektoratet til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14. (Fsskd.)

### 6.3 avgjørelser

#### 6.3.1 Høyesterett

Rt. 1918 s. 836 (Arnfinnsen)  
Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B Nilsen)  
Rt. 1965 s. 954 (Kosmos)  
Rt. 1981 s. 256 (Bjerke Pedersen)  
Rt. 1991 s. 1182 (Brenden)  
Rt. 2005 s. 1434 (Total)  
Rt. 2009 s. 1473 (Samdal)  
Rt. 2012 s. 744 (Skagen)

#### 6.3.2 Høyesteretts ankeutvalg

HR-2015-00736-U (Kverva)

#### 6.3.3 Lagmansrett

Utv. 2015 s. 31 Frostating lagmansrett (Kverva)  
Utv. 2014 s. 1865 Borgarting lagmansrett (Telenor ASA)

#### 6.3.4 Tingrett

Utv. 2014 s. 81 Kristiansand tingrett (Stormberg)

### 6.4 Litteratur

Aarbakke, Magnus. "Skatt på inntekt", 4. utgave. Oslo 1990.

Onstad, Ole Gjems-. "Norsk bedriftsskatterett", 7. utgave. Oslo, 2008.

Onstad, Ole Gjems-. "Norsk bedriftsskatterett", 5. utgave. Oslo, 2001.

Onstad, Ole Gjems- og Kildal, Tor S. "Lærebok i merverdiavgift", 3. utgave. Oslo, 2009.

Zimmer, Frederik. "Bedrift, selskap og skatt", 4. utgave. Oslo, 2006.

Zimmer, Frederik. "Lærebok i Skatterett", 7. utgave. Oslo, 2014.

Universitetsforlaget, "Bokmålsordboka", 2. opplag. 1986.

Lignings ABC 14/15.

## 6.5 Ligningspraksis

Klagenemnda for merverdiavgift, KVMA. 2014 nr. 8251.

## 6.6 Skattedirektoratets meldinger

Skd. 2014 – 08, Forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2015.

Skd. 2013 – 11, Forskuddsutskrivningen for inntektsåret 2014.

## 6.7 Artikler

Skard, Siv. "Communication Effects in Sponsorships", Ph.D thesis NHH, 2010:7.

Zimmer, Frederik. "Høyesterettsdommer i skattesaker 2012", Skatterett nr. 2, 2013.

## 6.8 Nettkilder

Instituttet for reklame- og mediestatistikk, Norsk mediestatistikk

<https://www.irm-media.no/reklamekaken> (Besøkt: mars 2015 og mai 2015)

[http://www.irm-media.no/statistikk/reklameinvesteringer\\_2014](http://www.irm-media.no/statistikk/reklameinvesteringer_2014) (Besøkt: mars 2015 og mai 2015)

<http://www.irm-media.no/malemetode-definisjoner> (Besøkt: mars 2015 og mai 2015)

Store norske leksikon,

<http://snl.no/sponsing> (Besøkt: mars 2015)

<https://snl.no/altruisme> (Besøkt: mai 2015)

Prinsipputtalelser, Skatteetaten 2013

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Skatte--og-avgiftsmessige-forhold-ved-sponsing-av-veldedige-organisasjoner---sosiosponsing/> (Besøkt: april 2015)

Spørsmål 85 fra finanskomiteen av 08. okt. 2012

<http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2013/Budsjettsporsmal/Skatteravgifter/Hyre85/?query=sponsing&all=true&parti=#hopp> (Besøkt:

mai 2015)

Spørsmål 61 fra finanskomiteen av 16. okt 2013

<http://www.statsbudsjettet.no/Statsbudsjettet-2014/Budsjettsporsmal/Skatteravgifter/Venstre50/#hopp60874> (Besøkt: mai 2015)

Skatteetatens prinsipputtalelse fra 27.09.2013, "Skatte- og avgiftsmessige forhold ved sponsing av veldedige organisasjoner- sosiosponsing".

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Skatte--og-avgiftsmessige-forhold-ved-sponsing-av-veldedige-organisasjoner---sosiosponsing/> (Besøkt: april 2015)

Pressemelding, "Regjeringen vil innføre gaveforsterkningsordning", nr. 139/13, 2013  
<https://www.regjeringen.no/nb/aktuelt/regjeringen-vil-innfore-gaveforsterkning/id745203/> (Besøkt: mai 2015)

Artikkel, Regjeringen.no, 25.02.15, "Utvidet gaveforsterkningsordning for museer",  
<https://www.regjeringen.no/nb/dep/kud/tilskudd/om-kulturdepartementets-tilskuddsordninger/gaveforsterkningsordning-for-museer/id751745/> (Besøkt: mai 2015)

Retningslinjer, Regjeringen.no 25.02.2015, "Retningslinjer om forsterkning av pengegaver til norske museer".  
<https://www.regjeringen.no/nb/dokumenter/retningslinjer-om-forsterkning-av-pengegaver-til-norske-museer/id2397384/> (Besøkt: mai 2015).