

Offentliggjort d. 21. maj 2013

## Reklame og repræsentation – Højesterets dom af 8/5 2013, sag 242/2011<sup>©</sup>

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Højesteret fandt ved en dom af 8/5 2013, jf. tidligere TFS 2011, 704 ØL, at en bilforhandlers udgifter til to arrangementer med fremvisning af biler samt underholdning, traktement m.v. havde karakter af kommerciel gæstfrihed, og derfor måtte anses som repræsentationsudgifter, uanset at denne markedsføring efter bilforhandlerens opfattelse var den mest effektive markedsføringsform, og uanset at bilforhandleren efter aftalen med en af producenterne var forpligtet til at afholde sådanne arrangementer.*

Sondringen mellem reklame og repræsentation har været en tilbagevendende problemstilling i administrativ praksis og domstolspraksis siden beskæringen af fradragsretten for repræsentationsudgifter til 25 pct. med vedtagelsen af ligningslovens § 8, stk. 4 i 1985, jf. lov nr. 534 af 13/12 1985. Den reducerede fradragsret skulle dengang bidrage til finansieringen af skattereformen fra 1985 (kartoffelkuren), og selv om der var tale om driftsomkostninger, fandt man beskæringen forsvarlig, når hensås til ”de betydelige fordele, der generelt er forbundet med skattereformen. Man kan heller ikke se bort fra, at fuld fradragsret for repræsentationsudgifter i visse tilfælde må antages at medvirke til, at udgifterne, der grænser tæt op til privatforbrugsudgifter, kommer til at ligge på et højere niveau, end det er rimeligt og nødvendigt.”, jf. FT 1985/86, till. A, sp. 1225.

Forud herfor havde repræsentationsudgifter på samme måde som andre driftsomkostninger været forbundet med fuld fradragsret, for så vidt udgifterne havde ”sigtet mod en indkomsterhvervelse”. Det afgørende for fradragsretten var således formålet med udgiftens afholdelse. Det må nok konstateres, at disse nu ophævede regler gav anledning til

Offentliggjort d. 21. maj 2013

megen rundhåndethed, hvor man indenfor visse kredse på skift spenderede frokoster, ”udvekslede” vingaver m. v.

Under indtryk af de afgrænsningsproblemer, som man dengang forudså ville blive rejst i praksis mellem *på den ene side* repræsentationsudgifter og *på den anden side* bl.a. reklameudgifter, blev der i motiverne til § 8, stk. 4 optaget en nærmere beskrivelse af de pågældende udgiftstyper og den indbyrdes afgrænsning heraf. Disse motivudtalelser er siden blevet tillagt meget stor betydning i praksis, herunder i Højesterets praksis, se her ved bl.a. TfS 2002, 969 H, JUS 202/51, om den skatteretlige kvalifikation af en ejendomsrådgivers udgifter til en reception i anledning af virksomhedens jubilæum og forretningsudvidelse.

Af motivudtalelserne fremgår bl.a. den traditionelle afgrænsning af begrebet repræsentation, jf. FT 1985/86, tillæg A, sp. 1226, hvorefter:

*”Repræsentationsudgifter kan imidlertid beskrives som udgifter, som en skatteyder 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** [udhævet her].*

*Den kommercielle gæstfrihed antager i mange tilfælde samme former som privat gæstfrihed. Repræsentationsudgifter er således typisk udgifter til måltider, restaurationsbesøg, tobaks- og drikkevarer, gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier, afholdelse af jubilæer, fødselsdage og forretningsindvielser samt endvidere udgifter til underholdning og fornøjelser og deltagelse f.eks. i rejser, udflugter og ferieophold.*

*Disse udgifter grænser tæt op til privatforbrugsområdet og giver anledning til en vanskelig grænsedragning. I mange tilfælde er det også vanskeligt at udsondre repræsentationsudgifter fra andre driftsomkostninger, som f.eks. udgifter til personalegoder, reklame, rejser og salgsomkostninger i øvrigt.”*

Videre anføres i motiverne om afgrænsningen af repræsentationsudgifter overfor særligt reklameudgifter bl.a., jf. FT 1985/85, tillæg A, sp. 1231, at:

Offentliggjort d. 21. maj 2013

*Adgangen til at fradrage udgifter til reklame berøres ikke af det foreliggende lovforslag. Repræsentationsudgifter må derfor afgrænses i forhold til 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.*

*Der foreligger et særligt problem i relation til gaver og opmærksomheder. Er et firmamærke eller firmanavn påført en gavegenstand, vil udgifterne i almindelighed kunne betragtes som reklameudgifter, såfremt det drejer sig om gaver, der i reklameøjemed er fremstillet i et større antal eksemplarer, og som ikke er særligt kostbare.*

*Herudover vil gaver og opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier skulle henføres til repræsentationsudgifter, forudsat at udgifterne har den fornødne tilknytning til virksomhedens drift.*

*Udgifter, som en virksomhed afholder i anledning af virksomhedens jubilæum, indvielse eller lignende, vil som anført normalt være fuldt fradragsberettigede, når udgifterne afholdes over for personalet. I det omfang der inviteres forretningsforbindelser til at deltage i et traktement i en sådan anledning, vil denne del af udgifterne til bespisning og underholdning m.v. normalt være at anse som repræsentationsudgifter. Arrangementet kan dog have en sådan karakter, at der er tale om reklameudgifter. Dette vil være tilfældet, hvor der åbnes adgang for offentligheden eller for en større og ubestemt kreds af personer. I så fald vil udgifter til mindre servering, der ikke har karakter af bespisning, kunne betragtes som fuldt fradragsberettigede reklameudgifter. Endvidere vil udgifter til genstande af ubetydelig værdi, som uddeles til gæster og kunder, kunne anses som reklameudgifter, selv om disse reklameartikler ikke er forsynet med firmamærke eller firmanavn. På samme måde vil udgifter til mindre traktementer, der afholdes i forbindelse med messer og udstillinger eller pressemøder, hvor der er åben adgang for pressen og andre interesserede, kunne betragtes som reklameudgifter.*

Motivudtalelserne lader således forstå, at repræsentationsudgifter i første række drejer sig om udgifter afholdt i forhold til ”forretningsforbindelser”. Og videre, at forretnings-

**Offentliggjort d. 21. maj 2013**

forbindelser har en vis nærmere tilknytning til den virksomhed, der afholder udgiften, jf. formuleringen ”...udgifter til måltider ... opmærksomheder over for forretningsforbindelser og deres familier”

En sådan begrebsfastlæggelse aktualiserer straks spørgsmålet om, hvornår en kunde overgår fra at være omfattet af ”en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder” til at være ”en forretningsforbindelse”.

Denne afgrænsning er for så vidt uomtalt i lovforslaget, der i stedet knytter afgrænsningen til udgiftens størrelse samtidig med, at det fastslås, at hvor der er tale om større udgifter, vil der være tale om repræsentation, uanset om udgiften afholdes overfor forretningsforbindelser eller overfor kunder, jf. den ovenfor refererede formulering: ”På samme måde vil udgifter til mindre traktement, der afholdes i forbindelse med messer og udstillinger eller pressemøder, hvor der er åben adgang for pressen og andre interesserede, kunne betragtes som reklameudgifter.” Nøgleordet synes her at være, om der foreligger en ”...mindre servering, der ikke har karakter af bespisning”.

Som motivudtalelserne er formuleret, må således bespisning af ”en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder”, eksempelvis på en messe, anses som udtryk for repræsentation med begrænset fradragsret.

Omvendt må formentlig antages, at mindre udgifter i et vist omfang er forbundet med fuld fradragsret, uanset om udgifterne notorisk afholdes overfor forretningsforbindelser, og anledningen var ejerens fødselsdag henholdsvis en udvidelse af virksomheden, se herved TfS 1996, 161 VL.

Med denne afgrænsning har sondringen mellem repræsentationsudgifter og reklameudgifter, i hvert fald indenfor typiske ”repræsentationsudgiftskategorier” så som fortæring og underholdning, således som udgangspunkt ingen materiel betydning, så snart udgiften antager en vis størrelse. Sondringen mellem p.d.e.s. repræsentationsudgifter og p.d.a.s. reklame synes således primært at knytte sig til udgiftens størrelse.

## Offentliggjort d. 21. maj 2013

Dette giver muligvis mening i forhold til reglernes oprindelige formål, nemlig finansiering af skattereformen fra 1985, og set i lyset af det synspunkt, at ”*fuld fradragsret for repræsentationsudgifter i visse tilfælde må antages at medvirke til, at udgifterne, der grænser tæt op til privatforbrugsudgifter, kommer til at ligge på et højere niveau, end det er rimeligt og nødvendigt.*”

Men som sagen afgjort ved Højesterets dom af 8/5 2013 belyser, fører regelsættet ikke nødvendigvis frem til hensigtsmæssige resultater, der afspejler erhvervslivets behov for målrettet markedsføring.

Den konkrete sag drejede sig om et selskab, der drev virksomhed med salg af nye og brugte luksusbiler, bl.a. af mærket Bentley og Lamborghini. I 2006 havde selskabet afholdt en række salgsfremmende arrangementer, herunder dels et arrangement i Norge i samarbejde med en bank og dels et arrangement i København.

Arrangementet i Norge var blevet til på initiativ af den pågældende bank, der ligeledes havde udsendt invitationerne til arrangementet, idet invitationer blev uddelt til udvalgte af bankens kunder. Selskabet deltog ikke i udvælgelsen af de pågældende kunder. Selskabets udgifter til dette arrangement androg 67.000 kr., der omfattede transport af biler til Oslo, fremstilling af markedsføringsmateriale, rejseomkostninger til selskabets 7 medarbejdere samt betaling til eventbureau for praktisk tilrettelæggelse af salgsfremstødet, medens udgifter til underholdning, bespisning m.v. blev afholdt af banken.

Arrangementet i København var en ”Danmarks premiere” på 5 nye bilmodeller, og til arrangementet var uddelt invitationer til alle i selskabets kundekartotek, angiveligt 1500. Omkostningerne ved arrangementet androg godt 250.000 kr., der omfattede markedsføringsmateriale, tøj, dekorationer, opstilling af borde og stole, bespisning, drikkevarer, musik og betaling af selskabets medarbejdere. Under sagens behandling ved Højesteret frafaldte selskabet fradragsret for udgifter i form af kuvertprisen for buffeten, og nedsatte således påstanden om fuld fradragsret fra de godt 250.000 kr. til 163.000 kr.

Efter selskabets opfattelse var events af denne pågældende type den mest effektive markedsføring af selskabets produkter. Det var oplyst under sagen, at selskabet var kon-

Offentliggjort d. 21. maj 2013

traktligt forpligtet overfor Lamborghini til at afholde denne type markedsføringsaktiviteter.

Skattemyndighederne og siden Landsskatteretten og Østre Landsret afviste fuld fradragsret for disse udgifter, idet der fandtes at være tale om repræsentationsudgifter. Denne vurdering er nu blevet tiltrådt af Højesteret ved dommen af 8/5 2013.

Vedrørende retsgrundlaget henviste Højesteret til, at det fremgik af forarbejderne til ligningslovens § 8, stk. 4, at repræsentation har karakter af opmærksomhed eller kommerciel gæstfrihed over for forretningsforbindelser, og at repræsentationsudgifter typisk er udgifter til bl.a. måltider, drikkevarer, underholdning og fornøjelser. Ved bedømmelsen af, om udgifter af den nævnte art kan fradrages fuldt ud som reklameudgifter eller begrænset som repræsentationsudgifter, skal der efter forarbejderne bl.a. lægges vægt på, at reklameudgifter normalt afholdes over for en ubestemt kreds af kunder eller potentielle kunder.

Om den konkrete sag konstaterede Højesteret herefter, **at** arrangementet i Oslo blev afholdt af Fokus Merchant Bank i samarbejde med selskabet, **at** der såvel ved dette arrangement som ved arrangementet i København var underholdning, bespisning og servering af drikkevarer, **at** det efter det oplyste var Fokus Merchant Bank, der afholdt disse udgifter vedrørende arrangementet i Oslo, og **at** begge arrangementer var afgrænset til en bestemt kreds af personer og derved adskilte sig fra det, som efter forarbejderne er typisk for reklame.

Efter Højesterets opfattelse havde hvert af arrangementerne på denne baggrund samlet set karakter af kommerciel gæstfrihed som beskrevet i forarbejderne til ligningslovens § 8, stk. 4. For så vidt angik arrangementet i Oslo, gjaldt dette efter Højesterets opfattelse, selv om arrangementet var for en indbudt del af Fokus Merchant Banks kunder, som banken havde udvalgt.

Vedrørende selskabets synspunkter om effektiv markedsføring og selskabets kontraktlige forpligtelser overfor Lamborghini henviste Højesteret til landsrettens præmisser.

**Offentliggjort d. 21. maj 2013**

Østre Landsret anførte herom for det første, at den omstændighed, at arrangementer af denne type i forhold til produkternes særlige eksklusive art og den meget lille gruppe af kundeemner efter det oplyste måtte antages at være en mere effektiv markedsføring end f.eks. annoncering i dagspressen, ikke kunne føre til en anden skatteretlig vurdering af karakteren af de afholdte udgifter.

Efter landsrettens opfattelse kunne heller ikke det forhold, at selskabet var kontraktretligt forpligtet til at udføre markedsføringsaktiviteter af den pågældende karakter for Lamborghini føre til andet resultat. Landsretten uddybede dette synspunkt derhen, at selskabet således ikke havde været kontraktretligt forpligtet i forhold til de personer, der fik serveret mad og drikke ved de pågældende arrangementer, og at forpligtelsen i forhold til Lamborghini derfor ikke fratog ydelserne deres karakter af kommerciel gæstfrihed.

Som det fremgår, er afgrænsningen af repræsentationsudgifter med begrænset fradragsret fortsat tæt knyttet til motivudtalelserne til ligningslovens § 8 fra 1985.

Set i lyset af særligt den skatteretlige vurdering af arrangementet i Norge må det antages, at udgifter til kundemålrettede salgsfremstød som altovervejende hovedregel fortsat vil blive anset som repræsentation, når blot der er tale om et vist minimum af fortæring m.v., se herved TfS 2002, 969 H.

Videre fremhæves, at såvel den for selskabet ubekendte kreds af kunder til arrangementet i Norge som selskabets i kundekartoteket registrerede kundekreds på ca. 1.500 personer, efter Højesterets opfattelse måtte anses som en ”bestemt kreds af personer”.

Det er samtidig fastslået, at der ved vurderingen af et givet arrangements karakter af repræsentation foretages en samlet vurdering af arrangementet, herunder i første række fortæringens omfang og offentlighedens adgang, uanset om skatteyderen har deltaget i beslutninger herom og om skatteyderen har afholdt udgifter hertil.

Uanset at forskellige brancher i sagens natur har behov for tilsvarende forskellige markedsføringstiltag, foretages vurderingen af, om der foreligger reklame eller repræsenta-

**Offentliggjort d. 21. maj 2013**

tion, efter samme parametre. Hensigtsmæssigheden heraf er tvivlsom, og skismaet bliver mere fremtrædende i takt med produktets karakter, kompleksitet og prissætning.

Når henses til, at formålet med at indføre en begrænsning af fradragsretten for udgifter, der ”grænser tæt op til privatforbrugsudgifter”, synes begrebet repræsentationsudgifter at være blevet afgrænset meget bredt i praksis, om end der kan peges på enkelte undtagelser som eksempelvis dommen ref. i TfS 1996, 161 VL. I praksis kommer det da også ofte som en overraskelse for arrangøren, at der kun kan opnås fuld fradragsret, hvis der udvises en påholdenhed i henseende til traktementerne, der ikke er tidssvarende, jf. eksempelvis TfS 2002, 969 H, ligesom nærværende sag viser, at der er behov for en opdatering af området. Et arrangement, der i enhver henseende er hensigtsmæssigt for salg af netop denne type biler, bør ikke kvalificeres som repræsentation.

— o —