



NORGES HØYESTERETT

Den 28. april 2004 avsa Høyesterett dom i

HR-2004-00795-A, (sak nr. 2004/10), sivil sak, anke,

P4 Radio Hele Norge ASA

(advokat Kåre Idar Moljord)

mot

Staten v/Finansdepartementet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Asle Bjelland – til prøve)

S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Gussgard**: Saken gjelder krav fra P4 Radio Hele Norge ASA om delvis opphevelse av vedtak av Klagenemnda for merverdiavgift om etterberegning av utgående merverdiavgift av verdiene av premier til lytterne, levert av annonsører.
- (2) P4 Radio Hele Norge ASA (heretter P4) er en riksdekkende, reklamefinansiert radiostasjon. Ordinære reklameinnslag kan etter kringkastingsloven av 4. desember 1992 § 3-1 samlet ikke overstige 15 % av daglig sendetid. Utenfor slik reklametid, i redaksjonell tid, kan annonsører bli eksponert for lytterne i forbindelse med ulike promoteringsaktiviteter. Disse kan eksempelvis bestå i konkurranser der lytterne kan delta, og der annonsøren leverer premiene. Eksponeringen skjer dels ved at annonsøren navngis før og etter konkurransen ved det som kalles intro- og outrospotter, dels ved kort omtale ellers under sending. Ofte lages det også forhåndsinnspilte lydinnslag som forteller hva slags premie lytteren har vunnet, kalt premiejingler. Premiene vil normalt være produkter – varer eller tjenester – som annonsøren omsetter.
- (3) Oppland fylkesskattekontor holdt bokettersyn hos P4 for årene 1994 og 1995. Da P4 ikke hadde beregnet utgående merverdiavgift av verdien av premier levert av annonsører, ble merverdiavgift etterberegnet for 43 avtaler om salg av reklame i forbindelse med promoteringsaktiviteter, i det vesentlige konkurranser. P4 påklaget vedtaket til Klagenemnda for merverdiavgift, som stadfestet vedtaket, men slik at avgiftsgrunnlaget ble redusert til den enkelte annonsørs omsetningsverdi for de produkter som var brukt som premier.

- (4) Jeg bemerker for ordens skyld at når merverdiavgiftsloven omtales i det følgende, siktes det til loven slik den lød for 1994 og 1995.
- (5) P4 anla søksmål ved stevning 10. juli 2000 og krevde Klagenemndas vedtak opphevet for så vidt gjaldt den nevnte etterberegning av merverdiavgift. P4 hevdet blant annet at premiene var gitt direkte fra annonsør til lyttere, og at de ikke var vederlag til P4 for reklametjenester.
- (6) Oslo byrett fant det ikke tvilsomt at det var ytet reklametjenester ved promoteringsvirksomheten, og at premiene til lyttere var en del av vederlaget for disse tjenestene. Det forelå omsetning ved et bytte, og omsetningen var avgiftspliktig, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd, jf. § 13 annet ledd nr. 8, jf. § 3 nr. 3. Retten la videre til grunn at P4 ikke hadde rett til fradrag for inngående avgift siden premiene utelukkende var anskaffet for å brukes som gaver, lovens § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 annet ledd nr. 4. Etterberegningsbeløpet, som bygget på antatt omsetningsverdi av premiene, kunne ikke anses vilkårlig fastsatt. Jeg nevner at partene var enige om at Klagenemndas vedtak skulle oppheves for så vidt gjaldt ett punkt i bokettersynsrapporten. Domsslutningen har denne ordlyd:
- ”1. Vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift den 13. mars 2000 i sak nr 4219 vedrørende org. nr. 963 789 505, P4 Radio Hele Norge ASA, oppheves for så vidt gjelder bokettersynsrapportens pkt. 5.1.5. For øvrig frifinnes Staten v/Finansdepartementet.
2. P4 Radio Hele Norge ASA dømmes til å betale saksomkostninger til Staten v/Finansdepartementet med 36.500 – trettisekstusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.”
- (7) P4 anket dommen. Borgarting lagmannsrett sluttet seg til tingrettens resultat og i hovedtrekk til begrunnelsen. Lagmannsretten fant at premiene måtte anses som en delvis motytelse for den samlede eksponering som annonsøren fikk i forbindelse med promoteringsaktiviteten, og dette måtte anses som én reklametjeneste. Det forelå avgiftspliktig omsetning. Det var ikke grunnlag for fradrag for inngående merverdiavgift. Anførselen om at etterberegningsbeløpet var vilkårlig fastsatt, ble ikke opprettholdt for lagmannsretten. Dommen har denne domsslutning:
- ”1. Oslo byretts dom av 31. mai 2001 stadfestes.
2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten med kroner 50.840 – femtitusenåttehundreog førti – med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum, for tiden 12 – tolv – prosent årlig rente, fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.
- Oppfyllelsesfristen er 2 – to – uker fra forkynnelsen av lagmannsrettens dom.”
- (8) P4 har anket over lagmannsrettens bevisvurdering og rettsanvendelse. For Høyesterett er det fremlagt skriftlige uttalelser fra syv vitner, hvorav tre er nye. For de tidligere instanser er det fremsatt enkelte anførsler som ikke er gjentatt for Høyesterett.
- (9) Den ankende part – P4 Radio Hele Norge ASA – har i korthet gjort gjeldende:

- (10) Kringkastingsloven skiller mellom reklame og sponsorvirksomhet innenfor sitt virkeområde, og har i § 1-1 en definisjon av disse begrepene. I kapittel 3 finner en regler om varighet og innhold i slike innslag. Opplysninger om sponsor ved annonseringen og/eller ved avslutningen av programmet er pålagt i § 3-4 første ledd. Den eksponering som en sponsor kan få i redaksjonell tid, faller ikke inn under kringkastingslovens reklamebegrep. Dette må få betydning for hvordan en ser på denne virksomheten i relasjon til reklamebegrepet i merverdiavgiftsloven. Det erkjennes at sending av intro- og outropspotter er reklame etter merverdiavgiftsloven. Annonsøren betaler for slike innslag, og tjenesten er avgiftspliktig. Men det samme gjelder ikke for programlederens omtale av annonsør i redaksjonell tid og for premiejingler, da dette likestilles med redaksjonelt stoff. Det er strengt regulert hva omtalen kan bestå i, jf. kringkastingsloven § 3-4. Det er i strid med den redaksjonelle integritet å ta betalt for slik omtale, og P4 gjør det ikke. Bare i noen få tilfelle er det kontraktsfestet at det skal gis omtale i redaksjonell tid, og aldri for premiejingler. Omtale og premiejingler kan ikke anses å falle inn under begrepet reklame i merverdiavgiftsloven § 13 annet ledd nr. 8.
- (11) Subsidiært anføres at den naturlige synsmåte er at det foreligger et avgiftspliktig uttak for annonsøren, ikke en avgiftspliktig omsetning av reklametjenester fra P4s side mot vederlag i premier. Om avgiftspliktig uttak vises til lovens § 22 og § 14 annet ledd nr. 4. Ordlyden i disse bestemmelsene og reelle hensyn støtter P4s syn. Annonsørene gir bort produkter eller tjenester i markedsføringsøyemed til P4s lyttere. Det er således annonsørene som er sluttbrukere i disse tilfellene. P4 har vært i kontakt med en del annonsører og fått bekreftet at de er enige i denne vurdering.
- (12) Dersom annonsørene ikke anses som sluttbrukere, oppstår spørsmålet om reklametjenestene er omsatt. Dette bestrides. Det er ikke naturlig å anse premiene som vederlag for reklametjenestene, slik at det foreligger et bytteforhold, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første ledd jf. § 3 nr. 3.
- (13) Ved vurderingen av om det foreligger omsetning, er det flere momenter som har betydning. I noen få tilfelle er premiene omtalt i avtalene som gjenytelser. I disse tilfellene er etterberegning godtatt av P4. I de øvrige avtalene er det fastsatt at det skal være premier, men uten at det normalt er angitt noen verdi for disse. Dette skyldes at annonsøren står svært fritt når det gjelder premier. Det blir aldri krevd at det skal ytes premier. Selv om det er angitt i avtalen hva premiene skal være, kan dette endres av annonsøren på et senere tidspunkt. Vederlaget for reklameavtalen er uavhengig av premienes verdi. Staten har da også frafalt en anførsel om sammenheng mellom premieverdi og kontantvederlag, men gjør likevel gjeldende at verdien har betydning, i hvert fall indirekte, for prisspørsmålet. Dette bestrides, og det vises til vitneforklaringer om prispolitikken.
- (14) Mellom partene i avtalene er oppfatningen at annonsøren yter premiene direkte til lytterne. P4 har aldri fått noen faktura på premiene, de blir aldri P4s eiendom, og P4 har ikke risikoen for dem. Dersom annonsøren ikke vil yte premier, vil en konkurranse enten bli avholdt med premier i form av P4-krus eller lignende, eller ikke avholdt i det hele tatt. Premiene er i det hele tatt av liten interesse for P4. Konkurranser utgjør bare en mindre del av P4s redaksjonelle produkt, og svært få lyttere legger særlig vekt på premiene som begrunnelse for å høre på P4.

- (15) En samlet vurdering av disse momentene må føre til at premiene ikke kan anses å inngå i vederlaget for promoteringsavtalene.
- (16) Dersom det legges til grunn at P4 og annonsørene har inngått en bytteavtale der premier byttes mot omtale i redaksjonell tid, må P4 ha krav på fradrag for inngående avgift etter merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Motivet for å ta premiene som delvederlag, er å bruke dem i den reklametjenesten P4 skal utføre for annonsøren. Premiene er en innsatsfaktor i reklametjenesten. Dette tilfredsstiller det kravet til relevans for virksomheten som er oppstilt i Rt. 2001 side 1497 som vilkår for fradragsrett. Det er ikke grunn til å atskille premiene fra kontantvederlaget.
- (17) Synspunktet ved alternativet bytteavtale må være at konkurransene bidrar til å gjøre P4 populær slik at en får mange lyttere, noe som igjen bidrar til at en kan ta høyere priser for reklame. Noen gavehensikt overfor lytterne foreligger ikke. Fradrag kan da ikke nektes med hjemmel i lovens § 22 første ledd nr. 3, jf. § 14 annet ledd nr. 4, som avskjærer rett til fradrag når noe er anskaffet utelukkende til bruk som gaver eller i reklameøyemed. Bestemmelsen må uansett kunne tolkes innskrenkende i dette spesielle tilfelle.
- (18) Det er først for Høyesterett at staten har anført at premiene kan anses som anskaffet i reklameøyemed. Dette er en ny anførsel, og anken kan ikke avgjøres på dette grunnlaget. Det er vist til Rt. 1998 side 1779 og Rt. 2000 side 402.
- (19) Et subsidært synspunkt er at premiene må anses som en rabatt, ut fra samme synspunkter som ble lagt til grunn i Rt. 2000 side 402. I vår sak er situasjonen at premiene ikke har interesse for P4 fordi de skal brukes som innsatsfaktor for annonsøren.
- (20) P4 Radio Hele Norge ASA har nedlagt slik påstand:
- ”1. Vedtak truffet av Klagenemnda for merverdiavgift den 13. mars 2000 i sak nr. 4219 vedrørende P4 Radio Hele Norge ASA kjennes ugyldig for så vidt gjelder bokettersynsrapporten pkt. nr. 5.1.1.-5.1.4, 5.1.6, 5.1.7 (NOK 8.144), 5.1.8-5.1.15, 5.1.19-5.1.25, 5.1.27-5.1.28, 5.1.30 (NOK 7.664) og 5.1.31-5.1.43.
 2. Staten v/Finansdepartementet tilpliktet å tilbakebetale til P4 Radio Hele Norge ASA v/styrets formann kr. 363.335,- i merverdiavgift samt tilhørende ikke ettergitte renter, med tillegg av forsinkelsesrenter etter forsinkelsesrenteloven fra og med 14. mai 1998 og til betaling finner sted.
 3. P4 Radio Hele Norge ASA tilkjennes saksomkostninger for tingrett og lagmannsrett med tillegg av avsavnsrente fastsatt etter rettens skjønn, samt saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av forsinkelsesrenter etter forsinkelsesrenteloven fra 14 dager etter dommens forkynnelse og til betaling skjer.”
- (21) Ankemotparten – staten v/Finansdepartementet – har i korthet gjort gjeldende:
- (22) Lagmannsrettens dom er riktig.
- (23) Reklamebegrepet i merverdiavgiftsloven er svært vidt. Kringkastingslovens bestemmelser om reklame og sponsorvirksomhet har ingen betydning for forståelsen av merverdiavgiftslovens reklamebegrep. P4s ytelser gjennom intro- og outropspotter, redaksjonell omtale og premiejingler må vurderes som en samlet, avgiftspliktig reklametjeneste.

- (24) Ordlyden i promoteringsavtalene kan være noe forskjellig, men de fleste viser at annonsørene har påtatt seg en plikt til å levere premiene. Der dette ikke fremgår, må det anses underforstått. P4 ville ikke gjennomført konkurransene dersom annonsøren ikke hadde levert premier. Det foreligger en gjensidig bebyrdende avtale, et bytte for så vidt gjelder premieforpliktelsen. Reklametjenestene er da omsatt, og det skal betales avgift av vederlaget for tjenestene.
- (25) At premiene går direkte til lyttere, har ingen betydning for avgiftsspørsmålet. Det er ikke et krav at vederlaget skal tilfalle medkontrahenten. Det har heller ikke betydning om en vil betegne P4 som eier av premiene, eller om P4 har risikoen for dem. For øvrig er det statens syn at premiene har økonomisk verdi for P4.
- (26) Premiene er til bruk i P4s virksomhet, og utgangspunktet er lovens § 21 første ledd om rett til fradrag for inngående avgift i utgående avgift. Men fradragsretten er avskåret i og med at premiene ble anskaffet "utelukkende" for å deles ut vederlagsfritt til lyttere som gave, alternativt som reklame for P4. Det er ikke et krav om gavehensikt. Næringsdrivende deler sjelden ut penger eller gjenstander uten å ta sikte på at det skal tjene virksomheten. Lovgiver har gjennom bestemmelsene i §§ 22 og 14 søkt å unngå en vurdering av om vederlagsfrie ytelser i form av gaver og reklame er til bruk i virksomheten, noe som ville skape en vanskelig kontrollsituasjon.
- (27) Staten v/Finansdepartementet har nedlagt slik påstand:
- "1. Borgarting lagmannsretts dom av 8. oktober 2003 stadfestes.**
 - 2. Staten v/Finansdepartementet tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer."**
- (28) Mitt syn på saken:
- (29) Jeg er kommet til at lagmannsrettens avgjørelse er riktig, og jeg kan i det alt vesentlige slutte meg til rettens begrunnelse.
- (30) Jeg nevner innledningsvis at kringkastingsloven § 1-1 skiller mellom reklame og sponsing. Annonsørers bidrag til gjennomføring av konkurranser mv. er eksempler på sponsing, og i lovens § 3-4 er det gitt nærmere regler om dette. Det er ikke omtvistet at P4 har overholdt disse reglene. Det er heller ikke omtvistet at omsetning av reklametjenester er merverdiavgiftspliktig, jf. lovens § 13 annet ledd nr. 8.
- (31) P4 hevder prinsipielt at premiene ikke er vederlag for reklameytelser. Synspunktet er at det ikke tas betaling for omtale av annonsøren fra programleders side eller for konkurranser, fordi dette er en del av det redaksjonelle stoffet i radiokanalen. Det ville være i strid med den redaksjonelle integritet å ta betalt for stoff av denne karakter. For intro- og outropotter blir det betalt på vanlig måte, og merverdiavgift er beregnet av vederlagene.
- (32) Til dette har lagmannsretten bemerket:

”Lagmannsretten er enig med staten i at promoteringsaktiviteten, med den samlede eksponering den gir annonsøren, utgjør et naturlig hele, og at aktiviteten må anses som én reklametjeneste. Etter lagmannsrettens oppfatning blir det kunstig å skille ut ett element i avtalene – omtale av premier i redaksjonell tid – og vurdere om dette element i seg selv utgjør en reklametjeneste.”

- (33) Det er nok så at de fleste kontraktene ikke inneholder noe om omtale i redaksjonell tid, men det finns eksempler på unntak. Selv om en programleder ikke er pliktig til å omtale annonsøren i redaksjonell tid, ut over det loven krever, oppfatter jeg bevismaterialet slik at dette regelmessig gjøres i praksis, slik at annonsøren kan ha grunn til å regne med at det vil bli gjort. Det er også opplyst at det som oftest produseres reklamejingler, blant annet for å sørge for korrekt angivelse av premiene. Jeg kan vanskelig se det annerledes enn at slik omtale er egnet til å markedsføre annonsøren, på samme måte som intro- og outrospottene. Omtalen vil bidra til å øke eksponeringen av annonsøren. Jeg er derfor enig med lagmannsretten i at eksponeringen i forbindelse med promoteringsaktiviteten må anses som et hele, og det må da være på det rene at den totale eksponeringen går inn under reklamebegrepet i merverdiavgiftsloven.
- (34) Det neste spørsmålet er om det foreligger omsetning av reklametjenester – om det er inngått gjensidig bebyrdende avtaler. Etter merverdiavgiftsloven § 3 nr. 3 er et bytte omsetning i lovens forstand, og definert som ”[l]evering av vare eller ytelse av tjeneste som helt eller delvis vederlag for mottatte varer eller tjenester.” I vår sak er det avgjørende i denne forbindelse om premiene må anses som en del av vederlaget for reklametjenesten.
- (35) De fremlagte kontraktene gjelder stort sett promoteringsavtaler der P4 skal gjennomføre en konkurranse, men det er også eksempler på andre former for aktiviteter som lytterne inviteres til å delta i. For å gjennomføre konkurransene og de øvrige aktivitetene det her er tale om, er P4 avhengig av at det kan ytes premier. Premiene er en nødvendig innsatsfaktor i denne programvirksomheten. Det fremgår klart av de fleste av kontraktene at annonsøren er forpliktet til å levere premier. Der det ikke fremgår, må det anses underforstått. Kontraktene for de aktuelle årene er noe forskjellige, og det virker litt tilfeldig hva som er tatt inn. Dette er også erkjent fra P4s side. I de fleste er det angitt hva premien skal være og hvor mange som skal deles ut.
- (36) Jeg er enig med staten i at det ikke kan fritas for merverdiavgift for P4 at premiene leveres direkte til lyttere. Premiene må likevel anses som vederlag for reklame – det foreligger gjensidig bebyrdende avtaler.
- (37) Hvorvidt det er et vilkår for avgift at ytelsen har økonomisk verdi for P4, tar jeg ikke standpunkt til. Men etter min vurdering har premiene slik verdi. P4 gjennomfører flere lytterkonkurranser hver dag, og det ville være underlig om dette ble gjort dersom en ikke regnet med lytterinteresse. Lytterinteresse må også annonsørene ha regnet med. Det er også vanskelig å tro at lytternes interesse er helt upåvirket av om verdien av premiene for alle disse konkurransene – at P4 krus og lignende er tilstrekkelig. P4 er avhengig av høye lyttertall for sin finansiering, og det er ikke noe som tyder på at promoteringsvirksomheten ikke bidrar til lytterinteresse på samme måte som andre programmer.
- (38) Min konklusjon må bli den samme som lagmannsrettens – det foreligger avgiftsmessig omsetning ved at reklametjenester byttes mot vederlag som dels består i at annonsøren

leverer premier. Forholdet kan ikke betraktes som uttak for annonsøren, slik at annonsøren må anses som sluttbruker i merverdiavgiftssystemet.

- (39) Jeg går da over til fradragsspørsmålet. P4 hevder å ha krav på fradrag for inngående avgift i utgående avgift etter hovedregelen i merverdiavgiftsloven § 21 første ledd. Det er ikke omtvistet at premiene er til bruk i virksomheten. Spørsmålet er om fradrag er utelukket ved bestemmelsene i § 22 første ledd nr. 3. Her fastsettes at fradragsretten ikke omfatter inngående avgift på "[a]ndre varer og tjenester som anskaffes utelukkende til bruk som nevnt i § 14, annet ledd". Fradragsrett omfatter dermed ikke varer og tjenester som er anskaffet for å brukes som gaver eller i reklameøyemed, § 14 annet ledd nr. 4.
- (40) Jeg anser det klart at disse bestemmelsene hindrer fradragsrett for inngående avgift på premiene. Bestemmelsene kan ikke tolkes innskrenkende slik at P4 oppnår fradragsrett. Premiene kan anses som gaver til lytterne, men mer naturlig som anskaffet i reklameøyemed, idet promoteringsaktivitetene med utdeling av premier også fungerer som en form for markedsføring av P4. Resultatet blir det samme. Det § 14 annet ledd nr. 4 tar sikte på, er vederlagsfrie utdelinger fra næringsdrivende, både gaver uten markedsføringsverdi og gaver/reklamemateriale med slik verdi. Den næringsdrivende anses i disse tilfellene som sluttbruker.
- (41) P4 har anført at anken ikke kan avgjøres på det grunnlag at premiene deles ut i reklameøyemed fra P4. Det er vist til Rt. 1998 side 1779 og Rt. 2000 side 402. Jeg er ikke enig i dette. Vurderingen av at utdelingen av premier gjøres i reklameøyemed, bygger ikke på noe annet faktum enn det Klagenemnda har lagt til grunn. Det dreier seg bare om rettsanvendelse med samme saksforhold.
- (42) Jeg går ikke nærmere inn på det rabattsynspunktet som P4 subsidiært har gjort gjeldende. Det er begrunnet med at premiene ikke har interesse for P4 fordi det skal brukes som innsatsfaktor for annonsøren. Ut fra det jeg har lagt til grunn, kan dette ikke føre fram.
- (43) Lagmannsrettens dom må etter dette stadfestes.
- (44) For Høyesterett er statens krav på saksomkostninger 90 000 kroner. Jeg er enig i lagmannsrettens omkostningsavgjørelse, og P4 må også betale omkostningene for Høyesterett. Kravet tas til følge.
- (45) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler P4 Radio Hele Norge ASA til staten v/Finansdepartementet 90 000 – nittitusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

- (46) Dommer **Stang Lund:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (47) Dommer **Støle:** Likeså.
- (48) Dommer **Matningsdal:** Likeså.
- (49) Dommer **Aasland:** Likeså.

(50) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler P4 Radio Hele Norge ASA til staten v/Finansdepartementet 90 000 – nittitusen – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: