



**ROBERT  
PÅHLSSON**

# **SPONSORING**

**Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen**  
**2:a upplagan**

IUSTUS FÖRLAG



# Juridikbok se

Denna digitala version av verket är nedladdad från [juridikbok.se](http://juridikbok.se).

Den licens som tillämpas för de verk som finns på juridikbok.se är **Creative Commons CC BY-NC 4.0**. Licensvillkoren måste följas i sin helhet och dessa finner du här <https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/legalcode.sv>

Sammanfattningsvis innebär licensen följande:

Tillstånd för användaren att:

- Kopiera och vidare distribuera materialet oavsett medium eller format
- Bearbeta och bygga vidare på materialet

Villkoren för tillståndet är:

- Att användaren ger ett korrekt erkännande, anger en hyperlänk till licensen och anger om bearbetningar är gjorda av verket. Detta ska göras enligt god sed.
- Att användaren inte använder materialet för kommersiella ändamål.
- Att användaren inte tillämpar rättsliga begränsningar eller teknik som begränsar andras rätt att göra något som licensen tillåter.

Se även information på

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.sv>



Sponsring



# SPONSRING

Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen

ROBERT PÅHLSSON

Andra upplagan

IUSTUS FÖRLAG

© Författaren och Iustus Förlag AB, Uppsala 2007

ISBN 978-91-7678-683-3

Sättning: Byrå4

Tryckning: Elanders Sverige AB, Mölnlycke 2007

Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala

Tfn: 018-65 03 30, fax: 018-69 30 99

Webbadress: [www.iustus.se](http://www.iustus.se), e-post: [kundtjanst@iustus.se](mailto:kundtjanst@iustus.se)

# Förord

Under senare år har sponsring kommit att få stor betydelse, både som marknadsföringsåtgärd och som alternativ finansieringskälla för kultur, idrott m.m. Undersökningen i denna bok av förutsättningarna för avdrag för sponsringskostnader vid inkomstbeskattningen, har därför stor praktisk betydelse.

Eftersom skattereglerna på området är vaga måste analysen i hög grad vila på studier av rättspraxis, och på en diskussion om vilka bedömningskriterier som leder till en konsekvent och teoretiskt hållbar rättstillämpning. Framställningen riktar sig därvid till alla som önskar att närmare studera den inkomstskatterättsliga behandlingen av sponsringskostnader.

Projektet har stötts av Humanistisk-Samhällsvetenskapliga Forskningsrådet, av Institutet för Rättsvetenskaplig Forskning samt av Stiftelsen Richard C Malmstens Minne. Jag tackar härmed varmt dessa sponsorer.

Göteborg i november 2000

*Robert Pålsson*

# Förord till andra upplagan

Andra upplagan innehåller vissa omarbetningar och tillägg. I fjärde kapitlet har jag beaktat rättsutvecklingen efter de s.k. Pharmacia- och Falconmålen vilka avgjordes av Regeringsrätten 2000 RÅ 2000 ref. 31 I och II. Det sjätte kapitlet om FoU-utgifter har också uppdaterats med avseende på rättsutvecklingen under senare år. Även i övriga kapitel har vissa ändringar gjorts.

Göteborg i november 2007

*Robert Pålsson*

# Innehåll

## Förkortningar 9

### 1 Inledning 11

- 1.1 Problem och syfte 11
- 1.2 Nettoinkomstbegreppet 13
- 1.3 Vad är sponsring? 14
- 1.4 Företagsekonomiska aspekter på sponsring 16
- 1.5 Undersökningens uppläggning och disposition 19

### 2 Allmänt om sponsring och inkomstskatterätt 22

- 2.1 Inledning 22
- 2.2 Avdragsrätten för marknadsföringskostnader 22
- 2.3 Uttagsbeskattning vid sponsring 26
- 2.4 Skattskyldighet för sponsorbidrag 28

### 3 Modell för rättsfallsanalys 33

- 3.1 Allmänt 33
- 3.2 De undersökta kostnadsbegreppen 33
- 3.3 De undersökta omkostnadskriterierna 34
- 3.4 Dispositionen 38

### 4 Reklam- och PR-kostnader 39

- 4.1 Inledning 39
- 4.2 Definitionen av reklam i reklamskattelagen 41
- 4.3 Direkt motprestation 42
- 4.4 Förväntade effekter 46
- 4.5 Övriga kriterier 53
  - 4.5.1 Corporate social responsibility 58
- 4.6 Sammanfattande kommentar 59
- 4.7 Rättspraxis betydelse för omkostnads- och gåvobegreppen 68

|          |                                                |            |
|----------|------------------------------------------------|------------|
| 4.8      | Utvecklingen efter Pharmacia- och Falconmålen  | 72         |
| 4.8.1    | Lagstiftningsinitiativ har avvisats            | 72         |
| 4.8.2    | Kammarrättspraxis                              | 73         |
| 4.8.3    | Vissa äldre avgöranden i kammarrätterna        | 75         |
| <b>5</b> | <b>Personalkostnader</b>                       | <b>77</b>  |
| 5.1      | Inledning                                      | 77         |
| 5.2      | Direkt motprestation                           | 79         |
| 5.3      | Förväntade effekter                            | 80         |
| 5.4      | Övriga kriterier                               | 87         |
| 5.5      | Sammanfattande kommentar                       | 90         |
| 5.6      | Kammarrättsavgöranden                          | 94         |
| <b>6</b> | <b>Forsknings- och utvecklingskostnader</b>    | <b>96</b>  |
| 6.1      | Inledning                                      | 96         |
| 6.2      | Direkt motprestation                           | 98         |
| 6.3      | Förväntade effekter                            | 103        |
| 6.4      | Övriga kriterier                               | 107        |
| 6.5      | Sammanfattande kommentar                       | 108        |
| <b>7</b> | <b>Representation</b>                          | <b>111</b> |
| 7.1      | Inledning                                      | 111        |
| 7.2      | Bahcos ambulans                                | 113        |
| 7.3      | När kvalificeras sponsring som representation? | 114        |
| <b>8</b> | <b>Sammanfattande kommentar</b>                | <b>119</b> |
| 8.1      | Inledning                                      | 119        |
| 8.2      | Direkt motprestation                           | 119        |
| 8.3      | Förväntade effekter                            | 122        |
| 8.4      | Övriga kriterier                               | 123        |
| 8.5      | De lege ferenda                                | 125        |
| 8.6      | Slutord                                        | 127        |
|          | <b>Källor</b>                                  | <b>129</b> |
|          | <b>Rättsfallsregister</b>                      | <b>132</b> |
|          | <b>Sakregister</b>                             | <b>135</b> |

# Förkortningar

|       |                                                       |
|-------|-------------------------------------------------------|
| ABL   | Aktiebolagslagen (2005:551)                           |
| AGL   | Lag om arvsskatt och gåvoskatt                        |
| BeU   | Bevillningsutskottets betänkande                      |
| Ds    | Departementsserien                                    |
| FoU   | Forskning och utveckling                              |
| FTL   | Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)                  |
| ICC   | International Chamber of Commerce                     |
| IL    | Inkomstskattelagen (1999:1229)                        |
| kap.  | kapitel                                               |
| KF    | Kooperativa Förbundet                                 |
| KL    | Kommunalskattelagen (1928:370)                        |
| KR    | Kammarrätt                                            |
| MKSR  | Mellankommunala skatterätten                          |
| mom.  | moment                                                |
| NJA   | Nytt Juridiskt Arkiv                                  |
| OECD  | Organization for Economic Cooperation and Development |
| PR    | Public Relations                                      |
| prop. | proposition                                           |
| ref   | referat                                               |
| RF    | Regeringsformen                                       |
| RN    | Rättsnämnden                                          |
| RR    | Regeringsrätten                                       |
| RSL   | Lag om skatt på annonser och reklam (1972:266)        |
| RSV S | Riksskatteverkets meddelanden serie S                 |
| RSV   | Riksskatteverket                                      |
| RÅ    | Regeringsrättens Årsbok                               |
| SIL   | Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)              |
| SKU   | Skatteutskottets betänkande                           |
| SKV   | Skatteverket                                          |
| SN    | Skattenytt                                            |
| SOU   | Statens offentliga utredningar                        |
| SST   | Svensk Skattetidning                                  |
| WWF   | World Wildlife Fund                                   |
| www   | world wide web                                        |



# 1 Inledning

## 1.1 Problem och syfte

En skatterättslig grundföreställning är att det inte är upp till skattemyndigheter eller domstolar att överpröva de affärsmässiga bedömningar som en skattskyldig näringsidkare gör. Företagets ledning förväntas vara bäst skickad att på ett ekonomiskt riktigt sätt bedöma om exempelvis en anskaffning av en tillgång eller en utgift för en tjänst är motiverad eller ej. Den skattskyldige näringsidkarens beslut att spendera pengar i verksamheten presumeras därför vara företagsekonomiskt motiverade. Eftersom kostnader i verksamheten är avdragsgilla kan företaget här självt sägas disponera över avdragsrätten, och därmed över omfattningen av själva inkomstbegreppet.

Detta synsätt medför emellertid inte att de skattskyldigas bedömningar alltid måste godtas utan närmare granskning. I stället kan det av allmänna principer sägas följa, att Skatteverket inte äger någon *generell* rätt att pröva om ett företag är rationellt skött eller har omotiverade kostnader. Om utgångspunkt tas i vissa utgiftstyper kan frågeställningen nyanseras ytterligare.

Det är utan tvekan så, att vissa utgifter typiskt sett har ett tydligare samband med näringsverksamhet än andra. Föreställningen om detta samband innefattar ofta ett antagande om kausalitet, genom att intäkter och kostnader är varandras betingelser.<sup>2</sup> Detta förhållande kan lätt iaktas såvitt gäller t.ex. varuförsäljning. Det som skall säljas måste först inköpas, bearbetas etc. Företaget är i behov av lokaler osv.

Men vad gäller, respektive bör gälla, ifråga om kostnader för olika slags marknadsföring? Under senare år har sponsring kommit att få stor betydelse både som marknadsföringsåtgärd, och som alternativ finansieringskälla för kultur, idrott m.m. Här kan inte sambandet mellan

<sup>1</sup> Se härom Pålsson 1997, särskilt kapitel 3.

utgifterna och näringsverksamheten fastställas lika enkelt. Kriterierna för omkostnadsqualifikation och därmed följande avdragsrätt kan vara subjektiva, t.ex. syftet med utgiften, eller objektiva, t.ex. transaktionens karaktär av affärsmässig, normal, eller branschmässigt konventionell.

Detta är ett principiellt och ständigt aktuellt inkomstskatterättsligt problem, vilket illustreras med följande exempel. I RÅ 1976 ref. 127 I och II hade två företag, emballagetillverkaren PLM samt Kooperativa Förbundet, båda yrkat avdrag för bidrag till olika renhållningskampanjer. RR medgav PLM avdrag med hänvisning till att opinionsbildning mot engångsförpackningar skulle kunna vara negativt för företagets försäljning. Bidraget framstod därvid som en motiverad reklamkostnad. RR ansåg att motsvarande samband saknades för KF:s del, varför detta företag vägrades avdrag.

Svårigheterna med att identifiera ett bestämt samband mellan marknadsföringskostnader och viss näringsverksamhet bäddar för olika uppfattningar. Detta bekräftas av de rättsfall, där just avdragsrätten för sådana kostnader prövats. Skattedomstolarna har därvid sett sig föranlåtna att göra just de överprövningar av de skattskyldigas dispositioner, som annars i princip anses falla utanför dessa domstolars kompetens. Denna omständighet är i sig tillräcklig för att väcka forskarens nyfikenhet.

De bestämmelser i skattelagstiftningen som reglerar avdrag för olika former av marknadsföringskostnader, är allmänna och tämligen vaga. Huvudregeln för inkomstslaget näringsverksamhet i 16 kap. 1§ IL stadgar att "[u]tgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad."<sup>2</sup> Mot denna regel måste ställas förbudet mot avdrag för gåvor i 9 kap. 2§ 2 st. IL. Denna bestämmelse är viktig och har vid flera tillfällen lett till att avdrag vägrats för sponsringsliknande bidrag.<sup>3</sup> Rättspraxis kan knappast betecknas som heltäckande och gränsdragningsproblemen är återkommande. Rättsläget är således oklart.

Syftet med denna framställning är att analysera den skattemässiga betydelsen av samband mellan vissa marknadsföringskostnader, främst sponsring, och skattepliktiga intäkter. För att åstadkomma detta har jag undersökt hur skattedomstolar (främst RR) faktiskt argumenterar,

<sup>2</sup> Speciella regler finns för bl.a. representation samt forsknings- och utvecklingskostnader. Här om närmare i kapitel 2 nedan.

<sup>3</sup> Motioner med förslag om regleringar har avvisats av riksdagen, se t.ex. SkU 1982/83:35 s.14, SkU 1984/85:2 s.13, Bet. 2004/05:SkU6 samt Bet. SkU 2006/07:11. SkU har därvid uttryckligen hänvisat till att avdrag för kostnader avseende sponsring mycket väl kan medges enligt allmänna regler.

och bedömer sambandet. Resultatet av praxisundersökningen leder till slutsatser om innehållet i gällande rätt. Jag har också använt undersökningsresultatet som underlag för kommentarer avseende rättssystemets kvalitet på området. Som utgångspunkter för rättsfallsundersökningen har jag använt mig av vissa skatterättsliga omkostnadstyper, nämligen reklam och PR, personalkostnader, kostnader för forskning och utvecklingsarbete samt representation. Vid undersökningen av respektive område har jag sökt fastställa betydelsen i gällande rätt av vissa antagna kriterier för omkostnadskvalifikation. Dessa kriterier är främst kraven på motprestation och förväntade effekter av sponsringen. Metoden presenteras och diskuteras närmare i kapitel 4. Slutligen skall påpekas att periodiseringsfrågor inte behandlas annat än undantagsvis.

## 1.2 Nettoinkomstbegreppet

De västerländska inkomstskattesystemen utgår i princip från att det är nettot av en verksamhet som skall beskattas. Med netto avses principiellt vad som är kvar av intäkterna, sedan kostnaderna för att förvärva dem dragits av. Detta synsätt vilar på *skatteförmågeprincipen*, dvs. tanken att skattebördan skall fördelas efter de skattskyldigas faktiska förmåga att bära den. Det företag som redovisar stora intäkter men litet överskott förutsätts därvid ha sämre skattekraft, än det som visserligen har mindre intäkter, men som på grund av lägre kostnader lyckas hålla nettovinsten högre. Den ekonomiska grunden för detta synsätt kan härledas till Adam Smith som redan på 1700-talet hävdade just inkomsten som ett mått på skatteförmågan.

De värderingar som kommer till uttryck i ett på skatteförmåga byggt inkomstbegrepp är dock betydligt äldre. Den normativa grunden för detta synsätt är ett önskemål om horisontell rättvisa. Tanken att lika fall skall behandlas lika är en etisk idé, äldre än rättsstaten men också en förutsättning för denna. Inkomstbeskattningens principer för kostnadsavdrag kan hänföras till denna idéhistoriska tradition.

Förverkligandet av de beskrivna idéerna om skatteförmåga är helt beroende av att sambandet mellan intäkter och kostnader kan fastställas på ett tillfredsställande sätt. Om relevanta, dvs. avdragsgilla, kostnader inte kan identifieras är det inte möjligt att åstadkomma en korrekt nettobeskattning. Om den praktiska rättstillämpningen inte vilar på riktiga och konsekventa teoretiska grunder, föreligger allvarliga systemfel. Det är således av avgörande betydelse att de principiella kriterier diskuteras, som skall skilja det avdragsgilla från det icke avdragsgilla. Principiella

kriterier för samband mellan kostnader och intäkter bör enligt min uppfattning ständigt omprövas och omformuleras. En undersökning av sponsringskostnaders behandling i rättspraxis lämnar underlag till den kontinuerliga diskursen om nettobeskattningens teori.

### 1.3 Vad är sponsring?

I det nutida västerländska samhället är människorna mer än någonsin tidigare utsatta för påverkansförsök genom olika marknadsföringsåtgärder. Variationer i dessa åtgärder liksom i synsätt och intressen gör, att företagens marknadsföring uppfattas och värderas på olika sätt av olika personer, i olika situationer. En god samhällekonomi anses förutsätta ett blomstrande näringsliv, och marknadsföringen är i detta perspektiv någonting gott, eftersom den är ägnad att öka efterfrågan och konsumtion. Samtidigt höjs regelmässigt röster som varnar för marknadsföringens negativa sidor. Invändningarna kan vila på allmänna etiska grunder, såsom exempelvis att reklam principiellt inte bör riktas till barn. Sådan reklam är t.ex. inte tillåten i svensk kommersiell television. Kritiken kan också baseras på ekonomiskt rationella skäl, vilket bl.a. lett till att många länder har restriktioner avseende marknadsföring av t.ex. tobak, eftersom konsumtion leder till ökade kostnader för sjukvård.<sup>4</sup>

Jag skall inte här söka utveckla denna diskussion, utan endast peka på några frågor som särskilt rör kostnader för allmänt imageskapande åtgärder, särskilt för sponsring. Under 1990-talet ägde en markant social nedrustning rum i Sverige. Några av de områden som blev särskilt utsatta för besparingar i det allmännas utgifter var idrott och övrig kultur. Samtidigt finns det inom dessa fält stora möjligheter för företagen att nå sådan exponering av varumärken, produkter m.m., som eftersträvas med sponsring av olika slag.

Sponsring av idrott är sedan länge en mycket omfattande och väl etablerad företeelse.<sup>5</sup> Stora tävlingar såväl som hela organisationer och

<sup>4</sup> Detta har inte bara lett till lagstiftningsåtgärder, utan även till självsaneringsåtgärder av olika slag. Från det internationella området kan t.ex. nämnas de etiska råd som utformats av International Chamber of Commerce, se ICC, International Code of Sales Promotion och International Code on Sponsorship.

<sup>5</sup> Omfattning av sponsring är naturligtvis svår att fastställa, och det faller utanför ramen för denna framställning att undersöka dess faktiska förekomst. Nämnas kan dock att sponsringen i Sverige uppskattats till närmare en miljard kronor årligen, se Hansson 1997 med däri intagna hänvisningar. Enligt Hansson, som hänvisar till Svenska Sponsringsföreningen, är t.ex. de sponsringsbidrag som svensk idrott erhåller betydligt större än statens anslag till Riksidrottsförbundet.

arenor antar t.o.m. sponserers namn, t.ex. Volvo Open (golf) och Skandiacupen (fotboll), respektive Panos Ljungskile (fotboll) och Gothia (basket). Inom centrala områden för kultur har sponsring under senare år tämligen snabbt kommit att inta platsen som en dominerande finansieringskälla. Exempelen är även här många. Göteborgssymfonikerna och Göteborgsoperan har sponsrats av bl.a. Volvo, SKF, SAS, och Stena. Moderna museet har sponsrats av Pharmacia Upjohn, NCC, och SAS. Även sponsring av social omsorg har uppmärksamats av näringslivet, som ett sätt att ge den egna verksamheten PR. Ett exempel är här McDonalds satsningar på barnsjukvård.<sup>6</sup>

Begreppet sponsring har karaktäriserats i många sammanhang. Det är inte nödvändigt för denna undersökning att närmare undersöka och i detalj precisera olika definitioner av begreppet.<sup>7</sup> En allmän beskrivning av innebörden är emellertid nödvändig. Det skall därvid framhållas att den rättsfallsundersökning som jag presenterar i kapitel 4–8, är baserad på den skatterättsliga behandlingen av sponsring i en relativt vid bemärkelse. Begreppet kan därvid sägas ha den allmänna innebörden, att det avser en kommersiell aktörs finansiering eller understödjande av exempelvis idrottsliga eller kulturella aktiviteter, där åtminstone ett delsyfte är att på sikt åstadkomma gynnsamma effekter på denne aktörs kommersiella verksamhet. Härvid bör understrykas att sådan verksamhet inte i och för sig förutsätter att någon motprestation utgår från den sponsrades sida. Med sponsring avses i denna framställning även stöd som t.ex. leder till att sponsorn ges sådan offentlig uppmärksamhet, i massmedia eller annorstädes, som kan vara positiv för dennes verksamhet, utan att den sponsrade för den skull levererar en avgränsad motprestation.

Oavsett hur en definition formuleras framstår det med hänsyn till normalt språkbruk som självklart, att sponsringen syftar till att väcka positiva associationer i samband med det sponsrande företags namn och verksamhet, och att härigenom gynnsamt påverka resultatutvecklingen.<sup>8</sup> Ett av de viktigaste syftena med sponsring är givetvis att bidra

<sup>6</sup> För en översikt och tidsbild av den samtida svenska kultursponsringen i slutet av nittio-talet se t.ex. Swanberg, Lena Katarina, Vi betalar, vi betalar, Månadsjournalen, november 1998.

<sup>7</sup> En sökning i en vanlig biblioteksdatabas på ordet sponsring ger ett stort antal träffar, avseende vetenskaplig företagsekonomisk såväl som mer allmän litteratur. Det är mycket vanligt att författare av framställningar av detta slag preciserar sponsringsbegreppet med definitioner av olika slag.

<sup>8</sup> Företagsekonomiska aspekter på marknadsföring berörs översiktligt i avsnitt 1.4.

till skapandet av en positiv bild av det sponsrade företaget och dess verksamhet.”<sup>9</sup>

Sponsringens imageskapande syfte hindrar naturligtvis inte att även andra intressen kan göra sig gällande i någon utsträckning. I OECD:s International Code on Sponsorship framhålls att ”Sponsorship benefits the general public by making possible events and activities which might not otherwise have been feasible. Successful sponsorship, therefore, benefits all the concerned parties, including sponsors, organizers, media and performers, and the general public.” Detta uttalande illustrerar en komplikation i sammanhanget, nämligen den som följer av att sponsringens samhällseliga funktioner är betydligt fler och vidare än dess syfte. Mot OECD:s synnerligen positiva inställning kan därför ställas farhågor om otillbörlig styrning och inflytande på exempelvis konstnärliga val eller på andra delar av en sponsrad verksamhet.

Det råder alltså knappast någon tvekan om att sponsringen som marknadsföringsinstrument fått ökade allmänt samhällsnyttiga funktioner, genom att kulturell och idrottslig verksamhet kunnat bedrivas med hjälp av finansiering från näringslivet. Samtidigt kan pekas på den förskjutning i ansvaret för dessa verksamheter som en förändrad finansieringsstruktur kan leda till. Det kan sålunda antas att förväntningarna från medborgarna på att det allmänna skall bekosta idrottslig och annan kulturell verksamhet, gradvis minskar i takt med att avnämaren och samhället i övrigt anpassar sig till ökad privat finansiering. Det moraliska ansvaret för verksamheter som tidigare förutsattes falla på stat och kommun, kan härigenom i mångas ögon successivt komma att flyttas över till näringslivet, något som i sin tur medför en motsvarande ansvarsbefrielse för den offentliga sektorn.

## 1.4 Företagsekonomiska aspekter på sponsring

Företagsekonomisk teori och företagsekonomiskt språkbruk har stor genomslagskraft inom vissa delar av skatterätten, något som bl.a. kommer till uttryck i sambandet mellan redovisning och beskattning. På andra områden förefaller skatterätten i viss utsträckning ”leva sitt eget liv”. Ett exempel på detta är marknadsföringskostnader. I syfte att något nyansera bilden av dessa kostnader skall jag därför mycket kortfat-

<sup>9</sup> Kultursponsring, handledning i konsten att skriva sponsringsavtal, utgiven av föreningen Kultur och Näringsliv, citerad i Månadsjournalen, november 1998, s.51.

tat redogöra för vissa av de terminologiska och teoretiska grunder som kommer till uttryck i företagsekonomisk litteratur.

Olika slags marknadsföringsåtgärder sammanfattas ofta under beteckningen *marknadskommunikation*.<sup>10</sup> Med detta uttryck understryks att det moderna företags marknads kommunikationssystem omfattar kommunikation med olika personer och grupper, såsom t.ex. mellan-händer, konsumenter, myndigheter m.fl. Beroende på adressatkrets talar man bl.a. om business marketing, dvs. marknadskommunikation med avnämare vilka själva är företag, eller consumer marketing, som riktar sig till privata konsumenter.<sup>11</sup>

Marknadskommunikationen (the marketing mix eller the communications mix) brukar vanligen indelas i fyra olika element; *advertising*, *sales promotion*, *PR*, samt *personal selling*. Det första marknadsförings-verktyget, *advertising*, motsvaras huvudsakligen av vad som skulle kunna kallas *traditionell reklam*.

*Advertising* definieras ofta med hjälp av konkreta exempel på sådan reklam, t.ex. "the purchase and use of space in newspapers, magazines or outdoor locations or the purchase and use of time on radio and television, by an identified sponsor, for the promotion of goods, services or ideas".<sup>12</sup>

Uttrycket *sales promotion* kan översättas till svenska som *säljfräm-jande åtgärder*. Dessa kan ses som komplement till den renodlade reklamen och utgörs av "[s]hortterm incentives to encourage purchase or sale of a product or service".<sup>13</sup> I förhållande till en kundkrets som består av företag kan sådana säljfrämjande åtgärder bestå av deltagande i mäs-sor, information via hemsidor, nyhetsbrev och liknande, men även av säljstimulerande åtgärder av personligt slag, såsom försäljningstävling-ar, subventionerade semesterresor och presenter.<sup>14</sup> Dessa säljfrämjande åtgärder kan förstås även riktas mot konsumenter, liksom mer ty-piskt konsumentorienterad *sales promotion*, som t.ex. rabattkuponger, finansieringsupplägg samt lotterier och andra spelliknande aktiviteter.

*PR*, eller *public relations*, brukar användas i svenskan utan att över-sättas. Uttrycket är en samlingsbeteckning för förhållandet och atmos-fären mellan företaget och dess omvärld. Det handlar här inte bara om åtgärdstyper med direkt anknytning till ett företags produkter. *PR*-

<sup>10</sup> Se t.ex. Kotler och Armstrong 1991 s.422ff, Kotler 1991 s.567ff, och Frain 1986, s.276ff.

<sup>11</sup> Se Eckles 1990, s.4f.

<sup>12</sup> Frain 1986 s.276.

<sup>13</sup> Kotler 1991 s.567.

<sup>14</sup> Se Eckles 1990 s.311.

begreppet vilar nämligen på ett mycket omfattande syfte, eller om man så vill, flera syften. Här är inte endast fråga om åtgärder som skall skapa efterfrågan och sprida kunskap om företagets produkter, utan om strävan efter ett i övergripande och allmän mening gynnsamt klimat för företaget att verka i. I denna kontext är sponsring ett viktigt inslag. Ett annat numera mycket vanligt begrepp som avser marknadskommunicerande åtgärder vilka syftar till att skapa positivt laddad medvetenhet om företaget är *branding*.

Kotler definierar sådan PR som utgör en del av "the marketing mix" som "[a] variety of programs designed to improve, maintain, or protect a company or product image".<sup>15</sup> Konkreta exempel på vad som normalt faller inom dessa begreppsbestämningar är åtgärder som skapar nyhetsutrymme i media, t.ex. pressreleaser och personliga kontakter med journalister, liksom lobbyism och annan påverkan på beslutsfattare. Som typiska PR-åtgärder kan även kategoriseras bidrag till välgörenhet, samt självfallet den i detta arbete särskilt aktuella företeelsen sponsring, av exempelvis idrott och kultur.

*Personal selling* är det fjärde elementet i "marknadsmixen". Med detta uttryck avses säljarens muntliga presentation, som syftar till att förmå någon att fatta beslut om köp. Denna kommunikation kan naturligtvis förekomma i olika sammanhang, i butiker, liksom i hem, på kontor eller på telefon.

I modern marknadsföringsteori framhålls ofta vikten av en genomtänkt strategi med en för det enskilda företaget relevant kombination av olika åtgärder, vilka tillsammans täcker flertalet eller alla de fyra marknadsföringselementen. Detta synsätt illustreras väl av uttrycket "the marketing mix". I kampanjer och strategier som riktar sig till konsumenter tänks företagets åtgärder i regel omfatta samtliga marknadsföringselement.<sup>16</sup> Aktiviteter som riktar sig till andra företag (business marketing) kan få en mer avgränsad utformning, men det förtjänar framhållas att bredare marknadsföringsinsatser även i dessa fall kan vara motiverade av den omständigheten, att privatpersoners konsumtionsmönster utgör den bakomliggande grunden för efterfrågan. Dessa är ju i många fall slutanvändare av en produkt.<sup>17</sup>

Det måste framhållas att man generellt i företagsekonomisk litteratur kraftigt understryker betydelsen av the marketing mix som en stra-

<sup>15</sup> Se Kotler 1991 s.567.

<sup>16</sup> Se Frain 1986 s.276.

<sup>17</sup> Jämför Eckles 1990 s.4.

tegisk blandning, där alla ingredienserna samspelar och är beroende av varandra. Denna uppfattning är naturligtvis ett uttryck för en föreställning om objektiv, faktisk, kausalitet mellan åtgärderna och företagets resultat, åtminstone i ett långsiktigt perspektiv. Det säger sig självt att det är svårt, för att inte säga omöjligt, att i ljuset av detta synsätt försöka värdera enstaka insatser. ”Då företagen har ett antal verktyg (’marknadsföringsmixen’) som man använder parallellt, som kompletterar varandra och som varierar en del över tiden, är det mindre meningsfullt att försöka kvantifiera ett värde som en viss marknadsföringsåtgärd medfört.”<sup>18</sup> Detta kan vara skäl att även vid skatterättsliga bedömningar ta hänsyn till en viss åtgärds samband med annan marknadsföring.

Det är inte svårt att inse hur samspellet mellan sponsring och traditionell reklam kan gestalta sig. En elitidrottsman kan exempelvis genom att använda sportartiklar sprida kännedom om dem genom den mediabevakning som han utsätts för. Samtidigt, eller efter en tid, annonseras varan, kanske med hjälp av idrottsmannen själv. Nikes lansering av sportskor med hjälp av Michael Jordan vid mitten av 1990-talet är ett exempel på detta. Och vilken tennisintresserad TV-tittare har kunnat undgå att notera att Davis Cup-spelarna har brukat läska sig med Coca-Cola vid sidbytena?

## 1.5 Undersökningens uppläggning och disposition

Det är mot denna bakgrund angeläget att närmare studera rättstillämpningen avseende avdrag för olika slags marknadsföringskostnader. Den omständigheten att RR ibland vägrat avdrag för vad den skattskyldige ansett vara relevanta marknadsföringskostnader, medger vissa antaganden. Avdragbarheten, dvs. skatterättslig omkostnadsqualifikation, förutsätter normalt att den marknadsföringsåtgärd som företaget vidtagit vilar på affärsmässig grund, närmare bestämt på ett samband med näringsverksamheten, vilket kan uppfattas som relevant. Problemet blir då självfallet att fastställa vad detta samband konkret innebär, eller att helt falsifiera antagandet. Några av de konkreta frågor som därvid bör ställas är följande: I vilken utsträckning krävs det att sådana marknadsföringskostnader står i *viss proportion* till exempelvis intäkterna? Krävs en *motprestation* riktad direkt till utbetalaren, och är förväntade *positiva*

<sup>18</sup> Nording, Lars, Avdragsrätten för kultursponsring, SN 1995 s.270.

*effekter* på sikt nödvändiga för omkostnadsqualifikation och därmed följande avdragsrätt? Och *vems förväntningar* skall tillmätas betydelse, den skattskyldiges egna eller fiscus?

Undersökningen syftar således även till att diskutera om det i praxis kan preciseras likheter i den skatterättsliga behandlingen av olika sponsringskostnader. Om detta är fallet blir uppgiften att undersöka om likheterna lett till bedömningar av så principiellt likartat slag, att gemensamma kriterier eller rättsliga principer kan formuleras, för den skatterättsliga bedömningen av marknadsföringskostnader.

Några viktiga avgränsningar skall genast göras. I den följande beskrivningen (kapitel 2) av de skatteregler som kan bli aktuella vid sponsring redovisar jag bestämmelser av betydelse för såväl den sponsrade som för sponsorn. Den rättsfallsundersökning som utgör framställningens centrala del omfattar dock endast sponsorns rätt till avdrag för kostnader avseende sponsring. Härvid bör påpekas att restriktivitet i praxis gentemot vissa avdrag ibland kan vara betingad av att den aktuella kostnaden typiskt sett ligger i gränslandet mellan omkostnader och levnadskostnader, för vilka avdrag aldrig skall medges, se 9 kap. 2§ IL. Som exempel, med anknytning även till marknadsföring, kan nämnas representationskostnader. Jag har emellertid i denna framställning undersökt marknadsföringskostnader utan sådan typisk närhet till levnadskostnadsområdet.<sup>19</sup>

Oavsett den aktuella kostnadens avstånd till levnadskostnadsområdet kan ett avgörande naturligtvis vara betingat av faktorer som främst rör bevisningen. Jag har emellertid valt att ägna denna framställning åt frågor som rör tolkningen av relevanta lagregler i IL, samt subsumtionen av ostridiga omständigheter under tolkningsresultaten. Detta innebär att jag bara i undantagsfall diskuterar rena bevisfrågor. Avslutningsvis skall påpekas att jag inte heller behandlar frågeställningar som rör mervärdesskatt och punktskatter.

Den konkreta dispositionen innebär att framställningen kan indelas i en allmän del (kapitlen 1–2) och en speciell del (kapitlen 3–8). I den allmänna delen diskuterar jag sponsringens skatterättsliga karaktär, och analyserar relevanta lagregler och motivuttalanden. Här återfinns också en översiktlig beskrivning av den ekonomiska och sociala miljö i vilken dessa kostnader förekommer. Den speciella delen, som inne-

<sup>19</sup> För en undersökning av förhållandet mellan levnadskostnader och omkostnader, se Pahlsson 1997.

håller själva rättsfallsundersökningen har givits en problemorienterad disposition. Här presenterar jag analysen av praxis under rubriker, vilka utgör problematiseringar av problemet med kravet på samband mellan avdragsgilla kostnader och näringsverksamheten. Denna disposition, liksom för rättsfallsundersökningen särskilda metodfrågor, behandlas närmare i kapitel 3.

## 2 Allmänt om sponsring och inkomstskatterätt

### 2.1 Inledning

I detta kapitel skall jag översiktligt redovisa de inkomstskatteregler som typiskt sett kan bli aktuella i samband med sponsring. Dessa bestämmelser spänner över ett flertal områden. De grundläggande principiella inkomstskattefrågor som generellt kan uppkomma i samband med sponsring kan indelas i tre kategorier. Dessa är (i) frågan om avdrag för kostnader avseende sponsring och (ii) den därmed sammanhängande frågan om uttagsbeskattning av sponsorn, samt (iii) den eventuella beskattningen hos mottagaren av ett sponsorbidrag.

### 2.2 Avdragsrätten för marknadsföringskostnader

1. Sponsring är i företagsekonomiskt hänseende att betrakta som en marknadsföringskostnad.<sup>1</sup> Varken för sponsring eller för marknadsföringskostnader i allmänhet finns det i skatterätten några särskilda regler om avdragsrätt. Den skattemässiga behandlingen av utgifter för sponsring faller därför normalt under inkomstskatterättens allmänna bestämmelser. I det följande skall också visas att sponstringskostnader, som ges viss särskild form, kan vara avdragsgill med stöd av speciella regler.

Den grundläggande allmänna regeln avseende avdragsrätt vid inkomstbeskattningen finns numera i 16 kap. 1§ IL enligt vilken "[u]tgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad."

Under förutsättning att erforderligt samband föreligger mellan en marknadsföringskostnad och den bedrivna verksamheten, kan således kostnaden kvalificeras under dessa allmänna bestämmelser, och härige-

<sup>1</sup> Se 1.3.

nom vara avdragsgill. Det är således med detta rättsliga stöd som kostnader för annonsering och annan reklam är avdragsgill. Under reglerna kan även sponsring av olika slag falla. Ett exempel är finansiering av en idrottsmans verksamhet, samtidigt som idrottsmannen exponerar företagets namn eller produkter. Sponsringen kan härvid utgöra en *personalkostnad*, vilken alltså är avdragsgill på i princip samma grund som lön till anställd. Sponsring kan också utgöra personalkostnad, om ett företag t.ex. sponsrar en idrottsförening som de anställda är engagerade i.

Sponsringen kan också t.ex. ha givits formen av ett bidrag till en privat eller offentlig kulturinstitution, varvid sponsorn i samband med dennas verksamhet ges publicitet av förväntat goodwillskapande karaktär. Även i detta fall föreligger avdragsrätt med stöd av de allmänna bestämmelserna, givet att publiciteten kan anses korrekt värderad, men kostnaden är nu närmast av *reklam- eller PR-karaktär*.

Det finns inte någon speciell reglering av avdragsrätten för just marknadsföringskostnader. Detta hindrar emellertid inte att vissa sådana kostnader, t.ex. för sponsring, kan omfattas av lydelsen i vissa speciella bestämmelser. Här måste understrykas att inkomstskatterätten har en egen terminologi och begreppsbildning. Det är därför nödvändigt att placera in sponsringen i den skatterättsliga begreppsapparaten, om de speciella reglernas tillämplighet på sådana kostnader skall kunna undersökas.

Utgifter för sponsring kan skatterättsligt vara att hänföra till *representation*. Exempel på detta kan vara utgifter för PR i samband med exempelvis ett idrotts- eller kulturevenemang, där företagets avnämare bjuds på förtäring, eller erhåller enklare presenter. Avgränsningen av sådana sponsorutgifter som utgör representation är särskilt viktig, eftersom rätten till avdrag här begränsas till sådana utgifter som har "omedelbart samband" med den bedrivna verksamheten, se 16 kap. 2§ IL. Syftet med de speciella avdragsreglerna för representation var när de infördes att motverka missbruk av avdragsrätten, genom att personliga levnadskostnader hänfördes till representation.<sup>2</sup> Bestämmelserna har kommit att ändras under ett stort antal tillfällen under årens lopp.<sup>3</sup>

En annan bestämmelse som kan föranleda omkostnadskvalifikation av utgifter för sponsring är 16 kap. 9§ IL. Här stadgas att avdrag får ske för utgifter för sådan *forskning och utveckling* "som har eller kan antas få betydelse" för den skattskyldiges näringsverksamhet (FoU-regeln).<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Se prop. 1963:96 s.48 och 51.

<sup>3</sup> Härom Pahlsson 1997 s.230ff.

<sup>4</sup> Detsamma gäller för utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

I motsats till specialregeln rörande representationsutgifter förefaller FoU-regeln principiellt innebära ett svagare krav på samband mellan kostnaden och den skattskyldiges verksamhet. Detta synes framgå redan vid en språklig jämförelse mellan rekvisitet "har eller kan antas få betydelse" och rekvisitet "omedelbart samband". När särreglering för FoU först infördes skedde detta emellertid inte främst för att utvidga avdragsrätten, utan för att förenkla förfarandet, undvika tvister m.m.<sup>5</sup> Senare motivuttalanden förefaller att bekräfta denna avsikt.<sup>6</sup> Frågan om hur regeln uppfattats och använts i rättspraxis kan naturligtvis inte besvaras utan särskild analys.

2. Om utgifter för viss sponsring inte uppfyller de olika krav för samband med näringsverksamheten vilka återfinns i de lagregler jag just berört, föreligger alltså normalt inte avdragsrätt.<sup>7</sup> Vidare måste här också särskilt framhållas att icke avdragsgill sponsring även kan avgränsas med stöd av det generella avdragsförbud som enligt gäller för gåvor. Sponsring av exempelvis idrottslig eller kulturell verksamhet som har karaktär av gåva är således inte heller avdragsgill. Observera att dessa båda rättsliga grunder för vägrad avdragsrätt åtminstone i teorin inte är identiska. Bristande samband mellan kostnaden ifråga och den bedrivna verksamheten, kan således diskvalificera från avdragsrätt, även om de s.k. gåvorekvisiten inte är uppfyllda.<sup>8</sup>

3. Redan mot bakgrund av denna korta redogörelse bekräftas de problem av principiell natur som jag pekat på i det föregående.<sup>9</sup> Hur skall avdragsrätten bedömas om gåvoavsikt inte finns? Vilken form av effekt, förväntad eller konstaterad, skall därvid krävas för avdragsrätt? I vilken utsträckning måste denna effekt ta sig formen av en direkt motprestation från den som sponsras? Krävs viss proportionalitet mellan kostnaden och den bedrivna verksamhetens resultat, omsättning eller annat? Och vems uppfattning skall gälla, sponsorns eller fiscus?

4. En annan viktig fråga är hur en marknadsföringsutgift som är av blandad karaktär skall behandlas. Om exempelvis sponsring från ett

<sup>5</sup> Se prop. 1970:135 s.36.

<sup>6</sup> Se prop. 1989/90:110 s.610ff.

<sup>7</sup> Av RR:s motivering i Pharmaciämålet (se kapitel 4) följer dock att sponsringsutgifter skatterättsligt även kan komma att kategoriseras som lokalkostnader.

<sup>8</sup> Dessa brukar anses vara frivillighet, gåvoavsikt och en förmögenhetsöverföring i enlighet med denna avsikt. Se vidare Silfverberg 1992 s.14ff. samt under 3.7 nedan.

<sup>9</sup> Se särskilt 1.4.

företag vid en objektiv granskning delvis anses innehålla ett gåvomoment, men utgiften ändå kan antas medföra någon nytta för företaget, uppkommer frågan om huruvida en proportionering bör göras mellan en avdragsgill och en icke avdragsgill del. Jag kommer i undersökningen att ägna detta problem särskild uppmärksamhet.

Allmänna frågor rörande avdragsrätten för marknadsföringskostnader har behandlats sparsamt i doktrinen.<sup>10</sup> Enligt Sandström "är [det] givet, att avdrag får ske för alla reklamkostnader, vilka hava samband med rörelsen".<sup>11</sup> I LLMS berörs frågan i anslutning till att gåvobegreppet diskuteras. Författarna förefaller kritiska till rättsläget och anser att ett bidrag endast borde klassificeras som gåva när det finns personliga intressen bakom bidraget. Rättspraxis ger enligt dem uttryck för "en beaktansvärd inskränkning i kostnadsbegreppet".<sup>12</sup> Kritiska synpunkter har även anförts av bl.a. Bjuvberg.<sup>13</sup>

Avdragsrätten för forsknings- och utvecklingskostnader kommenteras kortfattat av flera författare. Johnsson och Rabe understryker bl.a. att det är tillräckligt att den skattskyldige har ett rimligt intresse av det arbete som bekostas av näringsverksamheten.<sup>14</sup> Eriksson påpekar att detta kan medföra avdragsrätt för t.ex. grundforskning som endast har "indirekt" betydelse för den skattskyldiges verksamhet.<sup>15</sup> Sponsring kan som nämnts även omfattas av andra skatterättsliga kostnadsbegrepp, såsom personalkostnader och representation. Härvid har representationskostnader behandlats tämligen utförligt.<sup>16</sup>

Flera intressanta artiklar som behandlar bl.a. kultursponsring har publicerats under årens lopp. I artiklarna pekas på flera av de principiella frågeställningar som jag berört ovan. Artiklarna har också det gemensamt, att de pekar på en viss restriktivitet i rättspraxis. Enligt Medbo och Thuresson föreligger det en skillnad mellan företagsekonomiska och skatterättsliga bedömningar, bl.a. på så vis att man inom skatterätten fäster större vikt vid tekniken för marknadsföring, än vad som är fallet inom företagsekonomin.<sup>17</sup> Jag återkommer till denna viktiga fråga i anslutning till rättsfallsundersökningen.

<sup>10</sup> Förutom de verk som refereras i det följande måste nämnas Antonssons och Båvalls utmärkta handbok.

<sup>11</sup> Sandström 1944 s.302.

<sup>12</sup> Se LLMS s. 87.

<sup>13</sup> Se Bjuvberg i SN 2007 s. 101 ff.

<sup>14</sup> Johnsson och Rabe 1998 s.324.

<sup>15</sup> Eriksson s.334.

<sup>16</sup> Se härom Pålsson 1997 s.242f. med däri intagna hänvisningar.

<sup>17</sup> Medbo och Thuresson i SST 1986 s.374.

Landerdahl och Würtemberg menar att det redan av lagtexten följer att avdragsrätten för sponsring är beroende av en motprestation som har samband med bidragsgivarens verksamhet.<sup>18</sup> Enligt författarna följer dessutom av rättspraxis att avdragets storlek måste stå i rimlig proportion till motprestationen.<sup>19</sup> Liknande uppfattning uttrycks av Roos och Nording.<sup>20</sup>

Slutligen ska framhållas att Skatteverket i särskilda "riktlinjer" gett sin syn på rättsläget. Dessa synpunkter behandlas under 4.8 nedan.

### 2.3 Uttagsbeskattning vid sponsring

Reglerna om uttagsbeskattning kan sägas komplettera de ovan redovisade bestämmelserna om avdragsrätt. Begreppet uttag preciseras 22 kap. 1–5 §§ IL. Bestämmelserna innebär att vid uttag skall beskattning ske som om tillgången eller tjänsten avyttrats till ett pris motsvarande marknadsvärdet. Vid uttag av tjänst inträder denna rättsföljd enligt endast om uttaget är mer än "ringa".

Bestämmelsernas principiella betydelse i en sponsringssituation är i korthet följande.<sup>21</sup> Avdrag för en sponsorgåva i pengar kan helt enkelt vägras om det erforderliga sambandet med verksamheten saknas. Detsamma gäller naturligtvis om sponsorn exempelvis betalar utgifter för den sponsrade. Möjligheten att vägra avdrag, p.g.a. att gåva föreligger eller för att tillräckligt samband med sponsorns verksamhet saknas, är emellertid effektivt endast såvitt gäller penningtransaktioner, och för sådana förvärv som uppenbarligen är rörelsefrämmande.

Men sponsringen kan också bestå av varor ur sponsorns sortiment, eller av att sponsorn gratis utför eller låter utföra tjänster åt den sponsrade. En teater kan t.ex. erhålla rekvisita från ett byggföretag, eller fritt annonsutrymme i ortens tidning. Antag att sponsorn här inte erhåller något eller endast ett litet värde i gengäld, och att avdragsrätt egentligen inte borde föreligga. Det framstår emellertid som opraktiskt att i efterhand söka identifiera just de icke avdragsgilla kostnaderna, vilka troligen belastat varu- eller personalkonto. Samtidigt är det av neutra-

<sup>18</sup> Landerdahl och Würtemberg i SN 1987 s.541.

<sup>19</sup> A.a. s.550. Författarna hävdar också att avdrag för sponsring bedöms enligt samma kriterier som omkostnadsavdrag i övrigt (s.549).

<sup>20</sup> Se Roos i SST 1990 s.139 och Nording i SN 1995 s.269.

<sup>21</sup> Uttagsbeskattning behandlas utförligt i bl.a. Aldén 1998, Persson Österman 1997, LLMS samt Wiman 1987.

litetsskäl nödvändigt att beskattningseffekter träffar den näringsidkare som privat tillgodogör sig tillgångar och tjänster. Resultatet skulle annars bli att avdrag i praktiken medgavs för personliga levnadskostnader och för andra icke avdragsgilla ändamål. Uttagsbeskattningsreglerna verkar härigenom som komplement till de bestämmelser som reglerar avdragsrätten.

I kammarrättspraxis finns exempel på uttagsbeskattning av sponsor. Sparbanken Finn hade sponsrat Akademiska föreningen med ett räntefritt lån om 2 000 000 kronor. Som motprestation fick banken bl.a. utnyttja lokaler som föreningen disponerade. Med hänvisning till räntefriheten ansågs en icke avdragsgill gåva föreligga och banken uttagsbeskattades.<sup>22</sup>

Rättsföljden uttagsbeskattning kommer i princip ifråga så snart ett värde lämnat näringsverksamheten utan att ett marknadsmässigt vederlag erhållits i utbyte. Med hänvisning till exemplen ovan med teaterns rekvisita och annonsering innebär detta att sponsorerna, dvs. byggnadsföretaget och tidningen, principiellt kan uttagsbeskattas så snart värdet av rekvisitan respektive annonseringen understiger marknadsvärdet av den PR som företagen erhåller p.g.a. sponsringen. Det är självklart att marknadsvärderingen här liksom i andra sammanhang är ägnad att medföra stora praktiska problem. Reglernas åsyftade principiella funktion är emellertid helt klar. Uttagsbeskattning vid sponsring kan aktualiseras om (i) en gåva till den sponsrade föreligger, om (ii) erforderligt samband saknas med den bedrivna verksamheten, eller om (iii) den sponsrades motprestation understiger marknadsvärdet av den tillgång eller tjänst som tagits ut ur verksamheten utan att detta är affärsmässigt motiverat. Observera att den avgörande omständigheten i samtliga fall dock är den, att verksamheten inte tillförts ett vederlag som motsvaras av den uttagna tillgångens eller tjänstens marknadsvärde.

Flera av de frågeställningar som jag berört i föregående avsnitt måste analyseras i ljuset av uttagsbeskattningsreglerna. Bestämmelserna medför nämligen ett krav på proportionalitet mellan vederlaget och det som lämnar verksamheten, eftersom rättsföljden uttagsbeskattning kan aktualiseras så snart vederlaget avviker från marknadsvärde. Neutralitetsskäl talar då för att ett motsvarande proportionalitetskrav generellt bör utgöra kriterium vid bedömning enligt de bestämmelser som reglerar avdragsrätt. Om därvid sponsring i form av en summa

<sup>22</sup> Kammarrätten i Göteborg mål nr. 820-2000.

pengar till en kulturinstitution endast delvis motsvaras av PR- värde för sponsorn, borde en proportionering göras, så att en del av kostnaden får dras av. Kostnaden har ju då endast delvis erforderligt samband med den bedrivna näringsverksamheten.

På motsvarande vis talar neutralitetsskäl för en fördelning mellan avdragsgillt och icke avdragsgillt, om en sponsringsåtgärd delvis omfattas av de s.k. gåvorekvisiten, dvs. delvis utgör en gåva. Om sponsringen t.ex. består i att sponsorn ger den sponsrade rabatter som inte vilar på affärsmässiga grunder, utan som i själva verket utgör gåva, uttagsbeskattas ju sponsorn åtminstone i teorin för mellanskillnaden. Neutralitetsskäl talar i så fall för att en proportionering också bör ske, om sponsring i form av ett penningbidrag delvis utgör gåva.

De angivna sätten kan åtminstone i teorin åstadkomma korrekt beskattning och neutralitet mellan avdragsreglerna och uttagsbeskattningsreglerna. Det finns emellertid också skäl av främst praktisk karaktär som talar emot detta slags tillämpning, t.ex. svårigheterna med att fastställa marknadsvärden för de olika former av publicitet eller annan uppmärksamhet som sponsring ofta förväntas resultera i. Det förefaller mot denna bakgrund inte helt omöjligt att man i rättstillämpningen många gånger avstår från proportioneringar av det angivna slaget. Denna fråga måste därför ges uppmärksamhet i en undersökning av rättspraxis.

Bedömningen kompliceras även på ett principiellt sätt av önskemålet om förutsebarhet. Ett krav på proportionering skulle i sin tur kunna leda till att avdragsrätten för sponsring inte skulle kunna baseras på en prognos om dess effekter på den skattskyldiges verksamhet. I stället skulle avdragsrätten principiellt få bedömas först då ett eventuellt PR-värde kunnat fastställas. En sådan ordning skulle troligen i många fall te sig tämligen verklighetsfrämmande. Det skulle då också bli omöjligt att ge den skattskyldiges uppfattning om relevansen av hans kostnader företräde, dvs. att låta bedömningen ske på sådana subjektiva grunder som förespråkats i doktrinen. Även dessa frågor måste således ges särskild uppmärksamhet vid analys av praxis.

## 2.4 Skattskyldighet för sponsorbidrag

När marknadsföringskostnader i allmänhet och sponsring i synnerhet diskuteras, brukar sponsorns avdragsrätt vara det dominerande problemet. Frågan om under vilka förutsättningar ett sponsorbidrag utgör skattepliktig intäkt för mottagaren är emellertid också intressant.

Liksom för avdragsrätten kan det teoretiskt korrekta svaret möjligen vara lättfunnet, medan man i praktiken kan ställas inför besvärliga gränsdragningsproblem.

Det finns inga specialregler avseende skattskyldighet för sponsorintäkter. Området regleras följaktligen av allmänna regler. Detta innebär att frågeställningen sönderfaller i två problem, vilka får lösas i tur och ordning. För det första måste den frågan ställas, om mottagaren av sponsorbidraget är skattskyldig till inkomstskatt. Om skattskyldighet principiellt föreligger hos det mottagande subjektet, måste för det andra måste undersökas om det aktuella sponsorbidraget är skattepliktigt för mottagaren.

1. Bestämmelserna om skattskyldighetens omfattning återfinns främst i 3–7 kap. IL. För fysiska personer och dödsbon är undantagen relativt få och det är väl egentligen endast ett som torde kunna aktualiseras i sponsorsammanhang. Enligt en regel i 7 kap. 21§ IL frikallas ägare till specialbyggnader för inkomst som är hänförlig till sådan verksamhet, som gör att byggnaden skall klassificeras som specialbyggnad enligt FTL. Även viss mark och vissa markanläggningar som ingår i den verksamhet som föranleder specialbyggnadskvalifikation omfattas av skattefriheten.<sup>23</sup>

De byggnadstyper som främst torde komma ifråga i sponsorsammanhang är vårdbyggnader, idrottsanläggningar, skolbyggnader, kulturbyggnader och byggnader med religiös anknytning. Räckvidden av undantaget är inte helt klar. Frikallelsen från skattskyldighet omfattar enligt ordalydelsen ”inkomst från sådan användning av fastigheten”, en formulering som måste tolkas i ljuset av att det numera endast finns tre inkomstslag. Detta torde kunna innebära att sponsorbidrag för exempelvis underhåll, reparationer och ombyggnader av specialbyggnader inte skall beskattas hos mottagaren.

Det är emellertid skattskyldighetsbestämmelserna för juridiska personer som är viktigast i sponsorsammanhang. Juridiska personer utom dödsbon kan endast vara skattskyldiga till statlig inkomstskatt.<sup>24</sup> Undantagen från den obegränsade skattskyldigheten är även här tämligen få, men ifråga om området sponsorskatterätt knappast försumbara.

<sup>23</sup> Se 2 kap. 2§ samt 3 kap. 2 och 3§§ FTL.

<sup>24</sup> Se för allmänna redogörelser av skattskyldighetens omfattning t.ex. LLMS kapitel 16. Även t.ex. Hagstedt 1972 och Bergström 1978.

Först skall påpekas att de nyss nämnda undantagen avseende specialbyggnader gäller även för juridiska personer. Detta synes innebära att ett betydande utrymme finns för skattefria bidrag som avser byggnader där privat utbildning och sjukvård bedrivs permanent.

Enligt 7 kap. 2§ IL undantas bl.a. stat och kommun från skattskyldighet. Detta innebär att den omfattande sponsring av offentliga kulturinstitutioner, t.ex. museer, teatrar och symfoniorkestrar, som nämnts i det föregående regelmässigt är skattefria för mottagaren. Om dessa institutioner bolagiserats, eller eljest kommit att drivas av privaträttsliga subjekt, blir dock skattskyldighet för mottagna sponsorbidrag aktuell.

I 7 kap. 17§ IL, den s.k. katalogen, finns vidare en förteckning över ett stort antal skattebefriade subjekt.<sup>25</sup> Dessa är frikallade från all annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet. Sponsorbidrag till de subjekt som förtecknas i katalogen är följaktligen i normalfallet skattefria för mottagaren.

Enligt bestämmelserna i 7 kap. 7–13§§ IL undantas s.k. allmännyttiga ideella föreningar från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse. Förutsättningarna för en förening att kvalificeras som allmännyttig torde omfatta det stora flertalet ideella föreningar i Sverige.<sup>26</sup> Dessa föreningar är därför inte skattskyldiga för sponsorbidrag som avser själva den ideella verksamheten, och inte föreningens eventuella näringsverksamhet eller fastighetsinnehav.

Skattebefrielsen omfattar även sådana rörelseinkomster som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Innebörden av de vaga rekvisiten naturlig anknytning och hävd har prövats i ett stort antal rättsfall, men framstår ändå som delvis oklar.<sup>27</sup> Principiellt medför dock detta utvidgade undantag avseende ideella föreningars skattskyldighet, att även viss näringsverksamhet som bedrivs av föreningar kan sponsras utan att mottagaren beskattas. Som exempel kan nämnas att upplåtelse av reklamplats på klubbdräkter är verksamhet som av hävd används som

<sup>25</sup> Se även 7 kap. 16§ IL.

<sup>26</sup> Föreningen skall ha till huvudsakligt syfte att främja allmännyttigt ändamål, den skall i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodose sådant ändamål, den skall vara öppen, samt bedriva en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar.

<sup>27</sup> Redogörelser för rättspraxis finns i bl.a. LLMS och i SKV:s handledning för taxering.

finansieringskälla för idrottsföreningar. Intäkt hänförlig till sådan upplåtelse är normalt skattefri för föreningen.

Enligt bestämmelserna i 7 kap. IL undantas från skattskyldighet även bl.a. kyrkor, sjukvårdinsrättningar vilkas verksamhet inte bedrivs i vinstsyfte, barmhärtighetsinrättningar, s.k. allmännyttiga stiftelser m.fl. subjekt. För dessa skall dock framhållas att skattebefrielsen är mindre omfattande än den som gäller för allmännyttiga ideella föreningar. De nu aktuella subjekten är nämligen alltid skattskyldiga för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse. Utrymmet för skattefria sponsorbidrag synes ändå vara betydande för vissa av dem. Exempel på sådana är bidrag till ideella sjukvårdinsrättningar av det angivna slaget, samt bidrag till forskningsstiftelser.

2. Om ett sponsorbidrag lämnats till en skattskyldig person blir nästa steg att undersöka om bidraget är av skattepliktig karaktär. Här måste först påpekas att vad som erhålls genom arv, testamente eller gåva per definition inte är skattepliktig inkomst, se 8 kap. 2§ IL.<sup>28</sup> Detta gäller oavsett om mottagaren har förvärvskällan tjänst eller bedriver näringsverksamhet.

Ett mottaget sponsorbidrag kan vara hänförligt till såväl inkomst av tjänst som inkomst av näringsverksamhet. Här förtjänar påpekas att klassificeringen av olika bidrag hos mottagaren är betydelsefull, även om avdragsrätten för den utbetalande sponsorn i de flesta fall grundas på den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 1§ IL. Detta visas lättast med ett exempel. Antag att ett företag sponsrar dels en idrottsman dels en teater som bedrivs i aktiebolagsform.<sup>29</sup> Idrottsmannen disponerar en bil på sponsorns bekostnad, och exponerar i gengäld dennes namn, varumärke eller liknande. Teatern mottar också ekonomiskt bidrag vilket skapar betydande PR för det sponsrande företaget.

Även om dessa båda typer av sponsorkostnader således kan vara avdragsgilla med stöd av samma bestämmelse medför deras olika karaktär ändå olika rättsverkningar. Sponsorbidraget till idrottsmannen har av allt att döma karaktär av skattepliktig intäkt av tjänst för denne, respektive personalkostnad för företaget, även om avtalet dem emellan inte givits den civilrättsliga formen av ett anställningsavtal. Detta leder

<sup>28</sup> Avdragsrätt kan då heller inte föreligga för sponsorn, se 9 kap. 2§ IL.

<sup>29</sup> Jag bortser i exemplet från att sponsorbidragen kan motsvaras av avdragsgilla kostnader hos den sponsrade.

bl.a. till att sociala avgifter skall betalas samt normalt att källskatt skall innehållas av utbetalaren. Bidraget till teatern däremot synes närmast vara att bedöma som en reklam- eller PR-utgift. Hos teatern blir det intäkt av näringsverksamhet (om denna inte utgör en allmännyttig förening och åtnjuter skattefrihet på denna grund). De olika skattesatserna för tjänst och näringsverksamhet respektive för fysiska och juridiska personer, leder här till skillnader i behandlingen av bidraget hos mottagaren.

Här bör även särskilt nämnas det troligen ganska vanliga fallet, att det sponsrande företaget som motprestation erhåller t.ex. biljetter till ett evenemang, eller fasta platser i t.ex. en teaterlokal. Om därefter företagets personal får utnyttja dessa framstår utgiften som en personalkostnad för företaget. De anställda skall därvid normalt förmånsbeskattas för värdet av förmånen. Det kan också tänkas att biljetter etc. används för representation, varvid förmånsbeskattning normalt inte blir aktuell.

## 3 Modell för rättsfallsanalys

### 3.1 Allmänt

Detta korta kapitel utgör en inledning till framställningens särskilda del, nämligen analysen av rättsfall från RR och kammarrätterna.<sup>1</sup> Jag skall här precisera det som tidigare sagts om undersökningens uppläggning och metod. I syfte att underlätta för läsaren kommer jag också att något kommentera den disposition jag valt.

### 3.2 De undersökta kostnadsbegreppen

Jag har avstått från att i detalj försöka definiera begreppet sponsring. I stället har jag nöjt mig med att lämna en allmän beskrivning av hur uttrycket i allmänhet uppfattas och används. Jag har emellertid också beskrivit det sponsringsbegrepp som legat till grund för denna undersökning. Mot bakgrund av sponsringsbegreppets vidsträckta och förhållandevis vaga innebörd har också framhållits ovan, att vad som i företagsekonomisk mening utgör kostnader för sponsring, skatterettsligt kan komma att omfattas av flera olika kostnadsbegrepp.<sup>2</sup> De skatterettsliga kostnadstyper som främst kan komma att fånga upp sponsringsutgifter är

- (i) kostnader för reklam och PR,
- (ii) personalkostnader,
- (iii) kostnader för forskning och utveckling samt
- (iv) kostnader för representation.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Beteckningen rättsfall används här i vid mening, innefattande även förhandsbesked.

<sup>2</sup> Se närmare härom under 2.2 ovan.

<sup>3</sup> Det förefaller att i princip råda konsensus i doktrinen om att det är till dessa skatterettsliga kostnadsbegrepp som sponsringskostnader normalt måste hänföras, se 2.2 ovan. Jämför dock Roos i SST 1990 s.136 som anser att "[r]enodlad personalvård i form av stöd till företagets konstförening, korpidrott eller individuell motion knappast [kan] inrangeras i uttrycket 'sponsring'." Se även det s.k. Pharmaciämålet, utförligt behandlat i kapitel 4 nedan, enligt vilket sponsringskostnader i skattesammanhang även kan komma att ses som lokalkostnader.

Det är följaktligen från dessa fyra områden som jag hämtat undersökningsmaterialet, dvs. de analyserade rättsfallen.

Den allmänna beskrivningen i kapitel 1 av innebörden av uttrycket sponsring har vidare fått avgränsa den grupp av rättsfall, inom respektive område, som jag valt ut för granskning. Eftersom det är sponserverksamheten som sådan som är intressant för undersökningen, har det saknat betydelse som själva ordet sponsring kommit till användning i de undersökta avgörandena.<sup>4</sup>

Urvalet av rättsfall gör, ifråga om avgörandena från RR, anspråk på att vara i princip uttömmande. Ett viktigt förbehåll måste emellertid göras. Äldre notismål är ibland så knapphändigt återgivna i RÅ, att det kan vara svårt att med säkerhet fastställa om fråga varit om sponsringsliknande utgifter eller ej. Härav följer att jag kan ha missat mål av detta slag. Sådana knapphändigt återgivna avgöranden är dock av mindre intresse för analysen av gällande rätt. Bristen på precision i den innebörd som jag i det föregående givit uttrycket sponsring, kan också leda till att något enstaka avgörande som innehåller sponsringsliknande omständigheter faller utanför undersökningen.

Det måste vidare framhållas att urvalet av undersökta avgöranden från kammarrätterna inte gör anspråk på någon fullständighet. Det är visserligen så att kammarrättsmål kan få prejudicerande verkan av betydelse, genom att länsrätter och skattemyndigheter beaktar dem i sin praxis.<sup>5</sup> Det främsta syftet med denna framställning är emellertid att analysera gällande rätt, sådan den kommer till uttryck hos RR. Antalet avgöranden från RR är dock förhållandevis litet, och det har nu gått ett antal år sedan det viktiga Pharmaciamålet avgjordes (RÅ 2000 ref. 31). En kortfattad och översiktlig redovisning av kammarrättspraxis från tiden efter detta avgörande visar hur rättstillämpningen inrättat sig efter Pharmaciadomen.

### 3.3 De undersökta omkostnadskriterierna

Jag har tidigare framhållit att skatteförmågeprincipen är den teoretiska grund, som nettointkomstbeskattningen vilar på.<sup>6</sup> Principen är i sin tur

<sup>4</sup> Uttrycket är ju också förhållandevis nytt i det svenska språket.

<sup>5</sup> Se om skatterättslig polycentri Pålsson i SN 1995 samt Alhager 1999 med i dessa verk införda hänvisningar.

<sup>6</sup> Se 1.2 ovan.

ett uttryck för den rättstatliga idén om att lika fall skall behandlas lika.<sup>7</sup> Naturligtvis kan det göras gällande att den enes kostnader för sponsring eller annan marknadsföring regelmässigt skiljer sig så från den andres, att något likabehandlingskrav inte är värt att uppställa.

Utgångspunkten måste emellertid vara att avdragsrätten m.m., för dessa utgifter liksom för andra, skall fastställas på ett så likformigt sätt som möjligt. Ofta är det inte svårt att på objektiva grunder fastställa sambandet mellan avdrag och verksamhet. Livsmedelshandlaren måste anskaffa smör och avlöna kassabiträdet, liksom bilhandlaren måste köpa bilar och avlöna säljare. Det är vid sådana förhållanden ganska enkelt att åstadkomma likformighet, liksom att kontrollera om sådan uppnåtts i befintlig praxis. När det emellertid gäller ”mjuka” kostnader av det nu aktuella slaget saknas lätt iakttagbara objektiva kriterier, med vilkas hjälp bedömningen kan göras av sambandet mellan avdragsgilla kostnader och den skattskyldiges verksamhet.

Samtidigt är generella kriterier nödvändiga även vid fastställandet av avdragsrätten för sådana ”mjuka” kostnader som exempelvis för sponsring, om avdragsyrkanden på detta område skall kunna bedömas på ett konsekvent och därmed likformigt sätt. Rättstillämpningen måste därför även här vila på korrekta och konsekventa teoretiska grunder. Ett viktigt syfte med denna framställning är just att undersöka förekomsten av sådana gemensamma kriterier i rättspraxis, samt att med hjälp av dessa förmedla en bild av rättsläget, som är användbar för såväl lagstiftaren, som för olika rättsanvändare.

Jag har valt att koncentrera undersökningen på följande kriterier. Redan av de allmänna reglerna för avdragsrätt i näringsverksamhet följer att avdragsrätten är beroende av att ett samband finns, mellan sponsringsutgifterna ifråga, och den skattskyldiges verksamhet. En precisering av detta samband kan göras med en terminologi som implicerar aktivitet från den sponsrade eller annan, dvs. en motprestation som riktas direkt till sponsorn.<sup>8</sup> Mot denna bakgrund har jag i denna undersökning betecknat detta omkostnadskriterium *direkt motprestation*. En sådan motprestation kan i praktiken vara en tjänst av tämligen framträdande slag, såsom då en sponsrad idrottsman regelbundet visar sig offentligt med kläder som exponerar ett företags logotyp. Prestationen kan även vara mer blygsam, såsom då företagets namn placeras på en

<sup>7</sup> Se 1 kap. 9§ RF.

<sup>8</sup> Landerdahl och Würtemberg synes mena att en sådan motprestation är en nödvändig förutsättning för avdragsrätt, se SN 1987 s.541.

donationstavla i entrén till en teater. Den gemensamma nämnaren för sådana omständigheter som kan inordnas under detta kriterium följer emellertid redan av den allmänspråkliga innebörden av ordet prestation, dvs. någon form av aktivitet eller initiativ.

I det föregående har emellertid visats att sponsring ofta är ett led i en s.k. imageskapande strävan att mer allmänt påverka omvärlden så, att företagets namn eller produkter kommer att tillmätas positiva egenskaper, samt att på ett likaledes allmänt sätt skapa ett gynnsamt verksamhetsklimat för företaget.<sup>9</sup> Det måste således, om sponsringen skall framstå som meningsfull i detta perspektiv, förutsättas att exempelvis exponeringen av ett namn eller en logotyp kommer omvärlden till del på det åsyftade sättet. Den vida omfattning som mot denna bakgrund måste ges uttrycket sponsring ställer krav på att ytterligare ett sambandskriterium formuleras, ett kriterium som inte endast vilar på en direkt motprestation från någon. Här är det i stället önskemålet om effektiv spridning av relevant information som är framträdande, antingen till allmänheten eller till för sponsorn särskilt viktiga personer. Jag har valt att kalla detta omkostnadskriterium *förväntade effekter*. Det kan också vara så, att avdragsrätten bedöms på grundval av om sponsringen verkligen kommit vissa destinatärer, t.ex. anställda, till del. En bedömning härav är likaledes en bedömning av sponsringens förväntade effekter.

Det skall särskilt anmärkas att bedömningen av effektivitet självfallet kan göras vid olika tidpunkter. Man kan således i förväg göra en *prognos*, en uppskattning, av sannolikheten av att förväntade effekter uppnås. Vidare kan *eftersyn*, en analys i efterhand, visa om de förväntade effekterna faktiskt uppnåddes. Båda dessa perspektiv kommer att uppmärksammas i undersökningen.

Syftet med framställningen innebär att undersökningsmaterialet främst består av motiveringar från RR. Den konkreta analysmetoden blir med hänsyn till det som jag anfört, att genom studier av dessa motiveringar söka fastställa om, och i vilken utsträckning, rättstillämparen baserat sina ställningstaganden på de angivna omkostnadskriterierna direkt motprestation och förväntade effekter.

Den kan emellertid inte förväntas att rätten använt just den terminologi som jag brukar här. Det är därför självklart att det är förekomsten av de beskrivna omkostnadskriterierna betraktade som begrepp, och oberoende av terminologi, som skall undersökas. Innebörden av

<sup>9</sup> Jämför 1.4 ovan.

detta är att de kriterier som jag kan identifiera i de undersökta motive-ringarna, i mesta möjliga mån kommer att klassificeras under beteckningarna *direkt motprestation* och *förväntade effekter*.

De nu formulerade omkostnadskriterierna kan betecknas som allmänna sambandskriterier. I avsnitt 2.2 ovan identifierade jag ytterligare två principiella problem. Jag ställde frågan om huruvida proportionalitet måste föreligga mellan exempelvis utgifter för sponsring och den skattskyldiges intäkter.<sup>10</sup> Jag påpekade också att en skillnad kan föreligga mellan den skattskyldiges respektive fiscus uppfattning om värdet av nedlagda sponsringskostnader. Den principiella frågan är här om bedömningen skall företas på så objektiva grunder som möjligt, eller om exempelvis den skattskyldiges uppfattning skall tillmätas särskild betydelse.<sup>11</sup>

I stället för att utgöra verktyg för det allmänna fastställandet av samband mellan utgifter och förvärvsverksamhet kan dessa båda argumentationslinjer antas verka begränsande på möjligheterna till avdragsrätt. Mot denna bakgrund kan formuleras de båda begränsningskriterierna *proportionalitet* respektive *subjektiv/objektiv bedömning*. I undersökningen uppmärksammar jag även förekomsten av dessa synsätt.

En faktor som, om den uppmärksammas, kan föranleda särskild restriktivitet vid bedömningen av kostnader för sponsring är risken för skatteflykt, eller ofrivilligt skatteundandragande. Ett typiskt fall skulle här kunna vara en idrotts- eller annan kulturanläggning som låter företrädare för det sponsrande företaget utnyttja anläggningen för sitt nöjes skull. Om den sponsrade anläggningens motprestation helt eller delvis har detta innehåll innebär det i realiteten att företaget betalat vad som är att betrakta som levnadskostnader för företrädarna. Teoretiskt behöver förfarandet dock inte betyda att avdragsrätten bortfaller. I stället kan den företrädare för företaget som får sina levnadskostnader bestridda komma att beskattas för denna förmån enligt allmänna regler. Samtidigt skall sociala avgifter utgå.<sup>12</sup> Emellertid kan denna lösning vara opraktisk. Ett alternativ är därvid att pröva om det sponsrande företags utgifter verkligen bör anses falla inom ramen för 16 kap. 1§ IL, eller om de skall betraktas som rörelsefrämmande. I undersökningen

<sup>10</sup> Ett sådant krav har tidigare påpekats i doktrinen, se under 2.2 ovan.

<sup>11</sup> Alla bedömningar av det aktuella slaget är naturligtvis subjektiva i någon mening. Den fråga som är aktuell här är emellertid om den skattskyldiges egen uppfattning skall ges företräde eller eljest väga tyngre än andra uppfattningar.

<sup>12</sup> Det kan naturligtvis också vara fråga om en skattefri personalvårdsförmån.

uppmärksammar jag särskilt om risken för att avdrag skall medges för levnadskostnader, föranlett särskild restriktivitet eller eljest haft betydelse för rättstillämparen.

Det kan emellertid inte förutsättas att samtliga de argument som explicit eller implicit åberopas av rättstillämparen, är möjliga att hänföra till de angivna kriterierna. Helt andra bedömningsgrunder kan naturligtvis ha kommit till användning, särskilt mot bakgrund av att olika skatterättsliga kostnadsbegrepp aktualiseras (se 3.2 ovan), samt med hänsyn till den vaga ordalydelsen i de lagregler som kan bli tillämpliga. För att undersökningens övergripande syfte, dvs. en precisering av gällande rätt på området, skall kunna förverkligas kommer jag även att söka fastställa förekomsten av sådana andra argument eller kriterier.

### 3.4 Dispositionen

Den som skall presentera en rättsvetenskaplig undersökning ställs regelmässigt inför valet mellan olika alternativa dispositioner. I detta fall kunde jag valt ett problemorienterat framställningssätt, innebärande att förekomsten av olika omkostnadskriterier presenterades under egna rubriker. En sådan disposition skulle på ett positivt sätt ha fokuserat på de grundläggande frågeställningarna, men också medfört att åtskilliga upprepningar inte kunnat undvikas.

Jag har emellertid valt en mer traditionell, ämnesbaserad disposition, där analyserna av rättsfall med sponsringskaraktär presenteras under rubriker som motsvarar de skatterättsliga kostnadsbegreppen personalkostnader, reklamkostnader, kostnader för forskning och utveckling samt representationskostnader. Under respektive sådan rubrik redovisar jag särskilt förekomsten av olika kriterier och argument. Praxisgenomgångarna är kronologiskt uppbyggda och analysen presenteras fortlöpande, varvid en sammanfattande och fördjupad kommentar avslutar respektive genomgång. Även om denna disposition också leder till vissa upprepningar, är det min uppfattning att framställningen på detta sätt får den mest överskådliga formen. Slutligen skall påpekas att avgöranden från kammarrätterna behandlas åtskilda från RR-materialet. Skälen härtill är dels materialens principiellt olika värde enligt rättskälleläran, men också de jämförelser som denna metod möjliggör.

## 4 Reklam- och PR-kostnader

### 4.1 Inledning

Avdragsrätten för reklam- och PR-kostnader regleras i 16 kap. 1§ IL. Det finns således inga särskilda bestämmelser för denna utgiftstyp. Kostnader för reklam anses allmänt syfta till att skapa och förbättra av-sättningsmöjligheterna för företagets produkter. Om detta syfte föreligger är det normalt ingen tvekan om att sådant samband med intäkterna föreligger, som krävs för avdragsrätt.

De principiella svårigheterna består främst i att bedöma sambandet. Beträffande traditionell reklam, såsom t.ex. annonsering i olika media, uppkommer dock mer sällan problem. Det uppfattas väl tvärtom oftast som självklart att avdragsrätt föreligger för exponering av själva de produkter som ett företag säljer. Detsamma gäller väl även traditionell reklam som endast exponerar t.ex. företagets namn. Detta torde i sin tur bero på att man ifråga om traditionell reklam förutsätter att erforderligt samband med verksamheten föreligger. Marknadsundersökningar kan också visa på sådana direkta samband.

Annorlunda förhåller det sig med sådana image- och identitetsskapande åtgärder som inte har formen av traditionell reklam, och som inte främst fokuserar på de saluförda produkterna, utan på företagets namn, varumärken etc. Den principiella orsaken till svårigheterna står naturligtvis att finna i det krav på orsakssamband mellan kostnader och intäkter, som kan utläsas ur 16 kap. 1§ IL.<sup>1</sup> Man kan beskriva detta så, att föreställningen om "avståndet" mellan exempelvis investeringar som allmänt syftar till att förmedla en positiv bild av ett företag, och företagets konkreta intäkter, är större än föreställningen om "avståndet" mellan annonser för de produkter som företagets säljer, och dessa intäkter. Sponsring hör normalt till den förstnämnda kategorin.

<sup>1</sup> Se om skatterättsliga orsakssamband i allmänhet Pålsson 1997 kapitel 3.

I detta kapitel undersöker jag sådan rättspraxis där reklam- och PR-kostnader av sponsringsliknande slag behandlats, dvs. sådana utgifter som åtminstone delvis tänks syfta till att skapa medvetenhet om, och en positiv bild av företaget. Jag tar däremot inte upp fall där fråga varit om ”vanlig”, produktfokuserad, reklam. Däremot behandlas några avgöranden där fråga inte varit om avdragsrätt för sponsringsliknande marknadsföringskostnader, men där RR likafullt gjort uttalanden som kan kasta ljus över denna frågeställning. De närmare undersökta avgörandena från RR är följande.<sup>2</sup>

| <b>Rättsfall</b>   | <b>Område</b> | <b>Avdrag</b>      |
|--------------------|---------------|--------------------|
| RÅ 1956 fi 1135-37 | kultur        | ja, litteraturpris |
| RÅ 1965 fi 826-28  | kultur        | ja, kulturpris     |
| RÅ 1968 fi 323     | kultur        | nej                |
| RÅ 1968 fi 763     | kultur        | nej                |
| RÅ 1970 fi 1556    | idrott        | ja                 |
| RÅ 1974 fi 1402-4  | kultur        | nej                |
| RÅ 1976 ref 127 I  | miljövård     | ja, delvis         |
| RÅ 1976 ref 127 II | miljövård     | nej                |
| RÅ 1977 Aa 4       | kultur        | nej                |
| RÅ 2000 ref 31 I   | kultur        | ja, delvis         |
| RÅ 2000 ref 31 II  | miljövård     | ja                 |

I de följande avsnitten berörs inledningsvis den definition av reklam som finns i reklamskattelagen. Därefter diskuterar jag förekomsten i rättstillämparens motiveringar, av de kriterier för omkostnadskvalifikation av sponsringskostnader som diskuterats i kapitel 3, nämligen direkt motprestation och förväntade effekter. Jag redovisar i ett särskilt avsnitt sådana iakttagelser, som kan tala för att även andra kriterier kan ha legat till grund för avgörandena.

Här skall också framhållas att antalet rättsfall från RR är litet på det aktuella området. De få avgöranden som finns spänner dessutom över en lång tidsrymd, vilket ger anledning att undersöka om bedömningarna i något avseende ändrats över tiden. Dessa särskilda frågor diskuteras i kommentaren under 4.6 nedan.

<sup>2</sup> Det finns även äldre notismål vilka mycket väl kan ha avsett sponsringsliknande avdragsyrkanden. Notisernas knapphändighet medger dock inte en säker bedömning härav. Med hänsyn härtill och till avgörandenas ålder har jag avstått från att redovisa dem här.

Avslutningsvis diskuteras mycket översiktligt viss nyare kammar-rättspraxis på området.

## 4.2 Definitionen av reklam i reklamskattelagen

Bedömningen av avdragsrätten för marknadsföringskostnader som har karaktär av reklam eller PR görs som redan påpekats på grundval av de allmänna reglerna för inkomstslaget näringsverksamhet. Den terminologi som härvid används av lagstiftaren är helt enkelt "utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster (IL). Den övergripande term som brukar användas för att generellt karaktärisera avdragsgilla utgifter i detta inkomstslag är emellertid uttrycket driftkostnader. Även om just reklam- och PR-kostnader sålunda inte existerar i lagstiftarens inkomstskatterättsliga terminologi kan det vara av intresse att studera hur reklam beskrivs i andra skatterättsliga sammanhang.

Enligt 1§ 2 st. punkt 2 lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam avses med uttrycket reklam "meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nytthet, rättighet eller tjänst". Här måste framhållas att ändamålet med denna definition är den för de skattskyldiga typiskt sett betungande avgränsningen av skattebasen för reklamskatt. Det grundläggande syftet med bestämmelserna om kostnader i näringsverksamhet är emellertid helt annorlunda, nämligen att avgränsa de för den skattskyldige gynnande bestämmelserna om avdragsrätt. Denna avdragsrätt vilar främst på det samband med intäkter som beskrivs i 16 kap. 1§ IL, och endast sekundärt på kostnaders karaktär enligt speciella regler. För just reklam- och PR-kostnader saknas som nämnts sådana sekundära regler. Reklamskattelagens definition av reklam har alltså inte inkorporerats eller eljest omnämnts i inkomstskattelagstiftningen.

Mot denna bakgrund kan det antagandet göras, att definitionen i reklamskattelagen av uttrycket reklam saknar generell självständig betydelse i inkomstskatterättsliga sammanhang. Detta utesluter inte att definitionen kan ha kommit till rättstillämparens hjälp i enskilda sådana avgöranden.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> Landerdahl och Würtemberg synes förespråka uppfattningen att reklamskattelagens reklamdefinition bör ges generell användning vid prövning av avdragsyrkanden avseende reklam, se SN 1987 s.543. Roos menar dock att "KL:s reklambegrepp (och därmed sammanhängande avdragsrätt) torde emellertid vara mer vidsträckt än RSLs regler", se Roos i SST s.143.

### 4.3 Direkt motprestation

De kostnader som prövats i de undersökta avgörandena har huvudsakligen varit hänförliga till ekonomiskt stöd av idrottsliga eller andra kulturella aktiviteter och investeringar. Det har således inte varit fråga om traditionell reklam, såsom exempelvis annonsering, utan om åtgärder vilka möjligen kunnat medföra goodwill för det skattskyldiga företaget, men vilka inte särskilt framhållit saluförda produkters kvalitet eller liknande. Det har alltså i princip rört sig om utgifter vilka framstår som tämligen centrala och typiska för det sponsringsbegrepp som jag beskrivit ovan.<sup>4</sup> Uttrycket sponsring har emellertid endast kommit till användning i de nyare avgörandena, vilket torde bero på att ordet inte fick utbredning i det svenska språket förrän under 1980-talet.

Det skall genast sägas att man i äldre praxis inte ens finner antydningar om att rätten prövat förekomsten av direkta motprestationer från den eller de som fungerat som mottagare av sponsringen. Detta slags kriterium på samband mellan kostnader och den skattskyldiges verksamhet och intäkter har inte kommit till uttrycklig användning i RR:s bedömningar av utgifter för PR och andra goodwillskapande åtgärder förrän i och med de rättsfall som avgjordes i april 2000. I de fall där substantiella motiveringar tidigare alls lämnats har man, som visas i nästföljande avsnitt, i stället fokuserat på de effekter som sponsringen kunnat tänkas få.<sup>5</sup>

Men betyder då detta att kriteriet direkt motprestation tidigare saknat betydelse vid bedömningen av sådan sponsring som nu är ifråga? Enligt min mening vore detta en alltför långtgående slutsats. Samtliga de äldre undersökta rättsfallen synes ha behandlat situationer, där några motprestationer inte avtalats. Det ekonomiska stödets karaktär förefaller i dessa äldre mål oftast inte ha varit av sådant slag att det överhuvudtaget aktualiserat direkta motprestationer. RR:s äldre praxis består alltså främst av fall, där bedömningen av sambandet mellan utgifter och verksamhet inte tagit utgångspunkt i så konkreta företeelser som skyltar, affischpelare, sponsorpaket eller liknande, utan fått vila på en allmän bedömning av kausalsambandet mellan kostnader och verksamhet. Ett viktigt övergripande syfte med detta kapitel är naturligtvis att diskutera vilken betydelse denna äldre praxis skall tillmätas när gällande rätt diskuteras idag, främst mot bakgrund av de avgöranden som träffades under 2000 och vilka strax skall refereras.

<sup>4</sup> Se 1.3.

<sup>5</sup> Se 4.4.

Här bör således särskilt framhållas att det till helt nyligen saknats prejudikat avseende avdragsrätten vid sponsringsavtal vilka utformats med direkta och urskiljbara prestationer från såväl sponsorns som från den sponsrades sida. Ett skäl till detta har förmodligen varit att de numera så vanliga "sponsorpaketerna" trots allt är en relativt ny företeelse i svenskt ekonomiskt liv.

Det var mot denna bakgrund konsekvent av RR att bevilja prövningstillstånd för bl.a. det mål som rörde Pharmacia Upjohns stöd till Operan i Stockholm, och i vilket sådana prestationer åberopats (RÅ 2000 ref 31 I, i det följande även kallat Pharmaciämålet).<sup>6</sup> De skattskyldiga företagen i domarna ingick tidigare i Statsföretaggruppen, sedermera Procordia, och återfanns senare i Pharmacia & Upjohn-koncernen. Omständigheterna var bl.a. följande.

Ett avtal om huvudsponsorskap för operans internationella verksamhet träffades 1989 mellan dåvarande Procordia m.fl. och Kungliga Teatern AB (Operan i Stockholm). Enligt avtalet som löpte fram t.o.m. 1994 skulle 9 mkr. erläggas årligen. Beloppet skulle berättiga Procordia till ett antal motprestationer av olika slag, av vilka de viktigaste var följande.

Procordia gavs rätt att i sin marknadsföring omnämna att Procordia var huvudsponsor för Operans internationella verksamhet. Bolaget disponerade vidare utan extra kostnad fem egna föreställningskvällar på Operan per år. Föreställningarna kunde helabonneras eller platserna utnyttjas i önskad omfattning. Det gavs också möjligheter att anordna olika former av mottagningar. Vid helabonnerad föreställning skulle hela operahuset ställas till förfogande, i annat fall något av representationsrummen. Procordia erhöll utan extra kostnad sex biljetter på fasta platser samt därutöver tjugo biljetter till varje premiärföreställning på Operan (Operan angavs ha cirka sex premiärer per år). I anslutning till föreställningsverksamheten disponerade Procordia i mån av tillgång utrymmen för representation.

Inom ramen för samarbetet skulle också ges möjligheter till egna evenemang. Vart tredje år kunde en galakväll på Operan arrangeras endast för Procordia med gäster. I samband med Operans utlandsturnéer skulle Procordia ges möjligheter till marknadsföring och representation, samt erhålla ytterligare biljetter. Enligt avtalet skulle också ett

<sup>6</sup> Samtidigt med dessa domar avgjordes ett mål avseende bryggeriet Falcons sponsring av Svenska Naturskyddsföreningen och Göteborgs Ornitologiska Förening (RÅ 2000 ref 31 II) vilket också refereras i det följande.

marknadsförings- och profilprogram för samarbetet utarbetas. En del av marknadsföringsprogrammet skulle utgöras av en annonskampanj. Dessutom skulle massmediakontakter kartläggas, en informationsskrift sammanställas och reklamaktiviteter utarbetas. De sponsrande bolagen erhöll vidare en tavla eller skulptur som skulle symbolisera samarbetet mellan Procordia och Operan. Samarbetet skulle exponeras på en tavla i operahusets entré. Härutöver skulle Procordia erhålla exponering i informationsmaterial.

De skattskyldiga bolagens argumentation baserades i stor utsträckning på hänvisningar till det antagna värdet av sponsring, sådant detta kommer till uttryck inom företagsekonomi. Härvid framhölls särskilt det affärsmässiga syftet, men hänvisades även till utvärderingar som bolagen låtit göra. Det pekades på att sponsringen inte kopplades till koncernbolagens produkter, utan enligt de skattskyldiga hade som syfte att förbättra viss negativ renommé som Statsföretag tidigare haft, och som man numera ansåg belastade Procordia. RSV å sin sida gjorde gällande att motprestationerna varit blygsamma liksom att bolaget inte utnyttjat sponsringsavtalet i resultatfrämjande syfte. Man ansåg att det antingen rörde sig om icke avdragsgill representation eller likaledes icke avdragsgilla gåvor. Länsrätten vägrade yrkat avdrag medan Kamarrätten i Stockholm medgav det i sin helhet.

RR, som beviljade avdrag med halva det yrkade beloppet, gjorde i sina domskäl viktiga principiella uttalanden om betydelsen av direkta motprestationer vid bedömning av avdragsrätten för sponsring. Förekomsten av motprestationer ställdes härvid mot gåvobegreppet på ett sätt som förtjänar att redovisas utförligt.

Rätten redogjorde inledningsvis för de allmänna bestämmelser i 20§ KL vilka avgränsade själva det skatterättsliga omkostnadsbegreppet. Härvid gällde, liksom enligt IL, att omkostnader kännetecknas av att de har visst samband med intäkterna. Det skall närmare bestämt röra sig om omkostnader "för intäkternas förvärvande och bibehållande".<sup>7</sup> Därefter pekade man på uppräknningen i andra stycket av vad som inte är avdragsgillt, dvs. bl.a. levnadskostnader och gåvor. Enligt inledningen av RR:s domskäl skall dessa avdragsförbud förstås så, att levnadskostnader och gåvor inte är avdragsgilla, *även om de samtidigt utgör*

<sup>7</sup> Se om historik avseende denna formulering Tipke. Lagrummet, som var gemensamt för samtliga inkomstslag har inte någon motsvarighet i IL. I stället har moderniserade formuleringar med samma innebörd tagits in vid avdragsregleringen för respektive inkomstslag, se för inkomstslaget näringsverksamhet 16 kap. 1§.

*omkostnader*. Avdragsförbudet utgör således i juridisk- teknisk mening *lex specialis* i förhållande till bestämningen av nettointkomstbegreppet i första stycket. Av detta kan dras den principiellt mycket intressanta slutsatsen, att omkostnadsbegreppet och det skatterättsliga gåvobegreppet enligt RR delvis sammanfaller, och således inte avgränsar varandra, varken positivt eller negativt. En och samma kostnad kan vid sådant förhållande samtidigt utgöra omkostnad och gåva.<sup>8</sup>

Vid bedömningen av avdragsrätten för sponsring skall man, om den skattskyldige är ett aktiebolag, enligt rätten först undersöka huruvida kostnaderna ifråga utgör omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Endast om det är uppenbart att det saknas samband mellan sponsring och intäkter skall avdrag vägras på denna grund. En presumtion för omkostnadsstatus kan således sägas föreligga. Denna tillämpades i Pharmaciämålet och RR betraktade uttryckligen den aktuella sponsringen i sin helhet som sådana omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande, som omtalades i 20§ 1 st. KL.

Därmed återstod frågan om dessa omkostnader samtidigt utgjorde gåvor, och därför trots allt inte var avdragsgilla.<sup>9</sup> Rätten gjorde härvid flera principiella uttalanden om innebörden av gåvobegreppet, och knöt dessa till förekomsten av motprestationer. RR framhöll att det inte finns något för alla förhållanden enhetligt gåvobegrepp, men att alla former av gåvor ändå kännetecknas av att de tre s.k. gåvorekvisiten samtidigt är uppfyllda. Dessa är förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Av detta följer enligt RR, att ingen gåva föreligger om mottagaren utfört motprestationer, och värdet av dessa svarar mot den lämnade ersättningen. Med "detta" syftar rätten troligen främst på rekvisitet förmögenhetsöverföring, vilket ju inte är uppfyllt när ersättning och motprestation har samma objektiva värde. Det framhölls vidare att för avdragsrätt relevanta motprestationer kan vara av många olika slag, såsom t.ex. reklam, men även tjänster som mer indirekt kommer sponsorn till godo kan tillerkännas relevans. Rätten sammanfattade sin principiella syn på betydelsen av motprestationer enligt följande:

<sup>8</sup> Frågan om rättsfallets principiella betydelse för det skatterättsliga gåvobegreppet är så viktig att jag behandlar den under särskild rubrik, se nedan under 4.7.

<sup>9</sup> Det är värt att notera att RSV i det rättsfallsprotokoll som publicerades på hemsidan inte uppmärksammade RR:s sätt att se på förhållandet mellan omkostnadsbegreppet och gåvobegreppet. Verket anför i sin kommentar att "man först måste ta ställning till om kostnad för sponsring är en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande, eller om den är icke avdragsgill m.h.t. att den t.ex. utgör privat levnadskostnad eller gåva" (min kursivering), hämtat från [http://www.rsv.se/skatter/rattsprotokoll/00/protokoll\\_200015.html#](http://www.rsv.se/skatter/rattsprotokoll/00/protokoll_200015.html#). Även i Skatteverkets under 2005 år utgivna riktlinjer finns oklarheter. Se under 4.9.

Slutsatsen av vad nu sagts är att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna.”

I det aktuella fallet gjorde RR därefter bedömningen att Pharmacias sponsorbidrag var avdragsgilla till den del de utgjorde lokal-, representations-, personal-, eller reklamkostnader.<sup>10</sup> Återstoden motsvarades inte av några motprestationer och utgjorde således gåva. Eftersom det saknades möjlighet att ”...med någon större grad av precision fastställa hur stor del av sponsorerättningen som i enlighet med det sagda kan anses belöpa sig på avdragsgilla respektive icke avdragsgilla utgifter”..., medgavs skönsmässigt avdrag med hälften av det yrkade beloppet.

RR avgjorde samtidigt med Pharmaciamálet ytterligare ett mål om sponsring. I domen RÅ 2000 ref 31 II (nedan även kallat Falconmålet) hade bryggeriet Falcon yrkat avdrag för miljövårdande sponsring av projekt Pilgrimsfalk, vilket bedrevs av Svenska Naturskyddsföreningen och Göteborgs Ornitologiska Förening. Syftet med projektet var att säkra pilgrimsfalkens fortlevnad i Sverige. Även i detta avgörande gav rätten uttryck för sin principiella syn på värdet av direkta motprestationer. Avdrag medgavs emellertid på annan grund (effekter).<sup>11</sup> Domen innebär, som jag läser den, att den direkta motprestationen visserligen möjliggör avdrag eftersom någon gåva vid sådant förhållande inte anses föreligga. Adekvata direkta motprestationer utgör härigenom *tillräcklig betingelse* för avdragsrätt.<sup>12</sup> Däremot synes den direkta motprestationen inte vara en *nödvändig betingelse* för avdrag, eftersom sponsring enligt motiveringen även kan utgöra en indirekt omkostnad hos sponsorn.<sup>13</sup> Denna möjlighet analyseras i nästföljande avsnitt om förväntade effekter.

## 4.4 Förväntade effekter

Man finner i RR:s praxis avseende avdragsrätten för reklam- och PR-kostnader av sponsringskaraktär således endast två mål där direkta

<sup>10</sup> Det markerades dock att en stor del av representationskostnaderna ändå inte fick dras av på grund av de särskilda kraven på skälighet och omedelbart samband vilka kom till uttryck i 20§ anv.p.1 st. 3 KL (numera 16 kap. 2§ IL).

<sup>11</sup> Härom i nästföljande avsnitt.

<sup>12</sup> De kvalitativa kraven på motprestationerna diskuteras närmare under 4.6 nedan.

<sup>13</sup> Se citatet ovan.

motprestationer har fått uppmärksamhet.<sup>14</sup> Dessa båda mål är emellertid helt färska och måste tillmätas avgörande betydelse vid analysen av gällande rätt. Det omkostnadskriterium som främst varit föremål för bedömning i de övriga av de undersökta avgörandena, är emellertid det eventuella allmänna reklam-, PR-, eller goodwillvärde som kunnat bli *effekten* av de nedlagda kostnaderna, och således konstituera ett samband av det slag som stipuleras för avdragsrätt. Avdragsrätt har i flera fall befunnits föreligga endast med hänvisning till sådana effekter, och utan återopande av några direkta motprestationer. I det följande måste naturligtvis diskuteras huruvida domarna 2000 medför att dessa äldre avgöranden förlorat prejudikatvärde.<sup>15</sup>

Det är emellertid långt ifrån alltid som RR alls uttalar sig om skälen för sina ställningstaganden. I RÅ 1956 fi 1135-37 medgavs avdrag för ett litteraturpris om 5.000 kronor, instiftat av Svenska Dagbladet. Enligt RSV var syftet med priset att skapa goodwill.<sup>16</sup> Även om inget sägs om detta i notisen finns det knappast anledning att anta annat än att RSV har rätt. KR, i vars dom RR inte gjorde någon ändring, konstaterade endast att den skattskyldige var berättigad till avdraget. Någon direkt motprestation synes varken ha förekommit eller berörts av parterna eller av domstolarna.

Det dröjde sedan nästan tio år innan en liknande fråga kom på RR:s bord. Detta skedde i RÅ 1965 fi 826-28, där fråga var om avdragsrätten för ett kulturpris, det s.k. Läkerolpriset, som utdelades i Danmark av ett dotterbolag till den svenska tablettillverkaren. Enligt RSV delades priset ut för insatser i danskt kulturliv, och dess syfte var att främja avsättningen av företagets produkter.<sup>17</sup> I litteraturen har framhållits en omständighet som inte framgår av notisen, nämligen att det skattskyldiga bolaget särskilt återopade att priset resulterat i betydande uppmärksamhet i tidningar såväl som i radio.<sup>18</sup> Härigenom hade kännedom om priset, och således positiva upplysningar om Läkerol, tack vare instiftandet av priset kommit att spridas generellt till allmänheten. Den för priset avsatta summan skulle enligt bolaget understiga PR-värdet av den sålunda erhållna uppmärksamheten.

KR medgav avdraget utan annan motivering än att det utgjort driftkostnader för bolaget, och RR lämnade taxeringsintendentens besvär

<sup>14</sup> Se RÅ 2000 ref. I och II.

<sup>15</sup> En analys av utvecklingen i rättspraxis finns i 4.6.

<sup>16</sup> Se RSV 1990 s.4.

<sup>17</sup> Se RSV 1990 s.4.

<sup>18</sup> Se Antonsson och Båvall s.151 samt Landerdahl och Würtemberg i SN 1987 s.544.

utan bifall. Även om inget substantiellt således sägs i motiveringen, kan det naturligtvis inte uteslutas att den tydliga ostridiga massmediala uppmärksamheten var av avgörande betydelse för utgången.<sup>19</sup> Ett sådant antagande behöver emellertid explicit bekräftelse för att det skall bli mer än just ett antagande. Det förefaller vidare inte som om några direkta motprestationer var för handen eller eljest berördes.

Rättsfallet RÅ 1968 fi 323 gällde bl.a. utgifter som det skattskyldiga företaget, krafttillverkaren Adolfsfors AB, haft för att bekosta utförandet av en väggmålning i ortens församlingshem. Som grund för sitt avdragsyrkande anförde bolaget att bekostandet av väggmålningen var en goodwillskapande åtgärd. Prövningsnämnden ansåg att kostnaden inte var hänförlig till kategorin avdragsgilla reklamkostnader. Inte heller kunde den klassificeras som personalkostnad. Bolaget besvårade sig men hade inte heller i KR någon framgång. KR:s dom, vilken RR inte gjorde ändring i, försågs tyvärr inte med någon substantiell motivering, utan bolaget konstaterades endast "med hänsyn till vad i målet förekommit" ej berättigat till avdrag. Lokutionen varken bekräftar eller motsäger antagandet att kännedom om PR-insatser måste spridas till en vidare krets för att kostnaderna för dem skall vara avdragsgilla.

Ett annat fall som rör sponsring av konstnärlig utsmyckning av offentliga lokaler är RÅ 1968 fi 763. Ett keramiktillverkande företag hade bekostat och ombesörjt utförandet av en keramikvägg i Höganäs stads-hus. Det gjordes gällande att åtgärden hade reklamvärde för företaget. Prövningsnämnden synes ha accepterat förekomsten av visst reklamvärde men vägrade ändå avdrag med hänvisning till att det utgjorde en gåva. KR fann likaledes att avdrag skulle vägras eftersom det rört sig om en gåva. RR gjorde ingen ändring.

Mot bakgrund av 1968 års båda fall kan den reflektionen göras, att bekostandet av utsmyckningen med modernt språkbruk avsåg en sorts kultursponsring. Det är väl troligt, att de skattskyldiga företag som nuförtiden gör liknande PR-syftande insatser, ofta förvissar sig om att få sin donation dokumenterad med skyltar eller på annat vis förmedlar information till allmänheten om att man fungerat som sponsor. Ett sätt är att i sin traditionella reklam, t.ex. annonser, upplysa om sin kultursponsring. På detta vis kommer denna till kännedom i en vidare krets, vilket torde öka PR-värdet och därmed tala för avdragsrätt. De hittills granskade rättsfallen bekräftar inte uttryckligen antagandet om

<sup>19</sup> Detta är tydligen Landerdahls och Würtembergs uppfattning, se SN 1987 s.545.

att sådan spridning är en förutsättning för avdrag, men de antyder enligt min mening att så är fallet.

I rättsfallet RÅ 1970 fi 1556 var fråga om idrottssponsring. Det bolag som drev Brännebrona Gästis i Götene hade erbjudit fri inkvartering för svenska VM-brottare som befann sig på orten för träningsläger.<sup>20</sup> Enligt den skattskyldige tillförde åtgärden hotellrörelsen ett betydande reklamvärde. KR, i vilkens dom RR inte gjorde ändring, accepterade detta synsätt och kvalificerade uttryckligen kostnaderna som reklamkostnader. Avdrag medgavs således. Rätten ansåg tydligen att upplåtelsen fick sådan uppmärksamhet att den gynnade hotellrörelsen i tillräcklig utsträckning. Några motprestationer uppmärksammas inte i notisen.

I rättsfallet RÅ 1974 A 1402 medgavs Svenska Handelsbanken avdrag för bidrag till Svenska institutet för kulturellt utbyte med utlandet. Bidraget kvalificerades som reklamkostnad. Däremot vägrades på grund av bristande samband med bankens rörelse avdrag för ett antal andra bidrag.<sup>21</sup>

Det är som framgått ingen tvekan om att rättspraxis är knapphändig ifråga om avdrag för sådan sponsring som är att hänföra till reklam- och PR-kostnad. Detta illustreras väl av att rättsfallen RÅ 1976 ref 127 I och II före 2000 var de enda referatmålen på området. Det första målet rörde PLM:s yrkande om avdrag för bidrag till kampanjerna "Håll Skåne Rent" och "Håll Sundet Rent". Bolaget, som tillverkade förpackningar, huvudsakligen av engångstyp, framhöll att dess produkter kastades från fartyg och flöt iland, liksom att de även i övrigt kom att bidra till nedskräpningen av naturen. De konkreta argument som anfördes för avdragsrätt var, dels att bidraget möjliggjorde en bedömning av de problem som var förknippade med företagets produkter, dels att man härigenom underlättade för de uttjänade produkterna att bli omhändertagna på ett riktigt sätt. Däremot framgår av referatet inte att bolaget uttryckligen skulle hänvisat till marknadsföringsvärdet av de vidtagna åtgärderna.

<sup>20</sup> Enligt notisen gällde målet avdrag för kostnader hänförliga till inkvarteringen. Detta verkar en smula underligt, eftersom det torde vara svårt att bryta ut de löne- och andra driftkostnader som är hänförliga till upplåtelse av några rum under en begränsad tid i en hotellrörelse. Det vore därför rimligare att väcka fråga om uttagsbeskattning. I notisen talas dock som sagt endast om kostnader.

<sup>21</sup> I notisen finns en intressant dissens av Petrén som rör avdragsrätten för forsknings- och utvecklingskostnader. Jag återkommer till denna i kapitel 7.

Det var emellertid rena marknadsföringshänsyn som RR anförde i sina domskäl. RR konstaterade att PLM var ensamtillverkare av engångsförpackningar i Sverige och fortsatte:

”Under 1960-talets senare hälft ägde en livlig opinionsbildning rum om engångsförpackningarna och deras vådor för miljövården. Utfallet av denna opinionsbildning kunde antas få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter. Under sådana förhållanden är bolagets medverkan till Håll Skåne Rent- och Håll Sundet Rent-kampanjerna att se som ett led i bolagets förvärvsverksamhet och kostnaderna härför som för bolaget avdragsgilla driftkostnader.”<sup>22</sup>

Det framstår som uppenbart att grunden för avdrag är den allmänna positiva påverkan på bolagets rykte och namn, som dess insatser i kampanjerna antogs medföra. Genom att delta i kampanjen skulle det enligt RR:s synsätt framstå som om man ”drog sitt strå till stacken”, vilket i sin tur kunde förväntas motverka resultatförsämringar på grund av den angivna opinionsbildningen. Några till sponsorn riktade direkta motprestationer förefaller dock inte ha förekommit. Inte heller berörs denna fråga i domskälen.

Det är vidare värt att notera, att avdragsrätten således följer av att man motverkat den ”badwill” som man själv antas ha bidragit till. De skäl som enligt referatet var bolagets egna (se ovan) synes emellertid inte ha beaktats, och i vart fall inte uttryckligen lagts till grund för avgörandet. Således är det inte den omständigheten att bolaget bidragit till att röja undan det skräp man själv producerat som leder till avdragsrätt, utan det förbättrade rykte man kanske får bland konsumenterna för att man hjälpt till. Detta synsätt är dock i helt i linje med lagtextens formulering av omkostnadsbegreppet, vilket ju preciseras till att avse även *bibehållandet* av den skattskyldiges intäkter.

Denna distinktion återkommer, på ett för den skattskyldige mer negativt sätt, i RÅ 1976 ref 127 II. Kooperativa Förbundet hade lämnat bidrag till en liknande kampanj, städaktionen ”Vårstädning 70”. Förbundets argument för avdrag var, att man genom sin produktion och försäljning av varor bidrog till nedskräpning och uppkomsten av miljöproblem. Av detta drog förbundet den slutsatsen att man var moraliskt förpliktad att motverka dessa negativa effekter av den

<sup>22</sup> Det skall påpekas att företaget vägrades avdrag för till Sveriges Industriförbund utgivet bidrag som avsåg utredning av skadeverkningar av nedskräpning på människor och djur, med motiveringen att projektet var av allmän natur och saknade direkt samband med bolagets förvärvsverksamhet.

egna verksamheten. RR avfärdade emellertid bolagets argumentation. Åberopandet av ett ansvar för den nedskräpning man ansåg sig vara upphov till kunde enligt rätten "inte anses innefatta något sådant samband mellan förbundets verksamhet och de ifrågavarande utbetalningarna", som krävdes för avdragsrätt.

Detta tämligen kategoriska uttalande kan tolkas så, att en förpliktelse som är endast moralisk inte kan konstitueras ett avdragsgrundande samband. RR:s inställning förefaller logisk. Om sambandsbedömningen skall baseras endast på vad som på goda grunder kan antas främja intäkterna, saknas anledning att medge avdrag för kostnader som följt av en känsla av moralisk förpliktelse, eller som är resultatet av att man återställt sådana skador på miljön som produktionen medfört. Det är först när dessa båda sistnämnda utgiftstyper i sin tur rimligen kan antas resultera i positiva effekter på det skattskyldiga företags intäkter, som avdragsrätt kan föreligga.

Härvid kan åtminstone två viktiga iakttagelser göras. Det hade för det första varit möjligt att tolkningsvis ge det inkomstskatterättsliga sambandskriteriet ett mer vidsträckt innehåll. Det strider varken mot allmänt språkbruk eller allmänt rättsmedvetande att betrakta insatser mot den miljöförstöring som man själv är upphov till, som kostnader vilka har tydligt samband med intäkterna. Det framstår dock som om RR:s restriktiva tolkning av sambandskriteriet är i linje med hur detta samband bedömts i andra sammanhang.<sup>23</sup>

Det är å andra sidan inte omöjligt att liknande bedömningar i framtiden kan bli annorlunda. Goodwillvärdet av den aktuella typen av miljöinsatser måste rimligen vara beroende av åtminstone två faktorer, nämligen hur information om den sprids till allmänheten, men också dennas inställning till företagens skyldighet att "städa upp efter sig". Om den allmänna uppfattningen i samhället är att detta är en generell skyldighet, riskerar det företag som inte uppfyller kravet att förlora renommé. För att återställa sitt goda rykte, och därigenom skydda sig mot försämrat resultat, blir man därvid tvungen att bidra till uppställningen. Och det är ju just detta slags situation som resulterade i att PLM fick sitt avdrag i RÅ 1976 ref 127 I. RR medgav ju avdrag för kampanjbidraget just med hänvisning till risken för att PLM:s rykte skulle försämrats om inget gjordes.

<sup>23</sup> Se härom Pålsson 1997, främst kapitel 4.

Mot bakgrund av de senaste decenniernas ökade miljömedvetande i samhället är det inte orimligt att anta, att det företag som av moraliska skäl väljer att ta ansvar för verksamhetens effekter på miljön kommer att få större möjlighet att göra avdrag för detta, än vad som varit fallet tidigare. Det bör dock framhållas att bevisbördan för att detta ansvarstagande verkligen har betydelse för intäkterna helt vilar på den skattskyldige.

Kanske spelar också möjligheten att förbättra verksamheten i miljöhänseende en viss roll. Sålunda kan det hävdas att KF kunde övergått till att sälja drycker m.m. i returförpackningar, medan det var svårare för PLM att övergå till att endast tillverka sådana och samtidigt överleva som företag.<sup>24</sup> Andelen returförpackningar är dock numera så stor att detta argument möjligen försvagats något.

Här skall även nämnas förhandsbeskedet RÅ 1977 Aa 4 som gällde kultursponsring. Ett industriföretag förhörde sig om rätten till avdrag för ekonomiskt stöd till ett bruksmuseum på orten. RSV:s nämnd för rättsärenden konstaterade utan motivering i sak, att samband med rörelsen saknades. RR gjorde ingen ändring i beslutet.

I de båda avgöranden som RR träffade 2000 avseende Pharmacias sponsring av Kungliga Teatern och Falcons sponsring av Naturskyddsföreningen och Göteborgs Ornitologiska Förening, gjorde RR för första gången uttalanden som på ett mer principiellt sätt syftade till att klarlägga rättsläget.<sup>25</sup> I RÅ 2000 ref 31 II hade bryggeriet Falcon lämnat sponsorbidrag till de båda nämnda föreningarna om sammanlagt 100.000 kronor. Falcon upplyste i bl.a. reklamkampanjer i dagligvaruhandeln allmänheten om det stöd man lämnat. Man återopade särskilt att försäljningen ökat under den period sponsringen ägt rum, och hävdade att ett aktivt miljöengagemang medför spridning av en positiv bild av företaget. Företaget pekade naturligtvis också särskilt på den omständigheten att dess namn och varumärke helt baserades på falcken som symbol, och att varumärkets värde därför var beroende av att falkstammen inte utrotades i Sverige eller kraftigt decimerades. Några substantiella direkta motprestationer från de sponsrade föreningarna till sponsorn förekom dock inte.

RR, som medgav avdraget, hänvisade i domskälen till det ovan nämnda Pharmaciamálet och refererade vad som sagts i domskälen till detta. Rätten framhöll härvid att gåvoavdragsförbudet inte är till-

<sup>24</sup> Denna omständighet framhålls av Landerdahl och Würtemberg, se SN 1987 s.542. Även Roos i SST 1990 s.142.

<sup>25</sup> Domarna har behandlats även i föregående avsnitt om direkt motprestation.

lämpligt på sponsring om ”den som erhållit sponsorerättning utfört motprestationer och värdet av dessa svarar mot ersättningen”. Vidare anfördes att motprestationer kunde vara annat än direkta tjänster, och därvid även bestå av ”tjänster som mer indirekt kommer sponsorn till godo”. Som exempel på situationer där avdrag principiellt kan medges trots avsaknad av direkta motprestationer, angavs fall där ”anknytningen mellan sponsorns och mottagarens verksamheter [är] så stark att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten i sig bör utesluta en tillämpning av förbudet mot avdrag för gåvor”. I domskälen i Pharmaciämålet används härvid termen ”indirekta omkostnader”, varvid rätten även hänvisade till RÅ 1976 ref. 127 I (PLM-målet, se i det föregående).

## 4.5 Övriga kriterier

1. Granskningen i de båda närmast föregående avsnitten visar tydligt att RR:s motiveringar på det aktuella området historiskt varit kortfattade, men att rätten i Pharmacia- och Falconmålen valt att på ett tydligare sätt utveckla de kriterier som legat till grund för bedömningarna. I praxis före dessa avgöranden saknades diskussion om betydelsen av direkta motprestationer som kriterier för avdragsrätt, och det enda som uttryckligen prövades var värdet av de förväntade effekterna av marknadsföringsåtgärder. Det tycks i själva verket ha varit osäkert om en homogen teoretisk modell för sambandsbedömningarna styrt RR:s rättstillämpning. Även om RR:s motiveringar på detta område, liksom på flera andra, med tiden kom att utvecklas och bli något utförligare, hänvisades granskaren därför till att i de knapphändiga motiveringarna söka sådana argumentationsmönster som ändå kunde antas ha verkat betingande för RR.

Även analysen av Pharmacia- och Falconmålen innehåller osäkerhetsmoment. Det är inte klarlagt vilka former direkta motprestationer kan ha utan att avdragsrätten går förlorad. Inte heller finns säkra metoder för värdering av dem. Graden av sådan verksamhetsanknytning som kan antas resultera i effekter på sponsorns intäkter, och härigenom möjliggöra undantag från tillämpning av gåvoavdragsförbudet, är likaledes svår att precisera på ett principiellt sätt.

Dessa bestående oklarheter medför ett behov av rättsfallsanalys som syftar till att närmare precisera grunderna för RR:s argumentation. I det följande har jag studerat förekomsten av ytterligare två kriterier,

vilka framstår som avdragsbegränsande eller avgränsande i förhållande till de båda sambandskriterierna direkt motprestation och förväntade effekter. Dessa ytterligare kriterier kan formuleras som två frågor. Skall (i) *proportionalitet* skall föreligga mellan t.ex. omsättning och marknadsföringsutgift eller mellan utgiften och förväntad effekt, respektive skall (ii) den skattskyldiges egna *subjektiva* uppfattning om kostnadernas principiella relevans, eller en mer *objektivt* inriktad analys, ligga till grund för bedömningen av sambandet mellan ett avdragsyrkande och den skattskyldiges intäkter eller verksamhet i övrigt?<sup>26</sup>

2. Det saknas i det undersökta materialet och i litteraturen ens antydningar om att kostnader för sponsring måste stå i visst förhållande till den skattskyldiges intäkter eller omsättning. Emellertid kan väl inte uteslutas att fiscus i mer extrema situationer skulle kunna ha synpunkter på detta. Antag exempelvis att ett mindre företag med lokal anknytning skulle spendera större delen av sin omsättning på ett sponsra en elitidrottsman eller ett operahus. Arrangemanget skulle naturligtvis framstå som ovanligt och därigenom förvånande, men det skulle antagligen också kunna väcka misstanken om att en förtäckt gåva var för handen. *Proportionaliteten* skulle väl här emellertid endast fungera som en varningssignal. Det framgår emellertid tydligt av domarna i Pharmacia- och Falconmålen, att är proportionaliteten mellan sponsorbidraget och den direkta motprestationen som är avgörande för bedömningen av huruvida gåva föreligger eller ej.<sup>27</sup> Denna slutsats harmonierar väl med den allmänna uppfattningen att en näringsidkare själv kan välja ett dyrare alternativ vid bestridande av en kostnad för något som är av dragsgill karaktär.<sup>28</sup>

Proportionalitetskriteriet kan dock appliceras även på förhållandet mellan de utgivna sponsringskostnaderna och de förväntade effekterna av sponsringen. Innebörden skulle då vara ett krav på att de förväntade effekterna av marknadsföringsåtgärden skall framstå som rimliga i förhållande till de nedlagda kostnaderna. I litteraturen synes ha förutsatts att denna relation beaktas av rättstillämparen.<sup>29</sup> Den tycks också utgöra ett återkommande inslag i de skattskyldigas argumentation.<sup>30</sup>

<sup>26</sup> Se 2.2 och 3.3.

<sup>27</sup> Betydelsen härav för det skatterättsliga gåvobegreppet diskuteras nedan under särskild rubrik.

<sup>28</sup> Se härvid Mutén i SN 1959 s.145 samt Pålsson 1997 s.104f.

<sup>29</sup> Se Landerdahl och Württemberg s.547 samt Roos s.144.

<sup>30</sup> Se t.ex. RÅ 1965 fi 826-28, "Läkerolpriset".

Undersökningen ger inget säkert stöd, men motsäger inte heller, att detta slags proportionalitetsbedömning verkligen utgjort ett led i RR:s rättstillämpning. Det är ingalunda självklart att RR skall bedöma om en anskaffning av vara eller tjänst är "för dyr" för företaget eller ej. Det bör som nyss påpekats observeras att näringsidkarens valmöjligheter är stora på andra områden. Ingen skattemyndighet lär ifrågasätta om en företagsledare reser i första eller andra klass, eller om han väljer att fylla sitt lager med varor från en leverantör som inte är billigast. Å andra sidan kan naturligtvis bristande proportionalitet även av detta slag *in casu* vara ett tecken på att gåvoavsikt förelegat mellan t.ex. företagsledaren och en sponsrad idrottsman.

3. Diskussionen om förekomsten proportionalitetsbedömningar leder in på frågan om vem som överhuvudtaget skall avgöra om kravet på samband mellan de aktuella kostnaderna och intäkterna är uppfyllt. Den principiella svårigheten med att fastställa ett samband mellan imageskapande åtgärder och intäkter, gäller inte endast när företaget skall fatta beslut om investeringar av detta slag. Svårigheterna kvarstår också efter det att kostnaderna nedlagts. Det är med andra ord även svårt att i efterhand konstatera om utgifterna haft avsedd effekt. Detta leder till slutsatsen att sambandet mellan exempelvis sponsring och intäkter måste bygga på antaganden om orsakssamband, och detta oavsett om bedömningen görs som en prognos vid tidpunkten för investeringen, eller vid en eftersyn. Något säkert facit får man alltså sällan eller aldrig. Skillnaden gentemot sådana kostnader som är helt nödvändiga betingelser för intäkter, t.ex. för varuinköp och löner, är således mycket stor.

Denna omständighet sätter fokus på den principiella frågeställning som jag berörde redan i inledningskapitlet, nämligen i vilken utsträckning *fiscus* bör överpröva företagets egna affärsmässiga bedömningar, respektive när företagets egen bedömning av utgiftens relevans bör tillmätas särskild betydelse. Frågan blir om den skattskyldiges *subjektiva* uppfattning eller en mer *objektivt* inriktad analys bör ligga till grund för bedömningen av avdragsrätten. Mot denna bakgrund blir en viktig uppgift i detta kapitel att söka analysera hur detta problem behandlats i rättspraxis. Har med andra ord avgörandena främst baserats på de skattskyldigas egna bedömningar, eller har rättstillämparen sökt företa en självständig bedömning i efterhand av sambandet mellan de prövade kostnaderna och företagets intäkter?

För en så objektiv bedömning som möjligt talar självfallet nettobeskattningens grundläggande principiella gränsdragning mellan kostna-

der vilka uppvisar samband med intäkter, respektive övriga kostnader, se 16 kap. 1§ IL. Nettobeskattningen är nämligen i sig ett uttryck för skatteförmågeprincipen och därmed för önskemålet om att lika fall skall behandlas lika.

För att tillmäta den skattskyldiges uppfattning, i praktiken dennes prognos, avgörande betydelse, talar önskemålet om förutsebarhet. Det är detta önskemål som är den värdemässiga grunden för den redan inledningsvis redovisade uppfattningen, nämligen att fiscus principiellt skall avhålla sig från att överpröva det företagsekonomiska värdet av skattskyldiges dispositioner.

Det skall genast konstateras att det i de äldre av de undersökta avgörandena saknas uttryckliga principiella ställningstaganden i denna fråga. I Pharmacia- och Falconmålen uttalar emellertid RR följande. Enligt rätten föreligger ”i fråga om ett aktiebolag ... en klar presumtion för att dess utgifter uppfyller det i 20§ första stycket KL uppställda villkoret för avdragsrätt.” Om uttalandet tillämpas på sponsring innebär det att sponsring principiellt kan förutsättas utgöra omkostnad. Detta är en acceptans av det företagsekonomiska sättet att se på marknadsföring. Men det är en acceptans som saknar självständigt skatterättsligt värde, eftersom en särskild skatterättslig prövning därefter skall göras, av huruvida en icke avdragsgill gåva föreligger eller ej.<sup>31</sup>

Men finns det, *även för den händelse gåva inte föreligger*, förutsättning- ar för att anlägga ett objektivt synsätt? I litteraturen har Landerdahl och Würtemberg klart uttalat sig för detta. De menar att ett ”reklamvärde objektivt [skall] anses föreligga”.<sup>32</sup> Flera av de undersökta rättsfallen bekräftar riktigheten i deras uppfattning. När exempelvis Adolfsfors AB i RÅ 1968 fi 323 åberopar goodwillvärdet av att man bekostat en väggmålning i ortens församlingshem, och detta synsätt underkänns av rätten, innebär detta självfallet även ett underkännande av den skattskyldiges subjektiva ställningstagande till marknadsföringsvärdet av utgiften. Möjligheten till överprövning av den skattskyldiges egen bedömning av utgiftens relevans är således just den faktor som lett till att avdragsyrkandena underkänts i ett flertal av de äldre fallen.

Redan den omständigheten att avdrag vägrats på annan grund än att gåva föreligger, är alltså en bekräftelse på att fiscus överprövar den

<sup>31</sup> Betydelsen härav för det skatterättsliga gåvobegreppet diskuteras nedan under särskild rubrik.

<sup>32</sup> Landerdahl och Würtemberg s.547.

skattskyldiges bedömning. Det bör vidare särskilt framhållas att överprövningen verkligen kan avse det företagsekonomiska värdet av en kostnad, och alltså inte endast syftar till att skilja ut vad som utgör rena gåvor. Förutom i Pharmaciamálet är det endast i ett av de fall där avdrag vägrats som detta skett med motiveringen att en gåva varit för handen.<sup>33</sup> Gåvor är ju per definition inte avdragsgilla, varför det inte kan överraska någon att rätten anser sig suverän att företa denna gränsdragning. Vad som är viktigare i detta sammanhang är att RR vägrat avdrag för sponsring, utan att det ens antytts att gåvorekvisiten varit uppfyllda.<sup>34</sup> Det är i dessa fall inget annat än den skattskyldiges uppfattning om utgiftens företagsekonomiska värde som underkänts.

Frågan blir då om uttalandet i Pharmaciamálet om presumptionen för avdragbarhet innebär en ändring i gällande rätt. RR uttalar om presumptionens styrka:

”Endast i det undantagsfallet att det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning till detta lagrum.”

Jag anser att rättsfallstolkning principiellt bör ske med stor försiktighet. Det vill dock här onekligen synas som om RR med uttalandet markerar en rörelse mot ett mer subjektivt synsätt ifråga om bedömningen av marknadsföringsvärdet av sponsorutgifter. Den principiellt viktiga slutsatsen skulle därmed bli följande. Om den sponsrades direkta motprestationer står i sådan proportion till sponsorbidraget att någon gåva inte kan anses föreligga, skall *numera* normalt ingen överprövning ske av den skattskyldige sponsorns egna bedömning av det företagsekonomiska värdet av utgiften. Slutsatsen blir rimligen också att RR uttryckligen anammat den nutida synen i ekonomisk teori på värdet av imageskapande marknadsföringsåtgärder.<sup>35</sup>

4. En särskild fråga är om, ifall överprövningar av den skattskyldiges bedömningar ändå görs, dessa skall baseras på *prognoser* av utgifternas förväntade effekter, eller på bedömningar i *efterhand* av utfallet.

I de flesta av de undersökta avgörandena finns inget som avslöjar hur rätten ställt sig till denna fråga. Kanske har man inte alltid varit medveten om problemet. När avdrag vägrats utan substantiell motivering

<sup>33</sup> RÅ 1968 fi 763.

<sup>34</sup> Se särskilt RÅ 1976 ref 127 II.

<sup>35</sup> Se 1.4

har det endast konstaterats att kostnaderna ”inte uppvisat samband”, ”att den skattskyldige inte varit berättigad till avdrag” etc. Man kan väl, trots användningen av perfektformen, av sådana formuleringar knappast dra några generella slutsatser i nu aktuellt hänseende. Ett principiellt ställningstagande synes dock ha gjorts, nämligen i RÅ 1976 ref 127 I. RR medgav avdrag för PLM:s bidrag till vissa miljökampanjer och anförde som motivering att ”... denna opinionsbildning kunde antas få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Ordvalet visar tydligt att bedömningen grundats på vad rätten ansett vara en rimlig prognos, dvs. en uppskattning i förväg av utgifternas skattemässiga relevans.

Formuleringen är så klar och tydlig att den enligt min uppfattning får ses som ett uttryck hur de aktuella bedömningarna generellt skall göras. Enligt min mening har RR här valt den enda rimliga metoden. Starka sakliga skäl talar nämligen för att rättstillämparens bedömning bör vila på vad man betraktar som en prognos. Även om en bedömning i efterhand många gånger låter sig göras, strider det onekligen mot själva tanken på förutsebarhet, om en kostnads avdragbarhet inte skulle låta sig bedömas förrän i efterhand. Det skulle vara orimligt med en ordning som principiellt tvingade företagare att sväva i okunnighet om den skattemässiga relevansen av deras utgifter.

5. Rättsläget synes i principiellt hänseende sammanfattningsvis vara beskaffat så, att RR i äldre avgöranden inte endast underkänt sponsorbidrag om dessa i praktiken utgjort gåvor, utan även överprövat den skattskyldiges uppfattning av det företagsekonomiska värdet av sådana bidrag som inte uppfyllt gåvorekvisiten. RR:s överprövning synes därvid främst ha vilat på vad man uppfattat som en rimlig prognos vid tidpunkten för investeringen. Utgången i Pharmaciamålet talar för att en omsvängning skett, med innebörden att den skattskyldiges uppfattning om marknadsföringsvärdet tas för god, förutsatt att inte avsaknaden av direkta motprestationer leder till att en gåva anses föreligga.

#### **4.5.1 Särskilt om corporate social responsibility**

En tanke som fått allt större uppmärksamhet under senare år är, att ett företag för sitt goda rykte och därmed i förlängningen också för sina inkomster, måste visa socialt ansvarstagande. Detta synsätt som ofta benämns corporate social responsibility har lett till att det blivit vanligt att företag i exempelvis annonser offentliggör att man lämnat stöd till ett sjukhus, en stadsmission, till u-hjälp, till miljöorganisationer etc.

Man kan väl anta att dessa åtaganden ibland tillkommer av verkligt altruistiska skäl, men att de oftast provas på rent affärsmässiga grunder.

Det måste dock i detta sammanhang framhållas att kravet på direkta motprestationer här gör sig gällande med samma styrka som ifråga om idrotts- eller kultursponsring. Avdrag kan med stöd av Pharmaciadomen endast medges för sådana bidrag som motsvaras av motprestationer, värderade till marknadsvärde. Det blir således även i dessa fall nödvändigt att upprätta detaljerade sponsoravtal. Givetvis kan då rätten att i företagets reklam få utnyttja exempelvis en välgörenhetsorganisations namn ha ett avsevärt värde.

## 4.6 Sammanfattande kommentar

1. Rättspraxis från RR kan mot bakgrund av de föregående avsnitten sammanfattas enligt följande. RR har inte förrän i och med 2000 års mål prövat några fall av den numera så vanliga typen av sponsring, där den sponsrade lämnar en direkt motprestation. Pharmaciamálet är mot denna bakgrund av helt avgörande betydelse, om man på ett principiellt sätt skall kunna formulera de kriterier som avdragsrätt för sponsring baseras på. Härvid gäller en presumtion för att sponstringsutgifter generellt är att se som omkostnader enligt 16 kap. 1§ IL. Om emellertid direkta motprestationer som står i objektiv proportion till det utgivna bidraget saknas, presumeras dock samtidigt en icke avdragsgill gåva föreligga. RR menar här således att omkostnadskarakter och gåva kan vara för handen samtidigt.<sup>36</sup> Eftersom rättsföljderna i 16 kap. 1§ och 9 kap. 2§ IL är oförenliga, föreligger då s.k. äkta regelkonkurrens.<sup>37</sup> RR har här, tydligen med stöd av principen *lex specialis legi generali derogat*, tillämpat avdragsförbudet för gåvor.

2. Av RR:s resonemang kan dras ett flertal slutsatser. *Presumtionen för att sponstringsutgifter är att se som omkostnader* medför, att det endast i rena undantagsfall kan bli aktuellt att vägra avdrag om adekvata motprestationer föreligger. Det tycks således vara av helt underordnad betydelse om motprestationerna från den sponsrade verkligen leder till ökade intäkter för sponsorn. Omkostnadspresumtionen innebär att

<sup>36</sup> Se nedan för en diskussion om vilken betydelse detta har för det skatterättsliga gåvobegreppet.

<sup>37</sup> För en utförlig undersökning om regelkonkurrens på skatteområdet, se Aldén.

detta helt enkelt förutsätts inträffa. Synsättet är i linje med den i doktrinen omfattade tanken, att det är företagaren själv som bäst vet hur företagets pengar skall spenderas. Resonemanget leder även till att man skatterättsligt kan acceptera avdragsrätt för kostnader avseende "branding", dvs. det moderna ekonomiska synsätt, enligt vilket marknadsföring som leder till att allmänheten får ökad kunskap om ett företags existens m.m., i sig är ett viktigt led i den för företagets överlevnad nödvändiga marknadskommunikationen. Det viktiga för avdragsrätten är ju enligt RR inte att en ökad försäljning kan identifieras, utan att motprestationer levereras. Slutsatsen blir att ett sponsrande företag som i sponsoravtalet förvissar sig om att det får direkta motprestationer, mot denna bakgrund synes kunna vara relativt säkert på att få igenom sitt avdrag.

3. Det kan alltså konstateras att några ökade intäkter p.g.a. sponsringen i och för sig inte behöver kunna identifieras. Den principiella slutsatsen att avdrag säkert medges om direkta motprestationer föreligger har emellertid endast begränsat värde, om man inte med närmare precision kan säga *vilka generella kvalitativa krav som ställs på dessa prestationer*. Även här är motiveringen i Pharmaciamålet åtminstone principiellt utförlig. RR pekar uttryckligen ut lokal-, representations-, personal- och reklamkostnader. Detta måste rimligen innebära att direkta motprestationer kvalitativt kan vara hänförliga till åtminstone dessa kategorier, något som också framstår som normalt inom praktisk sponsringsverksamhet. I Pharmacia-målet preciserades de relevanta motprestationerna som "den marknadsföring som skett genom Operans försorg" liksom då Procordia enligt avtalet fick "disponera Operans lokaler som utbildnings- eller konferenslokaler eller eljest för egentliga sammanträden". Härutöver pekade RR såsom relevanta motprestationer ut biljetter till Procordias anställda, vilket ansågs utgöra personalkostnad, samt representationstillfällen.<sup>38</sup> Det finns väl knappast anledning att tro annat än att RR är beredd att acceptera tämligen många och olika slags motprestationer, så länge de verkligen har karaktär av lokal-, representations-, personal- och reklamkostnader.

<sup>38</sup> Sponsring som personalkostnad diskuteras i kapitel 6 och representation i kapitel 7. Därvid berörs de nu nämnda motprestationerna närmare. Här skall blott påpekas att biljetter till Procordias anställda ansågs principiellt avdragsgilla, medan huvuddelen av den aktuella representationen ansågs gå längre än vad den speciella avdragsbegränsningen för sådana tillät.

Den utveckling inom marknadsföringsteorin vilken inneburit ökad fokusering på PR har som nyss påpekats fått stort genomslag i det praktiska ekonomiska livet. Uppfattningen att ett företags renommé på sikt betyder mycket för dess intäkter är med andra ord spridd och allmänt omfattad. I Pharmaciamálet ifrågasatte RR inte marknadsföringsvärdet i sig av de direkta motprestationer som lämnades. Även detta talar möjligen för att den inom marknadsföringsteorin omfattade föreställningen om värdet av PR, accepteras även skatterättsligt.

Kravet på proportionalitet mellan sponsorbidraget och motprestationerna framgår likaledes tydligt av RR:s motivering. Enligt RR utesluts tillämpning av gåvoavdragsförbudet, "i de fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen". Av formuleringen kan rimligen slutas att denna proportionalitet skall kunna fastställas på objektiva grunder. RR anger inte uttryckligen *hur motprestationerna skall värderas*, men det förefaller troligt att man här kan luta sig mot inkomstskatterättens allmänna princip om objektivt marknadsvärde. Inget i RR:s motivering i Pharmaciamálet antyder dock att det skulle vara ett marknadsvärde baserat på ett i efterhand konstaterbart reklamvärde hos motprestationerna. I stället förfaller rätten, säkerligen mot bakgrund av omkostnadspresumtionen, förutsätta att den prissättning som kommer till uttryck i sponsoravtalet är objektivt korrekt, något som understryker vikten av att sådana avtal verkligen ges ett trovärdigt innehåll.

Slutsatsen blir därmed att omkostnadskvalifikation enligt 16 kap. 1§ IL sker på subjektiv basis, dvs. på grundval av företagarens egna uppfattning om reklamvärdet av utgifterna, medan gåvoavdragsförbudet tillämpas på objektiva grunder, dvs. från en utomstående perspektiv. En annan sak är att det i praktiken ändå kan bli utomordentligt svårt att marknadsvärdera sponsrade subjekts direkta motprestationer, inte minst i bevishänseende. Det bör också understrykas att RR förbigår frågan om värderingen av motprestationerna med tystnad, varför viss osäkerhet råder här.

4. Genom Pharmaciamálet har således klarlagts den stora och många gånger avgörande betydelse, som direkta motprestationer har för avdragsrätten för sponsringsbidrag. Av det sagda följer att adekvata motprestationer som regel kan förutsättas utgöra *tillräcklig betingelse* för avdrag. Vad som dock måste framhållas särskilt är, att direkta motprestationer däremot inte utgör *nödvändig betingelse* för avdrag. Förklaringen härtill står att söka i de rättsfall, där avdrag medgivits med hänvisning

till sponsringens förväntade effekter, trots att direkta motprestationer saknats. Riktigheten i denna slutsats framgår tydligast av denna formulering i motiveringen i Pharmaciämålet:

”Slutsatsen av vad nu sagts är att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna.”

Den av RR här formulerade alternativa möjligheten till sponsoravdrag tillämpades i Falconmålet. Tyvärr lämnade rätten inte någon närmare motivering, dvs. det förklarades inte hur sakomständigheterna i fallet subsumerades under den citerade uttolkningen av lagen. RR förklarade att det förelåg sådan anknytning mellan Falcons verksamhet och det av föreningarna bedrivna falkprojektet att sponsringsbidragen ifråga inte träffades av gåvoavdragsförbudet. Det är mot denna bakgrund mycket vanskligt att försöka ange de krav på samband mellan sponsorns och den sponsrades verksamheter, som rätten ställer för att sponsringen skall kunna kvalificeras som indirekt omkostnad.

RR:s språkbruk är inte helt lätt att analysera. Tydligen kan den angivna anknytningen med därtill följande effekter på intäkterna ”läka” avsaknaden av direkta motprestationer.<sup>39</sup> Vad RR tycks mena är att anknytningen och effekterna därvid är så påtagliga att regelkonkurrensen mellan den allmänna omkostnadsregeln och gåvoavdragsförbudet inte, som annars, bör avgöras med hjälp av principen om *lex specialis*. Slutsatsen måste då bli att trots att utgiften ifråga åtminstone delvis utgör en gåva, medges således ändå avdrag med stöd av den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 1§ IL. Härvid krävs alltså att *anknytning* mellan verksamheterna tar sig uttryck i positiva *effekter* på intäkterna.

Vad är det då för slags anknytning mellan sponsorns och den sponsrades verksamheter det skall röra sig om? Det kan direkt konstateras att sponsorn och den sponsrade inte behöver ägna sig åt samma slags verksamhet. Dryckestillverkning och miljövård är ju tämligen olika aktiviteter. I stället förefaller det röra sig om ett krav på beroende mellan verksamheternas syften och resultat, i Falconmålet mellan framgångsrik

<sup>39</sup> En särskild språklig komplikation är att RR här talar om en ökning av den sponsrades verksamhet. Detta framstår som en rimlig följd av mycken sponsring, och jag tror att det hade varit mer upplysande för rättsfallstolkaren om denna del av motiveringen hade fokuserat tydligare på effekterna på sponsorns verksamhet.

miljövård och framgångsrik dryckesförsäljning under namnet Falcon. Anknytningen skall således bestå i ett beroendeförhållande av det slaget, att framgångsrik verksamhet hos den sponsrade betingar framgångsrik verksamhet hos sponsorn. Detta synsätt bekräftas av motiveringen i PLM-målet (RÅ 1976 ref. 127 I).<sup>40</sup>

PLM-målet gällde, som nämnts, bidrag till en antinedskräpningskampanj. Här fanns visserligen ett samband med företagets produkter.<sup>41</sup> Det var emellertid inte detta samband som RR hänvisade till när avdrag medgavs, utan till den förbättrade renommé som deltagandet kunde förväntas innebära. PLM-fallet är speciellt på flera sätt. Det rörde sig inte, såsom i de övriga fall där avdrag beviljats, om att allmänt bygga upp en positiv bild av företaget. Här var det i stället fråga om att "reparera", eller motverka, den negativa bild av företaget som kunde tänkas uppkomma när dess produkter förvandlats till skräp längs vägar och i naturen. Denna negativa bild förväntades uppstå när genom att allmänheten kunde förknippa ölburkar i dikesrenen med företaget PLM. Den negativa bilden antogs vidare kunna direkt påverka PLM:s resultat. Och här finns svaret på frågan om varför inte KF fick motsvarande avdrag för bidrag till en liknande kampanj.<sup>42</sup> I detta fall saknades anledning att förmoda att allmänheten skulle förknippa nedskräpning med KF. Bidraget till städning kunde därför inte förväntas få några effekter på KF:s renommé.

5. Som nämnts är Pharmaciämålet det första fall, där modern sponsring prövats, dvs. där direkta motprestationer i form av exponering av sponsorns namn m.m. alls varit aktuella. Äldre praxis från RR har i stället uteslutande avsett situationer där den skattskyldige själv synes ha haft uppfattningen, att sponsringen även utan direkta motprestationer kunde förväntas få sådana positiva effekter på företagets namn, rykte etc., att avdragsgrundande samband med intäkterna förelegat. En viktig fråga blir därmed att diskutera *vilka slutsatser man egentligen kan dra av denna äldre praxis*, nu när RR gjort så kategoriska uttalanden om betydelsen av direkta motprestationer.

I äldre praxis från RR återfinns fall som rört sponsring av såväl idrott som av annan kultur. Härvid har avdrag medgivits för bl.a. kulturpri-

<sup>40</sup> Frågan om huruvida RR:s argumentation medför att man bör se annorlunda på äldre avgöranden etc. diskuteras i de följande punkterna 5 och 6.

<sup>41</sup> RÅ 1976 ref 127 I.

<sup>42</sup> RÅ 1976 ref 127 II.

ser, för deltagande i allmänt upplagda miljövårdskampanjer samt för bidrag till elitidrott, utan att några direkta motprestationer uttryckligen berörts i notiserna. I stället synes avdragsrätten helt ha baserats på de effekter som sponsringen kunnat leda till. Det framgår inte tydligt av RR:s motiveringar vilka principiella sådana effekter som grundat avdragsrätt, men vissa försiktiga generella slutsatser torde ändå kunna dras när samtliga de undersökta fallen jämförs med varandra.

Härvid framgår ganska klart att i de fall avdrag medgivits, så har information om det skattskyldiga företags insatser (t.ex. instiftande av pris) med betydande säkerhet kunnat konstateras ha spridits till en bred allmänhet. I flertalet av de fall där avdrag vägrats har det rört sig om kultursponsring av konstnärlig utsmyckning, museum m.m., vilken i praktiken varit lokalt adresserad. Den positiva informationen om företaget tycks härvid onekligen endast ha nått fram till ett betydligt mindre antal människor, vilka rimligen bör ha utgjort endast en blygsam del av eventuella kunder eller slutkonsumenter av företags produkter. Även om inte studierna av enskilda rättsfall således medger det, är ändå den samlade bilden av praxis den, att förväntade effekter i form av spridning av positiv information om företaget till en bred allmänhet, normalt kunnat grunda sponsringsavdrag, trots att direkta motprestationer saknats.

Det är vidare helt klart att den företeelse eller aktivitet som sponsrats, enligt äldre praxis inte i sig behövt ha någon anknytning till företags produktion eller verksamhet i övrigt. Sålunda har halstabletttillverkare fått avdrag för kulturpris och hotell har fått avdrag för bidrag till brottare. Redan den knapphändiga och något ålderstigna praxis som jag undersökt här, visar att den avdragsgrundande effekten varit positiv uppmärksamhet som spridits till allmänheten, men att denna kunnat åstadkommas på olika sätt utan att avdragsrätten för den skull gått förlorad.

Vissa uttalanden i RR:s motivering i Pharmaciamålet ger anledning till försiktighet vid studiet av äldre praxis. RR uttalar:

”Den omständligheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär således inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.”<sup>43</sup>

<sup>43</sup> Skatteverket har i sina riktlinjer gjort en synnerligen restriktiv tolkning av RR:s uttalande, se vid 4.8.1 nedan

Det synsätt som kommer till uttryck här, är svårt att förena med den relativt generösa avdragsrätt, som i äldre praxis baserats på positiv uppmärksamhet hos allmänheten (se punkt 5 ovan). Som exempel kan nämnas att det torde ha varit just goodwill av detta slag, som föranledde avdrag i Läkerolfallet och i fallet med sponsringen av brottningslandslaget.<sup>44</sup> I dessa fall fanns väl knappast heller någon egentlig verksamhet hos den sponsrade, med vilken sponsorns egen verksamhet kunde ha sådan anknytning att avdrag kunnat medges med stöd av Falconmålets principer. Sådan anknytning fanns dock i PLM-målet.

Det förefaller alltså sammanfattningsvis som om värdet av äldre praxis är ytterst osäkert, och man kan med hänsyn till 2000 års avgöranden enligt min mening inte dra några långtgående slutsatser av den. Rättspraxis har utan tvekan preciserats i och med dessa avgöranden. Men de nya målen innebär också ett restriktivare synsätt, såtillvida att utrymmet för avdrag är tämligen litet om direkta motprestationer saknas. Finns å andra sidan sådana, framstår förutsättningarna för avdrag som mycket goda även i framtiden.

Det vill onekligen synas som om prestationskriteriet i och med Pharmacia- och Falconmålen i det närmaste kan uppfattas som ett slags formkrav. Detta är betänkligt från teoretisk utgångspunkt. Omkostnadskriteriet direkt motprestation bör enligt min mening uppfattas som ett medel för uppnåendet av sådana PR-effekter, som kan anses konstituera för avdragsrätt erforderligt samband. Kravet bör alltså inte upprätthållas för sin egen skull, utan utgöra ett komplement till effektkriteriet. Ett sådant synsätt skulle bäst harmoniera med den inom företagsekonomin rådande synen på marknadskommunikationens betydelse. Ur praktisk synvinkel är detta nog trots allt inte ett särskilt stort problem. I stället är det troligen redan idag så, att flertalet sponsringsavtal regelmässigt utformas så, att de inkluderar direkta motprestationer. Utgången i Pharmacia- och Falconmålen understryker dock naturligtvis vikten av att så sker.

6. Undersökningen av praxis visar vidare att RR är beredd att *överpröva den skattskyldiges subjektiva uppfattning* om såväl värdet av direkta motprestationer (Pharmaciamålet) som anknytningen mellan sponsorns och den sponsrades verksamheter (Falconmålet). Här gäller

<sup>44</sup> RÅ 1965 fi 826-28 respektive RÅ 1970 fi 1556.

alltså ett objektifierat synsätt. Det vill också synas som om RR när det är relevant främst bygger sina bedömningar på vad man uppfattar som rimliga prognoser vid nedläggandet av sponsorkostnaden ifråga. Detta måste i normalfallet vara korrekt, eftersom avdragsrätten för sponsring annars skulle kunna vara suspenderad till dess en eftersyn antingen bekräftade eller förkastade dess företagsekonomiska värde.

Överprövningen av den skattskyldiges uppfattning behöver dock inte sträcka sig längre än till att avgöra om det överhuvudtaget finns grund för något avdrag. På detta sätt förhåller det sig med många andra kostnader. Sålunda är väl fiscus knappast obenägen att in casu bedöma om en resa som en näringsidkare gjort, varit av relevant och därmed avdragsgillt slag. Däremot torde det inte ifrågasättas av någon om företaget kostat på en anställd en första i stället för en andraklassbiljett. Enligt uttalanden i litteraturen är en förutsättning för avdrag för sponsring, att PR-värdet av sponsringens förväntade effekter står i rimlig proportion till kostnaden. RR:s motivering i *Pharmaciamålet* talar emellertid i motsatt riktning.

7. Här skall också särskilt framhållas möjligheten att en sponsringsutgift kan sönderfalla i en avdragsgill, och en icke avdragsgill del, dvs. vara av *blandad karaktär*. Man skulle därvid kunna tänka sig en situation där bidrag lämnades till exempelvis en organisation som hade att spendera bidraget på två eller flera vis, och där t.ex. endast ett av dessa uppfyllde ett krav på spridning av PR till allmänheten. Bland de äldre av de undersökta avgörandena finns inte något fall där detta spörsmål ställts på sin spets. Det bör dock noteras att vanliga reklamkostnader proportionerats på detta sätt. I rättsfallet RÅ81 1:53 medgavs nämligen Mjölkcentralen Arla ekonomisk förening avdrag för den delen av ett bidrag till tidningen *Land*, som uppskattades motsvara värdet av annonser som man bekommit i tidningen. Återstoden ansågs ha karaktär av avgift för en kollektiv prenumeration på tidningen för föreningens medlemmar, varför avdrag vägrades för denna del.

Frågan om behandlingen av blandade sponsringskostnader ställdes för första gången på sin spets i *Pharmaciamålet*, där RR fann att delar av de utgifter som avdrag yrkats för inte motsvarades av direkta motprestationer. Följaktligen var dessa delar inte avdragsgilla. RR fann vidare att vissa av de direkta motprestationer som förekom, var av sådan karaktär att sponsringen delvis kvalificerades som representation. Härvid framhöll rätten att dessa p.g.a. specialregeln i 20§ anv.p. 1 st. 3 KL (jämför 16 kap. 1§ IL) inte heller var avdragsgilla.

Det var i Pharmaciamálet alltså utan tvekan fråga om blandade sponseringskostnader. RR menade att det inte var "möjligt att med någon större grad av precision" fastställa hur stor del av sponserersättningen som var av dragsgill karaktär. En skönsmässig uppskattning var därför "ofrånkomlig", och avdrag medgavs med halva det yrkade beloppet.<sup>45</sup> Av rättsfallet torde väl kunna dras den slutsatsen att proportionering av detta slag generellt kan förväntas ske, även när det inte kunnat utredas hur stor den avdragsgilla delen är. Det kan dock inte hållas för otroligt att RR ändå skulle kräva att det stod klart att den avdragsgilla delen var betydande, om en liknande fråga återigen prövades.

8. Avslutningsvis skall sägas något om *tidpunkten för avdrag*. En fråga av detta slag, vilken rörde indirekt reklam, prövades så sent som i RÅ 1998 not 106. Eftersom emellertid RR förutsatte att avdragsrätten som sådan förelåg diskuterades inte denna. Det skattskyldiga företaget hade haft utgifter för deltagandet i en mäsas. Fråga uppkom om vilket år utgifterna kunde omkostnadsföras i enlighet med god redovisningssed, och vilket år de följaktligen skulle dras av.

Enligt BFN, som yttrade sig målet, kunde i avsaknad av särskild reglering omkostnadsföring bli aktuell såväl då marknadsföringsåtgärder ifråga resulterade i intäkter, som vid en tidigare tidpunkt. Avgörande var enligt nämnden om ett samband med vissa intäktsposter kunde identifieras, eller om allmänt förbättrad goodwill utgjorde grund för omkostnadsföringen. Vid sistnämnda förhållande kunde försiktighetsprincipen tänkas leda till att resultatet belastades redan vid den tidpunkt då kostnaderna nedlades. I det aktuella målet intog den skattskyldige denna senare ståndpunkt, medan RSV menade att resultatet borde ha belastats först det år då den aktuella mässan ägde rum och kunde resultera i intäkter.

RR betonade att man hade att utgå från att kostnaden var avdragsgill, men menade att något klart samband med intäkter inte förelåg. Avdrag skulle göras när bolaget omkostnadsfört utgiften, eftersom detta var förenligt med god redovisningssed. Konkret innebar detta omkostnadsföring vid en tidigare tidpunkt.

<sup>45</sup> Jag har i en annan undersökning visat att RR, under senare år, i personbeskattningen intagit en restriktiv attityd till uppdelningar av blandade kostnader i en avdragsgill respektive en icke avdragsgill del. Därvid har avdrag oftast vägrats helt, när privata inslag förekommit. Se Pålsson 1997 särskilt s.261. Det kan konstateras att rättens inställning i Pharmaciamálet således var en helt annan.

## 4.7 Rättspraxis betydelse för omkostnads- och gåvobegreppen

1. Avgörandet i Pharmaciamålet baserades som framgått på en presumtion om att gåva föreligger, när värdet av den sponsrades direkta motprestationer inte motsvarar värdet av sponsorbidraget. RR:s sätt att argumentera aktualiserar två frågor av mer skatteteoretisk art, vilka skall diskuteras under denna rubrik. Den första frågan är vilken betydelse bedömningens koppling till gåvobegreppet har för dettas skatterättsliga innebörd. Vidare framgår av RR:s motivering, att en kostnad samtidigt kan uppfylla kriterierna för avdragsgill omkostnad respektive icke avdragsgill gåva. Härigenom kan regelkonkurrens uppkomma vilken, som visats i det föregående, avgörs med hjälp av principen om att speciell lag går före allmän lag. Den andra frågan som skall diskuteras här är vad detta synsätt medför för de båda begreppens förhållande till varandra.

2. Det finns som bekant ingen legaldefinition av gåvobegreppet, varken i civilrätten eller i skatterätten. I stället har begreppets innebörd avgränsats i rättspraxis och i den omfattande akademiska diskussion som spänner över mer än hundra år. I svensk skatterättslig litteratur har analyser utförts av bl.a. Bergström och Silfverberg.<sup>46</sup>

Det råder enighet om att civilrättens begreppsapparat principiellt ligger till grund också för skatterätten. Det är därför knappast någon tvekan om, att det som utgångspunkt är det civilrättsliga gåvobegreppet som avses när det i inkomstskattelagstiftningen stadgas om avdragsförbud för gåvor.<sup>47</sup> Detta bekräftades när RR, i Pharmaciamålet, vid tolkningen av förbudet hänvisade till de tre traditionella gåvorekvisiten:

”Det finns inte något för alla förhållanden enhetligt gåvobegrepp. Alla former av gåvor torde dock kännetecknas av att tre rekvisit samtidigt är för handen, nämligen förmögensöverföring, frivillighet och gåvoavsikt.”

Det rekvisit som är problematiskt i detta fall är gåvoavsikten. RR fortsätter:

”Av detta följer att det inte föreligger någon gåva ... i de fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen.”

<sup>46</sup> Se Silfverberg 1992 s.13ff samt Bergström 1978. Deras framställningar innehåller även rikhaltigt med hänvisningar till civilrättslig litteratur.

<sup>47</sup> 9 kap. 2§ 2 st. 1L.

RR:s slutsats är naturligtvis riktig, såtillvida att det i de beskrivna fallen kan sägas saknas en nettoförmögenhetsöverföring.<sup>48</sup> Det intressanta för sponsringens del är emellertid att RR använder förekomsten av motprestationer som ett kriterium för negativ avgränsning av gåvobegreppet. Enligt rätten föreligger nämligen per definition en gåva, så snart motprestationer av det angivna slaget inte är för handen. Eftersom RR samtidigt hävdar att samtliga de tre gåvorekvisiten alltid är uppfyllda vid gåvor, innebär detta att rätten *presumerar* gåvoavsikt hos sponsorn varje gång motprestationer inte förekommer eller är ”för små”.

Termen gåvoavsikt avser allmänspråkligt såväl som i juridiskt språkbruk ett psykiskt förhållande, en vilja, hos någon. Rekvirit av denna typ kallas därför subjektiva. I klassisk civilrättslig doktrin tog man detta mer bokstavligt än vad som kommit att bli fallet i modernare juridik. Silfverberg visar hur utvecklingen under 1900-talet gått mot att man identifierar gåvoavsikten på mer objektiva grunder, man har alltmer försökt att ”sluta sig till överlåtarens avsikter utifrån objektiva hållpunkter.”<sup>49</sup>

Det kan väl konstateras att resan från det subjektiva till det objektiva rimligen måste vara fullbordad i och med RR:s motivering i Pharmaciamålet. Det finns tydligen inte längre något utrymme för att tala om avsikt i subjektiv mening. Av rättsfallet kan dras den slutsatsen att förekomsten av gåvoavsikt bestäms på helt objektiva grunder. Det spelar uppenbarligen ingen roll att sponsorns egentliga långsiktiga avsikt varit att öka och bibehålla sina intäkter. Sponsringen skall enligt rätten ses helt isolerad från detta förhållande. Även om man accepterar denna uttolkning, och här har man ju inget val eftersom det är RR som bestämmer, är det enligt min uppfattning vilseledande att här använda uttrycket *gåvoavsikt*. Motiveringen i Pharmaciamålet klargör nämligen att denna inte längre är relevant.

3. Det framgår av RR:s motivering i Pharmaciamålet, att en kostnad samtidigt kan uppfylla kriterierna för avdragsgill omkostnad respektive icke avdragsgill gåva. Härigenom uppkom i målet regelkonkurrens mellan huvudregeln om rätten till avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande, och specialregeln om avdragsförbud för

<sup>48</sup> Härvid kan även påpekas att RR uttryckligen framhåller att s.k. representationsgåvor faller utanför det skatterättsliga gåvobegreppet. Skälen härtill är enligt rätten den ringa förmögenhetsöverföringen och sambandet med sponsorns näringsverksamhet.

<sup>49</sup> Silfverberg 1992 s.23.

gåvor. Regelkonkurrensen avgjordes i enlighet med principen om *lex specialis*, varvid alltså gåvoavdragsförbudet tillämpades.

Jag tror att RR:s synsätt, med innebörden att samma utgift kan utgöra såväl omkostnad som gåva, framstår som förvånande för många bedömare. Det kan naturligtvis ligga nära till hands att helt enkelt utgå från att omkostnads- och gåvobegreppen gränsar mot varandra på ett sådant sätt att en utgift endast kan omfattas av det ena begreppet, och inte av båda samtidigt. En sådan slutsats kan följa av att det verkar ologiskt att påstå att viss sponsring är gåva p.g.a. utebliven motprestation, samtidigt som man uttryckligen accepterar att sponsringen har kommersiellt syfte och således är företagsekonomiskt motiverad.<sup>50</sup> Men det är enkelt att på ett teoretiskt hållbart sätt visa, att RR:s synsätt inte behöver uppfattas som ologiskt.

En parallell kan dras med begreppet levnadskostnader. På detta område är s.k. blandade kostnader vanliga, dvs. kostnader som uppvisar drag av såväl omkostnad som levnadskostnad. Dessa blandade kostnader kan vara av principiellt två olika slag. Det ena fallet är när en tillgång används privat såväl som i förvärvsverksamheten, t.ex. den hemdator som jag just nu skriver på men som jag ibland spelar dataspel på, och anskaffningen dessutom har gjorts med båda dessa syften. Här kan den blandade kostnaden beskrivas som *en utgift*, vilken avser *två ändamål*.<sup>51</sup>

På motsvarande sätt kan det förhålla sig med sponsring. Ett syfte avtecknar sig då i förhållandet mellan sponsorn och den sponsrade, t.ex. en kulturinstitution, som inte lämnar någon direkt motprestation. Om denna relation ses isolerad kan syftet sägas vara att berika kulturinstitutionen utan att sponsorn får något i gengäld. I ett annat perspektiv, på lång sikt och i relationen till exempelvis framtida affärskontrahenter, avtecknar sig emellertid det kommersiella syftet, strävan efter att öka och bibehålla intäkter p.g.a. av den positiva bild som företagets marknadskommunikationsåtgärder tillsammans förväntas skapa. Dessa två syften och denna dubbla funktion är väl egentligen just vad s.k. branding och PR går ut på.<sup>52</sup>

<sup>50</sup> Detta var just vad RR ansåg i Pharmaciamålet.

<sup>51</sup> Det andra principiella fallet är när merkostnader uppkommer ovanpå en typisk levnadskostnad, t.ex. för arbetaren som för sitt arbetes skull inte kan nöja sig med vanliga kläder utan måste köpa dyrare kläder av skyddskaraktär. Här är fråga *två*, åtminstone i teorin, särskiljbara *utgifter* som avser *två olika ändamål*. Se vidare Zimmer 1993 s.168 samt Pålsson 1997 s.128ff.

<sup>52</sup> Här om närmare i kapitel 3 ovan.

Jag tycker att RR:s synsätt mot denna bakgrund framstår som realistiskt. Juridiska begrepp är till för problemlösning, de skall vara verktyg och underlätta rättstillämpningen. Om verkligheten "pressas" in i en konstruerad begreppsvärld riskerar man att åstadkomma s.k. begrepps-jurisprudens i verkligt negativ mening. Man kan undvika detta bl.a. genom att använda begrepp på ett flexibelt sätt, naturligtvis inom konstitutionellt och språkligt acceptabla ramar. Och det är just sådan flexibilitet som lett till att många skatterättsliga begrepp inte givits identiska innebörder i alla skilda sammanhang. RR faller inte i fällan utan visar att den skatterättsliga begreppsapparaten i och för sig kan hantera den uppkomna situationen. Men det blir som jag ser det ändå problem, eftersom rätten inte drar rätt slutsatser av hur man avgränsat omkostnads- och gåvobegreppen. Problemet kan beskrivas enligt följande.

Av motiveringen i Pharmaciamålet kan, som påpekats under punkt 2 ovan, dras den slutsatsen att förekomsten av gåvoavsikt bestäms på helt objektiva grunder. Det spelar uppenbarligen ingen roll att sponsorns egentliga långsiktiga avsikt är att öka och bibehålla sina intäkter. Trots att RR uttryckligen erkänner existensen av även detta senare syfte tillerkänns endast den förstnämnda relevans, dvs. det kortsiktiga och till den sponsrade isolerade syftet. Sponsringen skall enligt rätten ses helt isolerad från det långsiktiga marknadsföringssyfte som rätten ändå förefaller att erkänna existensen av.

Enligt min uppfattning borde den omständigheten att samma utgift (enligt RR) samtidigt utgör gåva och omkostnad, lett till avdrag medgavs för åtminstone en del av denna utgift. Eftersom Pharmacias sponsring av Operan enligt företaget, såväl som enligt RR, var företags-ekonomiskt motiverad och sannolikt skulle komma att bidra till ökade eller bibehållna skattepliktiga intäkter, leder rättens slutsatser till bristande kongruens mellan utgifter och inkomster. Om kongruens skall kunna upprätthållas måste referenspunkten för utgifternas relevans vara intäkterna och inte det subjekt som råkar svara för betalningen av dem. Resultatet blir annars lika orimligt som om man vid personbeskattningen skulle beskatta en anställd för en utbetalning till dennes (ej anställda) närstående, men vägra arbetsgivaren avdrag på den grunden att utbetalningen gjorts till en person som arbetsgivaren inte stod i ett avtalsförhållande med.<sup>53</sup>

<sup>53</sup> Jämför det s.k. traktormålet RÅ 1989 ref 75 som dock inte rörde exakt denna fråga.

Slutsatsen av RR:s begreppsanvändning borde mot denna bakgrund ha blivit att avdrag i Pharmaciamálet medgavs, dels (naturligtvis) för hela den del av sponsorbidraget som motsvarades av direkta motprestationer, men därutöver också för en del, t.ex. hälften, av återstoden, dvs. för del av vad som enligt RR:s resonemang samtidigt utgjorde omkostnad och gåva. I stället medgav RR endast avdrag med hälften av hela sponsorbidraget, dvs. endast för den del som teoretiskt utgjorde *endast* omkostnad. Min uppfattning uttryckt med lagtolkningsterminologi blir, att man borde ha avstått från att avgöra regelkonkurrensen med den trubbiga derogationsregeln, och i stället låtit principen om kongruens mellan utgifter och inkomster få betydelse för avgörandet.

## 4.8 Utvecklingen efter Pharmacia- och Falconmålen

### 4.8.1 Lagstiftningsinitiativ har avvisats

Under åren har vid ett flertal tillfällen föreslagits speciell lagstiftning för sponsringskostnader och liknande. Motionerna har regelmässigt avvisats.<sup>54</sup> I samband med motionerna 2004 kom också regeringen att på uppdrag av riksdagen redovisa sin syn på möjligheterna till avdrag för sponsring.<sup>55</sup>

Regeringen menar att nu gällande bestämmelser inte gör skillnad mellan idrotts- respektive kultursponsring. Mot detta synsätt skulle dock kunna hävdas att det till synes neutrala systemet i praktiken ändå innebär en olikbehandling, genom att det typiskt sett är lättare för åtminstone den kommersialiserade delen av idrottsrörelsen att erbjuda adekvata motprestationer. Regeringen anser också att man redan vid tillämpning av nuvarande regler bör kunna ta hänsyn till vad som i jämförelse med andra kostnader i näringsverksamheten utgör särdrag ifråga om sponsring. Sistnämnda uttalande tycks ge uttryck för en önskan om mindre restriktivitet i rättstillämpningen. Man bör dock komma ihåg att det inte rör sig om ett förarbetsuttalande, utan om en synpunkt *de lege lata*. Som rättskälla torde det därför ha begränsad tyngd.

Uttalandets begränsade värde illustreras av att Skatteverket endast återger det okommenterat i sina "riktlinjer". Dessa ger i stället klart uttryck för den tämligen restriktiva syn som RR utvecklat i Pharmaciamálet. Riktlinjerna tillkom på uppdrag av regeringen och

<sup>54</sup> Se t.ex. SkU 1982/83:35, SkU 1984/85:2, SkU 2004/05:6 samt SkU 2006/07:11.

<sup>55</sup> Se regeringens skrivelse 2003/04:175.

publicerades på verkets hemsida under rubriken ”ställningstaganden” (dvs. de s.k. styrsignalerna).<sup>56</sup> I riktlinjerna blandas uttalanden som baseras på den ”tyngre” rättskällan RR med SKV:s egna synpunkter.

SKV:s uttalanden är inte bindande utan utgör s.k. allmänna råd. De bör därför läsas med viss försiktighet, eftersom SKV:s synpunkter normalt inte anses ha samma rättskällevärde som de förarbetsuttalanden och rättsfall som SKV endast refererar. Det är dessutom så att det i riktlinjerna finns uttalanden som ger uttryck för ett mycket restriktivt synsätt, möjligen ännu strängare än det som etablerades i Pharmaciadomen. Som ett exempel kan nämnas följande. RR uttalar i Pharmaciadomen:

”Den omständligheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär således inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.”

RR:s uttalande har i SKV:s riktlinjer fått en delvis annan innebörd SKV uttalar:

”Om sponsringen endast är avsedd att ge sponsorn förbättrad image och goodwill är den att betrakta som gåva och därmed inte avdragsgill.”

Mitt intryck är att SKV gör en restriktiv tolkning som ytterligare avgränsar det avdragsgilla området. RR konstaterar att den omständigheten att sponsringen *resulterar* i goodwill inte utesluter att en gåva ändå kan vara för handen. Vad SKV säger är i själva verket att ett exklusivt *goodwillsyfte* alltid gör att sponsringen ska betraktas som en gåva. RR:s uttalande måste rimligtvis innebära att avdrag medges om syftet endast är ökad goodwill, men adekvata motprestationer lämnas. Denna situation skulle med tillämpning av SKV:s uttalande utesluta avdrag. De båda uttalandena är således oförenliga.

#### 4.8.2 Kammarrättspraxis

En genomgång av ett urval kammarrättsdomar som avkunnats efter Pharmaciadomen visar tydligt att RR:s nya praxis fått genomslag i rättstillämpningen.<sup>57</sup> Kammarrätterna följer i sin analys RR:s schema. Först konstateras att omkostnad presumeras föreligga men att det måste undersökas om gåva ändå är för handen. Därefter diskuteras förekomsten av motprestationer samt hur de bör värderas. Vid flertalet tillfällen har också kammarrätterna tillämpat det alexanderhugg som blev RR:s

<sup>56</sup> Skatteverkets ställningstaganden 11/05, dnr 130 368830-05/111.

<sup>57</sup> Se Antonsson och Båvall s. 200 f.

verktyg, dvs. att skönsmässigt ge avdrag för en del av det yrkade beloppet. Detta understryker svårigheterna med ett system där domstolarna förutsätts värdera motprestationerna.

Mitt intryck är att man i närings- och föreningslivet i stor utsträckning anpassat sig till den förhållandevis svårtillämpade Pharmciadomen, bl.a. genom att lägga större vikt vid utformningen av sponsravtal och sponsorpaket samt på den nödvändiga värderingen av motprestationerna. Det är väl inte heller orimligt att tänka sig att trovärdigt utformade paket med motiverad prissättning ändå kan tillmätas betydande bevisvärde *in casu*. Kammarrättspraxis tycks i alla fall tala för detta.

Följande uppställning redovisar ett (icke uttömmande) antal kammarrättsdomar som tillkommit efter Pharmciamålet.

| <b>Rättsfall</b>      | <b>Mottagare</b>                                      | <b>Avdrag</b>                                           |
|-----------------------|-------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|
| 3978-1997 (Jönköping) | Nyföretagarcentrum                                    | delvis                                                  |
| 740-1999 (Sundsvall)  | Norrköpings symfoniorkester                           | delvis                                                  |
| 3930-1999 (Sundsvall) | Segelbåt i Americas cup                               | delvis                                                  |
| 882-2001 (Sundsvall)  | Bilracing                                             | ja, hela beloppet                                       |
| 4976-2001 (Stockholm) | Ungdomsverksamhet                                     | delvis                                                  |
| 737-2001 (Stockholm)  | Drottningholmteatern                                  | delvis                                                  |
| 6004-2003 (Stockholm) | Pojkbandylag                                          | delvis                                                  |
| 4425-2003 (Stockholm) | Journalistpris samt kulturhuvudstadsåret              | delvis                                                  |
| 2336-2003 (Stockholm) | Stockholm Water Foundation och Stockholms Simfonietta | delvis                                                  |
| 2787-2004 (Sundsvall) | Brynäs (ishockey)                                     | nej, gåva                                               |
| 5377-2004 (Göteborg)  | Sjöräddningsorganisation                              | delvis                                                  |
| 5642-2005 (Stockholm) | Katastrofhjälp                                        | delvis                                                  |
| 1864-2006 (Stockholm) | OS-satsning                                           | ja med hänvisning till Falconmålet (indirekt omkostnad) |
|                       | Ungdomsverksamhet                                     | nej                                                     |
|                       | Polar Prize                                           | ja                                                      |

#### **4.8.3 Vissa äldre avgöranden i kammarrätterna**

Undersökningen i detta kapitel har visat att äldre regeringsrättspraxis är tämligen knapphändig såvitt gäller reklam- och PR-kostnader av sponsringstyp. Flertalet äldre avgöranden är dessutom redovisade som notiser, med kortfattade motiveringar vilka ofta saknar den substans som ger verkligt viktig information om rättens synpunkter, nämligen uttolkningen och subsumtionen under det verkliga fallet av den tillämpade bestämmelsen. Det var därför välkommet att RR 2000 prövade Pharmacia- och Falconmålen, och härvid gjorde de omfattande principiella uttalanden som jag analyserat i de föregående avsnitten. Därmed inte sagt att rättsläget blivit så klart som man skulle kunna önska.

Det största problemet var före Pharmacia- och Falconmålen att den numera kanske viktigaste typen av sponsringsavtal överhuvudtaget inte hade prövats av RR. Härmed avses sådan sponsring av främst idrott och annan kultur som bygger på direkta motprestationer från den sponsrades sida, ofta manifesterade som en aktiv exponering av sponsorns namn eller varumärke. Sambandet mellan utgifterna och den skattskyldiges verksamhet hade i äldre praxis i stället vilat på mer allmänna positiva effekter, i form av uppmärksamhet för den skattskyldige hos en bred allmänhet.

I kammarrätterna avgjordes emellertid under 80- och 90-talen ett stort antal mål, där moderna och mer sofistikerade former av sponsringsavtal prövades. Denna praxis tillkom i stor utsträckning utan vägledning från RR. Dessa äldre avgöranden måste i stor utsträckning anses överspelade idag. Det kan dock inte uteslutas att exempelvis resonemang om värderingen av reklam m.m. alltså kan vara av värde. I nedanstående uppställning redovisas därför ett icke uttömmande antal fall som avgjorts under 1980- och 1990-talen.<sup>58</sup> Här ingår även KR:s i Stockholm domar i Pharmacia- och Falconmålen.

#### **Kammarrätten i Stockholm**

810703 mål nr. 3669-1979

820623 mål nr. 1123-1981

821230 mål nr. 5008-5009-1979

841109 mål nr. 758-1982

921007 mål nr. 5194-1991

940607 mål nr. 4780-1993

<sup>58</sup> För en ingående diskussion om dessa avgöranden, se första upplagan av denna bok.

950413 mål nr. 5641-1993

960219 mål nr. 7847-1993

980119 mål nr. 4970-1995

980123 mål nr. 806-1996 (Falcon)

980220 mål nr. 5982-1996 m.fl. avseende samma fråga (Pharmacia)

### **Kammarrätten i Jönköping**

941128 mål nr. 2291-1991

950110 mål nr. 544-577-1994

### **Kammarrätten i Sundsvall**

871015 mål nr. 4813-1984

## 5 Personalkostnader

### 5.1 Inledning

Personalkostnader utgörs oftast av löner, naturaförmåner, samt arbetsgivaravgifter beräknade på dessa utgifter. Kostnaderna är i princip alltid avdragsgilla med stöd av den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 1§ IL. Även sådana förmåner som enligt särskild reglering är skattefria för de anställda, t.ex. personalvårdsförmåner, är avdragsgilla.<sup>1</sup> Som personalkostnader betecknas emellertid också olika prestationer från arbetsgivaren, vilka inte riktas direkt till de anställda, utan till företrädare för dessa, t.ex. vissa föreningar och stiftelser. Avdragsrätten är härvid inte begränsad till särskilt reglerade subjekt, såsom personalstiftelser, utan kan föreligga även för bidrag till ideella sammanslutningar bland de anställda, t.ex. idrottsföreningar. Utgifterna brukar då betecknas personalvårdskostnader.<sup>2</sup>

I detta kapitel skall undersökas domstolsavgöranden, där avdragsrätten prövats för sådana personalkostnader som uppvisar sponsringsliknande drag. Det rör sig då om utgifter vilka visserligen främst riktar sig till personalen, men där syftet inte endast synes ha varit att avlöna denna för utfört arbete, utan att i vid mening gynna företagets verksamhet, namn, rykte, produkter etc. Utanför undersökningen faller således sådana sponsringsarrangemang, genom vilka motprestationer som erhållits vid sponsring av annan än företrädare för de anställda, av sponsorn används för att avlöna personalen.<sup>3</sup> De undersökta avgörandena från RR är följande.

<sup>1</sup> Se 11 kap. 11–12§§ IL.

<sup>2</sup> Se härom t.ex. LLMS s.248.

<sup>3</sup> Detta var t.ex. fallet i Pharmaciämålet, där RR konstaterade att sponsorbidrag för vilka Pharmacia erhållit operabiljetter som motprestation, utgjorde personalkostnad (Pharmaciämålet berörs dock ändå i det följande p.g.a. ett uttalande obiter dictum).

| <b>Rättsfall</b>  | <b>Område</b>               | <b>Avdrag</b>                             |
|-------------------|-----------------------------|-------------------------------------------|
| RÅ 1945 fi 236    | kultur och idrott           | ja (simhall)                              |
| RÅ 1947 fi 918    | idrott                      | nej (badhus, idrottsplats)                |
| RÅ 1949 fi 445    | föreningar m.fl.            | nej                                       |
| RÅ 1949 fi 574    | föreningar                  | ja                                        |
| RÅ 1949 fi 575    | idrott                      | ja (idrottsplats)                         |
| RÅ 1952 fi 241-42 | kultur och försvar          | ja (badhus, läsestuga, ambulans, hemvärn) |
| RÅ 1952 fi 617    | idrottsförening             | ja                                        |
| RÅ 1953 fi 144    | idrottsförening och försvar | ja (idrottsförening)                      |
| RÅ 1957 fi 90     | idrott                      | nej (försvar)                             |
|                   | nej (tennisbana)            | ja (idrottsplats)                         |
| RÅ 1959 ref 28    | kultur                      | nej (Folkets Hus)                         |
| RÅ 1968 ref 46    | idrott                      | nej (sim/idrottshall)                     |
| RÅ 1973 fi 452    | idrott                      | nej, (idrottsplats, skjutbana)            |
| RÅ 1974 ref 116   | kultur                      | nej (kyrka)                               |
| RÅ 1975 Aa 451    | idrott                      | nej (ishockeyrink)                        |
| RÅ 2000 ref 31    | kultur                      |                                           |

I de följande avsnitten diskuteras i tur och ordning förekomsten i domsmotiveringar av de kriterier för omkostnadskvalifikation av sponsringskostnader som jag tidigare undersökt, nämligen direkt motprestation och förväntade effekter. Därefter redovisas andra kriterier som eventuellt kan ha legat till grund för avgörandena.

Inledningsvis kan emellertid konstateras att det redan av uppställningen ovan framgår att rättspraxis från senare år är tämligen restriktiv samt även tämligen ålderstigen. De fall där avdrag medgivits är gamla och det förefaller numera vara svårt att få avdrag för den undersökta kostnadstypen. Förutom att diskutera förekomsten av kriterier för avdragsrätt, blir det därför betydelsefullt att undersöka om de äldre och yngre fallen skiljer sig från varandra på något avgörande sätt, eller om praxis helt enkelt ändrats. Det måste naturligtvis också uppmärksammas att nyare fall i princip saknas. Dessa frågor diskuteras i den sammanfattande kommentaren under 5.5 nedan.

## 5.2 Direkt motprestation

Flertalet av de undersökta avgörandena avser situationer, där de anställda som kollektiv gynnats av sponsringsliknande stöd från arbetsgivaren. Det har i regel rört sig om ekonomiskt stöd till sammanslutningar, som t.ex. idrottsföreningar, i syfte att underlätta för dessa att bygga eller underhålla idrottsplatser eller andra gemensamma anläggningar. Det har emellertid även förekommit att ett företag i eget namn, dvs. utan att överlämna medel till annat subjekt, gjort motsvarande investeringar.

Man finner inte i någon av motiveringarna till de undersökta avgörandena ens antydningar, om att RR skulle ha övervägt förekomsten av några direkta motprestationer från de gynnade arbetstagarkollektiven eller deras företrädare. Detta hindrar dock inte att rättsstillämparen tar uttrycklig ställning till de förväntade effekter som det utgivna stödet kan ha fått.<sup>4</sup> Bristen på diskussion om eventuella motprestationer är dock knappast förvånande, givet hur personalkostnader annars behandlas i skatterätten. Avdragsrätten för ersättningar till personal får nämligen sägas vara något som en arbetsgivare normalt själv disponerar över, genom att de anställdas motprestationer i form av utfört arbete i regel är underförstådda.

Personalkostnader kan mot denna bakgrund sägas illustrera tanken att det är den skattskyldige näringsidkaren som själv bäst förutsätts veta hur företaget bör skötas, och att fiscus normalt inte skall överpröva dennes företagsekonomiska överväganden. Man kan därför med fog säga att det samband mellan personalkostnader och arbetsgivarens näringsverksamhet, som enligt huvudregeln i 16 kap. 1§ IL är ett krav för avdragsrätt, normalt är förutsatt. Härvid kan inte uteslutas att själva återopandet av en kostnads egenskap av personalkostnad, många gånger skapar en presumtion för att sådant samband föreligger.

Det sagda hindrar naturligtvis inte att den skattskyldiges kvalificering av ett avdrag som personalkostnad kan prövas, om denna gränsar till ett icke avdragsgillt område. En omständighet som kan leda till att kostnadens karaktär av personalkostnad ifrågasätts, är om det misstänks att en gåva eller möjligen ett blandat fång är för handen. En gåva från arbetsgivare till anställd presumeras visserligen normalt vara remuneratorisk, dvs. ersättning för arbete och således ett utflöde av tjänsten. I rättspraxis finns dock exempel på fall där sådana gåvor inte ansetts

<sup>4</sup> Härom närmare under 5.3 nedan.

ha haft samband med anställningen, och där avdragsrätt respektive inkomstskatteplikt således inte förelegat.<sup>5</sup>

Det framstår mot bakgrund av det anförda som ganska naturligt att RR, vid bedömningen av sponsringsliknande utgifter vilka riktat sig till personalen som kollektiv, inte gjort några uttryckliga överväganden av huruvida personalen faktiskt presterat något i gengäld. Detta har nämligen varit förutsatt. Således kan den slutsatsen om gällande rätt dras, att avdragsrätt för idrotts- och kultursponsring av de anställda som kollektiv, inte förutsätter förekomst av *identifierade* direkta motprestationer från de anställdas sida. Detta är en logisk och rimlig följd av hur personalkostnader eljest behandlas i inkomstskatterätten. Det kan dock med visst fog hävdas, att presumtionen för att anställda faktiskt levererar motprestationer till arbetsgivaren är så stark, att direkt motprestation egentligen inte existerar ens som ett förutsatt avdragsgrundande omkostnadskriterium. Den aktuella presumtionen får i stället ses som ett uttryck för att en näringsidkare enligt gällande rätt själv, med skatterättslig verkan, väljer om han vill ha anställda eller ej. Med detta synsätt kan motprestationen sägas vara fingerad, i princip så snart ett anställningsförhållande föreligger. I denna kontext beskattas arbetsgivaren endast för den inkomst han verkligen haft, och inte för den inkomst han kunde ha haft.<sup>6</sup> Det sagda hindrar dock inte att frågan prövas särskilt om arbetsgivaren är ett fåmansföretag, eller om en gåva kan antas föreligga.

Det kan sammanfattningsvis konstateras att rättspraxis avseende sponsringsliknande personalkostnader framstår som restriktiv. Av vad som här anförts följer att orsaken till denna restriktivitet får härledas till bedömningar av annat än direkta motprestationer från mottagaren.

### 5.3 Förväntade effekter

RR förefaller alltså inte ha fäst någon vikt vid personalens, eller personalsammanslutningars prestationer, när rätten bedömt om arbetsgivaren haft avdragsrätt för sponsring av de anställdas idrottsliga och kulturella aktiviteter. I stället har prövningen i ett antal fall varit inriktad på frågan om sponsringen av kollektiv verksamhet verkligen fått sådana

<sup>5</sup> Se t.ex. RÅ80 1:44 och RÅ82 1:78. Även RÅ 1989 ref 43 där RR diskuterar om möjligheten att utnyttja en fjällstuga hade lämnats till personalen i denna dess egenskap.

<sup>6</sup> Se Mutén i SN 1958 s.145 samt Pahlsson 1997 s.104f.

effekter, som medfört att de kunnat utgöra personalkostnader. Konkret har detta främst inneburit att rättstillämparen ställt frågan om de ekonomiska bidragen kommit de anställda till del.

Det skall inledningsvis dock särskilt påpekas att uttrycket sponsring inte förekommer i de undersökta referaten och notiserna. Ordet är som redan påpekats förhållandevis nytt i det svenska språket. Detta saknar emellertid betydelse för denna undersökning, eftersom det är företeelsen och inte dess beteckning som studeras här.

I de tre äldsta av de ovan redovisade avgörandena saknas helt explicita motiveringar.<sup>7</sup> Rättsfallet RÅ 1949 fi 574 innehåller emellertid vissa skäl för RR:s ställningstagande. Boliden gruvaktiebolag yrkade vid taxeringen avdrag för "bidrag till personalföreningar". Det framgår inte av notisen vad bidraget skulle användas till, men enligt Landerdahl och Würtemberg avsåg det "uppförande eller drift av olika anläggningar".<sup>8</sup>

Eftersom emellertid mottagarna var självständiga rättssubjekt kom frågan om utgifternas karaktär av personalkostnad att prövas av RR. Rätten fann att bidragen "uppenbarligen utgivits till förmån för personal i bolagets tjänst". Det framgår inte av notisen om bolaget bokfört eller eljest rubricerat avdraget som personalkostnad eller på annat sätt. Inget antyder heller att rätten övervägt att klassificera utgiften under annan kostnadstyp. Eftersom den anställda personalen förutsätts utföra motprestationer gentemot arbetsgivaren, men utbetalningen här inte riktats direkt till personalen utan till en sammanslutning av anställda, prövades om den kommit dessa anställda tillgodo. Eftersom detta befanns vara fallet medgavs avdraget. Den citerade formuleringen tycks antyda att bedömningen grundats på en eftersyn.

Det framgår emellertid inte på något mer preciserat sätt hur prövningen gått till, men enligt Landerdahl och Würtemberg var "de boende på orten till minst 75 procent anställda eller familjemedlemmar till anställda vid bidragsgivarens anläggningar".<sup>9</sup> Eftersom RR i nyare praxis uttryckligen använder sig av detta slags kvantifieringar får jag anledning att återkomma till upplysningen i det följande.

Samma bolag figurerar som skattskyldig i nästföljande notis, RÅ 1949 fi 575, som gällde ett annat års taxering. Avdragsyrkandet avsåg här ett avsevärt högre belopp, i notisen rubricerat "bidrag, som lämnats till anläggning av idrottsplats". Även om någon självständig mottagare

<sup>7</sup> RÅ 1945 fi 236, RÅ 1947 fi 918 och RÅ 1949 fi 445.

<sup>8</sup> Landerdahl och Würtemberg i SN 1987 s.549.

<sup>9</sup> Landerdahl och Würtemberg i SN 1987 s.549.

inte preciseras, framstår det med hänsyn till formuleringen som om denne varit ett självständigt rättssubjekt, sannolikt även här en förening. Om bolaget anlagt idrottsplatsen i egen regi torde möjligen heller inte direktavdrag kunnat komma ifråga, vilket notisen antyder att det här rörde sig om. Även om inget sägs uttryckligen förefaller det troligt att RR gjort samma prövning av utbetalningens effekt som i föregående mål, i syfte att kvalificera kostnaden som personalkostnad.<sup>10</sup> Det båda avgörandena synes dessutom visa att avdragsrätten inte är beroende av om de utbetalade medlen används för att uppföra en betydande anläggning eller endast för underhåll.

Rättsfallen RÅ 1952 fi 241 och 242 saknar helt uttrycklig motivering. Liksom i flertalet av de undersökta avgörandena var den skattskyldige ett företag med betydelsefull ställning på en mindre ort.<sup>11</sup> Målen rörde Fagersta Bruks AB taxeringar för två på varandra följande år. Avdragsyrkandena spände över ett brett fält, och omfattade "bidrag" för ambulans, för "anläggande av varmbadhus", till "läsestuga", hemvärn samt församlingssal. Avdragen medgavs med en av de intetsägande lokutioner som tyvärr är så vanliga i äldre avgöranden från RR: "Enär bolaget med hänsyn till i målet upplysta omständigheter får anses berättigat åtnjuta avdrag för ... finner RR skäligt ...".

Det synes emellertid framgå att det även i dessa fall handlade om bidrag som utgavs till självständiga rättssubjekt, vilka organiserade eller på annat sätt hade stor betydelse för de anställda i företaget. Mottagarnas karaktär, här främst hemvärn och församlingsshem, visar dock att även andra rättssubjekt än personalföreningar kan vara mottagare utan att avdragsrätten för den skull går förlorad. Roos påpekar vidare att "[d]rygt 80% av invånarna i samhället 'tillhörde' bruket".<sup>12</sup> Eftersom RR:s bedömningar i nyare praxis av om bidrag kommit de anställda till del baseras på uppskattningar av detta slag, får jag anledning att återkomma till denna upplysning.

Inte heller i RÅ 1952 fi 617 finner man någon substantiell motivering till rättens ställningstagande. Den skattskyldige, AB Garphytte Bruk, yrkade avdrag för bidrag till Garphyttans Idrottsförening. Några preciserade omständigheter återges inte i notisen. Enligt Roos var emel-

<sup>10</sup> Jämför not 9.

<sup>11</sup> Den närmare betydelsen härav diskuteras i den sammanfattande kommentaren, nedan under 5.5.

<sup>12</sup> Roos i SST 1990 s.147. Även Landerdahl och Würtemberg i SN 1987 s.549.

lertid samtliga medlemmar i föreningen utom en, anställda i det skattskyldiga företaget.<sup>13</sup>

Motivering saknas även i RÅ 1953 fi 144. Målet rörde ekonomiskt stöd som AB Bofors lämnat till IFK Bofors, alltså till en idrottsförening på orten. Det framgår inte heller vad stödet skulle användas till, men RR medgav avdraget. En intressant detalj är att RR i notisen inte, som i de hittills undersökta avgörandena, använde uttrycket "bidrag" i den kortfattade beskrivningen av omständigheterna, utan "gåva". Eftersom gåvor inte är avdragsgilla framstår redovisningen av omständigheterna i notisen som motsägelsefulla. Av detta bör man dock inte dra några bestämda slutsatser. Ordvalet bekräftar bara att redovisningen av äldre praxis i RR ofta är tämligen summarisk, och att stor försiktighet bör präglade analysen av detta material.

Rättsfallet RÅ 1957 fi 90 skiljer sig från de hittills redovisade såvitt gäller beskrivningen i notisen av omständigheterna i målet. Den skattskyldige, ett norrländskt AB, yrkade avdrag för kostnad för anläggande av idrottsplats och tennisbana. Inget sägs om att det skulle rört sig om bidrag till annat rättssubjekt. Detta motsägs möjligen också av att bolaget i andra hand yrkade värdeminskingsavdrag. Möjligen avsåg målet alltså personalvård som utövades helt i egen regi, och inte sponsringsliknande stöd. RR medgav emellertid, med hänvisning till i målet upplysta "särskilda" omständigheter, direktavdrag för kostnaderna avseende idrottsplatsen men vägrade avdrag för anläggandet av tennisbanan.<sup>14</sup>

Det första referatmålet på det nu aktuella området är RÅ 1959 ref 28. Svenska Gummifabriks AB i Gislaved yrkade avdrag för ett bidrag som man lämnat för uppförandet av ett Folkets Hus på orten. Det var fråga om bidrag till ett självständigt rättssubjekt, en förening. Bolaget anförde att samhället helt dominerades av de anställda och deras familjer, och att utgiften därför var att anse som en personalkostnad. KR medgav avdraget med motiveringen att bidraget inte kunde antas väsentligen ha kommit andra än de anställda till del, och att det således var att hänföra till avdragsgill personalvård.

RR hade återigen möjlighet att klarlägga rättsläget, men åstadkom ett antiklimax genom att helt avstå från att i sak motivera sitt avgörande. Rätten ansåg helt enkelt inte att "... sådana omständigheter ådagalagts i

<sup>13</sup> Roos i SST 1990 s.147.

<sup>14</sup> Enligt Landerdahl och Würtemberg bestod även i detta fall minst 75% av de boende på orten av anställda i bolaget eller deras familjemedlemmar.

målet, att bolaget kan anses berättigat att vid taxeringen åtnjuta avdrag för ifrågakomna bidrag ...". Roos förefaller av referatet dra slutsatsen att den skattskyldige här var mindre kvantitativt dominerande än i de fall, där avdrag tidigare medgivits för liknande kostnader, alternativt att en "korrigering" av praxis gjorts.<sup>15</sup> Det kan noteras att utgiften av den skattskyldige även här betraktades som en personalkostnad och att det inte synes ha prövats om den kunde inordnas under någon annan skatterättslig kostnadstyp.

Det kom att dröja ytterligare nästan tio år innan ett liknande fall kom att avgöras med en konkret och saklig motivering. I förhandsbeskedet RÅ 1968 ref 46 var omständigheterna följande. Wasabröd AB i Filipstad övervägde att lämna ett bidrag om högst 500.000 kronor till stadens myndigheter i samband med att dessa lät uppföra en sim- och idrottshall. Av stadens 7552 invånare var ca 1200 anställda av bolaget eller dess underentreprenörer. Detta motsvarade ca 70% av de yrkesverksamma i staden. Wasabröd ställde dels frågan om avdrag kunde medges för bidraget enligt de angivna förutsättningarna, dels om avdrag kunde medges ifall även andra företag bidrog, så att minst 80% av de yrkesverksamma i staden skulle vara anställda i ett bidragsgivande företag. I sistnämnda fall skulle det sammanlagda bidraget fördelas mellan företagen i förhållande till antalet anställda. Beteckningen personalkostnad förekommer inte i referatet, men det framgår tydligt av sammanhanget att den skattskyldige uppfattat utgiften som sådan.

Avgörandet kom denna gång, främst p.g.a. att omständigheterna redovisades så tydligt, att åtminstone delvis klarlägga rättsläget. RN (vars beslut inte ändrades av RR) redogjorde för vissa omständigheter, men vägrade avdrag med motiveringen att bidraget "... får antagas i väsentlig mån komma andra än hos bolaget anställda personer till godo". Även om RN i sina skäl inte särskilt refererade till bolagets kvantitativa betydelse som arbetsgivare på orten är det med hänsyn till den citerade formuleringen rimligt att anta att denna betydelse spelade en avgörande roll. Helt följdriktigt blev även svaret på den andra frågan negativt. De i bolaget icke anställda som skulle komma att utnyttja simhallen skulle ju relativt sett inte blivit färre med denna lösning.

Möjligen har en slags väsentlighetsprincip här tillämpats. RN:s synsätt bekräftar att den prövade utgiften i själva verket är en *blandad kost-*

<sup>15</sup> Roos i SST 1990 s.147.

*nad*, genom att den delvis är hänförlig till personalvård, och delvis faller utanför detta område. Härvid kan den iakttagelsen göras, att kostnaden i teorin består av en avdragsgill och en icke avdragsgill del. De principiella lösningar som därvid står till buds, är att proportionera utgiften i två sådana delar eller att välja att endera vägra eller medge avdrag. Det finns exempel från annan rättspraxis där blandade kostnader behandlats på något av dessa sätt.<sup>16</sup>

Oavsett vilken uppfattning man har om RN:s synsätt är förhandsbeskedet tydligare än de äldre avgörandena på samma område. Väsentlighetsprincipen etablerades möjligen som gällande rätt, på bekostnad av en möjlig proportionering. Uppfattningen att en väsentlighetsprincip generellt har tillämpats i praxis har i litteraturen framförts av Roos, av Landerdahl och Würtemberg, samt av RSV.<sup>17</sup> Möjligen är det dock så, att praxis skärptes i och med 1959 eller 1968 års avgöranden. Johansson och Rabe uppfattar rättsläget så, att avdrag för bidrag till kommunala anläggningar inte medges, "om anläggningen kan antas bli utnyttjad även av andra än anställda i företaget".<sup>18</sup>

Det är tänkbart att rättstillämparen här visat större restriktivitet eftersom det rört sig om bidrag till kommun och inte till personalförening. Det är dock ingalunda självklart att en anläggning utnyttjas i högre grad av allmänheten bara för att den är i kommunal ägo. Sålunda lät exempelvis flera stora göteborgsindustrier under 1960- och 1970-talen bygga simhallar och andra idrottsanläggningar, vilka i stor utsträckning utnyttjas av allmänheten och av föreningslivet i samhället.

Trots det restriktiva synsätt som kom till uttryck i 1968 års förhandsbesked kan man enligt min uppfattning tala om existensen av en väsentlighetsprincip i gällande rätt. Denna kan dock i först hand sägas aktualiseras om bidrag ges till personalförening eller annan sammanlutning av anställda, och framstår som försvagad vid bedömningen av bidrag till exempelvis kommun. Det kan ifråga om RÅ 1968 ref 46 dessutom tilläggas att underlaget för en proportionering var en smula skralt. Den skattskyldige gjorde som nämnts gällande att man representerade 70% av de yrkesverksamma. Detta är dock inte detsamma som 70% av de som *kan* vara yrkesverksamma, än mindre 70% av de som kunde tänkas komma i åtnjutande av simhallen. Slutligen kan

<sup>16</sup> Observera att RR gjorde en proportionering i *Pharmaciamålet*, se kap. 4 ovan. Även Pålsson 1997 s.127ff.

<sup>17</sup> Landerdahl och Würtemberg i SN 549, Roos i SST 1990 s.147, samt RSV 1990 s.12.

<sup>18</sup> Johansson och Rabe 1998 s.319.

den iakttagelsen göras, att frågan om huruvida kostnaden för simhallen kunde utgöra något annat än personalkostnad inte synes ha diskuterats i målet.

I rättsfallet RÅ 1973 fi 452 hade Gränges AB lämnat bidrag till en idrottsplats som uppförts av kommunen samt till en skjutbana som anlagts av en skytteförening på orten. Av notisen framgår att 70 av de 125 medlemmarna i föreningen var anställda på företaget. Båda avdragsyrkandena avslogs utan substantiell motivering.

Ett bidrag till klarläggandet av rättsläget får man i RÅ 1974 ref 116. Mo och Domsjö AB yrkade avdrag med ett stort belopp, ca 1,3 miljoner kronor, för kostnad avseende uppförandet av en kyrka i Domsjö. Kostnaden ansågs av bolaget vara hänförlig till personalvård. Såvitt kan utläsas av referatet hade bolaget låtit bygga kyrkan i egen regi för att därefter överlämna den till församlingen. Enligt uppgifter från bolaget, tydligen ostridiga, bodde i området kring kyrkan 6500 personer, av vilka 5000 hade "anknytning till bolaget". Det framhölls att detta motsvarade mer än 75% av den relevanta befolkningen och att avdrag tidigare i praxis hade medgivits när 80–90% haft sådan anknytning men vägrats vid en nivå om 70%.<sup>19</sup>

För första gången, på detta område, lämnade RR här sakliga skäl för sitt ställningstagande. Rätten klargjorde:

"Anordnande av gudstjänstlokal kan i och för sig innefatta sådan personalvårdande åtgärd som berättigar till kostnadsavdrag. Emellertid får i förevarande fall, såsom prövningsnämnden framhållit, antagas att kyrkobyggnaden, som av bolaget överlätits till församlingen med oinskränkt dispositionsrätt för denna, kommer att i icke oväsentlig mån brukas av andra än bolagets anställda. Vid sådant förhållande äger bolaget ej åtnjuta avdrag för de ifrågakvarande kostnaderna."

Motiveringen bekräftar flera av de slutsatser som dragits tidigare. Det är möjligt att med avdragsrätt sponsra såväl idrotts- som andra kultur- anläggningar. Avdrag kan medges för såväl uppförande som för drift och underhåll. Rätten till avdrag synes principiellt inte vara beroende av om sponsringen bestått av pengar eller en färdig anläggning. Något klart besked om den kvantitativa innebörden av en eventuell väsentlighetsprincip lämnas dock inte.

Om den skattskyldige emellertid överlåter anläggningen, eller lämnar bidraget till ett subjekt som organiserar andra än anställda och deras

<sup>19</sup> Se t.ex. RÅ 1952 fi 241 respektive RÅ 1968 ref 46.

familjer, samt dessutom självt disponerar över de mottagna bidraget, blir osäkerheten om vilka som framgent kommer i åtnjutande av detta så stor, att avdrag inte medges. Mot denna bakgrund är det troligt att bolaget kunnat få avdrag om man bidragit till en möteslokal för en kristen förening som de anställda vid bolaget bildat. Det får dock återigen anmärkas att någon diskussion inte synes ha förts beträffande alternativ till kvalificering av kostnaden som personalvårdskostnad.

I RÅ 1975 Aa 451 yrkade Kockums avdrag för bidrag som bolaget lämnat till en ishockeyrink, som uppförts av Kallinge sportklubb. Bolagets bidrag omfattade 1/3 av totalkostnaden och kommunen stod för resten. Enligt notisen utgjorde bolagets anställda med familjer över hälften av befolkningen på orten. Som argument anfördes särskilt den brist på arbetskraft som gjorde sig gällande när ringen byggdes. KR vägrade avdrag med lokutionen att bidraget fick antas i väsentlig mån komma andra än de anställda tillgodo. RR gjorde ingen ändring, men Petrén tillade för egen del:

”Känt är att kraven på företagens insatser för personalvård och allmän trivsel på arbetsplatsen under 1970-talet starkt ökat. Bidrag till idrottsanläggning på en industriort, som domineras av ett enda företag, torde därför numera ofta vara att anse som avdragsgill kostnad i företagets rörelse. Förevarande mål avser dock 1966 års taxeringar. Vid denna tidpunkt torde ännu den mening, som kommit till uttryck i KR:s utslag, ha varit förhärskande i rättspraxis, såsom framgår av RegR:s ståndpunktstagande i rättsfallet RÅ 1968 ref 46. Vid sådant förhållande finner jag ej skäl att göra ändring i KR:s utslag.”

Petréns uttalande är naturligtvis särskilt intressant, eftersom det förbeådar en kursändring i praxis, i riktning mot en mer generös linje. Det kan därför synas paradoxalt att någon senare praxis av betydelse på detta område inte finns.

## 5.4 Övriga kriterier

1. Det har framgått av analysen ovan att RR:s motiveringar generellt är tämligen knapphändiga på det aktuella området. Det är mycket ovanligt att de skäl eller kriterier redovisas uttryckligen, som använts för att klassificera eller inte klassificera den skattskyldiges utgifter som personalkostnader. Detta förhållande är inte alls utmärkande för denna kostnadstyp. Tvärtom kan det lätt visas att RR:s motiveringar med åren generellt utvecklats och blivit utförligare.

Mot denna bakgrund är det knappast förvånande att de nu undersökta rättsfallen, vilka samtliga har ganska många år på nacken, inte innehåller några fler klassificeringskriterier än de som redovisats ovan, dvs. prövningen av huruvida de skattskyldiga företagens utgifter väsentligen kommit de anställda till del. Undersökningen av förekomsten av ytterligare kriterier för bedömningen av avdragsrätten får därför inriktas på vad som eventuellt kan utläsas "mellan raderna" i referaten och notiserna.

2. Som komplement till undersökningen av sambandskriterierna aktiv motprestation och förväntade effekter har jag i det föregående formulerat två särskilda avdragsbegränsade kriterier. Dessa är (i) frågan huruvida *proportionalitet* skall föreligga mellan t.ex. omsättning och marknadsföringsutgift, samt (ii) frågan om den skattskyldiges egen *subjektiva* eller en mer *objektivt* inriktad analys skall ligga till grund för bedömningen av sambandet mellan ett avdragsyrkande och den skattskyldiges intäkter eller verksamhet i övrigt.<sup>20</sup>

Det skall genast sägas att inget i de undersökta motiveringarna eller i redovisningen i övrigt av omständigheterna i avgörandena talar för att någon *proportionalitetsbedömning* varit aktuell. Praxis har visserligen visat sig vara restriktiv, men avdrag har medgivits såväl för vad som måste betecknas som småutgifter för underhåll av anställdas gemensamma anläggningar, som för stora bidrag till själva uppförandet av sådana anläggningar. Å andra sidan framstår inget av de beviljade avdragen som iögonfallande stort, och avdrag har vägrats för nominellt mycket större utgifter. Inte i något fall har emellertid bidragens storlek berörts uttryckligen. Mo och Domsjös avdragsyrkande om ca 1,3 miljoner kronor kommenterades t.ex. sålunda, att kostnaden för anordnande av gudstjänstlokal visst kunde vara avdragsgill, men att den i det aktuella fallet kunde antas komma att i icke oväsentlig mån brukas av andra än de anställda<sup>21</sup> Mot denna bakgrund kan man enligt min mening inte dra några slutsatser vare sig om existensen av, eller frånvaron av, ett krav på proportionalitet.

3. En annan fråga av betydelse är om det är den skattskyldiges egen *subjektiva uppfattning* om utgiftens karaktär av personalkostnad som skall vara avgörande, eller om bedömningen skall ske på mer *objek-*

<sup>20</sup> Se 2.2 och 3.2.

<sup>21</sup> RÅ 1974 ref 116, kommenterat ovan under 5.3.

*tiva* grunder.<sup>22</sup> Inte heller detta val mellan olika bedömningskriterier ges någon uttrycklig uppmärksamhet i de undersökta avgörandena. Frånvaron av sådana explicita ställningstaganden utesluter emellertid inte slutsatser i denna fråga. Målen avser ju just överprövningar av de skattskyldigas egna klassificeringar av kostnader som personalkostnader, och RR:s restriktiva inställning visar tydligt att rätten gör självständiga bedömningar av kostnadernas karaktär.

Detta betyder sammanfattningsvis att den tanke som jag redovisat redan inledningsvis i kapitel 1, nämligen att den skattskyldiges företagsekonomiska överväganden inte skall prövas av fiscus, bekräftas av praxis såvitt gäller valet om man skall dra på sig personalkostnader eller ej. Däremot är alltså RR beredd att pröva om utbetalningar verkligen kommit de anställda till del.

4. Den omständigheten att omkostnadsklassificeringen här inte sker helt på den skattskyldiges villkor innebär dock inte nödvändigtvis att bedömningen grundas på en *eftersyn*, på ett sorts facit till händelseutvecklingen. Det tycks snarare vara fråga om *prognoser*, där rättstillämparen gör antaganden om i vilken utsträckning utgifter är ägnade att komma de anställda till del. Detta synsätt framgår uttryckligen av motiveringarna i RÅ 1968 ref 46 och RÅ 1974 ref 116.

5. Ett möjligt ytterligare kriterium vid bedömningen av bidrag till personalsammanslutningar etc. skulle kunna vara den reciprocitetsprincip som anses ha betydelse för inkomstskatterätten. Härmed avses att en intäkt eller ett avdrag hos en skattskyldig resulterar i ett motsvarande avdrag eller intäkt hos en annan skattskyldig.<sup>23</sup> Det kan generellt förutsättas att bidrag av de slag som prövades i de rättsfall som jag här undersöker mycket väl kunde komma de anställda till del, men att nyttan härav inte kom att beskattas hos dessa. Frågan blir då om RR:s restriktivitet i någon utsträckning kan hänföras till denna brist på reciprocitet. Den omständigheten att avdrag trots detta kunnat erhållas om det med säkerhet kunnat antas att endast personalen gynnats, leder till slutsatsen att skattefriheten för de anställda vid deras utnyttjande av idrotts- och kulturanläggningar saknat betydelse för bedömningen.<sup>24</sup>

<sup>22</sup> Som påpekats ovan är alla bedömningar av det aktuella slaget subjektiva i någon utsträckning. Den fråga som är aktuell här är emellertid om den skattskyldiges egen uppfattning skall ges företräde eller eljest väga tyngre än andra uppfattningar.

<sup>23</sup> Se härom t.ex. LLMS s.39.

<sup>24</sup> Detta förfaller även vara Roos uppfattning, se Roos i SST 1990 s.147.

6. Det bör framhållas att breddningen av inkomstskattebasen vid skattereformen 1991 ledde till att naturaförmåner i större utsträckning än tidigare blev skattepliktiga. Detta skulle kunna leda till att anställda numera kom att beskattas för sådant utnyttjande av anläggningar för idrott och kultur, som enligt äldre rätt inte skulle ha beskattats.<sup>25</sup> Antag att avdrag därvid i enlighet med ovan redovisad praxis vägrades företaget på grund av att andra än anställda skulle antas komma i åtnjutande av det bidrag som företaget lämnat. Vid sådant förhållande skulle en systemvidrig dubbelbeskattning bli följden. Detta leder till slutsatsen att de restriktiva kriterier som RR tillämpat i ovan redovisad äldre praxis skulle behöva överges till förmån för ett reciprokt synsätt, om de anställdas utnyttjande av vad företaget bekostat bleve skattepliktigt. En rimlig lösning skulle då vara att proportionera avdraget med hänsyn till hur stor andel av bidragets slutliga destinationärer som utgjordes av anställda respektive som var utomstående.<sup>26</sup>

Avslutningsvis skall påpekas att skatteflyktshänsyn, i betydelsen risken för att avdrag skulle medgivits för enstaka levnadskostnader, inte tycks ha aktualiserats i de undersökta avgörandena. Detta hindrar inte att bidragen i flertalet fall faktiskt syftat till att bestrida sådana levnadskostnader. I samtliga fall synes de skattskyldiga emellertid ha varit större eller medelstora företag. Bidragen har vidare varit riktade mot hela eller större delen av personalen. Mot denna bakgrund, och med beaktande av att utrymmet för skattefria naturaförmåner var väsentligt större i äldre rätt, framstår frånvaron av referenser i motiveringarna till skatteflyktshänsyn som naturlig.

## 5.5 Sammanfattande kommentar

1. Den praxis som jag undersökt i de närmast föregående avsnitten kan *sammanfattas* enligt följande. Avdrag såsom för personalkostnad kan erhållas för bidrag till självständiga sammanslutningar som organiserar anställda. Avdrag har oftast medgivits för idrottsändamål, men praxis visar att avdragsgilla bidrag även kan avse annan kultur. Det kan avses bli använt för löpande kostnader som underhåll, men även för

<sup>25</sup> Så skulle t.ex. kunna bli fallet om det som erbjöds de anställda inte uppfyllde kriterierna för skattefria personalvårdsförmåner, se 11 kap. 11 § IL.

<sup>26</sup> RSV gör emellertid antagandet att "tidigare praxis bör gälla även fortsättningsvis", se RSV 1990 s.13.

större investeringar, t.ex. uppförande av byggnader. Det är inte nödvändigt att de mottagande sammanslutningarna är stängda för andra än de anställda, men det är tydligt att andelen utomstående som kan förväntas få nytta eller nöje av bidraget måste vara få. RR kan här sägas ha tillämpat en väsentlighetsprincip. I doktrinen har här talats om att gränsen går vid 75–80%. För egen del anser jag att det är tveksamt om materialet medger en generell kvantifiering.

RR:s bedömningar synes nämligen i de flesta fall ha byggt på prognoser rörande vilka som skulle komma att bli de slutliga destinatärerna för bidragen. Dessa prognoser har tagit utgångspunkt i förhållandena i de enskilda fallen, och därvid synes RR ha fäst vikt vid om bidraget utgått till en personalförening eller till ett offentligrättsligt reglerat subjekt, såsom kommun eller församling. Det har endast undantagsvis, och då i praxis av mycket gammalt datum, förekommit att avdrag beviljats då sammanslutningen inte haft direkt anknytning till företaget. Vid bidrag till församling har i senare praxis betonats att företaget avhändertagit sig inflytande över bidragets framtida användning. Det kan därför inte uteslutas att man vid bidrag till rättssubjekt utan direkt anknytning till företaget mer eller mindre utgått från en presumtion med innebörden att utomstående skulle komma i åtnjutande av bidraget, och att avdrag därför vägrats.

2. Svårigheten att bedöma innebörden av *väsentlighetskravet* föranledes dessutom av att det kommit till uttryck på åtminstone tre sätt. Det har (i) inneburit ett krav på att en viss andel av bidragets destinatärer haft anknytning till företaget. Härvid skall dock framhållas att uttrycket väsentlig inte kommit till användning i motiveringarna. Ordet väsentlig har bara använt i motiveringar till avgöranden där avdrag vägrats, och då på två sätt. Vidare har (ii) avdrag vägrats på grund av att utomståendes andel inte varit oväsentlig.<sup>27</sup> Det har även förekommit att avdrag vägrats, eftersom (iii) bidraget kunnat antas komma utomstående till godo i väsentlig mån.<sup>28</sup>

Mot denna bakgrund kan den väsentlighetsprincip med vilken de aktuella personalkostnadernas avdragbarhet bedömts, sägas innebära ett krav på mycket stark anknytning till företaget. Avdrag för bidrag som lämnas till sådana rättssubjekt som inte endast organiserar, eller el-

<sup>27</sup> RÅ 1974 ref 116.

<sup>28</sup> RÅ 1968 ref 46 och RÅ 1975 Aa 451.

jest utnyttjas av, anställda och deras närstående, kan i praktiken endast komma ifråga på små orter som domineras av en enda arbetsgivare. För denna typ av bidrag krävs alltså en utomordentligt stark lokal förankring. Detta utesluter emellertid inte att avdrag kan medges även på större orter eller på orter med flera arbetsgivare, men då företrädesvis till rena personalföreningar.

3. Det finns tecken på att *praxis utvecklats i restriktiv riktning* under den period som de undersökta avgörandena hänför sig till. Detta är emellertid osäkert. Vidare bör framhållas att de undersökta rättsfallen samtliga är av äldre datum. Något som skulle kunna föranleda en annan bedömning idag är den utvidgade inkomstskattebasen. Den omständigheten att flertalet förmåner numera är skattepliktiga hos mottagaren skulle därvid behöva beaktas, och under vissa förhållanden föranleda att man övergav den väsentlighetsprincip som kommit till uttryck i äldre praxis.

Viss oklarhet kan möjligen också bli resultatet av ett uttalande som RR gjorde i motiveringen till Pharmaciamålet.<sup>29</sup> Rätten beskrev här *obiter dictum* sponsring som personalkostnad enligt följande:

”Fråga kan vara om bidrag till en sportanläggning eller liknande från en på orten helt dominerande arbetsgivare. Bidraget leder till att sponsorns direkta kostnader för de anställda kan minskas.”

Den första meningen synes endast bekräfta de slutsatser som jag dragit i det föregående. Det är dock inte helt klart om det andra uttalandet är en beskrivning av vad som ofta kan hända vid sponsring av det aktuella slaget, eller om det som sägs om minskade kostnader ger uttryck för ett kriterium för avdragsrätt. Mot bakgrund av att RR uttalar sig om frågan i allmänhet och inte utvecklar problematiken ytterligare får man väl ändå anta, att det i gällande rätt inte föreligger ett krav på att den skattskyldige skall ha gjort motsvarande inbesparing av t.ex. lönebikostnader. Inget i den praxis som finns på området antyder något sådant.

4. De undersökta avgörandena föranleder även en reflektion över frågan om inte de åberopade kostnaderna kunde kvalificerats som annat än just personalkostnader. Var det t.ex. självklart att det skattskyldiga

<sup>29</sup> Utförligt behandlat i kapitel 4.

bolaget i RÅ 1974 ref 116 (Mo och Domsjö AB) skulle göra gällande att utgiften var av personalvårdskaraktär? Borde inte bolaget ha pekat på den stora PR som kyrkobygget kunde leda till? Och borde inte RR ändå ha prövat marknadsföringsvärdet av utgifterna i de undersökta avgörandena? Det förhållandevis kortfattade undersökningsmaterialet säger inte så mycket om dessa frågor. Några påpekanden kan dock göras.

Det är ingen tvekan om att betydelsen av sådan marknadsföring som inte utgör ”vanlig” reklam uppmärksamats i Sverige först på senare år. Sålunda torde sponsring inte bara ha varit en okänd term på 1960-talet utan även ett okänt begrepp. Man marknadsförde vid denna tid företagets produkter och inte företaget som sådant, medan marknadskommunikationens kognitiva stadier var förhållandevis lite uppmärksammade.<sup>30</sup> All argumentation och alla bedömningar byggde således på personalkostnadskvalifikation. Det skulle varit fullt tänkbart att den skattskyldiges argument för avdrag för detta slags kostnader, idag skulle innehållit referenser till PR-värdet av utgifterna. Och det är likaledes tänkbart att RR skulle uppmärksammat frågan.

Men skulle bedömningen blivit annorlunda? Detta är enligt min mening tveksamt. De sponsringsliknande bidrag som man i äldre praxis medgivit avdrag för, till t.ex. simhall och bibliotek på små orter, kan visserligen antas ha skapat positiva värden för företaget på dessa orter. Men i den utsträckning kunderna i princip funnits någon annanstans, vilket är troligt, framstår sambandet med verksamheten trots allt som tämligen svagt. Detta hindrar dock inte att ett litet marknadsföringsvärde skulle kunna tillmätts betydelse vid en samlad bedömning.

5. Den omständigheten att nyare praxis saknas på området är naturligtvis även övrigt ägnad att skapa osäkerhet. Trots Petréns antydning i RÅ 1975 Aa 451 om att praxis kunde komma att utvecklas generöst, har inga fler avgöranden tillkommit. Betyder detta att frågan så att säga förfallit? Troligen är det inte så. Ett rimligt antagande är i stället att man anpassat sig till rättspraxis och till den skrivna rätt som tillkom framför allt i och med skattereformen. Företagen torde i stor utsträckning idka personalvård och PR i egen regi, utan att bidrag lämnas till självständiga rättssubjekt. Härvid torde man i stor utsträckning vinnlägga sig om att det är personalen som gynnas, vilket ofta sker inom

<sup>30</sup> Här om t.ex. Nording i SN 1995 s.271 samt vidare i kapitel 1 ovan.

ramen för vad som är skattefria s.k. personalvårdsförmåner.<sup>31</sup> Bidrag till självständiga rättssubjekt blir troligen oftast aktuella där fråga är om sponsring eller reklam i dess mer typiska betydelse, dvs. där man anser sig kunna påvisa motprestationer eller förväntade effekter i form av marknadsföringsvärde.

Det bör förstås även påpekas att förutsättningarna för avdrag till självständiga rättssubjekt som inte är renodlade personalföreningar minskat i det postindustriella samhället. Andelen bruksorter och andra orter som domineras av en enda arbetsgivare har minskat på grund av strukturförändringar i näringslivet liksom på grund av urbanisering i allmänhet. Härigenom kan åtminstone vissa av de frågeställningar som behandlades i de nu undersökta avgörandena sägas ha marginaliserats som skatterättsliga problem.

## 5.6 Kammarrättsavgöranden

Av analysen i kapitel 4 och 5 har framgått att rättspraxis sedan lång tid varit betydligt klarare såvitt gäller avdrag för sponsringskostnader som kvalificerats som personalkostnader, än för sådana som faller under den skattemässiga kategorin reklam- och PR-kostnader. För viktiga sponsringstyper av sistnämnt slag saknades ju helt RR-praxis före Pharmaciämålet.

Ifråga om sponsring som personalkostnad är praxis sedan länge relativt entydig, även om den närmare innebörden av RR:s väsentlighetsprincip fortfarande kan tyckas något oklar. Den omständigheten att praxis är tämligen utvecklad leder till att det inte finns något större behov att inom ramen för denna undersökning närmare analysera kammarrättspraxis på området. Några korta reflektioner kan dock göras.

Det kan konstateras att kammarrätterna i såväl Stockholm som Jönköping i domar visat följsamhet till RR:s praxis. I domen 820623 mål nr. 2002-1981 (Stockholm) hade ASEA i Västerås lämnat bidrag till två lokala idrottsföreningar, av vilka den ena enligt sina stadgar endast organiserade anställda vid företaget. De båda föreningarna hade i sin tur använt bidraget för att täcka sin andel av driftunderskott i det

<sup>31</sup> Detta torde ofta gå till så som i Pharmaciämålet, där RR konstaterade att sponsorbidrag för vilka Pharmacia erhållit operabiljetter som motprestation, utgjorde personalkostnad. Skillnaden gentemot de fall som undersöks i detta kapitel är att man då har att göra med sponsringsarrangemang, genom vilka motprestationer som erhållits vid sponsring av annan än företrädare för de anställda, av sponsorn används för att avlöna personalen.

bolag som drev Bellevuestadion i Västerås. KR vägrade avdrag såsom för personalkostnad med tillämpning av den väsentlighetsprincip som RR utvecklat, om än med ett delvis annorlunda språkbruk.

I Kammarrättens i Sundsvall dom 941128 mål nr. 2291-1991 hade Korrugal, ett dotterbolag till Gränges, lämnat bidrag till uppförandet av en idrottshall i Finspång. Rätten vägrade avdrag såsom för personalkostnad med hänvisning till länsrättens motivering. Enligt denna följde av RR:s praxis att en alldeles övervägande del av ortsbefolkningen, dvs. de som kunde komma att använda idrottshallen, måste utgöras av anställda och deras familjer. Detta hade inte visats vara fallet. Utgiften kvalificerades därefter, som påpekats ovan, till del som avdragsgill reklamkostnad.

## 6 Forsknings- och utvecklingskostnader

### 6.1 Inledning

En tredje skatterättslig kostnadskategori som det kan bli aktuellt att hänföra sponsringsutgifter till, är forsknings- och utvecklingskostnader (FoU). Till skillnad från de tidigare redovisade kostnadstyperna avseende personal samt reklam och PR, regleras emellertid avdragsrätten på detta område av en speciell bestämmelse i 16 kap. 9§ IL. Avdrag kan medges såväl för forskning och utveckling i egen regi, som för bidrag till självständiga subjekt. Bestämmelsen (FoU-regeln) har följande lydelse:<sup>1</sup>

”Utgifter för forskning och utveckling som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten skall dras av. Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.”

Avdragsrätten för FoU-kostnader kan följa redan av de allmänna reglerna i 16 kap. 1§ IL för omkostnadsavdrag i näringsverksamhet m.m. Det kan därför förefalla överflödigt med en specialbestämmelse av det aktuella slaget. Bakgrunden till FoU-regeln, som tillkom 1970, var emellertid följande.<sup>2</sup> Praxis var fram till 1960-talet utpräglat restriktiv, och avdrag medgavs i princip endast för s.k. målforskning med ”direkt eller påtaglig betydelse för bidragsgivarens intäktsförvärv”.<sup>3</sup> I och med införandet av FoU-regeln utvidgades avdragsrätten till att omfatta även kostnader för grundforskning, dvs. ”forskning med enbart vetenskapliga syften, utan inriktning på lösning av speciella praktiska upp-

<sup>1</sup> Bestämmelsen i 23§ anv.p. 24 KL löd: ”Avdrag får ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete.”

<sup>2</sup> SFS 1970:651, BeU 59, prop. 1970:135, DsFi 1970:1. Regeln var fram till skattereformen 1991 placerad i 29 § anv.p. 18 st. 1 KL.

<sup>3</sup> Prop. 1970:135 s.5.

gifter”.<sup>4</sup> Med uttrycket ”utvecklingsarbete” avses ”sådant arbete som innebär ett systematiskt utnyttjande av forskningsresultat och vetenskapliga kunskaper.”<sup>5</sup> Införandet av FoU-regeln har enligt Landerdahl och Würtemberg den principiella innebörden, att [k]ravet på samband mellan bidragsgivarens verksamhet och det syfte utgivande av bidraget haft är ... uttunnat ...”.<sup>6</sup>

Utan att närmare precisera hur avgränsningen av det avdragsgilla området skulle gå till, framhölls i motiven att det var tillräckligt att den skattskyldige hade ”ett rimligt intresse” av det aktuella forsknings- och utvecklingsarbetet.<sup>7</sup> Härav följde emellertid att avdraget inte kunde baseras endast på den omständigheten att ett bidrag kunde ”ha ett visst reklamvärde eller skapa goodwill för företaget”.<sup>8</sup> Enligt utredningens förslag, till vilket hänvisades i propositionen, krävdes inte att det rörde sig om branschbunden forskning, inte heller att forskningen hade vetenskaplig eller teknisk karaktär. Det saknade enligt utredningen också betydelse om resultatet kom även andra än bidragsgivaren till godo.<sup>9</sup>

Samtidigt med FoU-regeln tillkom en delegationsbestämmelse enligt vilken regeringen kunde förordna om avdragsrätt till viss forskning. Denna gällde p.g.a. övergångsbestämmelser även efter införandet av de strängare normgivningsreglerna i RF, men upphävdes vid skattereformen 1991.<sup>10</sup> Detta innebär att avdragsrätt numera förutsätter att mottagaren bedriver forskning inom bidragsgivarens verksamhetsområde.

I det följande analyserar jag sådan rättspraxis där forsknings- och utvecklingskostnader av sponsringsliknande slag behandlats. Jag har avgränsat undersökningen till att omfatta avgöranden från tiden efter införandet av FoU-regeln.

De undersökta avgörandena från RR är följande.

| <b>Rättsfall</b> | <b>Område</b> | <b>Avdrag</b> |
|------------------|---------------|---------------|
| RÅ 1976 ref 105  | miljövård     | ja, delvis    |
| RÅ 1987 not 440  | industri      | ja            |
| RÅ 1988 ref 88   | miljövård     | ja            |

<sup>4</sup> A.a. s.32.

<sup>5</sup> A.a. s.32.

<sup>6</sup> Landerdahl och Würtemberg i SN 1987 s.541.

<sup>7</sup> Prop. 1970:135 s.33.

<sup>8</sup> A.a. s.28.

<sup>9</sup> A.a. s.28.

<sup>10</sup> Härom prop. 1989/90:110 s.610f.

|                 |                          |     |
|-----------------|--------------------------|-----|
| RÅ 1990 ref 114 | medicin                  | nej |
| RÅ 1991 not 24  | rättsvetenskap           | ja  |
| RÅ 1991 ref 71  | arkitektur               | nej |
| RÅ 2000 not 158 | förädling av patent m.m. | ja  |

Liksom i tidigare kapitel diskuterar jag i de följande avsnitten praxis med avseende på de kriterier för omkostnadskvalifikation av sponsringskostnader som diskuterats i kapitel 3, nämligen direkt motprestation och förväntade effekter. Analysen tar naturligtvis utgångspunkt i den speciella FoU-regeln, med de avgränsningar av möjliga omkostnadskriterier som detta kan medföra. Som exempel på sådana avgränsningar kan nämnas att bestämmelsen utesluter ett krav på direkt motprestation riktat från bidragsmottagare till bidragsgivare. Det framgår nämligen tydligt av lagtext och motiv att t.ex. grundforskning utan direkt betydelse för den skattskyldiges verksamhet ändå kan vara avdragsgill. Däremot måste naturligtvis krävas att aktiva forskningsinsatser utförs, varför ett krav på prestation i och för sig framgår redan av lagregelns konstruktion.

FoU-regeln utformning gör det vidare särskilt intressant att redovisa sådana iakttagelser, som pekar på att andra kriterier än direkt motprestation och förväntade effekter också kan ha legat till grund för avgörandena. Detta sker liksom tidigare under särskild rubrik.

## 6.2 Direkt motprestation

I de båda närmast föregående kapitlen om reklam-, PR- samt personalkostnader har jag bl.a. undersökt i vilken utsträckning man i rättspraxis använt ett krav på direkt motprestation av den sponsrade, som förutsättning för sponsorns avdragsrätt. Det har visat sig att RR på reklam- och PR-området intolkat ett sådant krav i de allmänna bestämmelserna om omkostnadsavdrag, medan kriteriet saknar explicit betydelse ifråga om personalkostnader.

På det område som omfattas av FoU-regeln är situationen speciell, såtillvida att kravet på direkt motprestation kan sägas följa redan av lagtextens ordalydelse. Föremålen för avdragsrätten är "forskning", "utvecklingsarbete" samt erhållandet av information om dessa företeelser.<sup>11</sup> Uttrycken forskning respektive utvecklingsarbete måste, för att få

<sup>11</sup> Avdragsrätten för kostnad för erhållandet av sådan information synes inte ha prövats i rättspraxis.

ett normalspråkligt acceptabelt innehåll, avse aktiviteter av något slag. Följaktligen utgör sådan aktivitet en förutsättning för avdragsrätt.<sup>12</sup>

Men samtidigt som kravet på prestation således säkras redan i lagtexten, finns i motiven även den begränsning av kriteriets räckvidd som jag pekade på i föregående avsnitt. Av lagtext och motiv framgår t.ex. att grundforskning utan direkt betydelse för den skattskyldiges verksamhet ändå kan vara avdragsgill. Det är tillräckligt att bidragsgivaren har ett "rimligt intresse" av forskningen. Genom denna liberala och vaga gränsdragning utesluts från avdragsrätt kostnader för sådan forskning som "normalt faller helt utanför området för näringsverksamheten".<sup>13</sup> Detta uttalande måste leda till slutsatsen att bestämmelsen utesluter att man som villkor för avdragsrätt uppställer ett krav på direkt motprestation riktat från bidragsmottagare till bidragsgivare.

Mot denna bakgrund får man vid undersökningen av rättspraxis ställa frågan, om det motprestationskriterium som följer av lag och förarbeten uttryckligen prövats av rättstillämparen samt om denne preciserat det i någon mån. Undersökningen visar att detta har skett när bidraget lämnats till annan än den som skolat utföra forskningen eller utvecklingsarbetet. I fyra av de sex undersökta målen har stödet lämnats till stiftelser vilka i sin tur förutsatts finansiera forskning och utveckling. Genom att olika typer av stöd har accepterats kan vissa slutsatser dras med avseende på motprestationens karaktär och utformning.

I RÅ 1988 ref 88 hade ett tekniskt konsultföretag, som enligt referatet även bedrev marknadsföring inom sitt område, lämnat bidrag till en stiftelse. Stiftelsens ändamål var att "på bred bas stödja ny teknologi, forskning och utveckling inom det energitekniska, emissionstekniska och miljötekniska området". Utan att närmare gå in på detaljer ifråga om den skattskyldiges verksamhet konstaterade RR att uppfyllandet av detta ändamål kunde få betydelse för den skattskyldiges rörelse. Rätten medgav avdraget och pekade på att det av praxis redan framgick att avsättningar som ett bolag gjort till en stiftelse, ansetts jämställda med sådana kostnader som är direkt avdragsgilla hos bolaget.<sup>14</sup> Härav kan den generella slutsatsen dras, att den motprestation som enligt FoU-regeln utgör en förutsättning för avdrag, inte behöver utföras av bidragsmottagaren själv. Medlen kan med bibehållen avdragsrätt i stället slussas vidare till någon annan, t.ex. en stiftelse.

<sup>12</sup> Frågan om huruvida bedömningarna baseras på prognoser eller på eftersyn behandlas liksom i de föregående kapitlen under rubriken "Övriga kriterier", se 6.4.

<sup>13</sup> Prop. 1970:135 s.33.

<sup>14</sup> RÅ 1959 fi 1149.

En särskild fråga är naturligtvis på vilka grunder bidragen kan lämnas vidare från den mottagande stiftelsen. Vilka krav skall med andra ord ställas på stiftelsens bidragsförmedlande motprestation? Stiftelsen i RÅ 1988 ref 88 hade enligt sina stadgar att främja sitt ändamål, genom att bl.a. dela ut "stipendier, belöningar, bidrag till utrustning och prototypframställning, ge utredningsuppdrag och resebidrag" på det aktuella området. Med hänsyn till att RR medgav det yrkade avdraget kan den slutsatsen dras, att dessa stödformer är generellt acceptabla vid tillämpning av FoU-regeln, oavsett om det är den skattskyldige själv eller en mellanliggande stiftelse som ombesörjer bidragen. Särskilt intressant är det naturligtvis att avdragsrätten även omfattar priser för redan genomförd forskning och utveckling. RR framhöll uttryckligen att detta inte diskvalificerade från avdragsrätt. Även om det inte sågs uttryckligen, är det enligt min mening också en rimlig tolkning att en mottagande forskningsstiftelse själv kan bedriva forsknings- eller utvecklingsarbetet, givet att detta rymms inom stiftelsens stadgar.

Även i förhandsbeskedet RÅ 1990 ref 114 var fråga om bidrag som skulle lämnas till en stiftelse för utdelning till forskare. Här vägrades emellertid avdraget redan på den grunden att forskningen inte ansågs relevant med hänsyn till den skattskyldiges verksamhet.

Möjligheten att få avdrag för FoU-kostnader, trots att motprestationen skjutits upp genom att bidraget lämnats till en stiftelse för senare utdelning till forskare, bekräftades emellertid i förhandsbeskedet RÅ 1991 not 24. Skattenytts Förlag AB, utgivare av tidskriften Skattenytt, begärde besked om huruvida avdragsrätt förelåg för bidrag, som bolaget avsåg att överlämna till en stiftelse med ändamål att främja vetenskaplig forskning inom skatterätten och angränsande områden. Stiftelsen skulle enligt sina stadgar verka för ändamålet genom att dela ut stipendier till forskare för planering och utförande av projekt inom området, liksom genom att ge ut en egen facktidskrift. Stadgarna medgav också att stiftelsen delade ut vetenskapliga priser. Avdraget medgavs i enlighet med den praxis som kommit till uttryck i RÅ 1959 fi 1149 och RÅ 1988 ref 88. Motprestationen kunde således även här utföras vid en senare tidpunkt, av annan än bidragsmottagaren, samt ta sig uttryck i belöningar för redan genomförda prestationer.

I förhandsbeskedet RÅ 1991 ref 71 prövades för fjärde gången avdragsrätten för FoU-bidrag till en stiftelse. Två arkitektföretag hade beslutat att gå samman och avsåg att i samband därmed göra avsättningar till en nybildad forskningsstiftelse. Stiftelsens ändamål var att främja vetenskaplig forskning inom områden av betydelse för arkitekt-

verksamheten. Detta skulle ske exempelvis genom bidrag till universitet eller till tryckning av forskningsrapporter. Såväl kapitalet som avkastningen på detta skulle kunna användas för att fullfölja ändamålet, dock skulle stiftelsen tills vidare även kunna placera medlen i aktier i arkitektföretaget.<sup>15</sup>

I ansökan om förhandsbesked angavs att stiftelsen tills vidare skulle kunna placera medel i det ena av de båda samgående företagen. Avsättning till stiftelsen skulle emellertid göras av båda. Rättsnämnden ansåg att det av omständigheterna framgick att det egentliga syftet med stiftelsen mot denna bakgrund inte var att främja forskning. Det primära syftet var i stället att vidmakthålla det löntagarägande som tidigare rått i företagen, bl.a. genom att avsättningarna gjorde det möjligt att hålla nere priset på aktierna vid själva samgåendet.

RR konstaterade inledningsvis att den tänkta verksamheten i stiftelsen var sådan att avdrag i och för sig kunde medges. Rätten konstaterade därefter att det emellertid var osäkert i vilken utsträckning stiftelsen skulle komma att erhålla någon utdelning på sina aktier i arkitektföretaget. Stadgarna var dessutom utformade så, att de inte hindrade att utbetalningar av forskningsmedel hölls inne eller sköts på en obestämmd framtid.

Man kan av förhandsbeskedet dra slutsatsen att det måste gå att med någon säkerhet förutse att den mottagare som inte själv skall utföra forskningen, verkligen vidareförmedlar forskningsmedlen inom rimligt tid. Det är väl inte heller särskilt vågat att anta att RR, om omständigheterna skulle föranleda det, skulle kunna göra en liknande prövning av sannolikheten för att en mottagande forskare verkligen kommer att använda medlen på avsett sätt.<sup>16</sup>

I förhandsbeskedet RÅ 2000 not 158 prövades den näraliggande frågan om i vilken utsträckning ett FoU-bidrag måste specialdestineras, när mottagaren bedriver även annan verksamhet än forskning. Universitetet X ägde aktierna i X Holding AB vilket bolag i sin tur, tillsammans med ett antal forskare verksamma vid X, ägde aktierna i X Innovation AB (XIAB). Exploatering av uppfinningar m.m. avsågs ske inom ramen för sistnämnda bolag, alternativt av ett annat aktiebolag (NYAB) som skulle ägas av XIAB och forskare tillsammans. De frågor

<sup>15</sup> Även den i RÅ 1991 not 24 aktuella stiftelsen ägde aktier i det företag där FoU-avdraget yrkades. Härom även under 6.4.

<sup>16</sup> Betydelsen av att RR här gör en prognos avseende stiftelsens fullföljd av sitt ändamål diskuteras även under 6.4 nedan.

som ställdes gällde förutsättningarna för rätt till avdrag för FoU-bidrag som lämnades från XIAB eller NYAB till X.

RR konstaterade att det i det aktuella fallet förelåg erforderligt samband mellan givarbolagens verksamhet och den av mottagaren X bedrivna forskningsverksamheten. Rätten framhöll emellertid också att mottagaren bedrev även annan verksamhet än forskning, nämligen undervisning. Det krävdes därför för avdragsrätt att de utgivna bidragen villkorades så, att medlen endast fick användas för forskning. Ett sådant villkorande kunde inte ersättas av en bestämmelse i de givande bolagens bolagsordningar.

Av förhandsbeskedet torde den slutsatsen kunna dras, att det inte är tillräckligt att mottagaren kan förväntas tillse att medlen används för forskning. Härutöver krävs vid blandad verksamhet hos mottagaren, även att bidragsgivaren i samband med utgivandet av bidraget dokumenterar kravet (villkoret) på sådan användning. RR: s synsätt förefaller logiskt men är kanske inte så praktiskt förankrat. Gränsen mellan utbildning och forskning är (och bör vara!) oskarp. De båda uppgifterna flyter in i varandra. Praktiskt kommer detta till uttryck på flera sätt. Det är idag t.ex. inte ovanligt att medel som formellt allokaterats för grundutbildning även kommer forskningen till del. När ett universitet mottar forskningsbidrag från externa bidragsgivare ökar därför principiellt universitetets ekonomiska handlingsfrihet i motsvarande mån, varvid en större del av universitetets tillgängliga statsmedel kan komma att användas för undervisningsändamål. Nettoeffekten blir vid sådant förhållande att det i själva verket är utbildningen som stärks av bidraget. Det sagda understryker vikten av att universiteten iakttar försiktighet när man gör omfattningen av sin forskning beroende av inflödet av externa medel.<sup>17</sup>

Frågan om sambandet mellan givarens verksamhet och mottagarens forskning har även prövats av Kammarrätten i Stockholm. I ett uppmärksammat avgörande vägrades ett industriföretag avdrag för bidrag som Handelshögskolan i Stockholm mottagit för forskning i företags ekonomi och rättsvetenskap. Anledningen var att givaren inte var verksam inom dessa områden. Domen är överklagad.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Se härtill Pålsson i Festskrift till Gustaf Lindencrona s. 379 ff.

<sup>18</sup> Se Kammarrättens i Stockholm dom i mål nr. 6837-2003 samt Pålsson i Svensk Skattetidning 2006 nr 6-7.

## 6.3 Förväntade effekter

Jag har tidigare i detta kapitel framhållit att ett krav på direkt motprestation följer redan av FoU-regelns konstruktion. Däremot kan det, särskilt mot bakgrund av uttalanden i förarbetena, inte krävas att denna prestation riktas mot bidragsgivaren. I föregående avsnitt har jag visat att rättspraxis bekräftar dessa slutsatser. I enlighet med den modell jag använder för undersökningen blir frågan nu, i vilken utsträckning det av lag och övriga rättskällor följer ett krav på vissa effekter av forskningen eller av utvecklingsarbetet.

Det kan lätt konstateras att ett sådant krav normalt följer redan av lagtextens lydelse, eftersom avdrag medges för sådan FoU-kostnad "som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet". Som påpekats i inledningen ovan har denna "betydelse" i motiven preciserats så, att det är tillräckligt att bidragsgivaren har ett "rimligt intresse" av forskningen. Genom denna liberala och vaga gränsdragning utesluts från avdragsrätt kostnader för sådan forskning som "normalt faller helt utanför området för näringsverksamheten".<sup>19</sup> På vilket sätt har då detta krav upprätthållits i rättspraxis?

I det äldsta av de avgöranden som jag undersökt, RÅ 1976 ref 105, begärde Stora Kopparbergs Bergslags AB förhandsbesked om huruvida avdrag skulle medges för vissa bidrag till forskning på miljövårdens område. Bolaget bedrev vid tidpunkten verksamhet inom en rad områden, bl.a. skogs- och lantbruk samt skogsindustri, i Mellansverige. Bidrag var bl.a. tänkt att lämnas till World Wildlife Fund (WWF) som i sin tur hade som ändamål att finansiera vetenskapliga undersökningar m.m. i syfte att "bevara, vårda och rationellt utnyttja naturen och de förnyelsebara naturtillgångarna med deras växt- och djurliv". I ansökan preciserades sex projekt som WWF drev och till vilka bidrag kunde lämnas. Dessa projekt hade beteckningarna a) "Levande skog", b) "Varg", c) "Utter", d) "Sälen i Östersjön", e) "Rovfågelcentral" samt f) "Linné". Syftet med projektet "Levande skog" var att få fram riktlinjer för bevarandet av goda existensbetingelser för fauna och flora i det föränderliga skogsbruket. Projekten b–e syftade till att rädda och för framtiden säkra de angivna djurarternas existens i Sverige respektive i Östersjön. Projektet "Linné" hade till uppgift att verka för bevarandet av utrotningshotade svenska växter.

<sup>19</sup> Se prop. 1970:135 s.33. Dock bör påpekas att även kostnad för erhållande av information om FoU-arbete är avdragsgill. I detta fall synes inte krävas att några särskilda effekter uppkommer.

Såväl Rättsnämnden som RR förklarade att avdrag kunde medges för projektet "Levande skog" men inte för de övriga. Avgörandena motiverades inte överhuvudtaget varför det är vanskligt att dra några slutsatser om hur man resonerat. Beskrivningen av syftet med projektet "Levande skog" måste rimligen anses kunna omfatta att man verkar för bevarandet av åtminstone vargen och vissa rovfåglar, liksom av sådana utrotningshotade växter som förekommer där skogsbruk bedrivs. Projekten b, e och f skulle därmed, åtminstone delvis, kunna anses som delmängder av det projekt för vilket avdrag medgavs. Detta är förvirrande och det finns anledning att kritisera rättstillämparen för att avgörandet inte motiverades. Samtidigt framstår det som ganska klart att just beskrivningen av projektet "Levande skog", för vilket avdrag alltså medgavs, bäst av alla passade in på den korta beskrivningen av företagets verksamhetsområden.

Enligt de motivuttalanden som jag redogjort för ovan skulle den liberala och vaga gränsdragningen i lagtexten, från avdragsrätt utesluta kostnader för sådan forskning som "normalt faller helt utanför området för näringsverksamheten".<sup>20</sup> Utgången i detta förhandsbesked kan enligt min mening inte leda till annan slutsats än att förarbetsuttalandet skall uppfattats som icke uttömmande. Även sådan forskning som har visst samband med området för näringsverksamheten uteslöts här från avdragsrätt. Motivens krav på "rimligt intresse" innebär tydligen inte att avdrag måste medges för forskning som delvis sker på ett område med betydelse för näringsverksamheten. Sambandet måste vara tydligare än så för att avdragsrätt skall föreligga.<sup>21</sup>

I förhandsbeskedet RÅ 1987 not 440 frågades om ICA AB hade rätt till avdrag som lämnades till Cancerfonden för att användas för forskning inom området cancer – kost – hälsa. Rättsnämnden inledde med att referera lagtextens lydelse. Nämnden hänvisade sedan uttryckligen till preciseringen i motiven av avdragets effekter, nämligen att den skattskyldige skulle ha ett rimligt intresse av det forsknings- eller utvecklingsarbete som bekostades genom näringsverksamheten. Därefter framhölls att ICA-koncernen var verksam inom områdena livsmedelshandel, livsmedelsproduktion samt drev förlag med inriktning på konsumentlitteratur. Eftersom forskning inom det angivna området

<sup>20</sup> Se prop. 1970:135 s.33.

<sup>21</sup> Landerdahl och Würtemberg anser att det av bl.a. detta avgörande följer, att avdrag medges för grundforskning inom det egna området, så länge inte forskningen även avser andra områden. Om det sistnämnda är fallet prövas avdragsrätten mot allmänna bestämmelser och inte mot den generösare FoU-regeln. Se Landerdahl och Würtemberg s.541.

kunde få betydelse för dessa verksamhetsområden medgavs avdraget. RR gjorde ingen ändring.

Det bör framhållas att det av förhandsbeskedet följer att det inte spe-  
lar någon roll för avdragsrätten om andra än finansären också kan dra  
nytta av FoU-arbetet. Detta stämmer väl med vad som sades i motiven.  
Dessutom bör uppmärksammas att Rättsnämnden vid bedömningen  
tog hänsyn till hela koncernens verksamhet och inte endast till moder-  
bolagets. Detta är ett uttryck för neutralitetsprincipen.

Bedömningen i RÅ 1987 not 440 av sambandet mellan det angivna  
forskningsområdet och den skattskyldiges verksamhetsområden fram-  
står som okontroversiell. Eftersom uttrycket "rimligt intresse" inte ana-  
lyseras närmare är det emellertid inte möjligt att säga vad det består av.  
Räcker det med andra ord att forsknings- respektive verksamhetsom-  
rådena sammanfaller, eller skall rättstillämparen göra en bedömning  
av det aktuella forskningsbehovet? I ICA-fallet kan forskningsbehovet  
mycket väl ha presumerats. Cancer är en allvarlig sjukdom och det är  
känt att det kan föreligga ett samband mellan denna och kost. Å andra  
sidan kan det hävdas något forskningsbehov inte skall behöva påvisas,  
eftersom motiven så tydligt anger att även kostnader för grundforsk-  
ning skall kunna vara avdragsgill. Utmärkande för sådan är just att den  
är förutsättningslös och inte betingad av ett preciserat behov. Av detta  
följer att det är tillräckligt att sambandet mellan forskningsområdet  
och den skattskyldiges verksamhetsområden fastställs, för att avdrags-  
rätt skall föreligga.<sup>22</sup> Något behov behöver inte visas.

Denna uppfattning vinner stöd i rättsfallet RÅ 1988 ref 88. Ett tek-  
niskt konsultföretag som även bedrev marknadsföring inom sitt om-  
råde hade lämnat bidrag till en stiftelse. Stiftelsens ändamål var att "på  
bred bas stödja ny teknologi, forskning och utveckling inom det ener-  
gitekniska, emissionstekniska och miljötekniska området". RR konsta-  
terade att stiftelsens ändamål föll inom ramen för företagets verksamhet  
samt att detta kunde förutsättas bli fullföljt. Avdraget medgavs på dessa  
grunder. Enligt min mening framstår det mot denna bakgrund som  
helt klart att något reellt forskningsbehov inte behöver påvisas.

I förhandsbeskedet RÅ 1990 ref 114 var den skattskyldige ett fö-  
retag som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning. Företaget ställde frå-  
gan om huruvida avdrag kunde medges för bidrag till en stiftelse som

<sup>22</sup> Det måste också framstå som troligt att medlen kommer att användas på det avsedda  
sättet, härom under 6.2. och 6.4.

skulle främja cancerforskning. RR redogjorde ingående för motiven och framhöll därvid att avdrag kunde medges för grundforskning, att det räckte att den skattskyldige hade ett rimligt intresse av forskningen samt att från avdragsrätt uteslöts sådan forskning som normalt föll helt utanför området för näringsverksamheten. Rättsregelns innehåll redovisades således klart. Tyvärr motiverades inte tillämpningen av den på det aktuella fallet med samma djup. Rätten konstaterade lakoniskt att cancerforskning inte hade det erforderliga sambandet med bolagets verksamhet, varför avdrag vägrades. Det är därför svårt att dra några närmare slutsatser av avgörandet.

Ett avgörande där det tydligen framstod som helt klart att den sponsrade forskningen verkligen skulle kunna förväntas få effekter, och därmed vara av rimligt intresse för bidragsgivaren, är RÅ 1991 not 24 (även kommenterat ovan). I begäran om förhandsbesked skisserades den situationen, att Skattenytt Förlag AB, var verksamhet bestod i att utge tidskriften Skattenytt, lämnade FoU-bidrag till TOR/Skattenytts Stiftelse. Stiftelsen, som ägde samtliga aktier i bolaget, hade till ändamål att främja vetenskaplig forskning inom skatterätten och angränsande områden.

RR:s majoritet (tre regeringsråd), som ansåg att avdragsrätt förelåg, konstaterade kortfattat att stiftelsens ändamål föll inom ramen för bolagets verksamhet. Bolaget kunde därför förutsättas ha rimligt intresse av den forskning som stiftelsen skulle komma att finansiera. Minoriteten tog emellertid fasta på att bolaget i ansökan angivit att det skulle komma att erhålla direkta motprestationer i form av artiklar till tidskriften, samt kontakter med forskare som kunde avkasta i framtida artiklar. Denna konkreta nytta som bolaget kunde få av den sålunda finansierade forskningen var dock, enligt minoriteten, inte av sådana karaktär att den kunde anses utgöra direkt vederlag för de utgivna bidragen, utan var i stället att anse som utdelning.

Majoritetens ställningstagande är konsekvent och bekräftar enligt min mening vad som följer av tidigare praxis. En nödvändig och tillräcklig betingelse för avdrag enligt FoU-regeln är, att forskningen kan förväntas få sådana effekter att den blir av rimligt intresse för bidragsgivaren. Detta kriterium är normalt uppfyllt redan om forskningen i fråga ligger inom dennes verksamhetsområde. Några konkreta eller direkta motprestationer är överhuvudtaget inte nödvändiga. Inte heller måste ett objektivt forskningsbehov konstateras föreligga. Forskningen får dock i normalfallet inte avse även andra områden än det som bidragsgivaren är verksam inom. Detta hindrar dock inte att andra än

denne drar nytta av forskningen. Slutsatserna bekräftas i allt väsentligt av RÅ 2000 not 158 (refererat i föregående avsnitt).

## 6.4 Övriga kriterier

1. I likhet med den granskningsmodell som jag tillämpat i de föregående kapitlen skall jag under denna rubrik diskutera förekomsten av ytterligare två kriterier, vilka framstår som avdragsbegränsande eller avgränsande i förhållande till de båda sambandskriterierna direkt motprestation och förväntade effekter. Dessa kriterier formuleras i två frågor: Skall (i) *proportionalitet* föreligga mellan t.ex. omsättning och marknadsföringsutgift, eller mellan utgiften och förväntad effekt, respektive skall (ii) den skattskyldiges egna *subjektiva* uppfattning om kostnadernas principiella relevans, eller en mer *objektivt* inriktad analys, ligga till grund för bedömningen av sambandet mellan ett avdragsyrkande och den skattskyldiges intäkter eller verksamhet i övrigt?<sup>23</sup> Baseras slutligen rättstillämparens ställningstaganden på iakttagelser om vad som faktiskt hänt, eller på en *prognos* om hur framtiden kommer att gestalta sig?

Det kan direkt konstateras att praxis inte uppställer något krav på proportionalitet mellan den skattskyldige bidragsgivarens FoU-utgifter och hans omsättning, eller mellan dessa utgifter och den förväntade effekten av forskningen. I endast tre av de undersökta referaten och notiserna har ett avdragsbelopp alls preciserats.<sup>24</sup> Inte i något av dessa avgöranden har dettas storlek uttryckligen berörts i motiveringen.

Det kan dock ha spelat in vid bedömningen i RÅ 1991 ref 71. I detta enda fall där den tänkta avsättningen framstår som särskilt betydande vägrades avdraget. Den forskning som skulle bekostas av näringsverksamheten var visserligen av relevant slag, men det stod enligt RR inte klart att den stiftelse som skulle fördela medlen verkligen skulle komma att främja sitt ändamål. Detta berodde bl.a. på att syftet med transaktionerna även konstaterades vara att vidmakthålla ett löntagarinflytande i det bidragsgivande företaget. Om det aktuella beloppet varit lägre är det inte säkert att ett sådant syfte hade tillmätts samma betydelse, och det är tänkbart att avdrag då skulle medgivits.

<sup>23</sup> Se 2.2 och 3.2.

<sup>24</sup> RÅ 1976 ref 105 (50.000 kronor), RÅ 1988 ref 88 (300.000 kronor), RÅ 1991 ref 71 (20–30 miljoner kronor).

2. Granskningen visar tydligt att RR är fullt beredd att företa självständiga analyser av värdet av den bedrivna forskningen. Det är alltså inte så att den skattskyldiges bedömning av utgifternas relevans och därmed följande avdragbarhet, med någon automatik läggs till grund för bedömningen. Något sådant var väl inte heller att vänta. Det bör dock framhållas att bedömningarna i flera fall baseras på skrivna preciseringar av forskningsinriktning, vilka författats av de avdragsyrkande bolagens företrädare.

3. Beträffande frågan om huruvida en prognos eller eftersyn ligger till grund för bedömningarna i praxis är svaret enkelt. Av de undersökta avgörandena är endast RÅ 1988 ref 88 ett vanligt taxeringsmål, övriga är förhandsbesked. Härigenom kan de i och för sig anses utgöra prognoser. Intressantare är väl emellertid om detta var fallet även i RÅ 1988 ref 88. Rättsfallet, som kommenterats ovan, handlade om avdragsrätten för ett tekniskt konsultföretag, till en stiftelse som skulle finansiera forskning på samma tekniska områden som bolaget var verksamt inom. Det framgår uttryckligen av domskälen att bedömningen även här baserades på en prognos av huruvida den tänkta forskningen skulle komma att bli av.

Det är naturligtvis nödvändigt att regelmässigt grunda bedömningarna av FoU-avdrag på antaganden om hur framtiden kommer att gestalta sig. Kostnaderna ifråga är ju tänkta att bekosta något som vid tidpunkten för avdragen ännu inte inträffat. Det bör dock understrykas att det som uttryckligen prognosticeras är sannolikheten av att den tänkta forskningen kommer att utföras, men att denna prognos i praktiken därigenom även kommer att avse den skattskyldiges rimliga intresse av forskningen. Slutligen skall påpekas att bedömningarna såvitt gäller stiftelserna (fyra av de sex undersökta avgörandena), baserats på innehållet i stiftelsens stadgar. Utformningen av dessa är följaktligen av mycket stor, för att inte säga avgörande, betydelse för avdragsrätten.

## 6.5 Sammanfattande kommentar

1. Ett viktigt syfte vid införandet av FoU-regeln var att åstadkomma en liberal praxis ifråga om avdrag för FoU-kostnader. Praxis visar att detta lyckats. Utrymmet för avdragsgill sponsring på detta område måste betraktas som stort. Forsknings- eller utvecklingsarbetet måste visserligen bedrivas inom ett område där bidragsgivaren är verksam. Det krävs

dock inte några prestationer från mottagare till bidragsgivare för att avdragsrätt skall föreligga, utan även ren grundforskning accepteras.

Kravet på att forskningen etc. skall ligga inom bidragsgivarens verksamhetsområde är inte oproblematiskt. Å ena sidan har det inte någon betydelse om även andra än finansören får glädje av forskningen. I så fall skulle ju kostnader för grundforskning i princip aldrig kunna vara avdragsgilla. Praxis synes dock ändå utvisa att en alltför allmän bestämning av området riskerar att diskvalificera från avdrag. Det vill onekligen synas som om uttalandet i motiven, om att från avdragsrätt skulle uteslutas kostnader för sådan forskning som normalt föll helt utanför näringsverksamheten, kommit att väga mycket tungt.

Stundom har detta resulterat i subtila gränsdragningsproblem. Dessa illustreras bäst av en jämförelse mellan de förhandsbesked genom vilka ICA tillerkändes avdragsrätt för bidrag till cancerforskning, medan en bil och drivmedelsförsäljare vägrades avdrag för bidrag till samma ändamål.<sup>25</sup> Fallen illustrerar svårigheten med att tillämpa denna typ av lagregel. Det handlar i själva verket mer om subsumtion än om tolkning, dvs. om att bedöma verklighetens beskaffenhet och inordna denna under en tolkad lagregel. Sådana bedömningar är subjektiva och kan lätt utfalla olika från individ till individ. Om rättens verklighetsbedömning skall åtnjuta trovärdighet måste den vara kontrollerbar. Det är den bara om den är motiverad. Här finns brister i de undersökta avgörandena. Det är allmänt känt att cancer kan ha samband med såväl kost som utsläpp av avgaser från bensin- och dieseldrivna fordon. Varför medgavs då inte avdrag i båda fallen? Genom att inte motivera sitt ställningstagande undandrar sig RR:s avgörande kontroll och därmed verklig legitimitet.<sup>26</sup> Det blir dessutom mindre användbart som prejudikat.

RR kunde t.ex. ha motiverat sig genom att hänvisa till att framtida forskningsresultat skulle kunnat föranleda ICA att anpassa sitt sortiment, medan detta typiskt sett skulle blivit svårare för drivmedelsförsäljaren. Detta synsätt illustrerar en verklighetsbedömning som kanske inte alla delar, men som är kontrollerbar. Det förtjänar upprepas att domare och andra jurister kan förväntas ha särskild kompetens att tolka och systematisera lagregler, men att de bedömer verkligheten på subjektiva grunder precis som alla andra.

<sup>25</sup> RÅ 1987 not 440 respektive RÅ 1990 ref 114. De olika bedömningarna i RÅ 1976 ref 105 är andra exempel.

<sup>26</sup> Detsamma kan sägas om RÅ 1976 ref 105.

2. En fråga som aktualiserades i ett par av de undersökta avgörandena var om intressegemenskap kunde påverka avdragsrätten. I RÅ 1988 ref 88 var det bidragsgivande bolaget ett fåmansföretag. Bolagets ägare hade stort inflytande i den stiftelse som skulle motta bidraget och i sin tur finansiera forskningen. RR, som medgav avdraget, uttalade här klart att ”den omständigheten att bolagets ägare har ett stort inflytande i stiftelsen [inte] medför annan bedömning ...”

I RÅ 1991 not 24 var ägarförhållandena sådana, att TOR/Skattenytts Stiftelse ägde det bolag som yrkade avdrag för avsättning till stiftelsen. Minoriteten menade att det var fråga om utdelning, vilket majoriteten alltså inte gjorde. Det tycks alltså i princip inte spela någon roll om bidragsmottagaren äger eller kontrollerar bidragsgivaren. I RÅ 1991 ref 71, där avdrag vägrades, skulle den bidragsmottagande stiftelsen också äga en stor del av aktierna i det bidragsgivande företaget. Av flera skäl ansåg inte RR att de var tillräckligt säkert att de avsatta medlen verkligen skulle komma att användas så som var avsett. Avdrag vägrades således. De båda fallen understryker tillsammans med RÅ 2000 not 158, att det väsentliga inte är den eventuella intressegemenskapen som sådan, utan den övergripande frågan om huruvida FoU-bidrag verkligen kommer att användas för forskning och utveckling. Detta hindrar dock inte att olika aspekter av intressegemenskapen tillmäts betydelse i en sådan prognos.

## 7 Representation

### 7.1 Inledning

Eftersom sponsring inte är en skatterättslig kategori med en därtill hörande term, måste man vid bedömningen av rätten till avdrag för sådana utgifter undersöka om de kan hänföras till någon av de kostnadskategorier som skatterätten identifierar. Det närmare syftet med detta kapitel är att diskutera i vilken utsträckning sponsring kvalificeras som representationskostnader, samt vilka konsekvenserna härav blir.

Avdragsrätten för kostnader avseende representation är tillsammans med FoU, men till skillnad från områdena reklam/PR- samt personalkostnader, föremål för särskild reglering. Bestämmelserna, som återfinns i 16 kap. 2§ IL, tillkom ursprungligen 1963 och har sedan ändrats ett flertal gånger.<sup>1</sup> De har följande lydelse.

”Utgifter för representation och liknande ändamål skall dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård. Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kronor per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte skall dras av enligt 8 kap. eller återbetalas enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).”<sup>2</sup>

<sup>1</sup> För en historik med litteraturhänvisningar se Pahlsson 1995 s.253ff.

<sup>2</sup> Regeln hade i KL (20§ anv.p. 1 st. 3) följande lydelse: Utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten, såsom då fråga uteslutande är om att inleda eller bibehålla affärsförbindelser och liknande eller då utgifterna avser jubileum för företaget, invigning av mera betydande anläggning för verksamheten, stapelavlöpning eller jämförliga händelser eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än som kan anses skäligt.

Avdrag för måltidsutgifter som avser lunch, middag eller supé medges inte med större belopp än 90 kronor per person.

För den som är skattskyldig till mervärdesskatt eller har rätt till återbetalning av mervärdesskatt avser avdragsramen i föregående stycke pris exklusive mervärdesskatt. För övriga ökas avdragsramen mervärdesskatten.”

Anledningen till att särskilt restriktiva bestämmelser infördes på detta område var att man bedömde risken som stor, för att avdrag annars skulle medges för vad som egentligen var att betrakta som levnads-kostnader.<sup>3</sup> Själva begreppet representation definierades dock aldrig. Innebörden av representation beskrivs ofta som utövande av värdskap, gästfrihet och liknande, till en begränsad och avgränsad krets. Konkret associeras väl representation till måltider, men det kan även röra sig om gåvor liksom om exempelvis sådana teaterbesök, som kan utgöra en del av motprestationen i ett s.k. sponsorpaket.

Lagreglernas vaga lydelse och områdets närhet till de icke avdragsgilla levnadskostnaderna, har genom åren bidragit till förekomsten av en rikhaltig rättspraxis. Denna är dock endast i synnerligen begränsad utsträckning intressant för denna undersökning. Endast i rena undantagsfall har nämligen avdragsrätten för sponsringskostnader kommit att prövas mot reglerna för representation. Jag skall i detta kapitel, med utgångspunkt i framför allt ett rättsfall, undersöka kvalifikation av sponsring som representation.

Man kan härvid göra principiell åtskillnad mellan två typer av fall. Det kan för det första röra sig om situationer, där den skattskyldige såsom motprestation vid "vanlig" sponsring erhåller t.ex. entrébiljetter, vilka i sin tur används för representation gentemot exempelvis kunder, dvs. mot andra än dem som sponsringen riktats till. Detta var fallet i t.ex. Pharmaciamálet, där RR visserligen ansåg att biljetter m.m. som Operan lämnat som motprestation till Pharmacia medförde att gåva i denna del inte förelåg, men där rätten ändå inte fann sponsringen avdragsgill, eftersom sponsringsbeloppen i denna del inte var skäligen (såsom krävs enligt specialregeln om representation, se ovan).<sup>4</sup>

Rättsläget är härvid principiellt klart, såtillvida att sådant sponsorbidrag som berättigar till motprestationer, t.ex. biljetter vilka i sin tur används för representation, är avdragsgilla under förutsättning att (i) motprestationen i enlighet med Pharmaciadomen är av sådan storlek och karaktär att gåva inte föreligger, samt (ii) kravet i 16 kap. 2§ IL på skälighet ifråga om representationskostnader är uppfyllt. En annan sak är att de enda lagreglerade beloppsgränser som finns, är de som rör måltider. I övrigt återfinns i de allmänna råd som SKV utger vissa preciseringar. Dessa torde i allmänhet följas av domstolarna, trots att de inte är formellt bindande.

<sup>3</sup> Se prop. 1963:96 särskilt s.48 och 51 samt SOU 1962:42 s.16.

<sup>4</sup> Pharmaciamálet är utförligt redovisat och analyserat i kapitel 4 ovan.

Det andra typfallet av sponsring som representation föreligger då själva sponsringsbidraget som sådant är uttryck för representation, dvs. *då den sponsrade och den mot vilken sponsorn representerar är ett och samma subjekt*. Man har härvid att göra med en s.k. representationsgåva. Sådana är som strax skall visas endast avdragsgilla i mycket speciella fall.

## 7.2 Bahcos ambulans

Trots den rika förekomsten av rättsfall rörande representation, är de avgöranden som äger relevans för analysen av sponsringskostnaders avdragbarhet mycket få, om man fokuserar på det andra typfallet.<sup>5</sup> Det klassiska och i princip enda renodlade avgörandet är här RÅ82 1:9. Redan mot denna bakgrund framstår kvalificering av sponsring som representationsgåva som ett undantag från de för denna utgiftstyp vanligare skatterättsliga kategorierna reklam-, PR- samt personalkostnader.

I RÅ82 1:9 tillgodoförde sig AB Bahco vid 1975 års taxering avdrag med 32.000 kronor, avseende en ambulans som överlämnats till den polska sjukvårdförvaltningen. Avdraget synes inledningsvis även av bolaget ha rubricerats som en gåva av representationskaraktär. Man hävdade dock att det restriktiva synsätt som kom till uttryck i RSV:s dåvarande anvisningar om representation inte var tillämpliga på fallet, med hänvisning till att polska och svenska kommersiella förhållanden var olikartade. Ambulansen överlämnades i samband med avslutandet av en ventilationsinstallation i ett kongresshotell i Warszawa.

Enligt den skattskyldige var syftet med transaktionen att vidmakthålla den affärsförbindelse som upprättats. Bolaget menade att gåvor av detta slag var nödvändiga för det större företag som ville vinna inträde på en öststatsmarknad. Det framhölls att kostnaden var låg i förhållande till försäljningen i Polen, vilken översteg 10 miljoner kronor. Till utveckling av sin talan påpekade man också att överlämnandet av ambulansen, som var målad i bolagets färger och försedd med bolagets namn på utsidan, i praktiken hade karaktär av reklam och var avdragsgill på denna grund. Genom sin utformning riktade sig gåvan nämligen till en bredare krets. Avdrag medgavs av MKSR samt av KR i Stockholm.

<sup>5</sup> Se slutet av föregående avsnitt.

RR vägrade med en kortfattad motivering avdraget. Rätten anförde:

”Vad angår gåvan av ambulansen framgår av handlingarna i målet att bolaget, som driver rörelse i ventilationsbranschen, ej har till verksamhet att tillverka eller försälja ambulanser. Överlämnandet av ambulansen till den polska sjukvårdsförvaltningen är därför att anse som en ren representationsgåva.”

Härefter hänvisades till representationsregleringens krav på ”omedelbart samband” med verksamheten, samt till stadgad restriktiv praxis. Den skattskyldiges precisering av talan, nämligen att det rörde sig om reklamkostnader, kommenterades överhuvudtaget inte.

### 7.3 När kvalificeras sponsring som representation?

1. Frågan är i vilken utsträckning Bahco-målet medger några slutsatser om gällande rätt, såvitt gäller gränsdragningen mellan sponsring som reklam respektive som representationsgåva. Det är utan tvivel så, att RR:s kortfattade motivering begränsar möjligheterna till en sådan utvärdering. Rättsfallstolkning är ofta vanskelig, och man bör enligt min mening vara mycket försiktig med att dra slutsatser av RR:s tystnad i en viss fråga.

Rätten konstaterar att bolaget inte tillverkar eller säljer ambulanser, samt att gåvor bara är avdragsgilla om de har omedelbart samband med verksamheten. Man kan då undra hur ett omedelbart samband alls skall kunna föreligga där inget samband (med produktion eller försäljning) finns. Svaret skulle kunna vara att lagens krav på omedelbart samband tolkningsvis kan tillåtas åsyfta något annat än produktion och försäljning, t.ex. affärsförhandlingar. Rättspraxis är på detta område mycket restriktiv, men inte heller så klar att en säker slutsats av detta slag kan dras. Allmänt torde kunna sägas att representationsgåvor av litet värde (troligen maximalt några hundra kronor) är avdragsgilla oavsett om de har anknytning till den skattskyldiges produktion eller ej.<sup>6</sup> Det är oklart vilken närmare betydelse det har för avdragsrätten om ett före-

<sup>6</sup> Se t.ex. RÅ 1967 fi 1247, RÅ 1967 fi 437 där avdrag medgavs samt RÅ 1968 fi 762 och RÅ81 Aa 208 där avdrag vägrades. Synsättet bekräftades även av RR i Pharmaciämålet.

mål som överlämnas i samband med representation har samband med produktionen eller ej.<sup>7</sup>

Oavsett hur det förhåller sig med denna fråga kan det för sponsringskostnadernas del konstateras, att avdragsrätten för representation *gentemot den sponsrade* troligen är så begränsad att sponsringskostnader i praktiken måste kvalificeras som reklam/PR-, personal-, eller FoU-kostnader, för att alls vara avdragsgilla. Detta gäller normalt även om representationen/sponsringen skulle utövas på annat sätt än genom överlämnandet av föremål, t.ex. genom mat och logi.<sup>8</sup>

Vid användning av vad som erhållits som motprestation vid exempelvis reklam/PR-baserad sponsring, dvs. det första typfallet enligt ovan, är som påpekats rättsläget det, att sponsringsbidraget är avdragsgillt om motprestationen är sådan att gåva inte för handen, samt kravet i 16 kap. 2§ IL på skälighet är uppfyllt. Härvid har den skattskyldige att iakttä beloppssamar etc.

Eftersom sponsring som utgör ett led i representation i endast mycket begränsad omfattning är avdragsgill blir det viktigt att analysera frågan om när sponsringskostnader skall kvalificeras som representation, respektive när detta inte skall ske.

2. Vad är det då som karaktäriserar representation, och på vilket sätt skiljer sig denna från reklam och PR? Dessa frågor kan inte besvaras endast med utgångspunkt i Bahco-målet. Därtill är motiveringen för knapphändig.

Begreppet representationskostnader är visserligen odefinierat men vissa iakttagelser kan ändå göras. Kostnader av dessa slag är åtminstone i teorin inte benefika. Det grundläggande syftet med representation förutsätts nämligen vara att gynna den egna verksamheten. Av detta skäl går uttrycken gåva och representation egentligen mycket dåligt ihop med varandra, eftersom en gåva principiellt förutsätts vara benefik. Termen gåva används emellertid även i representationssammanhang, som synes av såväl RR som av SKV.

<sup>7</sup> Se särskilt RÅ81 Aa 208. Även Petrén's dissens i detta avgörande. Denna skulle kunna tolkas så, att gåvor av konsumtionskaraktär vilka saknar samband med produktionen aldrig kan vara avdragsgilla. Ett sådant synsätt motsägs dock av bl.a. SKV:s allmänna råd. Se vidare t.ex. Antonsson och Båvall 1999 s.129ff samt RSV S 1997:2.

<sup>8</sup> Sponsring av ett idrottsevenemang kan dock ha formen av att ett företag åtar sig att svara för mat- och vätskekontroller. Möjligen skulle detta kunna bedömas som representation under vissa mer begränsade omständigheter. För måltider stadgas emellertid numera om beloppssgräns i lagtexten. Övriga schablonggränser återfinns i SKV:s allmänna råd.

Det bör mot denna bakgrund framhållas att syftet med representationsreglerna i KL inte är riktat mot benefika transaktioner, för sådana gäller avdragsförbud på allmänna grunder, utan fastmer mot affärsmässiga utgifter.<sup>9</sup> Det som utmärker representationskostnader är i stället att de ofta innebär att någons levnadskostnader bestrids. En grundprincip i inkomstskatterätten är att levnadskostnader inte skall vara avdragsgilla utan i stället utgöra en viktig del av själva skattebasen. Syftet med avdragsbegränsningen avseende representationskostnader är därför att fånga upp vissa levnadskostnader, trots att bestridandet av dessa förutsätts ha affärsmässig grund. Detta framgår också tydligt av motiven.

Mot denna bakgrund borde begreppet representationskostnader i normalfallet reserveras för sådana utgifter varigenom någons levnadskostnader betalas. Ett bra exempel är då ett företag bjuder affärskontakter på teatern. I den utsträckning en transaktion inte har den angivna innebörden saknas skäl att klassificera kostnaden som representation. Bahcofallet medför dock att detta synsätt inte kan gälla undantagslöst.

3. Det kan vidare konstateras att representationen till sin karaktär är ensidig. I motsats till de flesta former av sponsring förutsätts den mot vilken representationen utövas, inte leverera någon *direkt motprestation* som ett direkt resultat av representationen. Det handlar i stället om att skapa ett affärsklimat som är gynnsamt för den representerandes verksamhet, t.ex. genom att bjuda på mat, kulturella upplevelser, eller små presenter i anslutning till affärsförhandlingar eller marknadsföring. Mot denna bakgrund får det principiella syftet med representation, både i form av allmän gästfrihet och i form av representationsgåvor i stället sägas ha med *förväntade effekter* att göra. Det framstår helt enkelt som en strävan efter att med ett beteende som uppfattas som generöst åstadkomma goda förutsättningar för affärer. Detta syfte liknar i stor utsträckning syftet med PR, dock att adressaterna oftast är betydligt färre, samt att, som påpekats, metoden ofta innebär att någons levnadskostnader betalas.

4. Representationsbegreppets karaktär skulle därmed sammanfattningsvis kunna preciseras så, det i första hand avser situationer där (i) levnadskostnader för en relativt snäv adressatkrets bestrids, (ii) utan

<sup>9</sup> RR framhåller i Pharmaciadomen följdriktigt att representationsgåvor faller utanför det skatterättsliga gåvobegreppet.

krav på direkt motprestation, (iii) i syfte att skapa en gynnsam atmosfär för inledande eller upprätthållande av affärsförbindelser. Frågan blir nu om kvalifikationen av Bahcos kostnader för ambulansen passar in på denna förhållandevis preciserade beskrivning av representationsbegreppet.

Det kan direkt konstateras att fråga i målet inte var om att *direkt* bestrida någons levnadskostnader. Således handlade inte om vad som normalt avses med representation, dvs. förtäring, kulturella upplevelser eller små presenter till individuella företrädare för en tänkt motpart. Å andra sidan tycks det stå klart, att någon motprestation av det slag som oftast karakteriserar modern sponsring inte var aktuell. Ambulansen överlämnades i och med att arbetet för uppdragsgivaren avslutades. Syftet var att skapa ett gott affärsklimat i framtiden, och även om bilen försågs med bolagets namn måste det väl antas att adressaten var affärskontrahenten, dvs. den polska staten, och inte den polska allmänhet som skulle komma att uppmärksamma namnet Bahco när ambulansen rullade fram på gatorna.

Såväl adressaten som syftet med transaktionen stämmer således väl in på det ovan preciserade representationsbegreppet. Det står dock ändå klart att det måste röra sig om ett gränsfall, genom att det inte förelåg någon risk för att man skulle bestrida levnadskostnaderna för några företrädare för motparten.

Det fundamentala skyddsintresse som föranledde införandet av särreglerna avseende representation var således inte hotat här. Den skattskyldiges invändning, att det inte var frågan om representation utan om ett slags reklam, kommenterades inte ens av RR.<sup>10</sup> Mot denna bakgrund kan man ifrågasätta RR:s kvalificering av kostnaden som en representationskostnad.

Det bör emellertid framhållas att representationsbegreppet i praxis inte entydigt fått en så precis avgränsning som den jag gjort ovan. Man bör därför vara försiktig med att dra slutsatser av det som jag anfört här. Det kan dock knappast vara någon tvekan om att Bahcomålet avsåg ett tämligen udda gränsfall, och att dess prejudikatvärde måste antas vara begränsat. Mot bakgrund härav, och med hänsyn till tid som förflutit samt den allt viktigare roll som sponsringen numera spelar i ekonomiskt liv, är det rimligt att betrakta rättsfallet som ett avgörande

<sup>10</sup> Det kan påpekas att avdrag för bidrag till en ambulans medgavs i RÅ 1952 fi 241-42, dock utan närmare motivering. Se kapitel 5.

*in casu*, möjligen av endast begränsad betydelse för den principiella utvärderingen av rättsläget.

Det förtydligade rättsläge som Pharmaciamålet medfört torde väl i praktiken också innebära, att den som överväger sponsring försäkrar sig om rätt till motprestationer av sådan kvantitet och kvalitet, att sponsringsbidraget inte riskerar att klassificeras som representationsgåva. Det vanligaste är säkerligen att man, som i Pharmaciamålet, använder erhållna motprestationer för representationsändamål, och vid sådant förhållande är ju som påpekats rättsläget åtminstone i principiellt hänseende helt klart.

5. En annan viktig fråga som väl inte fick någon principiell lösning i Pharmaciamålet var hur man skall förfara med sådana sponsringskostnader, som skatterettsligt måste hänföras dels till reklam och PR, och dels till representation, beroende exempelvis på hur de erhållna motprestationerna används av sponsorn. I Pharmaciamålet gjorde RR endast vaga uttalanden härom, och medgav därefter skönsmässigt avdrag med halva det utgivna sponsorbidraget.

## 8 Sammanfattande kommentar

### 8.1 Inledning

Detta kapitel innehåller en sammanfattning av de analyser och slutsatser som jag presenterat i undersökningen. Dispositionen överensstämmer i huvudsak med den som använts i kapitlen 4–7.<sup>1</sup> Ett undantag är dock att jag inte i det följande ytterligare kommer att beröra sådana sponsoravdrag som kvalificeras som representation. Skälet härtill är att förutsättningarna för avdrag är utomordentligt små. Företeelsen är utförligt behandlad i kapitel 7 till vilket läsaren hänvisas.

### 8.2 Direkt motprestation

1. Det är de allmänna reglerna för avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet som styr avdragsrätten för sådana marknadsföringskostnader som har karaktär av *reklam eller PR*. Uttryck som reklam och PR används således inte i inkomstskattelagstiftningen. Den definition av begreppet reklam som finns i reklamskattelagen saknar troligen självständig betydelse i inkomstskatterättsliga sammanhang.

Undersökningen av praxis visar på ett tämligen restriktivt synsätt där ingen principiell skillnad gjorts i behandlingen av kultur-, idrotts- respektive annan sponsring. De flesta av RR:s avgöranden på området är dock av äldre datum. Under 2000 tillkom emellertid två viktiga avgöranden, nämligen de s.k. Pharmacia- och Falconmålen (RÅ 2000 ref 31 I respektive RÅ 2000 ref 31 II).

Före avkunnandet av dessa domar hade RR inte i något sponsringsliknande fall uttryckligen prövat betydelsen för avdragsrätten av direkta motprestationer från den eller de som fungerat som mottagare av sponsringen. Detta kriterium på samband mellan kostnader och den skattskyldiges verksamhet och intäkter hade såvitt framgår av under-

<sup>1</sup> Undersökningens uppläggning har redovisats i kapitel 3.

sökningen överhuvudtaget inte kommit till användning i RR:s bedömningar av utgifter för PR och andra goodwillskapande åtgärder.

Detta skedde emellertid i Pharmaciamálet. Gällande rätt medför enligt detta avgörande en presumtion för att sponsringsutgifter som ett aktiebolag har generellt är att se som omkostnader enligt 16 kap. 1§ IL. Om emellertid direkta motprestationer som står i objektiv proportion till det utgivna bidraget saknas, presumeras samtidigt en icke avdragsgill gåva föreligga. Resonemanget innebär att omkostnadskaraktär och gåva kan vara för handen samtidigt. Eftersom rättsföljderna i 16 kap. 1§ och 9 kap. 2§ IL är oförenliga, föreligger då s.k. äkta regelkonkurrens. RR har här, tydligen med stöd av principen *lex specialis legi generali derogat*, tillämpat avdragsförbudet för gåvor.

2. Undersökningen av sådan *personalkostnadspraxis* som uppvisar sponsringskaraktär har omfattat avgöranden, där avdragsrätten prövats för utgifter för personalen som kollektiv, men där syftet inte bara tycks ha varit att belöna de anställda för utfört arbete, utan att även mening gynna företagets verksamhet, namn, rykte, produkter etc.

Det framgår tydligt att praxis på detta område utvecklats i restriktiv riktning, såväl för insatser inom idrott som för stöd till övrig kultur. RR:s argumentation har emellertid inte baserats på motprestationen som omkostnadskriterium, utan kan hänföras till utgifternas förväntade effekter.<sup>2</sup> De fall där avdrag medgivits är gamla men deras aktualitet har bekräftats av RR *obiter dictum* i Pharmaciamálet. De konkreta stödformer som varit föremål för prövning är bl.a. byggnation och underhåll av gemensamma anläggningar, som idrottsplatser.

Det saknas i RR:s motiveringar helt hänvisningar till förekomsten av motprestationer från de gynnade arbetstagarkollektiven. Detta gäller såväl i de fall där avdrag medgivits som i fall där avdrag vägrats. Praxis ger härigenom uttryck för en generell norm ifråga om personalkostnader. Arbetsgivare anses i skatterätten nämligen själv disponera över avdragsrätten för personalkostnader, på så vis att de anställdas motprestationer i form av utfört arbete i regel är underförstådda. Detta synsätt illustrerar tanken på att det är den skattskyldige näringsidkaren som själv bäst förutsätts veta hur företaget bör skötas, och att fiscus normalt inte skall överpröva dennes företagsekonomiska överväganden. Sambandet mel-

<sup>2</sup> Se härvid 5.3.

lan personalkostnader och arbetsgivarens näringsverksamhet kan mot denna bakgrund normalt sägas vara förutsatt.

Detta hindrar dock inte att den skattskyldiges kvalificering av ett avdrag som personalkostnad kan prövas, om den gränsar till ett icke avdragsgillt område. Som exempel på sådana områden kan nämnas gåvor.

3. Avdragsrätten för *forsknings- och utvecklingskostnader* är, till skillnad från de ovan behandlade, särskilt reglerade genom bestämmelsen i 16 kap. 9§ IL. Syftet med införandet av FoU-regeln var bl.a. att klargöra att avdrag kunde erhållas även för s.k. grundforskning dvs. "forskning med enbart vetenskapliga syften, utan inriktning på lösning av speciella praktiska uppgifter".<sup>3</sup> Enligt motiven kan avdrag dessutom medges för forskning som inte har vetenskaplig karaktär. Det saknar också betydelse om resultatet kommer även andra än bidragsgivaren till godo. Ett grundläggande krav är dock enligt lagtexten att forskningen eller utvecklingsarbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, vilket i motiv och praxis uppfattats så att denne skall ha ett rimligt intresse av det arbete som finansieras.

Den praxis jag undersökt är, till skillnad från sina motsvarigheter på ovan behandlade områden, uteslutande av yngre datum. I flertalet fall har avdrag medgivits. Kravet på motprestation kan sägas följa redan av lagtexten, vilken ju pekar ut det slags arbete som måste utföras för att avdrag skall medges. Kravet har dock upprätthållits på så vis av RR, att bidrag kunnat lämnas till annan än den som skall företa forskningen eller utvecklingsarbetet. I de aktuella fallen har medlen lämnats till stiftelser, vilka i sin tur förutsatts stödja relevanta projekt. Den relativt vida avdragsrätten omfattar även bidrag till exempelvis vetenskapliga priser, dvs. får karaktär av belöning för redan utfört arbete. Det har också uttryckligen accepterats att vidareutdelningen skjuts upp och äger rum vid en tidpunkt efter det att avdrag medgivits. Motprestationen kan således utföras av annan än den som erhållit bidraget från den skattskyldige. Ett självklart krav är dock att det med någon säkerhet går att förutse att den mottagare som inte själv skall utföra forskningen, verklig vidareförmedlar bidraget inom rimlig tid.

<sup>3</sup> Prop. 1970:135 s.32.

## 8.3 Förväntade effekter

1. På området för reklam- och PR-kostnader kan direkta motprestationer som regel förutsättas utgöra *tillräcklig betingelse* för avdrag. De utgör däremot inte alltid *nödvändig betingelse* för avdrag. Förklaringen härtill står att söka i de rättsfall, där avdrag medgivits med hänvisning till sponsringens förväntade effekter, trots att direkta motprestationer saknats. Avdrag kan med stöd av Falconmålet även erhållas om det utgivna sponsorbidraget "avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningsarna kan ses som indirekta omkostnader i denna."

Med hänsyn till RR:s knapphändiga motivering är det emellertid mycket vanskligt att försöka ange de krav på samband mellan sponsorns och den sponsrades verksamheter, som rätten ställer för att sponsringen skall kunna kvalificeras som indirekt omkostnad. Den angivna anknytningen med därtill följande effekter på intäkterna förefaller enligt RR:s synsätt kunna "läka" avsaknaden av direkta motprestationer. Anknytningen och effekterna blir därvid är så påtagliga att regelkonkurrensen mellan den allmänna omkostnadsregeln och gåvoavdragsförbudet inte, som annars, bör avgöras med hjälp av principen om *lex specialis*. Slutsatsen måste då bli att trots att utgiften ifråga åtminstone delvis utgör en gåva, medges således ändå avdrag med stöd av den allmänna bestämmelsen i 16 kap. 1 § IL. Härvid krävs alltså att *anknytning* mellan verksamheterna tar sig uttryck i positiva *effekter* på intäkterna.

Även om motiveringen i Falconmålet inte är särskilt utförlig kan dras den slutsatsen att sponsorn och den sponsrade inte behöver ägna sig åt samma slags verksamhet. I stället förefaller det röra sig om ett krav på *beroende* mellan verksamheternas syften och resultat, i Falconmålet mellan framgångsrik miljövard och framgångsrik dryckesförsäljning under namnet Falcon. Anknytningen skall således bestå i ett beroendeförhållande av det slaget, att framgångsrik verksamhet hos den sponsrade betingar framgångsrik verksamhet hos sponsorn.

2. Som påpekats har RR inte för *personalkostnadernas* del gjort några uttryckliga hänvisningar till krav på direkta motprestationer från de gynnade arbetstagarkollektiven eller andra. I stället har prövningen inriktats på kostnadernas effekter, vilket på detta område inneburit att man ställt frågan om bidragen kommit de anställda till del. Det har härvid inte visat sig vara nödvändigt att de sammanslutningar eller kollektiv som mottagit bidragen är slutna eller eljest exklusiva för anställda,

men andelen utomstående som kan förväntas få nytta eller nöje av bidraget måste vara liten. Det är rimligt att säga att RR här har tillämpat en väsentlighetsprincip. Däremot är jag tveksam till den uppfattning som framförts i doktrinen, nämligen att andelen anställda bland de gynnas av bidraget generellt måste vara minst 75–80%. Viktigare synes vara att mottagaren är en förening som organiserar de anställda och inte t.ex. en kommun.<sup>4</sup>

3. Som redan framhållits är enligt den särskilda lagregeln för forsknings- och utvecklingskostnader direkt motprestation en förutsättning för avdragsrätt. Denna behöver dock inte vara riktade till givaren, vilket innebär att kostnader för t.ex. grundforskning kan vara avdragsgilla. Även kravet på förväntade effekter kan utläsas i lagtexten, enligt vilken avdrag medges för sådan FoU-kostnad ”som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet”. Som påpekats i det föregående har denna ”betydelse” i motiven preciserats så, att det är tillräckligt att bidragsgivaren har ett ”rimligt intresse” av forskningen. Rättspraxis visar tydligt att detta rimliga intresse är en såväl nödvändig som tillräcklig betingelse för avdrag enligt FoU-regeln.

För att kriteriet skall vara uppfyllt krävs att forskningen ifråga ligger inom den skattskyldiges verksamhetsområde. Vid sådant förhållande synes det rimliga intresset inte behöva styrkas utan presumeras föreligga. Presumptionen förutsätter dock normalt att forskningen inte avser även andra områden än det som bidragsgivaren är verksam inom. Avdragsrätt föreligger emellertid oberoende av om andra än den skattskyldige drar nytta av forskningen.

## 8.4 Övriga kriterier

1. Under denna rubrik har jag undersökt ett antal andra tänkbara kriterier för bedömningen av avdragsrätten för sponsring. Dessa är för det första frågan om huruvida det förekommer krav på proportionalitet mellan kostnad och prestation respektive kostnad och effekt. Vidare har ställts frågan om rättstillämparen vid bedömningarna eftersträvar ett objektivt synsätt eller om den skattskyldiges subjektiva uppfattning om kostnadernas relevans tillåts väga särskilt tungt. Slutligen har jag noterat om avgörandena i praxis baserats på prognoser av hur motpres-

<sup>4</sup> Här om närmare under 5.5.

tationer eller effekter antas komma att gestalta sig, eller om man stött sig bedömningar i efterhand.

2. Undersökningen ger inget stöd för uppfattningen att det i RR ställs krav på att en utgift för sponsring principiellt måste stå i viss *proportion* till den skattskyldiges intäkter, omsättning eller sponsringens förväntade effekter. Däremot har det krav på direkt motprestation som gäller ifråga om reklam och PR konstruerats så, att sponsorbidraget utgör en icke avdragsgill gåva till den del det inte motsvaras av värdet av motprestationerna.

Även om undersökningen inte ger något stöd för att RR gör några andra proportionalitetsbedömningar än den nyss nämnda finns emellertid inget som klart motsäger denna möjlighet. Rättens motiveringar på de olika områdena är nämligen av så skiftande kvalitet och omfattning att någon säker slutsats inte kan dras. Det är dessutom, som framhållits redan inledningsvis, ingalunda självklart att RR skall bedöma om en anskaffning av vara eller tjänst är "för dyr" för företaget eller ej. En näringsidkares valmöjligheter är generellt stora. Rättstillämparen ifrågasätter inte om denne reser i första eller andra klass, eller väljer att fylla sitt lager med varor från en dyrare leverantör.

3. Beträffande frågan om huruvida bedömningarna av avdragsrätten bör vila på så *objektiva* grunder som möjligt, eller om den *skattskyldiges uppfattning* bör väga särskilt tungt, finns skäl som talar i olika riktningar. För en så objektiv bedömning som möjligt talar nettobeskattningsens principiella uppbyggnad. Enligt denna skall endast sådana kostnader vara avdragsgilla som uppvisar erforderligt samband med intäkter. Att dessa skall vara avdragsgilla är ett uttryck för skatteförmågeprincipen. Att denna sambandsbedömning sker på likformiga, dvs. så objektiva grunder som möjligt, är principiellt en förutsättning för det rättstatliga kravet på likabehandling av de skattskyldiga.

Emellertid talar det likaledes rättsstatliga kravet på förutsebarhet för att den skattskyldiges uppfattning, i praktiken dennes prognos, bör tillmätas stor betydelse. Det är just detta önskemål som är den värdemässiga grunden för den inledningsvis refererade allmänna uppfattningen att fiscus principiellt skall avhålla sig från att överpröva det företagsekonomiska värdet av skattskyldiges dispositioner.

Undersökningen av äldre praxis visade att RR i denna fråga inte gjort några uttalanden av principiellt slag på sponsringsområdet. Det bör dock framhållas att objektiva överprövningar av de skattskyldigas egna

bedömningar i flera fall ledde till att avdrag vägrades. Sådana överprövningar har därvid inte bara avsett gränsdragningen mot det icke avdragsgilla gåvoområdet, utan även bedömningar av det företagsekonomiska värdet av sponsringen. Av Pharmaciamålet synes emellertid framgå att RR numera överlåter den sistnämnda bedömningen till den skattskyldige. Ett motsvarande synsätt synes redan tidigare ha präglat praxis på personalkostnadsområdet.

4. Mycket talar för att RR i mesta möjliga utsträckning baserar sina ställningstaganden till avdragbarheten för sponsringskostnader på *prognoser*. För FoU-kostnader, vilka ju ofta förutsätts bekosta sådant som vid omkostnadsföringen ännu inte utförts, är detta särskilt tydligt. Även för övriga kostnadstyper förefaller prognosen vara grunden för bedömningen, ehuru inte alltid uttalad. Undantag finns dock, särskilt i äldre praxis där rätten ibland beskrivit exempelvis marknadsföringsseffekter i perfekt, vilket talar för att man gjort en eftersyn.

Att basera bedömningarna på prognoser i stället för på eftersyn, även där sådan skulle varit möjlig, är utan tvekan bäst ägnat att uppfylla kravet på förutsebarhet. Detta blir i regel också ett naturligt synsätt vid bedömningen av marknadsföringskostnader, eftersom nyttan av dem ofta är möjlig att identifiera när viss tid har förflutit, om ens då. Det bör därför normalt vara tillräckligt för avdragsrätt, om den skattskyldige vid bestridandet av en marknadsföringskostnad har befogad anledning att se den som relevant i förhållande till intäkterna och verksamheten. En bedömning i efterhand kan visserligen många gånger vara möjlig, men det strider mot tanken på förutsebarhet, om en kostnads avdragbarhet inte skulle låta sig bedömas förrän i efterhand. Ett sådant synsätt kunde få den orimliga principiella konsekvensen, att de skattskyldiga företagen under lång tid finge sväva i okunnighet om den skattemässiga relevansen av deras utgifter.

## 8.5 De lege ferenda

Det kan i sammanhanget finnas anledning att erinra om vissa civilrättsliga begränsningar i rätten för juridiska personer att använda sina medel.<sup>5</sup> De praktiskt mest betydelsefulla bestämmelserna återfinns i ABL.

<sup>5</sup> Se Bjurberg i Skattenytt 2007 s.

Innebörden av bolagsrätten är att icke affärsmässigt betingade utbetalningar, med undantag för vissa gåvor enligt ABL, normalt är otillåtna och kan angripas av minoritetsägare. En intressant fråga blir då om det föreligger överensstämmelse mellan dessa bestämmelser och skatterättslig praxis, på så sätt att vad som anses tillåtet enligt ABL automatiskt kvalificerar för avdragsrätt. På motsvarande vis kan man fråga sig om, för den händelse ABL vägrat avdrag för sponsring, minoritetsägarna med framgång kan hävda att utbetalningen inte varit affärsmässig och kräva återbetalning enligt reglerna i ABL.

Frågorna aktualiserar det "eviga" problemet med förhållandet mellan skatterätten och civilrätten. Det kan lätt konstateras att RR inte i sponsringspraxis gjort några uttryckliga hänvisningar till civilrätten. Detta hindrar dock inte i och för sig att man kan ha blickat utanför skatterätten. Den uttryckliga presumption med innebörden att aktiebolags sponsringsutgifter normalt presumeras utgöra omkostnader, vilken kommer till uttryck i domskälen i Pharmaciamålet (se kap. 4) kan mycket väl vara ett resultat av detta. Vidare förefaller det klart att det gåvobegrepp som återfinns i 9 kap. 2§ IL vilar på civilrättslig grund. Det sagda indikerar vad som ofta har hävdats, nämligen att skatterätten bygger på civilrätten och att civilrättsliga begrepp bör användas i skatterätten i enlighet med sina civilrättsliga innebörder.<sup>5</sup> Att detta är korrekt från allmänna utgångspunkter är det väl dessutom få som invänder mot.

Samtidigt måste dock påpekas att RR:s användning av civilrätten är prejudiciell. RR:s domar och beslut i skattemål kan t.ex. inte ligga till grund för obligationsrättsliga anspråk eller aktiebolagsrättsliga anspråk av det slag jag nyss nämnt. Enligt min mening är detta en riktig ordning. Bestämmelser på olika rättsområden är avsedda att tjäna olika ändamål. Skatterättens primära syfte är att finansiera kollektiva nytigheter medan civilrätten avser att reglera förhållandena mellan privata subjekt. De intressen som de båda rättsområdena skall tillgodose är således olika. Detta kan föranleda olika avvägningar vid exempelvis sådan tolkning som har karaktär av begreppsbestämning.

Frågan är emellertid vilken konkret betydelse dessa praktiska synpunkter bör tillmätas i diskussionen *de lege ferenda* om sponsringskostnader. Det är utan tvekan så, att skattereglerna avseende tjänst åtminstone i teorin undanröjer risken för att sponsorbidrag på ett olämpligt

<sup>6</sup> Härom närmare i standardverket på området, Bergström 1978. Även Hultqvist 1995.

sätt skall finansiera levnadskostnader. Vidare förbrukar det förmodligen stora antalet grannliga bedömningar av avdragsyrkanden avseende sponsorbidrag, som görs av våra rättstillämpare, resurser som skulle kunna användas på annat sätt. Till detta skall läggas den komplikation som förhållandet mellan t.ex. skatterätten och ABL (jämför ovan) utgör. Slutligen medför det kroniskt vaga rättsläget att de skattskyldiga får ägna stor möda i form av anpassning av sina sponsoravtal till vad man bedömer vara gällande rätt. Det sagda är argument för att låta aktiebolagen själva disponera över avdragsrätten för sponsorbidrag.

Men det finns som vanligt även argument som talar i motsatt riktning. Kontrollmöjligheterna är begränsade, såvitt gäller vad som kan komma anställda, affärskontrahenter m.fl. till godo i form av betalda levnadskostnader. Ytterligare en spärr i form av kvalitativt reglerad avdragsrätt kan därvid antas verka begränsande. Vidare är den kulturpolitiska betydelsen av sponsringen otillräckligt känd. Den rättspolitiska frågan om i vilken utsträckning viss samhällsnyttig verksamhet bör åtnjuta skattefrihet är något som bör sättas i samband med sponserers skattemässiga behandling. Listan kan göras längre. Min uppfattning är att sponsringens inkomstskatterättsliga behandling bör vara föremål för kontinuerliga överväganden. Lagstiftning är naturligtvis ett alternativ, men den kan knappast undanröja alla gränsdragningsproblem.

## 8.6 Slutord

Sponsring är en relativt ny företeelse i svenskt ekonomiskt liv. En ökad fokusering på marknadskommunikationens kognitiva faser, med uttryck som exempelvis "branding", har successivt lett till bredare satsningar i näringslivet. Den verklighetsuppfattning som präglar nutida marknadsföring vilar på tanken att inte bara reklam, utan även detta slags marknadsföring är av stor betydelse för kommersiella framgångar. Det är egentligen först i och med Pharmacia- och Falconmålen som denna verklighet kommit att inplaceras i skatterätten.

Rättstillämpning består inte endast av lagtolkning. Krav på direkt motprestation eller förväntade effekter måste, för att vara användbara, subsumeras under verkliga fall. Detta innebär konkret att en bedömning av verkligheten måste göras och inordnas under rättsregelns rekvisit, alternativt falla utanför denna. Bedömningen av verklighetens beskaffenhet kan vara minst lika vanskelig som lagtolkningen. Den är dessutom inte av juridisk karaktär. Medan RR kan förväntas besitta

särskilt god kompetens att tolka lag, saknas särskild anledning att anta att rätten är bättre skickad än någon annan att bedöma verkligheten, t.ex. frågan om orsakssamband mellan sponsring och framtida blomstrande affärer. Men även om den enes verklighetsuppfattning är så god som den andres bygger rättstaten på att det är domstolens uppfattning som skall gälla. Det säger sig självt att detta monopol inte i längden endast kan vila på formell makt, utan även måste baseras på trovärdiga och välformulerade resonemang. Sådana förutsätter att rätten visar lyhördhet för de skattskyldigas verklighetsuppfattningar, men samtidigt beaktar möjligheten att man kan uppfatta världen på många sätt. Detta kan mycket väl leda till att den utgift som igår inte antogs ha samband med intäkter, idag kan uppfattas som avdragsgill. Även en utveckling i motsatt riktning kan vara realistisk.

# Källor

## Offentligt tryck

### **Propositioner**

Prop. 1963:96.

Prop. 1970:135.

Prop. 1989/90:110.

### **Utskottsbetänkanden**

BeU 59.

SkU 1982/83:35

SkU 1984/85:2

SkU 2004/05:6

SkU 2006/07:11

### **Utredningsbetänkanden**

SOU 1962:42

DsFi 1970:1

### **Övrigt**

Regeringens skrivelse 2003/04:175

## Litteratur

Aldén, Stefan. Om regelkonkurrens inom inkomstskatterätten. Stockholm 1998.

Alhager, Magnus. Dispens från inkomstskatt. Uppsala 1999.

Antonsson, Jan och Båvall, Bertil. Representation & sponsring: Intern och extern representation, jubileum/gåvor, idrotts- och kultursponsring, muta och bestickning. Sjunde upplagan. Göteborg 2003.

Asp, Petter. Skattetilläggen och oskuldspresumtionen. Skattenytt 1999 s.702ff.

- Ault, Hugh (principal author). *Comparative Income Taxation*. Haag 1997.
- Bergström, Sture. *Skatter och civilrätt. En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Stockholm 1978.
- Bjuvberg, Jan. *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. igen*. Skattenytt 2007 s. 101 ff.
- Eckles, Robert W., *Business Marketing Management, Marketing of Business Products and Services*. Englewood Cliffs. New Jersey 1990.
- Eriksson, Asbjörn. *Praktisk beskattningsrätt. Lärobok i inkomst- och förmögenhetsbeskattning*. Sjunde upplagan. Lund 1999.
- Frain, John. *Principles and Practice of Marketing*. London 1986.
- Gunnarsson, Åsa. *Skatterättvisa*. Uppsala 1995.
- Hagstedt, Jan Anders. *Om beskattning av stiftelser*. Stockholm 1972.
- Hansson, Anders P. *Sponsring och avdragsrätt. Examensarbete i skatterätt vid Juridiska fakulteten, Stockholms universitet nr 481 vårterminen 1997*. Stencil.
- Hultqvist, Anders. *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995.
- International Chamber of Commerce. *International Code of Sales Promotion och International Code on Sponsorship*.
- Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar. *Det svenska skattesystemet*. Elfte upplagan. Stockholm 1998.
- Kotler, Philip, och Armstrong Gary. *Principles of Marketing*. 5<sup>th</sup> edition. Englewood Cliffs. New Jersey.
- Kotler, Philip, *Marketing Management, Analysis, Planning, Implementation and Control*. 7<sup>th</sup> edition, Englewood Cliffs. New Jersey 1991.
- Kultursponsring, handledning i konsten att skriva sponsringsavtal. Utgiven av föreningen Kultur och Näringsliv, citerad i Månadsjournalen, november 1998, s.51.
- Landerdahl, Göran och Würtemberg, Nils Marcks v. *Den skatterättsliga synen på sponsring*. Skattenytt 1987 s. 539 ff.
- Lavidge, Robert J., och Steiner, Gary A. *A Model for Predictive Measurements of Advertising Effectiveness*. Journal of Marketing, October 1961, p.61.
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter och Silfverberg, Christer. *Inkomstskatt*. Tionde upplagan. Lund 2005. Citeras LLMS.

- Medbo, Evert och Thuresson, Gunnar. Kultursponsring – stöd, PR eller bådadera? Svensk Skattetidning 1986 s.370ff.
- Mutén, Leif. Nödvändig kostnad. Skattenytt 1959 s.144ff.
- Nording, Lars. Avdragsrätten för kultursponsring. SN 1995 s.268ff.
- Persson Österman, Roger. Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen. Stockholm 1997.
- Påhlsson, Robert. Riksskatteverkets rekommendationer. Allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet. Uppsala 1995.
- Dens. Polycentri i skatterättens källor. Skattenytt 1995 s.573ff.
- Dens. Levnadskostnader. Uppsala 1997.
- Dens. Kvantifierande begrepp. Skattenytt 1999 s.614ff.
- Dens. Avdragsrätt för FoU-utgifter vid inkomstbeskattningen. I: Festskrift till Gustaf Lindencrona, Stockholm 2003.
- Dens. FoU-regeln – synpunkter i anledning av ett rättsfall. Svensk Skattetidning nr. 6-7 2006.
- Riksskatteverket. Sponsring. Stencil 1990.
- RSV S 1997:2.
- Roos, Olle. Sponsring – en avdragsgill kostnad? Svensk Skattetidning 1990 s.135ff.
- Sandström, K.G.A. Om beskattning av inkomst av rörelse. Andra upplagan. Stockholm 1944.
- Silfverberg, Christer. Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv. Stockholm 1992.
- Skatteverket. Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring. Publicerad under rubriken Skatteverkets ställningstaganden (styrsignal), dnr 130 702489-04/113, 2005-06-27.
- Söderquist, Bengt. Rätt beskattningsår för FoU-kostnader. Skattenytt 1986 s.229ff.
- Staberg, Lennart. Avdragsrätt för kostnader för forskning och utveckling (FoU). Skattenytt 1993 s.724ff.
- Swanberg Lena Katarina. Vi betalar, vi betalar, Månadsjournalen, november 1998.
- Thorell, Per. Skatterättens periodiseringsregler. Skattenytt 1989 s.577ff.
- Wiman, Bertil. Prissättning inom multinationella koncerner. Uppsala 1987.

# Rättsfallsregister

## **Regeringsrätten**

|                    |                        |
|--------------------|------------------------|
| RÅ 1945 fi 236     | 78, 81                 |
| RÅ 1947 fi 918     | 78, 81                 |
| RÅ 1949 fi 445     | 78, 81                 |
| RÅ 1949 fi 574     | 78                     |
| RÅ 1949 fi 575     | 78, 81                 |
| RÅ 1952 fi 241-42  | 78, 82, 86, 117        |
| RÅ 1952 fi 617     | 78, 82                 |
| RÅ 1953 fi 144     | 78, 83                 |
| RÅ 1956 fi 1135-37 | 40, 47                 |
| RÅ 1957 fi 90      | 78, 83                 |
| RÅ 1959 fi 1149    | 100                    |
| RÅ 1959 ref 28     | 78, 83                 |
| RÅ 1965 fi 826-28  | 40, 47, 54             |
| RÅ 1967 fi 1247    | 114                    |
| RÅ 1967 fi 437     | 114                    |
| RÅ 1968 fi 323     | 40, 48, 56             |
| RÅ 1968 fi 762     | 114                    |
| RÅ 1968 fi 763     | 40, 48                 |
| RÅ 1968 ref 46     | 78, 84 ff., 89         |
| RÅ 1970 fi 1556    | 40, 49                 |
| RÅ 1973 fi 452     | 78, 86                 |
| RÅ 1974 A 1402     | 49                     |
| RÅ 1974 fi 1402-4  | 40                     |
| RÅ 1974 ref 116    | 78, 86, 89, 93         |
| RÅ 1975 Aa 451     | 78, 87, 93             |
| RÅ 1976 ref 105    | 97, 103, 107, 109      |
| RÅ 1976 ref 127 I  | 12, 40, 49, 51, 58, 63 |
| RÅ 1976 ref 127 II | 40, 50                 |
| RÅ 1977 Aa 4       | 40, 52                 |
| RÅ80 1:44          | 80                     |
| RÅ81 Aa 208        | 114 f.                 |
| RÅ81 1:53          | 66                     |

|                   |                             |
|-------------------|-----------------------------|
| RÅ82 1:9          | 113                         |
| RÅ82 1:78         | 80                          |
| RÅ 1987 not 440   | 97, 104, 109                |
| RÅ 1988 ref 88    | 97, 99 f., 105, 107 f., 110 |
| RÅ 1989 ref 43    | 80                          |
| RÅ 1989 ref 75    | 71                          |
| RÅ 1990 ref 114   | 98, 100, 105, 109           |
| RÅ 1991 not 24    | 98, 101, 106, 110           |
| RÅ 1991 ref 71    | 98, 100, 107, 110           |
| RÅ 1998 not 106   | 67                          |
| RÅ 2000 not 158   | 98, 101, 107, 110           |
| RÅ 2000 ref 31    | 78                          |
| RÅ 2000 ref 31 I  | 40, 43, 119                 |
| RÅ 2000 ref 31 II | 40, 43, 46, 119             |

## **Kammarrätterna**

### *Kammarrätten i Stockholm*

|                                                  |     |
|--------------------------------------------------|-----|
| 3669-1979                                        | 75  |
| 5008-5009-1979                                   | 75  |
| 1123-1981                                        | 75  |
| 2002-1981                                        | 94  |
| 758-1982                                         | 75  |
| 5194-1991                                        | 75  |
| 4780-1993                                        | 75  |
| 5641-1993                                        | 76  |
| 7847-1993                                        | 76  |
| 4970-1995                                        | 76  |
| 806-1996 (Falcon)                                | 76  |
| 5982-1996 m.fl. avseende samma fråga (Pharmacia) | 76  |
| 737-2001                                         | 74  |
| 4976-2001                                        | 74  |
| 2336-2003                                        | 74  |
| 4425-2003                                        | 74  |
| 6004-2003                                        | 74  |
| 6837-2003                                        | 102 |
| 5642-2005                                        | 74  |
| 1864-2006                                        | 74  |

*Kammarrätten i Jönköping*

|              |    |
|--------------|----|
| 2291-1991    | 76 |
| 544-577-1994 | 76 |
| 3978-1997    | 74 |

*Kammarrätten i Sundsvall*

|           |    |
|-----------|----|
| 4813-1984 | 76 |
| 740-1999  | 74 |
| 3930-1999 | 74 |
| 882-2001  | 74 |
| 2787-2004 | 74 |

*Kammarrätten i Göteborg*

|           |    |
|-----------|----|
| 820-2000  | 27 |
| 5377-2004 | 74 |

# Sakregister

## A

advertising 17  
affärsmässig 12, 126  
affärsmässig bedömning 55  
Akademiska föreningen 27  
allmänna råd 73, 112  
allmännyttigt ändamål 30  
ambulans 78, 113  
arkitektur 98  
arv 31  
ASEA 94

## B

badhus 78  
Bahco-målet 115  
basket 15  
begreppet sponsring 15  
belöning 100  
bevisfrågor 20  
biljett 32  
biltracing 74  
blandad karaktär 66  
blandad kostnad 84  
branding 18, 60, 70  
brottare 64  
bruksmuseum 52  
Brynäs 74  
Brännebrona Gästis 49  
business marketing 17

## C

Cancerfonden 104  
cancerforskning 109

civilrätt 68

civilrättsligt begrepp 126  
consumer marketing 17  
corporate social responsibility 58

## D

direkt motprestation 35  
drivmedelsförsäljning 105  
Drottningholmsteatern 74

## E

eftersyn 36, 81, 89, 108, 125  
elitidrott 64  
entrébiljett 112  
exponering 14

## F

facktidsskrift 100  
Falcon 46, 52  
Falconmålet 56, 62, 122  
Folkets Hus 78, 83  
forskning och utveckling 23, 33  
forsknings- och utvecklingskostnad 96, 121  
forskningsbehov 105 f.  
forskningsrapport 101  
forskningsstiftelse 31, 100  
fotboll 15  
FoU 96  
FoU-regeln 23, 96, 121, 123  
frivillighet 45, 68

fåmansföretag 80, 110  
förening 77, 123  
förmånsbeskattning 32  
förmögenhetsöverföring 45, 68  
församling 91  
församlingssal 82  
försvar 78  
förutsebarhet 28  
förväntad effekt 36  
förädling av patent 98

## G

god redovisningssed 67  
golf 15  
goodwill 23, 42, 47 f., 56, 67,  
73, 96, 120  
Gothia 15  
grundforskning 25, 96, 109,  
121, 123  
Gränges 86  
gåva 31, 59, 64, 73, 80, 120  
gåvoavsikt 45, 55, 68 f.  
gåvobegreppet 45, 68  
gåvorekvisit 45, 68  
Göteborgs Ornitologiska  
Förening 43, 46, 52  
Göteborgsoperan 15  
Göteborgssymfonikerna 15

## H

Handelshögskolan i  
Stockholm 102  
hemvärn 78, 82  
horisontell rättvisa 13  
hotell 64  
Håll Skåne Rent 49  
Håll Sundet Rent 49  
hävd 30

## I

ICA 104, 109  
ideell förening 30  
ideell sjukvårdsinrättning 31  
idrott 40, 78  
idrottsanläggning 29  
idrottsförening 83  
idrottshall 84, 95  
idrottsplats 78, 81, 83  
idrottsrörelse 72  
idrottssponsring 49  
indirekta omkostnader 53, 62  
industri 97  
inkomstbegreppet 11  
intressegemenskap 110  
ishockeyrink 78, 87

## J

journalistpris 74

## K

katalog 30  
katastrofhjälp 74  
keramikvägg 48  
klubbdräkt 30  
kommun 30, 85, 91, 123  
kongruens 71  
konstnärlig utsmyckning 64  
Kooperativa Förbundet 50  
Korrugal 95  
kostnadsbegrepp 25, 38  
kultur 40, 78  
kulturbyggnad 29  
kulturpris 63  
kultursponsring 25, 72  
Kungliga Teatern 43, 52  
kyrka 78, 86

## L

Land 66

levande skog 104  
levnadskostnad 20, 70, 112,  
116  
lex specialis 45, 59, 62, 120,  
122  
litteraturpris 40, 47  
livsmedelshandel 104  
Läkerol 47  
läsestuga 78, 82

## M

mark 29  
markanläggning 29  
marketing mix 17  
marknadskommunikation 17,  
93  
McDonalds 15  
medicin 98  
miljö 51  
miljöförstöring 51  
miljöorganisation 58  
miljövård 40, 97, 103, 122  
miljövårdskampanj 64  
Mjölkcentralen Arla 66  
Mo och Domsjö 86  
Moderna museet 15  
motprestation 19  
museum 30, 64  
målforskning 96  
naturlig anknytning 30

## N

Naturskyddsföreningen 52  
NCC 15  
neutralitet 28, 105  
Norrköpings symfoniorkester 74  
Nyföretagarcentrum 74

## O

OECD 16  
omkostnad 70  
orsakssamband 39, 55  
OS-satsning 74

## P

Panos 15  
periodisering 13  
personal selling 17  
personalförening 81, 85, 91  
personalkostnad 23, 33, 77,  
120  
personalstiftelse 77  
personalvård 83, 85 f.  
personalvårdskostnad 77  
Pharmacia 15  
Pharmaciamålet 34, 43, 56,  
61, 68, 92, 112  
Pilgrimsfalk 46  
PLM 49, 58, 63  
pojkbandylag 74  
PR 17, 33, 39, 70  
Procordia 44  
prognos 36, 57, 89, 107 f., 124  
proportionalitet 24, 37, 54, 88,  
107, 124  
proportionering 85  
public relations 17

## R

redovisning 16  
regelkonkurrens 59, 68, 72  
reklam 23, 33, 39  
reklamplats 30  
reklamskattelagen 41  
rekvisita 26  
representation 23, 33, 111  
representationsbegreppet 116

representationsgåva 113, 114,  
118  
resebidrag 100  
returförpackning 52  
riktlinje 72  
rimligt intresse 96, 103 f., 106,  
121, 123  
rättsvetenskap 98

## S

Ssales promotion 17  
SAS 15  
segelbåt 74  
simhall 78  
sjukhus 58  
sjukvård 15  
sjöräddningsorganisation 74  
Skandia 15  
skatteflykt 90  
skatteförmågeprincipen 13,  
124  
Skattenytt 100, 106  
skattereform 90, 97  
Skatteverket 26  
skattskyldighet 28  
SKF 15  
skjutbana 78  
skogsbruk 104  
skolbyggnad 29  
skytteförening 86  
Sparbanken Finn 27  
specialbyggnad 29  
sponsoravtal 59  
sponsorpaket 112  
stadshus 48  
stadsmission 58  
stat 30  
Statsföretag 44  
Stena 15  
stiftelse 77, 99

stipendium 100  
Stockholm Water  
Foundation 74  
Stockholms Simfonietta 74  
Stora Kopparbergs 103  
styrsignal 73  
Svenska Handelsbanken 49  
Svenska  
Naturskyddsföreningen 43,  
46  
symfoniorkester 30

## T

teater 30  
tennisbana 78, 83  
testamente 31  
tidpunkt för avdrag 67

## U

u-hjälp 58  
ungdomsverksamhet 74  
universitet 101  
uppfinring 101  
utbildning 102  
utredningsuppdrag 100  
uttagsbeskattning 26 f.

## V

varmbadhus 82  
varumärke 14, 52  
Wasabröd 84  
vetenskapligt pris 121  
Volvo 15  
World Wildlife Fund 103  
vårdbyggnad 29  
välgörenhetsorganisation 59  
värdeminskningssavdrag 83  
väsentlighetsprincip 84 f., 91  
f., 123

## Ä

äldre praxis 63 f., 83, 92

## Ö

Östersjön 103













# SPONSORING

## Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen

Under senare år har sponsring kommit att få stor betydelse både som marknadsföringsåtgärd och som alternativ finansieringskälla för kultur, idrott m.m. Det finns inga särskilda skatteregler för området. I stället har förutsättningarna för skatteavdrag kommit att regleras i rättspraxis. Under våren 2000 avgjorde Regeringsrätten ett antal fall där flera viktiga frågor prövades. I målen tog rätten för första gången uttryckligen principiell ställning till betydelsen av att sponsorn erhåller motprestationer. I boken redovisas och diskuteras domarnas betydelse för rättsläget. Dessutom redovisas i andra upplagan bl. a. analyser av rättsutvecklingen efter de s.k. under 2000 avgjorda Pharmacia- och Falconmålen.

ROBERT PÅHLSSON är professor i handelsrätt med inriktning mot skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

ISBN 978-91-7678-683-3



IUSTUS FÖRLAG