

Robert Pahlsson

Avdrag för sponsring

RR avgjorde under våren 2000 ett antal fall där fråga var om avdragsrätt för sponsring.¹ I målen tog rätten för första gången uttryckligen principiell ställning till betydelsen av att sponsorn erhåller motprestationer. I artikeln redovisas och diskuteras domarnas betydelse för rättsläget, dels ifråga om avdragsrätten för sponsring, dels för innebörden av det skatterättsliga gåvobegreppet.

1 Bakgrund

Det finns inga särskilda skatteregler för sponsring.² Utgifter av detta slag brukar kvalificeras som reklam-, PR-, personal-, eller representationskostnader. De motprestationer som sponsorn erhåller kan även leda till att andra kostnadstyper, som t.ex. lokalkostnader, blir aktuella. Med undantag för representationskostnader samt forsknings- och utvecklingskostnader gäller dock, oavsett hur sponsringen rubriceras, att grunden för avdragsrätt är den allmänna omkostnadsbestämmelsen i 16 kap. 1 § IL (20 respektive 23 §§ KL).³ Vidare måste beaktas att man inte får göra avdrag för gåvor, se 9 kap. 2 § 2 st. IL. Denna regel gäller naturligtvis för det fall att ett sponsorbidrag i själva verket utgör gåva.

Eftersom äldre praxis rörande sponsring är ålderstigen och fragmentarisk är det intressant att analysera de under året tillkomna Pharmacia- och Falconmålen, för att se vilken betydelse de har för rättsläget.⁴ I det följande kommer jag mot bakgrund av dessa avgöranden, att diskutera avdragsrätten för sådan sponsring som har reklam- eller PR-karaktär. Jag behandlar också rättsfallens betydelse för avgränsningen av det inkomstskatterättsliga gåvobegreppet.

¹ Målen har även refererats av Christer Silfverberg i SN nr 7/8 s. 458 f.

² Utrymmet medger inte att jag här närmare söker definiera själva begreppet sponsring. En allmän beskrivning är att ett företag som ett led i sin marknadsföring lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av t.ex. idrottsligt eller kulturellt slag.

³ De särskilda reglerna för representation finns numera i 16 kap. 2 § IL. FoU-kostnader regleras i 9 §, samma kapitel.

⁴ Analysen i denna artikel tar utgångspunkt i de nyttillkomna avgörandena, och utrymmet medger inte att jag mer utförligt berör äldre praxis. Äldre praxis på området har behandlats av ett flertal författare, se Landerdahl, Göran och Würtemberg, Nils Marcks von, Den skatterättsliga synen på sponsring, Skattenytt 1987 s. 539 ff., Medbo, Evert och Thuresson, Gunnar, Kultursponsring – stöd, PR eller bådadera?, Svensk Skattetidning 1986 s. 370 ff., Roos, Olle, Sponsring – en avdragsgill kostnad?, Svensk Skattetidning 1990 s. 135 ff., Nording, Lars, Avdragsrätten för kultursponsring, Skattenytt 1995 s. 268 ff., RSV, Sponsring, stencil 1990. Även Antonsson, Jan och Båvall, Bertil, Representation & sponsring: Intern och extern representation, jubileum/gåvor, idrotts- och kultursponsring, muta och bestickning, femte omarbetade och utökade upplagan, Göteborg 1999.

2 Kriterier för avdragsrätt

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.⁵ 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 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.

I sådan äldre praxis där omständigheterna ifråga uppvisat sponsringsliknande drag har avdrag medgivits för bl.a. kulturpriser, upplåtelse av lokaler för idrottslandslag m.m.⁶ RR har därvid i sina motiveringar uttryckligen gjort bedömningar av de aktuella sponsorbidragens *förväntade effekter*, genom att man uppskattat deras reklamvärde. Däremot hade före 2000 inte prövats något fall avseende avdragsrätten vid sponsringsavtal, vilka utformats med *direkta och urskiljbara prestationer* från den sponsrades sida. Ett skäl till detta har förmodligen varit att de numera så vanliga "sponsorpaketet" 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 Kungliga Operan i Stockholm, och i vilket sådana prestationer åberopats (RR:s dom 2000-04-10 mål nr 2677-2684-1998, i det följande även kallat Pharmaciamálet).⁷ De skattskyldiga företagen i domarna ingick tidigare i Statsföretaggruppen, sedermera Procordia, och fanns vid tiden för processen i Pharmacia & Upjohn-koncernen.

3 Pharmaciamálet

Omständigheterna i Pharmaciamálet 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 förutsattes ha cirka sex premiärer per år). I anslutning till föreställningsverksamheten disponerade Procordia i mån av tillgång utrymmen för representation.

⁵ För en närmare diskussion härom, se Pahlsson, Robert, *Levnadskostnader*, Uppsala 1997, särskilt kapitel 3.

⁶ Se från reklam/PR-området RÅ 1956 fi 1135-37, RÅ 1965 fi 826-28, RÅ 1968 fi 323, RÅ 1968 fi 763, RÅ 1970 fi 1556, RÅ 1974 fi 1402-04, RÅ 1976 ref. 127 I och II, samt RÅ 1977 Aa4.

⁷ Samtidigt med dessa domar avgjordes ett mål avseende bryggeriet Falcons sponsring av Svenska Naturskyddsföreningen och Göteborgs Ornitologiska Förening (RR:s dom 2000-04-10 mål nr 2982-1996) vilket också refereras i det följande (avsnitt 5).

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 marknadsförings- och profilprogram för samarbetet utarbetas. En del av marknadsföringsprogrammet skulle utgöras av en annonskampanj. Dessutom skulle massmedia-kontakter 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.

Procordias argumentation baserades i stor utsträckning på hänvisningar till det antagna värdet av sponsring, sådant detta kommer till uttryck inom företagsekonomi.⁸ Härvid framhölls särskilt det affärsmässiga syftet, men hänvisades även till utvärderingar som bolagen låtit göra. Det pekades på att sponsringen inte kopplades till concern-bolagens produkter, utan 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 Kammarrätten 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.

Rätten redogjorde inledningsvis för de allmänna bestämmelser i 20 § KL vilka avgränsar själva det skatterättsliga omkostnadsbegreppet. Härvid gäller som bekant att omkostnader kännetecknas av att de har visst samband med intäkterna. Det skall närmare bestämt röra sig om omkostnader "för intäkternas förvärvande och bibehållande".⁹ Därefter pekade man på uppräknningen i andra stycket av vad som inte är avdragsgillt, dvs. bl.a. levnadskostnader och gåvor. Enligt RR:s domskäl skall dessa avdragsförbud förstås så, att levnadskostnader och gåvor inte är avdragsgilla, även om de samtidigt utgör omkostnader. Avdragsförbudet utgör således i juridisk-teknisk mening *lex specialis* i förhållande till bestämmingen av nettoinkomstbegreppet 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.¹⁰

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 Pharmaciamálet och RR betraktade uttryckligen den aktuella sponsringen i sin helhet

⁸ Exempel på framställningar som ingående behandlar företagsekonomisk teori med avseende på marknads-kommunikation är Eckles, Robert W., *Business Marketing Management, Marketing of Business Products and Services*, New Jersey 1990, Frain, John, *Principles and Practices of Marketing*, London 1986, Kotler, Philip och Armstrong, Gary, *Principles of Marketing*, 5th edition, New Jersey samt Kotler, Philip, *Marketing Management, Analysis, Planning, Implementation and Control*, 7th edition, New Jersey 1991.

⁹ Se om historik avseende denna formulering Tipke, Klaus, *The Demarcation between Professional Expenses and Personal Expenses in Income Tax Law*, Skatterett nr 2 1984 s. 144 ff. 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 §.

¹⁰ Här om närmare i avsnitt 4 nedan.

som sådana omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande, som omtalas i 20 § 1 st. KL.

Därmed återstod frågan om dessa omkostnader samtidigt utgjorde gåvor, och därför trots allt inte var avdragsgilla.¹¹ 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:

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.¹² 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 sponsorerersättningen 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.

Av RR:s tillämpning av omkostnadspresumtionen samt kopplingen mellan motprestationer och gåva torde den slutsatsen kunna dras, att direkta motprestationer från den sponsrade till sponsorn är en *tillräcklig betingelse* för avdrag. Om adekvata motprestationer är för handen prövar rätten inte det framtida PR/reklamvärdet av sponsringen. I stället prövas om motprestationernas värde svarar mot sponsorbidraget. Rättsfallet ger dock inte någon utförlig ledning när det gäller den närmare bedömningen av motprestationerna.

Dessutom skall framhållas att direkta motprestationer emellertid inte är en *nödvändig betingelse* för avdrag. Om de förväntade effekterna på den skattskyldiges verksamhet är av ett visst slag kan nämligen avdrag medges med stöd av Falconmålet, trots avsaknad av direkta motprestationer.¹³ De krav som därvid skall vara uppfyllda är emellertid långtgående. Mot denna bakgrund framstår det som tveksamt om avdrag i dag skulle medges för t.ex. avsättning till kulturpris eller för sponsring av elitidrottsmän på det sätt som skedde i RÅ1965 fi 826–828 (Läkerolpriset) respektive RÅ 1970 fi 1556 (Brännebrona Gästis), där några motprestationer inte synes ha uppmärksammats.

¹¹ 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), se <http://www.rsv.se/skatter/rattsprotokoll/00/protokoll200015.html#a>.

¹² 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 kommer till uttryck i 20 § anv. p. 1 st. 3 KL (16 kap. 2 § IL).

¹³ Se avsnitt 5 nedan.

4 Pharmaciamálet och gåvobegreppet

1. Avgörandet i Pharmaciamálet 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 här. Den första frågan är vilken betydelse bedömningens koppling till gåvobegreppet har för dettas inkomstskatterättsliga 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 har företräde framför 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.¹⁴

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.¹⁵ Detta bekräftades när RR, i Pharmaciamálet, 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.”

RR:s slutsats är naturligtvis riktig, såtillvida att det i de beskrivna fallen kan sägas saknas en nettoförmögensöverföring.¹⁶ 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. Rekvisit 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 har visat 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.”¹⁷

Det kan väl konstateras att resan från det subjektiva till det objektiva rimligen måste vara fullbordad i och med RR:s motivering i Pharmaciamálet. Det finns tydligen inte

¹⁴ Se Silfverberg, Christer, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Stockholm 1992 s. 13 ff. samt Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, Stockholm 1978 s. 142 ff. Deras framställningar innehåller även rikhaltigt med hänvisningar till annan litteratur.

¹⁵ 9 kap. 2 § 2 st. II.

¹⁶ Härvid kan även påpekas att RR uttryckligen framhåller att s.k. representationsgåvor faller utanför det skatterättsliga gåvobegreppet. Skälen härtill är enligt rätten den ringa förmögensöverföringen och sambandet med sponsorns näringsverksamhet.

¹⁷ Silfverberg 1992 s. 23.

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 som RR här använda uttrycket gåvoavsikt. Motiveringen i Pharmaciamalet klargör nämligen att denna inte längre är relevant.

3. Det framgår av RR:s motivering i Pharmaciamalet, 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 gåvor. Regelkonkurrensen avgjordes i enlighet med principen att *lex specialis legi generali derogat*, 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.¹⁸ 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. Ett fall 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*.¹⁹

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. 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. begreppsjurisprudens 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 här inte i fällan, utan visar att den skatterättsliga begreppsapparaten i

¹⁸ Detta var just vad RR ansåg i Pharmaciamalet.

¹⁹ 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 skyddscharaktär. Här är fråga *två*, åtminstone i teorin, särskiljbara *utgifter* som avser *två olika ändamål*. Se vidare Zimmer, Frederik, Laerebok i skatterett, Oslo 1993 s. 168 samt Pålsson 1997 s. 128 ff.

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 Pharmaciamálet kan, som påpekats 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 det 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 att avdrag medgavs för åtminstone en del av denna utgift. Eftersom Pharmacias sponsring av Operan enligt företaget, såväl som enligt RR, var företagsekonomiskt motiverad och sannolikt skulle komma att bidra till ökade eller bibehållna skattepliktiga intäkter, leder rättens slutsatser till bristande kongruens. 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.²⁰

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 en 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.

5 Falconmålet

RR avgjorde samtidigt med Pharmaciamálet ytterligare ett mål om sponsring. I domen 2000-04-10 mål nr 2982-1996 (här 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 RR uttryck för sin principiella syn på värdet av direkta motprestationer. Avdrag medgavs emellertid på annan grund. Domen innebär, som jag läser den, att den direkta motprestationen visserligen möjliggör avdrag, eftersom någon gåva vid sådant förhållande inte anses föreligga.²¹ Den direkta motprestationen kan härigenom utgöra en *tillräcklig betingelse* för avdragsrätt. Däremot synes den direkta motprestationen inte vara en *nödvändig betingelse* för avdrag, eftersom sponsring enligt motiveringen även kan utgöra en *indirekt omkostnad* hos sponsorn, och på denna grund vara avdagsgill.

I Falconmålet 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 åberopade särskilt att försäljningen ökat under den period sponsringen ägt rum, och hävdade att ett aktivt

²⁰ Jämför det s.k. traktormålet RÅ 1989 ref. 75 som dock inte rörde exakt denna fråga.

²¹ Här om avsnitten 3 och 4 ovan.

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 falken 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 nämna Pharmacia-målet och refererade vad som sagts i domskälen till detta. Rätten framhöll härvid att gåvoavdragsförbudet inte är tillämpligt på sponsring om "den som erhållit sponsorer-sättning 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".²² 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 Pharmacia-målet användes härvid termen "indirekta omkostnader", varvid rätten även hänvisade till RÅ 1976 ref. 127 I.

RR anger här en alternativ möjlighet till sponsoravdrag. Tyvärr lämnade rätten inte någon närmare motivering, dvs. det förklarades inte hur sakomständigheterna i fallet subsumerades under den citerade uttolkningen av lagen. RR förklarade lakoniskt att det enligt rättens uppfattning 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 heller helt lätt att analysera. Tydligt kan den angivna anknytningen med därtill följande effekter på intäkterna "läka" avsaknaden av direkta motprestationer. 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 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 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 det s.k. PLM-målet (RÅ 1976 ref. 127 I).²³

PLM-målet gällde bidrag till en anti-nedskräpningskampanj. Här fanns visserligen ett samband med företagets produkter. Det var emellertid inte detta samband som RR hänvisade till när avdrag medgavs, utan till den förbättrade renommé som förpackningstillverkaren PLM:s deltagandet kunde förväntas innebära. PLM-fallet är speciellt på flera sätt. Det rörde sig inte 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

²² Se citatet i avsnitt 3 ovan.

²³ Frågan om huruvida RR:s argumentation medför att man bör se annorlunda på äldre avgöranden etc. diskuteras i de följande punkterna 5 och 6.

naturen. Denna negativa bild förväntades kunna uppstå genom att allmänheten kunde förknippa ölburkar i dikesrenen med företaget PLM. Den negativa bilden antogs vidare kunna direkt påverka PLM:s resultat.²⁴

6 Avslutning

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. Rättsläget har i och med domarna klarnat, men jag misstänker ändå att de som överväger att bli sponsorer inte är särskilt nöjda med klarheten i det besked de fått. Kanske får rättstillämparen tillfälle att förtydliga sig. Till dess är det väl troligt att de skattskyldiga vid utformning av sponsringsavtal i mesta möjliga mån fokuserar på direkta motprestationer, och därvid försöker vinnlägga sig om att dokumentera dessas värde.

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. På motsvarande sätt kan en utveckling i motsatt riktning vara realistisk.

Robert Pahlsson är professor i handelsrätt med inriktning mot skatterätt vid Handelshögskolan, Göteborgs universitet.

²⁴I samma referat vägrades KF avdrag för bidrag till en liknande kampanj. 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.