Jan Bjuvberg

Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen

Svenska företag har stora utgifter för att marknadsföra sina produkter och tjänster. Som regel medges avdrag fullt ut för utgifterna härför, men det finns ett väsentligt undantag och det gäller utgifter för sponsring och för s.k. corporate social responsibility och liknande värden. För dessa utgifter vägras ofta avdrag helt eller delvis, trots att de är kommersiellt betingade i den meningen att sponsorerna eftersträvar ökad intjäningsförmåga. I artikeln behandlas avdragsrätten för utgifter för sponsring och andra liknande företeelser. Även gåvobegreppet behandlas.

1 Inledning[1]

I dag är det svårt att finna ett större kultur- eller idrottsevenemang som *inte är sponsrat i någon form*. Sponsring har under de senaste decennierna blivit ett alltmer vanligt förekommande alternativ som marknadsföringsverktyg. Det kan finnas fler skäl till det. Ett starkt bidragande skäl är att flera undersökningar visar att sponsring ger den förväntade effekten, nämligen förbättrad image och ökad goodwill.[2] Detta uppkommer i första hand genom att sponsorn kopplas samman med det sponsrade subjektet.[3] I förlängningen leder förbättrad image och ökad goodwill till ökade intäkter (eller minskade kostnader) för sponsorn, d.v.s. till framtida ekonomiska fördelar för företaget.

En begäran om en benefik donation skiljer sig åt jämfört med ett förslag till ett företag att det skall sponsra en viss företeelse eller ett visst evenemang. I det första fallet är det fråga om en ensidig förpliktelse för donatorn, i det andra ett ömsesidigt åtagande innefattande förpliktelser för både sponsorn och det sponsrade subjektet.

[1] Artikeln är i huvudsak baserad på en hemställan om lagändring till Regeringen, utformad av en arbetsgrupp som initierats och satts samman av Stockholms handelskammare. Jag fungerade som sekreterare i arbetsgruppen. De slutsatser och ställningstaganden överensstämmer i allt väsentligt med de som arbetsgruppen har givit uttryck för i sin hemställan. Den aktuella artikeln är emellertid författad av undertecknad utan bistånd från någon av de övriga medlemmarna i arbetsgruppen. De uppfattningar som uttrycks i artikeln är således mina egna. Artikeln behandlar avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. En till detta relaterad fråga är om sponsring i form av överlåtelse av tillgångar eller tjänster skall uttagsbeskattas. Den frågan behandlas inte i artikeln.

[2] Att image, rykte etc. är viktig för företagen har visats i forskning, se Hall, R., A framework linking intangible resources and capabilities to sustainable competitive advantage i Strategic Management Journal 1993 s. 607 ff. särskilt s. 614 och 616.

[3] Dolphin, R. R. Sponsorship: perspectives on its strategic role i Corporate Communications 1993 s. 177.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

Avdrag för utgifter för sponsring behandlas dock restriktivt i rättstillämpningen.[4] Avdrag medges i princip endast för sådana utgifter om de motsvaras av direkta motprestationer från det sponsrade subjektet, RÅ 2000 ref. 31 I, eller om utgiften utgör en indirekt omkostnad hos sponsorn, RÅ 2000 ref. 31 II.[5] Detsamma kan förutsättas vara fallet beträffande utgifter för corporate social responsability (CSR).

2 Begreppet sponsring

2.1 Begreppet sponsring i den ekonomiska litteraturen

Det finns inte någon allmänt accepterad ekonomisk definition av begreppet sponsring. Det betyder inte att försöken att ge begreppet en sådan är få, tvärtom.[6] Av dessa kan man utläsa åtminstone två minsta gemensamma nämnare för vad som kan betecknas som sponsring. Det första är fråga om ett *avtalsförhållande* mellan två jämbördiga parter som ingås på affärsmässiga villkor, d.v.s. utgångspunkten för kontrahenterna är att avtalet skall ge ökade ekonomiska fördelar i framtiden för dem.[7] Det betyder att båda parterna i sponsringsavtalet skall anse sig gynnade av det. Det andra är att sponsring används som ett *marknadsföringsverktyg*,[8] jämställt med t.ex. tv-reklam, reklam i dagstidningar och reklam på allmän plats. Ett uttryck för detta är att sponsring ingår i vad som brukar benämnas "the marketing mix".[9]

Den kanske mest vedertagna definitionen av sponsring utformades av Meenaghan 1983. Hans definition lyder:

> "sponsorship can be regarded as the provision of assistance either financial or in kind to an activity by a commercial organisation for the purpose of achieving commercial objectives".[10]

---

[4] Detta har uppmärksammats av både regering och riksdag, se t.ex. Bet2001/02:skU21 och Reg. skr. 2002/03:175. Uppmärksamheten har dock inte lett till någon lagstiftningsåtgärd.

[5] Avgörandena har behandlats utförligt av Påhlsson, R i Sponsring Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, Iustus förlag AB 2000 (cit. Påhlsson).

[6] Se t.ex. Lee, M, Sandler, D. M. and Shani, D, Attitudinal constructs towards sponsorship Scale development using three global sporting events i International Marketing Review 1997 p. 162 (cit. Lee m.fl.), Tripodi, John A., Sponsorship – A Confirmed Weapon in the Promotional Armoury i International Journal of Sports Marketing & Sponsorship, March/April 2001 s. 2 och Meenaghan, Tony, Commercial sponsorship i European Journal of Marketing, Special issue p. 5–73. Ett exempel på en svensk definition av begreppet sponsring återfinns i Lund, R, "Värdering av kultursponsring – Erfarenheter från Kungliga Operan", in Ayata, B. (Eds), Kulturekonomi – Konsten att fånga osynliga värden, Studentlitteratur 2006 (cit. Lund).

[7] Ett exempel på detta kan hämtas från Statskontorets förslag till definition av sponsring, där det bl.a. anges att sponsring innebär ett avtal till ömsesidig nytta för två eller flera parter. Definitionen är tänkt att användas vid sponsring av statlig verksamhet, se Klara villkor för sponsring av statlig verksamhet, diarienummer 2003/80-5. De ekonomiska fördelarna kan bestå av att företagets intäkter ökar, att kostnadsmassan minskar och av att företagets värde ökar. Det är alltså inte nödvändigt att företagets kassaflöde påverkas i positiv riktning. Även orealiserade värdeförändringar utgör ekonomiska fördelar, oavsett om de redovisas i balansräkningen eller inte.

[8] Se t.ex. Tripodi, John A., Sponsorship – A Confirmed Weapon in the Promotional Armoury i International Journal of Sports Marketing & Sponsorship, March/April 2001 s. 2.

[9] Påhlsson s. 18.

[10] Meenaghan, Tony, Commercial sponsorship i European Journal of Marketing, Special issue s. 9. Definitionen utvecklas på de därefter följande sidorna.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

Av Meenaghans definition framgår att benefika transaktioner utesluts, eftersom syftet enligt definitionen är att sponsringen skall leda till ökade ekonomiska fördelar (achieving commercial objectives). Det utesluter förekomsten av gåvoavsikt. Sponsorn skall alltså tillföras värden i någon form. Definitionen kräver inte att dessa överförs direkt från det sponsrade subjektet, utan det kan mycket väl vara fråga om värden som uppkommer hos sponsorn, t.ex. i form av förbättrad image och ökad goodwill. Dessa värden kan uppstå genom att sponsorn förknippas med det sponsrade subjektet och på så sätt får del av dess image och goodwill.

Vidare framgår av definitionen att det inte krävs att det föreligger någon form av samband mellan sponsorn och det sponsrade subjektet, varken avseende subjekten eller deras verksamheter. Avgörande för att en utgift skall klassificeras som sponsring enligt definitionen är med andra ord inte valet av motpart i sponsringsavtalet, utan att det förutsatts ge upphov till ökade ekonomiska fördelar för parterna (eller någon närstående till dem, t.ex. ett dotterföretag) i framtiden.

Man kan fråga sig om – givet vad som nyss nämnts – transaktionsformen sponsring överhuvudtaget skiljer sig från andra affärsmässigt betingade transaktioner. Det gör den enligt min mening. Skillnaden består av att det vid sponsring är fråga om någon form av understöd av ett annat subjekts verksamhet (assistance). Detta sker dock i syfte att erhålla framtida ekonomiska fördelar. Det anförda gäller enligt min uppfattning även utgifter för CSR.

2.2 Regeringsrättens definition av sponsring

I RÅ 2000 ref. 31 I anförde Regeringsrätten att "med sponsring förstås i regel att ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur". Definitionen tar endast sikte på första ledet av vad som i företagsekonomisk litteratur anses utgöra sponsring, eftersom den endast omfattar förmögenhetsöverföringen från sponsorn. Det andra ledet i den ekonomiska definitionen, att sponsorns beslut att ingå i ett avtal om sponsring bygger på att det skall leda till ökade ekonomiska fördelar i framtiden för båda parterna i sponsringsavtalet, omfattas alltså inte av Regeringsrättens definition. Inte heller omnämns att både sponsorerna och de sponsrade subjekten ingår sponsringsavtalen på affärsmässiga grunder. Om detta inte är fallet kan det inte från ett företagsekonomiskt perspektiv vara fråga om sponsring. Regeringsrättens definition avviker med andra ord från den ekonomiska innebörden av begreppet sponsring.

3 Varför sponsrar företagen?

3.1 Allmänt

Frågan om varför företagen väljer att använda sig av sponsring som marknadsföringskanal är mångfacetterad. Som jag antytt ovan är det troligaste skälet att de faktiskt uppnår uppställda mål. Nackdelen att alla typer utgifter för sponsring inte är avdragsgilla uppvägs alltså av detta.

Ytterligare en viktig fråga är givetvis den om vilka mål företagen vill uppnå när de sponsrar ett subjekt. Historiskt sett var det vanligare att sponsorn i första hand eftersträvade materiella motprestationer i olika former från det sponsrade subjektet. Det kunde vara fråga om biljetter till föreställningar, möjlighet att anordna evenemang för kunder och personal och reklam för produkter och firma,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

t.ex. i form av en skylt på en idrottsarena eller liknande. Numera använder företagen i allt större utsträckning sponsring för att stärka varumärken och kännetecken. De tidigare vanligen förekommande materiella värden som tillförsäkrades sponsorerna är numera ofta mer en form av "bonus" som erhålls vid sidan av det huvudsakliga syftet med sponsringen, nämligen möjligheten att förknippas med det sponsrade subjektet.

Förekomsten av s.k. sponsringsrelaterad marknadsföring visar tydligt att möjligheten att förknippas med det sponsrade subjektet är huvudskälet för att företagen väljer sponsring som marknadsföringsverktyg. Med sponsringsrelaterad marknadsföring avses marknadsföring i syfte att kommunicera till allmänheten att ett företag sponsrar ett visst subjekt eller en viss företeelse. Ett exempel på detta är att ett företag som sponsrar ett operahus lyfter fram detta i sin marknadsföring i syfte att förbättra företagets image och goodwillvärde.[11] I en amerikansk undersökning har det uppskattats att det för varje krona som investeras i ren sponsring investeras ytterligare fem kronor i sponsringsrelaterad marknadsföring.[12] Rätten att förknippas med det sponsrade subjektet prissätts numera ofta i sponsringsavtalen.

3.2 Corporate social responsibility

Alltmer vanligt förekommande är att åtminstone stora företag vill bli sedda som goda samhällsmedborgare.[13] För att få status som en god samhällsmedborgare bidrar företag med olika former av samhällsinsatser, t.ex. med katastrofbistånd (Ericsson response), med trafiksäkerhetsförebyggande verksamhet (Volvo) och drogförebyggande verksamhet (SEB). Dessa bidrag prövas sannolikt på affärsmässiga grunder. För att ett företag skall delta i en viss "social verksamhet" krävs troligen att det kan antas skapa ett mervärde för företaget, på kort eller lång sikt, i form av ökad goodwill eller förbättrad image. Syftet med att vara en god samhällsmedborgare är alltså i princip detsamma som beträffande sponsring.

4 Avdragsrätt för sponsring de lege lata

Avdragsrätten för utgifter avseende marknadsföring och reklam regleras i dag i 16 kap. 1 § IL, d.v.s. den allmänna avdragsregeln i inkomstslaget näringsverksamhet. Även avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL är av betydelse för om avdragsrätt för utgifter för sponsring skall erhållas. Det nuvarande rättsläget tar sin utgångspunkt i RÅ 2000 ref. 31.

4.1 RÅ 2000 ref. 31[14]

I RÅ 2000 ref. 31 I var fråga om avdragsrätt för Procordia AB:s (bolaget) sponsring av Kungliga teatern AB (Operan). Bolaget hade tecknat avtal om huvudsponsorskap för Operans internationella verksamhet. Avtalet gav bolaget rätt att i sin marknadsföring omnämna huvudsponsorskapet. Vidare disponerade bolaget utan extra kostnad fem hela föreställningskvällar samt biljetter till ordinarie

[11] Jfr Lee m.fl s. 162.

[12] Cornwell, T. B., Sponsorship-linked marketing development i Sport Marketing Quarterly 1995 s. 13 ff.

[13] Se t.ex. SEB:s årsredovisning för 2005 s. 14 f., Ericssons årsredovisning för 2005 s. 20 f. (beträffande Ericsson, se även http://www.ericsson.com/ericsson/corporate_responsibility/index.shtml) och Volvos årsredovisning för 2005 s. 43.

[14] I det följande behandlas i första hand RÅ 2000 ref. 31 I.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

föreställningar och premiärer. Bolaget hade också i mån av plats möjlighet till representation i anslutning till föreställningarna. Därutöver förekom ytterligare motprestationer, bl.a. i anslutning till Operans utlandsverksamhet.

I målet fann Regeringsrätten att avdragsrätten för sponsring för det första förutsätter att utgiften i fråga är en omkostnad i sponsorns näringsverksamhet, jfr 16 kap. 1 § IL, och för det andra att utgiften inte aktualiserar avdragsförbudet för gåvor, jfr 9 kap. 2 § IL. Avseende den första förutsättningen fann domstolen att det föreligger en presumtion för att ett aktiebolags utgifter uppfyller kraven för avdragsrätt enligt 16 kap. 1 § IL och att det inte fanns några skäl för att frångå den i det aktuella fallet. Därefter prövade domstolen den andra grunden, att utgiften inte var en gåva och därmed omfattades av förbudet mot avdrag för gåvor. Domstolen fann att avdragsförbudet för gåvor inte var tillämpligt i den utsträckning utgiften kunde hänföras till direkta motprestationer.[15] Den del av utgiften som "mer allmänt stöder Operans verksamhet" var däremot att anse som gåva, eftersom det saknades koppling mellan Procordias och Operans verksamheter (jfr RÅ 2000 ref. 31 II).

4.2 Förekomsten av motprestationer

Av det kortfattade referatet av RÅ 2000 ref. 31 I i föregående stycke framgår att förekomsten av motprestationer är av stor betydelse för rätten till avdrag för utgifter för sponsring. Emellertid beaktas i mycket stor utsträckning endast direkta motprestationer.[16] Om sådana inte finns aktualiseras avdragsförbudet för gåvor. Detta har fått starkt genomslag i underrättspraxis.[17] En följd av detta är att andra former av motprestationer av mer indirekt karaktär inte beaktas vid bedömningen av om avdragsrätt skall medges för utgifter för sponsring. Exempel på motprestationer av mer indirekt karaktär är rätten att förknippas med det sponsrade subjektet samt olika värden som tillkommer sponsorn utan samband med det sponsrade subjektet, t.ex. genom att företaget själv talar om att det sponsrar en viss företeelse.

4.3 Förhållandet gåva–omkostnad

En frågeställning som aktualiseras av RÅ 2000 ref. 31 I är hur begreppet omkostnad förhåller sig till gåvobegreppet. Som framgått bedömde Regeringsrätten att Procordias utgift för att sponsra Operan var en omkostnad. Emellertid vägrades avdrag för den med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor. Det betyder att Regeringsrättens uppfattning är att de två begreppen överlappar varandra. En regelkonflikt föreligger alltså enligt Regeringsrätten.[18] Det är oklart hur domstolen kom till den slutsatsen. I målet konstateras helt kort att det saknades skäl att anta att sponsorersättningen inte var en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållandet och att ställning därför måste tas till frågan om avdragsrätten bortfaller på grund av att sponsorersättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor, vilket delvis ansågs vara fallet i det aktuella avgörandet. Enligt domstolens uppfattning som jag uppfattar den kan alltså en utgift som i

[15] Med direkta motprestationer avses t.ex. biljetter till föreställningar, rätt att utnyttja lokal och liknande motprestationer.

[16] Beträffande innebörden av begreppet direkta motprestationer, se ovan i avsnitt 3 samt, för en omfattande analys, i Påhlsson s. 43 ff, 75 ff., 91 ff. och 108 ff.

[17] Se avsnitt 4.4 nedan.

[18] Se beträffande detta Påhlsson framförallt s. 69 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

och för sig uppfyller kriterierna för att vara avdragsgill enligt 16 kap. 1 § IL också omfattas av avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Regelkonflikten löstes i det aktuella fallet på så sätt att den sistnämnda bestämmelsen gavs företräde, sannolikt med tillämpning av principen att speciallag går före allmän lag.

4.4 Underrättspraxis efter RÅ 2000 ref. 31

RÅ 2000 ref. 31 har fått stort genomslag i underrättspraxis. Bedömningen av om avdragsrätt föreligger tar så gott som uteslutande avstamp i de kriterier som drogs upp av RegR i det nyss nämnda målet, d.v.s. först "prövas" om utgifter är en driftskostnad och därefter prövas om avdragsförbudet för gåvor är tillämpligt på hela eller delar av utgiften. I så gott som varje mål jag har tagit del av konstaterar underrätterna att avdragsförbudet för gåvor är tillämpligt och därefter görs en skönsmässig uppdelning av vad som är inte avdragsgill gåva respektive avdragsgill driftskostnad.[19]

För fullständighetens skull bör det påpekas att avdrag för utgifter för gåvor medges i vissa fall. Till exempel är utgifter för representation i form av gåvor avdragsgilla inom de ramar som anges i 16 kap. 2 § IL. Även minnesgåvor till anställda m.m. (jfr 11 kap. 14 § IL) är avdragsgilla enligt 16 kap. 1 § som personalkostnad.

4.5 Sammanfattning av nuvarande rättstillämpning

Avdrag för utgifter för sponsring kan enligt gällande rättstillämpning erhållas på i huvudsak två olika grunder. Den första grunden är att utgiften är en omkostnad (jfr 16 kap. 1 § IL) och att den dessutom inte faller inom ramen för tillämpningsområdet för avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Det förstnämnda presumeras vara uppfyllt, åtminstone beträffande aktiebolag. Det sistnämnda är uppfyllt om det föreligger direkta motprestationer från det sponsrade subjektet som matchar utgiften. Om det kan konstateras att det föreligger någon form av direkt motprestation måste den värderas i förhållande till utgiften. Värderingen sker i regel på skönsmässiga grunder. Detta motiveras ofta med att det är svårt att uppskatta motprestationernas värde. Som exempel på tillämpningen av denna avdragsgrund kan hänvisas till RÅ 2000 ref. 31 I.

Den andra grunden, som endast berörts kortfattat ovan, är att utgiften för sponsring ses som en indirekt utgift för det sponsrade företaget. Som exempel på tillämpningen av denna avdragsgrund kan hänvisas till RÅ 2000 ref. 31 II.

5 Avdragsrätten för sponsring de sententia/lege ferenda[20]

5.1 Förhållandet gåva–omkostnad

Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster är avdragsgilla som (om-)kostnad, se 16 kap. 1 § IL. Regeln innebär att avdragsrätt förutsätter att det finns en koppling till företagets inkomster på så sätt att inkomsterna föranletts av utgifterna. För aktiebolag föreligger en presumtion för att dess utgifter uppfyller

[19] Några exempel på avgöranden är Kammarrättens i Sundsvall dom den 11 november 2002 (mål nr 3930–3931-99), Kammarrättens i Sundsvall dom den 8 september 2005 (mål 3210-04) och Kammarrättens i Stockholm dom den 14 december 2005.

[20] Med "de sententia ferenda" avses uttalanden om hur rätten bör tolkas/tillämpas av domstolen och med "de lege ferenda" avses uttalanden om hur rätten bör utformas i framtiden.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

detta krav. Även för andra företag som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet bör det åtminstone föreligga en svag presumtion för detta, med tanke på att ett av rekvisiten för näringsverksamhet är att verksamheten i fråga bedrivs med förvärvssyfte (vinstsyfte). Svårigheten att skilja mellan utgifter i verksamheten och personliga levnadskostnader kan dock föranleda en annan bedömning för enskilda näringsidkare och ägarledda aktiebolag. Om en utgift föregås av en bedömning att den är affärsmässigt betingad (kommersiellt motiverad) bör emellertid utgiften alltid betraktas som en avdragsgill omkostnad. Endast i de fall då personliga skäl ligger bakom bör karaktären av omkostnad helt eller delvis gå förlorad.[21]

Beträffande det civilrättsliga gåvobegreppet är det allmänt känt att det inte finns något enhetligt sådant. Däremot brukar det hävdas att en rättshandling skall kännetecknas av att det har skett en *frivillig förmögenhetsöverföring baserad på en gåvoavsikt* för att den skall vara en gåva.[22] Regeringsrätten utgick i RÅ 2000 ref. 31 I från dessa rekvisit vid bedömningen av om gåva förelåg, vilket betyder att domstolen bekräftade att det skatterättsliga gåvobegreppet bygger på samma grund som det civilrättsliga. Som redan konstaterats i avsnitt 4.3 kom domstolen till den slutsatsen att en utgift samtidigt kan vara både omkostnad och gåva.

Ett av rekvisiten för gåva, förekomsten av en *förmögenhetsöverföring*, bygger på att mottagaren skall ha berikats på givarens bekostnad. Förmögenhetsöverföringen skall dessutom ha skett *frivilligt*.[23] I den utsträckning det förekommer motprestationer från mottagaren är detta rekvisit inte uppfyllt. Den uppfattningen har även Regeringsrätten givit uttryck för, eftersom den inte ansåg att avdragsförbudet för gåvor var tillämpligt i den utsträckning utgiften för sponsring motsvarades av (direkta) motprestationer från det sponsrade subjektet. Frågan är emellertid från vems perspektiv den bedömningen bör göras. En grundläggande princip vid beskattningen av företag är att det är företaget självt som skall göra *den affärsmässiga bedömningen* av om det skall inleda ett affärsförhållande, samt att det är *tillåtet för företag (och andra) att göra dåliga affärer* utan att för den sakens skull gå miste om rätten till avdrag. Vid bedömningen av om rätt till avdrag föreligger måste som ovan anförts stor betydelse även fästas vid att ett företag normalt bedriver sin verksamhet i syfte att öka ägarnas förmögenhet.[24] Om hänsyn tas till detta bör det presumeras att någon förmögenhetsöverföring inte har skett, vilket skulle innebära att avdragsförbudet för gåvor inte kan aktualiseras. Samma resonemang bör kunna appliceras på utgifter för CSR.

Om det – trots vad som nyss nämnts – föreligger en förmögenhetsöverföring ställs emellertid ytterligare krav på den för att det skall vara fråga om en gåva. Den måste ha utförts med *gåvoavsikt*. Bedömningen av om gåvoavsikt föreligger skall göras utifrån objektivt iakttagbara förhållanden. Sådan avsikt föreligger om avsikten med förmögenhetsöverföringen är att berika mottagaren.[25] Min uppfattning är att ett sponsringsavtal generellt sett *alltid ingås på affärsmässiga grun-*

[21] Lodin, S-O, Lindencrona, G, Melz, P och Silfverberg, C, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 10 uppl., Studentlitteratur 2005 s. 87 (cit. LLMS).

[22] För en mer utförlig beskrivning av gåvorekvisiten, se Silfverberg 1992 s. 13 ff. och Påhlsson t.ex. s. 69 ff.

[23] Frivillighetsrekvisitet är av mindre intresse här och behandlas därför inte vidare.

[24] Beträffande detta kan möjligen vissa tillämpningssvårigheter uppkomma avseende mindre ägarledda företag, eftersom gränsen mellan ägarnas och företagets sfär kan vara svår att dra.

[25] Se t.ex. Englund, G. och Silfverberg, L., Beskattning av arv och gåva, 12 uppl., Norstedts 2001, s. 104 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

der. Det framgår om inte annat så av den ovan i avsnitt 2.1 refererade uppfattningen om begreppet sponsrings ekonomiska innebörd. Förekomsten av kommersiella skäl brukar i normala fall anses innebära att det inte kan vara fråga om en benefik handling.[26] Enbart i de fall då det är företagets ägares personliga preferenser är helt avgörande för att ett visst subjekt understöds bör gåvoavsikt anses föreligga. För att avdragsförbudet för gåvor skall aktualiseras i dessa fall krävs det även att det är fråga om en (frivillig) förmögenhetsöverföring. Följande exempel förtydligar gränsdragningsproblematiken.

> Antag att en lokalt verksam småföretagare beslutar att sponsra den likaså lokalt verksamma fotbollsföreningen. I fotbollsföreningen är hans dotter verksam som ungdomsspelare. Vid en första anblick kan detta tyckas vara ett "enkelt fall", gåvoavsikt föreligger och värdet av eventuella motprestationer är försumbart. Emellertid är det inte alltid så lätt att bedöma dessa situationer. Om småföretagaren exponeras på t.ex. matchtröjor eller liknande kan tillströmningen av kunder påverkas positivt eftersom föräldrar till andra barn i föreningen får kännedom om småföretagarens stöd. Detsamma är fallet om småföretagaren i form av t.ex. direktreklamform informerar om sponsorskapet.

Min slutsats av det anförda är att en utgift enligt gällande rätt inte samtidigt kan vara både omkostnad och gåva. Förekomsten respektive avsaknaden av affärsmässiga eller kommersiella skäl till grund för utgiften är en vattendelare. Mot den bakgrunden bör avdragsrätten för sponsring redan enligt nu gällande bestämmelser *de sententia ferenda* kunna utvidgas.[27] Rättstillämpningen har inte anpassats till utvecklingen på sponsringsområdet från att syftet var att komma åt direkta motprestationer till att skapa en möjlighet att förknippas med det sponsrade subjektet och på så sätt öka företagets goodwillvärde och förbättra dess image. Svårigheten är att visa att gåvoavsikt *objektivt sett* inte föreligger. Den nya synen på sponsring och CSR talar dock för att utgifter för dessa företeelser även objektivt sett saknar gåvoavsikt. Jag återkommer i avsnitt 6 till frågan om det är troligt att domstolarna kommer att frångå gällande praxis.

5.2 Gåvor i ett aktiebolagsrättsligt perspektiv

Utgången i RÅ 2000 ref. 31 har, som nämnts ovan, i stor utsträckning lett till att skattedomstolarna underkänt företagens yrkanden om avdrag för utgifter för sponsring på grund av att de har ansetts utgöra gåvor. I detta avsnitt skall detta ställas i förhållandena till de aktiebolagsrättsliga möjligheterna att lämna gåvor. En given utgångspunkt är att bedömningen av om en gåva föreligger bör vara densamma oavsett om den görs med utgångspunkt i aktiebolags- eller skatterättsliga regler. Grunden för utgångspunkten är att rättssystemet bör vara koherent. Även rättssäkerhetsskäl kan åberopas för den.

I RÅ 2000 ref. 31 konstaterar domstolen som redan nämnts att det föreligger en stark presumtion för att ett aktiebolags utgifter uppfyller villkoren för avdragsrätt, d.v.s. är kvalificerade som omkostnader enligt (numera) 16 kap. 1 § IL. Grunden för presumtionen torde vara att aktiebolagsinstitutet som sådant är avsett att driva vinstgivande verksamhet till förmån för sin eller sina ägare. Att det är fallet framgår på flera ställen i aktiebolagslagen (2005:551), ABL. Det kanske mest iögonfallande är stadgandet i 3 kap. 3 § ABL, där det anges att om

[26] LLMS s. 86 f. och 250 f.

[27] Samma uppfattning har uttryckts av regeringen i skr. 2003/04:175 s. 11 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

bolagets verksamhet helt eller delvis skall ha ett annat syfte än att ge vinst till fördelning mellan aktieägarna så skall det anges i bolagsordningen. Ytterligare ett exempel på detta rör just gåvor och aktiebolagens möjlighet att lämna sådana. I 17 kap. 5 § ABL stadgas att det är bolagsstämman och – i undantagsfall – styrelsen som får besluta om gåva till allmännyttigt ändamål eller därmed jämförligt ändamål, om det med hänsyn till ändamålets art, bolagets ställning och omständigheterna i övrigt får anses skäligt och gåva inte strider mot försiktighetsregeln i 17 kap. 3 § ABL.

Nerep har anfört att affärsmässigt okloka beslut samt olönsamma transaktioner inte omfattas av dessa regler.[28] Sådana utgifter är alltså inte gåvor enligt ABL Han har vidare anfört att "[d]et är givet att avsiktligt vederlagsfria transaktioner till förmån för utomstående tredje man torde vara ytterst sällsynta. (Hit hör under normala betingelser inte ens "sponsring" eller mutor, enär sådana utbetalningar tar sikte på förväntad motprestation i form av ökat tillströmning av affärer eller ökad allmän goodwill)."[29] Från ett aktiebolagsrättsligt perspektiv anses sponsring i normala fall inte utgöra en otillbörlig värdeöverföring i form av en gåva som strider mot bestämmelsen i 17 kap. 5 § ABL. Såvitt jag har funnit har frågan om ett av företagsledningen ingånget sponsringsavtal utgjort en otillbörlig värdeöverföring i form av gåva i strid med 17 kap. 5 § ABL inte varit föremål för rättslig prövning av Högsta domstolen. Det tyder på att sådan sponsring inte setts som ett problem av revisorer, aktieägare och andra intressenter med talerätt.

Det är emellertid vanligt förekommande att yrkade avdrag för utgifter för sponsring helt eller delvis underkänns av Skatteverket och skattedomstolarna, grundat på att hela eller delar av sponsorersättningen träffas av avdragsförbudet för gåvor, se ovan. Även om det inte framgår i flertalet avgöranden där avdrag för utgifter för sponsring vägras är det sannolikt inte bolagsstämman och knappast heller styrelsen som fattat beslut om att sponsra en viss företeelse. Det troligaste är att besluten fattas av företagens marknadsavdelningar.

Det anförda visar att det skatterättsliga gåvobegreppet är vidare än det aktiebolagsrättsliga. Skillnaden tycks i första hand bestå av synen på vad som utgör motprestation. Skatterättsligt gäller enligt RÅ 2000 ref. 31 att motprestationerna måste vara direkta i den meningen att de kan kopplas till det sponsrade subjektet. Av Nereps uttalande (se ovan) framgår att något sådant krav inte uppställs i aktiebolagsrätten. Skillnaden i bedömningen hänger samman med synen på rekvisitet förmögenhetsöverföring. Nereps synsätt tycks innebära att en helhetsbedömning skall göras av om en förmögenhetsöverföring har skett och att den skall ske med utgångspunkt i den påstådda givarens perspektiv. Har sponsringsavtalet ingåtts i syfte att öka företagets försäljning eller minska företagets kostnader, t.ex. för marknadsföring, skall någon förmögenhetsöverföring inte anses ha ägt rum och någon gåva föreligger inte, trots att företaget inte erhållit några direkta motprestationer från det sponsrade subjektet.

[28] Nerep, E., Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet, Juristförlaget 1994 s. 72 (cit. Nerep). Se även Andersson, J., Om vinstutdelning från aktiebolag En studie av aktiebolagsrättsliga skyddsregler, Iustus Förlag 1995, s. 485 f., prop. 1975:103 s. 371 f. Se därtill definitionen av värdeöverföring i 17 kap. 1 § ABL, särskilt p. 3.

[29] Nerep s. 73 f. Även möjligheten att återvinna gåvor och liknande transaktioner enligt 4 kap. 6 § konkurslagen (1987:672) är av intresse i detta hänseende. Av utrymmesskäl kan frågan inte behandlas i denna framställning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

Synsättet påverkar enligt min mening även bedömningen av om gåvoavsikt föreligger, eftersom det knappast kan hävdas att en affärsmässigt betingad affärshändelse som inte innebär att någon förmögenhetsöverföring har skett har genomförts med gåvoavsikt.

5.3 Förekomsten av motprestationer

Som konstaterats ovan i avsnitt 4.2 är en förutsättning för avdrag för utgifter för sponsring att den motsvaras av motprestationer från det sponsrade subjektet. Dessa skall vara av *direkt karaktär*. Med det avses konkreta motprestationer i form av t.ex. biljetter, reklamplats och tillgång till representationsutrymmen hos det sponsrade subjektet. Mer indirekta motprestationer i form av ökat goodwillvärde och förbättrad image, vilket kan uppnås genom att kännedomen om ett företags produkter ökar eller genom att kundernas uppfattning om företaget påverkas i positiv riktning, beaktas inte i rättstillämpningen. Det beror i stor utsträckning på ett uttalande i RÅ 2000 ref. 31: "Den omständigheten 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". Till att börja med skall konstateras att uttalandet *inte utesluter* att avdrag medges för sådan sponsring som avses där.[30] Regeringens uppfattning i frågan är att man "med bibehållen respekt för förbudet mot avdrag för gåvor, i praxis [bör] kunna beakta imageskapande sponsring i högre utsträckning" än vad som är fallet för närvarande.[31] Regeringen anser alltså att problemet med restriktiviteten avseende avdrag för utgifter för goodwill kan lösas inom ramen för gällande lagstiftning genom att praxis ändras. Tvärtemot detta har SKV uttalat att i de fall "sponsringen endast är avsedd att ge sponsorn förbättrad image och goodwill är den att betrakta som gåva och därmed inte avdragsgill".[32] Uttalandet strider både mot Regeringsrättens och mot regeringens uppfattning om gällande rätt.

Sammantaget framgår att både regeringen och riksdagen har insett att bedömningen i rättstillämpningen av om en utgift för sponsring är problematisk. De båda har dessutom givit uttryck för att avdragsrätten för sådana utgifter kan utvidgas *inom ramen för gällande rätt* på så sätt att imageförbättrande och goodwillskapande sponsring kan omfattas av rätten till avdrag i större utsträckning. Emellertid har praxis inte utvecklats i denna riktning, utan är fortsatt restriktiv.[33] Skatteverkets uttalande i sitt ställningstagande bör leda till en bibehållen eller utvidgad restriktivitet.

Jag delar i stor utsträckningen den uppfattning som framgår av regeringens och riksdagens uttalanden, med det tillägget att gällande bestämmelser även bör innebära att avdrag medges för utgifter CSR, eftersom syftet med dessa är desamma som utgifter för imageskapande och goodwillförbättrande sponsring. Det saknas alltså skäl för att inte medge avdrag även för utgifter av den typen då de – lika lite som utgifter för sponsring – utgör gåva. Emellertid tror jag inte att den numera förhållandevis fasta praxis som råder på området kommer att påverkas av uttalanden i förarbetena *utan att dessa leder till en lagändring*.

[30] Påhlsson, R., Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regelrabatten i Skattenytt 2006 s. 410.

[31] Skr. 2003/04:175 s. 11 f. där Regeringen uttalar att man "med bibehållen respekt för förbudet mot avdrag för gåvor, i praxis kunna beakta imageskapande sponsring i högre utsträckning" än vad som är fallet för närvarande.

[32] Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring, utgiven 2005-06-27 (dnr 130 702489-04/113).

[33] Se ovan i avsnitt 4.4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24

6 Sammanfattande analys och något om behovet av lagändring

Min uppfattning om avdragsrätten för utgifter för sponsring grundar sig huvudsakligen på att utgifter för sponsring generellt sett är kommersiellt betingade, vilket jag anser utesluter förekomsten av gåvoavsikt. Ett sådant synsätt innebär att det inte bör kunna uppstå någon regelkonflikt mellan avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL och den allmänna avdrags- eller omkostnadsregeln i 16 kap. 1 § IL vid bedömningen av om rätt till avdrag föreligger. Företagen bör som huvudregel inte vägras avdrag för dessa utgifter grundat på avdragsförbudet för gåvor. Endast om det visats att *personliga förhållanden* ligger till grund för ett utbetalat belopp och det kan konstateras att det *gåvorekvisiten är uppfyllda* bör avsteg göras från huvudregeln.

Näraliggande till sponsring är begreppet CSR. Syftet med att skapa en bild av företaget som en god samhällsmedborgare är detsamma som för utnyttjande av sponsring som marknadsföringsverktyg. Även utgifter för detta bör därför som huvudregel anses vara kommersiellt betingade. Avdrag för utgifter för detta bör alltså vägras endast på samma grund som beträffande utgifter för sponsring. Utan att ha något empiriskt underlag för det vågar jag påstå att många företag väljer att inte ens yrka på avdrag för utgifter för t.ex. katastrofbistånd eller för understöd till olika former av samhällsnyttiga företeelser *trots att biståndet eller understödet beslutats på affärsmässiga grunder*. Skälet till att det sker är antagligen att det anses meningslöst, eftersom utgifter av den aktuella karaktären i rättstillämpningen behandlas som inte avdragsgilla gåvor.

Enligt min uppfattning borde emellertid alla *affärsmässigt eller kommersiellt betingade utgifter* vara avdragsgilla i den utsträckning det inte uttryckligen stadgas att så inte är fallet. Affärsmässigt eller kommersiellt betingade utgifter syftar alltid till att ge företaget ökade ekonomiska fördelar i framtiden, vilket betyder att de kan kopplas till någon form av resultatförbättring i form av ökade intäkter eller minskade kostnader. Avdrag för utgifter av denna typ kan enligt min uppfattning *inte vägras* på grund av att de aktuella utgifterna skulle vara att betrakta som gåvor, eftersom det inte föreligger någon gåvoavsikt. Troligen brister det i många fall även avseende rekvisitet förmögenhetsöverföring.

För att avdragsrätt skall medges för alla affärmässigt betingade utgifter krävs det med stor sannolikhet att lagstiftaren agerar. Det finns flera olika tänkbara lösningar. En är att införa en uttrycklig regel om avdrag för utgifter för marknadsföring i vid bemärkelse, kanske i kombination med ett förtydligande av bestämmelsen i 9 kap. 2 § IL om förbud mot avdrag för gåvor innebärande att affärsmässigt betingade utgifter inte skall anses utgöra gåva. Ett sådant förslag har på initiativ av Stockholms handelskammare getts in till den nytillsatta regeringen. Det återstår att se om det leder till någon lagändring. En annan är att införa ett uttryckligt undantag från avdragsförbudet för gåvor av visst slag kan också tänkas. Liknande bestämmelser finns i ett flertal andra länder, ofta i kombination med någon form av begränsning, t.ex. avseende belopp eller syfte.

Jur. dr Jan Bjuvberg är verksam som forskare vid Centrum för Skatterätt, Handelshögskolan i Stockholm. Centrum för Skatterätt stöds av Skeppsbron Skatt AB, Deloitte AB, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers AB och Mannheimer Swartling AB.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-25 10:24:24