

Regeringens skrivelse

2003/04:175

Avdrag för s.k. sponsring

Skr.
2003/04:175

Regeringen överlämnar denna skrivelse till riksdagen.

Stockholm den 23 juni 2004

Lars Engqvist

Bosse Ringholm
(Finansdepartementet)

Skrivelsens huvudsakliga innehåll

I skrivelsen gör regeringen en översyn av den skattemässiga behandlingen av sponsring i anledning av att riksdagen efter förslag från skatteutskottet tillkännagivit för regeringen att en prövning av nuvarande regler bör ske. Regeringen kommer till den slutsatsen att det med givna utgångspunkter vare sig är möjligt eller lämpligt att införa en reglering i syfte att precisera avdragsrätten för sponsring.

1	Bakgrund	3
2	Nuvarande ordning	3
2.1	Allmänt	3
2.2	Sponsring	4
2.3	Avdragsförbudet för gåvor.....	5
2.4	Personalkostnader	6
2.5	Representationskostnader	6
2.6	Forsknings- och utvecklingskostnader (FoU).....	7
2.7	Reglerna i några andra länder	8
3	Överväganden.....	9
3.1	Kritiken och skatteutskottets framställan.....	9
3.2	Regeringens överväganden och slutsatser	11
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 juni 2004.....	14

Skatteutskottet har i betänkandet 2001/02:SkU21 föreslagit att riksdagen tillkännager för regeringen att en prövning bör göras av reglerna kring den skattemässiga behandlingen av utgifter i samband med sponsring. Riksdagen har bifallit utskottets förslag till riksdagsbeslut (Rskr. 2001/02:202).

2 Nuvarande ordning

2.1 Allmänt

I 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns den grundläggande bestämmelsen om vilka utgifter som skall dras av i inkomstslaget näringsverksamhet. Motsvarande regler finns i 12 kap. 1 § och 42 kap. 1 § avseende inkomstlagen tjänst och kapital. Dessa regler kompletteras av särskilda regler för varje inkomstslag samt med regler om allmänna avdrag. Principiellt gäller att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Från den huvudregeln finns det emellertid undantag. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte har den karaktären. Särskilda regler, s.k. negativ räntefördelning, motverkar att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag hänför lån avseende den privata sfären till näringsverksamheten.

Normalt görs det inte någon prövning av om en utgift varit motiverad eller inte. Ett undantag är utgifter för representation som skall dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten (16 kap. 2 § IL).

Det finns inga uttryckliga bestämmelser om avdrag för sponsring. Däremot finns det ett uttryckligt avdragsförbud för gåvor i 9 kap. 2 § andra stycket IL. Som ett undantag från den principen gäller att företagen i viss utsträckning kan få avdrag för kostnaden för reklamgåvor, representationsgåvor och gåvor som har karaktär av personalkostnader.

Regeringsrätten har bedömt avdragsyrkanden för sponsorbidrag bl.a. i rättsfallen RÅ 2000 ref. 31 I och II och därvid uttalat i huvudsak följande. Med sponsring förstås i regel att ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur. En första fråga att ta ställning till är om sponsringen utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. I fråga om aktiebolag finns det en klar presumtion för att dessa utgifter uppfyller det i 20 § första stycket kommunalskattelagen (numera 16 kap. 1 § IL) uppfylla villkoret för avdragsrätt. Endast i det undantagsfallet att det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande och bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning till detta lagrum.

Saknas anledning att vägra avdrag på den grunden måste man ta ställning till om avdragsrätten faller bort av den anledningen att sponsorerättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor. Något enhetligt gåvobegrepp finns inte. Alla gåvor torde dock kännetecknas av att tre

rekvisit samtidigt är uppfyllda, nämligen förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt, se avsnitt 2.3. Av detta följer att det inte föreligger någon gåva – och därmed inte heller förutsättning för tillämpning av avdragsförbudet – i de fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen.

Motprestationerna kan vara av olika slag. Hänsyn bör inte tas bara till direkta prestationer utan också till tjänster som mer indirekt kommer sponsorn till godo. Det kan t.ex. finnas så stark anknytning mellan sponsorns och mottagarens verksamheter att en av sponsringen möjliggjord ökning av mottagarens verksamhet bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet.

Ett fall av sponsring som faller vid sidan av gåvobegreppet är bidrag som har karaktär av personalkostnad. 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. Förbudet mot avdrag för gåvor träffar till synes inte s.k. reklam- och representationsgåvor. Det torde hänga samman med att förmögenhetsöverföringen normalt sett är ringa och det påtagliga sambandet mellan gåvan och sponsorns näringsverksamhet.

Slutsatsen är att sponsring träffas av avdragsförbudet 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 ersättningen kan ses som indirekta omkostnader i denna. 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.

Vid bedömningen av de konkreta omständigheterna i Procordiamålet ansåg Regeringsrätten att sponsorersättningen till Operan inte skulle drabbas av avdragsförbudet till den del den kunde hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader. Bolaget fick avdrag med ett skönmässigt bestämt belopp, eftersom det inte gick att fastställa hur stor del av ersättningen som belöpte sig på avdragsgilla respektive icke avdragsgilla kostnader. Den del av beloppen som mer allmänt stödde Operans verksamhet var däremot – med hänsyn till avsaknaden av anknytning mellan Procordias och Operans verksamheter – att anse som gåva. I Falconmålet ansåg Regeringsrätten att kravet på anknytning var uppfyllt. Bolaget hade pilgrimsfalken som symbol och varumärke och gav bidrag med förhållandevis blygsamma belopp till två föreningar som arbetade med ett projekt som syftade till att säkra pilgrimsfalkens fortlevnad i Sverige.

2.2 Sponsring

Utgifter för sponsorverksamhet kan med hänsyn till reklamvärdet betraktas som en avdragsgill driftskostnad enligt de allmänna reglerna om avdrag för kostnader. Avdragsrätt förutsätter att bidragsgivaren får en motprestation som står i rimlig proportion till insatsen alternativt att det finns en sådan koppling mellan givarens och mottagarens verksamheter att avdrag ändå får göras. Värdet av uppmärksamhet beaktas vid bedöm-

ningen men publicitet är inte ensamt tillräckligt för avdragsrätt. Sponsorn måste få en motprestation. Han måste också använda den goodwill bidraget ger i reklamsyfte.

Utgifter för sponsring kan också vara avdragsgilla som *personalkostnader*. Motprestationen kan då bestå t.ex. i bidrag till en sportanläggning eller i biljetter till teater- eller idrottsevenemang som den anställde får utnyttja. Sådana biljetter etc. kan också användas för representationsändamål och då bedöms avdragsrätten enligt de regler som gäller för *representation*. Sponsring kan också vara bidrag till *forskning och utveckling* (FoU).

2.3 Avdragsförbudet för gåvor

Avdrag för gåvor har getts vid några speciella tillfällen. Under kriget kunde avdrag vid taxeringen till statlig inkomstskatt ske för gåvor till luftvärnet, luftskyddet, hemvärnet och sjövärns kåren m.m. Avdragsrätten som först infördes för gåvor till luftvärnet och som successivt utsträcktes till andra områden tillkom på förslag av bevillningsutskottet (BevU 1938:20, 1939:20, 1941:17, 1942:25) motiverades var gång av de extraordinära förhållandena. Utskottet poängterade dock att bestämmelserna innebar en uppenbar avvikelse från de principer som ligger till grund för skattelagstiftningen. Vid 1944 och 1945 års taxeringar kunde också avdrag ske för gåvor till internationellt hjälparbete vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Ett annat avsteg från avdragsförbudet fanns i reglerna om avdrag för periodiskt understöd.

Skattelagssakkunniga tog upp frågan om avdragsrätt för gåvor i ett betänkande som lämnades 1956 (jfr prop. 1978/79:160 s. 63). Man ansåg sig inte kunna förorda en sådan ordning. Den skulle inte bara innebära ett avsteg från skatterättsliga principer utan även ge upphov till en mängd skattetvister. Man pekade främst på svårigheterna att närmare ange de organisationer till vilka bidrag borde kunna ges med avdragsrätt. Även kontrollaspekterna framhölls.

I betänkandet Ds B 1977:2 föreslogs avdragsrätt för gåvor till ideella ändamål. Enligt förslaget skulle en fysisk person vid inkomsttaxeringen kunna få avdrag med högst 2 000 kronor för gåvor som lämnats för vissa ideella och humanitära ändamål. Avdragsrätten tog i huvudsak sikte på gåvor till svenska trossamfund samt sådana svenska organisationer som utövade hjälpverksamhet, internationell biståndsverksamhet, som verkade för internationellt samförstånd, arbetade för att bekämpa sjukdomar eller för att förbättra villkoren för sjuka och handikappade. Förslaget remissbehandlades. De remissinstanser som kan sägas företräda skatteadministrationen var genomgående kritiska mot förslaget. Bland de allmännyttiga organisationerna var meningarna delade. Majoriteten tillstyrkte dock att en avdragsrätt infördes.

I prop. 1978/79:160 föreslogs att en begränsad avdragsrätt för gåvor till bl.a. internationell biståndsverksamhet skulle införas. Avdrag skulle ske i form av skattereduktion.

Skatteutskottet (bet. 1978/79:SkU55 s. 67 f.) ansåg inte att förslaget skulle föranleda lagstiftning och föreslog att riksdagen skulle avslå propositionen i denna del. Utskottet uttalade att tanken på att införa en

rätt till avdrag vid beskattningen för gåvor till allmännyttiga ändamål under en lång följd av år avvisats av riksdagen. Såväl principiella och kontrolltekniska skäl som svårigheter att åstadkomma en tillfredsställande gränsdragning mellan organisationer till vilka bidrag kan ges med avdragsrätt och övriga mottagare anfördes. Även om förslaget i propositionen begränsats till att avse organisationer med inriktning på internationell biståndsverksamhet kunde, enligt utskottets mening, den kritik som tidigare avhållit riksdagen från att medverka till en avdragsrätt för gåvor riktas också mot förslaget i propositionen. Riksdagen biföll utskottets förslag (rskr. 1978/79:334).

2.4 Personalkostnader

Har sponsringsbidraget karaktär av personalkostnad träffas det inte av avdragsförbudet för gåvor. Sponsorn kan t.ex. få biljetter till teater- eller idrottsevenemang som den anställde får använda. Det kan också vara fråga om bidrag till idrottsanläggning från en på orten helt dominerande arbetsgivare.

2.5 Representationskostnader

För det fall motprestationen består i att givaren ges möjligheter till representation skall avdragsrätten bedömas utifrån reglerna i 16 kap. 2 § IL. 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 (16 kap. 2 § IL). Avdragsrätten omfattar inte kostnader som är uttryck för personlig gästfrihet. I det enskilda fallet får inte avdrag göras med större belopp än vad som kan anses skäligt. Mera påkostade firmafester kan ha ett sådant drag av personlig gästfrihet att detta utesluter eller reducerar avdragsrätten. Avdrag får inte heller göras för lyxbetonad representation. Enligt Skatteverkets rekommendationer kan lyxbetonad representation anses vara t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål. Ett exempel på det är rättsfallet RÅ 1982 ref. 1:9 där ett företag i ventilationsbranschen inte fick avdrag för gåva av ambulans. Ambulansen hade inget omedelbart samband med den av givaren bedrivna verksamheten och ansågs därför som en ren representationsgåva. Bolaget fick inte avdrag med motiveringen att praxis var restriktiv i fråga om dyrbara gåvor.

De första bestämmelserna som uttryckligen behandlade utgifter för representation infördes 1963 och tillämpades från och med 1964 års taxering (prop. 1963:96, bet. 1963:BevU40, SFS 1963:161). Dessförinnan gavs avdrag enligt allmänna regler. Genom 1963 års lagstiftning preciserades och begränsades avdragsrätten. Syftet var att förhindra missbruk i fråga om rätten till avdrag vid inkomsttaxeringen för utgifter för representation och liknande ändamål. Representationsutgifterna består i allmänhet av just sådana utgifter som regelmässigt är att hänföra till

levnadskostnader (a. prop. s. 48). Bestämmelserna har ändrats vid flera tillfällen, senast 1996 då avdraget för måltidsutgifter bestämdes till högst 90 kronor (prop. 1996/97:109, bet. 1996/97:SkU7, SFS 1996:1399).

Skr. 2002/03:175

2.6 Forsknings- och utvecklingskostnader (FoU)

Bestämmelsen om avdrag för utgifter för forskning och utveckling (FoU) infördes 1970 (prop. 1970:35, bet. 1978/79:SkU18, SFS 1978:974). Dessförinnan bedömdes avdragsrätten enligt allmänna regler. Lagstiftningen motiverades med att praxis ansågs vara alltför restriktiv – främst i fråga om bidrag till FoU. Avdrag kunde som regel fås för kostnader för intern FoU. Däremot var det vanligt med tvister avseende avdragsrätten för extern FoU. Den önskade uppmjukningen åstadkoms genom att det enligt den nya bestämmelsen, som nu finns i 16 kap. 9 § IL, endast krävdes att forskningen ”har eller kan antas få betydelse” för rörelsen för att avdragsrätt skall föreligga.

I samband med skattereformen konstaterades (prop. 1989/90:110 s. 612) att den generella utvidgningen av avdragsrätten gett åsyftat resultat. Man hänvisade därvid till utgången i ett antal förhandsbesked (RÅ 1973 A 118), RÅ 1976 ref. 105 och RÅ 1987 not. 440). I Skattenytt 1993 (s. 729 f.) finns en genomgång av rättspraxis från tiden efter 1970 års lagstiftning. Utöver domar från Regeringsrätten återges inte några överklagade förhandsbesked. Den slutsatsen kan dras att avdragsrätt som regel torde föreligga – utan någon egentlig prövning av forskningens betydelse för företaget – när forskningen sker inom den näringsgren där företaget har sin verksamhet.

FoU omfattar grundforskning, tillämpad forskning och utvecklingsarbete. Grundforskning är att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer utan någon bestämd tillämpning i sikte. Tillämpad forskning är att systematiskt och metodiskt söka efter ny kunskap och nya idéer med en bestämd tillämpning i sikte. Med utvecklingsarbete avses att systematiskt och metodiskt utnyttja forskningsresultat och vetenskaplig kunskap och nya idéer för att åstadkomma nya produkter, nya processer, nya system eller väsentliga förbättringar av redan existerande sådana. Det innebär att kostnader för löpande underhåll av existerande produkter, processer och system inte omfattas av avdragsrätten. Den får i stället bedömas med ledning av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL.

Forskningsverksamheten behöver inte vara av teknisk eller naturvetenskaplig natur för att grunda rätt till avdrag. Den kan enligt uttalande i förarbeten (a. prop. s. 32 f.) avse förbättrad administration och distribution, organisatoriska förändringar, förbättrade metoder för planering, kontroll etc. Det kan också vara fråga om kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi, arbetshygien och arbetsskydd m.m. FoU är med andra ord ett mycket vidsträckt begrepp och det krävs inte mer för avdragsrätt än att den skattskyldige har ett rimligt intresse i sin näringsverksamhet av det utförda arbetet.

Enligt bokföringsnämndens rekommendationer (BFN R 1) bör utgifter för FoU-arbeten som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer.

Föreningen Kultur och Näringsliv har undersökt hur utgifter för sponsring behandlas i Danmark, Storbritannien, Tyskland och Frankrike.

Avdragsrätten i de undersökta länderna är enligt studien utformad på ett sätt som påminner om den svenska. En viktig skillnad är att man inte i något av de andra länderna gör skillnad på direkta och indirekta motprestationer. En annan skillnad är att samtliga undersökta länder har någon form av avdragsrätt för gåvor. Saknas motprestation kan en utgift för sponsring ändå anses vara en avdragsgill gåva. Det finns inte heller något krav på koppling mellan sponsorns och mottagarens verksamhet. Sammanfattningsvis beskrivs regelsystemet i de olika länderna på följande sätt.

Danmark

I den danska lagstiftningen finns inga bestämmelser som reglerar avdragsrätt för sponsring. Däremot finns en bestämmelse som reglerar avdragsrätten för reklamutgifter. Sådana utgifter är avdragsgilla om de står i rimlig proportion till reklamvärdet. Det görs inte någon skillnad mellan direkta och indirekta motprestationer. Bedömningen utgår från att kommersiellt motiverade reklamkostnader är avdragsgilla oavsett om reklamen består i en reklamskylt eller i att sponsorn får rätt att utnyttja mottagarens image i olika sammanhang. Rättspraxis uppfattas enligt studien som mycket generös. I de fall avdrag har nekats har de i de flesta fall rört sig om små verksamheter där det funnits en koppling mellan ägarens fritidsintressen och föremålet för sponsringen.

Den danska lagstiftningen innehåller också regler som gör det möjligt att i viss begränsad omfattning få avdrag för gåvor till välgörande ändamål eller till att betala löpande driftskostnader hos vissa specifikt uppräknade föreningar och stiftelser.

I studien görs den bedömningen att det i princip inte är någon större skillnad mellan den danska och den svenska regleringen av frågan. Däremot anser man att praxis i Danmark på ett mycket bättre sätt anpassat sig till det moderna samhällets markandsföringsmetoder i det att man tillerkänner imageskapande sponsring samma kommersiella värde som traditionell reklam via annonser eller reklamskyltar.

Storbritannien

Utgifter för sponsring får dras av om de är "wholly and exclusively for the purpose of the trade". Enligt studien räcker det med en indirekt motprestation för att utgiften skall vara avdragsgill. Därutöver finns bestämmelser som tillåter avdrag för donationer, gåvor och s.k. patronage till allmännyttiga föreningar. Reglerna om avdragsrätt för gåvor infördes i april 2000. Mottagarna är normalt inte skattskyldiga för gåvorna.

De tyska reglerna påminner om övriga undersökta länders regler. Utgiften är således avdragsgill om den är en driftskostnad. Motprestationen skall stå i rimlig proportion till utgiften men det spelar ingen roll om den är direkt eller indirekt. Praxis uppfattas som förhållandevis liberal. Även i Tyskland finns möjlighet att göra avdrag för gåvor till allmännyttiga ändamål. Avdragsrätten är begränsad till 2 promille av omsättningen för företaget.

Frankrike

Under 1987 infördes i Frankrike en lag för ”utvecklandet av sponsring”. Sponsring kan ske på olika sätt.

Gåvor är avdragsgilla. En gåva får inte överstiga 2,25 promille av givarens (företag) omsättning. Sker gåvan till allmännyttigt ändamål är gränsen satt till 3,25 promille av omsättningen. En förutsättning för avdragsrätt var fram till april 2000 att det inte fick förekomma någon motprestation från mottagarens sida. Regeln var svår att upprätthålla. Numera accepteras begränsade motprestationer. Enligt praxis får motprestationen inte överstiga 25 procent av gåvans värde.

Det går att göra avsättningar till företagsanknutna fonder med kulturella ändamål. Avsättningarna är avdragsgilla enligt samma regler som gäller för gåvor.

Företag kan köpa konst med avdragsrätt. Sker inköpet från en levande konstnär kan värdepappersavdrag göras med 10 procent av inköpsvärdet. Även i annat fall kan värdepappersavdrag göras men då krävs också att konstverket överlämnas till staten vid tioårsperiodens utgång.

Utgifter för sponsring är avdragsgilla på samma sätt som driftskostnader i övrigt. En motprestation som motsvarar utgiften krävs men enligt studien är det tillräckligt om den är imageskapande.

3 Överväganden

3.1 Kritiken och skatteutskottets framställan

Sponsringsföreningen beskriver sponsring som associationsmarknadsföring; en affärsmässig metod för kommunikation, marknadsföring och försäljning. Enligt föreningen bygger sponsring på ett kommersiellt avtal mellan (normalt) två parter där ett företag betalar för kommersiella rättigheter att utnyttja en association med t.ex. ett evenemang, en person, organisation, ett projekt etc.

Sponsring är ett vanligt inslag i företagets marknadsföring. För avdragsrätten spelar det ingen roll om det är idrott eller kultur som sponsras. Även om det inte görs gällande att sponsring av kultur rent formellt behandlas annorlunda än sponsring av idrott är många kritiska till skattereglernas utformning. Kritikerna anser att kultursponsringen missgynnas på grund av kravet på direkta motprestationer och på grund av att indirekta motprestationer inte sägs beaktas i tillräcklig grad. De

framhåller att kultursponsring sker i annorlunda former och med delvis andra syften än idrottssponsring. Det huvudsakliga värdet en sponsor normalt betalar för är värdet av det renommé man "lånar" och de goda associationer det ger hos sponsorföretagets kunder (jfr SN 1995 s. 268 ff.).

Föreningen Kultur och Näringsliv skriver i en jämförande studie om avdragsrätt för kultursponsring i Sverige, Danmark, Storbritannien, Tyskland och Frankrike att såväl näringsliv som kulturliv hade stora förhoppningar på att Regeringsrätten i Procordiamålet skulle klarlägga rättsläget beträffande avdragsrätten för sponsring. Enligt föreningens uppfattning blev det inte så. Föreningen anser att en betydande osäkerhet kommer att finnas kvar i ett stort antal fall och att det förefaller sannolikt att man inte kan hoppas på en enhetlig rättstillämpning eftersom Regeringsrättens dom i många avseende är både otidsenlig och svåräst. Kultursponsring är i stor utsträckning av imageskapande karaktär. Regeringsrättens dom innebär att kulturen inte kommer att få del av näringslivets marknadsföringspengar i samma utsträckning som t.ex. idrotten och andra tänkbara mottagare av sponsring. Reklamskyltar m.m. är något som enligt föreningen fungerar på idrottsarenor men knappast i någon större utsträckning i konsertsalar, teatrar, museer och andra liknande institutioner. Varken näringsliv eller kulturliv har efterfrågat denna typ av motprestationer utan näringslivet har, precis som Procordia gjorde, bedömt att det kommersiella värdet av imageskapande sponsring är minst lika högt som annan typ av reklam.

Kritik mot skattereglerna och praxis på området har under de senaste åren även förts fram i motioner, frågor och interpellationer.

Skatteutskottet anser att det finns anledning för regeringen att pröva om inkomstskattelagens regler har en alltigenom ändamålsenlig utformning när det gäller avdrag för utgifter i samband med sponsring. Utskottet anför:

"Det har bl.a. framhållits att sponsring som är ägnad att förbättra ett företags image i en kundgrupp inte beaktas tillräckligt i gällande rätt. Regeringen bör [...] pröva om reglerna behöver göras tydligare för att det skall vara lättare att i förväg bedöma den skattemässiga behandlingen av en sponsring. En utgångspunkt för prövningen bör vara att reglerna skall vara neutrala med avseende på vilket ändamål som sponsringen avser, och undersökningen bör belysa om även en indirekt koppling mellan sponsorns och sponsormottagarens verksamheter skulle kunna godkännas. Det bör också vara en utgångspunkt att principen om avdragsförbud för gåvor skall ligga fast."

Skatteutskottet framhåller att en särreglering för sponsring skulle behöva utformas så att andra regler i inkomstskattelagen, t.ex. avdragsbegränsningarna för representation, inte åsidosätts genom att kostnaderna dras av som sponsorbidrag.

Regeringens bedömning: Det bör inte införas särskilda regler som tar sikte på avdrag för utgifter för sponsring. Skatteverket bör i rekommendation ange närmare riktlinjer för bedömningen av avdragsrätten.

Skälen för regeringens bedömning: Regeringen delar utskottets ståndpunkt att avdragsförbudet för gåvor skall ligga fast. Med beaktande härav och vad utskottet i övrigt har anfört gör regeringen följande bedömning.

Den generella regeln i 16 kap. 1 § IL om att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av kan i sig inte sägas vara otydlig eller brista i neutralitet. Det förhållandet att det av olika skäl ibland kan vara svårt att förutse om en utgift är avdragsgill eller inte står inte i något motsatsförhållande till den uppfattningen. Tillämpningen av rättsregler förutsätter i de allra flesta fall att det görs bedömningar. För nya slag av utgifter är förutsebarheten av naturliga skäl sämre eftersom det inledningsvis saknas vägledande rättspraxis. Sponsring är en förhållandevis ny företeelse. I fråga om utgifter för sponsring uppkommer många gränsdragningsfrågor, framför allt gränsdragningen mot gåvor. I de fall sponsorbidraget inte träffas av förbudet mot avdrag för gåvor gör motprestationernas vitt skilda karaktärer att avdragsrätten inte enbart kan bedömas med ledning av huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. Man måste ta hänsyn till även andra bestämmelser, t.ex. de om avdrag för representation.

Vissa typer av utgifter är, som framgått ovan, särskilt reglerade. Så finns det t.ex. särskilda avdragsregler för utgifter för representation och för FoU. Reglerna om avdrag för representation är restriktivare än huvudregeln. Den typen av utgifter har ofta karaktär av levnadskostnader och den strängare bedömningen kan motiveras av intresset att förhindra missbruk av den generella avdragsrätten. I fråga om utgifter för FoU förhåller det sig tvärtom. Här var motivet bakom lagstiftningen att man ville åstadkomma en uppmjukning av en rättstillämpning som ansågs vara väl restriktiv eftersom den bara godtog intern FoU. Det åstadkoms genom att kravet på samband mellan utgiften och verksamheten mjukades upp. För avdrag är det tillräckligt om forskningen "har eller kan antas få betydelse" för rörelsen. Så torde regelmässigt vara fallet när forskningen sker inom den näringsgren där företaget har sin verksamhet. Något krav på att utgiften faktiskt genererar intäkter i verksamheten ställs inte.

I fråga om utgifter för sponsring görs framför allt gällande att det är kravet på direkta motprestationer som är det stora problemet. Indirekta motprestationer, dvs. sponsring som är ägnad att förbättra ett företags image, beaktas enligt kritikerna inte tillräckligt i gällande rätt. I de av Föreningen Kultur och Näringsliv undersökta länderna synes inte göras någon skillnad mellan direkta och indirekta motprestationer i rättstillämpningen. Det måste ses mot bakgrund av att samtliga länder hade någon form av avdragsrätt för gåvor. Distinktionen blir mindre viktig då.

Man bör emellertid, med bibehållen respekt för förbudet mot avdrag för gåvor, i praxis kunna beakta imageskapande sponsring i högre

utsträckning. Eftersom sponsring är en jämförelsevis ny företeelse finns endast ett fåtal vägledande avgöranden från Regeringsrätten. Nuvarande rättsregler hindrar inte att rättsutvecklingen följer utvecklingen inom företagen och går mot en större öppenhet i fråga om motprestationens karaktär. Utgången i de tidigare behandlade Procordia- och Falconmålen hindrar inte heller motprestationer av olika karaktär. Som framgår av dessa rättsfall räknas som motprestationer inte endast direkta sådana, utan även indirekta sådana. Till den del sponsorersättningen går att hänföra till t.ex. lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader har sponsorn erhållit en direkt motprestation. Sponsorn sägs få en indirekt motprestation t.ex. när sponsorbidraget avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningen kan ses som indirekta omkostnader i denna. Den närmare kopplingen mellan verksamheterna måste med nödvändighet bedömas från fall till fall, dvs. i rättstillämpningen.

Om kravet på att sponsorn åtminstone skall få en indirekt motprestation skulle efterges skulle den reella följden vara att gränsen för avdragsförbudet för gåvor suddas ut och blir omöjlig att upprätthålla. Vidare skulle en ordning där det rent imageskapande inslaget i förhållandet mellan sponsorn och den sponsrade gavs helt avgörande betydelse framför frågan om sponsorn har erhållit någon direkt eller indirekt motprestation ge upphov till betydande bedömningssvårigheter. Frågan skulle då uppstå vilka krav man skall ställa på den som tar emot bidraget, dvs. vilken mottagare som förbättrar sponsorns goodwill eller bidrar till dennes image. Om direkta eller indirekta motprestationer erhålls och ingår i sponsorns marknadsföring eller reklam finns inget hinder mot att, vid värderingen av motprestationerna, beakta att de ingår i ett sammanhang som gör att sponsorn kan erhålla värden utöver de som ligger i de enskilda motprestationerna, värderade som om de hade köpts anonymt på marknaden från vilket företag som helst som tillhandahåller motsvarande tjänster och nyttigheter. Sådana mervärden är naturligtvis svåra att uppskatta och skälighetsbedömningar torde inte sällan behöva göras, vilket normalt också är vad som sker i praktiken.

Nuvarande regler och rättspraxis hindrar enligt regeringens mening således inte att det i det enskilda fallet görs en nyanserad bedömning av sponsorns rätt till avdrag och att hänsyn därvid tas till vad som i jämförelse med andra kostnader i näringsverksamheten utgör särdrag i fråga om sponsring. Reglerna i sig får sägas vara såväl ändamålsenliga som neutrala i fråga om sponsring i jämförelse med andra kostnader.

Det har framhållits att domarna i Procordia- och Falconmålen är svåra att tolka med följd att osäkerhet råder bl.a. beträffande vad som gäller vid imageskapande sponsring. Regeringen har förståelse för att det kan upplevas som svårt att i olika situationer förutse om avdrag får göras och i så fall med vilket belopp. Det är emellertid mycket svårt att i lagtext, som måste ha en generell utformning, precisera vari en direkt eller indirekt motprestation skall bestå eller hur denna skall värderas. Vidare skulle det, såsom skatteutskottet framhåller, vid en särreglering av avdragsrätten för sponsring vara nödvändigt att utforma en sådan bestämmelse så att andra regler i inkomstskattelagen inte åsidosätts, t.ex. avdragsförbudet för gåvor och avdragsbegränsningarna för representationsutgifter. En särreglering som endast tar sikte på företags rätt till

avdrag för sponsring skulle behöva omgärdas av regler som förhindrar missbruk som består i att bidrag som inte är avdragsgilla för en fysisk person (företagsledare) i stället dras av i företaget och så att en sådan regel inte mer allmänt skulle kunna utnyttjas för att göra avdrag för privata levnadskostnader genom att detta sker genom företaget. Om en särreglering som tar sikte på indirekta motprestationer införs finns risk att avdragsförbudet för gåvor urholkas. Det är av samma anledning svårt att lagstiftningsvägen föreskriva att en indirekt koppling mellan sponsorn och mottagarens verksamheter skall kunna godkännas. Den sortens hänsynstaganden tillgodoses normalt genom rättstillämpningens utveckling.

Förutom att det i princip är omöjligt att utforma regler om avdragsrätt som utesluter gränsdragningsproblem och som samtidigt är så flexibla att de täcker alla fall där avdrag skall få göras finns påtagliga risker med detta. För detaljerade regler leder ofrånkomligen till att vissa utgifter som egentligen borde få dras av inte blir avdragsgilla. En särreglering av avdragsrätten för sponsring låser rättsläget och rättstillämpningen till de i lagtexten angivna kriterierna. Den naturliga rättsutveckling som sker i rättstillämpningen genom hänsynstagande till utvecklingen i företagen och samhället kommer att förhindras. Risken är överhängande att en lagreglering får motsatt effekt i förhållande till vad som avsetts. Trots de tolkningssvårigheter en generell lagstiftning kan medföra är en sådan enligt regeringens mening ändå att föredra framför en mer detaljrik lagstiftning, som inte skulle komma till rätta med tolkningsproblemen men hindra rättsutvecklingen. Ett sätt att komma till rätta med tolkningssvårigheter är att Skatteverket utfärdar rekommendationer på området. Sådana kan ange typiska situationer när avdrag bör erhållas och riktlinjer för storleken av godtagbara belopp. Rekommendationer har i förhållande till lagstiftning den fördelen att de kan ta hänsyn till en kontinuerlig utveckling på rättsområdet i stort. Skatteverket kommer först i kontakt med företagen och är genom sin kunskap om företagens förhållanden väl lämpat att utforma rekommendationer på området. Regeringen har inhämtat att Skatteverket avser att se över rekommendationerna på området. Regeringen å sin sida avser att följa hur utvecklingen på området fortskrider.

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 23 juni 2004

Närvarande: statsrådet Engqvist, ordförande, och statsråden, Sahlin, Östros, Messing, Lövdén, Ringholm, Sommestad, Karlsson, Lund, Nykvist, Nuder, Björklund, Jämtin

Föredragande: statsrådet Ringholm

Regeringen beslutar skrivelse 2003/04:175 Avdrag för s.k. sponsring.