

<b>Målnummer:</b>	2982-96	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2000-04-10		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om avdrag för sponsring av Operan (I) och projektet Pilgrimsfalk (II). Inkomsttaxering 1992 respektive 1990.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• I: 20 § och 23 § kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• II: 20 § och 29 § kommunalskattelagen (1928:370)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1976 ref. 127 I och II</li><li>• RÅ 1982 1:9</li></ul>		

---

**REFERAT****I.**

Procordia AB samt dess dåvarande dotterbolag KabiVitrum AB och Swedish Tobacco Group AB - i fortsättningen gemensamt benämnda Procordia - träffade den 2 juni 1989 ett avtal om sponsring med Kungliga Teatern AB (Operan).

I avtalet anges inledningsvis att Operan och Procordia har träffat avtal om huvudsponsorskap för Operans internationella verksamhet på de villkor som anges i avtalet. Vidare innehåller avtalet sammanfattningsvis följande. Procordia ges rätt att i sin marknadsföring omnämna att Procordia är huvudsponsor för Operans internationella verksamhet. Procordia disponerar utan extra kostnad fem egna föreställningskvällar på Operan per år. Föreställningarna kan helabonneras eller platserna utnyttjas i önskad omfattning. Möjligheter att anordna olika former av mottagningar finns. Vid helabonnerad föreställning ställs hela operahuset till förfogande, i annat fall något av representationsrummen. Procordia erhåller utan extra kostnad sex biljetter på fasta platser med bästa placering reserverade till samtliga föreställningskvällar på stora scenen. Om dessa ej utnyttjas får de disponeras av Operan. Procordia erhåller därutöver tjugo biljetter till varje premiärföreställning på Operan (Operan anges ha cirka sex premiärer per år). I anslutning till premiärföreställningarna finns möjligheter att anordna mottagningar för gästerna. I anslutning till föreställningsverksamheten disponerar Procordia i mån av tillgång utrymmen för representation. Det praktiska genomförandet och kostnaden för detta i samband med mottagningar och sammankomster ingår i erbjudandet. Kostnader för mat och dryck i samband med den egna representationen svarar Procordia för. Inom ramen för samarbetet mellan Procordia och Operan finns möjligheter till egna evenemang. Vart tredje år kan en galakväll på Operan arrangeras endast för Procordia med gäster. Operan ger denna festföreställning som tack till sin huvudsponsor. I erbjudandet ingår biljetter och det praktiska genomförandet av arrangemanget. I samband med Operans utlandsturnéer erhåller Procordia möjligheter till marknadsföring och representation. Detta innebär att Procordia vid Operans turnéer erhåller biljetter till föreställningarna, inbjudan till eventuella mottagningar samt möjligheten att själv arrangera mottagningar. För genomförandet av Procordias evenemang under turnéerna äger fyra personer rätt att delta utan extra kostnad. Procordia erhåller tjugo biljetter (utöver de fasta platserna) till varje opera- eller balettpremiär med internationell artist, som genomförs som ett led i Operans samarbete med Procordia för den internationella verksamheten. Ett marknadsförings- och profilprogram för samarbetet skall utarbetas. Som en del av marknadsföringsprogrammet skall en annonskampanj genomföras, massmediakontakter kartläggas, en

informationskrift sammanställas och reklamaktiviteter utarbetas. Procordia förbinder sig att inte vidta marknadsföringsåtgärder innefattande omnämnande av Operan eller dess verksamhet utan att i förväg ha tillställt Operan materialet rörande marknadsföringsåtgärder för godkännande. De tre bolagen erhåller vardera ett en tavla eller skulptur som symboliserar samarbetet mellan Procordia och Operan. I operahusets entré placeras en tavla med information om Procordias samarbete med Operan. På denna tavla redovisas också tidsperioden för samarbetet. Förutom exponering i operahuset erhåller Procordia exponering på informationsmaterial enligt en överenskommen plan som skall utarbetas i samråd. Avtalet gäller fr.o.m. den 1 december 1989 t.o.m. den 31 december 1994. Procordia erlägger 9 mkr per kalenderår. Av detta belopp betalar vardera ett av bolagen 3 mkr. Beloppet indexeras med konsumentprisindex.

Skattemyndigheten i Stockholms län vägrade vid inkomsttaxeringen 1992 Pharmacia AB (tidigare Procordia AB) avdrag för 3 327 000 kr som bolaget betalat till Operan i enlighet med avtalet.

Bolaget överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut och yrkade att bolagets taxering skulle fastställas i enlighet med avlämnad självdeklaration.

Länsrätten i Stockholms län (1996-06-19, ordförande Engström) yttrade: I skattelagstiftningen saknas särskilda bestämmelser om avdrag för s.k. sponsring. I flera motioner som behandlats av skatteutskottet har framförts förslag om att reglera frågan. Utskottet, vars ställningstagande blivit riksdagens beslut, har avvisat motionsyrkandena med hänvisning bl.a. till att allmännyttiga och liknande ändamål i första hand bör främjas genom direkta bidrag av allmänna medel och inte genom lättnader vid beskattningen. Vidare har hänvisats till de gränsdragningsproblem en avdragsrätt för bidrag till kulturella och allmännyttiga ändamål skulle medföra samt till det stöd ideella organisationer redan åtnjuter i form av såväl direkta bidrag som lättnader i beskattningen. I sammanhanget har dock utskottet erinrat om att kostnader för sponsorverksamhet torde vara av den arten att de med hänsyn till det goodwill- och reklamvärde sådan verksamhet kan ha för ett företag inte sällan borde kunna hänföras till vid taxeringen avdragsgilla driftkostnader. - För att avdrag skall medges för sponsring måste således de allmänna förutsättningarna för avdrag för driftkostnader i 20 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, vara uppfyllda. Avgörande är således om syftet med bidraget är att givaren på kort eller lång sikt får nytta i form av motprestationer vilka kan förväntas medföra bibehållna eller ökade intäkter i den bedrivna verksamheten. I detta ligger ett krav på samband mellan givarens verksamhet och motprestationen. Saknas motprestation eller står denna inte i rimlig proportion till bidraget anses bidraget helt eller delvis utgöra gåva, för vilket avdrag ej medges. Om sponsorbidraget utgör driftkostnad kan det vanligen hänföras till reklam- eller PR-kostnader, personalkostnader, representationskostnader eller kostnader för forskning och utveckling. Det ankommer på den skattskyldige att visa att frågan är om avdragsgilla driftkostnader. - De motprestationer i form av reklam och PR som bolaget erhållit i utbyte mot lämnade bidrag är att i Operahusets entre placerats en tavla med information om bolagets samarbete med Operan, att på Operahusets ljusstavla informerats om samarbetet vid vissa föreställningar, att bolagets namn funnits med i programblad vid vissa föreställningar, att bolaget kunnat distribuera folder om samarbetet i samband med vissa föreställningar samt att bolaget omnämnts i Operans dagspressannonsering. I sambandsavtalet ges bolaget vidare rätt att i sin marknadsföring omnämna att bolaget är huvudsponsor för Operans internationella verksamhet. Bolaget har inte, såvitt framkommit, i någon nämnvärd omfattning gentemot en bredare allmänhet utnyttjat denna rätt. - Enligt länsrättens mening kan de uppgivna motprestationerna inte anses ha ett sådant reklamvärde att det därmed förtar bidraget dess huvudsakliga karaktär av gåva. Det i målet ifrågasvarande bidraget till Operan förete likheter med sådana bidrag till allmännyttiga ändamål för vilka avdragsrätt inte föreligger. Även donationer kan antas påverka ett företags goodwill men är ändå inte avdragsgilla. Att bolaget stöder

Operan kan möjligen ge bolaget ett gott anseende eller ett visst goodwillvärde, men torde inte härigenom innebära att bidraget direkt kan hänföras till reklamkostnad för bolaget. - Avtalet ger vidare bolaget rätt till egna föreställningar, fasta platser, biljetter, tillgång till representationslokaler och möjligheter att anordna egna evenemang. Mot bakgrund härav och med hänsyn till uppgifterna i målet om de faktiska aktiviteterna inom ramen för samarbetet mellan bolaget och Operan framgår att bidraget till viss del skulle kunna vara avdragsgillt såsom representation. Eftersom bolaget, trots förfrågan, inte inkommit med något underlag som möjliggör en bedömning av eventuella representationskostnader, kan avdrag i denna del inte heller medges. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1998-02-20, Wennerholm, Belfrage) yttrade: I 24 § KL stadgas att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i KL. Av 2 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt (1947:576), SIL, framgår bl.a. att dessa bestämmelser också tillämpas vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av SIL. I punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL anges att för skattskyldig som har haft ordnad bokföring beräkningen av inkomst skall ske på grundval av hans bokföring. - Dessa bestämmelser innebär att om bokföringen gjorts i enlighet med vad civil lag föreskriver beskattningen skall grundas på den skattskyldiges bokföring. Undantag härifrån gäller endast om skattelag stadgar annat. - Skattemyndigheten har medgivit att bidraget företagsekonomiskt varit riktigt. - Kammarrätten konstaterar inledningsvis att skäl saknas att anta annat än att bokföringen skett i enlighet med gällande regler. Frågan blir då om någon skatteregel hindrat yrkat avdrag. De bestämmelser som här kan komma i fråga är de på vilka länsrätten grundat sitt ställningstagande, nämligen förbudet mot avdrag för gåva och bestämmelserna om begränsning av avdragsrätten för representation. - Avgörande för frågan om bidraget kan anses vara en gåva är om bolaget erhållit en motprestation som svarar mot storleken av bidraget. Om så inte är fallet är bidraget helt eller delvis att anse som en gåva. Gåva förutsätter direkt eller indirekt en gåvoavsikt. För frågan om en sådan avsikt förelegat bör beaktas det som bolaget har uppgivit om skälet till bidraget, Bolaget har i denna del uppgett följande. Bolaget hade ett behov av att förbättra sitt renommé. Det förknippades alltför mycket med det gamla AB Statsföretag. Med hänsyn till att bolaget var ett s.k. konglomeratbolag med bl.a. produkter för vilka reklam i vissa fall var omöjlig eller i vart fall för vilka reklamöjligheterna var starkt begränsade ansåg bolagets styrelse att kultursponsring skulle vara ett effektivt medel att förbättra bolagets anseende. Avtalet med Operan skrevs på fem år, eftersom man såg det som ett projekt som först på sikt skulle ge resultat för bolaget. Att syftet med satsningen inte kommit till klarare uttryck i avtalet berodde på då rådande stämningar. Bolaget fruktade att på grund av motstånd från artister och opinionsgrupper något avtal inte skulle komma till stånd om avtalet kunde uppfattas som ett försök att styra Operans verksamhet. - Enligt kammarrättens mening finns det inte anledning att ifrågasätta det som bolaget har uppgivit om syftet med bidraget. Detta talar mot att en gåvoavsikt förelegat. För att trots detta en sådan avsikt skulle ha förelegat måste det finnas objektiva omständigheter som med viss styrka talar för att en sådan avsikt ändå indirekt förelegat. Så skulle t.ex. kunna vara fallet om beloppet framstår som oproportionellt stort eller i synnerhet om motprestationen inte står i rimlig proportion till det utgivna beloppet. I förevarande fall är det fråga om ett bolag i en koncern med mångmiljardomsättning. Beloppet i sig kan därför inte utvisa någon gåvoavsikt. Härfter återstår frågan om den motprestation bolaget fått står i rimlig proportion till det utgivna beloppet. Denna bedömning medför avsevärda svårigheter, eftersom motprestationen inte i avtalet definierats med den stringens som varit önskvärd. Kammarrätten anser sig dock böra godta de skäl som bolaget anfört härför och som

sammanfattningsvis återgivits ovan. Bolaget har lagt ner stora resurser på att utvärdera den erhållna prestationen och därvid funnit att alternativkostnaden för att uppnå eftersträvd effekt skulle - åtminstone inledningsvis - blivit dubbelt så stor. Att göra en sådan utvärdering är givetvis vanskligt. Kammarrätten, som anser att försiktighet måste iakttas med att frångå ekonomiska bedömningar som ett företag gjort, finner att i förevarande fall tillräckliga skäl inte föreligger att underkänna bolagets värdering av motprestationens värde. - Kammarrätten finner således att syftet med bidraget har varit att - förutom att förbättra bolagets goodwill - påverka personer med bestämmande inflytande över avsättningen av koncernens produkter. Att motprestationen huvudsakligen varit indirekt inriktad på varuförsäljning kan, enligt kammarrättens mening, under de av bolaget angivna förhållandena inte vara skäl nog att vägra avdrag när som i detta fall åtgärden i förlängningen syftar till bättre marknadsförutsättningar för bolaget. Kammarrätten finner således att bolagets bidrag i och för sig kan vara en avdragsgill driftkostnad. - Kammarrätten har slutligen att ta ställning till om beloppet skall anses avdragsgillt i sin helhet eller endast till viss del. Skattemyndigheten har gjort gällande att sponsringen delvis utgjort representation och att bolaget inte visat sig berättigat till avdrag för sådana kostnader. - Kammarrätten gör i denna del följande bedömning. - Det bör inte komma i fråga att i form av sponsring medge avdrag för en kostnad som i sig inte är avdragsgill. I nu aktuellt fall ingår emellertid de delar som skulle kunna anses som representation i en helhet där nämnda delar knappast kan undvaras utan att effekten av åtgärderna i stora delar skulle gå förlorad. Kammarrätten finner därför inte skäl att bryta ut kostnaderna i den delen. Bolagets överklagande skall således bifallas såvitt avser yrkande om avdrag för bidrag till Operan. - Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar att bolaget skall medges avdrag för bidrag till Operan med 3 327 000 kr.

Referenten t.f. assessorn Calander var skiljaktig och anförde: I likhet med majoriteten finner jag inte skäl ifrågasätta att bolagets bokföring överensstämmer med bokföringslagens bestämmelser. Beskattningen skall därmed grundas på bokföringen om inte skattelag stadgar annat. - Bestämmelser om avdrag för sponsring saknas i skattelagstiftningen. Frågan har berörts av skatteutskottet vid flera tillfällen i anledning av motioner om lagstiftning på området. Skatteutskottet har därvid yttrat bl.a. följande (SkU 1996/97:13 s. 34). Utgifter för sponsring kan i vissa fall vara avdragsgilla som driftkostnader med hänsyn till det reklamvärde och goodwillvärde som sponsorverksamheten kan innebära för ett företag. En grundläggande förutsättning är då att sponsorn får en motprestation som står i rimlig proportion till insatsen. Utan motprestation torde bidraget bli betraktat som gåva för vilken avdragsrätt inte föreligger. - De bestämmelser i skattelagstiftningen som skulle kunna hindra yrkat avdrag är förbudet mot avdrag för gåvor och begränsningen i avdragsrätten för representationskostnader. - Bolaget har gjort gällande att gåvoavsikt inte förelegat och det finns flera omständigheter som stöder detta, t.ex. att bolaget låtit göra omfattande utvärderingar av bidragets effekt. För att avdragsgill driftkostnad skall anses föreligga måste emellertid Operans motprestation stå i rimlig proportion till bidraget. Bolagets bidrag utgör ett i absoluta tal relativt stort belopp. Motprestationen framgår av det avtal som tecknats och skall delas mellan tre bolag i koncernen, vilka har delvis olika behov av marknadsföring. Enligt min mening står inte den motprestation som lämnats av Operan i sådan proportion till bolagets bidrag att detta kan anses utgöra en avdragsgill driftkostnad. Bidraget blir därmed att betrakta som en icke avdragsgill gåva. - Jag gör samma bedömning som länsrätten såvitt avser frågan om avdrag för representationskostnader. - Bolagets överklagande skall således avslås.

Riksskatteverket (RSV) överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att bolaget inte skulle medges avdrag för sponsorbidragen om 3 327 000 kr till Operan. RSV anförde bl.a. följande. Skattelagstiftningen saknar direkta regler om avdrag för sponsring. Avdragsrätten måste därför bedömas enligt de allmänna förutsättningarna för avdrag för omkostnader i 20 § KL. Bedömningen skall ske

utifrån innehållet i avtalet med Operan och med beaktande av hur samarbetet faktiskt har utövats. Av avtalet framgår att Operans motprestationer i form av reklam och PR varit obetydliga och huvudsakligen inneburit ett befrämjande av bolagets representationsmöjligheter. Bolaget har inte, utöver vad som avtalats, utnyttjat sin ställning som sponsor i resultatfrämjande syfte. I den mån bolagets goodwill och renommé förbättrats genom sponsorskapet är detta en följd av den omfattande representation som utövats på Operan. Av en utvärdering bolaget låtit göra framgår inte att bolagets förbättrade image skulle vara en direkt följd av bidragen. Av utvärderingen framgår endast att till Operan inbjudna gäster och kunder påverkats positivt. Det är således inte bidragen i sig utan den utövade representationen som gett effekt. RSV anser att representationsdelen skall brytas ut och bedömas enligt de speciella avdragsregler för representation som finns i KL. Den utövade representationen har inte visats vara avdragsgill. Värdet av avtalade motprestationer i form av reklam och marknadsföring står inte i någon rimlig proportion till bidragens storlek. Denna del av bidragen har utgjort icke avdragsgilla gåvor.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Kultursponsring är en marknadsföringsåtgärd som till sitt syfte inte skiljer sig från andra marknadsföringsformer. I förevarande fall bedömde bolaget att sponsring av Operan var den marknadsföringsåtgärd som jämfört med andra alternativ skulle passa bolagets profil bäst. I målet är ostridigt att bolagets avtal med Operan varit företagsekonomiskt riktigt och att kostnaden således varit en driftkostnad i rörelsen. Betalningarna har bolagsrättsligt behandlats som kostnader i verksamheten och inte som vederlagsfria gåvor. Enligt 12 kap. 6 § aktiebolagslagen (1975:1385) skall beslut om gåva till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål fattas av bolagsstämman. Hade bolagets revisorer och/eller aktieägare betraktat sponsringen som en vederlagsfri gåva till ett allmännyttigt ändamål, hade de inte tillstyrkt respektive medgett styrelsen ansvarsfrihet. Det är således uppenbart att sponsringen av Operan varit affärsmässigt betingad och att kostnaderna i sin helhet syftat till att öka försäljningen av bolagets produkter. Mot denna bakgrund finns det ingen grund för att vägra avdrag för kostnaderna. Det skatterättsliga gåvobegreppet överensstämmer med det civilrättsliga. För att en rättshandling skall kunna klassificeras som gåva krävs därför att givaren haft gåvoavsikt. Enligt bolagets uppfattning är det uppenbart att gåvoavsikt inte förelegat redan på den grunden att kostnaderna varit affärsmässigt betingade och företagsekonomiskt motiverade. Syftet med att avdrag inte medges för gåvor kan rimligen inte vara att avdrag skall vägras för affärsmässigt betingade och företagsekonomiskt motiverade kostnader och där varje form av gåvoavsikt saknas. Står den avtalade motprestationen inte i rimlig proportion till kostnaderna, kan detta - såsom en objektiv omständighet - tala för att gåvoavsikt förelegat. Bolaget har låtit göra utvärderingar av bolagets nytta av sponsoravtalet med Operan. Dessa visar att erhållna motprestationer väl motsvarar värdet av vad bolaget betalat enligt avtalet med Operan. Vad avser frågan huruvida nu aktuell sponsring är att betrakta som representation, konstaterar bolaget att samarbetet med Operan möjliggjort kommunikation inte bara med kulturintresserade i allmänhet utan även med särskilt utvalda personer. Att detta varit eftersträvat och effektivt ur ett företagsekonomiskt perspektiv kan rimligen inte innebära att bolagets möjligheter att erhålla avdrag för kostnaderna minskar. Fråga är således inte om att yrka avdrag för kostnader för personlig gästfrihet vilka till sin karaktär gränsar till personliga levnadskostnader, utan om kostnader för att kunna kommunicera ett budskap till den av bolaget identifierade målgruppen. Att bolaget härvid väl lyckats definiera en målgrupp av stor betydelse för dess verksamhet kan rimligen inte ligga bolaget till last vid avdragsbedömningen. I de fall inslag av representation förekommit har denna inte varit den primära avsikten utan en bieffekt av sponsorverksamheten i övrigt. Bolaget har i sina deklARATIONER behandlat den i och för sig ringa representation som förekommit i samband med aktuella evenemang enligt gällande regler. Bolaget har således återlagt kostnader för alkohol samt för måltider vars kostnad överstigit de

avdragsramar som uppställs i skattelagstiftningen.

Regeringsrätten (00-04-10, von Bahr, Lindstam, Rundqvist, Sandström, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vid bedömningen av bolagets rätt till avdrag för de belopp som bolaget har erlagt i enlighet med sponsoravtalet (sponsorsättningen) är i första hand följande lagbestämmelser av intresse.

Enligt 20 § första stycket KL (här och i det följande återges den vid 1992 års taxering gällande lydelsen) skall vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från bruttointäkten. I andra stycket samma paragraf finns en uppräkningslista av utgifter som - även om de skulle uppfylla kraven i första stycket - inte är avdragsgilla. Enligt andra stycket får avdrag exempelvis inte göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hörande utgifter, såsom vad den skattskyldige utgett i gåva.

I punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL finns ytterligare undantag från den i 20 § första stycket KL angivna huvudprincipen. Av andra stycket nämnda anvisningspunkt framgår bl.a. att utgifter för representation och liknade ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än vad som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.

Med hänsyn till sponsoravtalets konstruktion och omständigheterna i övrigt finner Regeringsrätten att de tre bolagen (Procordia) bör bedömas som en enhet och att varje år under avtalsperioden bör behandlas på samma sätt.

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 vid prövningen av om sponsorn kan medges avdrag för sponsringen är om denna utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Därvid är att beakta att det i fråga om ett aktieföretag föreligger en klar presumtion för att dess utgifter uppfyller det i 20 § första stycket KL uppställda villkoret för avdragsrätt. Endast i det undantagsfallet att det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning till detta lagrum.

I förevarande fall finns inte anledning att underkänna de yrkade avdragen på den grunden att sponsorsättningen inte utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Därmed måste ställning tas till frågan om avdragsrätten bortfaller av den anledningen att sponsorsättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor.

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 förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. 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.

Mottagarens prestationer kan vara av olika slag. Hänsyn bör tas inte bara till direkta tjänster, exempelvis exponering av reklam som mottagaren står för enligt ett med sponsorn träffat avtal, 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 den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utslutas en tillämpning av avdragsförbudet (se t.ex. RÅ 1976 ref. 127 I, där PLM medgavs avdrag för bidrag till kampanjerna "Håll Skåne rent" och "Håll Sundet rent").

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. Slutligen kan nämnas att förbudet mot avdrag för gåvor inte synes utgöra något hinder mot att avdrag kan medges för s.k. reklam- och representationsgåvor. Att gåva inte bedömts föreligga i dessa fall torde hänga samman med att förmögenhetsöverföringen normalt sett är ringa och det påtagliga sambandet mellan "gåvan" och sponsorns näringsverksamhet.

Slutsatsen av vad nu sagts är att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna. Den omständligheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär således inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

Vad gäller den i målet aktuella sponsringen synes det ostridigt att de direkta motprestationerna väsentligen utgjorts av att Operan ställt lokaler till Procordias förfogande för olika ändamål, upplåtit hela föreställningar eller platser vid föreställningar i Sverige och utlandet samt tillhandahållit reklam i olika former.

I enlighet med vad Regeringsrätten nyss uttalat bör sponsorersättningen till Operan inte träffas av förbudet mot avdrag för gåvor till den del den kan hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader. Den del av beloppen som mer allmänt stöder Operans verksamhet är däremot - med hänsyn till avsaknaden av anknytning mellan Procordias och Operans verksamheter - att anse som gåva.

Mot den nu redovisade bakgrunden finner Regeringsrätten att Procordia har rätt till avdrag för belopp motsvarande värdet av de motprestationer som bolaget erhållit genom den marknadsföring som skett genom Operans försorg. Detsamma gäller till den del bidraget kan ses som ersättning för att Procordia får disponera Operans lokaler som utbildnings- eller konferenslokaler eller eljest för egentliga sammanträden. Till den del bidraget avser biljetter som genom sponsoravtalet tilldelats Procordias anställda föreligger vidare - om bidraget inte är avdragsgillt på annan grund - avdragsrätt såsom för personalkostnad.

Vad gäller den del av sponsorersättningen som kan anses avse representation måste hänsyn tas till de restriktioner i fråga om avdragsrätt som enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL gäller för utgifter av detta slag. Med hänsyn till att processföringen i målet i huvudsak inriktats på de principiella frågorna föreligger vissa svårigheter att göra en närmare bedömning av utgifterna i denna del. Avdragsgilla representationsutgifter synes i första hand föreligga i samband med en personalkväll, Swedish Tobacco Group AB:s jubileum och Operans gästspel i utlandet. I övrigt är - med hänsyn till avdragsreglernas utformning och representationens karaktär - den helt övervägande delen av dessa utgifter inte avdragsgilla.

Det är inte möjligt att med någon större grad av precision fastställa hur stor del av sponsorersättningen som i enlighet med det sagda kan anses belöpa sig på avdragsgilla respektive icke avdragsgilla utgifter. En skönsässig uppskattning är således ofrånkomlig. Enligt Regeringsrättens mening kan den avdragsgilla delen av ersättningen uppskattas till omkring hälften av det totala beloppet. Avdragen bör, som Regeringsrätten framhållit i det föregående, fördelas jämnt mellan berörda bolag och beskattningsår.

Av det anförda följer att RSV:s talan delvis skall bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom i den del den överklagats, att bolaget är berättigat till avdrag för sponsorerättning till Operan med 1 700 000 kr vid inkomsttaxeringen 1992.

## II.

Falcon Aktiebolags (nedan kallat Falcon) taxering till statlig inkomstskatt vid inkomsttaxeringen 1990 bestämdes i enlighet med avlämnad deklaration. Falcon har pilgrimsfalken som symbol och varumärke.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade såvitt här är av intresse att avdrag för sponsring i form av bidrag till Svenska Naturskyddsföreningen (SNF) och Göteborgs ornitologiska Förening (GOF) med 100 000 kr skulle vägras och att skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen (1956:623) skulle påföras.

Falcon bestred bifall till överklagandet.

Länsrätten i Stockholms län (1993-06-22, ordförande Engström) yttrade: Falcon har kostnadsfört utbetalda belopp till SNF och GOF om totalt 100 000 kr. Utbetalningarna har kostnadsförts såsom sponsring. - Enligt träffad överenskommelse mellan Falcon och SNF respektive GOF skall Falcon bidra ekonomiskt till projektet Pilgrimsfalk. Enligt avtalet erhåller Falcon rätten att i bolagets marknadsföring av drycker framhålla att företaget stöder arbetet med att rädda pilgrimsfalken. - RSV har till stöd för att Falcon inte skall medges avdrag för bidraget anfört bl.a. följande. Möjligheten att utnyttja det förhållandet att bolaget stöder arbetet med att rädda pilgrimsfalken kan möjligen ge bolaget ett gott anseende eller ett visst goodwillvärde men torde inte härigenom innebära att bidraget direkt kan hänföras till reklamkostnad för bolaget. Ej heller övriga rättigheter bolaget erhåller enligt överenskommelsen torde kunna hänföras till reklamkostnader. Om ett bidrag inte direkt kan hänföras till exempelvis personalkostnad, reklamkostnad eller representationskostnad krävs att det visas att bidraget varit till direkt nytta för givaren med hänsyn till sambandet mellan givarens rörelse och mottagaren. I förevarande fall saknas sådant samband. - Falcon har anfört bl.a. följande. Från bolagets sida var det mycket viktigt att stödja projektet eftersom en utrotad fågel inte har något värde i reklamhänseende. Varumärket löpte risk att förlora allt värde. - Motprestationerna omfattar, förutom rätten att tala om att bolaget stöder projektet i sin marknadsföring: Rätten att utnyttja annan information om projektet i marknadsföringen. Föreningarna förbinder sig att använda Falcons logotype vid en avelsanläggning. Föreningarna förbinder sig att informera om stödet från Falcon. Bolaget får möjlighet att använda konferensutrymmen i avelsanläggningen. Föredrag av föreningens ornitologer på kundträffar. Hjälp vid inspelningar av reklamfilm. - Länsrätten gör följande bedömning. - Reklamvärdet av de motprestationer Falcon erhåller måste anses så begränsat att bidraget får anses vara av benefik natur. Ej heller på annan grund kan bidraget anses utgöra en avdragsgill omkostnad i bolagets verksamhet. Kostnadsfört bidrag om 100 000 kr skall därför återföras till beskattning.

Länsrätten påförde skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen.

Falcon överklagade länsrättens dom.

RSV bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1996-02-19, Bergh, Westling, referent, Hellner) yttrade: Kammarrätten finner, i likhet med länsrätten, att bidraget till projektet Pilgrimsfalken inte utgör en driftkostnad för bolaget. Överklagandet skall därför avslås. Kammarrätten ändrade i den här aktuella delen inte beslutet om skattetillägg.

I Regeringsrätten fullföljde Falcon sin talan i fråga om avdrag för sponsring och



anförde bl.a. följande. Alltsedan bryggeriet startades år 1896 hade det haft pilgrimsfalken som symbol. Falcon blev år 1987 huvudsponsor av projekt Pilgrimsfalk, ett projekt som drevs av SNF i samarbete med GOF och som syftade till att rädda pilgrimsfalken från utrotning. År 1988 ingick Falcon, SNF och GOF ett avtal som reglerade riktlinjerna och villkoren för sponsringsaktiviteten. Avtalet hade förnyats några gånger. Falcons intresse av att som sponsor stödde verksamheten hade varit att erhålla reklam och PR och att stärka företagets symbol och varumärke. Falcon hade i avtalet getts rätten att i sin marknadsföring av drycker framhålla att bolaget stödde arbetet med att rädda pilgrimsfalken. Vid avelsanläggningen hade Falcon fått sätta upp en skylt som visade att bolaget stödde projektet. Falcon hade genom sponsringen skapat det budskap som kunde sammanfattas med parollen "Falcon stöder Projekt Pilgrimsfalk". Bolaget hade därefter fört ut detta som reklambudskap till konsumenterna genom bl.a. reklamkampanjer i dagligvaruhandeln. Under kampanjerna hade försäljningen av Falcons produkter ökat. Sponsringen utgjorde en integrerad del av bolagets reklamsatsning och reklambudskapet utgjorde i själva verket den fundamentala förutsättningen för att Falcon skulle kunna anordna reklamkampanjer i butik m.m. Vidare var företag numera beroende av att framstå som en attraktiv arbetsgivare. Företaget skulle synas och synas med positiva förtecken. Ett aktivt miljöengagemang var en sådan faktor som uppfattades som positiv och som underlättade rekrytering av personal med ett för verksamheten positivt ansvarstagande.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. De enda motprestationer som Falcon enligt den träffade överenskommelsen erhöll utan att erlægga särskilt arvode var rätten att i sin marknadsföring av drycker framhålla att företaget stöder arbetet med att rädda pilgrimsfalken och att, efter godkännande av föreningarna, utnyttja annan information om projektet. Övriga motprestationer var antingen försumbara eller också skulle de ersättas särskilt. Kostnaderna för reklam i form av reklamkampanjer, butiksmaterial etc. hade dragits av särskilt som sedvanliga omkostnader i rörelsen. Dessa kostnader hade aldrig ifrågasatts. I den mån reklamen resulterat i ökad försäljning var detta ett resultat av nedlagda reklamkostnader, vilka låg helt vid sidan om sponsorbidraget.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (2000-04-10, von Bahr, Lindstam, Rundqvist, Sandström, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om Falcon, som har pilgrimsfalken som symbol och varumärke, skall medges avdrag för bidrag om sammanlagt 100 000 kr till två föreningar som arbetar med ett projekt vars syfte är att säkra pilgrimsfalkens fortlevnad i Sverige.

Regeringsrätten har i en dom denna dag angående Pharmacia & Upjohn AB:s inkomsttaxering 1992 (mål nr 2677-1998) uttalat att förbudet enligt 20 § andra stycket KL mot avdrag för gåva inte är tillämpligt i de fall då den som erhållit sponsorerättning utfört motprestationer och värdet av dessa svarar mot ersättningen. I domen anförts vidare att en motprestation kan bestå inte bara av direkta tjänster utan också av tjänster som mer indirekt kommer sponsorn till godo. Enligt domen kan t.ex. anknytningen mellan sponsorns och mottagarens verksamheter vara 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.

Enligt Regeringsrättens uppfattning föreligger sådan anknytning mellan Falcons verksamhet och det av föreningarna bedrivna falkprojektet att Falcons bidrag till föreningarna inte träffas av avdragsförbudet för gåvor. Någon annan grund för att vägra avdrag för bidragen föreligger inte. Falcons talan skall därför bifallas.

Vid denna utgång skall underlaget för skattetillägg sättas ned.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller Falcons överklagande och

bestämmer, med ändring av kammarrättens dom, taxeringen till statlig inkomstskatt till (beloppet här uteslutet), taxerad och beskattningsbar inkomst, underlaget för påförande av skattetillägg till (beloppet här uteslutet).

Föredraget 00-02-23, föredragande Hedin, målnummer 2677-1998 (I) och M. L., målnummer 2982-1996 (II)

Anm. Samma dag avgjordes ytterligare sju mål (2678--2684-1998) av samma slag som mål 2677-1998 (I i referatet) och med samma utgång.

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av rörelse

**Litteratur:** SN 1987, s. 539-550; SST 1990, s. 135-153; SvJT 1962 s. 689-708, Silfverberg, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv, 1992, s. 14-23; bet. SkU 1982/83:35, s. 14, 1984/85:2, s. 13 och 1996/97:SkU13 s. 34

---