

# Förslag på regel för avdragsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet för utgifter av betydelse för ett företags allmänna anseende (goodwill och varumärkesbyggande)

## Sammanfattning

I princip föreligger ett skatterättsligt avdragsförbud för sådana utgifter i näringsverksamheten som syftar till att stärka ett företags anseende eller renommé. Avdrag kan normalt endast ske om utgifterna motsvaras av tydligt identifierbara direkta eller indirekta motprestationer. Detta skapar ett hinder mot avdrag för fullt kommersiellt motiverade utgifter som stärker företags goodwill och därmed också dess varumärke.

Marknadsföring handlar idag om att skapa en emotionell koppling till ett företag genom dess starka och positiva varumärke. Forskning visar att ett starkt varumärke, ett varumärke som inspirerar, har mer än fem gånger större chans att vara det varumärke kunder, investerare och arbetskraft attraheras till och väljer.<sup>1</sup> Ett företags arbete med att stärka sitt varumärke på marknaden får en avgörande betydelse för förmågan att kunna attrahera kunder, kapital och arbetskraft.

Ett illustrativt exempel är företags hållbarhetsarbete, inte minst miljörelaterade arbete, som är en del av en såväl långsiktig som kortsiktig kommersiell strategi. Varumärkesbyggande är naturligtvis inte begränsat till miljömässigt hållbarhetsarbete.

Gällande rätt har mot bakgrund av en vag lagreglering utvecklats av Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) under en lång tidsperiod, åren 1976 – 2018. HFD:s principiella hållning att ogärna ändra äldre prejudikat har fått resultatet att avgöranden från en tid, då varumärkesbyggande och goodwillfrågor var mindre utvecklade, fortfarande anses utgöra betydelsefulla bindande prejudikat. Rättskällelärans konserverande karaktär blir särskilt olyckligt på ett område som varit under stark utveckling i samhället.

I denna utredning görs en noggrann genomgång av alla relevanta avgöranden från HFD. Avgörandena är RÅ 1976 ref. 127 I och II, RÅ 2000 ref. 31 I och II, HFD 2014 ref. 62 och HFD 2018 ref. 55. Den hårda kritik som förts fram i skatterättslig litteratur av akademiker presenteras utförligt och kommenteras. Akademiker som refereras är professorerna Ceijie, Melz, undertecknad Persson Österman, Pålsson och Tjernberg samt docenten Bjuvberg och f.d. justitierådet Silfverberg.

Slutsatsen som dras är att det föreligger ett starkt behov av förändring av gällande rätt. Ett sådant förslag presenteras och kommenteras utförligt i utredningen.

## Lagtextförslag

I inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) bör en ny lydelse ges i 16 kap 11 §.

**Rubrik:** Utgifter för marknadsföring m.m.

**Lagtext:** Utgifter som kan antas få betydelse för näringsverksamhetens särskilda eller allmänna anseende ska dras av om utgiften är kommersiellt betingad. Bedömningen av utgiftens kommersiella

---

<sup>1</sup> Wunderman Thompson, "Top 100 most inspiring brands in the world", Inspire 2021.

betingning ska ske särskilt med beaktande av om utgiften främjar företagets förmåga att attrahera kunder, personal och kapital.

## Bakgrund

I princip anses det i praktiken föreligga ett skatterättsligt avdragsförbud för sådana utgifter i näringsverksamheten som syftar till att stärka ett företags anseende eller renommé. Avdrag kan normalt endast ske om utgifterna motsvaras av tydligt identifierbara direkta eller indirekta motprestationer.

Det finns inget lagstadgande som anger detta utan det handlar om hur HFD i ett flertal avgöranden (prejudikat) tolkat kostnadsbegreppet. Inkomstskattelagens (IL) 16 kapitel 1 § anger att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av. HFD har i kontexten av att gåvor inte är avdragsgilla (IL 9 kapitel 2 § 2 stycket) kommit fram till att bl.a. utgifter för sponsring, trots kommersiell nytta, är icke avdragsgilla "levnadskostnader".

Det handlar alltså om vad som kan kallas domarskapad rätt. Ett flertal avgöranden från HFD är avkunnade för betydligt mer än 15 år sedan (se närmare nedan). HFD har i HFD 2014 ref. 62 bekräftat sin mycket strikta syn. En mycket försiktig praxisförskjutning syns dock i HFD 2018 ref. 55. HFD fann i avgörandet att klimatkompensation kunde påverka avsetningen av ett företags produkter och därmed vara avdragsgill som marknadsföringsutgift. HFD gör dock klart i domskälen att äldre praxis gäller.

Rättsläget har sedan länge starkt kritiserats för att vara alltför restriktivt. Rättsläget kan också uppfattas vara inkonsekvent med avseende på den politiska synen på så kallat hållbart företagande.

Sammanfattningsvis torde utgifter som är motiverade av ett företags varumärkesbyggande i få fall vara skatterättsligt avdragsgilla.

## Gällande rätt

### Rättsutvecklingen

IL 16 kapitel 1 § anger att utgifter i näringsverksamheten för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av. I princip har detta stadgande stått oförändrat i nära nog ett århundrade. Den närmare innebörden av kostnadsbegreppet har lämnats över till rättstillämpningen att definiera.

När det gäller avdrag för anseende- eller renomméskapande utgifter är det RÅ 1976 ref. 127 I och II, RÅ 2000 ref. 31 I och II och HFD 2014 ref. 62 som kan anses ge uttryck för gällande rätt.

### RÅ 1976 ref. 127 I och II, RÅ 2000 ref. 31 I och II

I RÅ 1976 ref. 127 I och II prövades taxeringar för åren 1967 – 1969 och året 1971.

I nr I anförde HFD bland annat följande:

”Enligt 29 § 1 mom kommunalskattelagen får från bruttointäkten av rörelse avdrag göras för allt, som är att anse som driftkostnad. - Bolaget [PLM] tillverkar och marknadsför förpackningar av plåt, glas och plast, huvudsakligen av engångstyp. Beträffande ölburkar och engångsglas är bolaget ensamtillverkare i Sverige. Under 1960-talets senare hälft ägde en livlig opinionsbildning rum om

engångsförpackningarna och deras vådor för miljövården. Utfallet av denna opinionsbildning kunde antas få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter. Under sådana förhållanden är bolagets medverkan till Håll Skåne rent och Håll Sundet rent-kampanjerna att se som ett led i bolagets förvärvsverksamhet och kostnaderna härför som för bolaget avdragsgilla driftkostnader.”

I nr II anförde HFD följande:

”Till stöd för sitt yrkande om avdrag för utbetalningarna till Näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor och till den av länsstyrelsen i Stockholms län ledda kampanjen Vårstädning 70 har [kooperativa] förbundet åberopat att det genom att producera och sälja varor indirekt bidrar till nedskräpning och uppkomsten av miljöproblem samt att till följd härav ett ansvar åvilar förbundet att ta del i kostnaderna för att praktiskt motverka nedskräpningen. Vad förbundet sålunda anfört kan emellertid inte anses innefatta något sådant samband mellan förbundets verksamhet och de ifrågavarande utbetalningarna att dessa får såsom driftkostnader avdragas från bruttointäkten av förbundets rörelse.”

En tolkning av rättsfallen visar att HFD ställde höga krav på företaget för att avdrag skulle kunna medges. Ett mycket nära samband med företagets varuförsäljning och utgiftens karaktär uppställdes som ett krav. Det framgår vidare att HFD ansåg att utgifter som baserades på ett allmänt ansvarstagande för ett miljömässigt hållbart samhälle, inte kunde anses ha ett sådant samband som krävs, för att avdrag skulle kunna beviljas.

I RÅ 2000 ref. 31 I och II gavs HFD betydligt senare möjlighet att pröva två andra fall i samma kontext. Taxeringar för 1990 och 1992 var föremål för prövningen.

I nr I prövades ersättningar från en företagsgrupp till kungliga svenska operan enligt ett avtal om sponsring. HFD anförde bland annat 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 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 aktiebolag 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 sponsorersättningen inte utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Därmed måste ställning tas till frågan om avdragsrätten bortfaller av den anledningen att sponsorersättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor.

(...) 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.”

I nr II prövades om bryggeriet Falcon, som hade och allt jämnt har pilgrimsfalken som symbol och varumärke, skulle medges avdrag till föreningar som arbetade med projekt vars syfte var att säkra pilgrimsfalkens fortlevnad i Sverige.

HFD anförde:

”Regeringsrätten har i en dom denna dag ... 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 anføres 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.”

HFD:s uppfattning i RÅ 2000 ref 31 följer det synsätt som etablerades i RÅ 1976 ref 127. Utgifter som är kommersiellt motiverade och ägnade åt att stärka anseende och renommé kan normalt inte anses skatterättsligt avdragsgilla. Ytterligare krav ställs upp. I 1976 års mål talades om ett *nödvärdigt samband* mellan näringsverksamheten och utgifterna. I 2000 års mål talas om en *stark anknytning* mellan näringsidkarens och mottagarens verksamheter.

Utgifter som rent allmänt förbättrar företagets anseende (goodwill) är således enligt dessa rättsfall inte avdragsgilla, trots att utgifterna i och för sig kan bedömas ha ett kommersiellt värde.

#### Synpunkter i litteraturen m.m. på avgörandena från år 2000

Avgörandena från år 2000 fick på sin tid stor uppmärksamhet och utlöste en hel del kritik. Brita Munck-Persson beskrev i Svensk Skattetidning att skatteutskottet direkt efter 2000 års domar tog upp frågan om avdrag för sponsring och händelseutvecklingen därefter.<sup>2</sup>

Utskottet anförde att regeringen borde pröva om inkomstskattelagens regler var ändamålsenligt utformade och om de behövdes göras tydligare för att det skulle vara lättare att i förväg bedöma den skattemässiga behandlingen av sponsring. En utgångspunkt för prövningen borde vara att reglerna skall vara neutrala med avseende på vilket ändamål som sponsringen avser. Regeringen borde, så snart det kunde ske, återkomma till riksdagen och redovisa resultatet av sitt arbete samt lämna eventuellt förslag till lagändringar.

Regeringens arbete ledde dock till slutsatsen att det inte var vare sig möjligt eller lämpligt att införa en reglering i syfte att precisera avdragsrätten för sponsring. Regeringen ansåg att man, med bibehållen respekt för förbudet mot avdrag för gåvor, i praxis borde kunna beakta imageskapande sponsring i högre utsträckning. Rättsreglerna hindrade inte att rättsutvecklingen följde utvecklingen

---

<sup>2</sup> ”Går det att ta sig ur den onda cirkeln när det gäller avdrag för sponsring?”, Svensk Skattetidning 2006 s 41 ff.

inom företagen. Risken ansågs överhängande att en lagreglering skulle låsa rättsläget och rättstillämpningen och därmed få motsatt effekt mot vad som avsetts.

Efter att ha tagit del av regeringens analys stannade skatteutskottet för att det var bättre att försöka komma tillrätta med eventuella tolkningsproblem med hjälp av de rekommendationer som Skatteverket avsåg att utfärda och att avvakta utvecklingen i rättspraxis än att försöka utforma detaljerade lagregler om sponsring.

Brita Munck-Persson avslutade sin artikel på följande sätt:

“Jag är beredd att dela regeringens och riksdagens bedömning att det är svårt, kanske omöjligt, att lagstifta om avdrag för sponsring på ett sätt som blir tillräckligt precist.

Men dessvärre har det visat sig att de förhoppningar om en balanserad rättsutveckling som regeringen gav uttryck för inte har blivit verklighet. Vidare anger Skatteverket i sin styrsignal att endast direkta motprestationer skall beaktas, samtidigt som regeringen uttryckligen angav att även indirekta motprestationer skulle beaktas. Domstolarnas förmåga att beakta och värdera indirekta motprestationer lämnar mycket övrigt att önska.”<sup>3</sup>

Robert Pålsson gjorde i Skattenytt i anslutning till 2000 års avgöranden bedömningen att rättsutvecklingen:

“kan mycket väl leda till att den utgift som igår inte antogs ha samband med intäkter idag kan uppfattas som avdragsgill. På motsvarande sätt kan en utveckling i motsatt riktning vara realistisk.”<sup>4</sup>

Robert Pålsson har senare följt upp utvecklingen i monografi ”Sponsring” (senaste upplaga 2008). Han anför:

”Den principiella innebörden av det ena målet från 2000, Procordias sponsring av Kungliga operan, är att det bl.a. ställs ett absolut krav på motprestation för avdragsrätt.

Inga motprestationer lämnades till Saltå kvarn och avdrag medgavs därför inte i enlighet med tidigare praxis. Sponsring torde vara vanligt förekommande och avdragsrätt för sådan har ofta diskuterats och debatterats. Därför var det värdefullt att HFD genom avgörandet gav budskapet till rättstillämparna att tidigare formulerat krav på motprestation står kvar.”

Jan Bjuvberg analyserade utförligt sponsringsmålen i Skattenytt år 2007.<sup>5</sup> Han sammanfattade sina observationer enligt följande:

”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. (...) 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

---

<sup>3</sup> A a s 48.

<sup>4</sup> ”Avdrag för sponsring” Skattenytt 2000 s 638. Robert Pålsson har följt upp utvecklingen i monografi

<sup>5</sup> ”Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen”, Skattenytt 2007 s 101 ff.

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 affärsmässigt betingade utgifter krävs det med stor sannolikhet att lagstiftaren agerar.”<sup>6</sup>

#### [HFD 2014 ref. 62 – ett steg i fel riktning](#)

I det senare relevanta målet HFD 2014 ref. 62 prövades frågan om skatterättsligt avdrag för så kallad klimatkompensation.

Skatterättsnämnden beslöt i förhandsbeskedet att företaget Saltå Kvarn skulle medges avdrag för klimatkompensation vid beskattningsbeslutet. Skatterättsnämnden resonerade inledningsvis kring det ovan nämnda målet RÅ 2000 ref. 31 I, i vilket HFD fann att en viss andel av sponsring av operan i Stockholm var att klassificera som ej avdragsgill gåva. Skatterättsnämnden förde sedan ett resonemang kring betydelsen av allmänhetens ökade intresse för miljöfrågor. Skatterättsnämnden ansåg att intresset för miljöfrågorna slagit igenom på bred front inom olika delar i samhället. Det gällde inte minst efterfrågan på ekologiskt producerade livsmedel. Skatterättsnämnden anförde:

”X AB är ett (...) företag med en uttalad miljöprofil. För att ett sådant företag ska framstå som trovärdigt ter det sig nödvändigt att ha kontroll över negativa konsekvenser som företagets verksamhet kan ha för miljön och att i förekommande fall vidta lämpliga åtgärder för att neutralisera dessa.”

Skatterättsnämnden anförde slutligen att det förelåg en sådan anknytning mellan bolagets verksamhet och de vidtagna klimatkompenserande åtgärderna att utgifterna ifråga inte kunde träffas av avdragsförbudet för gåvor.

HFD ändrade dock förhandsbeskedet och förklarade att avdrag inte skulle göras för utgifter för klimatkompensationen. HFD åberopade också RÅ 2000 ref 31 I och anförde att den omständigheten att ett företag kan få förbättrad goodwill och att utgifter således kan vara kommersiellt motiverade inte hindrar att avdragsförbudet kan vara tillämpligt. HFD ansåg att Saltå Kvarn när det klimatkompenserade inte erhöll någon motprestation som kunde motivera avdragsrätt. HFD ansåg

---

<sup>6</sup> A a s 111.

inte heller att det förelåg någon "egentlig anknytning mellan bolagets verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen."

Rättsläget har efter HFD 2014 ref. 62 uppfattats innebära att klimatkompensationsutgifter i princip ska behandlas på samma sätt som sponsringsutgifter. Klimatkompensationsutgifter ges således enligt HFD:s bedömning en form av gåvokaraktär. Mats Tjernberg anför om målet:

"Avdragsrätt för sponsring är inte reglerat särskilt utan får prövas mot mer generella avdragsregler i IL, t.ex. 16:1 IL. I HFD 2014 ref. 62, som rörde Saltå kvarns bidrag till trädplanteringsprojekt i Uganda, lyftes frågan om avdragsrätt igen efter de mycket betydelsefulla avgörandena i RÅ 2000 ref. 31 I och II.

Påhlsson, Robert, har gjort en omfattande genomgång av praxis i, Sponsring, 2 uppl., 2007.

Se vidare Påhlsson, Robert, rättsfallskommentar, Skattenytt 2015, s. 351 f. Se även Cejje, Katia, HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet - flera missade möjligheter, Skattenytt 2014, s. 333 - 352.

Därmed har god prejudikatbildning skapats, om än inom ett begränsat område."<sup>7</sup>

HFD:s bedömning kan enligt min mening bygga på en olust i domstolen att genom prejudikatbildningen ändra ett rättsområde som kan uppfattas som stabilt och känt till sitt innehåll. Rättsbildningen tog som ovan visas sin början i mitten på 1970-talet och HFD har i princip konsekvent följt det synsätt som etablerades redan i RÅ 1976 ref 127. Min slutsats styrks av Tjernbergs uppskattande observation med avseende på prejudikatbildningen.

Tjernberg finner dock att det handlar om ett "begränsat område". Det är enligt min mening en riktig observation. Det är enligt min mening problematiskt att rättstillämpningen inte bara anvisat *hur* en bedömning av en indirekt motprestation ska ske utan också implicit också anvisat *i vilka fall* den bedömningsmodellen ska användas. Det kan skapa ett fragmenterat rättstillstånd.

Avgränsningen av området för bedömningsmodellen kan uppenbarligen medföra oneutrala effekter som illustreras av HFD:s avgörande RÅ 1987 not. 439. Avgörandet gällde ett bidrag som ICA AB utgav till Cancerstiftelsen för att bekosta forskning inom området cancer-kost-hälsa. Bidrag till Cancerstiftelsen får anses vara en utgift som är ägnad åt att öka bidragsgivarens goodwill och renommé. Den rättsliga bedömningen gjordes emellertid mot regeln om avdrag för forskning och utveckling (nu i IL 16 kap. 9 §) som anger att forskning *som har eller kan antas ha betydelse för företagets verksamhet* är avdragsgill. I avgörandet anförts med en hänvisning till förarbetet i prop. 1979:135 s 33 att det inte krävs mer än att företaget har ett rimligt intresse av det arbete som bekostats. Tröskeln för avdrag synes således vara klart lägre för goodwillskapande forskningsbidrag än andra goodwillskapande åtgärder. Rättsläget torde ge ett incitament åt de företag som önskar arbeta med sin image att styra utgifterna åt aktiviteter som kan kallas för forskning.

Resultatet av skillnaden i bedömningen ska dock inte överdrivas. I RÅ 1976 ref. 105 fick ett skogsföretag avdrag för forskningsprojekt benämnt "Levande skog", men inte forskningsprojekt som avsåg vissa djurarter (varg, utter, säl och rovfåglar), växter eller projekt som syftade till att lösa "transnationella, tvärvetenskapliga problem av global räckvidd". Samtliga projekt kan sägas ha varit

---

<sup>7</sup> "Högsta förvaltningsdomstolen och principföljksam prejudikatbildning i skattemål", Skattenytt 2016 s 62.

ett led i vad som idag skulle kallas för skogsföretagets ansträngning av att ta ett ansvar för hållbart företagande.<sup>8</sup>

Andra bedömare har dock inte varit positiva till HFD:s avgörande i HFD 2014 ref. 62. I en mot HFD mycket kritiskt formulerad artikel i Skattenytt 2014 anser Katia Cejie att HFD kunde ha justerat sin rättsbildning efter förändringarna i samhället.<sup>9</sup> Hon anser att HFD:s bedömning är ett exempel på en förlegad rättstillämpning. Cejie pekar på att HFD kunnat bidra till ett bättre samhälle och underlättat och skapat incitament för fler företag att medvetet bidra till en bättre och mer hållbar värld. Hennes ställningstagande är naturligtvis mycket intressant mot bakgrund av regeringens uppfattning i termer av hållbart företagande och skattepolitikens inriktning (refererad ovan). Hon avslutar:

”HFD hade chansen att göra flera riktigt bra saker, men avstod i alla delar. Jag och många med mig är besvikna.”<sup>10</sup>

Även undertecknad (Roger Persson Österman) har riktat kritik mot HFD i Svensk Skattetidning 2016.<sup>11</sup> Persson Österman framför tesen att det var olyckligt att avgörandet är ett resultat av ett förhandsbeskedsärende eftersom det medför en begränsad prövning av fakta och att Skatterättsnämnden normalt sett inte arbetar med bevisvärdering. Persson Österman ser ett behov av klagörande praxis och menar att i sista hand krävs en lagstiftaråtgärd.<sup>12</sup>

Ett ytterligare intressant problem i termer av neutralitet och likabehandling som uppkommer i anledning av HFD 2014 ref. 62 är att det kan finnas möjligheter att ”kringgå” avdragsförbudet för klimatkompensation genom att inkludera klimatkompensation i priset för varan. Det är till exempel sannolikt möjligt för en svensk kaffeimportör att endast köpa bönor från producenter som klimatkompenserar. Bönorna blir dyrare men den förhöjda utgiften är sannolikt avdragsgill.<sup>13</sup>

### Arlamålet HFD 2018 ref. 55

Det senaste vägledande prejudikatet från HFD är HFD 2018 ref. 55. Sakomständigheterna är mycket lika de som bedömdes i HFD 2014 ref. 62. Skillnaden är enligt min mening endast processuell. Avgörandet från 2018 är nämligen inte ett förhandsbesked. Målet följde den ordinarie processformen vilket innebar att HFD hade möjligheter att fullt ut pröva bevisfrågorna i målet. Det torde haft en avgörande betydelse i avgörandet från 2014.<sup>14</sup> Nu kunde HFD förtydliga vad de menade 2014.

HFD anförde bl.a.

”globalt inriktade miljövårdande åtgärder ... kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst (...) Arlas utgifter för klimatkompensation

---

<sup>8</sup> Peter Melz och Christer Silfverberg har utförligt behandlat FoU-avdraget i ”Skatterättsliga aspekter på bidrag till forskning - särskilt vid statliga universitet och högskolor” i ”En minnesskrift: Juridiska fakulteten i Stockholm 100 år”, 2007 s 336 ff.

<sup>9</sup> ”HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet - flera missade möjligheter”, Skattenytt 2014 s 933 ff.

<sup>10</sup> A a s 949.

<sup>11</sup> ”Ett förhandsbesked om avdrag för klimatkompensation och andra miljöåtgärder såsom driftskostnad – en processuell och kritisk närläsning”, Svensk Skattetidning 2016 s 389 ff.

<sup>12</sup> A a s 405.

<sup>13</sup> Notera att Saltå Kvarn fick avdrag för konsulttjänsten att räkna ut hur mycket klimatkompensation som krävdes, eftersom det var en quid pro quo transaktion (HFD 2014 ref. 62). Det illustrerar väl det märkliga rättsläget.

<sup>14</sup> Se Persson Österman ”Förhandsbesked i skattefrågor” Lustus förlag 2013 kap. fyra och fem.



har sin grund i avtal om klimatkompensation avseende koldioxidutsläpp som bolagets ekologiska mejeriprodukter orsakar. Motparterna svarar för att kompensationen sker genom certifierade trädplanteringsprojekt i kombination med förvärv och makulering av utsläppskrediter motsvarande produkternas beräknade koldioxidpåverkan. De klimatkompenserande åtgärderna har uppgetts vara en central komponent i Arlas marknadsföring av bolagets ekologiska sortiment. Enligt vad bolaget uppgett har försäljningen också utvecklats positivt efter det att klimatkompensationen blev en del av marknadsföringen av dessa produkter. Mot denna bakgrund finns det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anledning att anta att Arlas utgifter för klimatkompensation främjar avsättningen av de ekologiska mejeri produkterna. Med hänsyn härtill kan utgifterna för klimatkompensationen inte anses utgöra gåvor utan är sådana marknadsföringskostnader som ska dras av i näringsverksamheten.”

Rättsfrågan förvandlades alltså till en bevisfråga. Det som nu gäller enligt HFD är ett ”främjandekrav”. Vad det närmare innebär elaborerar inte HFD över. Pålsson, som kommenterat fallet, menar att HFD gör en ”snällare” bedömning än tidigare.<sup>15</sup> Ceije och Bjuvberg anser att Arlamålet utgång lämnar frågetecken efter sig.<sup>16</sup> Skatteverket menar också att det nu är fråga om en bevisfråga.<sup>17</sup>

### Sammanfattning gällande rätt

I princip ser gällande rätt idag ut på samma sätt som i mitten på 1970-talet med avseende på avdragsrätten för utgifter som kan anses goodwill-/renomméskapande, som t.ex. utgifter som tas inom ramen för dagens föreställningar om varumärkesbyggande och hållbart företagande. Den domarskapade rätten har inte förändrats under de ca 50 år som gått sedan dess, trots stora samhällsförändringar. Risken för den konservering som uppstått har påtalats av ett flertal rättsvetenskapliga bedömare. Den möjlighet till dynamisk rättstillämpning som regeringen såg i början av 2000-talet har inte infriats. Dock har klargjorts att det inte föreligger ett avdragsförbud för utgifter för klimatkompensation. Beviskravet är dock oklart; omsättningen ska ”främjas”.

### Lagtextförslaget och motiven bakom förslaget

#### Lagtext

Lagtextförslaget att införa som ny 16 kap. 11 § inkomstskattelagen lyder:

”Utgifter som kan antas få betydelse för näringsverksamhetens särskilda eller allmänna anseende ska dras av om utgiften är kommersiellt betingad. Bedömningen av utgiftens kommersiella betingning ska ske särskilt med beaktande av om utgiften främjar företagets förmåga att attrahera kunder, personal och kapital.”

<sup>15</sup> ”Inkomst av näringsverksamhet”, Skattenytt 2019 s 321.

<sup>16</sup> Klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner, SvSkT 2018:8, s. 528 f.

<sup>17</sup> Skatteverkets rättsfallskommentar I ”Rättslig vägledning” 2018.

## Motiv till ändring

Gällande rätt är i praktiken mycket strikt när det gäller avdrag för renomméskapande och varumärkesbyggande utgifter i näringsverksamhet. Rättsläget bör förtydligas och mjukas upp. En tidigare föreställning att rättstillämparen haft möjlighet och förmåga att hantera rättsläget dynamiskt och i takt med företagandets förändrade förutsättningar har knappast infriats. En lagstiftningsåtgärd synes därför nödvändig och behovet får anses akut.

## Snäv eller öppet formulerad avdragsrätt

Lagstiftaren har som ovan framgår tidigare avstått från lagstiftningsåtgärd under motiveringen att det skulle vara svårt att införa en tillräckligt precis avdragsregel. Bedömare har också delat den farhågan.<sup>18</sup> Andra bedömare har dock sett möjligheten att lösa frågan om lagstiftningsåtgärd.<sup>19</sup> Frågan som väcks är om det vore lämpligt att söka formulera en precis lagregel enbart för avdragsrätt för sponsringsaktiviteter. Mycket talar dock för att det inte vore lämpligt med ett alltför snävt angreppssätt. Skälen för det är följande.

HFD:s angreppssätt för att bedöma vad som klassificeras som sponsring i rättsfallet RÅ 2000 ref. 31 I angående operan bygger på prejudikaten RÅ 1976 ref. 127 I och II. De utgifter som prövades i 1976 år avgöranden (renhållningskampanjer), den utgift som prövades i RÅ 2000 ref. 31 II (projekt pilgrimsfalken) och den utgift som prövades i HFD 2014 ref. 62 (klimatkompensation) kan dock inte klassificeras som sponsring. Sponsring är snarast att bedöma som en variant av en av många tänkbara åtgärder som kan vidtas för att stärka ett företags varumärke, goodwill eller renommé. Vad det handlar om är en företagsutgift som, med domstolarnas språkbruk, på ett indirekt sätt kommer (eller inte kommer) företaget till godo. Det är enligt min mening inte lämpligt att formen eller beteckningen på utgiften (bidraget) ska få avgörande betydelse för hur den rättsliga bedömningen ska ske. Företagsbeskattningen bör (som nämns ovan) vara neutral.

Den åtgärd som bör vidtas bör således ha ett bredare syfte än att öka möjligheten till skattemässigt avdrag för så kallad sponsring. Det innebär med nödvändighet att den formulerade lagtexten måste ha en relativt öppen skrivning för att säkerställa att företagens åtgärder för att stärka sin egen goodwill och renommé bör vara avdragsgilla.

Ett rimligt förhållningssätt är att närma bedömningsmodellen mot den modell som i IL 16:9 föreskrivs för FoU-utgifter. Den regeln kan ses som *lex specialis* och den går således före såväl den allmänna regeln i IL 16:1, som avdragsförbudet i IL 9:2 (gåvoregeln).

Ett ytterligare argument för att närma modellen mot FoU-avdraget är att innebörden av nu gällande rätt sannolikt kan ge incitament åt det företag som önskar arbeta med imageskapande och varumärkesbyggande aktiviteter, att styra mot den typen av åtgärder som kan subsumeras under FoU-definitionen. Det leder i så fall till ett oneutralt rättsläge. Dessutom ger FoU regeln vägledning i bevishänseende.

## Viss begränsning av avdragsrätten kan behöva tydliggöras i lagregeln

Ett problem som skulle kunna anses uppstå om en öppen skrivning i lagtexten väljs är att den kan leda till att företagen försöker få avdrag för utgifter som ligger i utkanten av vad som kan motiveras ur ett renodlat företagarperspektiv. Det är emellertid knappast fel att företagen tar del i

---

<sup>18</sup> Se Munck-Persson a a.

<sup>19</sup> Se Bjuvberg a a.

civilsamhällets välgörenhetsarbete. Idag synes dock den underliggande principen bakom den svenska inkomstbeskattningen vara att endast utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska vara avdragsgilla. Den underliggande principens tillämpning i enskilda fall utmärks av en viss strikthet. Inom ramen för detta uppdrag ligger inte att föreslå ändringar i den principen. Uppdraget är endast att på ett visst område adressera en alltför strikt rättstillämpning. En öppen skrivning i lagtexten kan sannolikt leda till ett osäkert rättsläge och därmed generera olämpliga tvister mellan företagare och Skatteverk. En tydlig gränsdragning är lämplig.

Det kan argumenteras för att det allmänna avdragsförbudet för gåva i IL 9:2 skulle kunna utgöra en bas för det avgränsande momentet. Bjuvberg synes inta uppfattningen att HFD i sin praxisbildning inte korrekt hanterat avgränsningen av gåvobegreppet. Bjuvberg menar att en kommersiellt betingad åtgärd utesluter förekomsten av gåvoavsikt.<sup>20</sup> Han förespråkar som en lösning ett förtydligande i avdragsförbudet för gåvor som skulle klargöra att affärsmässigt betingade utgifter inte skulle kunna anses utgöra gåvor. En mindre justering av IL 9:2 skulle därmed (enligt Bjuvberg) öka möjligheten till att positivt värdera de indirekta motprestationerna (goodwill) som kan anses komma en bidragsgivare till del.

Att justera i texten om avdragsförbud för gåvor i 9:2 IL kan dock vara förenat med risker. Gåvobegreppet har i olika kontexter bedömts av HFD och en omfattande praxis föreligger. Att rubba innehållet i gåvobegreppet kan sprida osäkerhet på andra rättsområden, vilket inte vore lämpligt. Det ligger därför inte inom ramen för detta uppdrag att föreslå en justering av det skatterättsliga gåvobegreppet.

En ytterligare beaktansvärd argumentation bygger på rön från samhällsvetenskaplig forskning. I litteratur har sedan länge påtalats att gåvor eller frikostighet kan förklaras i termer av så kallat relationsbyggande.<sup>21</sup> Syftet med en generös handling kan vara att skapa en bra relation som senare kan leda till en förmån eller fördel för givaren. Det kan också handla om att en givare önskar markera egen storhet eller egen betydelse. Utan tvekan kan stor frikostighet leda till att givarens goodwill eller renommé ökar väsentligt. Det är naturligtvis inte alltid så att en lämnad gåva bottenar i ett sådant syfte. Det är dock sannolikt inte ovanligt. Det är även sannolikt att en generös handling som inte syftar till ökad goodwill eller ett starkare varumärke, i praktiken leder till ökad goodwill hos givaren. En affärsmässigt motiverad utgift vars syfte är att öka goodwill kan utifrån ett sådant samhällsvetenskapligt ekonomiskt-psykologiskt synsätt mycket väl definieras som en skatterättslig gåva, och därmed hamna under avdragsförbudet. Det rättsliga rekvisitet "gåvosyfte" torde bygga på ett mer förenklat synsätt. Vanligen uppstår inga problem i den allmänna rättstillämpningen eftersom de rättsföljder som följer av gåvobegreppet har rationell grund. HFD kan därför anses ha kommit till en i rent rättsliga termer korrekt slutsats utifrån det rättstekniska förhållandet att gåvor faktiskt inte är skattemässigt avdragsgilla. Det är dock osäkert om HFD byggde sitt resonemang på detta nyanserade synsätt om bevekelsegrunden för benefika/generösa handlingar.

Det synes vara att föredra att begränsningen av utrymmet för den föreslagna avdragsrätten utformas på ett annat sätt än genom justering av IL 9:2. En lagregel av typ "*lex specialis*", som tar över såväl IL 16:1 som IL 9:2 framstår således som mest lämplig. I gällande inkomstskatterätt rätt har rekvisiten "affärsmässiga skäl" och "affärsmässigt motiverad" kommit i bruk (se till exempel IL 24 kap. 10e § och 22 kap. 3 §). Ordvalet skulle kunna passa in i detta sammanhang. Rekvisiten har dock varit

---

<sup>20</sup> A s 111.

<sup>21</sup> Ett klassiskt verk är Marcel Mauss "The Gift" <https://libcom.org/files/Mauss%20-%20The%20Gift.pdf>. Ett intressant ekonomiskt vetenskapligt bidrag som bland annat belyser benefik avsikt (altruistic) är Gary S. Becker "The Economic Way of Looking at Life", Nobelprisföreläsning den 9 december 1992.

föremål för kritik för att de kan anses skapa osäkerhet.<sup>22</sup> Osäkerheten skulle ligga i att ett syfte att nedbringa en skatteutgift inte skulle kunna anses vara affärsmässigt, vilket skulle kunna anses strida mot ett företagsekonomiskt synsätt. De förarbeten som föreligger, bland annat när det gäller ränteavdragsbegränsningsreglerna, är inte heller klagörande. "Affärsmässighet" skulle därmed vara ett något komprometterat begrepp.

För att på ett rimligt sätt avgränsa avdragsrätten för goodwill kan därför rekvisitet lämpligen vara "*kommersiellt betingat*". Syftet är att dra en gräns mot privata levnadskostnader. Här bör tilläggas att enligt allmänna principer kan inte beskattning i ägarledet ske när en utgift är kommersiellt betingad.

Att precis dra en gräns mellan kommersiellt betingade utgifter och privata levnadskostnader torde vara ogörligt. Saken berör rättens utformning såväl materiellt som bevismässigt. Ytterst måste frågan lämnas åt rättstillämpningen. Samtidigt bör förarbetet (propositionen) kunna formuleras så att den ger ett gott tolkningsstöd. Det bör därför tydliggöras i lagtexten att bedömningen ska ske mot bakgrund av vilken näringsverksamhet som faktiskt bedrivs. Det betyder att någon form av samband bör föreligga mellan den näringsverksamhet som bedrivs och den verksamhet eller aktivitet som utgiften ska bestrida. Sambandet bör dock inte vara direkt och absolut. Ett bra exempel finns i Falconmålet (RÅ 2000 ref. 31 II, i vilket ett indirekt samband ansågs föreligga mellan bryggeriet Falcon och fågelarten Pilgrimsfalk.

Ett annat exempel är sponsring av idrottsaktiviteter. Sådan accepteras normalt som avdragsgill trots att sponsrande företag inte är verksamt inom den sponsrade idrotten. Här kan dock nämnas en besvärande neutralitetsbrist. Sponsring av herrfotboll accepteras regelmässigt. Enligt uppgift ser dock Skatteverket inte skäl att fullt ut medge avdrag för sponsring av damfotbollen.<sup>23</sup> Skälet skulle vara lågt publikantal. Skatteverket synes alltså se sponsringen som en direkt marknadsföringsåtgärd. Skatteverket bortser därmed från den indirekta effekten på det sponsrande företaget. Idag finns ett stort fokus i samhället mot damfotbollen. Efter de stora framgångar det svenska landslaget haft, och t.ex. effekter av den uppmärksammade Rubialeskandalen, föreligger ett klart indirekt samband mellan ett sponsrande företag och damfotboll. Sponsringen har därför klar betydelse för företagets goodwill och anseende. Att vägra avdrag för sponsring av damfotboll gränsar enligt min mening mot otillåten diskriminering. Exemplet visar klart att lagstiftaren måste agera.

Det hör också till sakens natur att en utgift som bestrids för att företagets goodwill eller varumärke ska stärkas i allmänhet bör bli känd genom aktiv marknadsföring eller på något annat sätt. Ett absolut krav på marknadsföringsinsatser bör dock inte uppställas. Det kan finnas situationer där ett beslut om avsaknad av aktiv marknadsföring kan bygga på ett rationellt företagsekonomiskt tänkande. Risk för "badwill", det vill säga risk för förlorat anseende, bör kunna motivera en avdragsrätt. Ett exempel kan vara att det blir känt att ett företag inte agerar på visst sätt.

Det bör räcka med att företaget kan göra det trovärdigt att det på sikt kan förvänta sig en företagsekonomisk avkastning, som en följd av utgiftens bestridande som i princip motsvarar eller överstiger värdet av utgiften. Bevisningen ska inriktas på att visa att kunder, investerare och arbetskraft attraheras till och väljer företaget.

Det måste emellertid prima facie vara företaget som gör den kommersiella bedömningen. En i efterhand konstaterad kommersiell felbedömning hindrar inte avdragsrätt. Bedömningen ska dock i

---

<sup>22</sup> Anders Hultqvist "Hur vag får en skattelag va", Svenskt Näringsliv 2015.

<sup>23</sup> <https://www.altinget.se/artikel/foretag-som-krokar-arm-med-idrotten-riskerar-att-straffas>.

objektiva termer kunna beskrivas trovärdigt. Det ligger i sakens natur att det inte kan uppställas något krav på matematisk-logisk bevisföring.

### Hur skulle äldre rättspraxis stå sig om förslaget varit gällande rätt?

En illustration av lagförslagets effekter kan lämpligen ske genom att de avgöranden från HFD som tas upp i detta papper, i vilka avdrag nekats, analyseras utifrån antagandet att gällande rätt vid tidpunkten för avgörandena varit i enlighet med det nu framlagda förslaget.

I de två målen RÅ 1976 ref. 127 I och II prövades utgifter för renhållningskampanjer. PLM som tillverkade engångsförpackningar fick avdrag men Kooperationen som sålde dessa till konsumenter fick inte avdrag. Att till konsumenter sälja engångsförpackningar (eller som idag sälja eller tillhandahålla miljömässigt omstridda plastförpackningar) har ett klart samband med åtgärder för att begränsa negativa effekter av denna försäljning. En oklarhet i sakomständigheterna i avgörandet gällande kooperativa förbundet är dock huruvida förbundet själv ansåg att, eller om den försökte etablera att, utgiften skulle ha positiv betydelse för affärsverksamheten som bedrevs. Det framlagda argumentet (såsom framkommer av hur avgörandet refereras) tar endast syfte på tanken att verksamheten har en negativ inverkan på miljön vilket leder till ett ansvar att minimera denna negativa inverkan. För att avdrag ska anses kommersiellt grundat bör också förbundet ha kommunicerat ut sina åtgärder på något sätt för att avdrag ska kunna accepteras. Goodwill kan i allmänhet endast uppstå om kunder och konsumenter får kunskap om den goodwillskapande aktiviteten. Hårdraget kan sägas att om den enda effekten av åtgärden är att den ger ökad goodwill föreligger att absolut krav på någon form av marknadskommunikation. I denna analys ligger dock att en risk för försämrat anseende "badwill" ska bedömas. Om det skulle framkomma att Kooperationen inte stödde renhållningskampanjer, skulle det ha påverkat avsättningen av produkter negativt? Det är en osäker fråga. Utifrån dagens debatt, till exempel om plasthotet, finns det dock argument som talar för att en miljömedveten konsument tar för givet att handeln lägger resurser på att bekämpa nedskräpning. Det går dock inte att entydigt svara på om avdrag för Kooperationen med den nya regleringen skulle medges.

I de två målen RÅ 2000 ref. 31 I och II prövades bidrag (sponsring) till Operan (nekat avdrag) och till WWF (medgivet avdrag). Företagen som bedömdes i Opera-avgörandet tillhörde den dåvarande Procordiagruppen. I avgörandet framkommer att marknadskommunikation ägt rum. Vad som emellertid är otydligt är vilken verksamhet bidragsgivarna egentligen ägnat sig åt och på vilket sätt bidragsgivarens affärsverksamhet skulle stimuleras av bidraget. Dotterbolagen var KabiVitrum AB och Swedish Tobacco Group AB. Det handlade således om försäljning av läkemedel och tobak. Frågan var på vilket sätt sponsringen av operan skulle öka försäljningen av dessa produkter?

Kammarrätten (som medgav avdraget) angav att syftet var att "påverka personer med bestämmande inflytande över avsättningen av koncernens produkter" vilket, om en sådan påverkan var lyckosam, rimligen skulle kunna leda till bättre marknadsförutsättningar. Skatteverket (som överklagade till HFD) bestred inte att de personer som tack vare avtalet kunnat bjudas in till operan fått en mer positiv inställning till Procordiagruppen men ansåg att det i så fall var en följd av den specifika representationen vid vissa enskilda tillfällen, inte till följd av det överordnade sponsoravtalet.

HFD tog inte upp Kammarrättens skäl i sin argumentation. HFD gick efter en genomgång av frågor om avdrag för utgifter för tillhandahållanden av konkreta objekt som biljetter, reklam och representation samt personalkostnader direkt in i avdragsförbudet för gåvor. Min tolkning (som jag också tar upp ovan) är att HFD möjligen var medveten om att en gåva inte bara skänker gåvomottagaren något

utan att det i allmänhet också skänker givaren goodwill. Avdragsförbudet gäller ändå och det utgör i gällande rätt *lex specialis* i förhållande till den allmänna avdragsregeln i (nu) IL 16:1.

Utifrån det i detta paper framlagda förslag ska istället frågan bedömas mot den föreslagna IL 16:11. Avtalets kommersiella innehåll mot bakgrund av den bedrivna näringsverksamhetens art och karaktär ska bedömas. Mot bakgrund av att sponsoravtalet de facto möjliggjorde de aktiviteter som riktades mot personer som skulle kunna ha betydelse för Procordiagruppens lönsamhet finns anledning anta att avtalet hade en kommersiell grund och att därför avdrag sannolikt skulle bifallas med den nya lagregleringen. Med andra ord skulle det kunna sägas att det var fråga om en goodwill-effekt av mer konkret och specifik natur och en sådan ska normalt bedömas som affärsmässig och avdragsgill.

I detta sammanhang kan ett relativt välkänt Kammarrättsavgörande från Kammarrätten i Stockholm tas upp till diskussion, trots att Kammarrättsdomar inte är prejudicerande. Det handlar om bedömningen av aktiviteten "Ericsson Response".<sup>24</sup> Aktiviteten kunde förenklat sägas gå ut på att skapa telekommunikationskapacitet vid naturkatastrofer och andra omfattande gåvor. Aktiviteten "Ericsson Response" var föremål för en omfattande marknadskommunikation.

Kammarrätten ansåg att det var fråga om "hjälpverksamhet med starka gåvoinslag". Några direkta motprestationer förelåg inte utan det var fråga om "förväntade framtida effekter". Kammarrätten prövade utgiften för "Ericsson Response" mot bedömningsmodellen i Opera-målet och avdragsrätten begränsades därför.

Om "Ericsson Response" prövas mot det här framlagda förslaget skulle dock avdrag kunna medges. Det framstår som givet att aktiviteten är kommersiellt motiverad och att adekvat samband föreligger mellan den bedrivna näringsverksamheten och aktiviteten. Det framkommer av sakomständigheterna att det kommersiella värdet av den produkt Ericsson framställer och tillhandahåller – telekommunikationsutrustning – får anses öka när det visas hur nyttig och funktionell produkten kan vara i olika situationer jämfört med till exempel ett fast system för kommunikation. Det torde stå klart att företaget gjorde det rimligt att det i vart fall på sikt kunde förvänta sig en företagsekonomisk avkastning, till följd av utgiftens bestridande som i princip motsvarade eller översteg värdet av utgiften.

Till sist bör några ord nämnas när det gäller Saltå Kvarn-målet HFD 2014 ref. 62. HFD ansåg (eventuellt mot bakgrund av det magra faktaunderlaget) att aktiviteten i form av trädplantering i Afrika, inte var avdragsgill trots att den kunde anses kommersiellt motiverad.

Utifrån det här framlagda lagtextförslaget torde avdragsrätt föreligga till följd av att företagets miljömedvetna konsumenter kan antas förvänta sig att Saltå Kvarn med sin mycket välkända ekologiska miljöprofil klimatkompenserar.

### Lagförslag med författningskommentar

IL 16:11 "Utgifter som kan antas få betydelse för näringsverksamhetens särskilda eller allmänna anseende ska dras av om utgiften är kommersiellt betingad. Bedömningen av utgiftens kommersiella betingning ska ske särskilt med beaktande av om utgiften främjar företagets förmåga att attrahera kunder, personal och kapital."

---

<sup>24</sup> Kammarrätten i Stockholm dom av den 9 januari 2007 i mål nr 5642 - 05 och 5643 - 05.

Syftet med lagregeln är att justera gällande rätt på så sätt att det ska bli tydligt att ett företag ska medges avdrag för utgifter som är ägnade åt att stärka företagets s.k. goodwill. Gällande rätt är alltför strikt utformad och utgör ett hinder för företag som t.ex. önskar stödja klimatrelaterade utgifter. Åtgärder som kan antas vara kommersiellt betingade och ägnade åt att stärka företagets allmänna och särskilda anseende, med beaktande av företagets möjlighet att rekrytera arbetskraft, attrahera kunder eller möjligheten att erhålla eget eller främmande kapital, ska dras av. Här ska framhållas att ett företags arbete att stärka goodwill och därigenom sitt varumärke är en del av en långsiktig strategi och inte alltid kan visa sig direkt i form av en ökad omsättning.

Idag är det viktigt för många att veta att arbetsgivaren bl.a. har en god miljöprofil och aktivt satsar på hållbarhet. Investerare, särskilt institutionella, har inte sällan riktlinjer om hållbara investeringar att respektera. Normalt bör en utgift komma till omvärldens kännedom. Något absolut sådant krav bör dock inte föreligga. Ett företag kan t.ex. behöva arbeta med åtgärder mot badwill för det fall att fakta skulle kunna bli offentliga. Det handlar naturligtvis inte om s.k. greenwashing. Ett illustrativt exempel är att ett högprofilerat företag (t.ex. Saltå Kvarn) idag måste arbeta med hållbarhet för att vara trovärdigt på marknaden, vare sig utgifterna är del i aktiv marknadsföring eller inte. Här ska dock poängteras vikten av att reglerna måste vara neutrala med avseende på vilket ändamål sponsringen avser och att miljörelaterade utgifter endast är ett sådant exempel.

Det bör framhållas att gällande rätt bör ha en dynamisk karaktär. Med det avses att de hållbarhetsrelaterade utgifter som var vanliga för tio år sedan, idag sannolikt utformas annorlunda. Nya åtgärder inom hållbarhet ska därmed dras av och eventuellt ska äldre åtgärder inte dras av om kunskapen idag ökat. Detsamma bör gälla andra former av varumärkesbyggande utgifter.

Roger Persson Österman

Professor i finansrätt vid Stockholms universitet