

Finansdepartementet

103 33 Stockholm

Slutbetänkandet Utvidgad avdragsrätt för sponsring m.m. (SOU 2026:5)

Fi 2026/00109

1 Sammanfattning

Skatteverket tillstyrker att förslagen genomförs.

Skatteverket lämnar dock vissa synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller vissa justeringar och behov av förtydliganden. Skatteverket vill särskilt framhålla följande synpunkter:

- Det bör införas en bestämmelse som undantar den typen av goodwillskapande sponsring som omfattas av förslag till 16 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL, från avdragsförbudet för gåvor.
- Det bör förtydligas att avdragsgilla utgifter som förbättrar eller upprätthåller näringsverksamhetens anseende enligt förslag till 16 kap. 11 § IL inte ska föranleda beskattning hos den som direkt eller indirekt äger företaget.
- Det bör förtydligas att motprestationer i den mening som avses i praxis inte kan bli direkt avdragsgilla enligt förslag till 16 kap. 11 § IL om de idag träffas av andra avdragsbegränsningar än vad som följer av 16 kap. 1-2 §§ IL.
- Det bör förtydligas att kravet på affärsmässighet m.m. innebär att det finns en koppling mellan storleken på utgiften för sponsringen och de åtgärder som vidtas för att förmedla arrangemanget utåt.
- Det bör förtydligas vad som avses med religiös och politisk verksamhet.
- Det bör förtydligas vad som krävs för att bedömningen avseende ett sponsrat projekt eller åtgärd ska utvidgas till andra delar av en organisation eller intressesfär, och hur en sådan bedömning ska göras.

Skatteverkets kostnad för förslagen beräknas bli en engångskostnad i samband med införandet om 3 700 000 kronor.

2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket konstaterar inledningsvis att förslaget tar sin utgångspunkt i de bestämmelser som gäller idag. Detta innebär att den praxis som utvecklats inom området alltså kommer att vara vägledande vilket är en fördel eftersom det leder till att ny rättslig osäkerhet minskar. Även om det tillkommer ytterligare moment i bedömningen så anser Skatteverket att förslagen i flertalet fall kommer medföra förenklingar.

Skatteverket ser sammanfattningsvis positivt på förslagen i betänkandet och tillstyrker att förslagen genomförs. Skatteverket lämnar dock en del synpunkter på förslagen. Synpunkterna gäller förslag till ändringar och förtydliganden av förslagen.

2.1 Avdragsförbudet för gåvor (avsnitt 1.1)

- Skatteverket anser att det bör införas en bestämmelse som undantar den typen av goodwillskapande sponsring som omfattas av förslag till 16 kap. 11 § IL från avdragsförbudet för gåvor.
- En sådant undantag skulle t.ex. kunna placeras i ett nytt stycke i 9 kap. 2 § IL där det anges att som utgift för gåva räknas inte en utgift som ska dras av enligt 16 kap. 11 § IL, alternativt som ett tillägg till 16 kap. 11 § där det anges att avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL inte ska tillämpas om förutsättningarna för avdrag enligt den föreslagna bestämmelsen föreligger.

På sidan 12, tredje stycket, i betänkandet anges att av kravet på att utgifterna ska syfta till att förbättra eller upprätthålla näringsverksamhetens anseende följer att den föreslagna bestämmelsen endast blir aktuell för utgifter i företagets näringsverksamhet, alltså utgifter som är affärsmässigt motiverade, och att genom detta krav dras en gräns mot kostnader som inte är affärsmässigt motiverade och därmed inte har samband med näringsverksamheten, som t.ex. gåvor. I författningskommentaren till förslag till 16 kap. 11 § IL uttalar även att utgifterna ska vara affärsmässigt motiverad innebär en avgränsning mot kostnader som inte tillhör näringsverksamheten och därför inte får dras av, t.ex. gåvor, personliga levnadskostnader och liknande utgifter.

Det lämnade lagförslaget i 16 kap. 11 § IL saknar en hänvisning till att avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL inte ska anses tillämpligt för utgifter för att förbättra eller upprätthålla näringsverksamhetens anseende. Av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2000 ref. 31 I framgår att avdrag inte medgavs med stöd i gåvoförbudet (numera 9 kap. 2 § IL) trots att domstolen

fann att sponsringsersättningen utgjorde omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande, dvs. det förelåg avdragsrätt (numera 16 kap. 1 § IL). I domen anges även att 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 situationer där det finns direkta motprestationer träffas emellertid utgiften för sponsringen enligt Högsta förvaltningsdomstolen inte av avdragsförbudet för gåvor. I domen omnämns bl.a. motprestationer i form av kostnad för reklam, personal, reklamgåva och representation. Sådana utgifter är, eller kan vara, avdragsgilla enligt vad som anges i 16 kap. 1 och 2 §§ IL. Högsta förvaltningsdomstolens dom innebär enligt Skatteverket att bestämmelsen i 9 kap. 2 § IL är överordnad bestämmelserna i 16 kap. 1 och 2 §§ IL. Enligt Skatteverket talar systematiken i inkomstskattelagen för att detta även skulle bli fallet om en ny bestämmelse införs i 16 kap. IL som reglerar avdragsrätten för sådana goodwillskapande sponsringsutgifter som uppfyller villkoret i den föreslagna bestämmelsen. I vart fall torde det föreligga en rättslig osäkerhet om förhållandet mellan den nu föreslagna 11 § och det lagreglerade avdragsförbudet för gåva i 9 kap. 2 § IL.

För att klarlägga förhållandet mellan den föreslagna 16 kap. 11 § IL och 9 kap. 2 § IL ifrågasätter Skatteverket om det inte behövs en bestämmelse som uttryckligen undantar sådana situationer som omfattas av förslaget i 16 kap. 11 § IL från avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Ett sådant undantag skulle t.ex. kunna placeras i ett nytt stycke i 9 kap. 2 § IL med följande lydelse:

Som utgift för gåva räknas dock inte en utgift som ska dras av enligt 16 kap. 11 § IL

Alternativt kan undantaget infogas som ett tillägg till 16 kap. 11 § IL. Därmed påverkas inte gällande rätt ifråga om andra utgifter.

2.2 Kan värdeöverföringar beskattas hos den som direkt eller indirekt äger företaget?

- Skatteverket anser att det bör förtydligas, alternativt ett reglerat undantag, att avdragsgilla utgifter som förbättrar eller upprätthåller näringsverksamhetens anseende enligt förslag till 16 kap. 11 § IL inte ska föranleda beskattning hos den som direkt eller indirekt äger företaget.

Utredningen behandlar inte situationen att en värdeöverföring mellan ett företag och t.ex. en insamlingsstiftelse kan föranleda beskattning av ägaren (jfr HFD 2023 not. 10). I HFD 2023 not. 10 uttalade domstolen att de planerade

förmögenhetsöverföringarna till olika välgörenhetsorganisationer inte kan motiveras utifrån bolagets verksamhet, dvs. de är med andra ord inte affärsmässigt motiverade. I RÅ 2000 ref. 31 I träffades en värdeöverföring av avdragsförbudet mot gåvor oavsett att sponsringen var ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kunde vara kommersiellt motiverad. I författningskommentaren (s. 117 f.) anges att kravet på att utgifterna ska syfta till att förbättra eller upprätthålla näringsverksamhetens anseende följer att den föreslagna bestämmelsen endast blir aktuell för utgifter i företagets näringsverksamhet, alltså utgifter som är affärsmässigt motiverade. Skatteverket ifrågasätter mot denna bakgrund om det inte behövs ett förtydligande i författningskommentaren, eller ett undantag från beskattning av en person som direkt eller indirekt äger företaget (jfr även vad som förs fram i särskilt yttrande av experterna Tara Muinafshar, Patrick Krassén, Johan Karlsson och Mika Persson). Ett sådant undantag skulle kunna utformas med 11 kap. 49 § IL och 42 kap. 12 a § IL som förebild (se prop. 2025/26:1 s. 409 och s. 415-416). Ett sådant undantag bör enligt Skatteverket emellertid utformas så att det inte träffar en situation där utgifterna omfattas av undantaget om religiös eller politisk verksamhet i förslag till 16 kap. 11 § andra stycket IL.

2.3 Hur ska motprestationer som omfattas av andra bestämmelser än 16 kap. 1 § IL behandlas? (avsnitt 1.1, 9.1, 7.3.1 och 7.4.2)

- Det bör förtydligas att motprestationer i den mening som avses i praxis (RÅ 2000 ref. 31 I) inte kan bli direkt avdragsgilla enligt förslag till 16 kap. 11 § IL om de idag träffas av andra avdragsbegränsningar än vad som följer av 16 kap. 1-2 §§ IL.
- Föreslagen hänvisning till 16 kap. 1 § IL i förslag till 16 kap. 11 § IL skapar rättslig osäkerhet om vad som ska gälla. Det kan därför enligt Skatteverket finnas skäl att undvika sådan rättslig osäkerhet genom att formulera om bestämmelsen. Istället för att t.ex. undanta utgifter som omfattas av 2 § i andra stycket, skulle undantaget kunna formuleras som utgifter som omfattas av andra avdragsbegränsningar än 1 § i denna lag.

I förslag till 16 kap. 11 § första stycket IL anges att utöver vad som anges i 1 § ska utgifter för att förbättra eller upprätthålla näringsverksamhetens anseende dras av. Av författningskommentaren framgår att bestämmelsen utvidgar avdragsrätten som annars följer av huvudregeln om att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.

I RÅ 2000 ref. 31 I uttalade sig Högsta förvaltningsdomstolen om direkta motprestationer ifråga om sådana utgiftsposter som omfattas av nuvarande 16 kap. 1-2 §§ IL (t.ex. utgifter för lokal, reklam, personal och representation). Resonemangen om motprestationer i domen är enligt Skatteverket inte begränsade till vissa typer av motprestationer. För en motprestation, där avdragsrätten begränsas av andra bestämmelser i inkomstskattelagen, så bör det inte föreligga en generell avdragsrätt enligt 16 kap. 11 § IL. Det kan skapa utrymme för att kringgå systematiken i inkomstskattelagen. Man kan visserligen argumentera för att utgifter för t.ex. tillgångar och vissa andra tjänster som omfattas av andra paragrafer i inkomstskattelagen ska bedömas separat från ett sponsringsavtal där de omnämns som en del i avtalet, men RÅ 2000 ref. 31 I ger inte klart uttryck för detta.

Det skulle t.ex. kunna handla om motprestationer från den sponsrade i form av reklamgåvor, utgifter för FoU eller tillgångar där avdragsrätten hos sponsorn som mottar dessa kan vara begränsad till vissa belopp enligt 9 kap. 2 § IL, 16 kap. 9 § IL, eller t.ex. 17-19 kap. IL. Enligt Skatteverket skapar den specificerade hänvisningen till 16 kap. 1 § IL i förslag till 16 kap. 11 § IL rättslig osäkerhet om vad som ska gälla för motprestationer som träffas av andra bestämmelser än specifikt 16 kap. 1 och 2 §§ IL. Kan hela utgiften t.ex. dras av enligt 16 kap. 11 § IL trots att sponsorn fått en mot sponsringsutgiften svarande motprestation i form av t.ex. en tillgång som kan delas ut som reklamgåva från sponsorn, och där avdragsrätten är begränsad för sponsorn enligt praxis för reklamgåvor.

2.4 Utgifter för representation och liknande ändamål (avsnitt 9.1 och 7.4.2)

- Enligt Skatteverket bör förtydligas att avdragsrätten för anseendepåverkande utgifter som avser representation och liknande ändamål ska prövas hos sponsorn i förhållande till 16 kap. 2 § IL och 9 kap. 2 § IL oavsett om det är sponsorn som stått utgiften, eller om det är fråga om en s.k. motprestation från den sponsrade i form av representation.

Förslaget i 16 kap. 11 § andra stycket IL innebär att utgifter för representation prövas enligt 16 kap. 2 § IL. Av praxis framgår att direkta motprestationer i form av bl.a. representation prövas i förhållande till 16 kap. 1-2 §§ IL och avdragsförbudet i 9 kap. 2 § IL (RÅ 2000 ref. 31 I). Varken författningskommentaren eller avsnitt 7.4.2 redogör för om bestämmelsen i 16 kap. 11 § andra stycket IL är avsedd att träffa både fall där den sponsrade

lämnar motprestationer i form av representation och i situationer där sponsorn själv betalat en utgift för representation.

Följande exempel kan illustrera:

En sponsor har en utgift för ett marknadsföringsevent som ingår i ett sponsringspaket om 1 mkr, varav 200 tkr avser utgift för representation och resterande reklam. Utöver detta lämnar sponsorn en kontant ersättning på 1 mkr. Eventet hålls tillsammans med den sponsrade och det förutsätts vara en åtgärd som påverkar bl.a. sponsorns anseende enligt förslag till 16 kap. 11 § IL. I denna situation innebär undantaget i 16 kap. 11 § andra stycket IL enligt Skatteverket bl.a. att utgiften om 200 tkr prövas i förhållande till 16 kap. 2 § IL hos sponsorn.

Om sponsorn istället betalar 2 mkr kontant till den sponsrade, varefter den sponsrade enligt avtal ska stå utgiften för marknadsföringseventet enligt ovan så ska direkta motprestationer enligt Skatteverket prövas hos sponsorn. Om värdet av motprestationerna t.ex. skulle uppgå till 1 mkr, varav 200 tkr avser representation, så medges enligt Skatteverket avdrag hos sponsorn med 800 tkr för eventet som reklam enligt 16 kap. 1 § IL, med 1 mkr enligt 16 kap. 11 § IL, och motprestationen i form av representationen på 200 tkr prövas i förhållande till 16 kap. 2 § IL.

2.5 I vilka fall kan utgifterna ifrågasättas? (avsnitt 9.1 och 7.3.1)

- Enligt Skatteverket bör förtydligas att kravet på affärsmässighet innebär att det finns en koppling mellan storleken på utgiften och de åtgärder som vidtas eller kommer att vidtas för att förmedla arrangemanget utåt.
- Det bör lämnas ett par konkreta exempel på hur bestämmelsen är avsedd att tillämpas. Det finns visserligen ett exempel som avser att ett företag ska upprätthålla sitt anseende hos lokalbefolkningen kopplat till en lokal förening. Exemplet synes sakna en rad förutsättningar och belyser inte hur bedömningen ska göras.

I författningskommentaren påtalas att utgifterna ska vara affärsmässiga och att samarbetet måste förmedlas utåt, t.ex. genom att det synliggörs. Någon konkret påverkan på anseendet i det enskilda fallet behöver inte visas, men det krävs att företaget kan göra sannolikt att utgiften syftar till att få en positiv effekt på anseendet (förstärka en positiv bild av företaget eller att vårda näringsverksamhetens anseende). Det är de förväntade framtida effekterna som ska beaktas. Som exempel på utgifter som kan syfta till att upprätthålla företagets anseende ges att ett företag under många år sponsrat en lokal

förening, att det finns en förväntan bland lokalbefolkningen på orten att företaget även fortsättningsvis ska sponsra den lokala föreningen, dvs. företagets anseende på orten riskerar att påverkas negativt om sponsringen upphör (s. 85 och s. 119).

Enligt Skatteverket saknas konkreta exempel på hur bestämmelsen är avsedd att tillämpas. Skatteverket anser även att det aktuella exemplet (s. 85 och s. 119) saknar en rad förutsättningar för bedömningen. Initialt uppkommer t.ex. frågan om företaget är förankrat på orten genom t.ex. lokal produktion eller till en lokal marknad. Finns t.ex. företaget lokalt förankrat så blir effekterna av en sponsring i affärsmässigt hänseende enligt Skatteverket betydligt större än om företaget helt saknar koppling till orten i fråga om marknad och verksamhet. Motsvarande gäller enligt Skatteverket storleken på utgifterna som ingår i sponsringsarrangemanget. Är det t.ex. 20 tkr till en lokal förening eller handlar det om en miljon kronor. Enligt Skatteverket är det enklare att visa på ett affärsmässigt samband med avseende på ett mindre belopp än om det är fråga om ett stort belopp. För att kriteriet ska vara uppfyllt uppkommer även frågan hur och i vilken omfattning sponsringen förmedlas utåt, och om det finns en affärsmässig koppling mellan storleken på utgiften och de effekter som företaget förväntar sig typiskt sett genom sponsringsarrangemanget. Det innebär enligt Skatteverket att graden av exponering kommer att ha betydelse i relation till övriga parametrar.

2.6 Vad avses med politisk och religiös verksamhet? (avsnitt 9.1 och 7.4.3)

- Det bör tydliggöras om prövningen av vad som avses med politisk och religiös verksamhet ska omfatta hela den bedömning som sker med stöd i 7 kap. 4 § IL.
- Det bör förtydligas vad som avses med religiös och politisk verksamhet.
- Det bör även förtydligas hur bedömningen ska ske när politiska och religiösa ändamål är nära sammankopplade med andra ändamål. Exempel på sådan sammankoppling kan vara när bistånd lämnas med en klar politisk agenda i vissa frågor, tankesmedjor knutna till olika organisationer eller religiösa samfund som även innefattar social stödverksamhet i olika former.

Av förslag till 16 kap. 11 § andra stycket IL framgår bl.a. att första stycket inte ska tillämpas för utgifter som avser politisk eller religiös verksamhet. I avsnitt 7.4.3 och i författningskommentaren anges att ledning kan hämtas från 7 kap. 4 § IL. Det är enligt Skatteverket t.ex. oklart om ledning endast ska hämtas från

vad som avses med religiös eller politisk, eller om ledning även ska hämtas från vad som avses med ett ”allmännyttigt ändamål som främjar”. Ändamålet bör ha en sådan karaktär att det är av samhällelig natur och bidrar till att upprätthålla och stärka de grundläggande värderingar samhället vilar på. Det framgår dock klart att en verksamhet som strider direkt mot det som är acceptabelt från allmän synpunkt inte innefattas i begreppet. Ändamålet får inte heller vara av säregen karaktär (prop. 2013/14:1 s. 287-290). Dessutom finns en begränsning genom det s.k. destinatärskravet i 7 kap. 4 § IL som anger att ”stiftelsens ändamål får inte vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. En inskränkning till allmännyttiga ändamål skulle t.ex. innebära att sponsring till politisk eller religiös verksamhet som t.ex. främjar enskilda ekonomiska intressen eller verksamheter som är oacceptabla utifrån samhällets grundläggande värderingar kommer att behandlas mer fördelaktigt. Enligt Skatteverket framstår det inte som en rimlig ordning.

Det bör även uppmärksammas att det saknas en legaldefinition beträffande vad som avses med politisk eller religiös verksamhet i 7 kap. 4 § IL. Såvitt Skatteverket kan bedöma saknas även ledning i förarbeten och i praxis. Att ledning ska sökas i 7 kap. 4 § IL innebär att det blir svårt att förtydliga begreppets innebörd i t.ex. en författningskommentar. Skatteverket ifrågasätter om en frikoppling från 7 kap. 4 § IL är att föredra, och att begreppen kan preciseras på ett sätt som underlättar för parterna vid den framtida rättstillämpningen.

Därtill kommer att politiska och religiösa ändamål kan vara nära sammankopplade med andra ändamål och därmed svåra att särskilja, t.ex. social hjälpverksamhet. Som exempel kan nämnas verksamheter som arbetar med bistånd med en klar politisk agenda i vissa frågor, tankesmedjor knutna till olika organisationer eller religiösa samfund som även innefattar verksamhet som utgör näringsverksamhet och social stödverksamhet i olika former.

2.7 När ska ett sponsrat projekt eller åtgärd utvidgas till andra delar av en organisation? (avsnitt 9.1 och 7.4.1)

- Enligt Skatteverket bör det förtydligas vad som krävs för att bedömningen avseende ett sponsrat projekt eller åtgärd ska utvidgas till andra delar av en organisation eller intressesfär, och hur en sådan bedömning ska göras.

Av förslag till 16 kap. 11 § andra stycket framgår bl.a. att första stycket inte ska tillämpas för utgifter som avser politisk eller religiös verksamhet. I avsnitt 7.4.1 och i författningskommentaren anges att ledning kan hämtas från 7 kap. 4 § IL.

Vidare anges bl.a. att det inte är mottagarens huvudsakliga verksamhet som ska beaktas utan bedömningen ska istället avse de projekt eller åtgärder som anges i överenskommelsen. Vid bedömningen ska t.ex. beaktas om de projekt som ersättningen avser i praktiken kan särskiljas från annan verksamhet som mottagaren bedriver. Företaget bör kunna säkerställa att den ersättning som utgiften avser inte går till politisk eller religiös verksamhet, t.ex. genom att det direkt av överenskommelsen framgår att ersättningen inte får användas till sådan verksamhet. Ett litet och begränsat politiskt eller religiöst inslag bör kunna accepteras, t.ex. att en kyrka används som verksamhetslokal för ett evenemang som i övrigt är fritt från religiösa inslag.

Enligt Skatteverket kan religiösa samfund t.ex. bedriva socialt arbete, utbildning, ungdomsverksamhet och ideella föreningar. Vidare förekommer att s.k. servicebolag bildas. Om sponsring t.ex. destineras till ett servicebolag som finansieras av en sådan politisk eller religiös verksamhet så uppkommer frågan om prövningen ska avse hela intressesfären. Motsvarande problematik uppkommer om ett företag sponsrar en fritidsskola, förskola eller skolverksamhet som drivs i t.ex. bolagsform enligt gällande regelverk av en religiös organisation. Sponsringsintäkter i verksamheten kommer på sikt att medföra att verksamheten genererar överskott som delas ut till ägaren. Om verksamheten inte genererar ett överskott så kan det istället leda till en kostnadsinbesparing hos samfundet, eller i ett servicebolag, som får effekt på samfundets ekonomi. Fråga uppkommer hur skolverksamheten ska bedömas, och om bedömningen även ska innefatta ägaren eller annan i sfären, dvs. det religiösa samfundet.

Detta remissvar har beslutats av generaldirektören Katrin Westling Palm och föredragits av den rättsliga experten Thomas Karlström. Vid den slutliga handläggningen har också följande deltagit: tf överdirektören Veronica Eckerby, rättschefen Michael Erliksson och sektionschef Jonas Grönkvist.

Katrin Westling Palm