



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Johan Holmqvist

Allmänna avdragsbestämmelserna

Sponsring – driftskostnad eller gåva?

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Jur. Dr. Lars Pelin

Skatterätt

Vårterminen 2001

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Syfte och metod	5
2 INKOMSTBEGREPPET	7
2.1 Beskattningsprinciper	8
2.1.1 Skatteförmåga	8
2.1.2 Nyttö – kostnadsprincipen	9
2.1.3 Intresseteorin	10
2.1.4 Den socialpolitiska beskattningsprincipen	11
2.1.5 Neutralitet	11
2.1.6 Reciprocitet	12
2.1.7 Kongruens	12
2.2 Sammanfattning	12
2.3 Kostnader och principer	13
3 INKOMSTSKATTELAGEN	15
3.1 Avdragsgill kostnad	15
3.2 Icke-avdragsgill kostnad	18
4 SPONSRING I ALLMÄNHET	20
4.1 Definition av sponsring	20
5 DET SKATTERÄTTSLIGA GÅVOBEGREPPET	22
6 PRAXIS	25
6.1 Sponsorkostnader	25
6.1.1 RÅ 2000 ref 31: I	25
6.1.2 RÅ 2000 ref 31: II	27
6.1.3 Äldre praxis	27
6.1.4 Sammanfattning	28

7	RSV:S HANDLEDNING	30
7.1	Sponsringskostnader	30
8	REKLAM	32
9	RÄTTSFALLSTOLKNING	33
9.1	Systemexterna rättsfakta	33
9.1.1	Regeringsrättens tolkning av gåva i RÅ 2000 ref 31: I	34
9.1.2	En alternativ tolkning av gåva i RÅ 2000 ref 31: I	35
9.2	Jämförelse av bedömningarna i RÅ 2000 ref 31:II och RÅ 2000 ref 31:I	38
9.2.1	Sammanfattning	40
9.3	Neutralitetsprincipen i rättstillämpningen	41
9.4	Fördelar med att eftersträva neutralitet	44
9.4.1	Neutralitetsskäl och RÅ 2000 ref 31 I/II	45
10	AVSLUTANDE SYNPUNKTER	47
	LITTERATUR- OCH KÄLLFÖRTECKNING	50
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	53

Sammanfattning

De allmänna kostnadsbestämmelserna för inkomstslaget näringsverksamhet i inkomstskattelagarna har i det närmaste varit identiskt utformade under hela 1900-talet. Bestämmelserna vilar även på samma principiella/finansteoretiska grund, där skatteförmågan är det ledande argumentet. Förutom skatteförmåga inverkar även neutralitetsprincipen på inkomstskattelagstiftningen.

Neutralitetsprincipen märks främst när näringsverksamhet skall regleras.

Problemet vid bedömningen om en kostnad är avdragsgill eller inte, är primärt lagtextens vaga utformning vad gäller de allmänna avdragsreglerna. Detta problem ställs på sin spets när mer moderna kostnadsföreteelser som sponsring skall bedömas utifrån gällande lagtext. I rättstillämpningen och i administrativ praxis råder det dock en tämligen fast etablerad linje vid bedömningen av dylika kostnader. Tyvärr saknas det ett tydligt ställningstagande ifråga om gåva i inkomstskattelagstiftningen och gåvans förhållande till sponsring i denna praxis.

Rättsfallen RÅ 2000 ref 31 I och II har av många setts som ett förtydligande på sponsringens område men saknar i mitt tycke tillräcklig argumentation kring gåva och neutralitet för att utgöra ett tillräckligt förtydligande. Vidare är bedömningarna i de båda rättsfallen oförenliga med varandra och något konsekvent synsätt om vad som är avdragsgill sponsring saknas därför alltjämt.

Förord

Ett stort tack till min handledare Lars Pelin för min frihet under ansvar i samband med mitt examensarbetskrivande och för hans smidiga handledning. Jag tackar även min kurskamrat Fredrik Andersson för den utmärkta korrekturgenomgången han genomförde. Tro mig, det är inte lätt att övertyga författaren till detta arbete att han har fel. Detta lyckades Fredrik med, vilket säger en hel del om tyngden i hans argument.

Förkortningar

AGL	Lag om arvsskatt och gåvoskatt (1941:416)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
prop.	Proposition
RSL	Lag (1972:266) om skatt på annonser och reklam
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen om statlig inkomstskatt (1947:576)
SN	Skattenytt
SvSkt	Svensk Skattetidning
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

Mitt val att skriva om kostnadsbegreppet i inkomstskattelagen (IL), vad gäller inkomstslaget näringsverksamhet, vilket kan verka mindre spännande i jämförelse med exempelvis mer moderna företeelser som IT-rätt, EG-rätt etc, följer av skattesystemets uppbyggnad. All inkomstbeskattning, såväl individuell sådan som den för företagen, bygger på nettobeskattning. Hårdraget kan man därför säga att själva bruttoinkomsten för den skattskyldige är ointressant. Vad som är intressant, är i själva verket nettoinkomsten och därigenom vilka avdrag som kan godtas för att fastställa denna. Vidare kommer slopandet av de så kallade stoppreglerna för fåmans-företagaren/företaget medföra ett ökat tryck på avdragsbestämmelserna i inkomstskattelagen. Av detta följer då att avdragsreglerna i inkomstskattelagen alltid, oavsett tidsandan, måste anses vara högaktuella.

Nettobegreppet och nettobeskattning i inkomstskattelagarna/lagen är ingen ny företeelse, utan har i stort sett varit konstruerad på samma sätt under hela 1900-talet.¹ Det som har skilt lagbestämmelserna åt genom åren är vissa systematiska och språkliga skillnader. Vid tillkomsten av inkomstskattelagen har dock avdragsbestämmelserna mellan de olika inkomstslagen avfattats så, att de står i överensstämmelse med varandra. När denna unifiering skedde togs även vissa exemplifierande bestämmelser om vad som är avdragsgill kostnad bort och istället lades en grundläggande definition om vad som skall anses vara en avdragsgill kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet till, 16 kap. 1§ IL. Denna bestämmelses motsvarighet i KL är/var 3kap. 20 § 1 st. Principerna bakom avdragsbestämmelserna är dock fortfarande desamma; den grundläggande principen anses vara skatteförmågeprincipen. Utgångspunkten i föreliggande arbete kommer därför att vara lydelsen av avdragsbestämmelsen i 16 kap 1§ IL/ 3 kap. 20 § 1 st KL, samt de bakomliggande principerna för bestämmelserna.

¹ Se bland annat 1910 års bevillningsförordning, SFS 1910 N: r 115, 9 § och anvisningspunkten 5:0).

När principer för kostnader utreds, särskilt avdragsgilla sådana, är det oundvikligt att en viss del måste ägnas åt inkomstbegreppet och de principer som då aktualiseras. Det implicita sambandet mellan intäkt - kostnad = inkomst² kräver en sådan utredning.

1.1 Syfte och metod

Ett av syftena med denna uppsats är att beskriva inkomstskattelagens generella avdragsbestämmelse avseende näringsverksamhet. Beskrivningen kommer att innehålla systematiska samt språkliga iakttagelser och även en redogörelse för de grundläggande principerna som ligger bakom bestämmelsens avfattning.

Uppsatsen består även av en genomgång av hur praxis och RSV: s handledning för beskattning förhåller sig till de slutsatser som läggs fram i de inledande delarna av uppsatsen. Det övergripande syftet är då att se huruvida Regeringsrätten och/eller RSV är konsekventa vid avgränsningen mellan avdragsgilla kostnader och icke-avdragsgilla kostnader. I denna del diskuteras även om Regeringsrättens och RSV: s behandling av kostnadsbegreppet bygger på någon/några grundläggande principer eller är av mer pragmatisk karaktär.

Som en följd av IL: s tillkomst och därigenom en språkligt konsekvent behandling av avdragsbestämmelserna, kommer min uppsats att bygga på ett resonemang om gränsdragningen mellan kostnader (läses avdragsgilla kostnader) och levnadskostnader (läses icke-avdragsgilla kostnader). Mitt val att koncentrera mig på levnadskostnader, följer av de olika frågeställningar som uppkommer i och med dessa. Andra faktorer än specifikt inkomstskatterättsliga har betydelse för hur levnadskostnader skall behandlas.

I gränsdragningen mellan avdragsgilla kostnader/icke-avdragsgilla levnads-kostnader kommer jag att använda begreppet gåva en som representant ur

² Den terminologi jag använder här, har sitt ursprung i SOU 1924:53, s. 402.

gruppen levnadskostnader. Valet att behandla gåva i inkomstskattelagarnas allmänna kostnadsbestämmelser, följer dels av två nyligen avkunnade domar, RÅ 2000 ref 31 I och II, (de som jag kallar Procordiamålet och Falconmålet) dels av att gåva utgjort ett exempel på levnadskostnader allt sedan KL:s tillkomst 1928, och även dessförinnan. Det konkreta exempel på gåva och därmed gränsdragningen mellan vad som är avdragsgill kostnad respektive icke-avdragsgill kostnad som jag kommer att använda mig av, är så kallad sponsring.

2 Inkomstbegreppet

Grunden för vad som avses med inkomster finner man inom national-ekonomin. Det för beskattningen användbara inkomstbegreppet är därför en tillämpning av det nationalekonomiska inkomstbegreppet, där hänsyn har tagits till både allmänna föreställningar om inkomstbegreppet och till beskattningens bakomliggande syften.³ Vidare vilar det skatterättsliga inkomstbegreppet på ett källteoretiskt synsätt. Enligt källteorin kan bara återkommande avkastningar från en varaktig källa beskattas.⁴ I inkomstskattelagen/lagarna motsvaras dessa källor av det som i dag betecknas inkomstslag, för närvarande tjänst, näringsverksamhet och kapital.

Inkomstbegreppet har successivt utvidgats från och med 1928 års kommunalskattelag och fram till dagens IL. Källteorin har inte fått samma genomslag i modern svensk inkomstbeskattning, som den hade i seklets början. Konkret märks detta i det minskade antalet förvärvskällor, ursprungligen fem stycken⁵, till dagens tre. Vidare har principen enligt källteorin, att bara avkastning från varaktiga källor skall beskattas, uppluckrats i och med att en utvidgad realisationsvinstbeskattning skett från år 1928 och fram till idag.

Varken KL eller IL innehåller någon generell definition av inkomst-begreppet, utan vad som är skattepliktig intäkt/inkomst anges istället för varje inkomstslag för sig. Inkomstbegreppet är både positivt och negativt definierat och hur de intäkter som inte omnämns i IL skall behandlas skattemässigt, får avgöras med hjälp av tolkningar.⁶

³ Westermark, Christer, *Inkomstbegreppet och sambandet mellan redovisning och beskattning*, art SN 1989, s. 643 f.

⁴ Lodin, mfl, *Inkomstskatt*, s. 27.

⁵ De ursprungliga förvärvskällorna var, inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst och kapital.

⁶ Vilket var utgångspunkten redan vid KL:s tillkomst 1927, se prop. 1927 Nr 102, s. 340.

Inkomstbegreppet för näringsverksamhet bygger i sin tur i stor utsträckning på civilrättsliga regleringar, redovisningslagen och bokföringslagen. Eftersom de två lagsystemen är av ramlagskaraktär leder detta till att vinst/resultat, det vill säga inkomsten för företagen, kommer att vila på ställningstaganden i praxis.⁷

Däriigenom blir inkomstbegreppet inom inkomstslaget näringsverksamhet mer komplicerat att fastställa. Även om det är civilrättsliga regleringar som styr näringsverksamhetens redovisning kan denna få träda tillbaka om inkomstskattelagen specialreglerar någon aktuell fråga. Näringsverksamhetens intäkter och kostnader styrs därför både av bokföringsmässiga grunder samt god redovisningssed och/eller bestämmelser i IL.⁸

Trots bristen på ett enhetligt inkomstbegrepp styrs de olika inkomstbeskattningsreglerna i IL av ett gemensamt huvudsyfte; beskattningen skall vara rättvis. Rättvisa uppnås genom att ett antal olika finansteoretiska principer får genomslag i skattebestämmelserna. Som exempel på de vanligaste av dessa principer brukar nämnas skatteförmågeprincipen, neutralitetsprincipen, intresseprincipen, kostnads-principen och den socialpolitiska beskattningsprincipen. Förutom huvudsyftet, inverkar även reciprocitetsprincipen och kongruensprincipen på hur skattereglerna utformas.

2.1 Beskattningsprinciper

2.1.1 Skatteförmåga

När man talar om rättvis beskattning⁹ brukar individens skatteförmåga vara utgångspunkten. Beskattning utifrån skatteförmåga kan mycket enkelt beskrivas som att den som har en stor inkomst kan betala mer i skatt än den som har en

⁷ Westermark, Christer, *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen*, art SvSkt, 2000 s. 460.

⁸ Se förutom Westermark även, Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen*, s. 315 och Thorell, P, *Skattelag och Affärssed*, s.204.

mindre inkomst. Vidare ligger det även en horisontell rättvisa i begreppet, lika stor inkomst, lika stor skattebelastning. Med skatteförmåga och skatteförmågeprincipen kan man även rättfärdiga vertikal rättvisa. Skatteförmågan kan då användas som en utgångspunkt för progressiv beskattning, där syftet är en förmögenhetsutjämning. Skall skatteförmågeprincipen få fullt genomslag krävs att individens hela ekonomiska potential ingår i skattebasen, vilket innebär att även individens olika kostnader skall beaktas. Anledningen till detta är att det är den verkliga skatteförmågan som skall ligga till grund för beskattningen.¹⁰

Skatteförmågan har tjänat som grundläggande princip för inkomst- och förmögenhetsskatterna och har även ingått som en del i utformningen av lagstiftningen gällande de indirekta skatterna.¹¹ I vår nuvarande inkomstskattelagstiftning KL och SIL, och även i IL märks att skatteförmågan i vissa avseende inte ges full genomslagskraft. Skatteförmågan kan inte ha varit den ledande principen när det allmänna inkomstskattesystemet bröts upp i olika inkomstslag/förvärvskällor, framförallt inte på grund av de begränsade utjämningsmöjligheterna mellan de olika inkomstslagen. Vidare har inte beskattningen av näringsverksamhet, i lika hög grad som övriga inkomstslag, påverkats av skatteförmåge-principen. Här har andra politiska strävanden såsom sysselsättning och näringspolitik, bitvis varit ledande för hur beskattningen skall utformas.¹²

2.1.2 Nyttö – kostnadsprincipen

Denna tvådelade princip härleds ur ekvivalensteorin, vilken även benämnes byteteorin eller intresseteorin. Utgångspunkten i ekvivalensteorin är att

⁹ För den som vill, förutom den normativa rättvisan, läsa intressanta tankar om rättvisa på individnivå, rekommenderar jag: *Om skatter*, Kyulienstierna, C. s. 22 ff.

¹⁰ Detta var utgångspunkten redan i 1910 års förordning om statlig inkomstskatt, se prop. 1910 nr 88, s. 42 f.

¹¹ Gunnarsson, Å, *Skatteförmåga och skatteneutralitet*, SN 1998, s. 554.

¹² Gunnarsson, Å, *Skatterättvisa*, s. 172.

skattebetalandet ses som ett förhållande mellan staten och individen, där prestation och motprestation är det styrande argumentet.¹³ Nytt- och kostnadsprincipen uttrycker tydligare vad som avses med de grundläggande teorierna, dvs individen betalar samhället för det skydd den erhåller. Betalningen för den samhälliga servicen sker i form av skatt. Ser man även till vad den nytta som samhällets service är värd, ges ett underlag för hur stor/hög den eventuella skatten skall vara. En beskattning grundad på nytto- och kostnadsprincipen kan låta enkel och rättvis, men leder till att man måste fastställa den så kallade objektiva nyttan. Med det menas att den kollektiva nyttighet som individen erhåller genom sin motprestation i form av skattebetalning, objektivt skall kunna prissättas. Vidare följer det naturligt av dessa principer och de bakomliggande teorierna, att individernas olika skatteförmåga inte kommer att inverka på beskattningen.

2.1.3 Intresseteorin

Ur ekvivalensteorin utvecklades intresseteorin, vilken bygger på teorin om gränsnytta. Vad som utvecklas här, jämfört med tidigare tankar om utbyte av prestationer, är gränsnyttoteorins centrala ställning. Skillnaden mellan ekvivalensteorin, vilken saknade anknytning till gränsnyttoresonemang och intresseteorin, är att teorier om gränsnytta används för att värdesätta samhällets nyttigheter.¹⁴ Vidare finner vi även vissa utilitaristiska inslag i intresseteorin, där individen genom finansieringen av samhällliga nyttigheter även genomför en individuell välfärdsmaximering.

Skatteprinciper av typen kostnad/nytta och intresse har inget större inflytande på vårt nuvarande skattesystem, dock kan fordonsskatten, fastighetsskatt och till viss del socialförsäkringsavgifterna anses härledda ur dessa principer.¹⁵

¹³ Gunnarsson, Å, *Skatterättvisa*, s. 91 f.

¹⁴ Gunnarsson, Å, a.a., s. 97.

¹⁵ SOU 1989:33, Reformerad inkomstbeskattning del I, s. 50.

2.1.4 Den socialpolitiska beskattningsprincipen

Man kan sammanfatta den socialpolitiska beskattningsprincipen, genom att säga att beskattningen då utformas så att den ger önskvärda sociala konsekvenser.¹⁶ Tydligast exempel hittar vi bland punktskatterna, alkohol-skatten och tobaksskatten. Ändamålet med dessa skatter, förutom rent statsfinansiella sådana, är att minska skadliga vanor, vilket är det samma som den önskvärda sociala konsekvensen. Trots tydligheten i föregående exempel av socialpolitisk beskattning brukar punktskatter på alkohol och tobak inte vara det första man tänker på i samband med den socialpolitiska beskattningsprincipen. Principen är istället utgångspunkten för omfördelning av ekonomiskt välstånd, där skattefrihet för existensminimum och progressiv beskattning är två vanliga skatteåtgärder som återspeglar innebörden av denna.¹⁷

2.1.5 Neutralitet

Begreppet, *neutralitet inom skatterätten*, har en stark koppling till både makro- och mikroekonomiska plan. Mikroekonomiskt medför neutralitet i beskattningen bl a att individers val av företagsform, val av sparande eller konsumtion samt val av investeringsobjekt inte påverkas i någon större grad av skattebestämmelserna.¹⁸ Endast ekonomisk hänsyn styr individens val, det vill säga vinstmaximering. På ett makroekonomiskt plan leder neutralitet i skattesystemet till att effektivitetsförluster i den totala samhällsekonomin minskar.¹⁹ Överför man neutralitetsaspekter konkret på företagsbeskattningens område, innebär det att lagbestämmelserna skall vara utformade så att de inte

¹⁶ Kuylenstierna, C, a.a. , s. 57.

¹⁷ Gunnarsson, Å, a.a. , s. 129.

¹⁸ Gunnarsson, Å, a.a. , s. 135.

¹⁹ Ibid.

²⁰ Johansson, G och Rabe, G, *Det svenska skattesystemet*, 12 uppl, s. 44.

påverkar företags val av hur de ordnar sin produktion, distribution eller sina inköp.²⁰

2.1.6 Reciprocitet

En koncentrerad beskrivning av reciprocitet i beskattningen är att en skatte-pliktig intäkt hos ett skattesubjekt motsvaras av en avdragsgill kostnad hos ett annat skattesubjekt.²¹ Denna växelverkan är dock inskränkt genom den olikartade utformningen av avdragsbestämmelserna i inkomstskattelag-stiftningen, vilket jag senare kommer att återkomma till.

2.1.7 Kongruens

Här är det fråga om att ett och samma skattesubjekts intäkter och kostnader behandlas symmetriskt.²² Samma slutsats följer därför som vid reciprocitetsprincipen, dvs att avdragsbestämmelsernas utformning minskar kongruensprincipens genomslag i skattelagen. Kongruens- och reciprocitet kan båda sammanfattningsvis karaktäriseras som varande symmetriprinciper.

2.2 Sammanfattning

Vilken av ovanstående redovisade teorier kan så att säga utgöra grunden för inkomstbeskattningen? Svaret på frågan har sitt ursprung i KL:s tillkomst år 1928 och i den skattepolitiska, skatteteoretiska diskussion som då fördes. Man kan i stort urskilja två utgångslägen för en framtida inkomstskattelag vid detta tillfälle till, antingen skulle beskattningen vila på intresseteorin eller på skatteförmågeprincipen.²³ Dock skall det, vilket har framgått vid min presentation

²¹ Pelin, L, *Svensk intern och internationell skatterätt, Andra uppl*, s. 24.

²² Ibid.

²³ Kuylenstierna, C. W , Olinder, O, *Kommunalskatten* s. 11ff.

av de olika skatteprinciperna, betonas att KL har påverkats av ett antal olika principer. Svaret på den inledande frågan blir därför, att det är skatteförmågeprincipen som är grunden för inkomstbeskattningen, om än i viss modifierad form. Intresseprincipen övergavs vid ett riksdagsbeslut år 1920 till förmån för just denna princip.²⁴ Förutom skatteförmågeprincipen, har efter skattereformerna 1990 och 1993, även neutralitetsprincipen fått ett utvidgat utrymme.²⁵

2.3 Kostnader och principer

De ovan redovisade exemplen på olika skatteprinciper kan användas som ett rättfärdigande av rena skattebestämmelser, t.ex vilka inkomster som är skattepliktiga, men även som utgångspunkt för avdragsbestämmelserna. Den, som tidigare antytts, viktigaste skatterättsliga principen när det gäller avdragsbestämmelser är skatteförmågeprincipen. Denna kan dock i samband med avdragsbestämmelser istället benämnas nettoprincipen. Att nettoprincipen följer av skatteförmågeprincipen följer bl a av motiven till 1910 års förordning om statlig inkomstskatt.²⁶ En förutsättning för att skattebestämmelserna i denna lag skulle kunna tillämpas konsekvent utifrån skatteförmåga, var att endast den verkliga inkomsten skulle beskattas, nödvändiga kostnader blev därför avdragsgilla.²⁷ Den breddning som skedde av skattebasen i och med förordningen, dvs. att alla inkomster som förvärvats eller på annat sätt åtnjutits av den skattskyldige skall ingå i underlaget för beskattningen, krävde en nettobeskattning.

²⁴ Andersson, Lars, I, *Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden*, s. 58.

²⁵ Johansson, G och Rabe, G, a.a., s.48.

²⁶ Prop. 1910 nr 88, s. 42-43.

²⁷ Gunnarsson, a.a., s.171.

Ett användande av nettoprincipen medför, förutom att skatteförmågan ges genomslag i beskattningen, att gränsdragningsproblem skapas. Vilken eller vilka kostnader skall vara avdragsgilla? Skatteförmågan/nettoprincipen har störst inflytande på avdragsreglerna som avser inkomstslaget tjänst. I inkomstslaget näringsverksamhet, där redovisningen av inkomsten sker utifrån bokföringsmässiga grunder, är kopplingen till skatteförmåga inte lika tydlig vad gäller avdragsreglerna i IL. Möjligheten att dels öppet justera resultatet, exempelvis genom att avsätta delar av överskjutande resultatet till periodiseringsfond, dels möjligheten/tvånget att periodisera utgifterna, löpande värdeminskningssavdrag, är mer bundet till den ekonomiska politiken och den därtill hörande civilrättsliga regleringen, än till skatteförmågan.²⁸

²⁸ Gunnarsson, a.a., s.172.

3 Inkomstskattelagen

3.1 Avdragsgill kostnad

Utgångspunkten för vad som skall anses vara en avdragsgill kostnad i inkomstslaget näringsverksamhet är inkomstskattelagens 16 kap. 1 § och 3 kap. 20 § 1 st samt 23 § KL. Bestämmelsen i IL är för övrigt identisk med huvudreglerna för avdragsgill kostnad i inkomstslaget tjänst, 12 kap 1 § IL och inkomstslaget kapital, 42 kap 1 § IL.

16 kap. 1 § IL: *Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter.*

3 kap. 20 § 1 st KL: *Vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla skall alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har inlutit i förvärvskällan under beskattningsåret.*

16 kap. 1 § motsvarar den generella bestämmelsen i 3 kap. 20 § 1 st KL, dock talar man om omkostnader i KL istället för utgifter. 3 kap. 20 § 1 st KL motsvarades i sin tur, innan skattereformen 1990, av 29 § 1 mom. KL. Kostnadsreglerna har därför i stort sett varit oförändrade sedan skattereformen år 1928.

16 kap 1 § IL kompletteras i sin tur av ett antal bestämmelser i 16 kap IL som preciserar innebörden av huvudregeln. Sett till ordalydelsen av huvudbestämmelsen, samt en isolerad läsning av denna, ger att alla utgifter som leder till ett bibehållande alternativt ett förvärvande av inkomster, är avdragsgilla. En sådan slutsats är lockande för den skattskyldige och är inte heller orimlig att

anamma. Slutsatsen kan följa av föreskriftskravet och även underbyggas av uttalanden i doktrinen som menar att skattemyndigheten inte skall anlägga ett företagsekonomiskt perspektiv på huruvida kostnaderna ifråga är lämpliga. Problemet med lagstadgandet är dess vaga lydelse, vilket leder till subjektiva antaganden. Den skattskyldige får ingen information om eventuell nödvändighet av kostnaderna eller vilken kausalitet som krävs mellan kostnaderna och inkomsterna för att de förstnämnda skall vara avdragsgilla.

En djupare analys av nyckelbegreppen i 16 kap. 1 § IL börjar med begreppet *utgifter*. Menar lagstiftaren att utgifter, vilket är ett nytt begrepp i inkomstslaget näringsverksamhet, i och med införandet av inkomst-skattelagen, skall förstås annorlunda än kostnader, vilket var det gängse begreppet i KL? Här är även en eventuell skillnad mellan det än mer generella begreppet omkostnader och begreppet utgifter intressant. Den gemensamma regeln för avdrag i de olika förvärvskällorna i 3 kap. 20 § 1 st KL använder sig av begreppet omkostnader.

Termen utgifter är inte ny i inkomstskattelagarna utan används i KL för inkomstslaget tjänst, 33 § KL. Användandet av begreppen kostnad respektive utgift i KL följer av ett företagsekonomiskt synsätt, dvs uttryckssättet kostnader följer av en bokföringsmässig utgångspunkt och utgifter härleds ur kontantprincipen.

Utgångspunkten för inkomster och kostnader i IL är dock fortfarande bokföringsmässig, trots uttrycket utgifter. Ändringen från termen kostnader i KL till termen utgifter i IL medför ingen skillnad avseende det materiella innehållet i de olika bestämmelserna. Utgifter skall läsas synonymt med kostnader. Avsikten med ändringen av terminologin i IL var inte att det materiella innehållet skulle ändras, utan anledningen till att uttrycket utgifter används i 16 kap. 1 § IL, trots att utgifter normalt används vid kontantprincipen och ej när utgifter skall periodiseras, följer av lagstiftarens intention att skapa en mer konsekvent

terminologi i skattebestämmelserna. Ytterligare stöd för att terminologiändringen i 16 kap. 1 § IL inte avser någon materiell ändring, är att denna över huvud taget inte kommenteras i den utredningen som föregick IL.²⁹

Vad som följer efter denna analys av begreppet utgifter, är ett klagörande av uttrycket, *intäkternas förvärvande och bibehållande*. Uttrycket avdrag för kostnader som nedlagts för intäkternas förvärvande och bibehållande användes i den ursprungliga kommunalskattelagen från år 1928, i den bestämmelse som behandlade avdrag för alla inkomstlagen, 20 § KL. Bestämmelsens utformning var av det exemplifierande slaget, dvs den kompletterades med olika exempel på vad som var att anse som omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Avsikten med denna utformning var att de vanligaste omkostnaderna skulle omnämnas i lagen. Utformningen av bestämmelsen var inte avsedd att medföra avdragsförbud för de omkostnader som inte togs upp i lagen, utan denna skulle endast vara av exemplifierande natur. Alla omkostnader i förvärvskällan betraktades som avdragsgilla.³⁰

Uttryckssättet, *intäkternas förvärvande och bibehållande*, i 1928 års kommunalskattelag hämtades från 1910 års bevillningsförordning.³¹ Anledningen, då som nu, till att avdrag för kostnader hänförliga till intäkternas förvärvande och bibehållande medgavs och medges, är kopplingen till skatteförmågeprincipen.³² Även den lagtekniska utformningen i IL känns igen från 1910 års bevillningsförordning.³³ Uttrycket, *omkostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande* förklaras med exemplifieringar och avgränsas genom avdragsförbud för sådant som inte är att anse såsom avdragsgill omkostnad. Någon generell definition av vad som avses med uttrycket finner vi inte i lagtext eller förarbeten.

²⁹ SOU 1997:2, del II, s. 9.

³⁰ Prop. 1927 Nr 102, s. 353.

³¹ Se fotnot 1.

³² Se prop. 1910 Nr 88, s.42.

³³ Prop. 1910 Nr 88, s.23.

Analysen av begreppet omkostnader/utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande kan därför sammanfattas enligt följande: uttrycket följer av skattereformen i början av 1900-talet och är ett utslag av skatteförmågeprincipen och/eller nettoprincipen som gavs genomslag i skattelagstiftningen under denna period. Detta uttryck har sedan använts i de reformer av inkomstskattesystemet som skett fram till idag, utan att det har utsatts för någon vidare reflektion. Det är därför vi i dag, i lagtexten och förarbetena, saknar en generell definition av vad som menas med omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande.

3.2 Icke-avdragsgill kostnad

I IL finns bestämmelserna för kostnader som inte är avdragsgilla i 9 kap. Kapitlet består av gemensamma bestämmelser för alla inkomstslag i inkomstskattelagen. I KL återfinns motsvarande bestämmelser i 3 kap. 20 § 2 st. Att avdrag inte medges för levnadskostnader i form av gåva stadgas i 9 kap. 2 § 1 och 2 st IL. Denna bestämmelse motsvarades/motsvaras av 3 kap. 20 § 2 st i KL. Utgångspunkten, både i IL och KL, är att gåvor anses utgöra exempel på levnadskostnader, vilka inte är avdragsgilla. Detta ställningstagande, är fast etablerat allt sedan KL:s tillkomst.³⁴ Att inte tillåta avdrag för levnadskostnader följer i sin tur av inkomstskattesystemets uppbyggnad. Att tillåta avdrag för personliga levnadskostnader är inte förenligt med principen om en nettobeskattnings.³⁵

³⁴ Prop. 1999/2000:2 del 2, s. 107.

³⁵ Mattsson, Nils, *Skattepolitik*, 4:e uppl, s.76.

4 Sponsring i allmänhet

4.1 Definition av sponsring

Sponsring kan utföras på ett antal olika sätt och med ett antal olika bakomliggande syften. Lagtexten definierar inte sponsring, utan denna behandlas enligt de allmänna driftskostnadsreglerna eller i enlighet med specifik kostnadsreglering. Längre fram arbetet kommer jag att redovisa RSV:s syn på sponsorkostnader och därför skall denna inte föregripas här. Det första utgångsläget för sponsring är; vilken avsikt parterna har med sponsringen och vad som normalt kan avses med sponsring? I brist på en legaldefinition på vad som avses med sponsring använder jag den lexikala definitionen av sponsring som utgångspunkt.

Definitionen av sponsring i nationalencyklopedin ger att sponsring är en överenskommelse mellan två eller flera parter, att den ena parten skall bekosta en viss verksamhet eller del av verksamhet och får som utbyte för detta möjlighet att göra reklam eller PR i någon form. Sponsring är en affärsmässig överenskommelse till ömsesidig nytta för parterna.³⁶

Anledningen till att företag sponsrar olika, ofta kulturellt inriktade projekt och verksamheter, är att skapa goodwill. Sponsring väljs som ett alternativ till traditionella reklamkampanjer. Valet mellan att sponsra eller att använda reklam följer oftast av företagsekonomiska överväganden, dvs vad som är det mest ekonomiskt effektiva medlet för att uppnå resultat. I fallet sponsring, mest goodwill till minsta kostnad.³⁷

Det som skiljer reklam och sponsring åt är skillnaden på motprestationer. Traditionella reklamkostnader brukar motsvaras av en enkelt iakttagen

³⁶ Se nationalencyklopedin, band 17, s. 144.

motprestation, exempelvis vid reklamslag i massmedia. Någon diskussion om huruvida denna reklam innefattar något gåvomoment aktualiseras över huvud taget inte. Gåvoproblematiken är dock mer betydande vad gäller sponsring, då motprestationens värde är svårare att uppskatta. Det som ytterligare skapar skatterättsliga problem är avdragsförbudet för gåva i 9 kap. 2 § 2 st IL.

³⁷ Medbo Evert, art i SvSkt 1986 , s. 374.

5 Det skatterättsliga gåvobegreppet

Eftersom avdrag för gåva inte medges i KL/IL, krävs det att gåvobegreppet belyses i detta arbete och att frågan om det finns ett specifikt inkomstskatterättsligt gåvobegrepp besvaras?

Gåva och gåvobegreppet är en i grunden civilrättslig konstruktion, men eftersom det används i inkomstskattesammanhang måste den civilrättsliga innebörden av gåva fastställas och utöver detta även en eventuell skatterättslig innebörd. Gåvobegreppet är inte enhetligt inom civilrätten.³⁸ Vissa av rekvisiten inom gåvobegreppet är dock gemensamma och frågan om det föreligger en gåva, får lösas med de gemensamma rekvisiten samt eventuella specifika rekvisit beroende på om det är obligationsrättsliga, sakrättsliga, etc gåvotransaktioner som skall undersökas.

Grundproblemet när det gäller sponsring är att man, trots att parterna inte betecknar denna som gåva, frångår parternas beteckning och anser en viss del av sponsorbidraget vara en gåva.³⁹ Tyvärr finns det inte någon mer omfattande praxis på området. Vidare kan inte heller den praxis som utvecklats avseende blandade fång, då främst av fast egendom⁴⁰, användas för analogier på området. Det finns ej heller någon definition i inkomstskattelagarna om vad som avses med gåva, trots att gåva uttryckligen inte medför rätt till avdrag i lagen.

Frågan är därför om civilrättens gåvobegrepp skall användas istället? Eftersom det inte finns något entydigt gåvobegrepp i civilrätten, kan frågan ytterligare preciseras till vilket civilrättsligt gåvobegrepp som skall användas i fråga om 9

³⁸ Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt*, s. 143.

³⁹ Se under avsnitt 4.2, det så kallade Procordia/Opera målet, RÅ 2000 ref 31: I

⁴⁰ Här, bland annat den så kallade huvudsaklighetsprincipen.

kap. 2 § 2 st samt 16 kap. 1 § IL, och sponsring. Legalitetsaspekter och föreskriftskravet i samband med offentlig rätt, ger oss också att gåvobegreppet i skatterätten inte kan avvika i allt för hög grad från vad som kan uppfattas som en grunddefinition av gåva.⁴¹ Återknyter vi denna del av arbetet till tidigare redovisade utveckling av inkomstskattelagarna, upptäcker vi att det historiskt sett har saknats ett specifikt inkomstskatterättsligt gåvobegrepp. Varken 1910 års bevillningsförordning eller 1928 års kommunalskattelag behandlar gåvan som begrepp. Slutsatsen måste bli att lagstiftaren vid kommunalskattelagens införande i början på seklet avsett att det civilrättsliga gåvobegreppet även skulle utgöra skatterättsligt gåvobegrepp.⁴²

Definition av gåva kan dock, om än väldigt summarisk, hittas i RSV:s handledning för beskattning; ”En gåva är till sin natur benefik. Den är då fri från inkomstskatt. Detta innebär att den inte får utgöra ersättning för någon arbetsprestation. Så kallad gratifikation till anställd utgör således inte gåva, eftersom den har ett inslag av ersättning för utfört arbete och dessutom utbetalas på grund av tjänsten.”⁴³

Det enda som fastslås med denna definition är att gåvan till sin natur måste vara benefik. Om man jämför RSV:s definition av gåvobegreppet och den grundläggande definitionen i civilrätten, gåvoavsikt, frivillighet och förmögenhetsöverföring följer slutsatsen att ett eventuellt skatterättsligt gåvobegrepp i lydelse med det av RSV anförda, i stort sätt motsvarar civilrättens grunddefinition av gåva. Det som jag tycker framgår av RSV:s definition är att motprestationen sätts i centrum i deras definition. Dels genom betoningen på att gåvan skall vara benefik och dels genom exemplifieringen med anställningsförhållandet. Dessvärre saknas principiella exempel på vad som inte är gåva i RSV:s handledning, förutom vid anställningsförhållanden, vilket försvårar

⁴¹ Bergström, a.a, s. 72 ff.

⁴² Bergström, a.a, s. 60.

⁴³ RSV:s handledning för beskattning / del 1, 2000 års taxering, s. 38, (definitionen rör i och för sig icke skattepliktig intäkt.

bedömningen vid exempelvis sponsring och andra utbyten av prestationer som inte har sitt ursprung i anställningsförhållanden.

Gåvobegreppet behandlas som sagt inte i inkomstskattelagstiftningen, men i andra skattemässiga sammanhang utgör gåva och därigenom gåvobegreppet den centrala delen. Det jag har i åtanke är AGL och vad som avses med gåva i denna lag. Här har vi en gåvodefinition som kanske naturligare kan användas, än den/de civilrättsliga definitionerna på vad som avses med gåva. Exempelvis kan man använda sig av 37 § 1 mom. AGL, för att hitta en passande definition av gåva i inkomstskatterättsliga sammanhang. Gåva och gåvobegreppet finns även behandlat i praxisavgörande avseende bestämmelserna i AGL.⁴⁴

Sammanfattningsvis kan konstateras att det inte finns ett renodlat inkomstskatterättsligt gåvobegrepp. Mer precist, det finns inget gåvobegrepp som avviker från, den civilrättsliga grunddefinitionen och vad som avses med gåva i arvs- och gåvoskattemässiga situationer. Mitt försök att definiera en inkomstskatterättslig gåva utifrån ovanstående redogörelse leder till följande slutsats: Gåva är en frivillig inkomstöverföring, vilken följer av en benefik handling och då handlingen styrs av en gåvoavsikt. Tyngdpunkten i denna definition ligger på den benefika handlingen/gåvoavsikten, inga eller i vart fall ringa motprestationer förväntas av den mottagande parten och den givande parten skall handla med gåvoavsikt.

Mitt val av definition på gåva i inkomstskatterätten följer i sin tur av föreskriftskravet/legalitetsprincipen. Att använda ett gåvobegrepp i skatterätten som inte överensstämmer med den civilrättsliga grunddefinitionen av gåva skulle stå i strid med denna princip.⁴⁵

⁴⁴ Se RÅ 1993 ref 43, RÅ 85 1:51 och RÅ 81 1:29. Tyngdpunkten i dessa rättsfallen verkar ha legat på gåvoavsikten.

6 Praxis

Vad som skall anses utgöra avdragsgill kostnad eller ej enligt 16 kap. 1 § IL har bl a prövats i målen RÅ 2000 ref 31 I och II. Dessa rättsfall rörde rätten till avdrag för så kallad sponsring. Valet att referera fall avseende denna kostnad följer av att den ej är specialreglerade i IL och ej heller var det i KL/SIL, varvid svaret på huruvida kostnaden är avdragsgill får sökas bland allmän regleringen i IL/KL.

6.1 Sponsorkostnader

6.1.1 RÅ 2000 ref 31: 1

Den första domen rörde sponsringsavtalet mellan dåvarande Procordia-koncernen och Kungliga Teatern AB (Operan). Sponsoravtalet reglerade i detalj hur samarbetet mellan företaget och Operan skulle fortlöpa, bl a skulle Operan ställa sina lokaler till företagets förfogande vid ett antal tillfällen, samt även upplåta platser till företaget och vid vissa tillfällen hela föreställningar. Utöver detta skulle Operan tillhandahålla reklam för företaget i olika former.

Länsrätten nekade avdrag helt och hållet, medan kammarrätten medgav fullt avdrag. Utgången i Regeringsrätten medförde att företaget erhöll avdragsrätt med hälften av yrkat belopp.

Utgångspunkten för Regeringsrättens bedömning av sponsorkostnaden var 3 kap. 20 § 1 st KL och uttrycket *för intäkternas förvärvande och bibehållande* i detta lagrum.⁴⁶ Denna allmänna bestämmelse skulle sedan

⁴⁵ Se Bergström., a.a. , s. 94.

⁴⁶Påhlsson, Robert, *Avdrag för sponsring*, artikel SN 2000, s 632.

ställas mot avdragsbestämmelserna gällande gåvor respektive levnadskostnader. Avdragsförbudet för levnadskostnader och gåvor skall enligt domskälen i denna dom förstås som *lex specialis* i förhållande till den allmänna bestämmelsen, 3 kap. 20 § 1 st KL. Av detta följer därför även att det skattemässiga omkostnadsbegreppet och gåvobegreppet kan komma att sammanfalla, en gåva kan därför vid vissa förhållande både utgöra gåva och en omkostnad.

När ett aktiebolag yrkar avdrag för sponsorutgifter skall först en prövning göras huruvida dessa kostnader utgör omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Eftersom det presumeras att sådan kostnader utgör omkostnader, krävs en uppenbar brist på samband mellan sponsringen och intäkternas förvärvande för att avdrag skall kunna nekas. I detta mål fastställde Regeringsrätten att hela sponsorkostnaden var att anse såsom omkostnad. Nästa steg i bedömningen, avdragsgillt eller inte, är bedömningen om omkostnaden också utgör en gåva och därför ej skall medföra rätt till avdrag.⁴⁷ Vid denna gåvobedömning är det värdet på motprestationen som sätts i centrum. Om sponsorn erhåller relevanta motprestationer i förhållande till gåvans värde skall hela sponsorkostnaden vara avdragsgill.

Regeringsrätten konstaterade att en del av sponsorersättningen till Operan utgjorde personalkostnad, exempelvis tillgång till föreställningar medan andra delar av sponsorersättningen motsvarades av reklamkostnader och representationskostnader. Dessa kostnader skulle bedömas utifrån den specialreglering som reglerar dylika kostnader, 3 kap. 20 § 2 st KL. Vad som sedan tillkom i bedömningen var den del av ersättningen som saknade motprestation. Regeringsrätten bedömde att denna del av ersättningen utgjorde gåva och att den därför inte var avdragsgill. Vidare saknades det tillräckligt samband mellan Procordias bedrivna verksamhet och Operan. Detta medförde

⁴⁷ Pahlsson, R, a.a., s.633.

att det inte heller på den grunden kunde uppstå någon avdragsrätt för denna del av ersättningen.

6.1.2 RÅ 2000 ref 31: II

Den andra domen rörde företaget Falcon AB:s, avdragsrätt för bidrag till två föreningar, vilka arbetade med ett projekt som avsåg att säkra pilgrimsfalkens fortlevnad i Sverige. Falcon AB hade/har en pilgrimsfalk som symbol och varumärke. Enligt Regeringsrätten förelåg sådant samband mellan företagets verksamhet och det ovan beskrivna projektet att avdrag till sin helhet kunde medges.

Här grundades Regeringsrättens domslut på delvis andra utgångspunkter än i Procordia/Opera målet, motprestationen betonades inte utan sponsringen från Falcon till de båda föreningarna sågs som en indirekt omkostnad för företaget. Tyvärr lämnade Regeringsrätten inte någon utförligare motivering för detta alternativa synsätt vad gäller sponsorkostnader, men slutsatsen av domen är dock, att för att avdrag skall kunna medges för sponsorkostnader, utan att någon relevant motprestation ges, krävs ett starkt samband mellan givarens och mottagarens verksamheter.

6.1.3 Äldre praxis

De ovan redovisade målet Procordia/Operan har föregåtts av två tidigare mål, som i viss grad har varit av liknande slag. I vart fall var det fråga om kultursponsring. Det som skilde de två målen RÅ 1968 ref 46 och RRK R 75 1:18 och RÅ 2000 ref 31: I åt, var synen på den omtvistade kostnaden. De två tidigare målen gällde uppförandet av en idrottshall respektive en kyrka. Bolagen som bekostade dessa två byggen nekades avdrag. Utgångspunkten här var att bolagen såg kostnaderna såsom personalkostnader. Regeringsrätten nekade avdrag för driftskostnader, läs personalkostnader, eftersom de båda byggena

skulle komma andra än av bolaget anställd personal tillgodo. De två äldre rättsfallen är därför inte direkt jämförbara med Procordiamålet, förutom som illustration över det första ledet i bedömningen om kostnaden är avdragsgill eller ej, dvs hur kostnaden skall rubriceras, personalkostnad, reklamkostnad eller representationskostnad.

Falconmålet däremot har föregåtts av två mål som i högre grad är identiska med detta mål, dels PLM:s bidrag till en kampanj mot nedskräpning, RRK R76 1:95 I dels KF:s avdragsyrkande för samma kampanj, RRK R76 1:95 II. Bedömningen i dessa två mål utgick, likt Falconmålet från sambandet mellan den aktuella kostnaden och bolagets verksamhet, det vill säga indirekta omkostnader om domen i Falconmålet skall citeras. Endast PLM var framgångsrikt med sin talan och fick avdrag för hela kostnaden till nedskräpningskampanjen. Domslutet följde av att PLM:s produkter, engångsemballage, var starkt förknippat med nedskräpning och därför var sambandet mellan bolagets verksamhet och nedskräpningskampanjen tillräckligt för att avdrag skulle medges. Utgången för KF blev den motsatta, eftersom det inte ansågs vara tillräckligt samband mellan bolagets verksamhet, producera och sälja varor, och bidraget till anti-nedskräpningskampanjen.

6.1.4 Sammanfattning

I de ovan redovisade rättsfallen avseende sponsring kan två principiellt skilda synsätt iakttagas. Antingen bedöms sponsringen utifrån vilka motprestationer som utgår eller så bedöms sponsringen med utgångspunkt i sponsorns verksamhet kontra vad som sponsras. I den första bedömningen kan både omkostnad och gåva föreligga samtidigt. Om så är fallet fungerar avdragsförbudet för gåva som *lex specialis* i förhållande till avdragsreglerna gällande omkostnader. Föreligger det en gåva medför det att kostnaden, trots att det är en kostnad för intäkternas

förvärvande och bibehållande, inte är avdragsgill. Tyngdpunkten i bedömningen kommer därför att ligga på motprestationen.

I fall två, sponsorns verksamhet och sambandet mellan sponsorobjektet, bedöms däremot inte motprestationen. Tyngdpunkten, vid bedömningen avdragsgillt eller ej, kommer istället att ligga på sambandet. Ett tillräckligt starkt samband mellan sponsorns verksamhet och det som sponsras leder till en avdragsrätt för omkostnaden, som i och med detta räknas som en indirekt omkostnad för intäktens förvärvande och bibehållande. Jag kommer att återkomma till dessa två principiellt olika sätt att behandla sponsring i kapitel 9 och 10.

7 RSV:s handledning

I RSV:s handledning uttrycks huvudregeln vad gäller kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Alla kostnader som leder till inkomstens förvärvande eller bibehållande är avdragsgilla, om än med vissa undantag.⁴⁸ Den allmänna regeln som RSV syftar på i lagtexten är 3 kap. 20 § 1 st KL vilken kommer att motsvaras av 16 kap 1 § IL från och med taxeringsåret 2001.

7.1 Sponsringskostnader

Som förutsättning för att sponsringskostnader skall vara avdragsgilla, är att de verkar resultatfrämjande.⁴⁹ Utgångspunkten för avdragsrätten är 3 kap. 20 § 1 st KL/16 kap. 1 § IL eftersom specialreglering saknas för denna typ av kostnader. I och med att det är de allmänna bestämmelserna som skall tillämpas för att avgöra avdragsrätten, skall sponsorkostnaden utgöra en driftskostnad i näringsverksamheten för att avdrag skall kunna medges. I RSV:s handledning betonas vad som är viktigt för att bedöma om avdragsrätt föreligger för sponsringskostnaden eller ej; sambandet mellan sponsorns verksamhet och motprestationen.⁵⁰ Vidare skall även prövas vilken slags kostnad som sponsringen kan hänföras till och motprestationen till denna typ av kostnad. Normalt sett utgör olika former av sponsring reklamkostnader, representationskostnader, personalkostnader, kostnader för forskning och utveckling eller icke-avdragsgill gåva.

Lämnas inte någon form av eller ringa motprestation till sponsorn för sponsorbidraget, kommer gåva att aktualiseras och sponsringen förblir icke avdragsgill, eftersom gåvor ej är avdragsgilla, enligt 3 kap. 20 § 2 st. KL.

⁴⁸ RSV:s handledning 2000/ 2, s. 810.

⁴⁹ RSV:s handledning 2000/ 2, s. 833.

⁵⁰ Ibid.

Gränsdragningen mot gåva har därför avgörande betydelse för avdragsrätten.⁵¹

Vid bedömningen om gåva föreligger eller ej är det motprestationens utformning som kommer att vara utgångspunkten. Dels kommer motprestationens art och omfång att klassificera sponsringens kostnadskarakteristik, personalkostnad, reklamkostnad etc. samt även utgöra underlag för bedömningen gåva eller ej.⁵²

När sponsringen hänförs till ett visst kostnadsslag, bedöms avdragsrätten utifrån det kostnadsslagets regler, exempelvis personalkostnader. Ofta kommer dock sponsring att bedömas utifrån de allmänna bestämmelserna i 3 kap. 20 § KL 1 st/16 kap. 1 § IL eftersom den ses som reklam eller någon annan form av marknadsföring, vilka inte är specialreglerade i KL eller i IL. Vad som då tillkommer i bedömningen, avdragsgillt eller ej, är sambandet mellan sponsorns verksamhet och sponsorobjektet.

⁵¹ Ibid.

⁵² RSV:s handledning 2000/ 2, s. 834.

8 Reklam

Förutom sambandet mellan sponsorns verksamhet och motprestationen till denna, måste det även avgöras om sponsringen ifråga utgör reklam. Någon definition av vad som avses med reklam finns inte i skattelagarna, utan får sökas i RSL.⁵³ Bedömningen reklam eller inte, utifrån definitionen i RSL, behandlas inte i RSV:s handledning, utan det konstateras kort att reklam utgör driftskostnad om adekvat motprestation utgår. Vidare nämns inte heller RSL i den praxis som behandlar avdragsrätten för sponsring.⁵⁴

Utgångspunkten för sponsring i RSL torde vanligtvis vara 2 § 2 p, ”meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst,..”. Vidare kommer även 5 § RSL ofta att aktualiseras, där både reklam i sportanläggningar och teatrar regleras. I kommentarer till denna del av lagen framgår att skatteplikt föreligger även för reklam på idrottskläder.⁵⁵ Undantag från skatteplikt i detta avseende kan dock medges om varumärket inte är alltför iögonfallande.⁵⁶

⁵³ Antonsson, Jan m f 1, *Representation och sponsring*, s 110.

⁵⁴ Se avsnitt 4.2.

⁵⁵ Peder Brynolf i Karnov 1998/1999, s. 3246.

⁵⁶ RÅ 1984, 1:43.

9 Rättsfallstolkning

Som inledande ord i denna del av uppsatsen skulle jag vilja citera Leif Mutén:

”...det inte blir särskilt bra skattevetenskap, om man som utgångspunkt för rättsfallstolkningen tar hypotesen, att regeringsråden är en samling mindre vetande, glömska eller okunniga personer.”⁵⁷

Trots denna inledande devis kommer jag i min avslutande del att kritisera Regeringsrättens domar avseende de båda tidigare refererade rättsfallen från 2000, Procordiamålet och Falconmålet. Utgångspunkten i min kritik kommer att vara hur gåvobegreppet tolkas och eventuell bristande neutralitet i skattebestämmelserna och / eller rättstillämpningen. Jag skall försöka visa på bristande konsekvens i tillämpningen av den allmänna kostnadsregleringen samt argumentera för varför neutralitetsskäl skall användas vid tolkningen av de i rättsfallen, RÅ 2000 ref 31 I och II, aktuella bestämmelserna.

9.1 Systemexterna rättsfakta

I avsnittet 3.2.2 beskrev jag ett eventuellt skatterättsligt gåvobegrepp. Detta följer av att gåvobegreppet är ett så kallat systemexternt rättsfaktum, det vill säga ett rättsfaktum som hämtas utanför det system i vilken lagregeln återfinns, i vårt fall, utanför inkomstskattesystemet.⁵⁸ En bedömning av vad som avses med gåva måste därför göras innan ett eventuellt avdrag tillåts eller nekas. Förhållandet, gåva eller ej, är prejudiciell i förhållande till 16 kap. 1 § IL och 9 kap. 2 § 2 st IL. Vidare kan, som jag ser det, gåvobegreppet inte analyseras inom skatterätten exklusivt, utan förhållanden utanför inkomstskattesystemet måste beaktas. Tolkningsmodellen att använda prejudiciella eller systemexterna rättsfaktum för bestämmelser rörande näringsverksamhet är en etablerad modell. I själva verket

⁵⁷ Mutén, L, art SvSkt 1994, s.13.

⁵⁸ Hultqvist, a.a, s. 361 f.

vilkar stora delar av inkomstbegreppet för näringsverksamhet på systemexterna rättsfaktum.⁵⁹

Tyngdpunkten av min argumentation rörande kostnadsavdrag för sponsring i allmänhet och rättsfallet Procordia / Operan i synnerhet, inriktar sig på den till 16 kap. 1 § och 9 kap. 2 § 2 st IL, prejudiciella bedömningen av vad som avses med gåva. Anledningen till det är att jag ser denna bedömning som utgångspunkt för tolkningen av rättsfallet Procordia/Operan. När en tolkning av omkostnadsreglerna i samband med avdragsförbudet för gåva sker, måste resultatet av tolkningen höra till mängden rimliga tolkningar. En tolkning utanför mängden rimliga tolkningar strider mot föreskriftskravet.

Synsättet att det föreligger ett föreskriftskrav i skatterätten delas av de flesta i doktrinen⁶⁰ och har även stöd i praxis.⁶¹ Föreskriftskravet i sin tur följer av legalitetsprincipen, vilken i sin konstitutionella lydelse återfinns i 8 kap. 3 § RF. För skatterättens del utgör föreskriftskravet den centrala beståndsdel av legalitetsprincipen.⁶² Det bör betonas att föreskriftskravet i RF inte gäller bara för direkt beskattning utan även för situationen då skattskyldiga förlorar en förmån i skattelagstiftningen, exempelvis en viss avdragsrätt.⁶³

9.1.1 Regeringsrättens tolkning av gåva i RÅ 2000 ref 31: I

Regeringsrättens tolkning av gåvobegreppet i Procordia/Opera målet lyder enligt följande: ” 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

⁵⁹ Se ovan under kapitel 2, inkomstbegreppet för näringsverksamhet och de där upptagna fotnoterna

⁶⁰ Hultqvist, a.a, s. 75 ff.

⁶¹ Se plenimålet RÅ 1989 ref 57, skiljaktiga meningen.

⁶² Hultqvist, a.a. , s. 73.

⁶³ Hultqvist, a.a, s. 322.

fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen.”

En analys av Regeringsrättens ovanstående definition av gåvobegreppet leder till följande: 1. Ett enhetligt gåvobegrepp saknas men 2. De tre kärnrekvisiten, frivillighet, förmögenhetsöverföring och gåvoavsikt, är dock återkommande för all definiering av gåvobegreppet. Min invändning mot Regeringsrättens tolkning av gåvobegreppet rör inte dessa slutsatser. Ser vi till varje gåvorekvisit för sig och ställer dessa mot förutsättningarna i Procordia/Opera målet? Där den första utgångspunkt blir frivilligheten i sponsringen. Sponsoravtalet är frivilligt. Detta rekvisit är naturligt och självklart uppfyllt, vilket även gäller för rekvisitet, förmögenhetsöverföring.

Vad som dock inte behandlas av Regeringsrätten i tillräcklig omfattning i mitt tycke, i det aktuella målet, är gåvoavsikten. Utgångspunkten i Regeringsrättens ställningstagande angående gåvoavsikten verkar vara förekomsten av en eventuell motprestation. Regeringsrätten använder här samma tillvägagångssätt som RSV i sin gåvobedömning, det vill säga att det är motprestationens art och omfattning som är avgörande.

9.1.2 En alternativ tolkning av gåva i RÅ 2000 ref 31: I

Problemet vid en bedömning för att fastställa en eventuell gåvoavsikt i skatterätten, kan liknas vid problemet att fastställa uppsåtligt handlande i straffrätten. Vad som skall fastställas är en subjektiv faktor, något som så att säga sker på tankeplanet. Regeringsrätten använder sig då, av tolkningshjälpmedlet, motprestationen. Den får utgöra ett objektiva iakttagbart tolkningsdata för en subjektiv faktor. Visserligen har Procordia och Operan ingått ett relativt omfattande sponsringsavtal, vilket reglerar såväl olika representationsformer som olika PR-verksamheter. Dock reglerar avtalet *inte* ett eventuellt framtida höjt goodwillvärde för Procordia. Avsikten med det stöd som Procordia ger till

Operan är att förbättra företagets renommé. Procordia avser att höja sitt anseende såväl utåt, (till framtida kunder och samarbetspartners), som inåt, (till anställda). Stödet till Operan för att öka företagets goodwill saknar i stort samband med Operans motprestationer. Visserligen har eventuella reklamskyltar i Operans lokaler och reklam i föreställningsprogram samband med en eventuell förbättrad goodwill, men huvuddelen av stödet skall jämföras med vilken effekt sponsringen i stort betyder för sponsorn. En jämförelse mellan den sponsrades motprestationer och sponsorbidraget i denna del av ”paketet” blir lätt en jämförelse mellan äpplen och päron.

Vidare kan man fråga sig om frågan om eventuella motprestationer över huvudet taget har något med gåvoavsikten att göra. I mitt tycke hör förekomsten av motprestationer till rekvisitet, förmögensöverföring. En motprestation som är adekvat i förhållande till sponsorersättningen leder till att ingen förmögensöverföring sker och all eventuell prövning av övriga gåvorekvisit är obehövlig. Är motprestationen ringa eller obefintlig, krävs en fortsatt analys av rekvisitet, gåvoavsikt, för att man skall kunna avgöra om det föreligger en eventuell gåva.

Jag tycker att Regeringsrätten tolkar gåvobegreppet på ett felaktigt sätt, i sin lex specialis bedömning av 3 kap. 20 § 2 st KL, genom att koncentrationen sker på vilka motprestationer som utgår. Tolkningen som utförs är visserligen enklare att genomföra, vilket beror på det objektiva tolkningshjälpmedlet (motprestationer), än en mer subjektiv tolkning av en eventuell gåvoavsikt. Min ståndpunkt är att det finns lämpligare sätt att fastställa gåvoavsikten. Främst då genom att jämföra faktorer som så att säga är relevanta i förhållande till varandra. De två relevanta utgångspunkterna blir i fallet Procordia/Operan, sponsringen och effekten av denna. Effekten av sponsringen är en svårbedömd faktor men den kan undersökas objektivt. I domen saknas det även en bedömning av vad som är reklam. Bolaget har i sin argumentation i målet uppgivit att syftet med sponsringen,

i den del som inte det är fråga om representationskostnader, är PR. En helhetsbedömning av sponsorbidraget till Operan kräver att både gåvoavsikt och reklam tolkas i domskälen. Den av bolaget uppgivna reklamkostnaden skall ställas mot en eventuell gåva.

Det verkar i och för sig vara så att Regeringsrätten konstaterar att en reklamkostnad föreligger i sin första bedömning av sponsorkostnaden vid tillämpningen av 3 kap. 20 § 2 st KL. I sin *lex specialis* bedömning av samma lagrum glöms dock denna reklamkostnad bort, åtminstone i bedömningen gåva eller ej? Om man använt sig av de bakomliggande syftena med reklam i domen och ställt dessa mot en bedömning av en eventuell gåvoavsikt, tror jag att utgången av målet blivit annorlunda.

Regeringsrätten betonar i domskälen presumtionen, att ett företags driftskostnader är avdragsgilla, eftersom de normalt uppfyller rekvisiten i 16 kap. 1 § IL respektive 3 kap. 20 § 1 st KL. När Regeringsrätten sedan analyserar avdragsförbudet för gåva, nämns ingen presumtion. Frågan som naturligt kan resas här är, om det finns det en motsvarande presumtion i förhållande till 3 kap. 20 § 2 st/9 kap. 2 § IL? Kan en juridisk persons förmögenhetsöverföring till en annan juridisk person, presumeras ej utgöra gåva?

En eventuell presumtion för att gåva föreligger respektive inte föreligger, får likt definitionen av gåvobegreppet hämtas utanför inkomstskattesystemet. Även här kan man tala om systemexterna faktorer. På andra rättsområden, exempelvis i arvs- och gåvoskattesammanhang, presumeras gåva föreligga om de två parterna är närstående. I förmögenhetsöverföringar mellan två, ej närstående parter presumeras det att det ej föreligger gåva. När det gäller juridiska personer, vilka svårigen kan sägas vara närstående till varandra, kan det ändå vara fråga om gåva, dvs presumeras gåva, om ägarna till de juridiska personerna är närstående till varandra. Av naturliga skäl följer det då att förmögenhetsöverföringar mellan

två juridiska personer, vilkas ägare inte är närstående, inte presumeras vara gåva. Slutsatsen så här långt blir därför, att det, enligt presumptionen för respektive mot gåva, inte föreligger någon gåva i rättsfallet Procordia/Operan.

Förekomsten av en presumption leder till att rätten normalt skall godta ett yrkande av den skattskyldige som överensstämmer med presumptionen. Omständigheter som talar emot presumptionen skall bedömas restriktivt. I rättsfallet avseende Procordias sponsring, betonar Regeringsrätten presumptionen för driftskostnad/omkostnad och bedömer därför att sponsringen utgör omkostnad för intäktens förvärvande och bibehållande i enlighet med 3 kap. 20 § 1 st KL. Så här långt tycker jag att Regeringsrätten gör rätt i sin bedömning. När man sedan bedömer gåvan i 3 kap. 20 § 2 st KL, glöms presumptionen för att gåva inte föreligger bort och den övergripande lex specialis bedömningen blir därför, i och med denna ofullständighet, i vart fall bristfälligt motiverad.

9.2 Jämförelse av bedömningarna i RÅ 2000 ref 31:II och RÅ 2000 ref 31:I

Större delen av min analys så här långt har behandlat sponsringen av Operans verksamhet. Domen avseende Falcons bidrag till pilgrimsfalkens överlevnad, vilken avkunnades samma dag som domen avseende Procordias sponsring, använder jag som ett stöd för mina slutsatser om hur sponsring skall bedömas. Falcon medgavs, till skillnad från Procordia, fullt avdrag för sitt bidrag till två olika projekt. Anledningen till det, var att den av Falcon bedrivna verksamheten hade tillräckligt stark anknytning till det som sponsrades. Regeringsrättens dom följer av stadgad praxis, se bl a rättsfallet om PLM:s bidrag till anti-nedsmutningskampanj och KF:s bidrag till samma kampanj.

Konsekvensen av domen är att om det existerar tillräckligt starkt samband mellan sponsorns verksamhet och sponsorobjektet, aktualiseras aldrig en gåvobedömning. Detta trots att inga eller ringa motprestationer utgår. Därför är de

båda domarna i RÅ 2000 ref 31 I och II inte är förenliga med varandra. I båda rättsfallen presumeras avdragsgill omkostnad. Efter denna presumption upphör dock konsekvensen i bedömningen.

Det är olyckligt att Regeringsrätten inte kommenterar förekomsten av en eventuell gåva i RÅ 2000 ref 31: II eller de tidigare rättsfallen avseende indirekta omkostnader. Bristen på ett sådant resonemang tyder på att Regeringsrätten upphör i sin prövning av omkostnaden i förhållande till eventuell gåva, så snart tillräckligt samband föreligger. Ett sådant tillvägagångssätt förtjänar i mitt tycke kritik, eftersom det leder till olika tillämpningar av de allmänna omkostnadsreglerna och inte överensstämmer med Regeringsrättens bedömning i RÅ 2000 ref 31: I.

Regeringsrätten konstaterade i målet om Procordias sponsring av Operan att en omkostnad kan föreligga samtidigt som det är fråga om en icke-avdragsgill gåva. Det vill säga kostnaden leder till intäkternas förvärvande eller bibehållande men avdrag medges ej. Regeringsrättens motivering och förtydligande av avdragsförbudet för gåva, en *lex specialis* bedömning, i förhållande till den allmänna kostnadsregleringen, leder till att en prövning av 3 kap. 20 § 2 st KL eller 9 kap 2 § IL alltid skall genomföras även om starkt samband föreligger mellan sponsorns verksamhet och det som sponsras. Regeringsrättens prövning av Falcons verksamhet i förhållande till det som sponsras speglar det synsätt på sponsringskostnader som återfinns i RSV:s handledning för beskattning och tidigare praxis.^{64 65}

Min kritik av Regeringsrättens bedömning av Procordias sponsorbidrag till Operan rör inte den överprövning som görs med 3 kap. 20 § 2 st KL som *lex specialis* i förhållande till 1 st i samma lagrum. Det är den bristande utredningen, om gåva föreligger, som kan kritiseras. Att både en kostnad för intäkternas

⁶⁴ Se avsnitt 5.1

förvärvande eller bibehållande och gåva kan vara för handen samtidigt, ser jag som en naturlig slutsats och denna slutsats borde gälla oavsett hur stark eller svag anknytningen är mellan sponsorns verksamhet och det som sponsras. Är omkostnadskriterierna uppfyllda, vilket Regeringsrätten konstaterar att de är i de båda målen, skall detta räcka i *den* bedömningen. Ett eventuellt starkare samband som uppnås i förhållande till vad som är erforderligt för att medges avdrag i enlighet med, 3 kap. 20 § 1 st KL eller 16 kap. 1 § IL, skall inte spela någon roll i bedömningen av avdragsförbudet för gåva.

En alternativ bedömning av Regeringsrättens tillvägagångssätt i RÅ 2000 ref 31: II än det ovan redovisade, skulle kunna vara att man använder sig av en presumtion att gåva inte föreligger. Regeringsrättens domskäl i RÅ ref 31: II talar dock emot en sådan slutsats. Där konstateras att, ett tillräckligt starkt samband mellan det som sponsras och sponsorns verksamhet utesluter en tillämpning av avdragsförbudet för gåvor, vilket tyder på att det är 3 kap. 20 § 1 st KL som är utgångspunkt i bedömningen, inte en *lex specialis* bedömning såsom i RÅ 2000 ref 31 I. Slutsatsen att det är på detta vis, följer främst av att ett eventuellt starkt samband mellan givarens verksamhet och mottagaren av gåvan/sponsorbidraget inte har relevans i en bedömning av 3 kap. 20 § 2 st KL respektive 9 kap. 2 § IL. I den bedömningen torde det istället, lite tillspetsat, vara en fördel för den avdragsyrkande om ett så litet samband som möjligt föreligger mellan kontrahenterna.

9.2.1 Sammanfattning

Domarna i Procordiamålet och Falconmålet har av olika författare tolkats som ett klarläggande på sponsoringens område.⁶⁵ Jag tycker att de är klargörande i den

⁶⁵ RRK R76 1:95 I och RRK R76 1:95 II

⁶⁶ Se *RättsNytt* nummer 1/01, artikel om de två rättsfallen, Bibi, Laestander, www.rsv.se och den tidigare omnämnda artikeln av R, Pahlsson i *Skattenytt* 2000

meningen, att åtminstone ett av rättsfallen, RÅ 2000 ref 31:1, visar den ”led- för- led” prövning av förhållandena som skall ske. Tyvärr saknas det i denna dom tillräcklig information om hur begreppet gåva skall bedömas och den är därför ofullständig. Domen saknar även en tolkning av sponsring med utgångspunkt i bakomliggande syften för reklam. De här två aspekterna är förvisso inte lätta att tolka, men hade en tolkning gjorts i RÅ 2000 ref 31:1, där gåvoavsikten hade behandlats på annat sätt än koncentrerat till motprestationerna mellan avtalsparterna och där syftet med reklam hade ingått i tolkningen, hade man kunnat tala om ett verkligt klarläggande på sponsringens område.

Vidare hade samma tillvägagångssätt krävts i RÅ 2000 ref 31:II som i RÅ 2000 ref 31:I för att man skall kunna säga att Regeringsrätten tolkar sponsring på ett konsekvent sätt i förhållandet mellan de allmänna avdragsreglerna och avdragsförbudet för gåva.

9.3 Neutralitetsprincipen i rättstillämpningen

Ett användande av principer i rättstillämpningen, på så sätt att dessa utgör en hjälp att tolka och precisera rättsreglerna, innebär att det rättsliga systemet betecknas som ett realistiskt system.⁶⁷ Ett realistiskt rättssystem, där principer och allmänna rättsgrundsatser används i rättstillämpningen för att tolka reglers innebörd, kan anklagas för att strida mot förutsebarhetskravet.⁶⁸ Detta skall dock vägas mot kravet på att lösa svåra fall som beror på vaga/oklara regler och rättskällor. Tolkningen av sådana kräver hjälpmedel i form av principer. Ett alltför strikt upprätthållande av kravet på förutsebarhet, genom att förbjuda tolkning med hjälp av principer, skulle medföra att de svåra fallen inte kan lösas i rättstillämpningen.

⁶⁷ Persson, Österman, Roger, *Kontinuitetsprincipen i inkomstbeskattningen*, s. 60.

⁶⁸ Ibid.

Ett realistiskt system har den fördelen att svåra fall kan lösas och rättstillämpningen upplevs som rationell och systematisk.⁶⁹

Kravet på att principer skall/kan användas i rättstillämpningen medför krav på principen som sådan. Principen måste utgöra något mer än en målsättningsprincip eller en beskrivande princip.⁷⁰ Den måste kunna användas normativt i våra domstolar. Detta krav måste anses vara betydande på skatterättens område i och med föreskriftskravet.

Har neutralitetsprincipen använts i rättstillämpningen och kan den genom ett eventuellt användande anses ha karaktären av en normativ princip? Ja, säger Landerdahl⁷¹ i sin kommentar av bland annat RÅ 78 1:80. Landerdahl påpekar även faran med att använda principer, i det avseendet att förutsebarheten kan minska genom ett sådant tillvägagångssätt⁷².

Med stöd av min genomgång av inkomstskattesystemet och de principer detta system vilar på, anser jag att neutralitetsskäl kan användas i rättstillämpningen. Den grundläggande principen för rättvis beskattningen är skatteförmåga,⁷³ vilken dock efter skattereformerna i början på 1990-talet, alltmer har kompletterats med neutralitetsaspekter. Tydliga exempel på att så är fallet ser vi i lagstiftningen genom införandet av olika möjligheter för enskilda näringsidkare att agera såsom ett aktiebolag. Därför menar jag att neutralitetsprincipen även skall kunna användas i tolkningen av konkreta bestämmelser i inkomstskattesystemet, exempelvis vid bedömningen av 16 kap. 1 § IL. Kravet som måste resas innan man använder neutralitet som argument för lösningen av en tolkning, är att

⁶⁹ Persson, Österman, a.a., s. 61.

⁷⁰ Persson, Österman, a.a., s. 56.

⁷¹ Landerdahl, Göran, *Genomsyn av handelsbolag vid inkomstbeskattning. Studier i skatterätt tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen*, s. 61.

⁷² Landerdahl, a.a., s. 80.

⁷³ Se kapitel 2.2.

lagtexten och andra rättskällor inte ensamt kan användas för tolkningen. De skall vara vaga.

I svensk doktrin avseende vilka rättskällor som skall användas vid tolkningen av skattelag har lagtexten en primär ställning. Utöver detta är även traditionen att använda förarbeten vid tolkningen av skattebestämmelser allmänt accepterad.⁷⁴ Principer och allmänna rättsgrundsatser har en relativt liten betydelse i förhållande till de konventionella rättskällorna ovan, i tolkningen av svensk skatterätt. Regeringsrätten har vidare visat, i rättsfall av färskare datum, att den formalistiska lagtolkningsmetoden kanske är primär i förhållande till mer realistiska tolkningsmetoder.⁷⁵

Ett formalistiskt rättssystem kräver att rättskällorna lagtext och förarbeten är klara, framförallt då lagtexten. Hur förhåller sig 3 kap. 20 § 1 och 2 st KL och 9 kap. 2 §/16 kap. 1 § IL till detta krav? De allmänna omkostnadsreglerna i lagtexten ovan stadgar att kostnader/utgifter för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla. Efter detta konstaterande följer sedan en rad bestämmelser som är exempel på sådana kostnader. Är inte kostnaden med i denna exemplifiering, har vi bara de ovan angivna uttryckssättet att förlita oss på vid bedömningen av en eventuell avdragsrätt för den aktuella kostnaden.

Jag menar att lagtexten inte är klar och entydig, utan att ett antal olika tolkningsmöjligheter och tolkningsresultat följer av uttrycket *omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande*. Någon tolkningshjälp finner vi inte heller i förarbetena och därför kan principer användas i tolkningen.

Regeringsrättens sätt att presumera omkostnad i RÅ 2000 ref 31:I kan tolkas som att neutralitetsskäl har betydelse vid tolkning av de allmänna omkostnadsreglerna.

⁷⁴ Uppfattningen om förarbetenas tyngd i tolkningen varierar, se Peczenik, SN 1998, s.536f.

Lagbestämmelserna 9 kap 2 § IL och 3 kap 20 § 2st KL är inte heller de entydiga vad avser avdrag för gåva. Detta eftersom en riktig tillämpning av bestämmelserna kräver ett ställningstagande i fråga om gåvobegreppet och gåvobegreppet är inte definierat i lagtext eller förarbeten. De traditionella rättskällorna är vaga och ett användande av neutralitetsprincipen kan därför anses motiverat.

9.4 Fördelar med att eftersträva neutralitet

Först och främst är det viktigt att ha i åtanke att neutralitet i beskattningen är ett relativt vagt begrepp och att ett krav på neutralitet kan bemötas med ett antal olika framgångsrika argument. Vidare kan inte skattebestämmelserna helt genomsyras av neutralitet, viss inblandning från lagstiftaren, kommer alltid att krävas. Med hjälp av skattebestämmelser kan lagstiftaren styra våra val, dels när det gäller mindre hälsosamma beteende såsom rökning och alkoholkonsumtion, dels för att styra en inte helt fungerande marknad, till mer ekonomiskt och socialt eftersträvansvärda beteenden. Med detta i åtanke vid utformande skattebestämmelserna och i rättstillämpningen, måste dock neutralitetsaspekten få ökat genomslag.

Argument för att beskattningen skall var neutralt utformad kan kort sammanfattas enligt följande:

- Erfarenheter visar att styrande bestämmelser, det vill säga, icke neutrala, inte har haft den eftersträvade effekten, kanske till och med varit skadliga.⁷⁶
- Samhällsekonomin i stort vinner på att skattebestämmelserna präglas av neutralitet, vilket stöds av den numera rådande tanken att marknaden fungerar

⁷⁵ Se bl a RÅ 1999 ref 62.

bäst utan intervention genom lagstiftning. En bättre fungerande marknad i sin tur genererar större intäkter, vilka kan användas för offentlig konsumtion.⁷⁷

- Neutralitet i skattebestämmelserna leder till en likformig beskattning.⁷⁸ Likformigheten i skattebestämmelserna medför konkret att den skattskyldiges olika val minskas. En viss konsumtion, investering eller marknadsföring, väljs inte utifrån skattebestämmelserna.

9.4.1 Neutralitetsskäl och RÅ 2000 ref 31 I/II

Jag har tidigare antytt att neutralitetsövervägande medförde presumptionen att sponsringen i de aktuella målen är att anse såsom varande avdragsgilla driftskostnader. Inställningen att även mindre ekonomiskt kloka investeringar och kostnader skall godtas vid beskattningen, är i mitt tycke, ett utslag av neutralitetsprincipen. Lagstiftaren och rättstillämpningen har överlåtit åt företagen att i stort utforma sin verksamhet, eftersom det är mer ekonomiskt ändamålsenligt. De argument som jag förde fram för neutralitet i beskattningen i avsnitt 7.2.1 beaktas vid tillämpningen av 3 kap. 20 § 1 st KL respektive 16 kap. 1 § IL. Eftersom inte någon gåva aktualiserades i RÅ 2000 ref 31 II, vilket jag i och för sig tycker är principiellt fel, kan man säga att utgången av målet styrs av neutralitetsskäl.

Vid en analys av RÅ 2000 ref 31:I och resultatet, nekat avdrag, tycker jag att neutralitetsprincipen ej används som den borde användas. I och för sig följer det av Regeringsrättens ställningstagande i bedömningen av en eventuell gåva. Samma inkonsekvens i tillämpningen sker här, vad gäller neutralitetsövervägande, som skedde i gåvobedömningen. Regeringsrätten accepterar neutralitetsskäl i sin första

⁷⁶ Persson Österman, Roger, s. 39.

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Persson, Österman, a.a., s. 50.

bedömning om kostnaden kan utgöra driftskostnad eller ej, därefter glöms/lämnas neutralitetsprincipen. Vid bedömningen av huruvida sponsringen skall anses vara gåva eller ej måste neutralitetsaspekter spela in. Presumtionen mot gåva, när juridiska personer utan eventuellt närstående till varandra ägnar sig åt frivilliga förmögenhetsöverföringar, kan i mitt tycke förankras i neutralitetsprincipen.

10 Avslutande synpunkter

Jag har genom detta arbete försökt visa hur de allmänna avdragsreglerna är uppbyggda och vilka eventuella skatterättsliga principer som lagtexten vilar på. En förhållandevis stor del av arbetet har sedan innehållit kritik av rättstillämpningen avseende sponsring. Min förhoppning är att denna del av arbetet skall illustrera det tillvägagångssätt som krävs för att tolka avdragsförbudet för gåva. Kritiken följer primärt av att jag tycker att Regeringsrätten är för försiktig i sin analys av sponsring kontra avdragsförbudet för gåva och de allmänna avdragsreglerna. Mina ställningstagande i samband med RÅ 2000 ref 31: I och II, är att gåvobegreppet behandlas felaktigt och att neutralitetsskäl även skall användas vid tolkningen av om en gåva föreligger eller ej.

Vid en värdering av mina argument tycker jag att kritiken av tolkningen av gåva är primär i förhållande till neutralitetsprincipen. Efter den genomgång jag gjort av lagtextens förarbeten till de aktuella bestämmelserna i samband med föreliggande arbete, har jag kommit till den slutsatsen att gällande rätt, RÅ 2000 ref 31, inte är förenlig med lagstiftarens mening om vad som är gåva. Sponsring existerade inte vid KL: s tillkomst, åtminstone inte i den form som i dag. Avdragsförbudet för gåva var i första hand riktat mot gåvor inom hemmets väggar, förbudet byggde på skatteförmåga.

Jag tycker vidare att, det då avsedda rättsläget i stort skall vara oförändrat, om man skall använda sig av den lagtext och de förarbeten vi har i dagsläget. Förvisso är fenomenet gåva något av en anomali ibland juridiska personer och tolkning av gåva blir därför lätt både ansträngd och extensiv. Trots svårigheterna att tolka gåva och sponsring, krävs det dock att tolkningen och tolkningsresultatet tillhör gruppen rimliga lösningar.

Anledningen till att jag kritiserar tillämpningen av 3 kap. 20 § 2 st KL/9 kap. 2 § IL i RÅ 2000 ref 31: I och II med neutralitetsskäl, följer av neutralitetsprincipens ställning i näringsbeskattningen. Jag har uppfattningen att neutralitetsprincipen är accepterad som tolkningshjälpmedel vid tolkningen av bestämmelser som rör näringsverksamhet, bl a vid bedömningen av de allmänna avdragsreglerna. Beaktas inte neutralitet i bedömningen förfelas de eventuella neutralitetssträvanden som man uppnår med en "neutral" tolkning av de allmänna avdragsbestämmelserna. Problemet med min argumentation i denna del, och anledningen till att den är sekundär till gåvobedömningen, är att argumentationen tangerar rättspolitik, vilket inte hör till rättstillämpningen.

Vidare kan ett användande av principer alltid kritiseras för bristande förutsebarhet, vilket är ett tungt argument i skatterättsliga sammanhang. Neutralitetsprincipen är inte heller ett självständigt argument. Kanske hör den mest naturligt hemma vid en bedömning av gåvoavsikten i sponsorsituationerna och är i och med detta sekundär i förhållande till hela gåvobedömningen.

Jag har koncentrerat mig på tolkningen av gåvobegreppet i samband med sponsring i detta arbete och även utrett hur neutralitetsskäl kan användas i tolkningen. Sponsring, och rättsfallen RÅ 2000 ref 31: I och II kan även tolkas utifrån reciprocitet och kongruens i beskattningen. Vad händer med sponsorbidraget hos Operan (Kungliga Teatern AB)? Denna fullständiga genomgång av sponsring och gåva får jag tyvärr lämna därhän.

Mitt sista ställningstagande i samband med sponsring och RÅ 2000 ref 31 I och II rör sponsringskostnadens karaktär. Finns det något som kan klassificeras som renodlad sponsring i avdragshänseende? Hur förhåller sig sponsorkostnader till andra slags kostnader, personalkostnader, representationskostnader, driftskostnader etc? Eftersom sponsorbidraget i RÅ 2000 ref 31: I bedömdes vara gåva till den del det saknades tillräckliga motprestationer, uttalade sig inte

Regeringsrätten över det renodlade sponsringsbegreppet, trots detta kan argumentationen i domen användas som stöd för en klassificering av sponsring.

Regeringsrätten konstaterar i RÅ 2000 ref 31: I att tillräckliga motprestationer i förhållande till sponsringen leder till att gåva inte föreligger och sponsringen är avdragsgill. Vidare hänför man sponsringen till representation och personalkostnader i den del motprestationerna motsvarar sådana åtgärder. Av detta följer att det är motprestationen som så att säga styr kostnadsrubriceringen. Hade Regeringsrätten ansett att tillräckliga motprestationer förelåg för hela sponsorbidraget (vilket eventuellt hade varit möjligt om man anammat mitt synsätt på gåvobegreppet och/eller neutralitetsskäl) skulle motprestationen bestått av reklam, goodwill. Sponsorkostnaden skulle då till stor del motsvaras av avdragsgilla driftskostnader.

En analys av RÅ 2000 ref 31: I ger oss, att systematiken i lagtexten avseende kostnader i näringsverksamhet, utesluter ett renodlat användande av sponsring som yrkande för avdragsgill kostnad. Sponsringen är inte avdragsgill utan det är reklamkostnader (driftskostnader), representationskostnader, personalkostnader i sponsringen som medför rätt till avdrag. Saknas det sådana kostnadsinslag i sponsringen är den att jämföra med gåva och rätt till avdrag bortfaller.

Med ovanstående resonemang om sponsorkostnadens karaktär avslutar jag detta arbete. Tyvärr måste jag konstatera att sponsorkostnader dels "inte finns" i gällande skattelagstiftning dels behandlas felaktigt i rättstillämpningen. Det behövs kanske, likt för andra specialreglerade kostnader i IL, en särreglering för sponsringen, för att man skall kunna tala om något förtydligande på området.

Litteratur- och källförteckning

Litteratur:

- Andersson, I, Lars *Kommunalskattefrågan under mellankrigstiden Skatterättvisa i och mellan kommuner*, Lund University Press, Malmö 1995, ISBN 91-7966-307-9.
- Antonsson, Jan mfl förlag, *Representation och Sponsring*, Tholin och Larssons Göteborg 1992, ISBN 91-85340-49-9.
- Bergström, Sture *Skatter och Civilrätt*, Liber Förlag, Stockholm 1978, ISBN 91-38-04353-X.
- Gunnarsson, Åsa *Skatterättvisa*, Iustus Förlag, Göteborg 1995, ISBN 91-7678-306-5.
- Hultqvist, Anders *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm 1995, ISBN 91-7598-697-3.
- Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar *Det svenska skattesystemet*, 12 : e uppl, Norstedts Juridik, Kristianstad 1999, ISBN 91-39-00463-5.
- Kuylenstierna, Carl, W.U. *Kommunalskatten en populär orientering*, Hugo Gebers Förlag, Stockholm 1927.
- Kuylenstierna, Carl, W.U. *Om skatter*, Norstedts, Stockholm 1973, ISBN 91-1-737201-1.
- Landerdahl, Göran *Genomsyn av handelsbolag, Studier i skatterätt Tillägnade Nils Mattsson på femtioårsdagen*, s. 51-80, Iustus Förlag, Göteborg 1988, ISBN 91-7678-124-0.
- Lodin, Sven-Olof, m f l *Inkomstskatt –en läro och handbok i skatterätt*, Del 1, 7:e uppl, Studentlitteratur, Lund 1999, ISBN 91-44-00967-4.
- Mattson Nils *Skattepolitik*, 4:e uppl, Iustus Förlag, Göteborg 1994, ISBN 91-7678-266-2.
- Pelin, Lars *Svensk intern och internationell skatterätt*, 2:uppl, Palmkrons bokförlag, Lund 1997, ISBN 91-972551-9-X.
- Persson, Österman, Roger *Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Stockholm 1997, ISBN 91-39-20076-0.
- Påhlsson, Robert *Levnadskostnader, Gränsdragningsproblem vid beskattning av förvärvsinkomster*, Iustus Förlag, Göteborg 1997,

ISBN 91-7678-367-7.

- Riksskatteverket *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, Del I och 2*, RSV 302 utgåva 17, ISBN 91-38-31652-8.
- Thorell, Per *Skattelag och affärssed*, Studentlitteratur AB, Lund 1984, ISBN 91-1-847061-0.

Uppslagsverk:

Nationalencyklopedin, Band 17, Under sponsring.

Artiklar:

- Gunnarsson, Åsa *Skatteförmåga och skatteneutralitet – juridiska normer eller skattepolitik*, SKATTENYTT 1998, s.550-566.
- Medbo, Evert *Kultursponsring- stöd, PR eller bådadera?*, Svensk Skattetidning 1986, s. 370-374.
- Mutén, Leif *Svensk Skattetidning 60 år. Några stickprov ur gamla årgångar*, Svensk Skattetidning 1994, s. 7-20.
- Pecznik, Aleksander *Skatterättens föränderliga rättskälleprinciper*, SKATTENYTT 1998, s. 536-540.
- Påhlsson, Robert *Avdrag för sponsring*, SKATTENYTT 2000, s. 630-638.
- Westermark, Christer *Inkomstbegreppet och sambandet mellan redovisning och beskattning*, SKATTENYTT 1989, s. 643-661 och *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen*, Svensk Skattetidning 2000, s. 456-473.

Hemsidor:

- www.rsv.se *RättsNytt* nummer 1/01, artikel om de två rättsfallen RÅ 2000 ref 31: I och II, författad av Bibi, Laestander.

Offentligt tryck:

SOU 1924:53

SOU 1989:33 del I

SOU 1997:2 del II

Prop. 1910 Nr 88

Prop. 1927 Nr 102

Prop. 1999/2000:2 del II

Rättsfallsförteckning

RÅ 2000 ref 31: I och II

RRK R 75 1:18

RÅ 1999 ref 62

RRK R 76 1:95 I och II

RÅ 1993 ref 43

RÅ 1985 1:51

RÅ 1984 1:43

RÅ 1981 1:29

RÅ 1978 I:80

RÅ 1968 ref 46

