

Avdragsrätten för sponsring och legalitetsprincipen

*Är rättsläget gällande avdragsrätten för
sponsring förenlig med legalitetsprincipen?*

Oscar Sköld

Kandidatuppsats i handelsrätt

HARH10

Vårterminen 2014



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Innehållsförteckning

Innehållsförteckning	3
1. Inledning.....	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Syfte och frågeställning	12
1.3 Avgränsningar.....	12
1.4 Metod och Material	12
1.5 Disposition.....	14
2. Gällande rätt.....	15
2.1 Inledning.....	15
2.2 Procordia-domen, RÅ 2000 ref. 31 I	15
2.2.1 Inledning.....	15
2.2.2 Bakgrund	15
2.2.3 HFD:s bedömning.....	16
2.2.4 Kommentarer till, Procrodia-domen, RÅ 2000 ref. 31 I.....	17
2.3 Lagstiftning.....	18
2.3.1 Inledning.....	18
2.3.2 Avdragsrätt enligt IL kap. 16 § 2	19
2.3.3 Lagstiftning kring gåva.....	20
2.3.4 Diskussion kring lagstiftningen gällande sponsring.....	21
2.4 Rättsfall.....	22
2.4.1 Inledning.....	22
2.4.2 Omkostnadsbelopp kontra gåvobegreppet.....	23
2.4.3 Värdering av motprestation	24
2.5 Sammanfattning och slutsatser.....	25
3. Legalitetsprincipen	27
3.1 Inledning.....	27
3.2 Legalitetsprincipen	27
3.3 Föreskriftskravet.....	27
3.4 Retroaktivitetsförbudet.....	29
3.5 Analogiförbudet	30
3.6 Bestämmdhetskravet.....	30
3.7 Generellt kring legalitetsprincipen.....	31
3.8 Sammanfattning och slutsatser.....	31

4. Legalitetsprincipen och avdragsrätten för sponsring	33
4.1 Inledning.....	33
4.2 Är gällande rätt förenlig med legalitetsprincipen?.....	33
4.2.1 Inledning.....	33
4.2.2 Föreskriftskravet och analogiförbudet	34
4.2.3 Retroaktivitetsförbudet	34
4.2.4 Bestämthetskravet.....	35
4.2.5 Sammanfattning och slutsatser.....	36
4.3 Efterfrågan på förändring av lagstiftning gällande sponsring	36
4.3.1 Inledning.....	36
4.3.2 Motioner och betänkanden	37
4.3.3 Skatteverkets ställningstagande	38
4.3.4 Stockholms Handelskammare	39
4.3.5 Sammanfattning och slutsatser.....	40
4.4 Är det möjligt att göra rättsläget för avdragsrätten gällande sponsring förenlig med legalitetsprincipen?	40
4.5 Sammanfattning	43
5. Sammanfattande slutsatser	45
Käll- och Litteraturförteckning	47
Offentligt tryck	47
Sverige	47
Litteratur	48
Rättsfallsförteckning.....	50
Sverige	50
Högsta Förvaltningsdomstolen.....	50
Kammarrätten	50

Summary

Corporate sponsoring is an important source of income to organizations and events, and at the same time a marketing tool for businesses. Companies demand that this expenditure is tax deductible since it represents a direct overhead. However, this is only the case if the company receives a service in return. Legislation concerning tax deduction on sponsorships is generic and there is no specific clause on corporate sponsoring. Due to the generic legislation there is a risk that today's legal system violates the fundamental principle of legality.

The purpose of this essay is to investigate whether current legislation on tax deductible corporate sponsorships contradicts the principle of legality and to propose how current legislation can be clarified. The approach of reasoning will be mainly judicial. The material will consist of primary sources of law (legislation, preparatory documents, practice and doctrine) in addition to bills, reports and recommendations from Skatteverket.

This essay demonstrates that there are known issues surrounding tax deductions on corporate sponsorships, leading to a contradiction between the legal system and the principle of legality. It is largely the evaluation of the returned service that is concerned since the court does not provide a justified evaluation, only a discretionary value. I believe this argument opposes the required indeterminacy which is one aspect of the principle of legality. I say, to achieve consistency there should be a requirement for the court of law to justify their evaluation. Alternatively, the evaluation of the service in return should be disregarded and replaced with an assessment of the commercial approach of the sponsorship deal.

Keywords: sponsoring, principle of legality, tax law, deductibility, gift.

Sammanfattning

Sponsring är en viktig inkomst för föreningar och evenemang samtidigt som sponsring är en form utav marknadsföringsverktyg för företagen. Denna kostnad vill då företagen dra av eftersom att det utgör ett omkostnadsbelopp. Detta gäller dock endast om företaget erhållit en motprestation. Lagstiftningen kring avdragsrätten för sponsring är generell och just sponsring är inte specificerat i lagstiftningen. På grund av den generella lagstiftningen finns det en risk att rättsläget strider mot legalitetsprincipen.

Syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida rättsläget gällande avdragsrätten för sponsring strider mot legalitetsprincipen och att sedan ge förslag på hur rättsläget kan göras tydligare. Den metod som främst kommer att användas är den juridiska metoden. Materialet kommer bestå utav de primära rättskällorna (lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin) samt motioner, betänkanden och rekommendationer från Skatteverket.

Uppsatsen visar att det finns en problematik gällande avdragsrätten för sponsring, vilket leder till att rättsläget inte är förenligt med legalitetsprincipen. Detta gäller främst värderingen av motprestationerna eftersom att domstolen inte motiverar sin värdering av motprestationen utan endast gör en skönsmässig uppskattning av värdet. Ett sådant resonemang menar jag bryter mot obestämdhetskravet, som är en aspekt i legalitetsprincipen. För att få en förenlighet torde det ställas högre krav på domstolen att motivera sin värdering. Ett annat alternativ är att bortse från värderingen av motprestationen och istället göra en bedömning av affärsmässigheten i sponsringsavtalet.

Nyckelord: Sponsring, legalitetsprincipen, skatterätt, avdragsrätt, gåva.

Förkortningar

HFD	Högsta Förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelagen
KL	Kommunalskattelagen
KR	Kammarrätten
Prop.	Proposition
RF	Regeringsformen
SFS	Svensk författningssamling
SkU	Skatteutskottet

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Idag är nästan varje idrottsförening och kulturevenemang sponsrat av något företag. Dessa använder sig utav sponsring som ett marknadsföringsverktyg och för att ge företaget ett bättre rykte, samtidigt som sponsring är en viktig inkomstkälla för evenemang och föreningar. Då sponsring är en form utav marknadsföringskostnad för företaget så vill de kunna dra av detta som en kostnad i företaget, det måste även finnas en begränsning för avdragsrätten gällande sponsring för att företagen inte ska använda sponsring som förtäckt lön eller utdelning. För att få göra avdrag för sponsring så måste företaget erhålla och utnyttja någon form av motprestation från sponsringsmottagaren, detta kan vara i form av en skylt, biljetter, utnyttja lokaler och så vidare. Det ska även ske en värdering av motprestationen, där motprestationen ska motsvara sponsringskostnaden. Det finns idag ingen direkt lagstiftning som reglerar avdragsrätten för sponsring utan som utgångspunkt finns Inkomstskattelagen (IL) 16 kap. 1 §, som är väldigt generell. I annat fall betraktas sponsringen som en gåva, som då inte ger rätt till avdrag, vilket behandlas i IL 9 kap. 2 §. Denna avgränsning gjordes i Procordia-domen (RÅ 2000 ref. 31 I) som betraktas som en utav de viktigaste domarna inom området, om inte den viktigaste. På grund av att lagstiftningen gällande avdragsrätten för sponsring är generell, gör att gällande rättsläge blivit oklart. Detta har gjort att avdragsrätten för sponsring är en bedömningsfråga som avgörs av domstolen och visar sig i praxis. Detta leder till en viss osäkerhet och det är svårt för företagen att veta huruvida deras kostnad för sponsringen betraktas som avdragsgill kostnad eller en icke avdragsgill gåva. I svensk rätt är legalitetsprincipen en av de viktigaste principerna som kortfattat innebär att ingen kan bli dömd utan stöd i lagstiftningen och att rättsläget ska vara förutsägbart. Den osäkerhet som finns inom avdragsrätten för sponsring kan då strida mot den vitala legalitetsprincipen som finns inom rättssystemet. Denna osäkerhet får inte medföra att företag avstår från sponsring på grund av vikten detta har för många föreningar och evenemang.

1.2 Syfte och frågeställning

Med bakgrund av ovanstående så är syftet med denna uppsats att undersöka om rättsläget gällande avdragsrätten för sponsring är förenligt med legalitetsprincipen. Frågeställning kommer således vara som följer:

- Är gällande rättsläge för avdragsrätten gällande sponsring förenlig med legalitetsprincipen?

1.3 Avgränsningar

Uppsatsen fokuserar endast på när företag ger sponsring till något evenemang eller förening, således kommer uppsatsen inte behandla hur sponsringsmottagaren påverkas och beskattas av inkomsten. Uppsatsen har som utgångspunkt att det är ett svenskt företag som sponsrar ett svenskt evenemang eller en svensk förening. Således undersöks inte om det finns skillnader om det varit internationella parter involverade.

1.4 Metod och Material

Den metod som uppsatsen använder sig utav är den som Sandgren benämner som rättskällevärdet samt juridisk metod. Rättskällevärdet är en strikt metod som analyserar gällande rätt och endast rättskällor som får och bör användas för att analysera gällande rätt.¹ Då syftet med denna uppsats kräver en vidare metod än rättskällevärdet så krävs det ett större omfång av fakta, vilket gör att uppsatsen även innefattar juridisk metod. Den juridiska metoden inkluderar rättskällevärdet men inbegriper även en faktahantering i förhållande till rättskällorna.²

¹ Claes Sandgren. *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. 2 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik, 2011, s. 36.

² *Ibid*, s. 38.

Materialet som har använts i denna uppsats är de traditionella rättskällorna (lagstiftning, förarbeten, praxis från HFD och doktrin) men även rättsfall från Kammarrätterna. Den lagstiftning som användes är IL 16 kap. 1 §, som är den generella lagstiftningen gällande avdragsrätten, samt IL 9 kap. 2 § som behandlar avdragsrätten för gåvor. För att få en djupare förståelse av lagstiftningen behandlas även förarbete. Då lagstiftningen på området gällande sponsring är begränsat av de primära rättskällorna, utgör praxis en betydande del för att fastställa gällande rätt. Rättsfallen som behandlas hämtades från Högsta Förvaltningsdomstolen (HFD) och Kammarrätten (KR). Från HFD använder jag mig främst utav RÅ 2000 ref. 31 I, då detta är ett det mest väsentliga rättsfallet inom området i modern tid som behandlar förhållandet mellan avdragsgill kostnad och gåva gällande sponsring. Jag har valt att exkludera RÅ 1968 ref. 46, RÅ 1975 Aa 451 och RÅ 1976 ref. 137 I och II, dessa rättsfall behandlar visserligen sponsring men inte förhållandet mellan avdragsgill kostnad och gåvor som blivit aktuellt i modern tid. Dessutom är de så pass gamla att jag fann att dessa inte kunde tillföra något för att bestämma gällande rättsläge idag, samt att Sandgren menar att man ska söka efter så aktuella källor som möjligt.³ Då urvalet av rättsfall från HFD inom området efter domen RÅ 2000 ref. 31 I är obefintligt använder jag mig utav domar från KR för att se hur bedömningen görs idag. Urvalet av domar från KR är koncentrerat på att få så aktuella domar som möjligt. Då även antalet förarbeten är begränsade inom området så behandlades även motioner och skrivelser från regeringen som finns inom området för att se hur diskussionen gällande lagstiftningen ser ut på den lagstiftande nivån. Motioner användes även för att se om det finns någon efterfrågan på en förändring gällande rätt och vilka förändringar som föreslås. Betänkanden och skrivelser, som svarar på motionernas förslag, användes för att se hur de motiverade sina beslut om att inte förändra gällande rätt. Uppsatsen använder även av doktrin som finns inom ämnet. Doktrin användes för att se hur andra ser på rättsläget och kommenterat de rättsfall och den lagstiftning som idag existerar. För att få en så trovärdig uppsats som möjligt sökte jag efter doktrin som betraktas ha hög tillförlitlighet. Sandgren menar att tillförlitlig doktrin har en stor auktoritet och har genomgått en kvalitetskontroll. Sådan doktrin går att finna i vetenskapliga tidskrifter och böcker som har getts ut av ett välrenommerat förlag.⁴ Bjuvbergs (2007) artikel gällande sponsring ges ett stort utrymme i uppsatsen. Anledningen till detta är att artikeln är den senaste artikeln inom området. Dessutom är Bjuvberg en framstående forskare inom bland annat skatterätt, samt att artikeln

³ *Ibid*, s. 32.

⁴ *Ibid*, s. 34.

är publicerad i Skattenytt, som anses ha hög tillförlitlighet. Legalitetsprincipen beskrivs i uppsatsen utifrån ett skatterättsligt perspektiv, för att ge denna del en hög tillförlitlighet används främst artiklar från Hultqvist. Hultqvist betraktas som en framstående forskare inom skatterätt och är den som publicerat betydande del material som behandlar legalitetsprincipen utifrån ett skatterättsligt perspektiv, samtidigt som hans artiklar publiceras i högt ansedda tidsskrifter. Det gäller även att ha i åtanke att i doktrinen och motioner kommer författarens egna åsikter fram och de kan ha ett intresse i frågan.

1.5 Disposition

I kapitel två kommer jag att fastställa gällande rätt. Detta görs genom att inledningsvis presentera RÅ 2000 ref. 31 I, då denna dom är grunden till det aktuella rättsläget inom området, samt kommer kommentarer från doktrinen gällande domen att behandlas. Sedan görs en genomgång av den aktuella lagstiftningen med hjälp av lagstiftning, doktrin och förarbeten. Slutligen i kapitlet kommer domar från KR att presenteras för att fastställa dagens rättsläge.

I kapitel tre kommer legalitetsprincipen att presenteras. I kapitel fyra kommer en jämförelse att göras mellan det rådande rättsläget och legalitetsprincipen för att se hur väl förenligt det är. Efter diskussionen om gällande rätt är förenlig med legalitetsprincipen kommer en presentation göras om huruvida det finns någon efterfrågan om en förändring av den gällande rätt, i denna del kommer motioner och doktrin presenteras. Detta görs för att se huruvida sakkunniga och bestämmande är tillfreds med det rådande rättsläget. Slutligen i kapitel fyra förs en diskussion om vad som kan göras för att uppnå en förenlighet mellan avdragsrätten för sponsring och legalitetsprincipen.

2. Gällande rätt

2.1 Inledning

Då syftet med denna uppsats är att se huruvida gällande rätt för avdragsrätt gällande sponsring är förenligt med legalitetsprincipen är det viktigt att underöka gällande rätt. Först kommer rättsfallet RÅ 2000 ref. 31 I att presenteras, då domstolen i denna dom kommer fram till vilken lagstiftning som tillämpas. I denna del kommer även doktrin användas för att kommentera domen och sedan kommer den gällande lagstiftningen att presenteras. I denna del kommer även förarbeten till lagstiftningen behandlas samt doktrin för att ge en ökad förståelse av förarbeten. Sedan kommer rättsfall från KR att presenteras för att se hur domstolen gör sin bedömning idag. För att få en kronologisk och tydlig genomgång anser jag att en tydliggörning av hur domstolen kommer fram till vilken lagstiftning som ska användas torde presenteras först.

2.2 Procordia-domen, RÅ 2000 ref. 31 I

2.2.1 Inledning

RÅ 2000 ref. 31:s betydelse för utvecklingen inom området är betydande, vilket även bekräftar av annan doktrin (se t.ex. Pålsson, 2007).⁵ Detta då domstolen för första gången resonerade kring omkostnadsbeloppet kontra gåva. På grund av att denna dom ligger till grund för hur avdragsrätten för sponsring ser ut idag kommer denna att presenteras först.

2.2.2 Bakgrund

Procordia AB och dess dotterbolag, KabiVitrum AB och Swedish Tobacco Group AB (kommer vidare att benämnas som Procordia), och Kungliga Teatern AB (kommer vidare att

⁵ Robert Pålsson. *Sponsring avdragsrätt vid inkomstbeskattning*. 2:a uppl. Uppsala: Iustus Förlag, 2007, s. 120.

benämnas som Operan) hade träffat ett sponsringsavtal där Procordia är huvudsponsor för Operans internationella samarbete. I avtalet så betalar Procordia 9 miljoner kronor per år till Operan. I utbyte mot detta får Procordia använda sig utav Operan i marknadsföringssyfte. Operan ger Procordia fem fria egna föreställningskvällar per år där föreställningarna endast ska vara avsedda för Procordia. I dessa fall kan Operan även i samband med detta anordna mottagningar. I samband med Operans samtliga föreställningar får Procordia sex stycken fasta platser på den bästa sektionen, om Procordia inte utnyttjar dessa går nyttjanderätten över till Operan som då kan sälja biljetterna. Utöver dessa sex biljetter får Procordia även tjugo biljetter i samband med premiärföreställningar. I dessa fall kan Operan anordna mottagningar åt Procordia, dock svarar Procordia för kostnader gällande mat och dryck i samband med representation. Vart tredje år kommer Procordia att erbjudas möjlighet att arrangera en galakväll på Operan, avsedd endast för Procordia och dess gäster.

Sett till de internationella evenemang som Operan arrangerar får Procordia möjlighet till marknadsföring. Procordia får dessutom biljetter till föreställningar och inbjudan till mottagningar, samt möjlighet att själv arrangera dessa. Vid samtliga föreställningar kommer Procordia att ha fyra fasta platser och ytterligare tjugo biljetter när det är opera- eller balettpremiär med internationella artister. Den marknadsföring som kommer att ske kommer Procordia att utforma tillsammans med Operan och Operan måste informeras och godkänna Procordias marknadsföringsplaner som innefattar Operan. Slutligen kommer Procordia få ha tre stycken tavlor eller skulpturer från Operan som en symbol för samarbetet (ett för varje bolag) samt att Operan kommer vid entrén ha en tavla som ger information om samarbetet.

Skatteverket vägrade Procordia avdrag för 3 327 000 kronor vid inkomsttaxeringen 1992. Beslutet överklagades av Procordia och målet nådde slutligen Högsta Förvaltningsdomstolen.

2.2.3 HFD:s bedömning

Domstolen hänvisade i första hand till huvudregeln som återfinns i IL 16 kap. 1 §, om avdragsrätten för utgifter som är till för att bibehålla och förvärva inkomster. Det första som domstolen tar hänsyn till är om sponsring utgör en omkostnad i likhet med IL 16 kap. 1 §,

vilket de anser att sponsring kan utgöra. I de fall som sponsring inte utgör någon omkostnad, ställer sig domstolen frågan om avdragsrätten försvinner sett till avdragsförbudet gällande gåvor.

Domstolen definierar gåva utifrån tre rekvisit: förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Utifrån detta finner domstolen att avdragsförbudet gällande gåva inte kan vara tillämpligt i de fall som motprestation motsvarar sponsringens värde. Sedan tar domstolen ställning till vad som är en motprestation. De gör ingen skillnad på direkt sponsring, såsom exponering av reklam och tjänster, eller indirekt sponsring som kommer sponsorn tillgodo, detta kan vara stark anknytning mellan verksamheterna.

Sett till det aktuella målet finner domstolen att den främsta direkta motprestationen är att Procordia fått ta del av Operans lokaler, och bör inte träffas av avdragsförbudet gällande gåvor för det värdet som kan hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader. Det belopp där anknytning mellan verksamheterna saknas ska betraktas som gåva.

Domstolen fann att en del är avdragsgillt medan en del ska betraktas som gåva. Domstolen ska således ta ställning till vilket belopp som är avdragsgillt. De finner att det inte finns någon möjlighet att precisera något specifikt belopp som är avdragsgillt, och således måste skönsmässig uppskattning av det avdragsgilla beloppet göras. Domstolens bedömning blev att ungefär hälften, 1,7 miljoner kronor, är avdragsgillt.

2.2.4 Kommentarer till, Procordia-domen, RÅ 2000 ref. 31 I

Påhlsson har i samband med domen kommenterat domstolens diskussion kring gåva. Författaren finner att domstolen antar att sponsorn har en gåvoavsikt då motprestationen inte finns eller är för liten, då domstolen menar att samtliga tre gåvorekvisit måste vara uppfyllda. Vidare anser författaren att det kan framstå som förvånande att domstolen finner att en kostnad kan vara både avdragsgill och en icke avdragsgill gåva, då en kostnad endast torde

omfattas av ett utav dessa. Procordias huvudargumentation bestod främst i att sponsringen hade ett kommersiellt syfte, detta anser författaren att även HFD ansåg att sponsring har och på så sätt kan HFD:s resonemang vara ologiskt. Författaren menar dock att resonemanget kan ses logiskt, då en utgift kan ha två ändamål och han gör en jämförelse med sin hemdator, där denna används i både förvärvsverksamheten och för att spela datorspel, som då anses privat. Pålsson anser även att domstolen inte tar hänsyn till hur Procordias intäkter kan öka på längre sikt på grund av sponsringsavtalet. Slutligen menar författaren att domstolen skulle varit tydligare vid sin bedömning av vad värdet är av de direkta motprestationerna, som ska betraktas som avdragsgillt och vad som är avdragsgillt av de indirekta prestationerna.⁶

Bjuvberg anser att domstolen kommer fram till att begreppen avdrag och gåva överlappar varandra i lagstiftningen, således råder det en regelkonflikt, dock så finner författaren att domstolens resonemang kring detta är vagt. Likt Pålsson finner även Bjuvberg att domstolen anser att en kostnad kan utgöra både en avdragsgill del och en icke avdragsgill del. Bjuvberg menar att domstolen kom fram till avdragsförbudet gällande gåvor går före huvudregeln för avdragsrätt, då avdragsförbudet gällande gåvor utgör en special lag. Vidare konstaterar författaren att domstolen, trots domstolens egen utsago, endast tar hänsyn till de direkta motprestationerna och således endast ger avdrag för dessa.⁷

2.3 Lagstiftning

2.3.1 Inledning

Sett till rättsfallet som presenteras ovan så tillämpas lagstiftningen kring avdragsrätt och avdragsförbudet gällande gåvor. Det finns idag inga direkta skatteregler som gäller sponsring, utan sponsring handlar om att den som sponsrar en förening eller evenemang ska få en motprestation som motsvarar det värdet som sponsringen har. Om motprestationen inte

⁶ Robert Pålsson. (2000). Avdrag för sponsring. *Skattenytt*, s. 634-636.

⁷ Jan Bjuvberg. (2007). Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m.-igen. *Skattenytt*, s. 105-106.

betraktas täcka värdet av sponsringen så ska detta betraktas som gåva. Den lagstiftning som används är således de generella paragraferna i IL för avdragsrätt och gåva.⁸

2.3.2 Avdragsrätt enligt IL kap. 16 § 2

Huvudregel för avdragsrätt för inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i IL 16 kap. 1 § och lyder som följer:

”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska dras av även om de inte är sådana utgifter.”⁹

Denna utformning av lagstiftning ska ersätta kommunalskattelagens (KL)¹⁰ 20 § samt KL 23 §. Denna är liksom den tidigare lagstiftningen en generell bestämmelse. I KL 23 § så exemplifieras hur vanliga kostnader ska behandlas. I den nya lagstiftningen i IL ansågs en sådan bestämmelse vara onödig.¹¹ I lagkommentaren framkommer det att de utgifter som bolag har som inte förekommer i IL 16 kap. 2-37 §§ omfattas av huvudregeln, IL 16 kap. 1 §. Det som avgör avdragsrätten för en kostnad är att denna ska gynna företaget genom att den ska bibehålla och förvärva intäkter. Dock så krävs det inte att utgiften faktiskt kommer generera några intäkter. Exempel på detta är en misslyckad brunnsborrning som inte gav någon intäkt men kostnaden var ändå avdragsgill.¹² Lagstiftningens utformning specificerar inte vilka typer av utgifter som är till för att bibehålla och förvärva inkomster, dock så går det att konstatera att det måste handla om en kostnad.¹³

⁸ Robert Pålsson (2000), s. 630.

⁹ SFS 1999:1229.

¹⁰ SFS 1928:370.

¹¹ Prop. 1999/00:2.

¹² Mari Andersson, et. Al. Inkomstskattelagen en kommentar. 14 uppl. Norstedts Juridik. 2014.

¹³ Karin Attorp. (2009). Avdrag utan utgift?. Skattenytt, s. 525.

Företagen använder sponsring i marknadsföringssyfte och att avtalet mellan parterna ska vara affärsmässiga.¹⁴ Pahlsson menar att det är svårt att se sambandet mellan kostnaden för sponsring och de intäkter som det medför, i jämförelse med exempelvis varuförsäljning där kostnader för att köpa in varor har en direkt koppling till inkomsten av försäljningen av varor. Kriterierna för denna omkostnad menar författaren är antingen subjektiva (syftet med utgiften) eller objektiva (kostnad av affärsmässig karaktär).¹⁵ I lagkommentaren behandlas avdragsrätten för ett antal olika kostnader, bland annat sponsring. Det som konstateras är att det måste finnas en motprestation som ska kunna generera intäkter.¹⁶

2.3.3 Lagstiftning kring gåva

Ovan diskuteras lagstiftningen kring avdragsrätten och att det måste finnas en motprestation för att kostnaden ska vara avdragsgill. I de fall motprestationen inte är tillräcklig så kommer sponsringen att betraktas som en gåva.¹⁷ Således är det viktigt att se hur gåvor behandlas enligt IL. Lagstiftningen gällande gåvor finns i IL 9 kap. 2 § 2 st. och lyder:

”Den skatteskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter får inte lov att dras av.

Utgifter för gåvor, premier för egna personliga försäkringar samt avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skatteskyldige är medlem i räknas som utgifter enligt första stycket.”¹⁸

¹⁴ Bjuvberg (2007), s. 101.

¹⁵ Pahlsson (2010), s. 631.

¹⁶ Andersson, et al. (2014).

¹⁷ Lars Nording. (1995). Avdragsrätten för kultursponsring. Skattenytt, s. 272.

¹⁸ SFS 1999:1229.

Lagstiftningen ovan menar att gåvor inte är avdragsgilla. I lagkommentaren så framkommer det i tidigare praxis att reklamgåvor av lågt värde inte omfattas av det avdragsförbud som finns.¹⁹ Vad som är en gåva skatterättsligt är svårt att veta, då IL inte definierar själva begreppet, men HFD har i RÅ 2000 ref. 31 kommit fram till att gåva skatterättsligt har samma definition som gåva har civilrättsligt. Gåva definieras civilrättsligt som en förmögenhetsöverföring där mottagaren berikats samtidigt som gåvogivaren förlorar förmögenheten och denna överföring ska ha skett frivilligt.²⁰

2.3.4 Diskussion kring lagstiftningen gällande sponsring

Bjuvberg diskuterar kring problematiken huruvida sponsring kan vara gåva eller inte. Finns det en motprestation så uppfylls inte rekvisiten för gåva. Författaren diskuterar utifrån vems perspektiv som man ska göra bedömningen utifrån. Det får antagas att de som har företag bedriver dessa i syfte att gå med vinst och innan de går in ett avtal så torde företaget göra en affärsmässig bedömning, som författaren menar är en grundläggande princip vid företagsbeskattning. Att ingå ett sponsringsavtal där exempelvis marknadsföringen inte genererat den inkomst som motsvarar värdet av sponsringen, trots att det gjorts en affärsmässig bedömning att motprestation kommer täcka insatsen, gör att trots avsikten så betraktas detta som gåva. Detta tyder på att företag inte får göra några dåliga affärer när det gäller sponsring, som i övriga fall är tillåten. Därför torde bolaget inte bli av med sin avdragsrätt för en dålig affär. Med bakgrund av detta menar författaren att avdragsförbudet gällande gåvor inte kan bli aktuellt när det gäller sponsring eftersom att företag alltid ingår avtal på affärsmässiga grunder.²¹

Skatteverket har gett ut rekommendationer med riktlinjer för avdragsrätten gällande sponsring. Där betonar skatteverket gränsdragningen mot gåva och menar att, i likhet med

¹⁹ Arne Bækkevold, lagkommentar 243, Karnov.

²⁰ Bjuvberg (2007), s. 107.

²¹ Bjuvberg (2007), s. 107-108.

doktrinen, att det ska finnas en motprestation som motsvarar värdet av kostnaden för sponsringen.²²

Jag finner att lagstiftningen kring avdragsrätt är väldigt oklar då det går under den generella lagstiftningen. Att sponsring är en kostnad för ett företag är det ingen tvekan om, men jag ser samma problem som Pålsson angående att det är svårt att se vilka och hur mycket intäkter som sponsringen genererar, vilket vållar problem då denna mätning är problematisk vid sponsring. Sett till avgränsningen mot gåva har Bjuvberg ett intressant resonemang om att sponsring aldrig kan ses som gåva sett till rekvisiten för gåva. Jag är inne på samma linje men jag anser att det borde tas mer hänsyn till det affärsmässiga syftet med kostnaden. Anledningen till detta är för att det är problematiskt att avgöra hur mycket intäkter en sponsringskostnad genererar.

En slutsats som går att dra utifrån lagstiftningen är att endast lagstiftningen inte utgör det gällande rättsläget, då det rör sig om en generell lagstiftning. För att få en större klarhet av det rådande rättsläget behövs vägledning från praxis.

2.4 Rättsfall

2.4.1 Inledning

Ovan diskuteras först rättsfallet RÅ 2000 ref. 31 I för att se vilken lagstiftning som tillämpats av domstolen. Därefter diskuteras själva lagstiftningen. I denna del kommer rättsfall att presenteras från KR, detta görs för att se hur rättsläget har utvecklats och hur rättsläget ser ut idag i förhållande till lagstiftningen och RÅ 2000 ref. 31 I. För att se hur domstolen gör sin bedömning kommer denna del att delas in i hur domstolen ser på omkostnadsbeloppet kontra gåvor samt hur domstolen gör sin värdering av värdet av motprestationen.

²² Skatteverkets ställningstagande. (2005). Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring. Löpnr: 130.

2.4.2 Omkostnadsbelopp kontra gåvobegreppet

I RÅ 2000 ref. 31 I fastslog domstolen att en kostnad kan både ge rätt till avdrag och vara en gåva som därmed inte ger rätt till avdrag, detta avgörs beroende på motprestationen. Jag kommer nu se hur domstolen resonerar kring omkostnadsbeloppet respektive gåva.

KR:s bedömning gällande gåva respektive avdragsgillt belopp är densamma som i RÅ 2000 ref. 31 I, samtliga rättsfall som presenteras hänvisar till denna dom. Gällande vilka motprestationer som är avdragsgilla finner domstolen i KR dom 6371-10 och dom 3383-06 att indirekta motprestationer som ger sponsorn goodwill ska betraktas som avdragsgilla.^{23 24} Även om verksamheterna har en anknytning till varandra så ses detta som en motprestation som kan gynna företaget, dock fann domstolen att anknytningen inte var tillräckligt stark och hela beloppet kunde inte betraktas som avdragsgillt, således ansåg domstolen att halva beloppet ska vara avdragsgillt.²⁵ Detta framkommer även i RÅ 2000 ref. 31 II där Falcon medgavs avdragsrätt för sponsring av ett projekt gällande Pilgrimsfalken, då domstolen gjorde bedömningen att Falcon och pilgrimsfalken har nära anknytning till varandra.²⁶

I KR dom 4218-4224-09 där ett företag sponsrade en individs deltagande i racingtävlingen STCC där individen även var verksam i företaget fann domstolen att detta utgör ett privat intresse och ska således inte vara avdragsgillt utan betraktas som levnadskostnader. För att kostnaden ska anses vara avdragsgillt ska den betraktas som lön.²⁷

I KR dom 6371-10 där posten bland annat hade sponsrat Åre 2007 AB, ställer domstolen krav på att motprestationen ska utnyttjas av sponsorn, vilket inte gjorts i detta fall.²⁸ I övriga fall

²³ Kammarrätten 2012-01-10 dom 6371-10.

²⁴ Kammarrätten 2008-06-02 dom 3383-06.

²⁵ Kammarrätten 2008-11-11 dom 4021-06 4022-06 4023-06.

²⁶ RÅ 2000 ref. 31 II.

²⁷ Kammarrätten 2011-05-11 dom 4218-4224-09.

²⁸ Kammarrätten 2012-01-10 dom 6371-10.

från samma dom fann domstolarna att motprestationerna i sig var avdragsgill men frågan blev istället hur motprestationerna värderas. På grund av denna dom råder det inget tvivel om att en motprestation kan vara både direkt och indirekt för att anses vara avdragsgill.

2.4.3 Värdering av motprestation

Den problematik som främst lyser igenom i de rättsfall som har undersökts är värderingen av motprestationen, då Skatteverket och sponsorn i samtliga fall har gjort olika värderingar på vad motprestationen är värd. Således kommer denna del belysa hur domstolen har värderat hur stor del av sponsringen som är avdragsgill.

Domstolen uttalar sig i dom 3383-06 att motprestationen ska vara värderat till marknadsvärdet, men säger samtidigt att det är problematiskt att göra en sådan värdering.²⁹ I samtliga fall där domstolen kommer fram till att sponsringskostnaden delvis är avdragsgill så poängterar domstolen problematiken gällande värderingen. Domstolarna har i dessa fall gjort en skönsmässig bedömning av hur stor del som ska vara avdragsgillt och intressant är att domstolarna i samtliga fall kommit fram till att ungefär hälften av det yrkade beloppet ska betraktas som avdragsgillt. I dom 3930-3931-1999 utvecklar domstolen sin bedömning genom att meddela att hälften är avdragsgillt, på grund av bristande utredning gällande värderingen av motprestationen.³⁰ Detta kan jämföras med dom 6371-10 där Posten för vissa sponsringsobjekt anlitat en extern part för att värdera motprestationen. I detta fall utgör den externa värderingen underlag för domen att hela beloppet, som är samma belopp som bolaget yrkade på, ska betraktas som avdragsgillt.³¹

²⁹ Kammarrätten 2008-06-02 dom 3383-06.

³⁰ Kammarrätten 2009-08-26 dom 39303931-1999.

³¹ Kammarrätten 2012-01-10 dom 6371-10.

2.5 Sammanfattning och slutsatser

Som utgångspunkt för att fastställa gällande rätt har jag utgått från RÅ 2000 ref. 31 I. Detta rättsfall behandlar avdragsrätten för omkostnadsbeloppet och gåva; två begrepp som visar sig överlappa med varandra.³² Detta visar sig i att en kostnad kan både ge rätt till avdrag och vara en gåva som omfattas av avdragsförbud.³³ I denna dom ger domstolen även avdragsrätt för såväl direkta som indirekta motprestationer. Sett till den lagstiftning som finns så är denna väldigt generell, då det är huvudregeln för avdragsrätt som tillämpas och lagstiftningen gällande avdragsförbudet för gåvor som tillämpas.

De rättsfall som finns från KR som kommit efter ovanstående dom tyder på att det finns en ganska klar bild av vad en motprestation består av och att de domar som finns följer samma bedömning som HFD gjorde i RÅ 2000 ref. 31 I. Detta trots att Skatteverket i sitt ställningstagande har uttalat sig om att indirekta prestationer inte ska vara avdragsgilla.³⁴ Dock så finner jag att den största problematiken är värderingen. Detta då domstolarna i varje dom beskriver problematiken kring värdering och att det endast gör skönsmässiga bedömningar utan någon större motivering hur de kommer fram till det avdragsgilla beloppet. Anmärkningsvärt är att domstolen i samtliga fall, likt RÅ 2000 ref. 31 I, har kommit fram till att hälften av det yrkade beloppet är avdragsgillt. Jag anar att det inte är en slump att det är hälften som är avdragsgillt utan jag kan tänka mig att domstolen försöker göra det lätt för sig genom att ge avdrag för hälften. Värdering av reklam och goodwill är problematiskt men fullt möjligt då Posten i dom 6371-10 fått sponsringen värderad av en extern part. Dock finner jag att domstolen gör det problematiskt och ännu svårare att göra en bedömning när det gäller värderingen av ett så vagt begrepp som anknytning mellan verksamheter, som i dom 4021-06 4022-06 4023-06.

Jag instämmer med Bjuvberg att det måste antagas att företagen alltid handlar affärsmässigt och i sådana fall ska företagen alltid ska ges avdragsrätt för sponsring, då alla kan göra en

³² Bjuvberg (2007), s. 105-106.

³³ Pahlsson (200), s. 634-636.

³⁴ Skatteverkets ställningstagande (2005).

dålig affär, så även gällande sponsring.³⁵ Dock anser jag att det bör finnas någon form av sponsringsavtal och en motprestation, likt som det är idag, men att avgränsningen torde ligga mot avdragsförbudet för levnadskostnader då sponsorn och sponsringsobjektet har en nära anknytning till varandra, såsom verksamma i bolaget även är verksamma i sponsringsobjektet, likt KR:s dom 4218-4224-09.

³⁵ Bjuvberg (2007), s. 101.

3. Legalitetsprincipen

3.1 Inledning

I kapitel två diskuteras det gällande rättsläget för avdragsrätten av sponsring. Då uppsatsens syfte är att se hur väl det gällande rättsläget är förenligt med legalitetsprincipen kommer detta kapitel att behandla legalitetsprincipen. Detta kommer att baseras på doktrin, rättsfall, förarbeten, lagstiftning och lagkommentarer.

3.2 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är en av grunderna inom svensk rätt som innebär att ingen får dömas utan stöd i lagstiftningen.³⁶ Inom skatterätt blev begreppet känt genom Seve Ljungman då det användes som ett rättsäkerhetsargument. Idag har legalitetsprincipen fyra aspekter; föreskriftskravet, analogiförbudet, retroaktivitetsförbudet och bestämdhetskravet. Föreskriftskravet behandlas i regeringsformen (RF) 8 kap. 3 §.³⁷ Vidare så behandlas även retroaktivitetsförbudet i RF 2 kap. 10 §. Den aspekt som inte behandlas i lagstiftningen är bestämdhetskravet på grund av att det kan vara problematiskt och kan kanske inte regleras i lagstiftningen, då det är en svag och svårtillämpad aspekt.³⁸

3.3 Föreskriftskravet

8 kap. 3 § i RF behandlar föreskriftskravet, lagstiftningen lyder som följer:

³⁶ Mark Klamberg (2007), Fråga om tillämpning av legalitetsprincipen beträffande folkrättsbrott. *Juridisk Tidskrift*. Nr 1(08), s. 134.

³⁷ SFS 1974:152.

³⁸ Anders Hultqvist, (2013). Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet. *Skattenytt*, s.15.

”Riksdagen kan bemyndiga regeringen att meddela föreskrifter enligt 2 § första stycket 2 och 3. Föreskrifterna får dock inte avse:

- 1. annan rättsverkan av brott än böter,*
- 2. skatt, utom tull på införsel av varor, eller*
- 3. konkurs eller utsökning.”³⁹*

Denna lagstiftning innebär att beskattningskompetensen som riksdagen meddelas i form av föreskrifter i lagstiftningen.⁴⁰ I propositionen till paragrafen framgår att föreskrift handlar om en form utav normgivning. Vidare så står det att även en föreskrift ska omfattas av kravet på lagform. Som exempel nämns att om en föreskrift ger en ny möjlighet till avdrag torde en sådan föreskrift ha krav på lagform.⁴¹ I kommentarer till lagstiftningen framkommer det att skatter generellt är undantagna från delegering, således beslutas föreskrifter gällande skatter av riksdagen. Lagstiftningen har förändrats då det tidigare räknade upp vad som kunde delegeras och nu istället räknar upp vad som inte kan delegeras. Detta ändrades på grund av att den tidigare lagstiftningen ledde till extensiva tillämpningar.⁴²

Domstolen har i HFD 2013 ref. 37 uttalat sig om att föreskrifter som reglerar förhållandet mellan individer och det allmänna ska regleras i lagstiftningen. Domstolen menar att vid en bedömning ifall föreskrifter är betungande, antingen för stat eller skatteskyldig, ska det aktuella regelkomplexet ses som en enhet och därefter ska en bedömning göras vad som är de primära föreskrifterna, de gynnande eller betungande.⁴³

Föreskriftskravet ställer kravet att skatt endast får tas ut med stöd av lagen. Att ha legalitetsprincipen till grund för beskattning gör att detta kan få vissa konsekvenser, då lagen ej får vara reducerande till den skatteskyldiges nackdel. Samtidigt ska de inte heller läggas till grund för att ge den skatteskyldige fördelar. Legalitetsprincipen inom skatterätten är

³⁹ SFS 1974:152.

⁴⁰ Hultqvist (2013), s. 134.

⁴¹ Prop. 1973:90, s. 302

⁴² Erik Holmberg, et. Al. (2012) *Grundlagarna RF, SO, RO*. 3:e upplagan. Norstedts Juridik AB.

⁴³ HFD 2013 ref. 37.

problematisks då det inte handlar om något direkt förbud utan snarare om handlingsnormer, där någons handling kan få skatterättsliga konsekvenser. Gällande skatterätt menar Hultqvist att legalitetsprincipen ska accepteras och användas i skatterätt. Detta då föreskriftskravet är särskilt viktigt eftersom att skattebördan endast kan uppkomma genom lagstiftning och därefter ska detta preciseras i rättstillämpning vilken ska vara en rimlig tolkning.⁴⁴

3.4 Retroaktivitetsförbudet

Retroaktivitetsförbudet behandlas i RF 2 kap. 10 § 2 st. som handlar om skatt. Denna lagstiftning lyder som följer:

”Skatt eller statlig avgift får inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrifter som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.”⁴⁵

Huvudargumentet i propositionen till ett retroaktivitetsförbud inom skatteområdet är att individer ska kunna förutse vad som händer av deras handlande. Således ska en skatteskyldigs handlande ställas mot den lagstiftningen som gällde när individen gör sitt handlande. Detta kan slå på båda håll då en skatteskyldig kan vägras avdrag trots att handlandet efter handlingen skulle ge rätt till avdrag och vice versa.⁴⁶ I kommentarer till lagstiftningen framkommer det att det är av stor vikt att bestämma när den skatteskyldige inträder i sin skattskyldighet. Dock så finns det undantag när retroaktivitetsförbudet inte gäller. Det är när det är en allmän handling att det kommer ske en förändring inom lagstiftningen, vilket är då det finns skrivelse, betänkande eller proposition.⁴⁷ Hultqvist menar att om en retroaktiv

⁴⁴ Anders Hultqvist (2005). Skatteundvikande förfarande och skatteflykt. Svensk Skattetidning, s. 302-304.

⁴⁵ SFS 1974:152.

⁴⁶ Prop. 1978/79:195 s. 55.

⁴⁷ Holmberg (2012).

beskattning kan göras är det svårt att veta när och var gränsen går för när det är möjligt och tillämpligt för en retroaktiv beskattning.⁴⁸

3.5 Analogiförbudet

Analogiförbudet regleras inte direkt i lagstiftningen. Om det inte finns någon föreskrift som ger rätt till beskattning går det inte att använda sig av regler för liknande och jämförbara situationer. Förbudet har en stark koppling till föreskriftskravet då det följer att ingen skatt får tas ut utan stöd i lagstiftningen.⁴⁹ Det följer således föreskriftskravet då analogiförbudet även innebär att en tillämpning av en bestämmelse i lag inte får tillämpas på ett rättsfall där det inte finns någon direkt lagbestämmelse.⁵⁰ Hultqvist menar i sin avhandling att analogiförbudet inte är något direkt krav utan mer en konsekvens av föreskriftskravet.⁵¹ Lodin med flera förklarar analogi som vid en bedömning går utanför lagens ord men att man håller sig till dess syfte, dock så menar författarna att det är omdebatterat huruvida det finns ett analogiförbud eller inte.⁵²

3.6 Bestämmdhetskravet

Bestämmdhetskravet kallas även för obestämmdhetsförbudet. Denna aspekt innebär att föreskrifter ska vara klara och tydliga så att man vet vad riksdagen har bestämt gällande vad som ska beskattas och inte beskattas. Detta för att domstolar inte ska döma godtyckligt eller vad som kan anses vara skäligt. Vidare ska en otydlig föreskrift inte göra så att det blir till den enskildes nackdel.⁵³ Bestämmdhetskravet är den aspekt som är mest problematiskt och

⁴⁸ Anders Hultqvist (2012) Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån. *Svensk Skattetidning*, 2012:2 s. 140.

⁴⁹ Anders Hultqvist. (2009) Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv. *Svensk Skattetidning*. 2009:3, s. 251.

⁵⁰ Hultqvist (2013) s. 16.

⁵¹ Anders Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm: Juristförlaget, 1995, s. 4.

⁵² Sven-Olof Lodin et. Al, *Inkomstskatt – en läro-handbok i skatterätt Del 2*. 14:e uppl. Stockholm: Studentlitteratur, 2013, s. 723-724.

⁵³ Hultqvist (2009), s. 251-252.

Hultqvist anser att bestämdhetskravet torde regleras i lagstiftningen för att göra det tydligare så att oklarheter inte kan utnyttjas av parterna.⁵⁴

3.7 Generellt kring legalitetsprincipen

Inom skatterätten är lagstiftningen, enligt Kristoffersson, mer utförlig jämfört med många andra rättsområden. Vidare så menar författaren att legalitetsprincipen således har en stark ställning inom skatterätt, då legalitetsprincipen inom skatterätt innebär att det krävs lagstöd för att kunna ta ut skatt.⁵⁵ Legalitetsprincipen är antingen en eftersträvansvärd princip som ska tas i beaktande tillsammans med andra rättsliga principer eller så ska den ses som en grundläggande princip som alltid ska tas i beaktanden.⁵⁶ Domstolen har i RR målnr 2511-07 sagt att legalitetsprincipen har en stark ställning i skatterätt. Legalitetsprincipen innebär enligt domstolen att beskattning endast får ske i stöd av lagen. Vid en ordalydelse av en bestämmelse där någonting inte ska beskattas går det inte att inskränka i denna rättighet utan stöd i lagen.⁵⁷

3.8 Sammanfattning och slutsatser

Legalitetsprincipen är viktig inom svensk rätt och i synnerhet inom skatterätt. Detta bekräftas både av rättsfall och i doktrin. Legalitetsprincipen består av fyra aspekter; föreskriftskravet, retroaktivitetsförbudet, analogiförbudet och bestämdhetskravet. Den viktigaste aspekten är att det måste finnas stöd i lagen för att ta in skatt. Detta kännetecknas framförallt i föreskriftskravet som ställer krav på att en föreskrift inom skatterätt ska finnas i lagform.

⁵⁴ Hultqvist (2102). S. 134.

⁵⁵ Eleonor Kristoffersson (2011). Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpning. Svensk skattetidning. 2011:10, s. 845.

⁵⁶ Anders Hultqvist (2005). Skatteundvikande förfarande och skatteflykt. Svensk Skattetidning, s. 302-304.

⁵⁷ RR målnummer: 2411-07.

Vidare så anser jag att legalitetsprincipen innebär till stor del att rättsläget och lagstiftningen ska vara förutsägbar, vilket framkommer tydligt i propositionen till lagstiftningen som berör retroaktivitetsförbudet. För att få ett förutsägbart rättsläge så finner jag att det krävs tydlighet och klarhet i vad som ska beskattas, i enlighet med bestämdhetskravet, då domstolens godtycklighet kan ha en negativ påverkan på förutsägbarheten. Sammanfattningsvis anser jag att legalitetsprincipen innebär att det måste finnas stöd i lag för beskattning. Det ska vara ett tydligt rättsläge som leder till en förutsägbarhet.

4. Legalitetsprincipen och avdragsrätten för sponsring

4.1 Inledning

I kapitel två redovisades det gällande rättsläget och i kapitel tre redovisades innebörden av legalitetsprincipen. I detta kapitel kommer en jämförelse att ske för att se hur väl avdragsrätten för sponsring är förenlig med legalitetsprincipen. Detta kommer att göras genom att jag sätter in avdragsrätten för sponsring för varje aspekt som finns i legalitetsprincipen. Detta för att få se om det finns brister i dagens rättsläge gällande avdragsrätten för sponsrings förenlighet med legalitetsprincipen. Sedan kommer en undersökning för att se vad det finns för efterfrågan på en förändring av rättsläget bland sakkunniga, i doktrin, och bland bestämmande, genom motioner. Slutligen kommer jag att se vilka möjliga förändringar som eventuellt går att göra inom området för att få rättsläget att öka förenligheten med legalitetsprincipen.

4.2 Är gällande rätt förenlig med legalitetsprincipen?

4.2.1 Inledning

Legalitetsprincipen består utav fyra stycken aspekter; föreskriftskravet, retroaktivitetsförbudet, analogiförbudet och bestämdhetskravet.⁵⁸ Dessa aspekter kommer jämföras med rättsläget för sponsring. Analogiförbudet och föreskriftskravet kommer att presenteras tillsammans då analogiförbudet inte ses som en direkt aspekt utan snarare en konsekvens av föreskriftskravet, se kap. 3.5.

⁵⁸ Hultqvist (2013), s. 15.

4.2.2 Föreskriftskravet och analogiförbudet

Föreskriftskravet regleras i RF 8 kap. 3 §. Kravet innebär, som tidigare nämnts, att det måste finnas föreskrifter i lagstiftning för att ta ut skatt.⁵⁹ Inom avdragsrätten för sponsring finns ingen direkt lagstiftning som reglerar detta utan endast huvudregeln för avdragsrätt och gåvor är tillämpliga, IL 16 kap. 1 § respektive IL 9 kap. 2 §.⁶⁰ Dock nämner även Hultqvist att skattebördan endast kan uppkomma i lagstiftningen och att rättstillämpningen ska precisera denna lagstiftning med rimliga tolkningar.⁶¹ Detta kan tolkas som att generell lagstiftning är förenligt med legalitetsprincipen då det är domstolarna som ska precisera hur detta ska tolkas på ett rimligt sätt.

Med bakgrund av ovanstående finns det lagstiftning som reglerar avdragsrätten för sponsring, även om den är oklar. Dock ska domstolarna precisera hur lagstiftningen ska tolkas. Tolkningen som gjorts gällande avdragsrätten för sponsring är vilka motprestationer som kan anses vara avdragsgillt, vilket gäller både indirekta och direkta motprestationer. Denna tolkning anses vara rimlig då man får antaga att då företagen handlar affärsmässigt, så torde all form av kostnader kunna ge någon form av inkomster.⁶² Således är det rimligt att föreskriftskravet tillsammans med analogiförbudet kan anses vara uppfyllt sett till de krav som denna innebär.

4.2.3 Retroaktivitetsförbudet

Retroaktivitetsförbudet regleras i RF 2 kap. 10 §. Denna lag innebär till stor del att ingen får beskattas för en handling som skedde innan lagstiftningen implementerades. Sett till sponsring vållar inte denna bit i retroaktivitetsförbudet några problem då lagstiftningen som

⁵⁹ Hultqvist (2013), s. 134.

⁶⁰ RÅ 2000 ref. 31 I.

⁶¹ Hultqvist (2005), s. 302.

⁶² Bjuvberg (2007), s. 101.

domstolen bedömer utifrån är generell och alltid har funnits, även i KL.⁶³ I propositionen till lagstiftningen så finner man att denna lagstiftning kom till för att individer ska kunna förutse vad som kommer ske beroende på ens handlande, alltså en förutsägbarhet.⁶⁴ Därför får man ställa sig frågan om det finns någon förutsägbarhet utifrån de rättsfall som presenterats.

Vad som räknas som en motprestation är förutsägbart då det är både indirekta och direkta motprestationer. Dock går det att ifrågasätta förutsägbarheten gällande värderingen av motprestationer. Domstolen har i samtliga fall kommit fram till att allt, hälften eller inget är avdragsgillt. Detta ger en viss förutsägbarhet, då domstolen uteslutande kommit fram till den värderingen. Dock kan man ifrågasätta hur förutsägbart det är då bedömningen görs på skönsmässig uppskattning. Det upplevs som att domstolen snarare gör det lätt för sig än att försöka få fram en förutsägbarhet. Jag kan då ifrågasätta om det är en sådan förutsägbarhet som nämns ovan som är syftet med retroaktivitetsförbudet.

4.2.4 Bestämmdhetskravet

Bestämmdhetskravet innebär att föreskrifter och lagstiftning ska vara tydliga, detta för att undvika att domstolarna ska döma utifrån vad de anser är skäligt och döma på ett godtyckligt sätt.⁶⁵ Sett till sponsring är inte den rådande lagstiftningen så tydlig då det rör sig om en generell lagstiftning. Undvikandet av skälig och godtyckligt dömande från domstolarna får anses förekomma gällande värderingen av motprestationer. Detta framhävs tydligt i de domar som finns då domstolen uttalar sig om svårigheten att värdera motprestationen. Vidare uttalar sig även domstolen om att de måste göra en skönsmässig uppskattning av värdet på motprestationen. En sådan skönsmässig uppskattning får då anses vara jämbördigt med vad domstolen anser vara skäligt och godtyckligt. Således går det inte att säga att rådande rättsläge är förenligt med aspekten bestämmdhetskravet.

⁶³ Prop. 1999/00:2.

⁶⁴ Prop. 1978/79:195.

⁶⁵ Hult (2009), s. 251.

4.2.5 Sammanfattning och slutsatser

Med bakgrund av ovanstående går det att säga att rättsläget till viss del uppfyller legalitetsprincipen. Då samtliga aspekter måste vara uppfyllda för att rättsläget ska anses vara förenligt med legalitetsprincipen går det inte att säga att gällande rätt är förenligt med legalitetsprincipen. Vissa aspekter kan anses vara uppfyllda såsom föreskriftskravet. Retroaktivitetsförbudet får anses vara uppfyllt till viss del eftersom det finns en förutsägbarhet men frågan är om det är en sådan förutsägbarhet som är syftet med retroaktivitetsförbudet. Bestämdehetskravet får dock inte anses vara uppfyllt gällande värdering av motprestationer, då domstolen enligt egen utsago gör en skönsmässig uppskattning av värderingen utan att ge någon motivering hur de kommer fram till det avdragsgilla beloppet.

En slutsats som kan dras av detta är att vad som är en motprestation kan anses vara förenligt med legalitetsprincipens aspekter, då det är klart i de rättsfall som presenterats. Gällande värderingen av motprestationen så kan man inte anse att det rådande rättsläget är förenligt med legalitetsprincipen. Således går det att dra slutsatsen att gällande rättsläge står i strid med legalitetsprincipen.

4.3 Efterfrågan på förändring av lagstiftning gällande sponsring

4.3.1 Inledning

I avsnitt 4.2 konstaterades att det finns en del problematik kring avdragsrätten för sponsring och att rättsläget står i strid med legalitetsprincipen. Därför är det intressant att se om det finns en efterfrågan på en förändring av rättsläget. Detta sker genom att undersöka betänkanden som innehåller motioner med förslag och kritik gällande det nuvarande rättsläget, i samband med dessa kommer även svaret från skatteutskottet att presenteras. För att få näringslivets syn på sponsring kommer en rapport från Stockholms handelskammare att presenteras.

4.3.2 Motioner och betänkanden

I betänkande 2000/01:SkU27 som kom strax efter RÅ 2000 ref. 31 föreslås det i motion SK640 att sponsring av kultur ska likställas med sponsring av idrott. I samma betänkande behandlas även partimotion KR701 att det ska finnas ett förtydligande som visar att det är en skillnad på sponsring av kultur och idrott. I motionen KR345 anser motionären att lagstiftningen bör ses över för att bli tydligare och förutsägbar gällande avdragsrätten för sponsring av kultur. Liknande efterlysning finns även i motionen KR537 som önskar tydligare avdragsregler för sponsring av idrottsklubbar. Kulturutskottet yttrade att ingen skillnad ska göras på sponsring av kultur- respektive idrottsförening. Kulturutskottet yttrade att en uppföljning av rättsläget ska göras för att se om lagstiftningen bör ändras men att det är för tidigt att göra ändringar. I skatteutskottets ställningstagande framkommer det att gränsdragning ska lösas av praxis och avgörandet ökar förutsägbarheten. Vidare görs en jämförelse med reklamkostnader och utskottet menar att vid värdering är det företagsledningen som har bäst förutsättningar att värdera sponsringen. Dock fanns det ledamöter i utskottet som hade en avvikande mening. Dessa menar att rättsläget inte tydliggjordes efter domen från HFD samt att de lokala Skatteverken gör olika bedömningar i frågan gör att det finns en osäkerhet.⁶⁶

2001 kom ett nytt betänkande, 2001/02:SkU21, gällande avdragsrätten för sponsring. I motion Sk241 ansåg motionären att RÅ 2000 ref. 31 I har haft en negativ inverkan på hur företag sponsrar föreningar då det finns en oklarhet, därför ansåg motionären att all sponsring ska vara avdragsgill. I övriga motioner som presenteras finns det önskan om att få ett tydligare rättsläge för att företag inte ska avstå från sponsring. För att öka förutsägbarheten finns det även en önskan om att reglering ska utformas på ett sätt att samma bedömning görs i hela landet. Skatteutskottet kommer fram till att det finns anledning för regeringen att se om regleringen är ändamålsenlig.⁶⁷

⁶⁶ 2000/01:SkU27.

⁶⁷ 2001/02:SkU21.

På grund av de motioner som framförts så kom regeringen med en skrivelse år 2003 gällande sponsring. Där klargjordes det att det inte bör införas regler som behandlar avdragsrätten för sponsring. Regeringen anser att den nuvarande lagstiftningen är tillräcklig då vägledning ska ske i praxis samtidigt som de påpekar problematiken med att utforma en lagstiftning kring vilka motprestationer som är avdragsgilla och dess värde. Vidare så fastställer regeringen att motprestationer kan vara både direkta och indirekta. Samtidigt säger regeringen att man har förståelse för att det är svårigheter med att förutse om avdrag ska göras och hur mycket som får dras av. För att få bukt med tolkningsproblemen föreslår regeringen att Skatteverket ska utforma rekommendationer för hur bedömningen av avdragsrätten görs.⁶⁸

År 2006 kom Skatteutskottet med ett nytt betänkande där motionärerna önskade en tydligare lagstiftning gällande avdragsrätten för sponsring. Motiveringen var att sponsringen till föreningar kommer att öka. Skatteutskottet avtog motionerna där utskottet hänvisade till regeringens skrivelse från år 2003.⁶⁹

4.3.3 Skatteverkets ställningstagande

Då regeringen i sin skrivelse 2003/04:175 kom fram till att Skatteverket skulle utforma rekommendationer gällande avdragsrätten för sponsring är det av intresse att titta på dessa. Skatteverket menar att en motprestation ska ha skett och utnyttjats samt att det ska finnas ett sponsringsavtal. Motprestationer som är avdragsgilla är, enligt Skatteverket, endast direkta motprestationer. Indirekta motprestationer är inte avdragsgilla, exempel på detta är motprestationer som är till för att förbättra bolagets image och ge goodwill. Värderingen av motprestationen ska göras till marknadsvärdet. Slutligen menar Skatteverket att mindre företag normalt inte kan göra avdrag för sponsring då dessa kan hänföra sig till företagsledaren eller någon i dennes närhet och ska således betraktas som lön.⁷⁰ Skatteverket definierar inte vad som betraktas som ett mindre bolag.

⁶⁸ Skr. 2003/04:175.

⁶⁹ 2006/07:SkU11.

⁷⁰ Skatteverkets ställningstagande. (2005). Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring. Löpnr: 130 702489-04/113.

Påhlsson diskuterar i sin avhandling kring problematiken att använda Skatteverkets rekommendationer som en rättskälla. Författaren menar att Skatteverkets rekommendationer inte vara betungande för den skatteskyldige utan att ha i stöd i lagstiftningen. Skatteverket rekommendationer måste ha stöd i lagstiftningen och en betungande skatteskyldighet får inte endast finnas i rekommendationerna oavsett hur Skatteverket motiverar detta, det är upp till lagstiftaren att lagstifta. En rekommendation som inte har stöd i lagstiftningen skulle således strida mot legalitetsprincipen att det måste finnas stöd i lagstiftningen. Författaren ställer sig även kritisk till att Skatteverket ska leda rättsutveckling utan han menar att det är HFD som ska ha denna uppgift, vidare ska Skatteverket inte tolka lagstiftningen som kan anses vara utanför det normala betydelseområdet. Skatteverkets rekommendationer ska vara utformade på ett så neutralt sätt som möjligt och är rättsläget oklart torde Skatteverket upplysa skatteskyldig och lagstiftarna om denna oklarhet istället för att sätta egna gränser.⁷¹

4.3.4 Stockholms Handelskammare

År 2006 släppte Stockholms handelskammare en rapport gällande avdragsrätten för sponsring. I denna rapport är Stockholms handelskammare ute efter att få en förändring av lagstiftningen. De menar att rättsläget idag är omöjligt att förutse och detta beror till stor del på domstolens skönsrättsliga uppskattning av vad som är avdragsgillt och inte. Stockholms handelskammare ställer sig kritiskt till den begränsade avdragsrätten för kommersiella utgifter som de anser att sponsring utgifter ska betraktas som eftersom att det inte finns någon direkt gåvoavsikt. Handelskammaren är även kritisk till regeringens skrivelse (skr. 2003/04:175) då regeringen la över ett visst ansvar på Skatteverket. Förhoppningen som handelskammaren hade var att Skatteverket skulle anpassa sitt ställningstagande efter regeringens skrivelse, vilket inte blev fallet. Således finner handelskammaren att en lagstiftning borde finnas gällande avdragsrätten för sponsring.⁷²

⁷¹ Robert Påhlsson, *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och uttalanden på skatteområdet*. Uppsala: Iustus förlag, 1995, s. 132-133.

⁷² Stockholms Handelskammar, (2006). *Förslag om förändrade regler för sponsring*. Rapport 2006:3, s. 14. Hämtad <www.chamber.se/cldocpart/1415.pdf>.

4.3.5 Sammanfattning och slutsatser

Det finns en viss efterfrågan från politiker om att förändra rättsläget för avdragsrätten gällande sponsring, då det skett motioner. Dock har skatteutskottet och regeringen ideligen avslagit dessa förslag med motivering: att det inte går att precisera lagstiftningen samt att den nuvarande lagstiftningen anses vara tillräcklig. Detta tyder på att regeringen föredrar en generell lagstiftning istället för en detaljerad lagstiftning. Dock så anser jag det märkligt att regeringen i sin skrivelse lägger över en del av ansvaret på Skatteverkets rekommendationer, där även Stockholms handelskammare är kritiska till att Skatteverket ska ha ansvar för avdragsrätten. Detta eftersom Skatteverket är en eventuell part i en förhandling. Det är även beklämmande att Skatteverket menar att indirekta motprestationer inte är avdragsgilla, regeringen har i sin skrivelse uttryckt att även indirekta motprestationer kan vara avdragsgilla, vilket även bekräftats i de rättsfall som presenterats. Jämfört med Pålssons avhandling så anser jag att Skatteverket i sina rekommendationer bryter mot legalitetsprincipen. Pålsson menar att rekommendationerna inte ska vara betungande för den skatteskyldige och i det aktuella fallet menar Skatteverket att indirekta motprestationer inte ger avdragsrätt. Jag anser då att Skatteverkets rekommendation är betungande för den skatteskyldige utan att det finns stöd i lagstiftningen, förarbete eller praxis. Det är inte heller förvånansvärt att näringslivet efterfrågar en klarare lagstiftning kring avdragsrätten gällande sponsring eftersom att det trots allt är företagen som riskerar att missa sin avdragsrätt. Handelskammaren har även ett väldigt intressant resonemang kring att samtliga sponsringsutgifter är kommersiellt motiverade. Detta resonemang instämmer jag med och det fördes ett liknande resonemang i kapitel två av Bjuvberg. Det är dock viktigt att påpeka att Bjuvberg varit med och tagit fram Stockholms handelskammarers rapport.

4.4 Är det möjligt att göra rättsläget för avdragsrätten gällande sponsring förenlig med legalitetsprincipen?

Som konstaterats tidigare råder det en problematik kring gällande rätts förenlighet med legalitetsprincipen. Det finns även en viss efterfrågan gällande en förändring av rättsläget då nuvarande rättsläge inte är komfortabelt för alla, se kapitel 4.3. I detta avsnitt kommer jag

undersöka huruvida det är möjligt att göra gällande rättsläge förenligt med legalitetsprincipen.

I de motioner som presenterats i avsnitt 4.3.2 diskuteras bland annat att det ska göras skillnad i lagstiftning på sponsring av idrottsverksamhet och kulturverksamhet.⁷³ En sådan avgränsning anser jag inte skulle underlätta för att få en ökad förenlighet med legalitetsprincipen utan snarare tvärtom. Detta eftersom att en skillnad inte bör göras på sponsring av idrottsverksamhet och kulturverksamhet då det i båda fallen rör sig om en form utav marknadsföringsverktyg.

I de motioner som presenterats är efterfrågan främst att se över rättsläget gällande avdragsrätten på sponsring, där det dock fanns en viss efterfrågan om en lagstiftning som reglerar avdragsrätten för sponsring. En sådan lagstiftning anser jag, likt regeringen i deras skrivelse och skatteutskottet, skulle vara väldigt svår och komplex att formulera för att täcka in hur en eventuell värdering ska göras. Den lagstiftning som jag kan anse vara möjlig att formulera är att all form utav sponsring ska vara avdragsgill, vilket också föreslogs i 2001/02:SkU21. En sådan form utav lagstiftning skulle vara möjlig att formulera och det kommer i sådana fall inte finnas något större tolkningsutrymme för domstolarna, då domstolarna redan konstaterat vad som är sponsring. En sådan lagstiftning skulle troligtvis göra rättsläget förenligt med legalitetsprincipen, då det medför en förutsägbarhet och domstolen inte dömer efter vad som kan anses vara skäligt. Dock anser jag att det finns en överhängande risk att en sådan lagstiftning kommer att utnyttjas för att bland annat finansiera individer som är verksamma i ett företags hobbyverksamhet, vilket inte skulle vara syftet med en sådan lagstiftning. Således är risken att sponsringskostnad kan vara en förtäckt lön eller förtäckt utdelning.

Det konkreta förslag som finns gällande avdragsrätten för sponsring kommer från Stockholms handelskammare. De har utarbetat en förändring av gällande lagstiftning, där de föreslår ett tillägg till IL kap. 9 § 2 gällande avdragsförbudet gällande gåvor som lyder: *En utgift som är affärsmässigt betingad utgör inte gåva.* Samt att de föreslår en ny paragraf i IL kap. 16 som

⁷³ 2000/01:SkU27.

lyder: *Utgifter för marknadsföring som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten skall dras av.* Lagändringen i IL kap. 9 § 2 motiveras med att en affärsmässig utgift inte ska träffas av avdragsförbudet för gåvor samt att det underlättar för en gränsdragning mellan gåva och omkostnad. Gällande den nya paragrafen i IL kap. 16 motiveras denna med att det ska bli en viss bevislättning för företagen, då handelskammaren anser att det är problematiskt för företagen att visa att en sponsringsutgift är affärsmässigt motiverad. Med detta menar man att ett väldokumenterat sponsringsavtal ska vara tillräckligt för en sponsringskostnad ska vara avdragsgill.⁷⁴

Jag finner att Stockholms handelskammares förslag skulle göra rättsläget tydligare då sponsring som betraktas som ett marknadsföringsverktyg (se bland annat RÅ 2000 ref. 31), samtidigt som det skulle tillåtas av företagen att göra en dålig affär gällande sponsring. Det som är intressant med förslaget på lagstiftning är att det, som jag uppfattar det, inte blir någon direkt värderingsfråga utan frågan blir snarare om kostnaden går att motivera affärsmässigt. En sådan form av lagstiftning anser jag skulle öka möjligheten att göra rättsläget förenligt med legalitetsprincipen. Det finns dock ett ställningstagande av regeringen och skatteutskottet att det ska vara generell lagstiftning och att domstolen ska utveckla gällande rätt och ett sådant resonemang är även förenligt med legalitetsprincipen.⁷⁵ För att en sådan generell lagstiftning ska vara förenlig med legalitetsprincipen anser jag att det är av extra stor vikt att domstolen inte dömer godtyckligt. Gällande sponsring konstaterades det i avsnitt 4.2.4 att domstolen dömer godtyckligt när de gör skönsmässiga uppskattningar. För att då få rättsläget förenligt med legalitetsprincipen finner jag att det måste ställas högre krav på domstolarna att motivera och vara tydliga med hur de kommer fram till den värdering som de gör.

För att ge ett kort svar på frågan som ställs i rubriken går det att göra rättsläget förenligt med legalitetsprincipen genom lagstiftning, se Stockholms Handelskammars förslag. Alternativt genom att ställa högre krav på domstolarna att motivera sin värdering av motprestationen.

⁷⁴ Stockholms Handelskammare (2006), s. 15-17.

⁷⁵ Hultqvist (2013), s. 134

4.5 Sammanfattning

I detta kapitel var det primära att se huruvida rättsläget är förenligt med legalitetsprincipen eller inte. Jag fann att så inte var fallet, trots att rättsläget uppfyller den viktigaste aspekten föreskriftskravet. Anledningen till att jag inte betraktar rättsläget förenligt med legalitetsprincipen är för att det bryter mot aspekterna retroaktivitetsförbudet, att det ska finnas en förutsägbarhet, samt obestämthetskravet, att domstolarna inte ska döma vad de anser är skäligt eller på ett godtyckligt sätt. Då det konstaterats att rättsläget inte är förenligt med legalitetsprincipen var fokus på om det finns någon efterfrågan på en förändring av rådande rättsläge. Jag fann att det fanns ett antal motioner som efterlyste en utredning för att göra rättsläget tydligare. Skatteutskottet och regeringen menade dock att en generell lagstiftning är att föredra framför en detaljerad lagstiftning och valde därför att inte förändra rådande lagstiftning utan låta över ett visst ansvar på Skatteverket. Detta kan anses vara lite märkligt då Skatteverket i sitt ställningstagande inte medger avdrag för sponsringskostnader som domstolen anser vara avdragsgilla (jämför, RÅ 2000 ref. 31 samt Pålsson, 1995). Detta uppmärksammades även av Stockholms handelskammare som även efterfrågade en ny lagstiftning.

Vidare fann jag att det troligtvis är möjligt att få en förenlighet mellan gällande rätt och legalitetsprincipen. Detta genom en lagstiftning som Stockholms handelskammare presenterade, där fokus låg på att det skulle vara affärsmässigt motiverat istället för att det ska vara en värderingsfråga. Om det fortsättningsvis ska vara en värderingsfråga så anser jag att domstolen ska kunna motivera på ett tillfredsställande och sakligt vis hur de gör sin värdering, exempelvis som de gör i KR:s dom 2989-2993. Där motiveringen är att de litar på det externa bolagets värdering.

5. Sammanfattande slutsatser

Syftet med denna uppsats är att se om rättsläget gällande avdragsrätten för sponsring är förenlig med legalitetsprincipen. Frågeställningen som uppsatsen ska besvara lyder som följer: Är gällande rättsläget för avdragsrätten gällande sponsring förenlig med legalitetsprincipen? Detta har undersökts genom att fastställa gällande rätt och sedan på innebörden av legalitetsprincipen. Slutligen undersöker jag vad som kan göras för att få en förenlighet.

År 2000 kom Procordia-domen som har en stor betydelse för rättsläget. Procordia-domen innebar att domstolen fastställde bland annat att sponsring antingen är en avdragsgill kostnad, enligt IL kap. 16 § 1, eller gåva som inte ger rätt till avdrag, enligt IL kap. 9 § 2. Vidare fastställdes även att en motprestation kan vara både direkt och indirekt. Lagstiftningen som åberopas är av generell karaktär som ger ett visst tolkningsutrymme, därför ska vägledning hämtas i rättsfall. Den slutsats som går att dra av gällande rättsläge är att det finns en tydlig uppfattning om vad som är en motprestation. Den problematik som finns i gällande rätt är att det finns en viss osäkerhet gällande värderingen av motprestationen, då domstolen gör skönsmässiga uppskattningar som i slutändan alltid innebär att allt, hälften eller inget av beloppet är avdragsgillt. Jag finner, liksom doktrinen, att ett sponsringsavtal får anses vara affärsmässigt motiverat och det är svårt att göra en bedömning hur stora intäkter som ett sponsringsavtal kan generera. Vidare gör gällande rätt att det, enligt mig, är en omöjlighet för företagen att få avdrag för ett dåligt sponsringsavtal trots att det kan anses vara affärsmässigt motiverat. Jag anser att sponsring ska likställas med marknadsföring, då sponsring är ett marknadsföringsverktyg, gällande marknadsföring i form annonser osv. så är det inte någon större osäkerhet om vad som är avdragsgillt eller inte.

Det finns således en viss osäkerhet gällande värderingen av sponsring, frågan är då huruvida rättsläget är förenligt med legalitetsprincipen. Jag anser att rättsläget inte är förenligt med legalitetsprincipen. Anledningen till ställningstagandet är för att rättsläget bryter mot retroaktivitetsförbudet och obestämdhetskravet. I propositionen till RF kap. 2 § 10 framgår att det ska finnas en förutsägbarhet. Jag menar att rättsläget idag inte är förutsägbart på grund av

domstolens bristande motivering av värderingen. Den förutsägbarhet som kan sägas finns är att hälften är avdragsgillt vid tveksamheter, dock så anser jag inte att det är en godtagbar förutsägbarhet eftersom domstolens bedömning inte har någon direkt grund. Jag anser även att rättsläget bryter mot obestämdhetskravet. Denna aspekt innebär att domstolen inte ska döma godtyckligt eller vad som anses vara skäligt. I min mening bryter domstolen mot denna aspekt då de uttryckligen skriver att de gör en skönsässig uppskattning av värdet. Med bakgrund av ovanstående aspekter är gällande rättsläge inte förenligt med legalitetsprincipen.

Då det konstaterats att gällande rättsläge inte är förenligt med legalitetsprincipen är frågan om det är möjligt att få rättsläget förenligt med legalitetsprincipen. Jag anser att det är möjligt att göra rättsläget förenligt med legalitetsprincipen. För att lyckas med detta måste större krav ställas på domstolarna att motivera sina beslut, dock så tror jag att det trots detta blir problematiskt att få en förenlighet. Eftersom att det är svårt att göra en värdering av motprestationen samt att det är svårt att se vad sponsringen genererar för intäkter. För att uppnå förenlighet anser jag att man ska lämna värderingen och istället fokusera på det affärsmässiga som Stockholms handelskammare föreslagit i sin rapport. Förslaget innebär att ett tillägg i lagstiftningen om att affärsmässiga kostnader i form av marknadsföring inte ska betraktas som gåva. Ett sådant lagförslag skulle då fokusera på huruvida kostnaden är affärsmässig eller ej. Jag förmodar att domstolen har lättare för att resonera kring huruvida ett sponsringsavtal är affärsmässigt eller inte, då detta är en tydligare definition än att värdera anknytning och hur mycket intäkter ett sponsringsavtal genererar som domstolen idag misslyckats kapitalt med. Samtidigt så tillåter en sådan lagstiftning även företag att göra dåliga affärer även när det gäller sponsringsavtal.

Käll- och Litteraturförteckning

Offentligt tryck

Sverige

2000/01:SkU27, *Arvs- och gåvoskattens infogning i skattekontosystem, m.m.*

2001/02:SkU21, *Allmänna motioner om avdrag för s.k. sponsring.*

2006/07:SkU11, *Allmänna motioner om företagsbeskattning m.m.*

Prop. 1999/00:2, *Inkomstskattelagen.*

Prop. 1978/79:195, *Om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.*

Prop. 1973:90, *Förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.*

SFS 1999:1229, *Inkomstskattelag.*

SFS 1974:152, *Regeringsformen.*

SFS 1928:370, *Kommunalskattelag.*

Skatteverkets ställningstagande. (2005). Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring. Löpnr: 130 702489–04/113.

Skr. 2003/04:175, *Avdrag för s.k. sponsring.*

Litteratur

Andersson, M., Saldén Enérus, A. och Tivéus, U. (2014). *Inkomstskattelagen en kommentar*. 14 uppl. Norstedts Juridik.

Attorp, K. (2009). Avdrag utan utgift? *Skattenytt*, s. 524-532.

Bækkevold, A., *lagkommentar 243*, Karnov.

Bjuvberg, J. (2007). Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m.-igen. *Skattenytt*, s. 101-111.

Holmberg, E., Stjernquist, N., Isberg, M., Eliason, M. och Regner, G. (2012) *Grundlagarna RF, SO, RO*. 3:e upplagan. Norstedts Juridik AB.

Hultqvist, A. (2013). Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet. *Skattenytt*, s. 10-21.

Hultqvist, A. (2012) Affärsmässigt motiverad – en analys av bestämmelserna om ränta på koncerninterna lån. *Svensk Skattetidning*, 2012:2 s. 122-141.

Hultqvist, A. (2009) Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv. *Svensk Skattetidning*. 2009:3, s. 250-266.

Hultqvist, A (2005). Skatteundvikande förfarande och skatteflykt. *Svensk Skattetidning*, 2005:5 s. 302-321.

Hultqvist, A. (1995) *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm: Juristförlaget.

Klamberg, M. (2007), Fråga om tillämpning av legalitetsprincipen beträffande folkrättsbrott. *Juridisk Tidskrift*. Nr 1(08), s. 130-138.

Kristoffersson, E. (2011). Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpning. *Svensk skattetidning*, 2011:10, s. 835-849.

Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C. & Simon-Almendal, T. (2013). *Inkomstskatt – en läro-handbok i skatterätt Del 2*, 14:e uppl. Stockholm: Studentlitteratur.

Nording, L. (1995). Avdragsrätten för kultursponsring. *Skattenytt*, s. 268-272.

Påhlsson, R (2000). Avdrag för sponsring. *Skattenytt*, s. 630-638.

Påhlsson, R. (2007). *Sponsring avdragsrätt vid inkomstbeskattning*. 2:a uppl. Uppsala: Iustus Förlag.

Påhlsson, R. (1995). *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och uttalanden på skatteområdet*. Uppsala: Iustus förlag.

Sandgren, C. (2011). *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare*. 2 uppl. Stockholm: Norstedts Juridik.

Stockholms Handelskamar, (2006). *Förslag om förändrade regler för sponsring*. Rapport 2006:3. Hämtad <www.chamber.se/cldocpart/1415.pdf>.

Rättsfallsförteckning

Sverige

Högsta Förvaltningsdomstolen

HFD 2013 ref. 37

RR målnummer: 2411-07

RÅ 2000 ref. 31 I

RÅ 2000 ref. 31 II

RÅ 1976 ref. 137 I

RÅ 1976 ref. 137 II

RÅ 1975 Aa 451

RÅ 1968 ref. 46

Kammarrätten

Kammarrätten 2012-01-10 dom 6371-10

Kammarrätten 2011-05-11 dom 4218-4224-09

Kammarrätten 2009-08-26 dom 39303931-1999

Kammarrätten 2008-11-11 dom 4021-06 4022-06 4023-06

Kammarrätten 2008-06-02 dom 3383-06