



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Emma Petersson

Gratis är gott... eller beskattningsbart?

En analys av balans i beskattning av influencers inkomster

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Peter Nilsson

Termin för examen: Period 1 VT2019

Innehållsöversikt

INNEHÅLLSÖVERSIKT	2
INNEHÅLLSFÖRTECKNING	3
SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
2 RECIPROCITETSPRINCIPEN	15
3 MARKNADSFÖRING MED HJÄLP AV INFLUENCERS	21
4 INKOMST ELLER GÅVA?	25
5 AVDRAGSGILLT FÖR GIVAREN	50
6 AVSLUTANDE ANALYS	67
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	72
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	79

Innehållsförteckning

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	9
1.3 Avgränsningar	9
1.4 Metod och material	10
1.5 Forskningsläge	12
1.6 Disposition	13
1.7 Begrepp	14
2 RECIPROCITETSPRINCIPEN	15
2.1 Reciprocitetsprincipens innebörd	15
2.2 Reciprocitetsprincipens ställning	17
2.3 Analys: Några kommentarer om reciprocitetsprincipens ställning	19
3 MARKNADSFÖRING MED HJÄLP AV INFLUENCERS	21
3.1 Influencer marketing	21
3.1.1 Typfall 1: Mottagande av produkt med krav på motprestation	22
3.1.2 Typfall 2: Mottagande av produkt utan krav på motprestation	22
3.2 Marknadsförande företag	23
4 INKOMST ELLER GÅVA?	25
4.1 Begreppet inkomst	25
4.1.1 Inkomstslaget näringsverksamhet	26
4.1.2 Inkomstslaget tjänst	27

4.2	Allokering av inkomst och val av inkomstslag	29
4.2.1	Allmänt om allokering av inkomst	29
4.2.2	Inkomstallokering vid personliga uppdrag	30
4.2.3	Analys: Allokering och bestämmande av inkomstslag gällande influencers inkomster	31
4.3	Begreppet gåva	33
4.3.1	Gåvorekvisit	33
4.3.1.1	Förmögenhetsöverföring	34
4.3.1.2	Frivillighet	34
4.3.1.3	Gåvoavsikt	34
4.3.2	Gåva till näringsverksamhet	35
4.4	Gränsdragning mellan inkomst och gåva	37
4.4.1	Inkomst på grund av utförd prestation	37
4.4.2	Stipendium	38
4.4.3	Remuneratorisk gåva	39
4.4.4	Analys: Gränsdragning mellan inkomst och gåva för influencers	41
4.5	Vad är det värt?	45
4.5.1	Ofrivillig inkomst	45
4.5.2	Värdering av inkomst	46
4.5.2.1	Värdering till marknadsvärdet	46
4.5.2.2	Värdering med försiktighetsprincip	46
4.5.3	Analys: Värdering av influencers inkomster	47
5	AVDRAGSGILLT FÖR GIVAREN	50
5.1	Avdrag för att förvärva och bibehålla kostnader	50
5.2	Representation och reklam	51
5.2.1	Utgift för representation och reklamgåvor	51
5.2.2	Utgift för reklam	53
5.3	Avdrag för sponsring i förhållande till avdragsförbud för gåvor	53
5.3.1	Omkostnad och direkt motprestation	54
5.3.2	Indirekt omkostnad	56
5.3.3	Avdrag för företagsekonomiskt motiverade kostnader	58
5.3.3.1	Saltå Kvarn-målet	58
5.3.3.2	Arlamålet	60
5.4	Uttagsbeskattning	61
5.5	Analys: Avdragsrätt för sponsring av influencers	62
6	AVSLUTANDE ANALYS	67
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	72
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	79

Summary

The fact that influencers are awarded different kinds of gifts as a part of the marketing form *influencer marketing* is a new phenomenon. The Swedish Tax Agency will investigate influencers' incomes for the tax year 2018. Influencers can receive gifts and samples with or without requirement of counter performance. Since the givers intention is not to give a gift, but merely a commercial one, influencers receiving gifts and samples can probably not argue that this gift should be considered as non-taxable, even if received without requirement of counter performance and without approval from the influencer. Influencers' income can be classified as income of business activities or of employment. In legislative history, income of employment have been defined as income from performed accomplishment. How the concept-accomplished presentation should be defined does not appear in legislative history or in tax-related doctrine. Income from employment covers income that cannot be classified as another form of income, however, not intended to be a general collection point for all incomes. Hence, there is a possibility that there may be income which are not considered as gifts, but irrespectively cannot be taxed. A corresponding example cannot be found neither in legislative history, tax-related doctrine nor in practice, which means that the leeway should be limited. Influencers' income of gifts and samples are therefore evaluated as taxable income, even though there is lack of requirement of counter performances.

In established practice regarding deductibility for sponsorships, companies have been denied deductibility with reference to that the transactions have the character of non-deductible gifts. The lack of intention to give a gift has not been given importance. Hence, companies who send gifts to influencers without requirement of counter performance can probably not be granted deduction for the cost.

Within tax law, the reciprocity principle applies, which means that if a cost is deductible for the payer, the income should be taxable for the receiver. If a cost is non-deductible for the payer, the income should be non-taxable for the receiver. Another aspect of the principle is that the evaluation from a tax perspective should be the same for a transactions all parties. However, the reciprocity principle's status has been questioned in tax doctrine. Since influencers' income of gifts and samples, without requirement of counter performance, will be taxed as income, whilst sponsoring companies are denied deductibility referring to that the transactions constitutes non-deductible gifts, there is a lack of reciprocity between incomes and costs.

Sammanfattning

Att influencers tilldelas olika slags gåvor och varuprover som ett led i marknadsföringsformen *influencer marketing* är en ny företeelse. Skatteverket kommer att genomföra en granskning av influencers inkomster för inkomståret 2018. Influencers kan erhålla gåvor och varuprover med eller utan krav på motprestation. Dessa gåvor och varuprover kan troligen inte ses som skattefria gåvor även om de erhålls utan krav på motprestation och föregående samtycke, då gåvoavsikt saknas hos givaren. Givaren har istället en affärsmässig avsikt. Influencers inkomster kan ses som inkomst av näringsverksamhet eller tjänst. I förarbeten har inkomst av tjänst definierats som inkomster på grund av utförd prestation. Hur begreppet utförd prestation definieras framgår inte vidare varken av förarbeten eller skatterättslig doktrin. Inkomstlagen tjänst fångar upp inkomster som inte kan hänföras till något annat inkomstslag, men är inte avsett att fungera som en generell uppsamlingsplats, vilket innebär att det kan finnas inkomster som inte är att se som gåvor, men inte heller kan inkomstbeskattas. Det finns dock inget motsvarande exempel varken i förarbeten, doktrin eller praxis, vilket innebär att utrymmet torde vara begränsat. Influencers inkomster av gåvor och varuprover bedöms därför som skattepliktiga inkomster, även när krav på motprestation saknas.

Enligt praxis avseende avdragsrätt för sponsring har företag vägrats avdragsrätt med hänvisning till att transaktionerna utgör ej avdragsgilla gåvor. Bristande gåvoavsikt har inte tillmätts betydelse. Istället har främst värdet av mottagna motprestationer beaktats. Företag som skickar produkter till influencers utan krav på motprestation kan därför sannolikt inte få avdrag för kostnaden.

Inom skatterätt gäller reciprocitetsprincipen, vilken innebär att om en kostnad är avdragsgill för utbetalaren, ska intäkten också vara skattepliktig för mottagaren. Om kostnaden inte är avdragsgill så ska intäkten vara

skattefri för mottagaren. En annan aspekt av reciprocitetsprincipen är att den skatterättsliga bedömningen av en transaktion ska vara densamma för transaktionens samtliga parter. Principens ställning har dock diskuterats i den skatterättsliga doktrinen. Eftersom influencers inkomster av gåvor och varuprover utan krav på motprestation beskattas som inkomst medan överlåtande företag inte medges avdrag för kostnaden med hänvisning till att transaktionerna utgör ej avdragsgilla gåvor brister det i reciprocitet, både i bedömnings- och i omfångshänseende.

Förord

Att försöka sammanfatta fyra och ett halvt års studier i ett förord är inte det lättaste. Jag är väldigt tacksam över alla erfarenheter, minnen och vänner som jag berikats med under min studietid. Till mina vänner vill jag rikta ett tack för att ni alltid funnits där, och för att jag fått dela frustrationen över tentaperioder och uppsatsskrivande tillsammans med er. Utan er hade studietiden definitivt inte varit densamma.

Ett stort tack till min familj och min sambo Dennis för att ni alltid stöttar mig. Ni har spelat en väldigt viktig roll under min studietid.

Tack till Josefine Hägerhult och Josefin Karlström för att ni tagit er tid och korrekturläst denna uppsats.

Jag vill också tacka min handledare Peter Nilsson för värdefull vägledning och många goda råd under författandet av denna uppsats.

Avslutningsvis vill jag tacka skatteavdelningen på PwC i Kristianstad för att ni tog emot mig med öppna armar för en väldigt givande och lärorik uppsatspraktik. Det är en ynnest att jag nu får kalla er för mina kollegor.

Kristianstad, i maj 2019.

Emma Petersson

Förkortningar

ESV

Ekonomistyrningsverket

HFD

Högsta förvaltningsdomstolen

IAB Sweden

Interactive Advertising Bureau
Sweden

IL

Inkomstskattelag (1999:1229)

Prop.

Proposition

SN

Skattenytt

SOU

Statens offentliga utredningar

SRN

Skatterättsnämnden

SvJt

Svensk juristtidning

SvSkT

Svensk skattetidning

1 Inledning

1.1 Bakgrund

I takt med den digitala utvecklingen förändras medielandskapet. Användning av traditionella medier har minskat medan den tid som läggs på massmedier på internet har ökat.¹ 83 procent av befolkningen använder sociala medier, och den dagliga användningen ökar stadigt.² Sociala medier definieras av Nationalencyklopedin som kommunikationskanaler som ger användarna möjlighet att kommunicera direkt med varandra. Sociala medier bygger på innehåll som produceras av dess användare.³ När medielandskapet förändras sker också en förändring av marknadsföringen. Det finns numera en marknad för att köpa marknadsföring direkt från innehållsproducenter, *influencers*, på sociala medier.⁴ S.k. *influencer marketing*, marknadsföring med hjälp av influencers, har under de senaste åren utvecklats från en marknadsföringstaktik till en mångmiljardindustri.⁵ För influencers har marknadsföring blivit en naturlig del av innehållsproduktionen. Ofta rör det sig om en slags journalistisk där t.ex. en sminkbloggare provar och skriver om smink. Det är därför inte ovanligt att gåvor eller varuprover skickas från olika företag till influencers.⁶

Att influencers kan komma att motta produkter utan föregående samtycke framgick i TV-programmet Wahlgrens värld när influencern Bianca Ingrosso visade upp hur mycket plats alla gåvor och varuprover tar i hennes hem.

”Det finns dagar då det är trevligt att det kommer bud. Sen finns det dagar då man hatar att det kommer bud. [...] Och så kommer

¹ SOU 2018:1 s. 41.

² Davidson m.fl. (2018) s. 48.

³ Nationalencyklopedin, 'Sociala medier'.

⁴ SOU 2018:1 s. 59.

⁵ IAB Sweden (2019) s. 3.

⁶ SOU 2018:1 s. 192.

det mer bud på det här! Som att jag behöver mer skit i min lägenhet.”⁷

För mig framstår det inte som helt klart om gåvor eller varuprover som skickas till influencers utan krav på motprestation ska inkomstbeskattas, eller om det ses som skattefria gåvor. Den 12 februari 2019 meddelade Skatteverket i ett pressmeddelande att de för inkomståret 2018 särskilt kommer att kontrollera bl.a. influencers inkomster och bolag som säljer sina produkter via influencers i sociala medier.⁸ Jag bedömer därför att frågan om hur influencers inkomster ska beskattas är i högsta grad aktuell.

I ett senare pressmeddelande från Skatteverket framgick att Skatteverkets mening är att influencers ska betala inkomstskatt för produkter som de mottar, även om det varken finns föregående avtal eller samtycke.

”Något som många missar är att du ska betala skatt för en produkt som du behåller, oavsett om du gör reklam för den eller inte. Detta gäller även om produkten är något som skickats till dig utan att du själv bett om det, säger Anna Sjöberg, deklarationsexpert på Skatteverket.”⁹

Det väcker också frågan om bedömningen rörande inkomstbeskattning av influencers överensstämmer med avdragsrätt för företag som skickar produkter till influencers, ofta benämnt som *sponsring*. Praxis kring avdragsrätt för sponsring är under ständig utveckling, och det finns fortfarande oklarheter rörande gränsdragningen mellan avdragsgilla kostnader respektive icke avdragsgilla gåvor.¹⁰

⁷ Wahlgrens värld (2019) S05A11, 16:30 – 19:30.

⁸ Skatteverkets pressmeddelande 2019-02-12 'Det här granskar Skatteverket i år'.

⁹ Skatteverkets pressmeddelande 2019-04-17 'Dags att deklarera för influencerare, youtubers och gamers'.

¹⁰ Bjuvberg & Ceije (2008), SvSkT.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet är att klarlägga om influencers inkomster är skattepliktiga samt om utbetalaren får göra avdrag för motsvarande kostnad. Syftet är också att klarlägga om reciprocitet råder mellan influencers beskattade inkomster och avdrag för motsvarande utgift.

För att uppfylla uppsatsens syften skall följande frågeställningar besvaras:

- Vilken innebörd och ställning har reciprocitetsprincipen i skatterätten?
- Vad kännetecknar skattepliktiga inkomster respektive skattefria gåvor?
- Vad krävs för att en utgift för sponsring ska vara avdragsgill som kostnad?

1.3 Avgränsningar

I denna framställning behandlas enbart influencers inkomster av produkter, såsom gåvor och varuprover, och inte annan lön från annonsörer, nätverk o.s.v. Fokus ligger på inkomster utan krav på motprestation. Gällande den skatterättsliga definitionen av gåvor behandlas praxis rörande gåva till närstående enbart översiktligt i den mån som det har betydelse för arbetets frågeställningar. Generellt sett torde närståenderelation inte föreligga mellan influencers och sponsrande företag.

Influencers kan bedriva sin verksamhet i flera olika slags former. I denna framställning beaktas influencers som bedriver sin verksamhet som hobbyverksamhet, som enskild näringsidkare, i aktiebolagsform samt som anställd. Gränsdragningsproblematik mellan inkomstslagen näringsverksamhet respektive tjänst behandlas endast översiktligt med hänsyn till framställningens omfång. Givaren förutsätts vara en näringsidkare. Varken givare eller mottagare som bedriver sin verksamhet som handelsbolag beaktas. Hur gåvor ska hanteras bolagsrättsligt behandlas inte och inte heller andra kopplingar mellan skatterätt och bolagsrätt. Det är också relevant att

nämna att arbetet ej behandlar huruvida de aktuella inkomsterna respektive utgifterna kan ses som blandade fång. Avslutningsvis skall det nämnas att begreppet representation och gränsdragningen mellan kostnad för representation och sponsring endast behandlas i begränsad utsträckning.

1.4 Metod och material

I denna framställning har rättsdogmatisk metod tillämpats. Den rättsdogmatiska metodens syfte är att finna lösningen på ett konkret rättsligt problem genom att applicera rättsregler på problemet. Metoden utgår från de allmänt accepterade rättskällorna, vilket innebär att svaren söks i lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin.¹¹ I den rättsdogmatiska metoden tillämpas rättskällevärdet för att avgöra ett arguments auktoritet. Auktoritativa argument kan sägas komma från lag, förarbeten och prejudikat. Argument som enbart framgår i doktrin har i regel lägre auktoritet än argument som också framgår i en mer auktoritär rättskälla, men kan ändå ha en viss auktoritativ tyngd.¹²

Kellgren och Peczenik har beskrivit den rättsdogmatiska metoden som både deskriptiv och normativ. Värderingar är en för den rättsdogmatiska metoden nödvändig beståndsdel.¹³ Rättsvetenskap bör därför även kunna vara kritisk.¹⁴ Slutsatserna i denna framställning är både *de lege lata*¹⁵ och *de lege ferenda*¹⁶, vilket innebär att den också innehåller vissa normativa inslag.

I denna framställning har främst praxis från Högsta förvaltningsdomstolen¹⁷ använts. Undertecknad har valt att inte beakta underrättspraxis, dels med hänsyn till framställningens omfång, dels med hänsyn till att

¹¹ Kleineman i Nääv & Zamboni (2018) s. 21 ff.

¹² Lehrberg (2018) s. 108.

¹³ Kellgren (2002), SvJT s. 514 ff.; Peczenik (2005), SvJT, s. 250.

¹⁴ Kellgren & Holm (2007) s. 53.

¹⁵ *De lege lata* betyder ”om den gjorda lagen” och avser uttalanden om gällande rätt.

¹⁶ *De lege ferenda* betyder ”om den lag som bör göras” och avser uttalanden om rätten som man önskar se den utformad för framtiden genom ny lagstiftning, eller (i vid bemärkelse) genom ändrad rättspraxis.

¹⁷ Förkortas här efter HFD.

prejudikatvärde saknas. I enstaka fall, där rättsfrågorna tangerar framställningens omfattning, sker hänvisningar till förhandsbesked från Skatterättsnämnden¹⁸ samt underrättsavgöranden från Förvaltningsrätten i Stockholm. Urval av använd doktrin och artiklar har skett med hänsyn till dels författarens auktoritet, dels materialets relevans i förhållande till framställningens syfte. Nyare doktrin har givits företräde framför äldre doktrin. Viss äldre doktrin har använts eftersom den bedömts aktuell i förhållande till framställningens syfte.

För att beskriva reciprocitetsprincipen har främst doktrin författad av Kellgren¹⁹ använts. För att definiera begreppet inkomst har doktrin författad av Lodin m.fl.²⁰, Gunnarsson²¹ samt Pålsson²² använts. På området finns en del äldre doktrin, vilken har sållats bort med hänsyn till framställningens omfattning och syfte. Doktrin författad av Bergström²³ samt Englund och Silfverberg²⁴ har använts för att beskriva det skatterättsliga gåvobegreppet. Gällande sponsring respektive avdragsrätt för sponsring har doktrin av Pålsson²⁵ samt artiklar av bland annat Ceije²⁶ och Bjuvberg²⁷ använts.

Flertalet olika källor har använts för att beskriva marknadsföringsformen *influencer marketing*, bland annat en SOU²⁸ och en publikation utgiven av branschorganisationen Interactive Advertising Bureau²⁹. För att söka skönja Skatteverkets uppfattning om hur influencers inkomster ska beskattas har

¹⁸ Förkortas härafter SRN.

¹⁹ Kellgren i Ståhl & Thorell (2005); Kellgren i Tjernberg m.fl. (2017); Kellgren (2009), SvSkT.

²⁰ Lodin m.fl. (2019); Lodin m.fl. (2017).

²¹ Gunnarsson (1995).

²² Pålsson (2003).

²³ Bergström (1978).

²⁴ Englund & Silfverberg (2001); Silfverberg (1992).

²⁵ Pålsson (2008).

²⁶ Ceije (2014), SN.

²⁷ Bjuvberg (2007), SN; Bjuvberg & Ceije (2018), SvSkT.

²⁸ SOU 2018:1.

²⁹ IAB Sweden (2019); Hänvisning till publikationen sker även i SOU 2018:1 s. 192.

pressmeddelanden³⁰ samt utdrag ur Skatteverkets rättsliga vägledning³¹ använts.

1.5 Forskningsläge

Reciprocitetsprincipens innebörd har främst behandlats i doktrin författad av Kellgren.³² Principens ställning har kommenterats i doktrin av Melz respektive Mutén, samt i flertalet skatterättsliga artiklar.³³ Uppfattningen om vilken ställning reciprocitetsprincipen ska tillmätas är dock inte enhetlig i den skatterättsliga litteraturen.

Hur begreppet inkomst definieras har främst behandlats i äldre skatterättsliga förarbeten och doktrin.³⁴ Värt att nämna är att den ekonomiska forskningen ägnat mer forskningsutrymme åt att definiera begreppet.³⁵ Hur influencers inkomster ska klassificeras har behandlats i mycket liten utsträckning i doktrinen. Andersson m.fl. samt Lodin m.fl. har kort nämnt att gåvor till kändisar torde vara att klassificera som inkomst.³⁶ I övrigt har detta fenomen inte behandlats varken i förarbeten, doktrin eller praxis. Skatteverket har meddelat att de för inkomståret 2018 särskilt kommer att kontrollera bland annat influencers inkomster och bolag som säljer sina produkter via influencers i sociala medier.³⁷ Frågan om hur influencers inkomster ska beskattas är därför i högsta grad aktuell.

Det finns ingen legaldefinition av gåvor, varken civilrättslig eller skatterättslig. Exempelvis Bergström, Englund och Silfverberg har beskrivit

³⁰ Skatteverkets pressmeddelande 2019-04-17 'Dags att deklarerat för influerare, youtubers och gamers'; Skatteverkets pressmeddelande 2019-02-12 'Det här granskar Skatteverket i år'.

³¹ Skatteverket, Rättslig vägledning 'Internetinkomster m.m.'.

³² Kellgren i Ståhl & Thorell (2005); Kellgren i Tjernberg m.fl. (2017); Kellgren (2009), SvSkT.

³³ Se exempelvis Melz (1986); Mutén (1959).

³⁴ En sammanfattning av inkomstbegreppsdiskussionerna författad av Wicksell sker i SOU 1923:70.

³⁵ Inkomstbegrepp har formulerats av exempelvis nationalekonomerna Adam Smith respektive David Davidson.

³⁶ Andersson m.fl. (2018), kommentaren till 8 kap 2 § IL; Lodin m.fl. (2017) s. 92.

Anmärkningsvis finns motsvarande kommentar dock inte med i senare upplaga, jämför Lodin m.fl. (2019).

³⁷ Skatteverkets pressmeddelande 2019-02-12 'Det här granskar Skatteverket i år'.

det skatterättsliga begreppet i doktrinen med hänvisningar till civilrättslig litteratur.³⁸

Gällande avdrag för sponsring finns en relativt välutvecklad praxis.³⁹ Frågan har även behandlats i doktrinen av exempelvis Pålsson.⁴⁰ På området förekommer också en mängd artiklar i skatterättsliga publikationer. Det finns dock fortfarande oklarheter rörande gränsdragningen mellan avdragsgilla kostnader och icke-avdragsgilla gåvor.⁴¹

1.6 Disposition

Framställningen inleds i *kapitel 2* med en redogörelse för reciprocitetsprincipens innebörd och ställning på skatterättsens område. Principens ställning kommenteras i en delanalys i *avsnitt 2.3*. I *kapitel 3* definieras först marknadsföringsformen influencer markering i *avsnitt 3.1*, för att sedan behandla de bakomliggande motiven till marknadsföringen översiktligt i *avsnitt 3.2*. I *kapitel 4* undersöks det skatterättsliga inkomstbegreppet. Inledningsvis behandlas inkomstlagen näringsverksamhet respektive tjänst samt inkomstallokering i *avsnitt 4.1*, och sedan berörs skattefria gåvor i *avsnitt 4.2*. I *avsnitt 4.3* dras sedan en gräns mellan inkomst respektive gåva. I *avsnitt 4.4* behandlas värdering av icke-kontanta inkomster. I kapitlet sker löpande analys av inkomstallokering, bestämmande av inkomstslag, gränsdragning mellan inkomst och gåva samt värdering av inkomster i *avsnitt 4.2.3*, *4.4.4* samt *4.5.3*. Framställningen fortsätter i *kapitel 5* med en redogörelse för avdragsrätten för sponsring, respektive avdragsförbudet för gåvor. I *avsnitt 5.5* sker en löpande analys av avdragsrätt för sponsring. I *kapitel 6* görs en avslutande analys som fäster vikt vid om bedömningen av huruvida beskattningen av influencers är reciprok i omfångs- respektive bedömningshänseende.

³⁸ Bergström (1978); Englund & Silfverberg (2001); Silfverberg (1992).

³⁹ Se exempelvis RÅ 2000 ref. 31 I och II; HFD 2014 ref. 62 och HFD 2018 ref. 55.

⁴⁰ Pålsson (2008).

⁴¹ Se exempelvis Bjuvberg & Ceije (2018), SvSkT.

1.7 Begrepp

Det är på sin plats att tidigt i framställningen tydliggöra några av de begrepp som används genomgående. Gällande begreppet *influencer* använder jag samma definition som branschorganisationen Interactive Advertising Bureau Sverige. Organisationen definierar influencer som en person som själv är avsändare för sina kanaler, som har en följarskara som är större än personens vänskapskrets och som påverkar och engagerar sina följare över tid.⁴² Med *gåvor och varuprover som skickas till influencers* avser jag alla former av överlåtelser till influencers, oavsett om någon motprestation utkrävs eller ej.⁴³ När gåvor och varuprover skickas till influencers som ett led i marknadsföring är det vanligt att det sker utan krav på motprestation.⁴⁴ Så kallade pressbud, som normalt innehåller olika slags gåvor och varuprover utan krav på motprestation innefattas därmed i min definition. Begreppet används för att beteckna även vad som skatterättsligt inte är att anse som gåva, för att ha en genomgående begreppsbyggnad.

⁴² IAB Sweden (2019) s. 3.

⁴³ Det är också värt att nämna att i praktiken används begreppet "sponsrat innehåll" inte sällan av influencers för att beteckna när reklam är en del av innehållsproduktionen, med anledning av att reklam måste märkas ut enligt marknadsföringslagen (2008:486).

⁴⁴ Se avsnitt 3.1.2.

2 Reciprocitetsprincipen

I detta avsnitt kommer jag inledningsvis att definiera reciprocitetsprincipen närmare i *avsnitt 2.1*. Vilken ställning principen tillmätts i förarbeten, doktrin och praxis behandlas i *avsnitt 2.2*. Avslutningsvis lämnar jag mina egna kommentarer och slutsatser om reciprocitetsprincipens ställning och innebörd i *avsnitt 2.3*.

2.1 Reciprocitetsprincipens innebörd

I skatterettsligt hänseende sägs reciprocitet innebära att om en kostnad är avdragsgill för utbetalaren, ska intäkten också vara skattepliktig för mottagaren. Om kostnaden inte är avdragsgill ska intäkten vara skattefri för mottagaren.⁴⁵ Bristande reciprocitet kan ge upphov till en icke-neutral beskattning, då reciprocitetsbrister kan leda till både skattefördelar och skattenackdelar.⁴⁶ Kellgren benämner frågan om skattereglerna leder till ömsesidighet som *regelreciprocitet*, vilket kategoriserats in i fyra olika slags former, däribland periodreciprocitet⁴⁷, värderingsreciprocitet⁴⁸ och skattesatsreciprocitet⁴⁹. I denna framställning anser jag att det är den fjärde formen, *omfångsreciprocitet* som är relevant. Omfångsreciprocitet innebär att om en kostnad är avdragsgill för utbetalaren är motsvarande intäkt skattepliktig hos mottagaren. Det är dock vanligt med medvetna undantag från denna princip i inkomstbeskattningen, exempelvis ej avdragsgilla utdelningar som likväl är skattepliktiga för mottagaren. Kellgren har anfört att bristande omfångsreciprocitet är problematisk i den mån som det öppnar upp för skatteplanering, vilket exempelvis kan ske om utbetalaren har

⁴⁵ Kellgren i Ståhl & Thorell (2005) s. 170.

⁴⁶ Kellgren i Tjernberg m.fl. (2017) s. 175

⁴⁷ Periodreciprocitet handlar om under vilket beskattningsår inkomster och utgifter ska räknas som skattepliktig respektive avdragsgill. Periodreciprocitet råder om en transaktion ger upphov till en (skattepliktig) intäkt samma år som den ger upphov till en (avdragsgill) kostnad för transaktionens motpart; Kellgren i Ståhl & Thorell (2005) s. 176.

⁴⁸ Värderingsreciprocitet innebär att transaktioner i beskattningen avser lika stora belopp för transaktionens parter. Utgifter för köparen ska alltså i princip vara lika stora som intäkten för säljaren; Kellgren i Ståhl & Thorell (2005) s. 178.

⁴⁹ Skattesatsreciprocitet innebär att skattesatsen för avdrag hos en part i en transaktion ska vara motsvaras av skattesatsen som gäller vid beskattning av transaktionens andra part. Skattesatsreciprocitet råder emellertid sällan; Kellgren i Ståhl & Thorell (2005) s. 180 f.

avdragsrätt medan mottagaren ej är skattepliktig.⁵⁰ Vid bedömningen av om beskattning är neutral eller inte, är det dock nödvändigt att också undersöka hur beskattningen sker eller skulle ske för mottagaren. Som exempel anger Kellgren att ett företag som inte får avdrag för sponsringsutgifter, trots att företaget uppfattar kostnaderna som marknadsföringskostnader, kan anse att beskattningen är icke-neutral, jämfört med om företaget hade köpt in traditionella reklamtjänster. Beskattningen kan emellertid vara reciprok, om den sponsrade är skattebefriad.⁵¹

En annan grundläggande aspekt av reciprocitetsprincipen är att den skatterättsliga bedömningen av en transaktion ska vara densamma för transaktionens samtliga parter.⁵² Melz har uttryckt det som att:

*”Reciprocitet är motiverad i den triviala betydelsen att sakomständigheterna i realiteten endast kan ha en innebörd, och att bedömningen därför bör bli densamma oavsett om transaktionen ses från säljarens eller köparens sida.”*⁵³

För att beteckna denna form av reciprocitet har Kellgren använt sig av begreppet *bedömningsreciprocitet*. Begreppet har använts för att beteckna situationer där den skatterättsliga synen på en transaktion i taxeringen blir densamma för transaktionens samtliga parter. Bedömningsreciprocitet är ofta en förutsättning för korrekt beskattning. För att denna typ av reciprocitet ska råda krävs det att taxering sker med utgångspunkt i en enhetlig syn gällande hur rättsläget är förskaffat och hur det ska appliceras på den aktuella situationen, samt en enhetlig syn på vad som anses bevisat.⁵⁴ Många gånger kan reciprocitetsbrister vara avsett eller accepterat av lagstiftaren, men brister i bedömningsreciprocitet får enligt Kellgren i de allra flesta fall ses som ett misslyckande för skattesystemet.⁵⁵

⁵⁰ Kellgren i Ståhl & Thorell (2005) s. 175.

⁵¹ Kellgren i Tjernberg m.fl. (2017) s. 178.

⁵² Ibid. s. 172.

⁵³ Melz (1986) s. 382.

⁵⁴ Kellgren (2009), SvSkT s. 949 f.

⁵⁵ Kellgren i Ståhl & Thorell (2005) s. 173.

Termer och uttryck lånade från civilrätten förekommer i stor utsträckning i skatterättslig lagstiftning. Enligt Bergström synes det vara naturligt att kräva att civilrättsliga termer endast uppfattas på *ett* specifikt skatterättsligt sätt. Detta bör gälla även oavsett om de skattskyldiga försöker kringgå olika skatteregler eller inte.⁵⁶ Det är lämpligt att olika civilrättsliga uttryck ”[...] normalt inte ges en alltför avvikande innebörd i skatterätten och att de rekvisit som är gemensamma för alla de begrepp som omfattas i en term i civilrätten även återfinns hos dess olika skatterättsliga begrepp.”⁵⁷

2.2 Reciprocitetsprincipens ställning

En fråga som aktualiseras är vilken ställning skatterättsliga principer har i rättskälleläran, och mer specifikt, vilken ställning reciprocitetsprincipen har. Lodin m.fl. har uttryckt att det snarare är en regel än ett undantag att det inte föreligger fullständig reciprocitet i beskattningen. Exempelvis är personliga levnadskostnader enligt 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)⁵⁸ inte avdragsgilla, trots att betalningarna normalt är skattepliktiga intäkter för mottagaren. Vidare gäller inte alltid reciprocitet i tidshänseende, vid förvärv beskattas säljaren för intäkten vid förvärvstidpunkten, medan köparen får avdrag för anskaffningsutgiften först när vinsten ska beräknas vid en framtida försäljning.⁵⁹ I förarbeten har reciprocitet tyckts tillmätts företräde i förhållande till en individuellt korrekt inkomstberäkning.⁶⁰ En huvudprincip för inkomstbeskattningen är emellertid att den är individualistisk, vilket innebär att intäkter ska knytas till ett skattesubjekt och att skatteuttaget relateras till dessa intäkter.⁶¹

Tikka har å ena sidan beskrivit skatterättsliga principer som grundläggande regler vilka har en sammanhållande funktion i rättssystemet. Principerna kan verka som skattepolitiska mål och som legitima argument i skatte-

⁵⁶ Bergström (1978) s. 14, s. 90 f.

⁵⁷ Bergström (1978) s. 94.

⁵⁸ Förkortas här efter IL.

⁵⁹ Lodin (2019) s. 46.

⁶⁰ Prop. 1984/85:193 s. 51.

⁶¹ Gunnarsson (1995) s. 175.

avgöranden. Behovet av att använda skatterättsliga principer som en sammanhållande faktor i den skatterättsliga argumentationen är stort. De skatterättsliga principerna är rationella hjälpmedel för att skapa och upprätthålla konsekventa och klara linjer vid tolkning av skattelagstiftning.⁶² Dahlberg har som svar på Tikkas artikel anfört att skatterättsliga principer om neutralitet, symmetri, kontinuitet och reciprocitet är särskilt vaga i sitt innehåll. De nämnda principerna utgör snarare mål för lagstiftningen och bör enligt hans mening inte upphöjas till skatterättsliga principer.⁶³

Mutén har å andra sidan uttryckt att man i rättstillämpningen inte bör eftersträva reciprocitet om det med om det medför en för individen mindre korrekt inkomstberäkning. Om beskattningen ska vara en individualiserande belastning på varje enskild skattskyldig efter dennes förmåga, bör bedömningen av en persons skattskyldighet inte påverkas av hur dennes kontrahenter i affärshandlingar får sin beskattning ordnad.⁶⁴

Enligt Melz kan det inte uteslutas att man i praxis väljer att beakta reciprocitetsprincipen.⁶⁵ Inkomstskatterättslig praxis där reciprocitetsprincipen tillmätts avgörande betydelse kan dock enligt min mening inte beskrivas som annat än knapphändig. Reciprocitetsargument har framförts i skiljaktig mening i förhandsbesked från SRN. Gäverth anförde då att fackförbunds verksamhet avseende ackordskontroll borde vara skattefri. Kostnad för medlemsavgift till fackförbund är inte avdragsgill och då borde motsvarande intäkt hos fackförbund samtidigt vara skattefri. Majoriteten bedömde att fackförbundets kontrollverksamhet var skattepliktig näringsverksamhet. Medlemsavgifter till föreningar är normalt skattefria, men skulle i detta fall tas upp till beskattning eftersom föreningen bedrev näringsverksamhet och medlemsavgifterna helt eller praktiskt taget helt utgjorde ersättning för prestationer åt medlemmarna i föreningen.

⁶² Tikka (2004), SN s. 656 ff.

⁶³ Dahlberg (2004), SN s. 665.

⁶⁴ Mutén (1959) s. 183.

⁶⁵ Melz (1986) s. 42.

Majoritetens uppfattning fastställdes av HFD.⁶⁶ Reciprocitetsargument har också framförts i förhandsbesked från SRN. En stiftelses inkomster ansågs utgöra skattefria gåvor till den som de inte bedömdes avdragsgilla för givaren.⁶⁷ Förhandsbeskedet undanröjdes dock senare av HFD, och argumentet får därför sägas ha begränsad auktoritet.⁶⁸

2.3 Analys: Några kommentarer om reciprocitetsprincipens ställning

Omfångsreciprocitet i sin renaste form kan beskrivas som att om en intäkt är skattepliktig för mottagaren, ska transaktionens andre part beviljas avdrag för motsvarande kostnad. Uppfattningen om vilken ställning reciprocitetsprincipen ska tillmätas är dock inte enhetlig i den skatterättsliga litteraturen. I doktrinen har det beskrivits att det är mer en regel än ett undantag att fullständig reciprocitet inte råder i praktiken.⁶⁹ Allt som inkomstbeskattas är inte avdragsgillt hos transaktionens motpart. Att reciprocitet i många fall inte råder torde bero på att det finns olika slags skatterättsliga principer som ges företräde framför en reciprok beskattning, exempelvis avdragsförbudet för personliga levnadskostnader.

Omfångsreciprocitet kan skiljas från bedömningsreciprocitet, som innebär att den skatterättsliga synen på en transaktion ska vara densamma för transaktionens samtliga parter. Jag ansluter mig till Melz uppfattning, att sakomständigheterna i realiteten endast kan ha en innebörd och att bedömningen av en transaktion därför bör bli densamma för transaktionens parter. Bristande bedömningsreciprocitet i beskattningen riskerar att leda till minskad förutsebarhet, då transaktionens parter inte på förhand kan förutse hur en transaktion kan komma att bedömas. I den mån civilrättsliga termer förekommer i skatterätt ansluter jag även mig till Bergströms uppfattning att civilrättsliga termer bör uppfattats på *ett* specifikt sätt. Ett civilrättsligt begrepp bör lämpligen ha samma innebörd för båda parterna i en

⁶⁶ HFD 2014 not. 81.

⁶⁷ SRN dnr 118-16/D.

⁶⁸ HFD 2018 ref. 35.

⁶⁹ Se avsnitt 2.2; Lodin (2019) s. 46.

transaktion. Om ett civilrättsligt begrepp bedöms på olika vis för parterna i en transaktion föreligger det brister i bedömningsreciprociteten.

Mutén har uttryckt att reciprocitet inte är eftersträvansvärd i den utsträckning som det leder till en för den enskilde mindre korrekt inkomstbeskattning. En huvudprincip för beskattningen är att den ska vara individualistisk och det bör enligt Muténs mening därför inte vara avgörande för en persons skattskyldighet hur dennes kontrahenter får sin beskattning ordnad. Att eftersträva bedömningsreciprocitet innebär dock inte enligt min mening att beskattningen blir mindre korrekt för den enskilde. Bedömningsreciprocitet innebär att en enhetlig syn gällande hur rättsläget är förskaffat och hur det ska appliceras på den aktuella situationen eftersträvas. En sådan samsyn torde snarare leda till en mer korrekt beskattning. Om beskattningen blir mindre korrekt för den enskilde beror det snarare på att transaktionen bedömts felaktigt för personens kontrahenter. Tillämpning av strikt omfångsreciprocitet torde emellertid kunna leda till mindre korrekt beskattning för den enskilde. Kellgren har anfört att beskattningen kan vara reciprok vid bristande avdragsrätt för sponsring, även om kostnaden uppfattats som en marknadsföringskostnad som borde vara avdragsgill, om mottagaren är skattebefriad. Vad Kellgren avsett torde vara att beskattningen i sådana fall är omfångsreciprok. En sådan tillämpning av reciprocitetsprincipen torde leda till en mindre korrekt beskattning och dessutom öppna upp för problematiska situationer i praxis. Det kan finnas en risk för att praxis tillämpas på situationer där tillämpningen istället leder till minskad reciprocitet, exempelvis om mottagaren är inkomstskattepliktig men givaren inte medges avdrag.

3 Marknadsföring med hjälp av influencers

Influencer marketing har utvecklats från en marknadsföringsform till en mångmiljardindustri.⁷⁰ I detta avsnitt kommer jag inledningsvis att behandla marknadsföring med hjälp av influencers, influencer marketing (*avsnitt 3.1*). Vidare avser jag att kategorisera situationer då influencers mottar produkter till två huvudkategorier (*avsnitt 3.1.1 och avsnitt 3.1.2*). Avslutningsvis kommer jag att beröra överlåtaren och de bakomliggande motiv som motiverar valet av marknadsföringsformen influencer marketing (*avsnitt 3.2*).

3.1 Influencer marketing

Influencer marketing är en marknadsföringsform där marknadsföringen sker med hjälp av influencers, vanligtvis sociala medie-profiler, som har ett nätverk av följare. Influencern talar om eller skriver om ett företags produkt eller tjänst och på så sätt bidrar influencern till marknadsföringen.⁷¹ Branschorganisationen Interactive Advertising Bureau Sverige definierar influencers som personer som själva är avsändare för sina kanaler, som har en följarskara vilken är större än personens vänskapskrets, samt påverkar och engagerar sina följare över tid.⁷²

För influencers är marknadsföring en naturlig del av innehållsproduktionen. Ofta rör det sig om en slags journalistisk, där t.ex. en sminkbloggare provar och skriver om smink. Det är därför inte ovanligt att företag skickar gåvor eller varuprover till influencers.⁷³ Eftersom marknadsföring är en så stor del av innehållet är det emellertid inte ovanligt att influencers skapar innehåll utifrån varumärken på eget initiativ utan att någon betalning utgår och utan

⁷⁰ IAB Sweden (2019) s. 3.

⁷¹ SOU 2018:1 s. 192.

⁷² IAB Sweden (2019) s. 3.

⁷³ SOU 2018:1 s. 192.

att det företag som ligger bakom produkten eller tjänsten som visas upp känner till det.⁷⁴

3.1.1 Typfall 1: Mottagande av produkt med krav på motprestation

Om en influencer får ersättning för att skriva om eller visa upp en produkt eller ett företag är det marknadsföring och faller under marknadsföringslagens (2008:486) regler.⁷⁵ Ersättningen ska, beroende på den enskilda situationen, tas upp antingen i inkomstlaget tjänst eller inkomstlaget näringsverksamhet (se vidare i *kapitel 4*). Även ersättning i annan form än kontanter inkomstbeskattas till marknadsvärdet, 61 kap. 2 § första stycket IL. Om en influencer inom ramen för marknadsföring tar emot en produkt eller tjänst, är värdet av det mottagna inkomstskattepliktigt.

3.1.2 Typfall 2: Mottagande av produkt utan krav på motprestation

Influencers kan även motta produkter utan att det finns något uttryckligt krav på motprestation. Som nämnts i *avsnitt 3.1* är det inte ovanligt att företag skickar gåvor eller varuprover till influencers.⁷⁶ Jag anser att det går att dra en skiljelinje mellan fall då influencern samtyckt till att motta en gåva eller ett varuprov, och fall då influencern inte först har samtyckt till att ta emot en gåva eller gåva varuprov.

Att influencers kan komma att motta produkter utan föregående samtycke framgick när bloggaren Alexandra Nilsson (under alias Kissie) skönsbeskattades för mottagna produkter och tjänster i inkomstlaget näringsverksamhet. Värdet av de produkter och tjänster som hon erhållit ansågs utgöra ersättning för utförd prestation. I de aktuella avgörandena beskattades hon emellertid enbart för produkter som hon mottagit med krav på motprestation. Alexandra Nilsson gav i sina svar till Skatteverket uttryck för att hon inte sett något större värde i de produkter hon mottagit utan något

⁷⁴ Ibid. s. 172 f.

⁷⁵ Ibid. s. 212.

⁷⁶ Ibid. s. 192.

föreliggande avtal. Av Skatteverkets omprövningsbeslut framgick att Alexandra Nilsson uttryckt att:

*”Produkter som skickas till dig utan föregående kontakt och som inte omnämns i bloggen är billiga produkter som du slänger”.*⁷⁷

Alexandra Nilssons uttalande indikerar alltså att hon, utan föregående samtycke, mottagit produkter som hon inte heller haft någon användning för. Eftersom Förvaltningsrätten inte prövade om Alexandra Nilsson var skattskyldig för sådana slags inkomster, kvarstår emellertid frågan om denna typ av inkomster skall beskattas eller ej.

3.2 Marknadsförande företag

Påhlsson skiljer mellan traditionell reklam och sponsring. Traditionell reklam fokuserar till skillnad från sponsring främst på saluförda produkter och tjänster.⁷⁸ Sponsring syftar istället till att väcka positiva associationer i samband med det sponsrade företagets namn och verksamhet, och därigenom gynnsamt påverka resultatutvecklingen.⁷⁹ Sponsring kan bestå av rena penningtransaktioner, men också av varor ur sponsorns sortiment eller tjänster som sponsorn utför eller låter utföra gratis åt den sponsrade.⁸⁰ Företagsekonomiskt är sponsring en marknadsföringskostnad.⁸¹

Influencer marketing kan utifrån de enskilda omständigheterna vara att anse som antingen traditionell reklam eller sponsring. När gåvor eller varuprover skickas till influencers utan krav på motprestation⁸² är min mening att kostnaden snarare är att anse som sponsring än traditionell reklam, då syftet med sådan slags marknadsföring snarare är att förmedla en positiv bild av

⁷⁷ Förvaltningsrätten i Stockholm, 2017-12-19, mål nr 4630-17; 4633-17; 4636-17; 4638-17, 4639-17; 4641-17; Skatteverkets omprövningsbeslut är bilaga i avgörandena; Skatteverket gjorde inte mycket sannolikt att Alexandra Nilsson hade mottagit produkter utan föreliggande avtal, varför Förvaltningsrätten inte prövade frågan om Alexandra Nilsson var skattskyldig för inkomsterna.

⁷⁸ Påhlsson (2008) s. 39.

⁷⁹ Påhlsson (2008) s. 15.

⁸⁰ Ibid. s. 26.

⁸¹ Ibid. s. 22.

⁸² Jämför typfall 2 i avsnitt 3.1.2.

företaget och väcka associationer i samband med det sponsrande företagens namn och verksamhet.⁸³

HFD har definierat sponsring som ”[...] att ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur.”⁸⁴ Ekonomistyrningsverket har definierat sponsring som ”[...] en överenskommelse varigenom en sponsor tillhandahåller den sponsrade parten kontanta medel, varor eller tjänster i utbyte mot exponering av ett företagsnamn eller varumärke samt eventuellt andra förmåner.”⁸⁵ Pålsson har använt begreppet sponsring som ”[...] en kommersiell aktörs finansiering eller understödande av exempelvis idrottsliga eller kulturella aktiviteter, där åtminstone ett delsyfte är att på sikt åstadkomma gynnsamma effekter på denne aktörs kommersiella verksamhet. [...] Med sponsring omfattas i denna framställning även stöd som t.ex. leder till att sponsorn ges sådan offentlig uppmärksamhet, i massmedia eller annorstädes, som kan vara positiv för dennes verksamhet, utan att den sponsrade för den skull levererar en avgränsad motprestation.”⁸⁶ Pålssons definition förutsätter alltså inte att någon motprestation utgår.

Varför företag väljer att använda sig av sponsring som marknadsföringskanal har behandlats av Bjuvberg i en artikel i SN. Historiskt sett har företag eftersträvat materiella motprestationer, men numera är huvudskälet till sponsring snarare att förknippas med det sponsrade subjektet. Sponsring används för att stärka varumärken och kännetecken och eventuella materiella motprestationer ses som underordnade.⁸⁷ Gemensamt för all sponsring är att sponsorn genom sponsringen försöker få så mycket publicitet eller reklam som möjligt.⁸⁸

⁸³ Jämför Pålsson (2008) s. 15 och s. 39.

⁸⁴ RÅ 2000 ref. 31 I.

⁸⁵ ESV Cirkulär 2011:2 s. 13.

⁸⁶ Pålsson (2008) s. 15.

⁸⁷ Bjuvberg (2007), SN s. 103 f.

⁸⁸ Antonsson & Pålsson (2015) s. 231.

4 Inkomst eller gåva?

Kapitlet inleds i *avsnitt 4.1* med att begreppet inkomst definieras. Inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet behandlas vidare i *avsnitt 4.1.1* och *4.1.2*. Allokering av inkomst till visst skattesubjekt samt gränsdragning mellan inkomstlagen behandlas i *avsnitt 4.2*. Allokering av inkomst och bestämmande av inkomstslag avseende influencers inkomster kommenteras i *avsnitt 4.2.3*. Den skatterättsliga gåvodefinitionen berörs i *avsnitt 4.3*. I *avsnitt 4.4* behandlas gränsdragningsproblematiken mellan skattepliktiga inkomster och skattefria gåvor. Gränsdragningsproblematiken för influencers kommenteras särskilt i *avsnitt 4.4.4*. Avslutningsvis behandlas värdering av inkomster i *avsnitt 4.5*. Värdering av influencers inkomster kommenteras särskilt i *avsnitt 4.5.3*.

4.1 Begreppet inkomst

Det moderna inkomstbegreppet består av ett *nettoinkomstbegrepp*. Inkomstbegrepp som inriktar sig mot nettoinkomst har två sidor, dels vad som ska räknas som intäkt, dels vad som räknas som avdragsgill omkostnad. Nettot av intäkter och kostnader utgör *nettoinkomst*. Nettoinkomstbegreppet kan härledas till nationalekonomen Adam Smith, som på 1700-talet definierade begreppet och hävdade att inkomsten är ett mått på skatteförmågan.⁸⁹ Sedan början av 1990-talet har svensk inkomstbeskattning utgjorts av nettoinkomstbeskattning. Nettoinkomstbeskattning ger ett tydligt uttryck för skatteförmågeprincipen, vilken innebär att envar ska betala skatt i förhållande till sin förmåga.⁹⁰ I samband med skattereformen inskränktes nettoinkomstbeskattningen kraftigt genom att avdrag för underskott i förvärvskällor i regel inte medgavs mot överskott i andra förvärvskällor.⁹¹ Det svenska inkomstbegreppet bygger på den s.k. *källteorin*. Enligt källteorin ska inkomster rent krasst härröra från en varaktig inkomstkälla och inkomstkällan ska vara bestående i någon mening. Det krävs dock inte

⁸⁹ Pahlsson (2003) s. 27 f.

⁹⁰ Lodin (2019), s. 32 f. och s. 39.

⁹¹ Ibid. s. 40 f.

att inkomsten är regelbunden. I svensk skattelagstiftning betecknas källorna som *inkomstslag*.⁹²

I samband med 1991 års skattereform definierades inkomstbegreppet enligt följande:

*”Inkomst för en given tidsperiod definieras som konsumtion plus förmögenhetsförändring under tidsperioden”.*⁹³

I det skattemässiga inkomstbegreppet innefattas dock inte förmögenhetsöverföringar, därav finansierad konsumtion eller förmögenhetsförändringar på grund av arv, gåva eller lotterivinst.⁹⁴ I samband med skattereformen vidgades underlaget för inkomstberäkning genom exempelvis ökad beskattning av naturaförmåner i inkomstslaget tjänst.⁹⁵ 1991 års skattereform innebar en avsevärd utvidgning av skattebasen. Systemet är dock inte dualistiskt i den meningen att det föreligger en generell syntetisk skatt i botten utan systemet är utpräglat cedulärt, vilket innebär att inkomster separeras till olika inkomstslag i syfte att påföra för olika inkomsttyper skilda skattesatser.⁹⁶

4.1.1 Inkomstslaget näringsverksamhet

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, 13 kap. 1 § första stycket IL. Juridiska personer kan enbart ha inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet, 13 kap. 2 § IL.

Med *förvärvsverksamhet* avses att verksamheten ska bedrivas med syfte att ge ekonomiskt utbyte. Det avgörande är inte att verksamheten faktiskt går med vinst, utan att syftet är att den ska gå med vinst. Att verksamheten ska

⁹² Pahlsson (2003), s. 29.

⁹³ SOU 1989:33 del 1 s. 55.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Lodin (2019) s. 40 f.

⁹⁶ Gunnarsson (1995) s. 161 ff.

bedrivs *självständigt* innebär att verksamheten ska bedrivs självständigt gentemot näringsidkarens uppdragstagare. Av 13 kap. 1 § andra stycket IL framgår att det särskilt ska beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet. Att verksamheten ska bedrivs *yrkesmässigt* innebär att verksamheten ska bedrivs regelbundet och inte endast tillfälligt. Verksamheten ska normalt även vända sig till allmänheten.⁹⁷

4.1.2 Inkomstslaget tjänst

Till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital, 10 kap. 1 § första stycket IL. Av paragrafens andra stycke framgår att med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Inkomstslaget tjänst infördes i samband med 1991 års skattereform. Ett av huvudsyftena med reformen var att skapa en neutral beskattning av arbetsinkomster så att alla typer av ersättningar för arbetsinsatser beskattas likformigt utan undantag och undervärdering.⁹⁸ I samband med skattereformen skedde en viss utvidgning av inkomstslaget tjänst, men i huvudsak kvarstod tidigare principer oförändrade kring vad som är hänförligt till inkomstslaget. Inkomstslaget tjänst är en slags uppsamlingsplats för inkomster som erhållits på grund av en utförd presentation och som uppfyller de grundläggande kriterierna för att bli föremål för inkomstbeskattning, men som inte kan hänföras till något annat inkomstslag. Till inkomstslaget tjänst hör två kategorier av inkomst, dels olika typer av anställningsinkomster, dels inkomster från tillfälligt bedriven verksamhet av t.ex. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig art, liksom

⁹⁷ Ibid. s. 261 ff.

⁹⁸ Prop. 1989/90:110 s. 304 f.

inkomster från andra tillfälliga uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av tillfällig natur.⁹⁹

För att en inkomst ska kunna hänföras till den andra kategorin i inkomstslaget tjänst krävs att inkomsten härrör från någon typ av *utförd prestation*. Det krävs emellertid inte att det påvisas något vinstsyfte för att inkomsten ska vara hänförlig till inkomstslaget tjänst.¹⁰⁰ Genom att det inte behöver finnas något vinstsyfte är vinst från s.k. hobbyverksamhet skattepliktig i inkomstslaget tjänst.¹⁰¹ Det krävs inte att det föreligger något uppdragsförhållande för att en inkomst ska tas upp under inkomstslaget tjänst, exempelvis skall inkomst i kontanter eller in natura till den som ställt sig till förfogande i reklamsyfte tas upp. Inkomstslaget är dock ingen *generell uppsamlingsplats*, utan det kan förekomma inkomster som faller utanför befintliga inkomstslag och därigenom blir skattefria.¹⁰² Det är i sig en konsekvens av legalitetsprincipen, ingen skatt utan lag.¹⁰³ I senare förarbeten har dock inkomstslaget tjänst benämnts som ”[...]ett restinkomstslag som skall omfatta alla ersättningar som kan anses hänförliga till eget arbete eller egen prestation om de inte hör till näringsverksamhet.”¹⁰⁴

Vad som utgör en *inkomst på grund av utförd prestation* definieras inte närmare i förarbeten. Viss ledning kan sökas i praxis rörande stipendium och s.k. remuneratoriska gåvor, där begreppet *ersättning på grund av arbetsprestation* definierats vidare för att dra en gräns mellan skattepliktiga inkomster och skattefria gåvor. Gränsdragningen behandlas i *avsnitt 4.4*.

I praxis har gåvor från trosfränder i form av kontanter och in natura avsedda att täcka de nödvändigaste utgifterna i samband med predikoverksamhet bedömts som skattepliktig inkomst tjänst. Förmånerna utgick som ersättning

⁹⁹ Ibid. s. 305 ff.

¹⁰⁰ Ibid. s. 307.

¹⁰¹ Ibid. s. 309 ff.

¹⁰² Ibid. s. 307.

¹⁰³ Lodin (2019) s. 59.

¹⁰⁴ Prop 1999/2000:2 del 2 s. 124.

för det arbete som utfördes i samband med predikoverksamheten och var därför att betrakta som inkomst av tjänst.¹⁰⁵ Medlem av Den världsvida Orden av Jehovas vittnen beskattades för mottagna naturaförmåner och kontant ersättning. Medlemmen hade åtagit sig att på heltid stå till förfogande för att utföra arbetsuppgifter, avstå från annat förvärvsarbete samt att motta understöd. Medlemmen erhöll understöd i form av fri bostad, fria måltider och ett månatligt bruttobelopp. Med tanke på det vida tillämpningsområde som inkomstslaget tjänst har ansåg SRN att det inte gick att göra någon annan bedömning än att de prestationer som medlemmen utfört omfattades av inkomstslaget tjänst. De förmåner och den kontanta inkomst som medlemmen erhöll skulle därför tas upp som inkomst av tjänst. SRN:s förhandsbesked fastställdes av HFD.¹⁰⁶

4.2 Allokering av inkomst och val av inkomstslag

Inkomst av sponsorbidrag kan vara hänförligt till antingen inkomst av tjänst som inkomst av näringsverksamhet. De olika skattesatserna för inkomstslagen leder till skillnader i inkomstbeskattningen hos mottagaren.¹⁰⁷ Det skall också kort nämnas att om en inkomst bedöms hänförlig till inkomstslaget tjänst från uppdragsgivare eller hobbyverksamhet medför att utgivaren skall betala arbetsgivaravgift och löneavgift samt göra skatteavdrag om inte mottagaren är godkänd för F-skatt.¹⁰⁸

4.2.1 Allmänt om allokering av inkomst

När en inkomst konstaterats måste den i regel hänföras till ett skattesubjekt för att inkomstbeskattning ska kunna ske. Allokering av en inkomst innebär att ingen annan blir beskattad för samma inkomst. Typiskt sett är bedömningen enkel, men då fysisk person som är ägare till ett bolag har

¹⁰⁵ RÅ 1967 ref. 46.

¹⁰⁶ HFD 2012 not. 19.

¹⁰⁷ Pålsson (2008) s. 31 f.

¹⁰⁸ Se 2 kap. 1 § Socialavgiftslag (2000:980), 1 § Lag (1994:1920) om allmän löneavgift; 10 kap. 2-3 §§ och 11 § Skatteförfarandelag (2011:1244).

utfört uppdrag åt en uppdragsgivare, kan frågan uppkomma om den fysiska personen ska anses ha utfört arbetet i egenskap av anställd i bolaget, eller om arbetet ska anses ha utförts av ägaren i egenskap av anställd hos uppdragsgivaren. Om bolaget är uppdragstagare, ska bolaget beskattas för den ersättning som bolaget fått för utfört arbete. Om den fysiska personen istället anses ha utfört arbetet i egenskap av anställd hos uppdragsgivaren ska ersättningen för uppdraget beskattas som lön.¹⁰⁹ I praxis har det konstaterats att allokering av inkomst respektive bedömning av inkomstslag är bedömningar av likartat slag.¹¹⁰

4.2.2 Inkomstallokering vid personliga uppdrag

En faktor som ansetts betydelsefull vid inkomstallokering vid utförande av uppdrag via bolag är uppdragets personliga karaktär, exempelvis om uppdragstagaren vill anlita en viss person på grund av dennes egenskaper och inte skulle acceptera att en annan person utför uppdraget, eller om uppdraget på grund av lag endast kan innehas av en fysisk person.¹¹¹ Vissa uppdrag kan vara av *utpräglad personlig natur*, vilket exempelvis kan innebära att uppdragsgivaren enbart vill anlita en specifik person för att utföra uppdraget. Om verksamheten bedrivs i aktiebolagsform är det i regel för bolagets räkning som tjänsten utförs och för bolagets räkning som personen uppbär ersättningen.¹¹² I praxis har det godtagits att inkomst från s.k. *fria yrken* allokteras till juridisk person. Fria yrken utgörs av yrken där verksamheten är nära förbunden med utövarens person, exempelvis utövare av litterär och konstnärlig verksamhet.¹¹³ I praxis rörande allokering av inkomst från fria yrken har vikt lagts vid avtalspart samt faktisk betalningsmottagare. Inkomst härrörande från spelningar och dylikt har allokats till ett aktiebolag när det varit ostridigt att aktiebolaget ingått engagemangsavtal och mottagit aktuella ersättningar.¹¹⁴ Owe Thörnqvist ansågs skattskyldig i inkomstslaget tjänst för inkomster som han förvärvat

¹⁰⁹ Kleist (2016), SN s. 4.

¹¹⁰ RÅ 2001 ref. 60.

¹¹¹ Kleist (2016), SN s. 26.

¹¹² Ibid. s. 30.

¹¹³ RÅ 1987 ref. 175.

¹¹⁴ RÅ 1987 ref. 175.

och sedan tillfört sitt bolag.¹¹⁵ Avstående från redan intjänad inkomst till förmån för annan påverkar inte inkomstallokeringen. I ett avgörande från HFD, ofta refererat till som ”Fader Gunnar-målet”, framgick att för inkomst som baseras på prestation beskattas den som utfört prestationen, även om denne överfört rätten att uppbära inkomsten. Gunnar R. hade träffat avtal med uppdragsgivare om att hålla föreläsningar och konfirmationsundervisning. Som ersättning hade han begärt visst arvode för egen del jämte penninggåva till en stiftelse, eller enbart penninggåva till stiftelsen. Att rätten att uppbära inkomsten överförts till stiftelsen ledde inte till att ersättningen förlorade karaktär som Gunnar R:s skattepliktiga intäkt.¹¹⁶

4.2.3 Analys: Allokering och bestämmande av inkomstslag gällande influencers inkomster

När en influencer som utövar uppdrag som juridisk person mottar olika slags ersättningar måste inkomstallokering ske. Inkomsten allokeras då till ett skattesubjekt, vilket innebär att inget annat skattesubjekt blir beskattat för inkomsten. Influencers verksamhet kan beskrivas som verksamhet av *utpräglad personlig natur* då uppdragsgivare normalt vill tilldela inkomsten till en specifik person. I praxis har avtalspart och faktisk betalningsmottagare tillmätts betydelse vid inkomstallokering. När produkter skickas till en influencer utan krav på motprestation eller föregående samtycke, kan ledning inte hämtas i om influencern som fysiker eller juridisk person fungerar som avtalspart, eftersom avtal saknas. Inkomstallokering är betydligt enklare i de fall där inkomsten motsvaras av en motprestation, då ledning för inkomstallokeringen kan hämtas hos avtalspart samt den part som presterar motprestationen. Frågan om till vilket skattesubjekt en inkomst ska allokeras vid avsaknad av avtal och motprestation får istället avgöras utifrån den specifika situationen. Eventuellt kan viss ledning hämtas från om bud med gåvor eller varuprover

¹¹⁵ RÅ 1969 ref. 19.

¹¹⁶ RÅ 1962 ref. 46.

skickas till influencerns privata adress, eller till den juridiska personens adress. Min slutsats är emellertid att det är mest troligt att gåvor och varuprover som skickas till influencers utan krav på motprestation allokeras till influencern som fysisk person eftersom inkomsten är av utpräglad personlig natur, då givaren har en avsikt att tilldela inkomsten till en specifik person. I praxis där inkomst från fritt yrke allokerats till juridisk person har den juridiska personen fungerat som avtalspart och faktisk betalningsmottagare. Då avtal saknas mellan influencern respektive sponsrande företag, torde utrymmet att allokera inkomst till juridisk person därmed vara litet. Om inkomsten intjänats av fysisk person och sedan tillförts juridisk person, har inkomsten allokerats till den fysiska personen. Av det s.k. Fader Gunnar-målet framgick att avstående av redan intjänad inkomst till förmån för annat skattesubjekt inte påverkar inkomstallokeringen. Inkomsten allokeras istället till den person som utfört prestationen. Frågan om en prestation utförts har även betydelse för avgränsning av inkomstslaget tjänst. Slutsatsen ligger i linje med att inkomstallokering respektive bedömning av inkomstslag är bedömningar av likartat slag.

Om inkomsten allokeras till en fysisk person är det även fråga om inkomsten faller inom inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst. För att en inkomst ska kunna härledas till inkomstslaget näringsverksamhet, krävs att den härrör från förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Val av inkomstslag beror alltså på hur influencern bedriver sin verksamhet. Om inkomsten inte kan härledas till inkomstslaget näringsverksamhet, är det fråga om inkomsten ska tas upp som inkomst av tjänst. Till inkomstslaget tjänst hör ersättningar på grund av en utförd prestation. Även inkomster från hobbyverksamhet beskattas i inkomstslaget tjänst. För att avgöra om en inkomst faller inom inkomstslaget tjänst måste inkomstslaget avgränsas. För att avgränsa inkomstslaget, måste det definieras vad som utgör en utförd prestation. Förmåner som utgått som ersättning för arbete utfört i predikoverksamhet respektive för Den världsvida Orden av Jehovas vittnen räkning har beskattats som inkomst av

tjänst. Av de båda avgörandena framgår att ersättningar kopplade till utfört arbete även utanför rena anställningsförhållanden beskattas.

Viss ledning kring vad som motsvarar en utförd prestation kan sökas i praxis rörande stipendium och s.k. remuneratoriska gåvor, där begreppet *ersättning på grund av arbetsprestation* definierats vidare för att dra en gräns mellan skattepliktiga inkomster och skattefria gåvor. Gränsdragningen mellan inkomst och gåva är därav av betydelse för avgränsning av inkomstslaget tjänst. I följande avsnitt behandlas därför den skatterättsliga definitionen av gåva (*avsnitt 4.3*), för att sedan behandla gränsdragningen mellan inkomst och gåva (*avsnitt 4.4*), bland annat med hjälp av praxis rörande stipendium och remuneratoriska gåvor.

4.3 Begreppet gåva

En gåva som ges utan krav på motprestation är skattefri för mottagaren, 8 kap. 2 § IL. I motsvarande mån är gåvor inte avdragsgilla för givaren, vilket jag kommer att återkomma till i *kapitel 5*. Det finns ingen legaldefinition av begreppet gåva, varken inom civilrätt eller skatterätt. Gränsdragningen mellan benefika respektive onerösa transaktioner ur ett skatterättsligt perspektiv har behandlats av exempelvis Bergström och Silfverberg, med hänvisningar till civilrättslig litteratur.¹¹⁷ Normalt ska rättshandlingar ges samma innebörd inom skatterätt som inom civilrätt. Undantag ska göras om det finns ett särskilt skatterättsligt rättsläge.¹¹⁸

4.3.1 Gåvorekvisit

Även om det inte finns någon legaldefinition av begreppet, finns det dock vissa gemensamma rekvisit som alltid förekommer när gåva föreligger, nämligen *förmögenhetsöverföring*, *frivillighet* och *gåvoavsikt*.¹¹⁹ Bengtsson har uttryckt ”[...] att en frivillig förmögenhetsöverföring, som är medveten från båda parter sida, i regel är en gåva i lagens mening; sedan

¹¹⁷ De båda författarna hänvisar flitigt till Bengtssons artikel 'Om gåvobegreppet i civilrätten', SvJT 1962 s. 689.

¹¹⁸ RÅ 1989 ref. 62 I och II; Grosskopf & Grönfors (1990), SN s. 353.

¹¹⁹ Englund & Silfverberg (2001) s. 104.

kan den närmare gränsdragningen diskuteras med hänsyn till transaktionens beskaffenhet och vilken typ av gåvoregler det är fråga om att tillämpa.”¹²⁰ Bergström menar att det finns en minsta gemensam nämnare för alla gåvosituationer. Han menar att gåvobegreppets gemensamma drag är ”[...] en frivillig förmögenhetsöverföring, som båda parter är medvetna om [...].”¹²¹ Vad som närmare avses med *medvetenhet* och vilken betydelse eventuell omedvetenhet ska tillmätas framgår dock inte, varken av Bengtssons eller Bergströms gåvodefinition.

4.3.1.1 Förmögenhetsöverföring

Rekvisitet förmögenhetsöverföring innebär enkelt uttryckt att gåvotagaren ska berikas på givarens bekostnad.¹²² I den utsträckning som det förekommer fullgoda motprestationer är detta rekvisit inte uppfyllt.¹²³ Förmögenhetsöverföringen blir då neutraliserad. Om prestationerna inte är likvärdiga är det svårare att avgöra om det är fråga om gåva eller ej eller om det är fråga om blandat fång. Bedömningen får göras utifrån en samlad värdering av föreliggande omständigheter.¹²⁴

4.3.1.2 Frivillighet

Med rekvisitet frivillighet ”[...] brukar förstås att givarens prestation inte skall grundas på någon förpliktelse.”¹²⁵ Kravet på frivillighet är inte uppfyllt om givaren kan rikta ett rättsligt anspråk mot mottagaren, eller om mottagaren har en rättslig förpliktelse att prestera.¹²⁶

4.3.1.3 Gåvoavsikt

Det tredje rekvisitetet är att givaren skall ha gåvoavsikt. Den benefika avsikten är svårbedömd, vilket förklaras av att bedömningen torde vara subjektiv. Utvecklingen tycks ha gått mot att bedöma gåvoavsikt utifrån

¹²⁰ Bengtsson (1962), SvJT s. 694.

¹²¹ Bergström (1978) s. 79.

¹²² Silfverberg (1992) s. 16.

¹²³ Bjuvberg (2007), SN s. 107.

¹²⁴ Silfverberg (1992) s. 18 f.

¹²⁵ Ibid. s. 19.

¹²⁶ Englund & Silfverberg (2001) s. 106.

objektiva hållpunkter, men det finns ingen enhetlig uppfattning i doktrinen.¹²⁷

Bjuvberg är av uppfattningen att s.k. sponsringsavtal alltid ingås på affärsmässiga grunder. När sponsring är kommersiellt betingad, saknas gåvoavsikt hos det sponsrande företaget. Det är en grundläggande princip vid beskattningen av företag att det är företagen själva som gör den affärsmässiga bedömningen av om ett affärsförhållande ska inledas eller inte. Det står dessutom företag fritt att göra dåliga affärer utan att för den sakens skull mista sin avdragsrätt.¹²⁸

4.3.2 Gåva till näringsverksamhet

Lagrummet 8 kap. 2 § IL som stadgar gåvors skattefria karaktär är av generell karaktär och inskränker sig inte till visst inkomstslag. Att skattefrihet vid gåva gäller alla skattskyldiga följer därav direkt av lagtexten.¹²⁹

I praxis har bidrag som en jordbrukare erhöll från en stiftelse i s.k. odlingspremie bedömts som skattefri gåva. Det förelåg inte något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan jordbrukaren och stiftelsen, och bidragen bedömdes vara rent benefika.¹³⁰ I den skatterättsliga litteraturen har rättsfallet kommenterats med att majoriteten verkade ansett att premierna var rent benefika (ett i efterhand utbetalat stipendium), medan minoriteten tycktes ha uppfattat vissa kontraktuella inslag (ersättning för utförd prestation) i premieutbetalningarna.¹³¹ Melz har anfört att han delar majoritetens uppfattning. Även näringsidkare måste kunna uppbära skattefria medel. Det skattepliktiga området får enligt Melz istället avgränsas med det skatterättsliga inkomstbegreppets *allmänna prestationsrekvisit*.¹³²

¹²⁷ Silfverberg (1992) s. 21 ff.

¹²⁸ Bjuvberg (2007), SN s. 107.

¹²⁹ Andersson m.fl. (2018), kommentaren till 8 kap 2 § IL.

¹³⁰ RÅ 1994 ref. 90.

¹³¹ von Bahr & Thorell (1995), SN s. 309 f.

¹³² Melz (1995), SN s. 293.

Anslag från en stiftelse som på vissa villkor betalades till en ideell förening för att täcka avdragsgilla utgifter i föreningens näringsverksamhet ansågs inte utgöra skattefria gåvor. Utbetalningarna hade visserligen betydande benefika inslag och var av engångskaraktär. Föreningen hade emellertid godtagit uppställda villkor och på så sätt förbundit sig att uppfylla dem. Medlen betalades för att täcka avdragsgilla utgifter hos föreningen. Mot denna bakgrund ansågs medlen utgöra skattepliktig inkomst i föreningens näringsverksamhet.¹³³ SRN har ansett att frivilliga förmögenhetsöverföringar som flutit in på en företagsledares konto från personer som tagit del av företagsledarens videoframträdanden på en webbplats inte utgjort skattefria gåvor. I målet var det ostridigt att betalningarna var en *direkt följd* av de visningar som företaget tillhandahöll, vilket innebar att det fanns brister i gåvoavsikten. Inkomsterna var därför skattepliktiga i bolagets näringsverksamhet.¹³⁴

SRN har vidare i förhandsbesked, som senare undanröjdes av HFD, ansett att en stiftelses inkomster utgjort skattefria gåvor till den del som de avsåg ersättning för klimatkompenserande åtgärder. Stiftelsens verksamhet finansierades dels genom gåvor och bidrag, dels genom att stiftelsen ingick avtal med företag om att plantera träd för att kompensera företags utsläpp av växthusgaser. SRN konstaterade att i praxis har kostnader för tjänster av motsvarande slag träffats av avdragsförbudet för gåvor. I den mån tjänsterna inte bedömdes avdragsgilla för givaren, bedömdes inkomsterna som stiftelsen erhöll som skattefria gåvor.¹³⁵ HFD undanröjde förhandsbeskedet med hänvisning till att frågeställningarna i målet var av allmän karaktär och inte av det slag att det fanns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande.¹³⁶ Argumenten som framfördes i förhandsbeskedet får därför sägas ha mycket begränsad auktoritet.

¹³³ HFD 2012 ref. 51.

¹³⁴ SRN dnr 85-15/D.

¹³⁵ SRN dnr 118-16/D.

¹³⁶ HFD 2018 ref. 35.

4.4 Gränsdragning mellan inkomst och gåva

I följande avsnitt kommenteras gränsdragningsproblematiken mellan beskattningsbara inkomster och skattefria gåvor. Inledningsvis behandlas det skatterättsliga inkomstbegreppet allmänna prestationsrekvisit i *avsnitt 4.4.1*. Ledning för vad som utgör en utförd prestation söks sedan i praxis kring stipendium och remuneratoriska gåvor, vilket behandlas i *avsnitt 4.4.2* respektive *4.4.3*. Gränsdragningsproblematiken mellan inkomster och gåva för influencers inkomster i form av gåvor och varuprover kommenteras särskilt i *avsnitt 4.4.4*.

4.4.1 Inkomst på grund av utförd prestation

Inkomst av tjänst definieras som inkomst på grund av *utförd prestation*.¹³⁷ Inkomst kan, även om den kan hänföras till något av inkomstslagen, vara skattefri om den uttryckligen har undantagits från skatteplikt.¹³⁸ Tävlingsvinster är under vissa förutsättningar skattefria, 8 kap. 4 § IL. Tävlingsvinst som hänför sig till anställning eller uppdrag är dock inte skattefri enligt första strecksatsen. Olika tävlingsvinster där den skattskyldige utfört någon form av *prestation* för att erhålla pris hänförs till det inkomstskattepliktiga området.¹³⁹ I praxis från år 1912 har dock Nobelpris ansetts skattefritt hos mottagaren Selma Lagerlöf.¹⁴⁰ Den primära grunden för skattefrihet var visserligen att förvärvssyfte saknades, och något sådant krav upprätthålls inte längre. Skattefriheten motiveras dock också med att pristagarna inte utfört prestationen i syfte att erhålla pris då någon prestation gentemot givaren överhuvudtaget inte hade utförts. Jämförelse

¹³⁷ Prop. 1989/99:110 s. 305 ff.

¹³⁸ Lodin m.fl. (2019) s. 64.

¹³⁹ Ibid. s. 70.

¹⁴⁰ RÅ 1912 ref. 145. Anmärkningsvis avgjordes målet med en s.k. 3-2-dom i HFD. Avgörandet har visserligen tillkommit före skattereformen 1991 då skattebasen utvidgades, vilket medför att avgörandets relevans i nutid kan ifrågasättas. När avgörandet meddelades krävdes det förvärvssyfte för att belöningar för utförda prestationer skulle kunna beskattas. Något sådant krav upprätthålls inte idag, exempelvis beskattas inkomst från hobbyverksamhet i inkomstslaget tjänst. Lodin m.fl. har emellertid hänvisat till avgörandet som aktuellt, se Lodin m.fl. (2019) s. 72 f., varför jag bedömer att avgörandet har relevans även idag.

kan därför ske med stipendier och liknande bidrag, som även idag är undantagna från beskattning.¹⁴¹

4.4.2 Stipendium

Ett visst utrymme för skattefrihet trots att en prestation utförts finns även om inkomsten har karaktär av stipendium. Prestationen är då dock inte riktad mot den som utger stipendiet.¹⁴² Att stipendium för utbildning och andra ändamål under vissa förutsättningar är skattefria stadgas särskilt i 8 kap. 5 § IL. Stipendium definieras inte uttryckligen i IL, men av förarbeten framgår att *"[m]ed stipendium avses ett bidrag till en fysisk person som utges för mottagarens utbildning eller för att stödja en verksamhet som mottagaren bedriver eller planerar att starta."* Begreppet omfattar inte vad som skatterättsligt är gåva och inte heller vad som ses som ersättning för arbete för utgivarens räkning.¹⁴³ Att även stipendier för andra ändamål än utbildning är skattefria infördes för att undvika att stipendier skulle komma att hänföras till inkomstslaget tjänst efter 1991 års skattereform då inkomstslaget vidgades.¹⁴⁴ Gällande stipendium sker alltså två intressanta gränsdragningar, dels gentemot arbetsersättning, dels gentemot gåva. Utmärkande för stipendier är i regel den benefika avsikten och att det utgår utan krav på motprestation från mottagaren. Utgivare av stipendier torde dock ofta antingen sakna gåvoavsikt gentemot mottagaren eller inte utge stipendiet frivilligt. När en stiftelse lämnar stipendium, sker det normalt för att främja ett syfte som enligt stiftelseförordnandet styr stiftelsens verksamhet. Utbetalandet är då snarare ett infriande av förpliktelse än en frivillig betalning.¹⁴⁵

Det finns en rikhaltig praxis rörande huruvida stipendium är skattepliktiga eller skattefria. Bidrag ur Albert Bonniers stipendiefond till författaren Pär Lagerkvist var skattefritt när det delades ut bland inte enbart Bonniers

¹⁴¹ Lodin m.fl. (2019) s. 72 f.

¹⁴² Ibid. s. 119.

¹⁴³ Prop. 1990/91:54 s. 180.

¹⁴⁴ Lodin m.fl. (2019) s. 71.

¹⁴⁵ Eriksson (1992), SN s. 144 f.

författare.¹⁴⁶ ”Arbetsstipendium” utgivet av Albert Bonniers förlag som utgavs med syfte att möjliggöra fullbordande av skönlitterärt arbete till författare som utgavs av förlaget beskattades emellertid.¹⁴⁷ Stipendium från arbetsgivaren till en sjuksköterska som utbildade sig till läkare var skattepliktigt. Ersättningen ansågs vara en förmån som utgått på grund av anställningen, främst med tanke på att arbetsgivaren torde ha beräknat en framtida nytta av att sjuksköterskan genomförde utbildningen.¹⁴⁸ Stipendium som en allsvensk damfotbollsspelare erhöll från Svenska Fotbollsförbundet har ansetts vara skattefritt stipendium. Fotbollsspelaren fick inga ytterligare åtaganden gentemot förbundet i egenskap av stipendiat, och hon ansågs inte utföra något sådant arbete för förbundet som innebar att stipendiet förlorade sin karaktär som skattefritt.¹⁴⁹ Bidrag som en enskild näringsidkare erhöll från en stiftelse för att färdigställa en dokumentärfilm ansågs utgöra skattefritt stipendium. Stiftelsen som utgav bidraget ställde villkor att dokumentärfilmen skulle färdigställas och visas i Norge. I övrigt stod det mottagaren fritt att använda bidraget på det sätt som han själv fann lämpligt för att färdigställa dokumentärfilmen. HFD bedömde att bidraget inte kunde anses vara ett villkorat stöd avsett att täcka avdragsgilla kostnader i näringsverksamheten, och stipendiet var därför skattefritt.¹⁵⁰

4.4.3 Remuneratorisk gåva

Remuneratoriska gåvor faller utanför det skatterättsliga gåvobegreppet. Remuneratoriska gåvor kännetecknas av att det är fråga om gåvor som ges till någon som ersättning för att denne utfört arbete eller någon annan *prestation*.¹⁵¹ Sådana gåvor inkomstbeskattas i regel, särskilt om gåvan har samband med ett anställningsförhållande.¹⁵²

¹⁴⁶ RÅ 1936 ref. 55.

¹⁴⁷ RÅ 1962 ref. 24.

¹⁴⁸ RÅ 81 1:22

¹⁴⁹ RÅ 2004 ref. 33.

¹⁵⁰ HFD 2014 ref. 21.

¹⁵¹ Bergström (1978) s. 78.

¹⁵² Englund & Silfverberg (2001) s. 108; RÅ 1974 A 1277.

När gåvor sker i situationer som har koppling till ett anställningsförhållande måste det avgöras genom en samlad bedömning om det ska ses som skattepliktig inkomst eller skattefri gåva. Bedömningen tar sikte på ”[...] om det uppgivna syftet, mot bakgrund av omständigheterna i övrigt, framstår som trovärdigt och kan läggas till grund för slutsatsen att överlåtelsen inte har skett som belöning för tidigare eller kommande arbetsprestationer.” Viktiga faktorer är relationen mellan parterna, syftet med överlåtelsen och gåvan eller förmånens värde.¹⁵³ Gåva från arbetsgivare kan betraktas som skattefri gåva. En omständighet som talar starkt för att gåva föreligger trots att det finns ett anställningsförhållande är om parterna är närstående.¹⁵⁴ Om gåva med hänsyn till omständigheterna inte haft till syfte att belöna den anställda för dennes arbetsprestationer sker inte inkomstbeskattning.¹⁵⁵ Penninggåvor och gratifikationer inkomstbeskattas dock i regel.¹⁵⁶ Detta gäller även om gåvan kommer från företag som har en ekonomisk gemenskap med arbetsgivaren.¹⁵⁷ Även gåva från arbetsgivaren som åtnjutits av närstående är inkomstskattepliktig när gåvan utgått på grund av arbetsprestation.¹⁵⁸

I praxis har förmån som utgått utan samband med arbetsgivare inte beskattats. Förmån från en stiftelse med ändamål att främja välfärd hos anställda hos en myndighet har inte beskattats som inkomst av tjänst när förmånen tillkommit anställd hos myndigheten. Att mottagarkretsen var begränsad till de som var anställda vid en viss myndighet var inte tillräckligt för att förmånen skulle kunna härledas till arbetsgivaren. Förmånen ansågs inte heller utgöra ersättning för prestation i annan inkomstgivande verksamhet, och beskattades därför inte.¹⁵⁹ En tandläkare som inte var anställd hos varken kommun eller hos landsting men som erhöll en subventionerad bostad från kommunen beskattades inte för förmånen som

¹⁵³ HFD 2017 ref. 38 I-III.

¹⁵⁴ RÅ 1989 ref. 21; HFD 2016 ref. 69.

¹⁵⁵ RÅ80 1:44; RÅ 2001 ref. 10.

¹⁵⁶ RÅ80 1:61; RÅ 1990 ref. 15; HFD 2017 ref. 38 I.

¹⁵⁷ RÅ83 1:73; RÅ 1997 ref. 1.

¹⁵⁸ RÅ 1988 ref. 30 II.

¹⁵⁹ RÅ 1999 ref. 41.

inkomst av tjänst, med motivering att anställningsförhållande saknades. Inkomsten kunde inte heller på annan grund ha anses som skattepliktig inkomst.¹⁶⁰

Även när det inte föreligger något egentligt anställningsförhållande kan en gåva anses utgöra skattepliktig inkomst. Lodin m.fl. har beskrivit att det vid reklamgåvor till kändisar torde finnas brister i den benefika avsikten. Om företaget avser att använda gåvan i sin reklamkampanj föreligger inte någon egentlig gåva.¹⁶¹ Andersson m.fl. har dessutom uttryckt att mottagaren i sådana fall förväntas utföra en motprestation, nämligen att använda produkten.¹⁶²

4.4.4 Analys: Gränsdragning mellan inkomst och gåva för influencers

För att avgöra om influencers inkomster av gåvor och varuprover är skattepliktiga inkomster eller ej, måste det beskattningsbara området avgränsas. Från det inkomstskattepliktiga området undantas inledningsvis gåvor, som är skattefria. När influencers mottar gåvor och varuprover som ett led i marknadsföringsformen *influencer marketing* går det att starkt ifrågasätta givarens gåvoavsikt. Eftersom produkterna skickas som ett led i marknadsföring har givaren snarare en affärsmässig avsikt. Transaktionerna kan i sådant fall inte betraktas som gåvor. Andersson m.fl. har anfört att kändisar som mottar reklamgåvor förväntas utföra en motprestation, nämligen att använda produkten.¹⁶³ Sådan förväntan innebär att gåvoavsikt saknas hos givaren, vilket medför att gåvorekvisiten inte är uppfyllda. I Bengtssons civilrättsliga definition av gåvor¹⁶⁴ ingår att båda parterna ska vara *medvetna* om förmögenhetsöverföringen. Att båda parterna ska vara medvetna om förmögenhetsöverföringen ingår också i Bergströms

¹⁶⁰ RÅ 1976 ref. 131 II.

¹⁶¹ Lodin m.fl. (2017) s. 92. Anmärkningsvis finns motsvarande kommentar dock inte med i senare upplaga, jämför Lodin m.fl. (2019).

¹⁶² Andersson m.fl. (2018), kommentaren till 8 kap 2 § IL.

¹⁶³ Ibid.

¹⁶⁴ Se avsnitt 4.3; Bengtsson (1962), SvJT s. 694.

skatterättsliga definition av gåvobegreppet.¹⁶⁵ Att parterna ska vara medvetna om förmögenhetsöverföringen torde enligt min mening avse att parterna ska vara medvetna om att mottagaren berikas på givarens bekostnad, vilket innebär att både givaren och mottagaren ska vara medvetna om att det inte finns något krav på motprestation.

Om en mottagen gåva eller ett varuprov inte kvalificerar sig som skattefri gåva, uppstår frågan om inkomsten är skattepliktig. Inkomstslaget tjänst fångar upp de inkomster som inte hör till inkomstlagen kapital eller näringsverksamhet. I förarbete anges att inkomstslaget emellertid inte ska fungera som generell uppsamlingsplats, det kan finnas inkomster som inte utgör skattefri gåva men inte heller omfattas av något inkomstslag, vilket torde innebära att sådana inkomster undgår inkomstbeskattning. Utrymmet för inkomster som varken utgör skattefri gåva eller omfattas av något inkomstslag alls, torde emellertid vara mycket litet. Varken i förarbeten, doktrin eller praxis nämns några uttryckliga exempel på sådana inkomster. Emot det synsättet talar den smala men tydliga lucka som lämnats i förarbetena till inkomstskattelagen. Om lagstiftarens mening var att inkomstslaget tjänst ska fungera som *generell uppsamlingsplats*, hade lagstiftaren troligtvis också formulerat sig på så vis i förarbetena. För att uppfylla legalitetsprincipen, ingen skatt utan lag, ställs också krav på att en inkomst ska kunna hänföras till ett inkomstslag för att kunna beskattas. Anmärkningsvis har dock inkomstslaget beskrivits ha karaktären som *restinkomstslag* i senare förarbeten, vilket indikerar att inkomstslaget kan komma att omfatta alla slags inkomster som inte uttryckligen undantagits från beskattning.

Inkomst av tjänst definieras i förarbeten som inkomst på grund av *utförd prestation*.¹⁶⁶ Ledning för vad som utgör en utförd prestation kan sökas i praxis rörande remuneratoriska gåvor, där en gränsdragning mellan skattepliktig inkomst och skattefri gåva skett. Gränsdragningen tar sikte på

¹⁶⁵ Se avsnitt 4.3; Bergström (1978) s. 79.

¹⁶⁶ Se prop. 1989/90:110 s. 307.

”[...] om det uppgivna syftet, mot bakgrund av omständigheterna i övrigt, framstår som trovärdigt och kan läggas till grund för slutsatsen att överlåtelsen inte har skett som belöning för tidigare eller kommande arbetsprestationer.”¹⁶⁷ Utifrån den enskilda situationen går det att diskutera om de aktuella överlåtelseerna skett som belöning för tidigare eller kommande arbetsprestationer och om gåva därför ska bedömas som remuneratorisk. Praxis indikerar dock att så förmodligen enbart sker vid gåvor utan krav på motprestation när det finns ett historiskt avtal mellan influencern och det överlåtande företaget. Syftet med gåvan kan i den situationen vara att belöna influencern för tidigare arbetsprestation. Gåva som utgått som belöning för tidigare arbetsprestation har i praxis ansetts som remuneratorisk, och därför beskattats. Förmåner som utgått utan samband med arbetsgivare har inte beskattats när förmånen inte heller ansetts som ersättning för prestation i annan inkomstgivande verksamhet. En tolkning där gåva bedöms som remuneratorisk, och därmed skattepliktig, med anledning av att överlåtaren kan ha en *förhoppning* eller *förväntan* om kommande motprestation är enligt min mening alltför långtgående. Avgörande är därav om gåva kvalificerar sig som ersättning för *utförd prestation* eller ej.

Ledning för hur inkomst på grund av utförd prestation definieras kan även sökas i praxis kring stipendium och tävlingsvinster. Stipendium omfattar inte vad som skatterättsligt är att se som gåva och inte heller vad som ses som ersättning för arbete för utgivarens räkning. Ersättning som utgått som förmån på grund av anställning har hänförts till det inkomstskattepliktiga området. Stipendium som utdelats utan *krav på motprestation* har inte beskattats. Att vissa *villkor* ställts upp har inte medfört att stipendium förlorat karaktär som skattefritt. Även olika slags tävlingsvinster där den skattskyldige utfört någon form av *prestation* för att erhålla priset har hänförts till det inkomstskattepliktiga området. I praxis från år 1912 har Selma Lagerlöf inte beskattats för mottagandet av Nobelpris. En prestation hade visserligen utförts, men inte med syfte att tilldelas Nobelpris. Någon

¹⁶⁷ Se HFD 2017 ref. 38 I-III.

prestation mot givaren hade inte heller utförts.¹⁶⁸ Anmärkningsvis har en utvidgning av inkomstslaget tjänst skett sedan avgörandet kom. Avgörandet torde dock vara aktuellt gällande gränsdragningen kring utförd prestation.¹⁶⁹ Om det faktum att en influencer producerar innehåll på sociala medier kan bedömas som en utförd prestation kan diskuteras. Prestationen skulle i sådana fall bestå av att innehåll skapats på sociala medier, oaktat att det inte riktat sig mot någon specifik mottagare. Beskattning har visserligen skett vid gåvor i samband med videoframträdanden, men det var då ostridigt att donationerna var en *direkt följd* av de visningar tillhandahölls.¹⁷⁰ Jag bedömer det därför som osäkert om innehållsskapande på sociala medier generellt kan medföra att det *allmänna prestationsrekvisitet* är uppfyllt. Om en influencer ändå kan anses ha utfört en prestation enbart genom att skapa innehåll på sociala medier är min mening att jämförelse kan ske med praxis rörande Nobelpriset. Även om en prestation kan sägas ha utförts har prestationen inte utförts för att få gåvor och varuprover från den specifika givaren. Med applicering av denna argumentation, ska influencers inkomster av gåvor och produkter utan krav på motprestation inte inkomstbeskattas.

Influencers som bedriver sin verksamhet som näringsverksamhet torde också kunna undgå beskattning om inkomst bedöms som skattefri gåva. Praxis har visat att även näringsidkare kan motta skattefria gåvor.¹⁷¹ Det inkomstskattepliktiga området får enligt Melz även för näringsidkare avgränsas med det skatterättsliga inkomstbegreppets allmänna prestationsrekvisit.¹⁷² Det innebär att om en inkomst inte kan anses härröra från utförd prestation, torde den inte heller kunna beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Med anledning av att exempel saknas förarbeten, doktrin och i praxis tillkommen efter år 1912 och att inkomst på grund av utförd prestation tycks fungera som en generell uppsamlingsplats, bedömer jag det som osannolikt

¹⁶⁸ Se RÅ 1912 ref. 145.

¹⁶⁹ Se kommentaren i fotnot 140.

¹⁷⁰ Se SRN dnr 85-15/D.

¹⁷¹ Se RÅ 1994 ref. 90.

¹⁷² Se Melz (1995), SN s. 293.

att influencers inkomster av gåvor och varuprover, som inte är att klassificera som skattefri gåva, ändå skulle undgå beskattning med anledning av att inkomsten inte går att hänföra till något inkomstslag.

4.5 Vad är det värt?

Med anledning av att jag i tidigare avsnitt bedömt att det är sannolikt att influencers inkomster av gåvor och varuprover är att anse som skattepliktiga inkomster, finns det anledning att beröra hur inkomsterna skall värderas. Inledningsvis behandlas i *avsnitt 4.5.1* frågan om bristande samtycke till inkomst har någon betydelse för inkomstbeskattningen. I *avsnitt 4.5.2* behandlas värderingsnormerna för inkomst i annat än kontanta medel. I *avsnitt 4.5.3* kommenteras värdering av influencers inkomster särskilt.

4.5.1 Ofrivillig inkomst

Influencers kan komma att motta olika slags inkomster utan föregående samtycke.¹⁷³ Av pressmeddelande från Skatteverket har det framgått att beskattning ska ske, oavsett om influencern samtyckt till att motta en produkt eller inte.¹⁷⁴ Skatteverket har vidare uttryckt att beskattning inte sker om mottagen vara returneras. Beskattning ska inte heller ske i de fall där erhållen vara uppenbart saknat värde för mottagaren både privat och i verksamheten, och inte heller använts för något ändamål.¹⁷⁵

I praxis har det faktiska åtnjutandet av förmån beaktas vid inkomstbeskattning. Själva möjligheten att utnyttja kostförmån när detta uppenbarligen inte skett har inte beskattats. Målet rörde en anställd som erhöll kostförmån i form av husmanskost, men inte utnyttjade denna möjlighet eftersom hon var vegetarian. Att möjlighet att utnyttja kostförmån fanns utgjorde inte tillräckligt skäl för att beskatta en skattskyldig för kostförmån, under förhållanden där det var ostridigt att möjligheten inte

¹⁷³ Se avsnitt 1.1 och avsnitt 3.1.2.

¹⁷⁴ Skatteverkets pressmeddelande 2019-04-17 'Dags att deklarerera för influerare, youtubers och gamers'.

¹⁷⁵ Skatteverket, Rättslig vägledning 'Internetinkomster m.m.'.

nyttjats.¹⁷⁶ När det gäller förmåner i form av dispositionsrätt ska det dock anmärkas att beskattning skett baserat på dispositionsrätt och inte på det faktiska nyttjandet.¹⁷⁷

Att förmån ska ha *åtnjutits* för att vara skattepliktig framgår av att det i 11 kap. 1 § IL stadgas att beskattning sker av vad som *erhållits*, i kombination med 10 kap. 8 § IL där det framgår att beskattning sker då en inkomst kan *disponeras* eller på annat sätt har kommit den skattskyldige *till del*.¹⁷⁸

4.5.2 Värdering av inkomst

I följande avsnitt kommer värderingsnormer för inkomst i annat än kontanta medel behandlas. Inledningsvis behandlas huvudregeln att värdering ska ske till marknadsvärdering i *avsnitt 4.5.2.1*. Vidare behandlas värdering med tillämpning av försiktighetsprincip i *avsnitt 4.5.2.2*.

4.5.2.1 Värdering till marknadsvärdet

Inkomst i annat än kontanta medel ska som huvudregel värderas till marknadsvärdet, 61 kap. 2 § första stycket IL. Med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om denne själv hade skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning. Värderingsnormen grundas i inbesparandet av personliga levnads-kostnader.¹⁷⁹

4.5.2.2 Värdering med försiktighetsprincip

Utgångspunkten är att värdet av en förmån ska värderas utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip, och utan hänsyn till mottagarens ekonomiska och sociala situation.¹⁸⁰ Lodin m.fl. har dock anfört att det kan

¹⁷⁶ RÅ 1992 ref. 108.

¹⁷⁷ RÅ 2002 ref. 53.

¹⁷⁸ Lodin m.fl. (2019) s. 126.

¹⁷⁹ Ibid. s. 127.

¹⁸⁰ Prop. 1989/90:110 s. 655.

vara motiverat att tillämpa en slags försiktighetsprincip vid värderingen då den skattskyldige inte fritt kunnat välja formen för vederlaget.¹⁸¹

I praxis har det inte tagits hänsyn till den skattskyldiges individuella förhållanden vid värdering av förmåns värde.¹⁸² HFD har även i senare praxis uttalat att förmånens värde ska beräknas till ett på strikt objektiva grunder uppskattat marknadsvärde. Hänsyn ska inte tas till mottagarens ekonomiska eller sociala situation vid värderingen av olika slags naturaförmåner. I målet togs skattepliktigt värde av tävlingsvinst i form av en resa till Rio De Janiero upp till det värde som den skattskyldige hade kunnat erhålla om hon hade bjudit ut den vunna resan till försäljning på marknaden, vilket dock normalt understiger det pris som resan betingar hos researrangören.¹⁸³

4.5.3 Analys: Värdering av influencers inkomster

Det finns ingenting i varken lagtext, förarbeten, praxis eller doktrin som ger ledning kring om det krävs samtycke från mottagaren av en inkomst att inkomsten ska kunna inkomstbeskattas. Det torde enligt min mening bero på att företeelsen att dyrbara gåvor och varuprover skickas ut som ett led i marknadsföring, utan krav på motprestation samt utan föregående samtycke är en ny företeelse. Tidigare har inkomster i princip uteslutande förekommit i olika slags avtalsförhållanden. Eftersom det är en ny företeelse, har lagstiftaren inte tagit höjd för denna typ av inkomster. Vanligtvis torde det inte vålla några större svårigheter att avstå från en önskad inkomst. Skatteverkets förhållningssätt är att influencers skall beskattas för denna typ av inkomster, om varan inte returneras till avsändaren. Returnering innebär ett avstående från inkomsten, som dock kan vålla både besvär och kostnader för den skattskyldige. Det går att ifrågasätta rimligheten i att behöva

¹⁸¹ Lodin m.fl. (2017) s. 103. Jämför dock Lodin m.fl. (2019), s. 128, där det endast uttrycks att i vissa fall kan särskilda omständigheter beaktas vid värderingen av en förmåns värde.

¹⁸² RÅ84 1:40 I och II.

¹⁸³ RÅ 1996 ref. 75.

investera tid och pengar i att returnera ofrivilliga inkomster i form av produkter för att undgå beskattning.

Skatteverket har vidare uttryckt att beskattning inte ska ske i de fall där erhållen vara uppenbart saknat värde för mottagaren både privat och i verksamheten, och inte heller använts för något ändamål. Förhållningssättet torde grunda sig i att det faktiska åtnjutandet av inkomst beaktats i praxis. I refererad praxis var det dock ostridigt att förmånen inte åtnjuts.¹⁸⁴ I linje med att Skatteverket har bevisbördan för intäkter, torde Skatteverket också ha bevisbördan för att inkomsten inte uppenbart saknat värde för mottagaren både privat och i verksamheten, och inte heller använts för något ändamål. Det torde dock inte vara ovanligt att gåvor och varuprover är möjliga att antingen sälja vidare eller lotta ut till influencerns följare. Även om inkomsten kanske faktiskt inte åtnjuts, torde den inte uppenbart ha saknat värde både privat och i verksamheten i de fall när det är möjligt att sälja den vidare eller lotta ut den.

Det går att föra en diskussion kring hur influencers inkomster av gåvor respektive varuprover ska värderas. Lodin m.fl. har uttryckt att det kan vara motiverat att tillämpa en försiktighetsprincip vid värdering när den skattskyldige inte själv kunnat välja formen för vederlaget. Av ovan refererade praxis framgår dock att utrymmet för att tillämpa en försiktighetsprincip vid värderingen är begränsat. Argument framförda i prejudikat har större auktoritet än argument som bara framförts i doktrinen.¹⁸⁵ Värdering ska därför ske till marknadsvärdet.

Värderingsnormen att värdering ska ske till marknadsvärdet grundar sig i inbesparandet av personliga levnadskostnader. Det går att argumentera för att värderingen därför borde påverkas om något inbesparande inte sker, exempelvis för att influencern inte har nytta av en viss gåva eller visst varuprov. Förarbetena och praxis på området är dock mycket tydliga, det

¹⁸⁴ Se avsnitt 4.5.1; RÅ 1992 ref. 108.

¹⁸⁵ Se Lehrberg (2018) s. 108.

finns inte utrymme för att beakta den skattskyldiges individuella förhållanden vid värdering av förmåns värde, och värdering ska därför ske till marknadsvärdet. För egen del ser jag ingen anledning att framföra någon annan slags åsikt *de lege ferenda*. Utrymme att undgå beskattning finns i de fall där inkomsten antingen inte åtnjuts eller uppenbart saknat värde både privat och i verksamheten vilket torde vara tillräckligt för att influencers ska kunna undgå beskattning även om något inbesparande av privata levnadskostnader inte sker med anledning av att de inte har nytta av viss gåva eller visst varuprov.

5 Avdragsgillt för givaren

Kapitlet inleds i *avsnitt 5.1* med att det avdragsgilla området för kostnader berörs. Utgift för sponsring av influencers kan vara att klassificera dels som representation, dels som reklam, varför skillnaden mellan avdragsrätt för utgiftstyperna berörs i *avsnitt 5.2*. I *avsnitt 5.3* behandlas rättsläget för avdragsrätt för sponsring i förhållande till avdragsförbudet för gåvor. Uttagsbeskattning, som aktualiseras när kostnad inte är avdragsgill, behandlas i *avsnitt 5.4*. Avslutningsvis kommenteras avdragsrätt för sponsring av influencers särskilt i *avsnitt 5.5*.

5.1 Avdrag för att förvärva och bibehålla kostnader

Den som bedriver näringsverksamhet ska vid inkomstbeskattning dra av utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster, 16 kap. 1 § första stycket IL. Utgifter för gåvor får emellertid inte dras av, 9 kap. 2 § andra stycket IL. Avdrag kan dock vägras trots att gåvorekvisiten inte är uppfyllda, om det saknas tillräckligt samband mellan kostnaden i fråga och den bedrivna verksamheten.¹⁸⁶

Aktiebolags utgifter presumeras utgöra omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande.¹⁸⁷ Lodin m.fl. har uttryckt att det är upp till näringsidkaren att göra den *affärsmässiga bedömningen*, den skall inte göras av skattemyndigheter och domstolar. Det ska dock föreligga kausalitet mellan inkomsternas förvärvande och avdragsgilla utgifter, på så sätt att avdragsgilla utgifter ska ha syftat till att ge, eller verkligen ha gett inkomst.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Pålsson (2008) s. 24.

¹⁸⁷ RÅ 2000 ref. 31 I.

¹⁸⁸ Lodin m.fl. (2019) s. 78 f.

5.2 Representation och reklam

Kostnad för marknadsföring är avdragsgill om tillräckligt samband föreligger mellan en marknadsföringskostnad och den bedrivna verksamheten.¹⁸⁹ Utgift för sponsring kan vara att klassificera som utgift för representation eller utgift för reklam. I detta avsnitt ämnar jag därför att redogöra för praxis kring avdragsrätt för representations- respektive reklamkostnader.

5.2.1 Utgift för representation och reklamgåvor

Utgift för sponsring kan vara att klassificera som utgift för representation.¹⁹⁰ Vad som utgör representation definieras inte i IL. Representation kan antingen rikta sig utåt mot den skattskyldiges affärsförbindelser och liknande, eller inåt mot företagets personal. Utgifterna kan avse exempelvis mat, dryck, hotellrum och teaterbiljetter.¹⁹¹ Utmärkande för representationskostnader är ofta att någons levnadskostnader betalas. Den mot vilken representation utövas, förväntas ofta inte leverera någon direkt motprestation som ett resultat av representationen. Syftet med representation är ofta att skapa ett affärsklimat som är gynnsamt för den representerades verksamhet, en gynnsam atmosfär för inledande eller upprätthållande av affärsförbindelser.¹⁹² Utgifter för representation och liknande ändamål ska dras av bara om de har ett omedelbart samband med näringsverksamheten, 16 kap. 2 § IL. Exempel på situationer där omedelbart samband kan anses föreligga är större jubileer, invigningar, demonstrationer och dylikt där representation används som ett led i företagets marknadsföring.¹⁹³ Avdragsrätten för representation begränsas till skäligen kostnader i 16 kap. 2 § IL. Bestämmelsen är ett avsteg från principen att affärsmässiga bedömningar inte ska göras av skattemyndigheter och domstolar.¹⁹⁴ Anledningen till att avdragsrätten för representationskostnader är restriktiv

¹⁸⁹ Pahlsson (2008) s. 22.

¹⁹⁰ Pahlsson (2008) s. 23.

¹⁹¹ Andersson m.fl. (2019), kommentaren till 16 kap 2 § IL.

¹⁹² Pahlsson (2008) s. 116 f.

¹⁹³ Andersson m.fl. (2019), kommentaren till 16 kap 2 § IL.

¹⁹⁴ Lodin m.fl. (2019) s. 278.

är att lagstiftaren såg en stor risk för att avdrag annars skulle kunna komma att medges för vad som annars skulle vara att betrakta som levnadskostnader.¹⁹⁵

I praxis har gåva av en ambulans till affärskontakter har ansetts vara en ej avdragsgill representationsgåva. Bolagets verksamhet omfattade inte att tillverka och försälja ambulanser, vilket innebar att överlämnandet av ambulansen inte kunde klassificeras som en driftkostnad. Gåvan bedömdes vidare dels inte ha omedelbart samband med verksamheten, dels ansågs gåvan för dyrbar för att vara en avdragsgill representationsgåva.¹⁹⁶ Pålsson har anfört att prejudikatvärdet dock måste anses vara begränsat. Med bakgrund av att lång tid förflutit sedan avgörandet, och den allt viktigare roll som sponsring spelar, betraktar Pålsson avgörandet som ett avgörande *in casu*, ett udda gränsfall.¹⁹⁷

Vid sidan av avdragsrätten för representationskostnader har praxis kring avdragsrätt för reklamgåvor, vilket även benämnts som representationsgåvor utvecklats.¹⁹⁸ Avdrag för utgift för reklamgåva har godtagits för presentartiklar av förhållandevis ringa värde som givits till kunder.¹⁹⁹ I praxis från år 2001 har det framgått att en bedömning skall utgå från omständigheterna i det enskilda fallet. Sapa Profiler AB hade köpt in och gett bort diverse klädesplagg, ryggsäckar, termosar, guldpennor och Delicard. HFD anförde att om värdet på det bortgivna motsvarar reklamvärdet föreligger ingen gåva, och det saknas då förutsättningar för att tillämpa avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Vad som är ett beloppsmässigt godtagbart avdrag måste utgå från omständigheterna i det enskilda fallet. Sapa Profiler AB beviljades avdrag för kostnader för reklamgåvor av enklare slag och ringa värde, vars inköpspris uppgick till högst 350 kr inklusive mervärdesskatt.²⁰⁰

¹⁹⁵ Prop. 1963:96 s. 48 och s. 51.

¹⁹⁶ RÅ 82 1:9.

¹⁹⁷ Pålsson (2008) s. 117 f.

¹⁹⁸ Pålsson (2008) s. 114.

¹⁹⁹ RÅ 1967 Fi 437; RÅ 1970 Fi 16.

²⁰⁰ RÅ 2010 ref. 33.

5.2.2 Utgift för reklam

Det finns inga särskilda regler gällande avdragsrätt för reklam- och PR-kostnader, utan avdragsrätten vilar på regleringen i 16 kap. 1 § IL. I förarbeten har det ansetts obehövt att särskilt reglera avdragsrätten för reklamgåvor.²⁰¹ Principiellt ligger svårigheten i att bedöma om erforderligt samband föreligger mellan kostnaden och intäkternas förvärvade. Normalt syftar reklam till att skapa och förbättra avsättningsmöjligheter för företagets produkter. I sådant fall föreligger normalt den typ av samband mellan kostnaden och intäkternas förvärvade som krävs för avdragsrätt.²⁰²

Hur avdragsrätten är beskaffad för marknadsföringskostnader där sambandet mellan kostnaden och intäkternas förvärvade inte är lika tydligt behandlas i följande avsnitt (*avsnitt 5.3*) där avdragsrätt för sponsring i förhållande till avdragsförbudet för gåvor behandlas.

5.3 Avdrag för sponsring i förhållande till avdragsförbud för gåvor

I *avsnitt 4.2* har den skatterättsliga definitionen av gåvor behandlats. I det följande kommer jag att beskriva hur avdragsrätten för sponsring utvecklats i praxis, med utgångspunkt i avdragsförbudet för gåvor. Att utgifter för gåvor inte får dras av framgår av 9 kap. 2 § andra stycket IL. HFD har i praxis gällande avdragsrätt för sponsring i förhållande till avdragsförbudet för gåvor uttalat att alla former av gåvor torde kännetecknas av tre kumulativa rekvisit, *förmögenhetsöverföring*, *frivillighet* och *gåvoavsikt*.²⁰³

I praxis från HFD har det framgått att förutsättningarna för avdrag för kostnad enligt 16 kap. 1 § IL respektive avdragsförbudet för gåva enligt 9 kap. 2 § IL torde kunna vara för handen samtidigt. Som tidigare nämnts

²⁰¹ Prop. 1963:96 s. 23.

²⁰² Pahlsson (2008) s. 39.

²⁰³ RÅ 2000 ref. 31 I. Se även avsnitt 4.3.1 där gåvorekvisiten behandlas.

presumeras ett aktiebolags utgifter utgöra omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Nästa steg är därför att pröva om kostnaden omfattas av avdragsförbudet för gåvor.²⁰⁴ Eftersom både omkostnadskaraktär och gåvokaraktär enligt HFD:s bedömning kan vara för handen samtidigt, föreligger s.k. äkta regelkonkurrens. Avdragsförbudet för gåvor utgör emellertid *lex specialis* i förhållande till avdragsrätten för kostnader och problemet löstes genom att ge gåvoförbudet företräde med stöd av principen *lex specialis legi generali derogat*.²⁰⁵ Kritik har riktats mot lösningen i litteraturen från bland annat Pålsson och Ceije. Gåvor förutsätter gåvoavsikt, medan driftkostnader förutsätter att kostnaden är affärsmässigt motiverad. Om någonting är en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst torde det rimligtvis saknas gåvoavsikt. Situationen hade istället kunnat lösas genom tillämpning av *principen om kongruens mellan utgifter och inkomster*. Pålsson menar att om kongruens ska upprätthållas, måste referenspunkten för utgifternas relevans vara intäkterna och inte det subjekt som råkar svara för betalningen av dem.²⁰⁶

Min slutsats är att Pålsson menat att avdragsrätt för en kostnad ska baseras på om kostnaden bidragit till att generera intäkter och inte enbart på värdet av erhållna motprestationer. I senare praxis har avdrag medgetts för kostnader som varit *företagsekonomiskt motiverade och dessutom främjat avsättningen för företagets produkter*²⁰⁷, vilket kan anses vara ett steg mot att tillmäta principen om kongruens mellan utgifter och inkomster större betydelse.

5.3.1 Omkostnad och direkt motprestation

I praxis har avdrag godtagits för sponsring som motsvarats av *direkta motprestationer*. Procordia AB (Procordia), ett läkemedelsföretag, tecknade ett sponsoravtal med Kungliga Teatern AB (Operan). Företaget erhö

²⁰⁴ Ibid.

²⁰⁵ Pålsson (2008) s. 68; *Lex specialis legi generali derogat* innebär att *lex specialis*, speciallag, d.v.s. lag som reglerar ett speciellt *förhållande* har i händelse av kollision företräde framför *lex generalis*, lag av allmännare karaktär.

²⁰⁶ Pålsson (2008) s. 71 f.; Ceije (2014), SN s. 937.

²⁰⁷ Se avsnitt 5.3.3.2.

genom sponsoravtalet vissa motprestationer. Procordia fick exempelvis använda sig av sitt sponsorskap i sin marknadsföring, disponera Operan för fem egna föreställningar per år samt möjlighet att ordna olika former av mottagningar och egna evenemang, exempelvis galakvällar. Procordia erhöll dessutom utan extra kostnad sex biljetter på fasta platser med bästa placering, och därutöver tjugo biljetter till varje premiärföreställning på Operan. I anslutning till föreställningsverksamheten fanns möjlighet att i mån av tillgång disponera utrymmen för representation. HFD uttalade att rörande aktiebolag föreligger en klar presumtion för att dess utgifter har samband med intäkters förvärvande och bibehållande. Endast när det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande och bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning till 16 kap. 1 § IL. Därefter måste det emellertid tas ställning till om sponsorersättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor. Gåva föreligger inte i de fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen. Att gåvor inte är avdragsgilla utgör dock inget hinder mot att avdrag medges för reklam- och representationsgåvor. Att gåva i sådana fall inte föreligger beror dock snarare på att förmögenhetsöverföringen normalt är ringa, och att det finns ett påtagligt samband mellan gåvan och sponsorns näringsverksamhet.²⁰⁸ Genom att beakta förekomsten av motprestationer som ett kriterium för negativ avgränsning av gåvobegreppet, innebär det att HFD presumerade gåvoavsikt hos sponsorn varje gång motprestationer inte förekom eller om de inte motsvarade värdet av sponsorersättningen.²⁰⁹

Avdragsrätt kan bli aktuell även om det inte förekommer någon direkt motprestation, om det finns en stark anknytning mellan den egna verksamheten och den verksamhet som stöds. Sponsorersättningen ses då som en *indirekt omkostnad* i sponsorns verksamhet.²¹⁰ Även i fall där sponsorersättningen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom vara kommersiellt motiverad, innebär det inte i sig att

²⁰⁸ RÅ 2000 ref. 31 I.

²⁰⁹ Pålsson (2008) s. 69.

²¹⁰ RÅ 1976 ref. 127 I och II; RÅ 2000 ref. 31 I.

sponsringen förlorar sin karaktär av gåva. Procordia medgavs avdrag för belopp motsvarande värdet av de motprestationer som bolaget erhållit. Den del som mer allmänt ansågs stödja Operans verksamhet var att anse som gåva eftersom det saknades tillräcklig anknytning mellan Procordias och Operans verksamheter.²¹¹ Skatteverket uttalade efter Procordia-domen i ett ställningstagande att ”[o]m sponsringen endast är avsedd att ge sponsorn förbättrad image och goodwill är den att betrakta som gåva och därmed inte avdragsgill.”²¹² Skatteverkets tolkning får sägas vara restriktiv. HFD konstaterade att omständigheten att sponsringen resulterar i goodwill inte utesluter att en gåva ändå kan vara för handen, medan Skatteverkets ståndpunkt innebär att om sponsringen har till syfte att åstadkomma goodwill är den alltid att betrakta som gåva.²¹³

Munck-Persson kommenterade avgörandet i en artikel i SvSkT. Hon anförde att det inte är upp till fiskus att göra bedömningar av vad som är affärsmässigt för en näringsidkare, och att ett erlagt sponsringsbelopp därför automatiskt torde motsvara marknadsvärdet av avtalad motprestation. Gåva borde endast anses föreligga i undantagsfall, om det föreligger ett *uppenbart missförhållande* mellan sponsorns bidrag och avtalad motprestation.²¹⁴ Att det bör vara upp till företagen själva att göra affärsmässiga bedömningar samt att det är tillåtet för företag att göra dåliga affärer utan att för den sakens skull gå miste om avdragsrätt har även påpekats av Bjuvberg. Bedömningen av om gåvoavsikt föreligger ska avgöras utifrån objektivt iakttagbara förhållanden, och sponsringsavtal torde generellt sett alltid ingås på affärsmässiga grunder.²¹⁵

5.3.2 Indirekt omkostnad

Av *avsnitt 5.3.1* där Procordia-målet behandlades framgick att avdragsrätt kan bli aktuellt även om det inte förekommer någon direkt motprestation,

²¹¹ RÅ 2000 ref. 31 I.

²¹² Skatteverkets ställningstagande, dnr 130 702489-04/113.

²¹³ Pahlsson (2008) s. 73.

²¹⁴ Munck-Persson (2006), SvSkT s. 45 ff.

²¹⁵ Bjuvberg (2007), SN s. 107.

om det finns en *tillräckligt stark anknytning* mellan sponsorns verksamhet och den verksamhet som stöds. Sponsorersättningen ses då som en indirekt omkostnad i sponsorns verksamhet.²¹⁶ Tillräckligt stark anknytning ansågs föreligga när Falcon Aktiebolags (Falcon) sponsrade projekt med avsikt att rädda pilgrimsfalken med totalt 100 000 kr. Falcon fick enligt sponsoravtalet rätt att i bolagets marknadsföring framhålla att bolaget stöttat arbetet med att rädda pilgrimsfalken. Falcon har haft pilgrimsfalken som symbol sedan bryggeriet startades år 1896. Falcon anförde att de hade ett intresse av att stödja projektet för att erhålla reklam och PR och på så vis stärka företagets symbol och varumärke. Enligt HFD:s uppfattning förelåg en så pass stark anknytning mellan sponsorn och projektet med att rädda pilgrimsfalkar att Falcons bidrag inte träffades av avdragsförbudet för gåvor. Bidraget utgjorde en indirekt omkostnad i bolagets verksamhet och var därför avdragsgillt som driftkostnad.²¹⁷

I tidigare praxis har avdrag nekats om det saknats samband mellan sponsorns verksamhet och den verksamhet som stöds. Ett industriföretag nekades avdrag för bidrag till ett bruksmuseum på orten med hänvisning till att bidraget saknade sådant samband med industriföretagets verksamhet att det kunde anses utgöra en avdragsgill driftkostnad.²¹⁸ Tillräckligt stark anknytning ansågs dock föreligga i mål gällande avdrag för företag som tillverkade engångsförpackningar som bidrog till kampanjer mot nedskräpning. Under senare 1960-tal pågick en livlig opinionsbildning som kunde antas få påtagliga negativa effekter på försäljningen av bolagets produkter. Under sådana förhållanden var bolagets medverkan i nedskräpningskampanjer att se som ett led i bolagets förvärvsverksamhet, och kostnaderna utgjorde avdragsgilla driftkostnader. Bidrag till projekt av allmän natur utan direkt samband med bolagets förvärvsverksamhet ansågs däremot inte som avdragsgill driftkostnad.²¹⁹ Bolaget föreföll inte ha fått några direkta motprestationer. Avdragsrätten följde i detta fall istället av att

²¹⁶ RÅ 1976 ref. 127 I och II; RÅ 2000 ref. 31 I.

²¹⁷ RÅ 2000 ref. 31 II.

²¹⁸ RÅ 1977 Aa 4.

²¹⁹ RÅ 1976 ref. 127 I.

bolaget motverkade den ”*badwill*” som bolaget antogs ha bidragit till.²²⁰ Tillräckligt samband saknades däremot när en ekonomisk förening bidrog till en städaktion med argument att man var moraliskt förpliktad att motverka sin produktion och försäljning av varors bidrag till nedskräpning och uppkomst av miljöproblem.²²¹ En enbart moralisk förpliktelse kan inte skapa ett avdragsgrundande samband. Det är först när utgifterna *kan antas resultera i positiva effekter på sponsorns intäkter* som avdragsrätt kan föreligga.²²²

5.3.3 Avdrag för företagsekonomiskt motiverade kostnader

De senaste åren har det kommit två avgöranden gällande avdragsrätt för klimatkompensation²²³ som också är av betydelse för avdragsrätten för sponsring då de klargör gränsdragningen mellan avdragsgilla utgifter respektive icke-avdragsgilla gåvor.

Företag som producerar varor som medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp kan, beroende på karaktären av företagets produkter och vilken kundgrupp man vänder sig till, ha *företagsekonomiska skäl* till att stödja även globalt inriktade miljövårdande åtgärder. Sådana kostnader är då hänförliga till företagets avdragsgilla driftskostnader.²²⁴ I de fall där det saknats erforderligt samband mellan företagets verksamhet och utgifterna har utgifterna i äldre praxis bedömts som ej avdragsgilla.²²⁵

5.3.3.1 Saltå Kvarn-målet

Avdrag för klimatkompenserande åtgärd medgavs inte när motprestation inte erhöles och det saknades tillräcklig anknytning mellan sponsorns respektive den sponsrades verksamhet. Saltå Kvarn AB, som tillverkar ekologiska jordbruksprodukter, klimatkompenserade för sina transporter som ett led i företagets ekologiska profil. Företagets utgifter avsåg dels

²²⁰ Pahlsson (2008) s. 50.

²²¹ RÅ 1976 ref. 127 II.

²²² Pahlsson (2008) s. 51.

²²³ HFD 2014 ref. 62; HFD 2018 ref. 55.

²²⁴ RÅ 1976 ref. 127 I.

²²⁵ RÅ 1976 ref. 127 I och II.

ersättning till ett konsultföretag för analys och beräkning av klimatpåverkan av bolagets transporter, vilket ansågs avdragsgillt, dels förvärv av utsläppskrediter som skapade förutsättningar för plantering av träd i Uganda. Bolaget erhöll ingen motprestation för sina förvärv av utsläppskrediter och uppgav sig inte marknadsföra sina klimatkompenserande åtgärder på produkter eller annat sätt. Det fanns inte heller någon egentlig anknytning mellan bolagets verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen och bolaget fick därför inte göra avdrag för utgifterna.²²⁶

Lodin m.fl. anförde efter avgörandet i Saltå Kvarn-målet att HFD tycktes ha givit det skatterättsliga kostnadsbegreppet en snäv innebörd, medan inkomstbegreppet tycktes ha tolkats i vid bemärkelse.²²⁷ Ceije anförde i en artikel i SN att hon fann HFD:s konstaterande av att det saknades en stark anknytning mellan Saltå Kvarn och den sponsrades verksamhet mycket otillfredsställande. Rättsläget blev efter Saltå Kvarn-målet inte klarare. Trädplanteringen alternativt den faktiska klimatkompensationen i form av uppsugande av koldioxid torde gå att klassificera som en *direkt motprestation*. Det borde dessutom ha funnits möjlighet att medge avdrag inom ramen för den praxis som finns avseende *indirekta omkostnader*. HFD missade helt enkelt möjligheten att förtydliga praxis kring avdrag för indirekta kostnader. HFD valde dessutom att inte ytterligare förtydliga hur regelkonkurrensen mellan 16 kap. 1 § IL respektive 9 kap. 2 § IL ska lösas.²²⁸ Kritik har även riktats mot HFD:s avgörande från ett praktikerperspektiv, Martin Nilsson anförde i en artikel i SvSkT att domstolen ”[...] beaktade inte hållbarhetsfrågan, utan gjorde en bokstavs-trogen tolkning av gällande rätt. Detta trots att det givetvis hade varit möjligt att medge bolaget avdrag.”²²⁹

²²⁶ HFD 2014 ref. 62.

²²⁷ Lodin m.fl. (2017) s. 310.

²²⁸ Ceije (2014), SN s. 948.

²²⁹ Nilsson (2015), SvSkT s. 722.

5.3.3.2 Arlamålet

Avdrag för klimatkompensation har medgetts i senare praxis från HFD då det haft samband med företagets marknadsföring. Arla Foods AB hade ingått avtal om klimatkompensation med två olika företag. Avtalen innebar att företagen tillhandahöll klimatkompensation genom inköp och makulering av utsläppsrätter samt certifierad trädplantering i Afrika. Arla gavs rätt att i sin marknadsföring använda varumärkessymbolen ZeroMission, som visar att produkten är klimatkompenserad. Utgifterna uppgavs ha haft grund i de koldioxidutsläpp som företagets ekologiska produkter orsakat. Det belopp som Arla betalade uppgavs ha beräknats utifrån den mängd koldioxid som skulle klimatkompenseras. Utgifterna för klimatkompensation ansågs med hänvisning till 16 kap. 1 § IL kunna utgöra omkostnader för att förvärva och bibehålla inkomster. Utgifter av omkostnadskaraktär är avdragsgilla under förutsättning att de inte omfattas av avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Saltå Kvarn-målet ska inte förstås som att ett företags utgifter för klimatkompensation aldrig får dras av. För företag som producerar varor som medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp kan det finnas ett *företagsekonomiskt intresse* av att vidta åtgärder för att neutralisera utsläppen för att sedan kunna använda åtgärderna i marknadsföringen. Arla uppgav att de klimatkompenserande åtgärderna utgjorde en central del i marknadsföringen av bolagets ekologiska sortiment och att marknadsföringen bidragit till att försäljningen utvecklats positivt. Utgifterna ansågs utgöra marknadsföringskostnader och var avdragsgilla i näringsverksamheten.²³⁰

HFD:s uttalanden i Arlamålet är i linje med den praxis som utvecklats före Saltå Kvarn-målet. I Arlamålets domskäl nämns dock inte att Arla fått en motprestation. Att HFD behandlat klimatkompensationen som en direkt motprestation fann Bjuvberg och Ceije därför osannolikt. Deras uppfattning är att avgörandet innebar att HFD genom Arlamålet införde ytterligare en parameter som skiljer avdragsgilla omkostnader från ej avdragsgilla gåvor, "[...] nämligen att det inte kan vara en gåva om utgiften kan vara

²³⁰ HFD 2018 ref. 55.

företagsekonomiskt motiverad och dessutom har främjat avsättningen företagets produkter.” En sådan grund förutsätter inte att sponsorn får någon direkt motprestation, och inte heller att det finns någon stark koppling eller anknytning mellan sponsorns verksamhet och den verksamhet som stöds för att avdragsrätt ska föreligga.²³¹

Även efter HFD:s avgörande i Arlamålet kvarstår emellertid oklarheter rörande gränsdragningen mellan utgifter som är avdragsgilla enligt 16 kap. 1 § IL respektive avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Som Bjuvberg och Ceije har tolkat avgörandet finns det tre grunder för att en utgift inte ska omfattas av avdragsförbudet för gåvor i praxis, nämligen *förekomsten av motprestationer*, att utgiften utgör en *indirekt omkostnad*, eller att utgiften är *företagsekonomiskt motiverad*. Vem som ska göra bedömningen av vad som är företagsekonomiskt motiverat uttrycktes inte i Arlamålets domskäl, men det torde vara självklart att bedömningen ska göras av företagen själva och inte av fiskus. Bristande gåvoavsikt hos den som har utgiften har dock inte tillmätts betydelse som en förutsättning vilken kan leda till att en utgift inte utgör ej avdragsgill gåva.²³²

5.4 Uttagsbeskattning

Sponsring kan bestå dels av rena penningtransaktioner, dels av varor ur sponsorns sortiment eller tjänster som sponsorn utför eller låter utföra gratis åt den sponsrade. Om erforderligt samband mellan kostnad för sponsring och den bedrivna verksamheten saknas eller om kostnaden inte är företagsekonomiskt motiverad, kommer avdrag att vägras med hänvisning till att det inte är fråga om avdragsgill kostnad och istället aktualiseras uttagsbeskattning. Uttagsbeskattning aktualiseras också om en gåva till den sponsrade föreligger, eller om den sponsrades motprestation understiger marknadsvärdet av den tillgång eller tjänst som tagits ur verksamheten, utan att detta är affärsmässigt motiverat.²³³ Överlåtelse av en tillgång utan

²³¹ Bjuvberg & Ceije (2018), SvSkT.

²³² Ibid.

²³³ Pahlsson (2008) s. 26 f.

ersättning eller till ett pris som understiger marknadsvärdet kan vara affärsmässigt motiverat för att exempelvis arbeta upp en affärsrelation med ett annat företag. Undantaget är emellertid avsett att tillämpas restriktivt.²³⁴ Uttagsbeskattning sker därför i regel om sponsringen inte bedöms som avdragsgill.

5.5 Analys: Avdragsrätt för sponsring av influencers

Utgift för sponsring kan vara att klassificera som utgift för representation eller reklam. Detsamma torde gälla när företag skickar gåvor eller varuprover till influencers. Skäliga utgifter för representation är avdragsgilla om det finns ett omedelbart samband med verksamheten. Avdragsrätt för representation kan inskränkas eller bortfalla dels med anledning av att utgiften är oskälig, dels med anledning av att omedelbart samband med verksamheten saknas. Gränsdragningen mellan representation och sponsring behandlas dock inte vidare då det faller utanför uppsatsens ramar. I det följande kommer jag därför enbart att behandla gränsdragningen mellan avdragsgilla marknadsföringskostnader och ej avdragsgilla gåvor. Det finns inga särskilda regler för avdragsrätt för reklam- och PR-kostnader, utan avdragsrätten vilar på den generella avdragsrätten för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Normalt syftar traditionell reklam till att skapa och förbättra avsättning för företagets produkter, och i sådana fall föreligger normalt den typ av samband mellan kostnaden och intäkternas förvärvande som krävs för avdragsrätt.

För att marknadsföringskostnad där sambandet inte lika tydligt framgår ska vara avdragsgill har genom praxis²³⁵ angående sponsring framkommit att det krävs att sponsorn erhållit *motprestationer*, att utgiften utgör en *indirekt omkostnad*, eller att utgiften är *företagsekonomiskt motiverad och dessutom har främjat avsättningen för företagets produkter*. Om sponsorn erhåller

²³⁴ Prop. 1998/99:15 s. 166.

²³⁵ Enligt hur Ceije och Bjuvberg tolkat praxis, se sidan 61; Bjuvberg & Ceije (2018), SvSkT.

motsvarande motprestationer är det inte fråga om ej avdragsgill gåva. I sådana situationer har dels ingen förmögenhetsöverföring skett, dels torde sponsorn sakna benefik avsikt. I praxis framgår det inte vem som ska utföra värderingen av erhållna motprestationer samt hur värderingen ska gå till. Jag instämmer dock med argumentationen i litteraturen angående att det bör vara upp till företagen att göra den affärsmässiga bedömningen och därmed värderingen av erhållna motprestationer. Precis som Bjuvberg påpekat torde sponsringsavtal generellt sett alltid ingås på affärsmässiga grunder. Gällande andra slags utgifter är det tillåtet för företag att göra dåliga affärer. Det bör då också vara tillåtet att göra avdrag för kostnad för sponsring även i fall då fullgoda motprestationer inte erhållits, eftersom den *benefika avsikten* brister. Genom att tillmäta förekomsten av motprestationer betydelse vid gränsdragningen mellan avdragsgill kostnad respektive ej avdragsgill gåva, presumeras gåvoavsikt hos sponsorn när det inte förekommer likvärdiga motprestationer. Munck-Persson har anfört att gåva endast borde anses föreligga i undantagsfall, om det föreligger ett *uppenbart missförhållande* mellan sponsorns bidrag och avtalad motprestation. Den föreslagna lösningen lämnar utrymme för att tillåta företagen att göra den affärsmässiga bedömningen, samtidigt som avdragsrätt kan vägras i fall där de objektiva omständigheterna pekar på att det är fråga om gåva.

När gåvor skickas till influencers utan krav på motprestation, torde det ändå förekomma *potentiella senare motprestationer*, i de fall influencern själv väljer att visa upp produkten som en del av innehållsproduktionen. Företaget som skickat produkten erhåller då en senare motprestation i form av marknadsföring, trots att det inte förekommer något avtal om motprestation. Om den faktiska motprestationen, eller till och med potentiella motprestationen ska tillmätas betydelse kan därför diskuteras. Här torde dock praxis gällande avdragsrätt för klimatkompensation kunna appliceras. Saltå Kvarn AB vägrades avdragsrätt för klimatkompensation med hänvisning till att motprestation inte erhållits. Att företaget *potentiellt* hade kunnat använda sig av klimatkompensationen i sin marknadsföring och därför skulle kunna sägas ha ett värde för bolaget beaktades inte. Potentiella

senare motprestationer torde därför sakna betydelse vid bedömning av om motprestationer erhållits.

I praxis rörande avdrag för sponsring har det framgått att avdragsrätt även kan föreligga om det finns en *stark anknytning* mellan den egna verksamheten och verksamheten som stöds. Sponsringen ses då som en *indirekt omkostnad*. Hur bedömningen om tillräckligt stark anknytning ska ske framgår inte av existerande praxis. I avgörandet RÅ 1976 ref. 127 II, angående ekonomisk förenings bidrag till en städaktion, framgick för avdragsrätt med hänvisning till anknytning mellan sponsorns verksamhet och den verksamhet som stöds krävs det att *utgifterna måste antas resultera i positiva effekter på sponsorns intäkter*. Sambandet tycks alltså få avgöras utifrån den enskilda situationen. När företag skickar produkter till influencers torde det i vissa fall finnas en relativt stark anknytning mellan den egna verksamheten och verksamheten som stöds. Exempelvis torde det finnas en viss anknytning mellan ett företag som säljer smink och en bloggare som bloggar om smink. Om utgifterna för att skicka en gåva till en influencer utan krav på motprestation kan antas resultera i positiva effekter på sponsorns intäkter kan dock diskuteras. Det finns i sådana situationer inget krav på att influencern ska visa upp produkten, vilket torde vara vad som kan bidra till positiva effekter på sponsorns intäkter. Det krävs emellertid endast att utgifterna *kan antas* resultera i positiva effekter på sponsorns intäkter. För influencers är marknadsföring en naturlig del av innehållsproduktionen och det förekommer därför att innehåll skapas utifrån varumärken utan föreliggande marknadsföringsavtal (jämför *avsnitt 3.2*). Att sponsorn kan erhålla en *potentiell senare motprestation* skulle därför kunna vara tillräckligt för att utgifterna måste *kunna antas* resultera i positiva effekter på sponsorns intäkter.

Att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns *goodwill* utesluter enligt HFD inte avdragsrätt. Att sponsringen resulterar i goodwill innebär dock inte att gåva ändå kan vara för handen. Anmärkningsvis har dock Skatteverket tolkat avgörandet som att om sponsringen endast är avsedd att

ge sponsorn förbättrad image och goodwill, är sponsringen att betrakta som gåva och därmed inte avdragsgill. Skatteverket har alltså gjort en restriktiv tolkning av HFD:s avgörande. Viss sponsring av influencers torde kunna leda till förbättring av sponsorns image, exempelvis då olika gåvor skickas ut till influencers för att uppmärksamma insamlingar till välgörande ändamål. Att avdragsrätt skulle vara utesluten med anledning av att syftet är att förbättra sponsorns image och goodwill, är enligt min mening en alltför långtgående och restriktiv tolkning.

I Arlamålet medgavs avdrag för kostnad för klimatkompensation med anledning av att kostnaden var *företagsekonomiskt motiverad och dessutom har främjat avsättningen för företagets produkter*. Om en kostnad är företagsekonomiskt motiverad och dessutom främjar avsättningen för företagets produkter, torde det inte fordras att sponsorn erhåller någon direkt motprestation, och inte heller att det måste finnas någon stark koppling eller anknytning mellan sponsorns verksamhet och den verksamhet som stöds. Hur bedömningen av vad som är företagsekonomiskt motiverat ska gå till framgick däremot inte av avgörandet. På samma vis som det bör vara upp till företagen att göra den affärsmässiga bedömningen och värdera erhållna motprestationer, bör det vara upp till företagen själva att avgöra om en kostnad är företagsekonomiskt motiverad. Om kostnaden främjar avsättningen för företagets produkter torde dock kunna avgöras objektivt, varför problemet angående *hur* respektive *av vem* värderingen ska göras inte torde uppkomma vid bedömning av om en kostnad främjar avsättningen för företagets produkter. Enligt min bedömning torde det finnas ett visst utrymme för att bedöma kostnader för att skicka gåvor och varuprover till influencers utan krav på motprestation som företagsekonomiskt motiverade kostnader. Syftet med sådana transaktioner är inte benefikt utan snarare affärsmässigt. Enligt Arlamålet tycks det dock krävas att kostnaden dessutom främjar avsättningen för företagets produkter. En kostnad för att skicka gåvor och varuprover torde bara kunna främja avsättningen för företagets produkter om influencern väljer att visa upp produkterna. Avdragsrätt med motivering att kostnaden varit företagsekonomiskt

motiverad är alltså enligt min bedömning beroende av om mottagaren väljer att visa upp produkten eller ej.

Förutsättningarna för avdrag för kostnader respektive avdragsförbud kan enligt praxis vara för handen samtidigt. Problemet har lösts genom att låta avdragsförbudet för gåvor ha företräde framför avdragsrätten för kostnader, med stöd av att avdragsförbud utgör *lex specialis* i förhållande till avdragsrätt. Det finns numera en viss öppning genom att avdrag även kan medges för utgifter som är företagsekonomiskt motiverade, men hur regelkonkurrensen ska lösas har inte förtydligats. Jag instämmer i den kritik som riktats mot lösningen i litteraturen. Om en utgift kan bedömas som kostnad, eftersom den syftar till att förvärva eller bibehålla inkomster, torde gåvoavsikt saknas. Transaktionen borde då skatterättsligt inte kunna bedömas som gåva, eftersom samtliga rekvisit inte är uppfyllda. Praxis visar dock att så är fallet, då bristande gåvoavsikt inte beaktats vid gränsdragningen mellan avdragsgill kostnad och ej avdragsgill gåva. Att bristande gåvoavsikt inte beaktas vid avdragsrätt, men likväl vid bedömningen om en inkomst är skattepliktig, är problematiskt ur ett reciprocitetsperspektiv. Problemet kommer att behandlas vidare i nästa kapitel (*kapitel 6*) där jag lämnar mina avslutande kommentarer.

6 Avslutande analys

Bristande reciprocitet i beskattningen kan ge upphov till skattefördelar och skattenackdelar, vilket kan upplevas som otillfredsställande. Det går att dra en skiljelinje mellan vad Kellgren kallar *omfångsreciprocitet* respektive *bedömningsreciprocitet*. Omfångsreciprocitet innebär att om en kostnad inte är avdragsgill, ska intäkten inte heller vara skattepliktig för mottagaren. Om kostnaden däremot är avdragsgill ska intäkten också vara skattepliktig för mottagaren. Bedömningsreciprocitet innebär att den skatterättsliga bedömningen av en transaktion ska vara densamma för transaktionens samtliga parter. Reciprocitetsprincipens ställning har diskuterats i den skatterättsliga litteraturen. Den har upphöjts till skatterättslig princip av bland annat Kellgren, Melz och Tikka. Mutén har anfört att en persons skattskyldighet eller avdragsrätt inte bör vara avhängig av hur personens kontrahenter får sin beskattning ordnad. Reciprocitet bör inte eftersträvas om det medför en för individen mindre korrekt beskattning. Tillämpning av strikt omfångsreciprocitet torde kunna leda till mindre korrekt beskattning för den enskilde, eftersom reciprociteten då inte tar sikte på att transaktionen ska bedömas korrekt, utan på relationen mellan kostnad och avdrag. Om en bedömningsreciprok beskattning leder till en mindre korrekt beskattning för individen kan dock enligt min mening ifrågasättas. Bedömningsreciprocitet innebär istället att sakomständigheterna ska bedömas på samma sätt för transaktionens samtliga parter. Melz har motiverat reciprocitetsprincipens behov med att sakomständigheterna i realiteten endast kan ha en innebörd. Bedömningen av en transaktion bör därför inte variera beroende på från vilken parts perspektiv bedömningen sker. Vad Melz i praktiken förespråkat är alltså bedömningsreciprocitet. Bergström har anfört att i den mån civilrättsliga termer förekommer i skatterätt, bör de civilrättsliga termerna uppfattas på ett specifikt sätt. Enligt min mening är en väsentlig förutsättning för att bedömningsreciprocitet ska kunna uppnås att det råder samsyn kring hur civilrättsliga termer ska uppfattas vid skatterättsliga

bedömningar. Ett civilrättsligt begrepp bör åtminstone lämpligen ha samma innebörd för samtliga parter i en transaktion.

För att undersöka om reciprocitet råder mellan influencers inkomster och sponsrande företags utgifter, måste det undersökas dels om influencernas inkomster beskattas, dels om företagens kostnader är avdragsgilla. Utrymmet för att betrakta influencers inkomster av gåvor och varuprover som skattefria gåvor kan beskrivas som begränsat med hänsyn till att gåvoavsikt saknas hos givaren. Givaren har snarare en affärsmässig avsikt, vilket torde utesluta möjligheten att klassificera inkomsterna som skattefria gåvor. Att inkomsterna skulle falla utanför det beskattningsbara området med anledning av att inkomsterna inte härrör från *utförd prestation* får beskrivas som osannolikt. Inkomstslaget tjänst ska utgöra en *uppsamlingsplats* för inkomster på grund av utförd prestation. Att inkomstbegreppet ska avgränsas med det *allmänna prestationsrekvisitet* tycks också gälla för inkomstslaget näringsverksamhet.²³⁶ Lagstiftaren har dock lämnat en smal men tydlig lucka för att det kan finnas inkomster som inte kan härledas till något inkomstslag. Sådana inkomster ska undgå beskattning i enlighet med legalitetsprincipen, ingen skatt utan lag. Något exempel på sådana inkomster nämns dock varken i förarbeten eller doktrin. Trots att inkomstslaget tjänst inte ska fungera som en generell uppsamlingsplats för alla slags inkomster som inte uttryckligen undantagits från beskattning bedöms det som osannolikt att den aktuella formen av inkomster faller utanför det beskattningsbara området.

I praxis har inkomst på grund av utförd prestation, som dock varken utförts gentemot givaren eller i syfte att erhålla inkomsten undgått beskattning.²³⁷ Om det faktum att en influencer producerar innehåll på sociala medier kan bedömas som en utförd prestation kan diskuteras. Andersson m.fl. har hänvisat till att den prestation som kändisar *förväntas* utföra när de erhåller

²³⁶ Se RÅ 1994 ref. 90; Melz (1995), SN s. 293.

²³⁷ Se RÅ 1912 ref. 145.

olika slags gåvor är att använda produkten.²³⁸ En tolkning där gåva bedöms som skattepliktig inkomst med anledning av att överlåtaren kan ha en *förhoppning* eller *förväntan* om kommande arbetsprestation är dock enligt min mening alltför långtgående. Det finns enligt min mening inte heller någonting som pekar på att en kändis eller influencer enbart genom att producera innehåll på sociala medier kan uppfylla det allmänna prestationsrekvisitet. Min mening är också att viss jämförelse kan ske med nämnd praxis. Även om en prestation kan sägas ha utförts, genom att exempelvis skapa innehåll på sociala medier, har prestationen inte utförts för att erhålla gåvor och varuprover från den specifika givaren. Med applicering av denna argumentation, ska influencers inkomster av gåvor och produkter utan krav på motprestation inte inkomstbeskattas. Med anledning av att exempel saknas i senare praxis efter att den skattepliktiga inkomstbasen utvidgades och att inkomst på grund av utförd prestation ändå tycks fungera som en *generell uppsamlingsplats*, bedömer jag det som osannolikt att influencers inkomster av gåvor och varuprover, som inte är att klassificera som *skattefria gåvor*, ändå skulle undgå beskattning med anledning av att inkomsten inte går att hänföra till något inkomstslag.

Avdragsrätten för reklam- och PR-kostnader vilar på den generella avdragsrätten för utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. När det inte finns ett tydligt samband mellan kostnaden och intäkternas förvärvande, får ledning sökas i praxis angående avdragsrätt för sponsring. Bristande gåvoavsikt hos givaren har inte beaktats i praxis. Istället har det krävts att sponsorn *erhållit motprestationer*, att utgiften utgjort en *indirekt omkostnad* eller att utgiften varit *företagsekonomiskt motiverad och dessutom främjat avsättningen för företagets produkter*. Att erhållna motprestationer beaktats istället för att göra en objektiv bedömning av den benefika avsikten hos sponsorn, innebär att HFD presumerat gåvoavsikt hos sponsorn när motsvarande motprestationer saknats. Att en objektiv bedömning av bristande gåvoavsikt hos överlåtaren grundar inkomstskatteplikt, men inte torde kunna grunda avdragsrätt är dock enligt min mening inte optimalt ur

²³⁸ Se Andersson m.fl. (2018), kommentaren till 8 kap 2 § IL.

ett reciprocitetsperspektiv, åtminstone inte ur ett bedömningsreciprokt perspektiv. Civilrättsliga begrepp bör lämpligen åtminstone ha samma innebörd för båda parterna i en transaktion. Det har visserligen i senare praxis utvecklats ett visst avdragsutrymme även om motsvarande motprestationer saknas. Om givaren kan medges avdrag och mottagaren samtidigt är inkomstskattepliktig, är det åtminstone reciprokt ur omfångssynpunkt.

Kellgren har uttryckt att beskattningen kan vara reciprokt vid bristande avdragsrätt vid sponsring trots att inkomsten är skattepliktig hos mottagaren, om mottagaren är skattebefriad. Ett sådant resonemang tar enligt min bedömning enbart sikte på omfångsreciprocitet. I fall där mottagaren är skattepliktig och därför inkomstbeskattas, men givaren inte medges avdrag med hänvisning till att transaktionen ses som en icke avdragsgill gåva, kan beskattningen inte anses reciprokt, varken i omfångs- eller bedömningshänseende. I praxis rörande sponsring har frågan om mottagaren är skattepliktig eller ej inte uttryckligen tillmätts betydelse, varför jag anser att det finns en överhängande risk att sådan praxis tillämpas även i situationer där tillämpningen leder till minskad reciprocitet. SRN kom i ett förhandsbesked, som i och för sig senare undanröjdes av HFD, fram till att en stiftelses inkomster var skattefria gåvor, med hänvisning till att transaktionerna hos givaren betraktats som ej avdragsgilla gåvor. Det ger visst stöd för att synen *de lege lata* är att reciprocitet ska tillmätas viss betydelse. Om SRN avsåg att det var omfångsreciprocitet eller bedömningsreciprocitet som eftersträvansvärt framgick inte. Troligtvis avsågs bedömningsreciprocitet, att gåvor bör bedömas på samma vis, oavsett om det är fråga om inkomst eller avdrag. Eftersom förhandsbeskedet inte fastställdes av HFD med anledning av att frågan inte bedömdes lämplig för förhandsbesked, kom det dock aldrig något bekräftande prejudikat. Hur fiskus ser på reciprocitetsprincipens ställning är därför fortfarande en gåta.

Min syn *de lege ferenda* är att bedömningsreciprocitet bör eftersträvas och gåvor bör bedömas på samma vis, oavsett om det är fråga om inkomst eller

avdrag. Den skatterättsliga definitionen av gåvor bör följas och tillämpas, även när avdragsrätt ska bedömas. Om sponsorn inte bedöms ha gåvoavsikt ska inkomsten beskattas hos mottagaren, och avdrag ska medges för det sponsrande företaget. Klassificeringen bör alltså vara densamma för transaktionens samtliga parter. Om avdrag nekas med anledning av att bristande gåvoavsikt presumeras hos sponsorn, bör motsvarande inkomst inte heller vara skattepliktig för mottagaren. Det har tidigare varit omfångsreciproktt att inte beakta bristande gåvoavsikt hos sponsorn, eftersom mottagaren av sponsring inte sällan varit skattebefriad. Sponsring av influencers är emellertid en ny företeelse som det inte tagits höjd för i lagstiftning och praxis. Det är ett nytt fenomen som kräver ny slags praxis för att undvika brister i bedömningsreciprocitet.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Utredningsbetänkanden

SOU 1923:70, *Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. D. 2.*

SOU 1989:33, *Reformerade inkomstbeskattning. D 1, betänkande.*

SOU 2018:1, *Ett reklamlandskap i förändring - konsumentskydd och tillsyn i en digitaliserad värld.*

Propositioner

Prop. 1963:96, *Kungl. Maj:ts proposition nr 96 år 1963.*

Prop. 1984/85:193, *om beskattningen av konvertibla skuldebrev och optionslån.*

Prop. 1989/90:110, *om reformerad inkomst- och företagsbeskattning.*

Prop. 1990/91:54, *om kvarvarande frågor i reformeringen av inkomst- och företagsbeskattningen, m.m.*

Prop. 1998/99:15, *Omstruktureringar och beskattning.*

Prop. 1999/2000:2 del 2, *Inkomstskattelagen.*

Doktrin

Litteratur

Antonson, Jan & Pålsson, Susanne (2015), *Representation & sponsring: intern och extern representation, jubileum, studie- och konferensresor, gåvor, idrotts- och kultursponsring, tagande och givande av muta*, 11. uppl., reglerna från 2015, Tholin & Larsson, Göteborg. [Cit. Antonson & Pålsson (2015)].

Bergström, Sture (1978), *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, LiberFörlag, Stockholm. Diss. Uppsala universitet. [Cit. Bergström (1978)].

Englund, Göran & Silfverberg, Christer (2001), *Beskattning av arv och gåva*, 12. uppl., Norstedts juridik, Stockholm. [Cit. Englund & Silfverberg (2001)].

Gunnarsson, Åsa (1995), *Skatterättvisa*, Iustus, Uppsala. Diss. Umeå universitet. [Cit. Gunnarsson (1995)].

Kellgren (2005), 'Reciprocitet i inkomstbeskattningen – vad skulle kunna avses med det?', i: Ståhl, Kristina & Thorell, Per (red.), *Festskrift till Nils Mattsson*, Iustus, Uppsala. [Cit. Kellgren i Ståhl & Thorell (2005)].

Kellgren (2017), 'Något om betydelsen av reciprocitet och prissättning vid neutralitetsanalyser i inkomstskatterättslig forskning', i: Tjernberg, Mats, Rendahl, Pernilla & Wenander, Henrik (red.), *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund s. 169-182. [Cit. Kellgren i Tjernberg m.fl. (2017)].

Kellgren, Jan & Holm, Anders (2007), *Att skriva uppsats i rättsvetenskap: råd och reflektioner*, 1. uppl., Studentlitteratur, Lund. [Cit. Kellgren & Holm (2007)].

Kleineman, Jan (2018), 'Rättsdogmatisk metod', i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund s. 21-46. [Cit. Kleineman i Nääv & Zamboni (2018)].

Lehrberg, Bert (2018), *Praktisk juridisk metod*, 10 uppl., Iusté, Uppsala. [Cit. Lehrberg (2018)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa (2017), *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, 16 uppl., Studentlitteratur, Lund. [Cit. Lodin m.fl. (2017)].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman (2019), Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund. [Cit. Lodin m.fl. (2019)].

Melz, Peter (1986), *Kapitalvinstbeskattningens problem: företrädesvis vid fastighetsförsäljningar*, Juristförlaget, Stockholm. Diss. Stockholm universitet. [Cit. Melz (1986)].

Mutén, Leif (1959), *Inkomst eller kapitalvinst: inkomstskatteproblem vid obligations- och fastighetsaffärer*, P.A. Norstedt, Stockholm. Diss. Uppsala universitet. [Cit. Mutén (1959)].

Påhlsson, Robert (2003), *Inledning till skatterätten*, 3. uppl., Iustus, Uppsala. [Cit. Påhlsson (2003)].

Påhlsson, Robert (2008), *Sponsring: avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, 2. uppl., Iustus, Uppsala. [Cit. Påhlsson (2008)].

Silfverberg, Christer (1992), *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv*, Juristförlaget, Stockholm. Diss. Stockholm universitet. [Cit. Silfverberg (1992)].

Artiklar

Bengtsson, Bertil 'Om gåvobegreppet i civilrätten', SvJT 1962 s. 698. [Cit. Bengtsson (1962), SvJT]

Bjuvberg, Jan 'Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen' SN 2007 s. 101. [Cit. Bjuvberg (2007), SN].

Bjuvberg, Jan & Ceije, Katia 'Klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner', SvSkT nr 8 2018. [Cit. Bjuvberg & Ceije (2018), SvSkT].

Ceije, Katia 'HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter' SN 2014 s. 933 [Cit. Ceije (2014), SN].

Dahlberg, Mattias 'Om principer vid tolkningen av skattelag. Kommentar till professor Kari S. Tikkas anförande' SN 2004 s. 664. [Cit. Dahlberg (2004), SN].

Eriksson, Jerry 'Beskattning av stipendier och liknande bidrag' SN 1992 s. 141. [Cit. Eriksson (1992), SN].

Grosskopf, Göran & Grönfors, Kurt, 'Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget', SN 1990 s. 353. [Cit. Grosskopf & Grönfors (1990), SN].

Kellgren, Jan 'Något om normativa resonemang i rättsdogmatisk forskning', SvJT 2002 s. 514. [Kellgren (2002), SvJT]

Kellgren, Jan 'Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktlagen' SvSkT 2009:9 s. 949 f. [Cit. Kellgren (2009), SvSkT].

Kleist, David 'Inkomstallokering mellan ägare och bolag' SN 2016, Akademiskt nr, s. 3. [Cit. Kleist (2016), SN].

Melz, Peter '1 Gemensamma regler för inkomstberäkningen' SN 1995 s. 293. [Cit. Melz (1995), SN]

Munck-Persson, Brita 'Går det att ta sig ur den onda cirkeln när det gäller avdrag för sponsring?' SvSkT 2006:1 s. 41. [Cit. Munck-Persson (2006), SvSkT].

Nilsson, Martin 'Skatt och hållbarhet' SvSkT 2015:9 s. 711. [Cit. Nilsson (2015), SvSkT].

Peczenik, Aleksander 'Juridikens allmänna läror', SvJT 2005 s. 249. [Cit. Peczenik (2005), SvJT].

Tikka, Kari S. 'Om principer vid tolkningen av skattelag' SN 2004 s. 656. [Cit. Tikka (2004), SN].

von Bahr, Stig & Thorell, Per '4 Inkomst av näringsverksamhet' SN 1995 s. 309. [Cit. von Bahr & Thorell (1995), SN].

Lagkommentarer

Andersson m.fl., Inkomstskattelagen m.m. (24 oktober 2018, Zeteo), kommentaren till 8 kap 2 §. [Cit. Andersson m.fl. (2018), kommentaren till 8 kap. 2 § IL].

Andersson m.fl., Inkomstskattelagen m.m. (3 april 2019, Zeteo), kommentaren till 16 kap 2 §. [Cit. Andersson m.fl. (2019), kommentaren till 16 kap. 2 § IL].

Otryckta källor

Davidsson, Pamela, Palm, Matti & Melin Mandre, Åsa (2018), *Svenskarna och internet 2018*, IIS, Internetstiftelsen i Sverige. [Cit. Davidsson m.fl. (2018)].

Ekonomistyrningsverkets föreskrifter och allmänna råd till kapitalförsörjningsförordningen (2011:210) beslutade den 30 mars 2011, ESV Cirkulär 2011:2. [Cit. ESV Cirkulär 2011:2].

IAB Sweden *'Influencer marketing – Best practice guide 2019'*, tillgänglig via <www.iabsverige.se/nyhet/material/>, besökt 2019-04-16. [Cit. IAB Sweden (2019)].

Skatteverkets ställningstagande, 27 juni 2005, dnr 130 702489-04/113. [Cit. Skatteverkets ställningstagande, dnr 130 702489-04/11].

Wahlgrens värld (2019). S05A11 [TV-program]. Kanal 5, 28 mars 2019, tillgänglig via www.dplay.se/videos/wahlgrens-varld/wahlgrens-varld-511 [Cit. Wahlgrens värld (2019) S05A11].

Elektroniska källor

Nationalencyklopedin, *'Sociala medier'*,

<www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lang/sociala-medier>, besökt 2019-03-26. [Cit. Nationalencyklopedin *'Sociala medier'*]

Skatteverket, Rättslig vägledning *'Internetinkomster m.m.'*

<www.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.2/364826.html?q=influencer#h-Influera-re-och-bloggare>, besökt 2019-04-23. [Cit. Skatteverket, Rättslig vägledning *'Internetinkomster m.m.'*]

Skatteverket, Skatteverkets pressmeddelande 2019-02-12 *'Det här granskar Skatteverket i år'*

<www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/2019/2019/dethargranskarskatteverketiar.5.51fbd538168bf5dc4861845.html>, besökt 2019-03-26. [Cit. Skatteverkets pressmeddelande 2019-02-12 *'Det här granskar Skatteverket i år'*]

Skatteverket, Skatteverkets pressmeddelande 2019-04-17 *'Dags att deklarerera för influerare, youtubers och gamers'*

<www.skatteverket.se/omoss/press/pressmeddelanden/2019/2019/dagsattdeklareraforinfluerareyoutubersochgamers.5.6bef7d451695d90def44cf0.html>

, besökt 2019-04-18. [Cit. Skatteverkets pressmeddelande 2019-04-17 *'Dags att deklarerera för influerare, youtubers och gamers'*]

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens årsbok

RÅ 1912 ref. 145.

RÅ 1936 ref. 55.

RÅ 1962 ref. 24.

RÅ 1962 ref. 46.

RÅ 1967 Fi 437.

RÅ 1967 ref. 46.

RÅ 1969 ref. 19.

RÅ 1970 Fi 16.

RÅ 1974 A 1277.

RÅ 1976 ref. 127 I och II.

RÅ 1976 ref. 131 II.

RÅ 1977 Aa 4.

RÅ 80 1:44.

RÅ 80 1:61.

RÅ 81 1:22.

RÅ 82 1:9.

RÅ 83 1:73.

RÅ 84 1:40 I och II.

RÅ 1987 ref. 175.

RÅ 1988 ref 30 II.

RÅ 1989 ref. 21.

RÅ 1989 ref. 62 I och II.

RÅ 1990 ref. 15.

RÅ 1992 ref. 108.

RÅ 1994 ref. 90.

RÅ 1996 ref. 75.

RÅ 1997 ref. 1.

RÅ 1999 ref. 41.

RÅ 2000 ref 31 I och II.

RÅ 2001 ref. 10.

RÅ 2001 ref. 60.

RÅ 2002 ref. 53.

RÅ 2004 ref. 33.

RÅ 2010 ref 33.

Högsta förvaltningsdomstolens årsbok

HFD 2012 not. 19.

HFD 2012 ref. 51.

HFD 2014 ref. 21.

HFD 2014 ref. 62.

HFD 2014 not. 81.

HFD 2016 ref. 69.

HFD 2017 ref. 38 I-III.

HFD 2018 ref. 35.

HFD 2018 ref. 55.

Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten i Stockholm, 2017-12-19, mål nr 4630-17; 4633-17; 4636-17; 4638-17, 4639-17; 4641-17.

Skatterättsnämnden, förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 29 juni 2016, dnr 85-15/D. [Cit. SRN dnr 85-15/D]

SRN:s förhandsbesked den 5 september 2017 dnr 118-16/D. [Cit.

SRN dnr 118-16/D.