

Målnummer:	2410-08	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-04-15		
Rubrik:	Utgifter för reklamgåvor vars värde uppgått till högst 350 kr inklusive mervärdesskatt har ansetts vara avdragsgilla. Inkomsttaxering 2002.		
Lagrum:	16 kap. 1 § och 2 § samt 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	• RÅ 1967 Fi 437 • RÅ 1967 Fi 1247 • RÅ 1968 Fi 762 • RÅ 1970 Fi 16 • RÅ 2000 ref. 31 I		

REFERAT

Skatteverket (tidigare skattemyndigheten) avvek, såvitt nu är i fråga, genom beslut den 18 december 2002 från Sapa Profiler AB:s (bolaget) självdeklaration i inkomstlaget näringsverksamhet i bl.a. följande hänseende. Av kostnader för kundpresenter återfördes till beskattning 155 633 kr av totalt avdragna 1 437 022 kr. Bolaget påfördes dessutom skattetillägg.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och anförde därvid bl.a. följande. Utgifter för gåvor är normalt sett inte avdragsgilla. Undantag gäller för reklamgåvor, t.ex. enklare presentartiklar av förhållandevis obetydligt värde. Kläder som utgör reklamgåva kännetecknas ofta av att de - liksom i detta fall - försetts med bolaget tillhörigt varumärke. Någon tydlig beloppsgräns för vad som kan anses som obetydligt värde finns inte. Bolaget har från specifikationer över kundgåvor tagit bort gåvor över 500 kr per styck. Bolaget hänvisar till dom i Kammarrätten i Jönköping, mål nr 2750-1999. Målet gällde bolagets reklamgåvor inkomståret 1993. Vidare bestred bolaget Skatteverkets beslut att påföra skattetillägg.

Länsrätten i Jönköpings län (2005-02-04, ordförande Robsahm), som redogjorde för tillämpliga bestämmelser i bl.a. 16 kap. 1 och 2 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avslog med instämmande i Skatteverkets bedömning överklagandet.

Bolaget fullföljde sin i länsrätten förda talan hos kammarrätten. I fråga om kundpresenter yrkade bolaget i andra hand att kammarrätten skulle medge avdrag för de kundpresenter vars kostnad understeg 393 kr per styck.

Skatteverket bestred bifall till bolagets talan.

Kammarrätten höll den 4 december 2007 muntlig förhandling.

Kammarrätten i Jönköping (2008-02-15, Rosén, Svensson) yttrade i den del som här är av intresse: I till kammarrätten ingivna handlingar samt vid kammarrättens muntliga förhandling har parterna tillagt i huvudsak följande. - - Kundpresenter - Reklamgåvorna i fråga torde för den enskilde motsvara ett förhållandevis obetydligt värde. Som exempel kan en t-shirt inte anses utgöra en exklusiv artikel och möjligheten att välja storlek kan knappast innebära att reklamgåvan anses vara av personlig karaktär. Representationsgåvor och reklamgåvor har olika betydelse och syften. Skillnaden dem mellan består i att

representationsgåvor ges i samband med någon form av affärsförhandling eller liknande. Reklamgåva skiljer sig också från representationsgåva i det att det handlar i första hand om att göra bolagets varumärke känt för en vidare krets och reklamgåvor har därför som i förevarande fall karaktären av "massgåvor". Reklamgåvor har inget personligt värde och är alltid försedda med bolagets logotyp. - Skatteverket har i omprövningsbeslut av den 28 september 2005, avseende bolagets inkomsttaxering 2004, godtagit bolagets avdragsyrkande för kundpresenter vars kostnad understiger 393 kr styck. Praxis finns avseende högre belopp. Skattetillägg - Det är orimligt att påföra skattetillägg avseende reklamgåvorna eftersom Skatteverket gjort olika bedömningar olika år. - Skatteverket: - - - Kundpresenter - Skatteverket har i ställningstagande av den 29 november 2007 uttalat att avdragsramen för reklamgåvor bör vara 180 kr per person exklusive mervärdesskatt. Avdraget för reklamgåvor avseende taxeringsåren 2001-2003 borde inte vara högre. Skattetillägg - Grund för att påföra skattetillägg avseende kundpresenter föreligger eftersom bolaget felaktigt gjort avdrag och inte upplyst om detta i deklarationen. Skäl för befrielse föreligger inte. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Tillämpliga bestämmelser framgår av länsrättens dom. - Kundpresenter/reklamgåvor - Kostnader för gåvor är normalt sett inte avdragsgilla. Undantag görs dock avseende bl.a. reklamgåvor, som utgörs av enklare presentartiklar av förhållandevis ringa värde (se bl.a. RÅ 1967 Fi 437). Någon tydlig beloppsgräns för vad som kan anses som ringa värde finns varken i lagtext, rättspraxis eller i tidigare publicerade allmänna råd från Skatteverket. Skatteverket har emellertid i ett nyligen publicerat ställningstagande den 29 november 2007 avseende avdragsram för representation och reklamgåva uttalat att avdragsramen för reklamgåvor bör uppgå till samma belopp som för representationsgåvor, dvs. 180 kr exklusive mervärdesskatt. Något motiv, annat än möjligen förenklingsskäl, för att begränsa avdragsramen för reklamgåvor till att uppgå till samma belopp som representationsgåvor kan emellertid inte utläsas av nämnda ställningstagande. - Avdragsrätten för representationskostnader, inklusive s.k. representationsgåva, regleras i 16 kap. 2 § IL. Av denna bestämmelse framgår att avdrag för representationskostnad inte får överstiga vad som kan anses skäligt. De allmänna råd som Skatteverket utfärdat för representation och representationsgåvor (SKV A 2004:5), vilka normalt följs av domstolarna, bör dock såsom länsrätten anförts ses mot bakgrund av den begränsning i avdragsrätten om 90 kr som infördes i mitten av 1990-talet och som enligt lagtexten gäller för utgift för lunch, middag eller supé. Enligt förarbetena har denna beloppsmässiga begränsning tillkommit av skattepolitiska skäl med syfte att stärka statens finanser (se bl.a. prop. 1995/96:109, s. 76 och prop. 1996/97:12, s. 51). - Avdragsrätten för reklamkostnader, inklusive s.k. reklamgåvor, får å andra sidan avgöras med tillämpning av 16 kap. 1 § IL. Enligt denna bestämmelse ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. För sådana kostnader har i lagtexten inte gjorts några beloppsmässiga begränsningar. Däremot har vissa begränsningar i avdragsrätten för reklamgåvor uppställts i rättspraxis, såsom att avdragsrätten bör begränsas till kostnader av förhållandevis "ringa värde". Denna begränsning i avdragsrätten bör enligt kammarrättens mening i första hand ses mot bakgrund av avdragsförbudet för gåvor. Däremot finns inte stöd för att även beakta sådana skattepolitiska överväganden som gjorts beträffande representationskostnader vid bedömandet av avdragsrätten för reklamgåvor. - Det förhållandet att några klara riktlinjer för vad som beloppsmässigt ska anses utgöra "ringa värde" inte har utvecklats i rättspraxis medför att rättsläget på området får betecknas som oklart. Detta kan t.ex. åskådliggöras med två taxeringar för det nu aktuella bolaget. Kammarrätten har i en dom den 13 november 2002, mål nr 2750-1999, medgett bolaget avdrag för reklamgåvor om 303 kr per gåva inklusive mervärdesskatt vid 1993 års taxering. Vidare har Skatteverket medgett bolaget avdrag för reklamgåvor med 356 kr per gåva inklusive mervärdesskatt vid 2004 års taxering. Kammarrätten kan vid en genomgång av andra domar på området inte heller finna stöd för en sådan beloppsmässig begränsning i avdragsrätten, 180 kr exklusive mervärdesskatt, som Skatteverket förespråkar. - Vid bedömningen av vad som beloppsmässigt kan godtas bör hänsyn även tas till gåvans karaktär

samt till att det finns vissa skillnader mellan representationsgåvor och reklamgåvor, såsom att syftet är olika och att reklamgåvor vanligtvis är märkta med det givande bolagets varumärke eller logotype. Även den omständigheten att reklamgåvorna i förevarande fall har använts som ett led för att introducera bolagets nya namn bör vägas in i bedömningen. - Med hänsyn till ovanstående finner kammarrätten skäligt att bolaget medges avdrag för sådana reklamgåvor som inte överstiger 350 kr per gåva inklusive mervärdesskatt. Skattetillägg - Med hänsyn till att bolaget vid olika tillfällen erhållit olika stora avdrag samt till att rättspraxis på området är oklar, finner kammarrätten att den oriktiga uppgiften avseende reklamgåvor framstår som ursäktlig. Skattetillägg ska därför inte påföras bolaget i denna del. - Kammarrätten bifaller överklagandet delvis och medger Sapa Profiler AB avdrag för kostnader för reklamgåvor vars inköpspris uppgår till högst 350 kr inklusive mervärdesskatt. Härutöver undanröjer kammarrätten samtliga på reklamgåvor påförda skattetillägg.

Referenten Saar Lundqvist var av skiljaktig mening och yttrade: Vad gäller kundpresenter/reklamgåvor gör jag följande bedömning. Enligt 20 § första stycket KL (jfr 16 kap. 1 § IL) skall vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från bruttointäkten. I andra stycket samma paragraf finns en uppräkningslista av utgifter som - även om de skulle uppfylla kraven i första stycket - inte är avdragsgilla (jfr 9 kap. 2 § IL). Avdrag får exempelvis inte göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hörande utgifter, såsom vad den skattskyldige utgett i gåva. Huvudregeln vad beträffar gåvor är således att avdrag vägras. Från denna huvudregel har det i lagstiftningen gjorts undantag för representationsgåvor. För dessa har lagstiftaren uppställt krav på att kostnaderna har omedelbart samband med verksamheten. Från nämnda huvudregel har dessutom ytterligare ett undantag utvecklats i rättspraxis, detta avseende s.k. reklamgåvor vilka beskrivits som enklare presentartiklar av förhållandevis ringa värde (jfr bl.a. RÅ 1967 Fi 437). - En representationsgåva ges främst till en eller ett fåtal utvalda affärsförbindelser och anses kunna vara av mer personlig art medan en produkt som ges som reklamgåva i huvudsak får anses ämnad att sprida ett varumärke. Som länsrätten konstaterat har praxis beträffande representationsgåvor utvecklats i restriktiv riktning efter de åtstramningar som skedde under senare delen av 1990-talet. Enligt Skatteverkets allmänna råd medges avdrag för representationsgåva med som högst 180 kr exklusive mervärdesskatt. Skatteverket anser i ställningstagande från den 29 november 2007 att även avdrag för reklamgåva bör medges med högst detta belopp. - Det kan enligt mitt förmenande vara befogat med viss restriktivitet i fråga om hur generösa avdrag som bör kunna medges för reklamgåvor. Detta framförallt då det rör sig om undantag från en i lag stiftad huvudregel av avdragsförbud. Det är vidare min uppfattning att det av samma skäl samt även med beaktande av det ovan sagda om de olika gåvornas syfte och funktion finns anledning att i vart fall inte bevilja högre avdrag än vad som enligt praxis ansetts som skäligt för representationsgåvor. Med hänsyn härtill samt till vad som framkommit beträffande de nu aktuella gåvornas karaktär instämmer jag i länsrättens bedömning att Skatteverkets beslut att vägra avdrag för reklamgåvor vars värde överstiger 200 kr inklusive mervärdesskatt inte skall ändras. Överröstad i denna fråga är jag i övrigt ense med majoriteten.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att bolaget vid inkomsttaxeringen 2002 endast skulle ges avdrag för utgifter för reklamgåvor med ett inköpspris om högst 180 kr per styck exklusive mervärdesskatt. Skatteverket anförde bl.a. följande. För att en gåva ska kunna betraktas som en reklamgåva måste gåvan bestå av en artikel som kan anses medföra reklam för det utgivande företaget. Vanligtvis är det - som i förevarande fall - fråga om artiklar av olika slag försedda med företagets namn eller logotyp. För avdragsrätt måste det vara fråga om artiklar som saknar personlig karaktär, dvs. artiklar som delas ut i större mängd till allmänheten, presumtiva kunder eller till en större kundkrets. En gränsdragning måste ske mot avdragsförbudet för rena gåvor. De artiklar som Skatteverket ifrågasätter avdragsrätt för i

förevarande fall utgörs av diverse klädesplagg, ryggsäckar, termosar, guldpenor och Delicard. Vad gäller klädesplaggen är det fråga om tenniströjor, fleecetröjor, polotröjor, shorts, skjortor, blusar och jackor. Kläderna synes vara av god kvalitet och de kan ofta erhållas i olika färger och storlekar. Enligt Skatteverket är det fråga om relativt exklusiva gåvor, vilka har personlig karaktär och ett inte ringa ekonomiskt värde. Vad gäller de andra typerna av gåvor har dessa inköpts endast i ett mycket litet antal. Mot denna bakgrund och med hänsyn till inköpspriserna anser Skatteverket att även dessa har personlig karaktär och ett inte ringa ekonomiskt värde. Vad som menas med ringa värde förändras naturligtvis över tiden. Enligt Skatteverkets mening kan ett inköpspris om högst 180 kr exklusive mervärdesskatt betraktas som ringa värde vid inkomstaxeringen 2002. Dyrare artiklar kan inte anses ha ett sådant obetydligt värde som förutsätts för avdragsrätt för reklamgåva.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. De skattemässiga utgångspunkterna för reklamgåva respektive representationsgåva är inte jämförbara. När det gäller godtagbart värde för en reklamgåva finns ingen beloppsgräns angiven i lag eller förarbeten. Inte heller praxis inom området pekar på någon beloppsgräns. I stället bestäms denna efter vad som är rimligt i det enskilda fallet. Ska något annat gälla torde det åligga lagstiftaren att justera den aktuella lagtexten.

Regeringsrätten (2010-04-15, Eliason, Dexe, Brickman, Ståhl, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt huvudregeln för avdrag för utgifter i inkomstlagen näringsverksamhet i 16 kap. 1 § första stycket IL ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Utgifter för att främja ett företags försäljning, såsom utgifter för representation och marknadsföring, är avdragsgilla enligt detta lagrum. I 16 kap. 2 § finns bestämmelser som begränsar rätten till avdrag för utgifter för representation och representationsgåvor till vad som kan anses som skäliga utgifter.

I 9 kap. IL finns bestämmelser om sådana utgifter som inte får dras av i något inkomstlag. Enligt 9 kap. 2 § andra stycket gäller detta utgifter för bl.a. gåvor.

Stöd för att avdrag kan ges för representations- och reklamgåvor kan hämtas från såväl förarbeten (prop. 1963:96 s. 23) som rättspraxis. Utgifter för reklamgåvor får anses utgöra sådana kostnader för marknadsföring som är avdragsgilla enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL. I denna bestämmelse finns ingen sådan begränsning i avdragsrätten till skäliga utgifter som gäller för utgifter för representation enligt 16 kap. 2 §. Avdragsrätten bortfaller dock om avdraget skulle komma att stå i strid med avdragsförbudet för gåvor.

Syftet med reklamgåvor är vanligtvis att göra produkter och varumärken kända. Reklamgåvor är därför oftast försedda med det givande företags logotyp eller liknande och de är avsedda för en större krets. Om värdet på det bortgivna motsvarar reklamvärdet föreligger ingen gåva och det saknas förutsättningar att tillämpa avdragsförbudet i 9 kap. 2 §.

I praxis har avdrag för utgifter för reklamgåvor godtagits om gåvorna utgjort enklare presentartiklar av förhållandevis ringa värde (se bl.a. RÅ 1967 Fi 437 och RÅ 1970 Fi 16). Regeringsrätten uttalade i RÅ 2000 ref. 31 I att anledningen till att gåva inte bedömts föreligga i dessa fall torde vara att förmögenhetsöverföringen normalt sett är ringa och att det finns ett påtagligt samband mellan "gåvan" och företags näringsverksamhet.

I lagen saknas beloppsramar för avdrag för utgifter för reklamgåvor. Detta innebär att bedömningen av vad som kan anses vara ett beloppsmässigt godtagbart avdrag måste utgå från omständigheterna i det enskilda fallet. Skatteverket har gett bolaget avdrag för utgifter för artiklar vars inköpspris inte överstiger 200 kr per styck inklusive mervärdesskatt. Dessa artiklar består av pennor, T-shirts, golfbollar m.m. försedda med företags logotyp. Kammarrätten har godtagit utgifter för reklamgåvor vars inköpspris inte överstiger 350 kr per gåva inklusive mervärdesskatt. Dessa artiklar består av

ståltermosar, diverse klädesplagg, guldpennor samt Delicard försedda med företagets logotyp. Enligt Regeringsrättens bedömning får de artiklar som kammarrätten godtagit i förevarande fall anses utgöra sådana reklamgåvor av enklare slag och ringa värde som inte omfattas av avdragsförbudet för gåvor. Överklagandet ska därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2010-03-10, föredragande Almgren, målnummer 2410-08

Sökord: Inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1963:96
