



Building a better
working world

Stockholm 2024-10-09

PROMEMORIA

UTÖKAD AVDRAGSRÄTT FÖR HÅLLBARHETSUTGIFTER, SPONSRING OCH ANDRA SAMARBETEN

1 Bakgrund och problemställning

Många företag ägnar sig åt strategiska satsningar i form av aktiviteter som syftar till att stärka företagets anseende och identitet, så kallat varumärkesbyggande. Det gäller att sticka ut och fånga människors uppmärksamhet i syfte att attrahera kunder, talanger, finansiärer, samarbetspartners och de bästa leverantörerna. I förlängningen förväntas satsningarna leda till ökad omsättning och bättre resultat. Varumärkesbyggande kan vara avgörande för företagets framtida överlevnad och sker inte enbart genom regelrätt marknadsföring utan även genom till exempel satsningar på hållbarhet, sponsring eller andra externa samarbeten.

Trots att sådana utgifter regelmässigt är fullt ut affärsmässigt motiverade är det ofta svårt att få avdrag för dem vid beskattningen. Det beror på att det i rättspraxis har utvecklats en princip enligt vilken ersättning för sponsring och andra externa samarbeten ofta betraktas som icke avdragsgilla gåvor till den del företaget inte anses kunna bevisa att det fått en konkret och mätbar motprestation. Att satsningen stärker ett företags goodwill och således dess varumärke är inte ett tillräckligt skäl för att erhålla avdragsrätt enligt gällande rättspraxis. Avdrag förutsätter nämligen att företaget kan bevisa att det antingen fått direkta eller indirekta motprestationer, alternativt att det finns en så stark koppling till företagets varumärke eller försäljning att utgiften är avdragsgill som en regelrätt marknadsföringskostnad¹.

Motsvarande problematik med avdragsrätten kan även uppstå i till exempel tidiga skeden av vissa forskningssamarbeten, eftersom det kan vara svårt att bevisa att forskningen antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt (se 16 kap. 9 § inkomstskattelagen, IL) om kopplingen till verksamhetens framtida intäkter är svårbevisad. Bidrag till forskning riskerar i så fall att träffas av avdragsförbudet för gåvor trots att utgifterna

¹ Se bl.a. RÅ 1976 ref. 127 I och II, RÅ 2000 ref 31, HFD 2014 ref. 62 och HFD 2018 ref. 55.

är affärsmässigt motiverade.

Vid prövningen av om avdragsförbudet för gåvor har särskilt värdet på motprestationen fått en avgörande betydelse för att avgöra avdragsrätten. Även om det finns direkta eller indirekta motprestationer, är det ofta praktiskt svårt och en tung bevisbörda för företag att bevisa ett precist värde av olika motprestationer. Detta brukar medföra att avdrag medges med endast en mindre del av de totala kostnaderna.

Denna praxis har även bäring på företags arbete inom hållbarhet. Företag som således satsar på t.ex. klimatkompensation eller social hållbarhet kan inte utan vidare räkna med att sådana satsningar berättigar till avdrag vid beskattningen. Detta trots att hållbarhetsarbete allmänt ses som en central del av företagets verksamhet, och avgörande inte minst för att attrahera och behålla kunder, personal och externt kapital. Även i situationer när företag utvärderas inför tillståndsbeslut är det numera avgörande att ha ett väl utvecklat arbete för hållbarhet. Det är också många gånger rentav skadligt affärsmässigt att inte ha en utvecklad hållbarhetsagenda. Ett fokus på hållbarhet är kort sagt en avgörande konkurrensfråga för företagen i dagens ekonomi, och det framstår som angeläget att skattereglerna är utformade så att ett sådant fokus inte motverkas eller försvåras.

Kostnader för hållbarhetsarbete i intern regi är visserligen normalt avdragsgilla som verksamhetskostnader. Om däremot en ersättning lämnas till en tredje part som i sin tur utför hållbarhetsåtgärder är det svårare att få avdrag. Som exempel gäller att utgifter för klimatkompensation endast berättigar till avdrag i situationer där kompensationen används i företagets marknadsföring och företaget kan visa på en förbättrad försäljning till följd av denna marknadsföring (se HFD 2018 ref. 55).

Företagens hållbarhetsagenda kan också omfatta indirekta satsningar på ny forskning och utveckling av ny teknik. I dagsläget förutsätter avdrag för sådana utgifter att de har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt (se 16 kap. 9 § inkomstskattelagen, IL), alternativt att de ses som avdragsgill sponsring. Men om ett företag t.ex. lämnar bidrag till forskning som syftar till att utveckla metoder för att fånga upp koldioxid riskerar det att anses ha en för svag koppling till företagets verksamhet för att berättiga till avdrag. Detta trots att det handlar om utgifter som i högsta grad är motiverade av en affärsmässig hållbarhetsagenda.

Ytterligare en utmaning som företag möter gäller bestämmelserna om uttagsbeskattning. Ett företag som inom ramen för ett samarbete på hållbarhetsområdet överlåter tillgångar utan ersättning riskerar att beskattas för tillgångarnas fulla marknadsvärde. Detta kan försvåra för t.ex. ett läkemedelsföretag att tillhandahålla medicin eller sjukvårdsutrustning i samband med en kris- eller krigssituation.

Gällande skatteregler skapar kort sagt onödiga hinder och negativa incitament för en rad olika typer av samarbeten och hållbarhetsåtgärder som annars skulle ha positiva effekter för såväl företagen som samhället i stort. Detta är givetvis olyckligt i en värld där målsättningen bör vara att företag ska bedriva sin verksamhet med så lite negativ påverkan på samhället och planeten som möjligt och ta ett ansvar för en hållbar utveckling. Det framstår inte heller som att den hittillsvarande utvecklingen varit avsiktlig. Snarare är det så att praxis har utvecklats i en annan tid där delvis andra intresseavvägningar aktualiserats.

Det är mot denna bakgrund som AstraZeneca AB valt att stödja ICC och gett i uppdrag åt EY att ta fram ett förslag på ändringar i inkomstskattelagen. Förslaget ska syfta till att öka avdragsrätten för hållbarhetsutgifter, sponsring och andra samarbeten. Vi redovisar vårt förslag nedan. Notera att det som sägs i denna promemoria inte är ett uttryck för värderingar eller åsikter hos EY.

2 Lagförslag

2.1 Ny lagtext

Sponsring och andra samarbeten

16 kap. 11 § IL

Utgifter för sponsring och andra samarbeten ska dras av, om de:

- *har en naturlig anknytning till näringsverksamheten, eller*
- *annars är ägnade att mer än obetydligt förbättra näringsverksamhetens anseende, om inte särskilda skäl talar mot avdrag.*

Klimatkompensation och andra åtgärder på klimat- och miljöområdet

16 kap. 11 a § IL

Utgifter för klimatkompensation och andra åtgärder på klimat- och miljöområdet ska dras av om åtgärderna motiveras av den verksamhet som företaget bedriver.

22 kap. 9 a § IL

Uttag av tillgång eller tjänst ska inte uttagsbeskattas om en motsvarande utgift hade varit avdragsgill enligt 16 kap. 11 och 11 a §§.

3 Överväganden och motivering till förslaget

3.1 Allmänna utgångspunkter

Nu aktuellt slag av utgifter är som utgångspunkt att anse som avdragsgilla driftskostnader enligt 16 kap. 1 § IL. Dock faller avdragsrätten ofta på att det anses vara fråga om icke avdragsgilla gåvor.

Bestämmelsen om att avdrag för gåva inte medges finns i 9 kap. 2 § IL. Den bestämmelsen tydliggör att den skattskyldiges levnadskostnader inte är avdragsgilla, och dit räknas bl.a. gåvor. Det kan visserligen ifrågasättas om sponsorbidrag från vinstdrivande företag verkligen avser regelrätta civilrättsliga gåvor med benefikt syfte, men efter RÅ 2000 ref. 31 I och II står det klart att det skatterättsliga perspektivet förvisso är att sådana bidrag i vissa fall kan anses som gåvor.

Mot denna bakgrund kunde det övervägas att föreslå justeringar i 9 kap. 2 § IL, t.ex. att sponsorbidrag och liknande som lämnas av företag av viss storlek typiskt sett inte ska ses som gåvor. Bestämmelsen framstår dock som ett uttryck för en viktig och grundläggande princip inom skatterätten, nämligen att utgifter som är att jämställa med personliga levnadskostnader inte är avdragsgilla. Principen har bäring på fler områden än de som här diskuteras. Av den anledningen bör återhållsamhet iakttas vad gäller ändringar av just den bestämmelsen. Begränsningar i eller nyanseringar av principens tillämpning bör därför i stället regleras i bestämmelser som behandlar just de situationer där begränsningarna ska tillämpas.

Eftersom problembilden avser avdragsrätten för utgifter i inkomstslaget näringsverksamhet bör eventuella lagändringar göras i 16 kap. IL, dvs. det kapitel som behandlar vad som ska dras av i inkomstslaget.

16 kap. 1 § IL är en allmän bestämmelse som uppenbarligen kan sättas åsido om det finns särskilda bestämmelser som är tillämpliga i vissa situationer. I vårt fall är det tydligt att 9 kap. 2 § IL i praxis har getts företräde framför 16 kap. 1 § IL. För att ändra denna ordning behövs särskilda bestämmelser i 16 kap. IL som reglerar just sådana utgifter som här diskuteras.

När det gäller sponsring och andra samarbeten av olika slag framstår det som naturligt att konstruera avdragsrätten delvis efter den modell som vuxit fram i rättspraxis, men med inbyggda lättnader i den skattskyldiges bevisbörda. Ren välgörenhet ska alltså inte berättiga till avdrag. Dock gäller att företag typiskt sett inte ägnar sig åt ren välgörenhet. Samarbeten och satsningar på hållbarhet handlar inte om altruism utan om att företaget vill vara relevant i sin samtid och ta ett samhällsansvar för att på så sätt attrahera kunder, medarbetare och kapital. Dagens stränga beviskrav för avdrag föreslås därför lättas upp för att inte onödigt förhindra samarbeten som är positiva för företaget och dess anseende.

Vissa typer av hållbarhetsutgifter avser kompensatoriska åtgärder på miljö- och klimatområdet. Den egna verksamheten kan i och för sig vara förenlig med olika miljölagar och tillstånd, men likafullt medföra påverkan på miljö och klimat. Det företag som vill kompensera för sådan påverkan kan i någon mening sägas reglera ett slags skuld mot sin omvärld. Det framstår som rimligt att en sådan åtgärd är avdragsgill, oavsett om företaget berömmar sig självt för denna kompensation i sin marknadsföring eller inte. Ramarna för en sådan avdragsbedömning kan sannolikt konstrueras annorlunda och något enklare än vad som gäller för utgifter inom ramen för sponsring och andra samarbeten.

Mot denna bakgrund föreslår vi två nya bestämmelser. 16 kap. 11 § IL är för närvarande vakant. Det framstår därför som lämpligt att ta det lagrummet i anspråk för en ny bestämmelse om sponsring och andra samarbeten och att placera en ny bestämmelse om klimatkompensation m.m. i en ny anslutande paragraf 16 kap. 11 a §, då den senare har ett liknande syfte men ett mer begränsat tillämpningsområde.

I den första nya bestämmelsen (11 §) adresseras således utgifter för sponsring och andra samarbeten, vilket även inkluderar en bred palett av hållbarhetsåtgärder. Avdragsrätt ges enligt första strecksatsen om utgiften har en naturlig anknytning till näringsverksamheten, vilket utgör en viss utvidgning av gällande praxis. Andra strecksatsen tillskapar en ny grund för avdragsrätt då avdrag medges om utgiften är ägnad att mer än obetydligt förbättra näringsverksamhetens anseende. Den är avsedd att träffa utgifter som är kommersiellt motiverade genom att de förbättrar företagets goodwill. I sådana situationer ska alltså avdrag medges även om det är fråga om utgifter

som enligt nuvarande praxis i varje fall delvis skulle betraktas som icke avdragsgilla gåvor. Sannolikt kommer en del utgifter att vara avdragsgilla på mer än en grund.

Den andra nya bestämmelsen (11 a §) adresserar specifikt miljö- och klimatåtgärder som motiveras av företagets näringsverksamhet, dvs. åtgärder som syftar till att motverka den belastning på miljön eller klimatet som verksamheten har eller riskerar att ha.

Enligt praxis medges sedan tidigare avdrag om företaget mottar en direkt motprestation, med stöd av den allmänna regeln i 16 kap. 1 § IL. Lagförslaget är inte avsett att medföra någon förändring i denna del, utan avdrag ska alltså alltid kunna medges för de aktuella utgifterna i den mån direkta motprestationer kan visas. De nu föreslagna bestämmelserna är således endast avsedda att utvidga avdragsrätten utöver detta. Vi bedömer emellertid att det inte är nödvändigt att ange detta särskilt i lagtexten då det i dessa fall inte aktualiseras någon regelkonkurrens med 9:2 IL.

För att komplettera bestämmelserna i 16 kap. 11 och 11 a §§ i situationer då motsvarande bidrag lämnas i form av tillgångar från näringsverksamheten istället för genom en penninggåva, föreslås även en ny bestämmelse i reglerna om uttagsbeskattning - 22 kap. 9 a § IL.

3.2 Två nya bestämmelser om avdrag

3.2.1 11 § – avdragsrätt för anseendeförbättrande utgifter

I bestämmelsen regleras avdragsrätten för utgifter för sponsring och andra samarbeten. Det finns ingen legaldefinition av sponsring, men HFD har uttalat att med sponsring förstås i regel att ett företag lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur². Den praxis som utvecklats på området träffar dock även andra samarbeten.

I detta lagförslag föreslås inte någon särskild definition av sponsring. De företeelser som avses – sponsring och samarbeten – tar dock sikte på bidrag och ersättningar som lämnas till utomstående part. Detta kan ske inom ramen för traditionell sponsring av t.ex. idrotts- eller kulturevenemang. Men bestämmelsen tar också sikte på olika slag av hållbarhetsåtgärder, där avdragsrätten idag framstår som osäker just i ljuset av praxis kring avdragsrätt för sponsring.

Första strecksatsen – kodifiering och utvidgning av praxis

Första strecksatsen behandlar utgifter som har viss anknytning till näringsverksamheten. I praxis har avdrag medgetts för utgifter när det föreligger en sådan ”stark anknytning” mellan den sponsrade verksamheten och sponsorns näringsverksamhet, att en av sponsringen möjliggjord ökning av den sponsrade verksamheten i sig utesluter en tillämpning av förbudet mot avdrag för gåvor³, vilket vi tolkar som att utgifterna då anses som regelrätta marknadsföringsutgifter.

I den föreslagna bestämmelsen kodifieras anknytning som grund för avdragsrätt. Dagens krav på att sådan anknytning ska vara ”stark” har dock medfört en synnerligen restriktiv rättstillämpning, vilket inte framstår som ändamålsenligt. Därför föreslås här att kravet på anknytning sänks från ”stark” – vilket i praktiken har inneburit ”mycket stark” – till ”naturlig”. Bevisbördan ligger kvar på den

² RA 2000 ref 31 I.

³ RA 2000 ref 31 II.

skattskyldige och beviskravet för avdragsrätt är "sannolikt". Kravet på naturlig anknytning innebär i detta sammanhang att den skattskyldige måste göra sannolikt att det finns en anknytning mellan den bedrivna näringsverksamheten och den verksamhet bidraget går till och att det finns en sådant samband att anknytningen kan sägas vara naturlig. Exempelvis bör ett livsmedelsföretag som producerar barnmat ha rätt till avdrag enligt denna bestämmelse för bidrag till en organisation som arbetar med att motverka undernäring hos barn, men inte för en donation till ett projekt för att rädda fjällrävsbeståndet. Vidare bör bostadsföretag kunna få avdrag för bidrag till organisationer som verkar för ökad trygghet i bostadsområdet.

Man kan överväga att inte ha någon kvalifikation alls avseende vilken grad av anknytning som krävs för avdrag, dvs. att endast använda "anknytning" utan bestämningen att denna ska vara "naturlig". Det skulle dock riskera att även helt svaga anknytningar godtas som grund för avdrag, och det är inte avsikten. Bedömningen av anknytningen är dock inte avsedd att vara snäv utan bör ske relativt generöst.

Andra strecksatsen – avdrag för utgifter för förbättring av näringsverksamhetens anseende

Enligt den andra strecksatsen kan även sponsring och andra samarbeten som saknar naturlig anknytning till företagets verksamhet vara avdragsgill om utgifterna mer än obetydligt är ägnade att förbättra näringsverksamhetens anseende. Bestämmelsen är avsedd att träffa brett och kan avse såväl idrotts- och kultursponsring som hållbarhetsrelaterade samarbeten och andra anseendehöjande åtgärder.

Genom bestämmelsen lagfästs för det första ett krav på orsakssamband mellan utgifterna och näringsverksamhetens anseende. Utgifterna ska vara "ägnade" att förbättra anseendet. I uttrycket "ägna" ligger att någon konkret förbättring i det enskilda fallet inte ska behöva påvisas, utan det är i stället fråga om en påverkan på anseendet som typiskt sett kan antas föreligga vid sponsring och samarbeten av motsvarande slag.

För det andra införs en tröskel för hur mycket den skattskyldige behöver kvantifiera i termer av motprestationer till sponsorersättningen m.m. för att få fullt avdrag. Rekviritet "mer än obetydligt" ger därvid uttryck för en relativ låg nivå. Normalt sett används "obetydlig mån" eller liknande uttryck i inkomstskattelagen för att markera en nivå på ca 20 procent⁴. Den skattskyldige ska således kunna göra sannolikt att utgiften typiskt sett kan förväntas leda till förbättring av näringsverksamhetens anseende motsvarande i varje fall 20 procent av ersättningens värde. Uppnås detta medges avdrag för hela utgiften, såvida inte särskilda skäl mot avdrag föreligger.

Jämfört med det gällande rättsläget innebär bestämmelsen ingen formell skillnad i bevisbörda och beviskrav. Det är fortfarande den skattskyldige som har bevisbördan och beviskravet är likadant som vad som allmänt gäller för avdrag, dvs. "sannolikt". Däremot ska den skattskyldige inte som idag behöva visa och kvantifiera motprestationer som fullt ut svarar mot utgiftens storlek. Förslaget grundas på tanken att om i vart fall den angivna nivån av motprestationer kan visas är det rimligt

⁴ Ej obetydligt bör som utgångspunkt innebära ett lägre beviskrav är "antagligt", som i vissa sammanhang har ansetts motsvara en sannolikhetsgrad på 25-30 %. Det finns en rättsvetenskaplig diskussion kring olika beviskrav sannolikhetsgrad ska förstås, särskilt avseende huruvida det finns beviskrav som kan understiga 50 %. Se Lindkvist, Gustav, Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen, (2018 Juno), s. 432.

att utgå från att det inte är fråga om en gåva, och i sådana fall bör hela ersättningen behandlas som en avdragsgill omkostnad i näringsverksamheten.

Avsikten är att bibehålla en gränsdragning mot ren välgörenhet utan någon motprestation, men att begränsa tillämpligheten av avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Utgångspunkten måste vara att ett företag som inom ramen för samarbeten av olika slag skänker produkter och lämnar bidrag, eller genomför satsningar på hållbarhet, inte agerar som välgörare utan ägnar sig åt att bygga sitt anseende i syfte att på längre sikt maximera avkastningen till sina aktieägare.

Anseende – eller goodwill om man så vill (jfr RÅ 2000 ref. 31) – ska här förstås som bredare än enbart attraktion av kunder och sådant som direkt kan påvisas öka avsättningen av varor och tjänster. Sponsring och samarbeten kan även innebära förbättring av företags anseende hos en mer specifik grupp som underlättar någon funktion i företagets verksamhet, exempelvis att attrahera personal eller anskaffa externt kapital till fördelaktiga villkor. Med ”förbättring” avses här både anseendehöjande åtgärder och åtgärder som syftar till att begränsa risk för minskat eller rentav förlorat anseende. I uttrycket ligger även åtgärder som syftar till att reparera eller begränsa negativt anseende (badwill).

Med ”särskilda skäl” mot avdrag avses situationer där det framstår som att sponsringen eller samarbetet snarare sker i ägarens intresse än i näringsverksamhetens. Detta torde oftare aktualiseras i fåmansföretag än i företag med större ägarspridning. Som exempel kan nämnas att ett enmansföretag sponsrar en förening i vilken ägaren eller dennes närstående har ett personligt engagemang. I sådana situationer kan utgiften primärt sägas handla om att bestrida ägarens privata levnadskostnader, vilket även fortsättningsvis inte ska vara möjligt med avdragsrätt i företaget. Från avdragsrätten bör dock inte uteslutas situationer då t.ex. ett lokalt hantverks- eller byggföretag sponsrar en lokal idrottsförening. Ett sådant samarbete kan sannolikt ha väsentlig betydelse för näringsverksamhetens lokala varumärkesbyggande.

Bevisbördan beträffande förekomst av ”särskilda skäl” ligger på Skatteverket. En indikation på att det föreligger sådana särskilda skäl kan vara viss intressegemenskap mellan sponsorn och/eller dess ägare eller närstående å ena sidan, samt det sponsrande bolaget och/eller dess ägare eller närstående å andra sidan. I större företag med en mer spridd ägarkrets bör dock typiskt sett kunna antas (presumeras) att det inte finns sådana särskilda skäl.

För att i möjligaste mån motverka den vaghet som är inneboende i ett rekvisit som särskilda skäl bör avsikten med undantaget utvecklas och exemplifieras väl i förarbetena så att dess snäva tillämpningsområde enligt ovan tydliggörs för rättstillämpare och skattskyldiga.

3.2.2 11 a § – avdragsrätt för vissa miljö- och klimatåtgärder

Som utgångspunkt är utgifter för miljö- och klimatåtgärder som krävs enligt lagstiftning avdragsgilla, liksom mycket av det hållbarhetsarbete som bedrivs av företaget i egen regi. Däremot riskerar utgifter till tredje part idag att träffas av avdragsförbudet som gäller för gåvor.

Även verksamhet som är tillåten enligt miljölagstiftningen kan medföra negativa konsekvenser i form av påverkan på miljö och klimat. Företag kan i sådana situationer välja att engagera sig i projekt som adresserar sådan påverkan och arbeta för att minska skadeverkningar på lokal eller global nivå. Principiellt bör sådana utgifter inte betraktas som en värdeöverföring med gåvoavsikt utan snarare

som att verksamheten tar ett ansvar utöver vad miljölagstiftningen kräver. Det framstår inte som rätt och riktigt att begränsa avdragsrätten för sådana utgifter med hänvisning till att de helt eller delvis avser frivilliga gåvor. Dessutom har det typiskt sett en positiv påverkan på företagets möjlighet att attrahera kunder, personal och kapital om företaget tar ett sådant ansvar.

Bestämmelsen avser att specifikt omfatta utgifter för åtgärder på klimat- och miljöområdet som adresserar negativa effekter eller risker som kan kopplas till den näringsverksamhet som bedrivs. Om åtgärden är motiverad av verksamheten ska avdrag medges. Till skillnad från idag ska den skattskyldige inte behöva marknadsföra utgiften eller på annat sätt visa att den förbättrar verksamhetens anseende.

Att åtgärderna motiveras av den verksamhet som företaget bedriver innebär ett krav på att åtgärderna adresserar sådana negativa miljö- och klimatkonsekvenser som företagens verksamhet typiskt sett ger upphov till. I detta omfattas även att åtgärderna ska stå i rimlig proportion till företagets verksamhet.

Hållbarhet omfattar givetvis mycket mer än miljö- och klimatåtgärder. Miljö- och klimatåtgärder framstår dock som särpräglade, med en särskilt tydlig koppling mellan orsak och verkan. Utmaningar på miljö- och klimatområdet adresseras genom flera internationella rättsakter och överenskommelser, vilket gör behovet av icke-begränsande skatteregler särskilt angeläget. Ur det perspektivet har nu föreslagits en bestämmelse som är helt inriktad på just åtgärder på miljö- och klimatområdet. Som nämnts i avsnitt 3.2.1 ovan kan andra utgifter avseende miljö- och klimatåtgärder som inte faller under den nu aktuella bestämmelsen vara avdragsgilla som anseendehöjande åtgärder enligt den föreslagna bestämmelsen i 16 kap. 11 § IL.

3.3 En ny bestämmelse om undantag från uttagsbeskattning

Avdragsförbudet för gåvor gäller penninggåvor. Vid bidrag i form av tillgångar eller tjänster ur näringsverksamheten riskerar i stället givaren att träffas av uttagsbeskattning om ersättningen inte anses marknadsmässig eller det annars finns särskilda skäl för det (22 kap. 3 § IL).

Givaren beskattas vid uttagsbeskattning som om tillgången avyttrats till marknadspris och beskattas för mellanskillnaden mellan ersättningen och marknadsvärdet. Om tillgången har ett kvarstående skattemässigt restvärde medges normalt avdrag för detta. På en principiell nivå blir beskattningseffekten densamma som vid nekat avdrag för ett penningbidrag – givarens skattemässiga resultat ökas med det värde som överförs till mottagaren genom bidraget eller donationen.

Som utgångspunkt bör ersättningen redan anses vara marknadsmässig då tillgångar ur näringsverksamheten överläts till en extern part under de omständigheter som anges i de nya avdragsreglerna i 16 kap. 11 och 11 a §§ IL. Av systematiska skäl finns dock ett behov av att införa ett förtydligande undantag från uttagsbeskattning för att säkerställa motsvarande beskattningsutfall då bidrag lämnas i form av tjänster eller tillgångar ur näringsverksamheten.

Den föreslagna bestämmelsen i 22 kap. 9 a § IL hänvisar till de nya 16 kap. 11 och 11 a §§ och avser att vara ett förtydligande om att uttagsbeskattning inte ska ske då en motsvarande värdeöverföring i form av ett penningbidrag hade varit avdragsgill enligt dessa bestämmelser.

Även om den föreslagna bestämmelsen om undantag från uttagsbeskattning kopplar till de föreslagna bestämmelserna om avdragsrätt i 16 kap. IL, torde det faktiska utrymmet för undantag från uttagsbeskattning vara något större jämfört med utrymmet för avdrag för penningdonationer. Det kan nämligen antas att det många gånger finns en tydligare koppling mellan donationer av företagets produkter och dess anseende, jämfört med en motsvarande donation av rena pengar. Om ett företag t.ex. skänker produkter för att bidra i en kris- eller krigssituation, eller på annat sätt för att stötta hjälpbehövande, bör det många gånger anses ägnat att förbättra givarens anseende på ett sådant sätt att uttagsbeskattning kan underlåtas.