Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Examensarbete på juristprogrammet, 30 HP (HRO800)

Höstterminen 2022

GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

# Gränsdragningsproblematiken mellan sponsring och gåva

Vid tillämpning av inkomstskattelagen ur ett aktiebolagsrättsligt perspektiv

**Johan Winblad**

Handledare: Bo Svensson

Examinator: Patrik Emblad

# Innehållsförteckning

**Förkortningslista** ..... **5**

**1. Inledning** ..... **6**

*1.1. Uppsatsens problemformulering och syfte* ..... *6*

*1.2. Metod* ..... *7*

*1.3. Avgränsningar* ..... *8*

*1.4. Uppsatsens disposition* ..... *8*

**2. Bakgrund** ..... **9**

*2.1. Inledning* ..... *9*

*2.2. Aktiebolagsrättsliga utgångspunkter* ..... *9*

2.2.1 Vinstsyftet ..... 9

2.2.2 Gåvor till allmännyttigt ändamål ..... 10

2.2.3 Värdeöverföring av annat slag ”förtäckt vinstutdelning” ..... 11

2.2.4 Aktiebolagets bakomliggande syften ..... 13

*2.3 Inkomstskatterättsliga utgångspunkter* ..... *13*

2.3.1 Den allmänna avdragsrätten i 16:1 IL ..... 13

2.3.2. Avdragsförbudet i 9:2 IL ..... 14

2.3.3 Skatterättens bakomliggande syften ..... 15

**3. Gåvor** ..... **15**

*3.1. Inledning* ..... *15*

*3.2. Aktiebolagsrättsligt* ..... *16*

*3.3. Inkomstskatterättsligt* ..... *17*

3.3.1 Benefik avsikt ..... 17

3.3.2 Frivillighet ..... 18

3.3.3 Förmögenhetsöverföring ..... 18

**4. Sponsring** ..... **19**

*4.1. Inledning* ..... *19*

*4.2. Vad är sponsring?* ..... *19*

4.2.1 Varför sponsrar ett bolag? ..... 20

*4.3. Aktiebolagsrättsligt* ..... *20*

4.3.1 Gränsdragningen till gåva ..... 21

*4.4 Inkomstskatterättsligt* ..... *22*

4.4.1 Pharmaciamålet (RÅ 2000 ref. 31 I) ... 22
4.4.2 Falconmålet (RÅ 2000 ref. 31 II) ... 24
4.4.3 Saltåmålet (HFD 2014 ref. 62) ... 25
4.4.4 Arlamålet (HFD 2018 ref. 55) ... 26

*4.5 Slutsatser att dra från rättsfallen* ... *27*
4.5.1 Inledning ... 27
4.5.2 Sponsorn och mottagaren ... 27
4.5.3 Sponsringens syfte ... 28
4.5.4 Sambandet mellan sponsorn och den sponsrandes verksamheter ... 29
4.5.5 Motprestationer ... 31
4.5.6 En äkta regelkonkurrens? ... 35
4.5.7 Avdragspresumtion för aktiebolag ... 35
4.5.8 Förhållandet till gåvobegreppet ... 37

**5. Regelverkens enhetlighet ... 40**

*5.1. Inledning* ... *40*

*5.2 Vinstsyftets inverkan i domstolen* ... *40*
5.2.1 Förhållandet till sponsring och den allmänna avdragsrätten ... 40
5.2.2 Förhållandet till avdragsförbudet för gåvor ... 42

*5.3 Övriga aktiebolagsrättsliga perspektiv* ... *46*
5.3.1 Behandlingen av gåvor ... 46
5.3.2 Avdragsmöjligheter för otillåtna värdeöverföringar ... 47
5.3.3 Presumtion och Lex specialis ... 48

*5.4. Bakomliggande intressen* ... *49*
5.4.1 Det fiskala intresset ... 49
5.4.2 Subjektivt kontra objektivt ... 51

**6. Avslutande analys och slutsatser ... 52**

*6.1. Inledning* ... *52*

*6.2. Slutsatser av uppsatsens undersökning* ... *53*

*6.3. Framtid* ... *55*

**Källförteckning ... 57**

*Offentligt tryck* ... *57*
Lagtext ... 57
Förarbeten ... 57
Skatteverket ... 57

*Rättsfall* ... *57*

HFD ..... 57
HD ..... 58
Hovrätten ..... 58
*Litteratur* ..... *58*
Artiklar ..... 58
Böcker ..... 59
Elektronisk källa ..... 60

# Förkortningslista

ABL – Aktiebolagslagen (2005:551)

BrB – Brottsbalk (1962:700)

FoU – Forskning och utveckling

HFD – Högsta förvaltningsdomstolen

HovR – Hovrätten

IL – Inkomstskattelag (1999:1229)

Prop – Regeringens proposition

RÅ – Regeringsrättens årsbok

SvJT – Svensk juristtidning

SvSkt – Svensk skattetidning

# 1. Inledning

Sponsring är ett sätt för företag att marknadsföra sig genom att bolaget associeras i positiva sammanhang såsom vid exempelvis idrotts- eller kulturevenemang.[1] En sponsringsutgift är typiskt sätt förenad med kostnad för sponsorn där någon särskild inkomstskatterättslig avdragsregel inte finns. Ett aktiebolags sponsringsutgifter bedöms därför mot den generella regeln för avdragsrätt i 16:1 IL. Bestämmelsen är generellt formulerad och säger i princip allt och ingenting där utgifter som förvärvar eller bibehåller inkomster ska dras av som kostnad. En sponsringsutgift bedöms allmänt som en kostnad vilket ska ge företaget bättre förutsättningar att sälja sina produkter och generera vinst. Om det föreligger ett tydligt samband mellan kostnaden och förvärvet av inkomsten så beviljas avdrag regelmässigt. Vid sponsring finns inte alltid ett tydligt samband varför HFD har lyft frågan i ett antal rättsfall där gränsdragningen mot gåvor har hanterats. Detta eftersom inkomstskattelagen aldrig medger avdrag för gåvor enligt 9:2 IL. Vart gränsen går är emellertid inte helt klarlagt varför uppsatsen avser att tydliggöra gränsdragningen.

Utifrån bolagsrättsligt perspektiv ska alla bolagets utgifter beaktas mot vinstsyftet. Med hänsyn till bolagets vinstsyfte och uppställda kapitalskyddsregler torde de kostnader som bolaget haft varit motiverade av företagsekonomiska skäl. Ett aktiebolag har även möjlighet att dela ut gåvor enligt 17:5 ABL. Däremot har inte dessa bolagsrättsliga överväganden explicit uppmärksammats i HFD:s praxis. Uppsatsen ska därför utreda i vilken mån bolagsrättsliga bedömningar implicit fått inverkan i domstolens rättsliga bedömningar. Ämnet har, såvitt jag vet, inte hanterats utifrån ett bolagsrättsligt perspektiv. Tidigare arbeten har främst berört skillnaden mellan sponsring och gåva i inkomstskattelagen.

Uppsatsen är främst riktad till jurister med intresse för skatterätt eller personer som är intresserade av hur skatterätten integreras i andra rättsområden.

## 1.1. Uppsatsens problemformulering och syfte

Huvudfokus för uppsatsen är sponsring, men eftersom gränsdragningen mot gåvor inte är klarlagd ges även gåvor stort utrymme. Uppsatsens första målsättning är att fastställa vilka rättsliga krav för avdragsrätt avseende sponsring som uppställs. Därefter utreder jag hur de

[1] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 101.

rättsliga kraven för avdragsrätt förhåller sig till bolagsrättsliga överväganden och bedömningar.

Avdragsrätt för sponsring har inget särskilt regelverk att luta sig mot utan den allmänna regeln för avdragsrätt i 16:1 IL tillämpas, vilket innebär att vägledning måste hämtas i praxis. Det saknas ett definitivt svar när avdrag beviljas eller inte beviljas, vilket styrker syftet med uppsatsens utredning. Därefter är det av intresse att bedöma de krav som skatterätten ställer upp mot bolagsrättsliga överväganden för att se huruvida likheter uppmärksammas och vilken hänsyn skatterätten tar till bolagsrättsliga bedömningar.

## 1.2. Metod

Vid fastställandet av avdragsrätt för sponsring används den rättsdogmatiska metoden. Metoden används för att hitta svaret på ett konkret rättsligt problem och därigenom fastställa gällande rätt genom befintliga rättskällor. En central del av rättsdogmatiken är argumentationen fram till svaret där värdering och tolkning av rättskällorna i förhållande till problemet utgör stor betydelse.[2] Då en del av uppsatsens målsättning är att utreda vilka rättsliga krav som gäller lämpar sig den rättsdogmatiska metoden mycket väl. Lagtexten utgör utgångpunkten för utredningen där stöd främst hämtas ifrån praxis. Även doktrin utgör en viktig kugge för uppsatsen både i förklarande och kritiskt syfte. Doktrinen används även som stöd för argument och analyser. Skatteverkets allmänna råd har också fått visst inflytande vid rättsfallsanalysen.

Avseende uppsatsens andra del görs en jämförelse mellan aktiebolagsrätten i ena änden och skatterätten i andra. Utredningen består i att analysera vilka bolagsrättsliga överväganden skatterätten beaktar i sitt beslutsfattande. Det ska poängteras att gällande rätt inte besvaras utan endast jämförelse mellan två rättsområden sker och huruvida överrensstämmelse föreligger. Som komplement till bolagsrättsliga överväganden tas även in en del rättsekonomi för att fastställa vad som är mest ekonomiskt försvarbart och därmed i linje med bolagets vinstsyfte. Vidare har både skatterätten och bolagsrätten stark koppling till ekonomi varför ekonomiska bedömningar används för tolkning och tillämpning av regler.[3]

[2] Nääv & Zamboni, *Juridisk metodlära*, s. 21 ff.
[3] Ibid., s. 177 ff.

## 1.3. Avgränsningar

Sponsring utgör uppsatsens övergripande fokus vilket framgår av problemformuleringen. Gåvor bedöms därför endast i den mån som det kan vara relevant till gränsdragningen mot sponsring. Av samma anledning kommer övriga avdragsmöjligheter för bolag inte utredas närmare. Utgångspunkten är den generella avdragsrätten i 16:1 IL vilket sponsring bedöms emot. Ytterligare begränsning är att endast svenska aktiebolag berörs och begränsas till att endast bedömas mot inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare kommer endast avdragsmöjligheten vara föremål för prövning och dess gränsdragning mot gåvor. Hur mottagaren av en ersättning eller förmån beskattas, undersöks inte. Huruvida en ägare eller annan med intresse i bolaget kan komma att beskattas lämnas även därhän. Äldre praxis, innan Pharmacia- och Falconmålet, kommer i princip uteslutas ur uppsatsen då slutsatserna i stor del saknar relevans.[4]

Utgångspunkten är vidare att bolag inte har angett något annat syfte i sin bolagsordning än att generera vinst. Utredningen utesluter även att samtliga aktieägares samtycke kan fås, vilket typiskt sätt innebär spritt ägande. Jag kommer heller inte gå in på behörighet/befogenhetsfrågor enligt ABL. Utgångspunkten är i stället att styrelsen är ytterst ansvarig enligt 8:4 ABL. Jag kommer heller inte utreda hur gränsdragningen mellan otillåtna värdeöverföringar och ”dåliga affärer” görs, utan endast belysa konsekvenserna.

## 1.4. Uppsatsens disposition

En inledande bakgrund till uppsatsens primära lagbestämmelser presenteras i uppsatsens andra kapitel samt vilka bakomliggande ändamål som präglar bestämmelserna. I tredje kapitlet kommer reglerna kring gåvor i aktiebolagsrätten och inkomstskatterätten att beskrivas och gåvorekvisiten tydliggöras. Uppsatsens fjärde kapitel berör sponsring där bakomliggande skäl till sponsring lyfts för att därefter beskriva gränsdragningen till gåva aktiebolagsrättsligt. Fjärde kapitel utreder därefter vilka rättsliga krav som uppställs för avdragsrätt avseende sponsring med utgångspunkt i Pharmacia-, Falcon-, Saltå- och Arlamålet. Kapitel fem analyserar de slutsatser som tagits i föregående kapitel gentemot bolagsrättsliga regler och överväganden för att utreda huruvida samstämmighet råder. Uppsatsens sista kapitel

[4] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 65.

sammanfattar de slutsatser som analysen i kapitel fyra och fem har gett upphov till för att därefter göra en kort framtidsutblick.

# 2. Bakgrund

## 2.1. Inledning

I detta kapitel kommer jag att beskriva vissa rättsliga utgångspunkter i aktiebolagslagen och inkomstskattelagen. Jag kommer börja att redogöra för aktiebolagsrättsliga regler som kan komma att aktualiseras när gränsdragningen mellan sponsring och gåvor görs. Dessa regler är vinstsyftet, gåvor till allmännyttigt ändamål och förtäckta värdeöverföringar samt aktiebolagens syfte kommer att utredas närmare. Därefter kommer den generella avdragsrätten i näringsverksamhet och avdragsförbudet för gåvor samt de bakomliggande intressen som återfinns i inkomstskattelagen beskrivas.

## 2.2. Aktiebolagsrättsliga utgångspunkter

### 2.2.1 Vinstsyftet

En fundamental utgångspunkt i aktiebolagslagen är att ge vinst till aktieägarna om inte annat anges i bolagsordningen vilket framgår av 3:3 ABL. Regeln är generellt utformad och ska ständigt beaktas vid beslutsfattningen vilket påverkar bolagsstyrningen eftersom alla beslut ska beaktas med hänsyn till vinstsyftet. Det innebär exv. att styrelsen inte får ta beslut om att medvetet avhända sig egendom mot ersättning under marknadsvärdet.[5] Fördelningen av resultatet ska därefter delas mellan aktieägarna efter att långivare och andra med rätt till fast ersättning fått betalt. Det brukar kallas att aktieägarna intar en position som residualtagare i bolaget och har rätt till överskottet efter bolagets andra åtaganden är förverkligade.[6] Vinstsyftet har därmed både ett inbyggt bolagsstyrningsperspektiv och aktieägarperspektiv. Hur utsträckt vinstsyftet är har inte behandlats i förarbetena till ABL men den härskande uppfattningen i doktrin är att vinstsyftet kan likställas med vinstmaximering.[7] Det betyder att

[5] Persson Österman & Svernlöv, *CSR i Företagsbeskattning – ett associationsrättsligt perspektiv*, Skattenytt 2017 s.104.
[6] Bergström & Samuelsson, *Aktiebolagets grundproblem,* s. 40.
[7] Se exempelvis Ohlson, *Vikten av vinst: en studie om syftets betydelse i bolagsstyrning*, s. 65, Arvidsson, *Aktieägaravtal: särskilt om besluts- och överlåtelsebindningar*, s. 84 f., Dotevall, *Aktiebolagsrätt: fördjupning och komparativ belysning*, s. 201 f. och Eklund & Stattin, *Aktiebolagsrätt & aktiemarknadsrätt,* s. 32 och 111f., samt Bergström & Samuelsson, *Aktiebolagets grundproblem*, s. 40 ff.

styrelsen alltid ska eftersträva största möjliga vinst vid beslutsfattande. Om däremot förlust inte kan undvikas innefattar principen minimering av förlust.[8]

Huruvida vinsten ska genereras på snabbast möjliga tid eller över en längre tid går inte att utläsa ur lagtexten. Vissa aktieägare kan antas ha ett mer kortsiktigt perspektiv på sina placeringar medan andra har ett långsiktigt perspektiv på ägandet varför någon enhetlig slutsats för alla aktiebolag inte är möjlig. Ett aktiebolags syfte har dock, för svenskt vidkommande, ett utpräglat kortsiktigt vinstmaximeringssyfte enligt Eklund och Stattin.[9] Det ska dock tilläggas att ett beslut med långsiktigt syfte inte kan klandras bolagsrättsligt och är alltjämt förenligt med vinstsyftet.[10] Så länge styrelsen inte har åsidosatt vinstsyftet till förmån för andra intressen bör det inte vålla några problem bolagsrättsligt.[11]

### 2.2.2 Gåvor till allmännyttigt ändamål

I 17:5 ABL anges det enda undantaget från vinstsyftet. Regeln innebär ett begränsat undantag från principen om att bolagets vinst ska delas mellan aktieägarna. Paragrafen ger bolagstämman, som huvudregel, primär kompetens att besluta om ”*gåva till allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål”*. Gåvan ska vidare vara skälig med hänsyn till ändamålets art, bolagets ställning och omständigheterna i övrigt. Gåvan får inte heller vara av sådant värde att den inskränker på bolagets egna kapital eller strider mot försiktighetsregeln, dvs. borgenärsskyddsreglerna i 17:3 ABL. Styrelsen har också möjlighet att besluta om gåvor som är av ringa betydelse med hänsyn till bolagets ställning, vilket är en väsentligt snävare beslutskompetens än stämmans.

Bestämmelsen riktas endast mot faktiska gåvor, i både innehåll och syfte, där någon motprestation inte förväntas. För att kravet på gåvor ska vara uppfyllt är det faktiska syftet och transaktionens karaktär avgörande.[12] En rättshandling som är betecknad som gåva där bolaget i själva verket förväntar sig en motprestation ska inte behandlas som gåva enligt bestämmelsens mening och behöver inte beslutas av stämman eller styrelsen. Sådana affärsuppgörelser kan exempelvis vara sponsring, reklamavtal eller muta och är typiskt sätt

[8] Arvidsson, *Aktieägaravtal: särskilt om besluts- och överlåtelsebindningar*, s. 84 f.
[9] Eklund & Stattin, *Aktiebolagsrätt och aktiemarknadsrätt*, s. 111.
[10] Sandström, *Svensk aktiebolagsrätt,* s. 267.
[11] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen* Skattenytt, 2007 s. 104.
[12] Se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 17 kap. 5 §, Lexino 2022-10-31.

inte gåvor av allmännyttig karaktär. En gåva som uppfyller kravet på allmännyttigt ändamål kan många gånger komma till allmänhetens kännedom och därmed skapa goodwill för bolaget. Det är inte ovanligt att ett bolag ger gåvor som just är motiverade av affärsmässiga motiv för att generera goodwill. Det är inte helt självklart om en sådan gåva ska behandlas som vilken affärshändelse som helst och därmed jämställas med en kostnad för marknadsföring eller omfattas av paragrafens bestämmelse. Således föreligger det en gränsdragningsproblematik avseende klassificeringen av gåvan beroende på vilken nytta gåvan medför.[13]

Vad som typiskt sätt omfattas av begreppen allmännyttig karaktär eller därmed jämförligt ändamål är gåvor till vetenskapliga verksamheter, sjukvård och välgörenhet samt gåvor till organisationer för opinionsbildning och politiska partier anses sannolikt omfattas.[14] Även idrottsföreningar, särskilt inriktade mot ungdomar och liknande omfattas med all säkerhet.[15] Praxis har konstaterat att bidrag till byggandet av en pansarbåt och gåva till förskönande av allmän plats utgör allmännytta.[16] Om kravet på allmännytta är uppfyllt så måste även gåvan bedömas utifrån skäligheten, där det avgörande kriteriet är bolagets ekonomiska ställning.[17] Ett bolags ekonomiska ställning skiljer sig givetvis åt mellan ett stort börsbolag och ett enmansföretag varför det inte går att ställa upp någon beloppsgräns eller för den delen ett givet ändamål med en gåva.[18] Lindskog anser även att det ska finnas en viss ”närhet mellan nyttan och bolaget” för att gåvan ska betraktas som skälig, vilket ger stöd för att gåvan i många fall är motiverade av affärsmässiga skäl.[19]

### 2.2.3 Värdeöverföring av annat slag ”förtäckt vinstutdelning”

Bestämmelsen är intressant i sammanhanget därför att ett uttag ur bolaget som inte uppfyller kravet på gåva till allmännyttigt ändamål eller är oförenligt med vinstsyftet kan betraktas som en förtäckt värdeöverföring enligt 17:2 ABL. Bestämmelsen 17:1 ABL definierar begreppet värdeöverföring där fjärde punkten stadgar ”*någon annan affärshändelse som*

[13] Se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 17 kap. 5 §, Lexino 2022-10-31.
[14] Dotevall, *Aktiebolagsrätt, fördjupning och komparativ belysning*, s. 440. – 2015.
[15] Lindskog, *Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation*, s. 145.
[16] NJA 1914 s. 309 och NJA 1962 s. 182.
[17] NJA 1962 s. 182.
[18] Johansson, *Svensk associationsrätt i huvuddrag,* s. 176.
[19] Lindskog, *Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation*, s. 145.

*medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har rent affärsmässig karaktär för bolaget* ”, ofta kallat ”förtäckt vinstutdelning”.[20]

Det krävs först och främst att det rör sig om en affärshändelse vilket innefattar alla storleksförändringar av bolagets förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer. Det kan exempelvis vara in- och utbetalningar, tillskott eller uttag ur verksamheten i form av pengar, varor eller annat. För att det ska vara fråga om en värdeöverföring krävs det att affärshändelsen påverkar bolagets förmögenhet negativt. Om affärshändelsen leder till att bolagets förmögenhet förblir oförändrad eller ökar är händelsen inte att betrakta som en värdeöverföring. Hur bolaget väljer att beteckna affärshändelsen har ingen betydelse för bedömningen. Beteckningar som träffas av begreppet värdeöverföring är exempelvis över- och underprisöverlåtelser, ej marknadsmässiga lån, utbetalningar av oproportionerliga arvoden eller avskrivningar av fodringar.[21]

För att affärshändelsen ska utgöra en värdeöverföring får den inte vara av rent affärsmässig karaktär för bolaget. Värdeskillnader i parternas prestationer kan indikera på att det rör sig om en affärshändelse. Det understryks dock i propositionen att endast det faktum att affärshändelsen är förmånlig för mottagaren och oförmånlig för bolaget inte innebär att bestämmelsen är uppfylld. Varje ”dålig affär” är inte någon värdeöverföring enligt lagen.[22] Ytterligare kriterier som ska beaktas är huruvida affärshändelsen är normal utifrån bolagets verksamhet, vilken rättslig beteckning affärshändelsen har och motpartens relation till bolaget. Om det exempelvis sker en värdeöverföring till en person med stort inflytande i bolaget behöver inte värdeskillnaden vara lika påtaglig som om samma värdeöverföring sker till en person utan inflytande. Kriterierna värderas således olika i det enskilda fallet. Om affärshändelsen inte är rent affärsmässigt betingad betraktas den som en värdeöverföring vilket innebär att en transaktion som till någon del inte har affärsmässig karaktär är en värdeöverföring om bolagets förmögenhet minskar.[23] Skillnaden mellan en förtäckt värdeöverföring och ett vanligt förmögenhetsrättsligt avtal är således att de första uppfyller rekvisiten, *affärshändelse, förmögenhetsminskning* och *inte har rent affärsmässig karaktär* och inte är tillåten enligt 17:2 ABL.

[20] Skog, *Rhodes Aktiebolagsrätt,* s. 104.
[21] Prop. 2004/05:85 s. 747 ff.
[22] Prop. 2004/05:85 s.748.
[23] Prop. 2004/05:85 s. 747 ff.

### 2.2.4 Aktiebolagets bakomliggande syften

Redan ur aktiebolagens barnsben var utgångpunkten att verksamhetens syfte var att generera vinst till fördelning bland aktieägarna, vilket var den rådande uppfattningen även innan aktiebolagslagen var skriven.[24] Oavsett hur man vrider och vänder på det är aktiebolagets och därmed aktiebolagslagens övergripande syfte att generera vinst. Skog menar därutöver att en central del av aktiebolagsformen är att locka riskkapital vilket vilar på de tre aktiebolagsrättsliga principerna: frihet från personligt betalningsansvar, aktiernas fria överlåtbarhet och vinstsyftet.[25]

Varför är då vinstsyftet viktigt? I doktrinen lyfts flera skäl såsom att vinstsyftet skapar en grundläggande garanti för aktieägarna att bolaget drivs med vinst med tanke på bolagets behov av riskkapital.[26] Det är även en skyddsregel för aktieägarna eftersom beslut i strid med vinstsyftet inte får tas samt ger aktieägarna möjlighet att kontrollera bolagets ledning.[27] Regeln är även borgenärsskyddande eftersom det blir lättare att kreditvärdera bolag med *ett* tydligt syfte.[28] Vinstsyftet ger även ledningen grundläggande premisser att förhålla sig till samt antas bidra till effektiv resursallokering.[29] Aktiebolagslagen har sammanfattningsvis ett övergripande syfte som får inverkan i flera olika led.

## 2.3. Inkomstskatterättsliga utgångspunkter

### 2.3.1 Den allmänna avdragsrätten i 16:1 IL

Den generella avdragsrätten för inkomstslaget näringsverksamhet regleras i 16:1 IL. Utgifter för sponsring bedöms emot denna generella regel och har följande lydelse, ”*Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster ska även dras av även om de inte är sådana utgifter”.*

Bestämmelsen har en generell utformning och ställer inte upp några tydliga krav vilket innebär att den följaktligen innefattar allt och ingenting. Kravet som går att utläsa ur första meningen är att det ska handla om en utgift för att förvärva eller bibehålla en inkomst. Ett

[24] SvJT 2015 s. 11 ff. och Bergström & Samuelsson*, Aktiebolagets grundproblem,* s. 40.
[25] SvJT 2015 s. 11ff.
[26] Ibid.
[27] Skog, *Rodhes Aktiebolagsrätt,* s. 103 och Bergström & Samuelsson, *Aktiebolagets grundproblem* s. 41.
[28] Adestam, Nerep, Samuelsson, *Aktiebolagslagen: en kommentar – kapitel 1-6*, s. 223.
[29] Dotevall, *Aktiebolagsrätt, fördjupning och komparativ belysning*, s. 206. och Åhman, *Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten,* s. 689.

absolut krav för att avdrag ska beviljas är att det handlar om en faktisk utgift menar Attorps.[30] Ordalydelsen i bestämmelsen ger inte någon direkt ledning för vilka utgifter som avses vilket inte heller tydliggörs i förarbetena.[31] En allmän utgångspunkt för att avdragsrätt ska föreligga är att utgiften är en kostnad för intäkternas förvärvande. Att utgiften faktiskt leder till inkomst lämnas utan betydelse vid bedömningen. Avgörande vid bedömningen är huruvida det föreligger ett samband mellan verksamheten och utgiften samt att syftet med utgiften är inkomstindrivande.[32]

Den allmänna avdragsrättsregeln ger inte någon ledning för hur bedömningen mellan utgiften och verksamheten ska göras. I många fall är dock sambandsfrågan uppenbar och något problem uppstår inte, som t.ex. när en målarbutik köper in färg som ska säljas. När sambandet mellan verksamheten och utgiften inte är lika självklar blir frågan desto svårare och vägledning tas i praxis. Påhlsson menar att det är just denna bedömningssvårighet som uppkommer när sambandet mellan en verksamhet och den sponsringsutgift som bolaget yrkar ska göras.[33]

### 2.3.2. Avdragsförbudet i 9:2 IL

När en sponsringsutgift prövas mot den allmänna avdragsrätten blir gränsdragningen mot gåvor avgörande. Avdragsförbudet för gåvor finns i 9:2 IL och har följande lydelse, ”*Den skatteskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter får inte dras av. Utgifter för gåvor, premier för egna personliga försäkringar samt avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skatteskyldige är medlem i räknas som utgifter enligt förstas stycket”.*

Om den tilltänkta sponsringsutgiften i stället betraktas som gåva får utgiften ej dras av och det skattemässiga resultatet minskar inte. En gåva anses inte vara en verklig kostnad i verksamheten och påverkar därmed inte det skattemässiga resultat varför gränsdragningen mot gåva är av central betydelse.

[30] Attorps, *Avdrag utan utgift*, Skattenytt 2009 s. 525.
[31] Se proposition 1999/2000:2.
[32] Lodin m.fl., *Inkomstskatt: – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 75.
[33] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 12.

### 2.3.3 Skatterättens bakomliggande syften

Avsnittet kommer kort redogöra de viktigaste syftena med lagstiftningen inom ramen för uppsatsens frågeställning. Det främsta syftet med skattelagstiftning är statens erhållande av intäkter för att finansiera statskassan, dvs. ett fiskalt ändamål. Skatter kan även ha andra icke fiskala intressen såsom fördelningspolitiska, miljöpolitiska, sysselsättnings- eller konjunkturmässiga och konsumentstyrande syften.[34] Skattelagstiftningen styrs därmed av både fiskala och icke fiskala ändamål. Vidare måste syftena i skatterätten vara av yttersta rättssäkerhet med tanke på legalitetsprincipens starka ställning i skatterätten. Att precisera hur stark legalitetsprincipens ställning är i skatterätten torde emellertid vara komplicerat och är heller inte nödvändigt för uppsatsen.[35] Av intresse för uppsatsen är likväl legalitetsprincipens inbyggda förutsägbarhetskrav eftersom den skatteskyldige ska kunna förutse vilken skatt som ska betalas.[36] För upprätthållande av förtroendet för skattesystemet är det av stor angelägenhet att skatterna är tillräckligt förutsägbara och inte leder till överraskande konsekvenser.[37] Påhlsson poängterar vidare legalitetsprincipen utifrån den utövande maktens, Skatteverket, skyldighet att ta skatt inom lagens ramar. Vilket bland annat motiveras av fiskala intressen men framför allt ur ett likabehandlingsperspektiv.[38]

För att finansieringen av det allmänna ska bli så rättvis som möjligt är en av de grundläggande principerna skatteförmågeprincipen. Skattebördan ska fördelas utifrån de skatteskyldigas förmåga att betala skatt. Ur ett bolagsperspektiv blir principen en viktig beståndsdel där nettot i verksamheten ska beskattas, dvs. efter att kostnaderna dragits av. Skatteförmågeprincipen bygger således på ett rättvisargument där de företagen med störst nettovinst även antas ha större skatteförmåga och vice versa. Ett företags möjlighet att göra avdrag för att sänka sina kostnader härleds ur denna princip.[39]

# 3. Gåvor

## 3.1. Inledning

I följande kapitel kommer jag att beskriva vad som avses med en gåva aktiebolagsrättsligt och inkomstskatterättsligt. Det aktiebolagsrättsliga perspektivet kommer utgå ifrån 17:5 ABL

[34] Lodin m.fl., *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt*, s. 29 ff.
[35] Emblad, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt* s. 8 och s. 495.
[36] Lodin m.fl., *Inkomstskatt – En lärobok i skatterätt* s. 645.
[37] Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, Skattenytt 2007, s. 483.
[38] Påhlsson, *Konstitutionell skatterätt,* s. 34–35 och 92–93.
[39] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen,* s. 13.

samt konsekvenser vid ej tillämpbar regel. Vidare kommer rekvisiten som omfattas av gåvobegreppet förklaras utförligt under inkomstskatterätten. Det finns inte någon särskild gåvodefinition i någon av lagarna varför rekvisiten för gåva endast framställs under inkomstskatterätten.

## 3.2. Aktiebolagsrättsligt

Som beskrivits ovan finns det bara en rättslig möjlighet för aktiebolag att ge gåvor vilket följer av 17:5 ABL. Bestämmelsen omfattar endast gåvor till allmännyttigt ändamål utan att definiera vad som avses med gåvor. I brist på aktiebolagsrättslig gåvodefinition är utgångspunkten den allmänna civilrättsliga definitionen. Det ska således vara fråga om en förmögenhetsöverföring av benefik avsikt som varit frivillig.[40] Eftersom inkomstskatten även utgår ifrån den civilrättsliga definitionen så behandlas rekvisiten närmare i avsnitt 3.3.1 – 3.3.3.

Vidare saknas det betydelse hur bolaget väljer att beteckna rättshandlingen utan det faktiska syftet och transaktionens karaktär är avgörande för huruvida det är en gåva eller inte.[41] Om bolaget förväntar sig motprestation anses rättshandlingen inte utgöra en gåva. Som exemplifierat i avsnitt 2.2.2 anses sponsring, reklamavtal och mutor vara affärsuppgörelser som utesluter gåva. Nerep och Samuelsson menar att bolag ofta ger gåvor för att generera goodwill vilket leder till gränsdragningsproblematik huruvida utgiften ska ses som en gåva eller som vilken affärshändelse som helst, vilket kommer diskuteras närmare i avsnitt 4.3.1.[42]

Om en utgift inte klassas som gåva eller inte anses vara till allmännyttigt ändamål kan det föranleda följande. Brister det i något av rekvisiten frivillighet, förmögenhetsöverföring eller benefik avsikt så har ingen gåva uppkommit. Föreligger ingen gåva torde det innebära att beslutet har tagits på affärsmässiga grunder med tanke på bolagets vinstsyfte. Om utgiften däremot anses vara en gåva men inte uppfyller kravet på allmännyttigt ändamål är bestämmelsen inte heller tillämplig. I sådant fall kan transaktionen vara en förtäckt vinstutdelning, eftersom utgiften måste ses som en värdeöverföring som påverkar bolagets förmögenhet negativt och inte har någon affärsmässig karaktär för bolaget. Jag väljer att

[40] Lehrberg, *Rättsverkan av olovlig förtäckt värdeöverföring*, SvJT 2013 s. 463.
[41] Se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 17 kap. 5 §, Lexino 2022-10-3.
[42] Ibid.

endast nämna att en sådan gåva kan vara en förtäckt värdeöverföring om det inte sker till allmännyttigt ändamål eftersom varje ”dålig affär” inte träffas av förbudet.

## 3.3. Inkomstskatterättsligt

Begreppet ”gåva” förekommer flertalet gånger i IL där de sannolikt mest betydande är skattefrihet för gåvor i 8:2 IL, avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL och kontinuitetsregeln vid gåvor i 44:21 IL. Någon allmän definition i IL eller annan skatterättslig författning av begreppet gåva finns inte. Den civilrättsliga definitionen av gåva ligger i stället till grund för den skatterättsliga bedömningen. Bengtsson har observerat tre återkommande drag i civilrätten för att en transaktion ska anses utgöra en gåva vilka är *benefik avsikt, frivillighet* och *förmögenhetsöverföring*.[43] Rekvisiten har sedermera varit utgångspunkten i svensk rättskipning.[44] Sammanhanget i vilket gåvobedömningen görs kan emellertid både utvidga och inskränka från den civilrättsliga prövningen. En överlåtelse som civilrättsligt klassas som en gåva kan exempelvis utgöra en avyttring inkomstskatterättsligt som därmed tas upp till beskattning. Om en överlåtelse av fastighet inkomstskatterättsligt utgör en gåva kan den däremot behandlas som en avyttring vid bedömningen om stämpelskatt ska utgå.[45] De civilrättsliga kriterierna eller parternas egen rubricering av överföringen ska därför endast användas som utgångspunkt för bedömningen huruvida det är en gåva skatterättsligt.[46] De tre kriterier som ställs upp för att en överföring ska klassas som gåva kommer utförligare utredas i de följande avsnitten.

### 3.3.1 Benefik avsikt

Ett första krav som uppställs är att gåvogivaren måste ha till syfte att berika gåvomottagaren dvs. en benefik avsikt ska finnas.[47] Det innebär att gåvan som ges inte ska ske i syfte att erhålla motprestation, rättshandlingen ska objektivet sett ses som en akt av generositet.[48] Bedömningen om vilka avsikter som en gåvogivare har med överlåtelsen blir således av subjektiv karaktär, vilket kan utgöra svårigheter vid bedömningen. För att underlätta den

[43] Bengtsson*, Om gåvobegreppet i civilrätten,* SvJT 1962 s. 694 ff.
[44] Jfr. NJA 2008 s. 1129 och NJA 2013 s.886.
[45] Se. t.ex. Bergström*, Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang,* s. 76.
[46] Se Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv,* s. 46. Se även t.ex. RÅ 81 1:29 där överlåtelse av en fastighet betecknades som köp enligt avtalet, men som HFD ansåg utgöra gåva skatterättsligt. Jfr även RÅ 80 1:61.
[47] Englund & Silfverberg*, Beskattning av arv och gåva*, s. 104.
[48] Bengtsson*, Om gåvobegreppet i civilrätten,* SvJT 1962 s. 694 ff. och Silfverberg*, Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv,* s 23.

subjektiva prövningen har det i rättspraxis framkommit vissa omständigheter som *objektivt* talar för att en benefik avsikt finns. Vid överlåtelse till närstående presumeras en benefik avsikt och vid icke närstående gäller motsatsen.[49] Vidare påverkas bedömningen av gåvans värde om benefik avsikt föreligger, vid större gåvovärde anses det troligare att gåvogivarens syfte är att berika gåvomottagaren.[50] Även avtalsbeteckningen och syftet med överlåtelsen har betydelse, vid beteckning gåva är utgångspunkten att gåvoavsikt finns.[51] En samlad bedömning i det enskilda fallet utifrån de objektiva prövningarna ska göras varför överlåtelse av betydande belopp inte alltid anses vara en gåva.[52]

### 3.3.2 Frivillighet

Kravet på frivillighet brukar inte vålla några större problem rent skatterättsligt. För att gåvan ska anses vara frivillig kan aldrig tvång framkalla en gåva. Om överlåtelsen är grundad på exempelvis rättsligt tvång att prestera, såsom skadestånd, kan aldrig kravet på frivillighet vara uppfyllt.[53] Likt kriteriet benefik avsikt uppställs det en presumtion att överlåtelsen har skett frivilligt när den sker till en närstående.[54]

### 3.3.3 Förmögenhetsöverföring

Kriteriet innebär både att gåvogivarens förmögenhet minskas och att gåvomottagarens förmögenhet ökar.[55] Den sammanlagda värdeökningen hos mottagaren behöver dock inte motsvara den sammanlagda värdeminskningen hos givaren.[56] Formen som gåvan ges i saknar som utgångspunkt betydelse för huruvida en förmögenhetsöverföring har skett. Högsta instans har bland annat tillåtit byte, kontant ersättning, övertagande av skuld, fordran genom revers och förbehållande av rättigheter som medel för förmögenhetsöverföring.[57]

[49] RÅ 81 1:29, RÅ 2001 ref. 2 och NJA 1980 s. 42 I och II och Nilsson m.fl., *Generationsskiften och blandade fång*, s.37.
[50] Nilsson, *Kattrumpan består – ännu ett tag,* SvSkT 2015 s. 605.
[51] Nilsson m.fl., *Generationsskiften och blandade fång*, s. 36.
[52] HFD 2017 ref. 38 I-III, jfr HFD 2020 ref 65.
[53] Silfverberg, *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv,* s. 19.
[54] RÅ 2001 ref. 2.
[55] RÅ 1993 ref. 43 I och II.
[56] Jfr Englund & Silfverberg, *Beskattning av arv och gåva* s. 105.
[57] Rå 1993 ref. 43 I. NJA 1994 s. 377. RÅ 1987 ref. 118. Se Nilsson, *Kattrumpan består – ännu ett tag, SvSkT* s. 601ff.; Silfverberg, *Gåvobeskattningen i nordiskt,* s. 328.

# 4. Sponsring

## 4.1. Inledning

Följande kapitel inleds med att beskriva sponsring och varför bolag vidtar sponsringsåtgärder. Därefter undersöks sponsring ur ett aktiebolagsrättsligt och inkomstskatterättsligt perspektiv. Aktiebolagsrätten kommer endast beröras överskådligt samt beröra gränsdragningen till gåvor. Inkomstskatterätten ges betydligt större utrymme där Pharmacia-, Falcon-, Saltå- och Arlamålet redogörs och analyseras.

## 4.2. Vad är sponsring?

När ett företag i utbyte mot ett tillskott exempelvis får reklamplats, biljetter till idrottsevenemang eller representationsmöjligheter så är det uppenbart sponsring som avses. Såsom att Löfbergs lila har en arena uppkallad efter sig vilket är reklamplats som sannolikt även innefattar biljetter till Färjestads hemmamatcher eller att svenska skidlandslagets dräkter är täckta med kexchoklad. Användandet av sponsring går alltmer ifrån det klassiska användandet om tydlig motprestation till att handla om att bygga upp ett starkt varumärke och trovärdighet kring företagets tjänster och produkter. Bolag vill i stor utsträckning skapa förtroende för kunder och marknaden genom sponsringsåtgärder som förknippar dem i positiva sammanhang.[58]

Påhlsson definierar den allmänna innebörden som en ”*kommersiell aktörs finansiering eller understödjande av exempelvis idrottsliga eller kulturella aktiviteter, där åtminstone ett delsyfte är att på sikt åstadkomma gynnsamma effekter på denne aktörs kommersiella verksamhet”.* Vidare påpekar Påhlsson att någon motprestation inte krävs från den sponsrades sida. Offentlig positiv uppmärksamhet för sponsorns verksamhet på grund av sponsringen omfattas också trots att någon direkt motprestation inte finns.[59]

Bjuvberg anser att ett utmärkande drag för sponsring är att det finns ett avtalsförhållande mellan två jämbördiga parter som ingåtts på affärsmässiga villkor, vilket betyder att båda parterna i sponsoravtalet ska anses gynnas. Sponsringen ska därtill utgöra ett

[58] Roos, & Algotsson, *Sponsring: Ett sätt att sälja*, s. 38 ff. och Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen,* Skattenytt 2007 s. 101.
[59] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen,* s. 15.

marknadsföringsverktyg precis som vilken reklam som helst. Det ska finnas ett kommersiellt ändamål med sponsringen varför benefika transaktioner inte träffas av definitionen. Således krävs det att någon form av fördel erhålls vilket kan bestå i ett förbättrat rykte eller image som i sin tur kan uppstå genom att sponsorn förknippas med det sponsrade subjektet. Det krävs inte heller att det finns något samband mellan de avtalsslutande subjekten eller deras verksamheter.[60]

### 4.2.1 Varför sponsrar ett bolag?

Det huvudsakliga syftet med sponsringen måste, på sikt, oavsett hur man definierar det, vara att påverka resultatutvecklingen i positiv riktning genom att företagets namn och verksamhet lyfts i gynnsamma sammanhang. I ett företagsekonomiskt perspektiv är därför sponsring att betrakta som marknadsföringskostnad genom att allmänheten förknippar företaget med det sponsrade subjektet.[61] Det kan däremot finnas andra intressen att bidra med sponsring, såsom sponsringens samhälleliga funktion. Där evenemang och liknande skulle vara omöjliga att genomföra utan tunga sponsorer, vilket innebär att bolag som sponsrar kan få stort inflytande i kulturella och idrottsliga verksamheter.[62]

## 4.3. Aktiebolagsrättsligt

Det finns inga specifika bestämmelser i aktiebolagslagen som reglerar sponsring. En sponsringsåtgärd ska, som alla andra beslut i ett aktiebolag, vara förenligt med de krav som lagen uppställer. Eftersom vinstsyftet enligt 3:3 ABL är det yttersta beslutskriteriet måste en sponsringsåtgärd ha till syfte att generera vinst för bolaget. En sponsringsåtgärd som inte är förenlig med vinstsyftet *kan* styrelsen hållas ansvarig för enligt 29 kap. ABL exv. om ledningen upprättar falska sponsringsupplägg som i själva verket utgör gåvor för att tömma bolaget på kapital.[63] Av doktrin framgår det att styrelsebeslut i strid med ABL *kan* vara ogiltiga vilket stöds av 8:42 ABL.[64] Eftersom vinstsyftet i allra högsta grad är en del av ABL kan beslut i strid med vinstsyftet vara ogiltigt för bolaget och riskera konsekvenser för ledningen. En sponsringsåtgärd som inte är förenlig med vinstsyftet är därmed synnerligen osannolikt. Likt tidigare beskrivet i föregående avsnitt är huvudsakliga syftet med en

[60] Bjuvberg, Jan, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 102 ff.
[61] Ibid., s. 101. ff.
[62] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen,* s. 15 ff.
[63] Jfr. HovR B 1006–11.
[64] Åhman, *Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten*, s. 741. och Skog, *Rodhes aktiebolagsrätt*, s. 250.

sponsringsåtgärds att påverka resultatutvecklingen positivt, vilket är i linje med ABL:s vinstsyfte.

### 4.3.1 Gränsdragningen till gåva

Det har tidigare i uppsatsen lyfts att det finns en viss gränsdragningsproblematik när en gåva ges i syfte att generera goodwill för bolaget.[65] Vidare har det även konstaterats att transaktionens syfte och karaktär är avgörande för klassificeringen. Någon motprestation kan heller inte förväntas om utgiften ska anses vara en gåva.[66] Om en utbetalning genomförs i syfte att generera goodwill så förväntar sig bolaget en motprestation och betalningen träffas därmed inte av gåvobestämmelsen.[67] I sammanhanget ska det även belysas att en motprestation kan vara tämligen diffus för att inte omfattas av 17 kap. ABL.[68] Ett bolag som ger fungibel egendom och förväntar sig en motprestation, av något slag, har därmed inte gett en gåva. Bolagets egna förväntningar på transaktionen har därmed avgörande betydelse för huruvida den ses som en affärstransaktion eller en gåva. Således är syftet det centrala eftersom ett bolag som har till syfte att få en motprestation av något slag inte kan ha en benefik avsikt. Är däremot syftet med transaktionen endast delvis att få någon motprestation så ska värdeskillnaden underkastas begränsningarna för värdeöverföringar enligt 17:3 ABL.[69] Det ska även tilläggas att bolagen, i nedan framförda rättsfall, inte hade bedömt transaktionerna som gåva utan ansågs vara affärsmässigt motiverade.[70]

Kan ett sponsringsupplägg klassas som en gåva bolagsrättsligt? Möjligheten som ges i ABL är vid detta lag bekant och reglerad i 17:5 ABL. Ett oklokt affärsbeslut eller en transaktion som visar sig vara olönsam räknas inte som gåva.[71] Om ett sponsringsupplägg inte visar sig ge någon affärsmässig fördel kan det inte av den anledningen föranleda gåva. Då bolag ständigt måste beakta vinstsyftet är det ytterst ovanligt att ett bolag genomför vederlagsfria transaktioner till tredje man anser Nerep. En utbetalning i form av sponsring som görs i syfte att tillvarata en motprestation i form av ökad tillströmning av affärer eller allmänt öka goodwill kan inte räknas som en gåva.[72] Så länge syftet med sponsringen är att ge någon form

[65] Avsnitt 2.2.2.
[66] Se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 17 kap. 5 §, Lexino 2022-10-31.
[67] Ibid.
[68] Sandström, *Svensk aktiebolagsrätt* s. 309.
[69] Se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 17 kap. 5 §, Lexino 2022-11-01.
[70] Ceije & Bjuvberg, *Klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner,* SvSkT 2018:8 s. 528.
[71] Nerep, *Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet*, s. 72 ff.
[72] Ibid.

av affärsmässig fördel och därmed förenligt med vinstsyftet utgör transaktionen i normalfallet ingen gåva. Skulle däremot en transaktion inte syfta till att inbringa motprestation samt genomförts utan vetskap från övriga delägare kan trolöshet mot huvudman aktualiseras, 10:5 BrB.[73] Huruvida ett sponsringsavtal i själva verket varit en gåva har, såvitt jag vet, inte varit föremål för prövning i högsta instans. Det indikerar på att någon med intresse i bolaget inte har ansett sponsring som ett problem utan ses som vilken affärsmässig transaktion som helst och därmed förenligt med vinstsyftet.

## 4.4. Inkomstskatterättsligt

För att avdragsrätt avseende sponsring ska beviljas blir den avgörande frågan om sponsringen utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande enligt 16:1 IL. När sponsorn är ett aktiebolag finns det en presumtion för att bolagets utgifter uppfyller kravet i 16:1 IL. Det är endast i undantagsfall, när det är uppenbart att utgiften inte utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande, som avdrag inte beviljas.[74] I gränslandet är just sponsring där någon direkt motprestation inte sker. Sponsringens främsta syfte är i stället att stärka företagets goodwill genom att skapa positiva associationer för företagets namn och dess verksamhet, vilket varit föremål för ett antal avgöranden.[75] Eftersom den allmänna avdragsrätten är generellt formulerad blir HFD:s praxis avgörande för hur regeln i diverse sammanhang ska tolkas.[76]

Nedan kommer därför ett antal viktiga rättsfall att lyftas för att åskådliggöra vilka skäl och motiveringar som domstolen tar fasta vid, där Pharmaciamålet utgör startskottet. Vad som är gemensam huvudfråga i målen är huruvida sponsringen utgör en sådan omkostnad i verksamheten som omfattas av 16:1 IL eller ifall sponsringen träffas av avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL.

### 4.4.1 Pharmaciamålet (RÅ 2000 ref. 31 I)

I följande fall hade Procordia AB (Procordia) ingått ett sponsoravtal med Kungliga teatern AB (Operan). Avtalet innebar att Procordia stod som huvudsponsor för Operans internationella verksamhet i fem år, sponsorersättningen uppgick till nio mkr. Ett antal

[73] Jfr HovR B 1006–11.
[74] Rabe & Hellenius, *Det svenska skattesystemet,* s. 279.
[75] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 101.
[76] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 53.

motprestationer för betalningen skulle ges till Procordia, där de viktigaste anges i nästkommande stycke.

Procordia hade möjlighet att arrangera evenemang och mottagningar i Operans lokaler samt möjlighet att marknadsföra sponsringen. Sponsorskapet innefattade sex fasta biljetter till Operans föreställningar och därtill tjugo biljetter per premiär, vilket skedde cirka sex gånger per år. Procordia fick även disponera över fem föreställningar per år, som kunde helabonneras eller utnyttjas enligt önskemål samt arrangemang av en galakväll exklusivt för Procordias gäster. Avtalet omfattade även marknadsförings- och profilprogram som huvudsakligen inkluderade annonskampanjer, massmediakontakter, reklamaktiviteter, exponering på informationsmaterial. En staty eller tavla skulle även tilldelas sponsorn som en symbol för samarbetet. Slutligen skulle även samarbetet exponeras i operahusets entré på en tavla.

Procordia lyfte som skäl för avdrag att sponsringsersättningen hade varit motiverade företagsekonomiskt och affärsmässigt betingade samt att motprestationerna uppgick till värdet av ersättningen. Det affärsmässiga syftet framhölls särskilt genom förbättring av deras tidigare negativa renommé. Skatteverket ansåg å sin sida att motprestationen varit ytterst begränsad och att det i stället rörde sig om icke avdragsgill representation eller icke avdragsgilla gåvor.

HFD inleder med att konstatera definitionen av sponsring som *” (…) ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur”.* Därefter uppställer domstolen en presumtion om att aktiebolag uppfyller kraven för avdragsrätt i 16:1 IL. Endast i undantagsfall ska avdrag inte beviljas när det framstår som uppenbart att utgiften inte utgör en omkostnad. Domstolen finner ingen anledning att ifrågasätta att sponsringen utgör en omkostnad.

Därefter prövar domstolen huruvida omkostnaden ändå kan ses som en icke avdragsgill gåva enligt 9:2 IL utifrån de tre gåvorekvisiten, benefik avsikt, frivillighet och förmögenhetsöverföring. HFD konstaterar att ingen gåva föreligger om mottagaren utfört en motprestation vars värde svarar mot den lämnade ersättningen eftersom ingen förmögenhetsöverföring skett. HFD lämnar en principiell syn på motprestation avseende sponsring, där sponsring träffas av avdragsförbudet för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller en direkt motprestation till sponsorn eller om något samband mellan sponsorn

och den sponsrades verksamheter inte finns. Om samband mellan verksamheterna finns utgör ersättningen en indirekt omkostnad i sponsorns verksamhet. Gällande sponsring som syftar till förbättrande av goodwill och är kommersiellt motiverade yttrar HFD att detta i sig inte innebär att ersättningen förlorar sin karaktär som gåva.

Vid bedömningen huruvida sponsringen träffas av avdragsförbudet för gåvor anser HFD att Procordia har erhållit direkta motprestationer till den del de utgjorde reklam-, personal-, representations- och lokalkostnader. Resterande ansågs utgöra gåva i brist på motprestationer samt att samband mellan verksamheterna inte fanns. HFD saknade möjlighet att precisera uppdelningen av vad som utgjorde avdragsgill och icke avdragsgill del varför en skönsmässig uppskattning gjordes till halva beloppet.

### 4.4.2 Falconmålet (RÅ 2000 ref. 31 II)

Falcon AB (Falcon) är verksam inom livsmedelsbranschen och har en pilgrimsfalk som logotyp. Falcon hade bidragit med 100 000 kr till Svensk Naturskyddsförening och Göteborgs Ornitologiska förening (föreningarna) i deras arbete mot att rädda pilgrimsfalken från utrotning. Falcon fick i gengäld marknadsföra sitt stöd för projektet till allmänheten. Falcon hade yrkat avdrag med anledning av att försäljningen hade ökat under perioden sponsringen ägt rum samt att deras aktiva miljöengagemang hade bidragit till en positiv bild av bolaget. Falcon pekade vidare på att deras namn och varumärke baserades helt på falkens överlevnad varför det var av yttersta vikt att falken inte utrotades eller tappade i antal. Skatteverket var av uppfattningen att ersättningen skulle betraktas som gåva och därmed icke avdragsgill.

HFD inleder med att bekräfta det principiella uttalandet som gjorts i Pharmaciamålet. Där avdragsförbudet för gåva inte är tillämpligt om någon direkt motprestation påträffas. Avdragsförbudet för gåvor är inte heller tillämpligt vid indirekt motprestation om det finns en tillräckligt stark anknytning mellan sponsorn och den sponsrades verksamheter. Någon direkt motprestation fanns inte i fallet. HFD gör däremot bedömningen att det föreligger en tillräckligt stark anknytning mellan Falcons verksamhet och föreningarnas projekt att rädda pilgrimsfalken, varför avdragsförbudet för gåvor inte är tillämpligt och avdrag beviljas.

### 4.4.3 Saltåmålet (HFD 2014 ref. 62)

Saltå Kvarn AB (Saltå), ett livsmedelsföretag, inriktar sig på försäljning av kravmärkta jordbruksprodukter. Produkterna kommer både från Sverige och utlandet. Som ett led i Saltås ekologiska satsning hade de köpt utsläppskrediter för 150 000 kr vilket skulle kompensera för företagets transporter. Utsläppskrediterna innebar plantering av träd i Uganda som kompensation för Saltås koldioxidutsläpp. Saltå hävdade att klimatkompensationen haft ett affärsmässigt motiv då det var varumärkesbyggande och att det inte har funnits någon benefik avsikt. Skatteverket menar å andra sidan att kostnaden för klimatkompensationen utgjorde en ej avdragsgill gåva. Skatteverkets allmänna ombud ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden.

Skatterättsnämnden konstaterar att klimatkompensationen omfattas av avdragsrätten enligt 16:1 IL eftersom presumtionen för aktiebolag inte har brutits. Vid prövningen ifall kostnaden även träffas av avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL utgår nämnden ifrån det ökade intresset för miljöfrågor i allmänheten och Saltås miljöprofil. Nämnden säger vidare att Saltås trovärdighet är beroende av deras påverkan på miljön samt att de vidtar lämpliga åtgärder för att neutralisera en negativ påverkan på bolaget. Nämnden anser därför att det finns en tillräckligt stark anknytning mellan Saltås verksamhet och utgiften för klimatkompensation, varför avdragsförbudet för gåvor inte var tillämpligt och avdragsrätt ska beviljas.

Tre av skatterättsnämndens ledamöter var dock skiljaktiga. Ledamöterna betonar att Saltå producerar livsmedel i Sverige samt importerar livsmedel ifrån Sydostasien och Sydamerika. Den dominerande kundbasen finns i Sverige och övriga Norden. Trädplanteringen sker i Uganda där varken kunder eller produktion finns. Ledamöterna anser att klimatkompensationen inte har till syfte att förvärva eller bibehålla inkomster. Att kompensationen skulle vara varumärkesbyggande och förbättra Saltås goodwill påverkar inte bedömningen. Inte heller något direkt samband mellan klimatkompensationen och verksamheten finns. Kostnaden har heller inte använts i reklamsyfte varför avdragsrätt inte föreligger enligt 16:1 IL.

HFD konstaterade att rättsläget alltjämt är intakt och för att avdragsrätt ska beviljas krävs det direkt motprestation eller tillräckligt stark anknytning mellan sponsorn och den sponsrades verksamheter. Utgifter som är kommersiellt motiverade och syftar till att förbättra goodwill

utesluter inte att det kan röra sig om gåva. HFD gjorde bedömningen att någon direkt motprestation inte fanns. Någon tillräckligt stark anknytning mellan Saltås verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen i Uganda fanns inte heller varför avdrag inte beviljades.

### 4.4.4 Arlamålet (HFD 2018 ref. 55)

Arla Foods AB (Arla) klimatkompenserade för de koldioxidutsläpp som deras produkter orsakat genom att betala 5,8 miljoner kronor till två företag som bedrev försäljning av utsläppskrediter och trädplantering i Afrika. Avtalet med företagen tillät Arla att använda sig av varumärkessymbolen ”ZeroMission” som påvisade att Arlas produkter var klimatkompenserade. Det avtalade beloppet hade vidare räknats fram utifrån mängden koldioxid som Arla hade släppt ut i tillverkningen. Arla yrkade avdrag för kostnaderna med anledning av att åtgärderna var centrala för deras marknadsföring av ekologiskt sortiment. Vidare var marginalerna på de ekologiska produkterna högre, vilket gjorde att marknadsföringen av produkterna inte bara ledde till bibehållande av intäkter utan en ökning. Skatteverket ansåg att klimatkompensationen utgjorde en gåva och beviljande därmed inte avdrag.

HFD fann inte skäl att frånfalla presumtionen för aktiebolags avdragsrätt enligt 16:1 IL. Knäckfrågan i fallet blev huruvida utgifterna träffas av avdragsförbudet för gåvor. HFD lyfter den allmänna medvetenheten hos konsumenter om klimatpåverkningarna varför det finns kommersiellt intresse att klimatkompensera och sedermera marknadsföra åtgärden. Klimatkompensationen utgjorde en central del av marknadsföringen av det ekologiska sortimentet vilket påverkade försäljningen av det positivt. HFD konstaterar även att ett företag inte måste begränsa sig till vart sina kunder finns vid klimatkompensation, det kan även funnits företagsekonomiska skäl att globalt klimatkompensera. Det beror på att klimatkompensationen kan förväntas ha påtagligt positiva effekter på företagets försäljning och vinst beroende på företagets kundkrets samt karaktären på produkterna. HFD konstaterar sammantaget att kostnaderna för klimatkompensationen inte är att betrakta som gåva och är därför avdragsgill.

## 4.5. Slutsatser att dra från rättsfallen

### 4.5.1 Inledning

För att kunna jämföra de aktiebolagsrättsliga principerna med de inkomstskatterättsliga bedömningarna är det av central betydelse att fastställa gällande rätt avseende avdragsrätten för sponsring. Som konstaterats har den generella avdragsrättsregeln ett brett tillämpningsområde varför domstolen utgör den yttersta rättstolkaren. Nedan kommer därför Pharmacia-, Falcon-, Saltå-, resp. Arlamålet analyseras för att finna gemensamma utgångspunkter att förhålla sig till.

### 4.5.2 Sponsorn och mottagaren

Sponsorerna i Pharmacia-, Falcon-, Saltå-, resp. Arlamålet är Procordia AB, Falcon AB, Saltå Kvarn AB och Arla Foods AB. Procordia bedriver egentligen ingen verksamhet utan verksamheterna sker i dotterbolag i diverse marknader såsom läkemedelsbranschen. Falcon, Saltå och Arla bedriver försäljning av livsmedel. Saltå är det enda bolaget som är geografiskt begränsade till huvudsak Sverige och övriga Norden, resterande är verksamma internationellt. Alla fyra bedrivs i aktiebolagsform, vilket indikerar på att syftet med verksamheterna är att generera vinst och sedermera dela ut vinsten till aktieägarna i enlighet med vinstsyftet i 3:3 ABL.

Det förekommer inget i rättsfallen som indikerar att sponsring är begränsat till bolag inom ett specifikt verksamhetsområde eller affärsområde. De slutsatser och principer som går att dra av rättsfallen måste därför anses gälla generellt för bolag. Vidare är alla fyra bolag aktiebolag men det bör inte tolkas så att endast aktiebolag kan beviljas avdragsrätt för sponsring. Alla verksamheter som uppfyller förvärvsyftekravet 13:1 IL ska enligt Bjuvberg utgöra en svag presumtion för att avdragsrätt ska beviljas enligt 16:1 IL.[77]

Mottagarna av sponsorersättningarna har i Falcon-, Saltå- och Arlamålet ägnat sig åt miljövårdande verksamheter medan Kungliga Teatern i Pharmaciamålet ägnade sig åt kulturell verksamhet. Principerna som fastställs i Pharmaciamålet återges i övriga fall om miljövårdande verksamheter. Att de sponsrades verksamheter är begränsade till detta torde inte vara fallet utan även här är principerna generellt tillämpliga för alla typer av

[77] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen,* Skattenytt 2007 s. 107.

verksamheter.[78] Sammanfattningsvis är uttalandena som gjorts i rättsfallen tillämpliga generellt både för sponsorn och mottagaren av sponsorersättningen.

### 4.5.3 Sponsringens syfte

Eftersom alla företag är aktiebolag måste vinstsyftet beaktas vid varje beslut, 3:3 ABL. Det övergripande syftet med sponsringsersättningarna måste ur ett bolagsrättsligt perspektiv vara att generera inkomst. Samtliga bolag torde mer eller mindre även betona att sponsringen sker av affärsmässiga motiv trots att tre av bolagen sponsrar miljövårande ändamål. Att sponsringen ges till verksamheter som verkar för miljön torde enligt Bjuvberg ske på affärsmässiga grunder vilket är en del av bolagets s.k. Corporate social responsibility.[79] Trots att avdrag inte medgavs i Saltå menar Ceije att utsläppskrediterna var köpta av kommersiella skäl och skulle i vart fall bibehålla inkomster.[80]

Huruvida bolagen kategoriserar sponsringsutgiften som en ökning eller bibehållande av inkomster skiljer sig dock åt vilket ska lämnas utan betydelse enligt ordalydelsen i 16:1 IL. Saltås syfte tycks vara att bibehålla inkomster eftersom eventuell dålig publicitet kan leda till urholkad trovärdighet och minskade inkomster om bolaget inte vidtog nödvändiga åtgärder.[81] Även Falcons bidragande till falkens överlevnad torde i huvudsak utgöra bibehållande av inkomster då falkens död skulle få negativa konsekvenser på bolaget. Falcons inkomster ökade även i samband med sponsringen varför utgiften i vart fall delvis måste syftat till ökande av inkomsterna.

För Procordia handlande det däremot om en ökning av inkomsterna. Sponsringen var här ett sätt för Procordia att förbättra sin image och komma till rätta med den efterhängande badwill bolaget drogs med. För Arlas del var sponsringsutgiften en central del i deras marknadsföringskampanj som skulle leda till ökade inkomster av deras ekologiska produkter varför det även här handlade om en ökning av inkomsterna. Även ett inslag av bibehållande av inkomster torde vara syftet då det är viktigt för kundkretsen att produkterna är miljövänliga.

[78] Jfr Antonson & Båvall, *Representation & Sponsring*, s. 244.
[79] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 104.
[80] Ceije, *HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter*, Skattenytt 2014 s. 950.
[81] Ibid.

Det är endast Saltås sponsringsutgift som uteslutande har till syfte att bibehålla inkomster. Övriga fall har i vart fall ett inslag av ökning av inkomster. Eftersom 16:1 IL ska bevilja avdrag för alla utgifter som både har till syfte att bibehålla eller öka inkomsterna är det inte förenligt med bestämmelsens bokstav att endast bevilja avdrag där inslag av ökning av inkomsterna sker. Att endast Saltå inte beviljades avdrag ger viss indikation på att det krävs att sponsringsutgiften kräver en ökning av inkomsterna vilket vore olyckligt. Det torde dock inte vara fallet då inget av skälen i avgörandena stödjer en sådan ståndpunkt utan nekandet av avdraget beror på att avdragsförbudet för gåvor var tillämpligt. Samtliga bolag har alltjämt ett kommersiellt syfte med sponsringen och huruvida en ökning eller ett bibehållande av inkomsterna torde inte ha någon betydelse för att avdrag ska beviljas.

### 4.5.4 Sambandet mellan sponsorn och den sponsrandes verksamheter

HFD nämner i Pharmaciamålet det principiella uttalandet att sponsring inte träffas av avdragsförbudet för gåvor, trots att någon direkt motprestation inte finns, om mottagarens verksamhet har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningen kan ses som indirekt omkostnad. Principen prövades sedermera i Falconmålet som utvecklar uttalandet genom att anknytningen dessutom behöver vara tillräckligt stark.

Domstolen tillämpar endast principen i Falconmålet och Saltåmålet, där sponsorn och de sponsrades verksamheter knappast kan anses ägna sig åt liknande saker där ex. Falcons verksamheter består av dryckestillverkning och mottagaren ska säkerställa fortlevnad av djurliv. Av allt att döma finns det inte något ägarintresse eller annan liknande anknytning i något av fallen. Det är endast i Falconmålet som HFD konstaterar att det föreligger tillräckligt stark anknytning mellan sponsorn och den sponsrade. Det uttrycks däremot inte explicit i avgörandet vad som gör anknytningen tillräckligt stark. Falcon hävdar i sina skäl för avdrag att pilgrimsfalkens överlevnad är av yttersta vikt eftersom deras namn och varumärke helt baseras på pilgrimsfalken. Någon motsättning av de skäl Falcon åberopar görs inte av HFD vilket tyder på att HFD accepterar skälen som tillräckligt stark anknytning.

För att tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna ska föreligger måste, enligt Påhlssons tolkning av Falconmålet, ett beroende föreligga mellan verksamheternas syften och resultat. Anknytningen ska bestå i ett beroendeförhållande där sponsorns verksamhets framgång är avhängigt av den sponsrades verksamhetens framgång. Av tidigare avgöranden

konstateras det att verksamheterna behöver förknippas med varandra och när verksamheterna inte kan förknippas med varandra föreligger inte heller tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna.[82] HFD har sannolikt resonerat att pilgrimsfalken tydligt kan förknippas med Falcons varumärke och symbol varför sponsorersättningen till projektet därmed indirekt kan främja Falcons verksamhet. Falcons verksamhets framgång är även direkt avhängigt på pilgrimsfalkens överlevnad och därmed projektets framgång.

I Saltåmålet nämner endast domstolen att någon egentlig anknytning mellan verksamheterna inte finns utan vidare utveckling. Troligtvis resonerar domstolen, utifrån Påhlssons tolkningar, att avdrag inte beviljas på grund av att Saltås verksamhet, försäljning av kravmärkta jordbruksprodukter, inte kunnat förknippats med trädplantering i Uganda. Något beroendeförhållande mellan verksamheterna torde heller inte finnas då Saltås resultat inte är avhängigt på huruvida trädplanteringen i Uganda blir lyckad eller inte. Således fanns inte tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna som gör att avdragsförbudet för gåvor inte kunnat tillämpas.

Skatterättsnämnden i Saltåmålet argumenterar däremot att tillräckligt stark anknytning föreligger eftersom företagets förtroende är direkt beroende av deras påverkan på miljön samt att allmänhetens intresse av miljöfrågor är större än någonsin varför klimatkompensation är nära anknutet. Ceije håller med nämnden och menar vidare ifall Saltå, som är ett av de äldsta och mest etablerade företagen inom ekologiska produkter, inte klimatkompenserar och det skulle komma till allmänhetens kännedom, skulle företagets trovärdighet skadas och sedermera påverka inkomsterna negativt.[83] Klimatkompensationen är därför motverkande av att inte orsaka badwill vilket medgivits avdrag i äldre praxis.[84]

Det är olyckligt att HFD endast konstaterar att någon anknytning mellan verksamheterna inte finns i Saltåmålet och därmed förtydligar rättsläget. Min uppfattning är därför att de slutsatser som dragits efter Falconmålet alltjämt är intakta. För en tillräckligt nära anknytning mellan

[82] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 62 ff.
[83] Ceije, *HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter*, Skattenytt 2014 s. 947 f.
[84] RÅ 1976 ref 127 I och II (PLM-målet).

verksamheterna krävs det således att verksamheterna påverkar varandras resultat och att de ska kunna förknippas med varandra.

### 4.5.5 Motprestationer

HFD har som konstaterat uttalat att det antingen krävs direkt motprestation till sponsringsersättningen eller indirekt motprestation och tillräckligt samband mellan verksamheterna för att utgiften inte ska träffas av avdragsförbudet för gåvor. I följande avsnitt kommer det därför att redogöras vad domstolen avser med direkt motprestation respektive indirekt motprestation samt huruvida goodwill och ytterligare förutsättning finns.

#### *4.5.5.1 Direkta motprestationer*

Både direkta och indirekta motprestationer prövades i Pharmaciamålet där kärnan låg i direkta motprestationer. HFD nämner att den del av sponsorersättningen som går att hänföra till lokal-, representation-, personal- eller reklamkostnader utgör direkta motprestationer varför avdragsförbudet för gåvor inte är tillämpligt. I fallet hade marknadsföringen av sponsringen utgjort reklamkostnader, lokalerna som Procordia haft möjlighet att disponera över utgjorde lokalkostnad. Avseende biljetterna som Procordia fick utgjorde det personalkostnader. Den del av sponsorersättningen som var representation medgavs avdrag till viss del på grund av begränsningsregler gällande representationskostnader.

Saltåmålet omfattar främst indirekta motprestationer då HFD kort konstaterar att någon direkt motprestation inte finns. Ceije menar dock att det visst finns direkta motprestationer i fallet som HFD inte har tagit upp. Eftersom klimatet utgör ett globalt problem är det obetydligt vart koldioxid släpps ut och inte heller vart det kompenseras. Det faktum att Saltå har köpt utsläppskrediter och kompenserat för sina utsläpp utgör enligt Ceije direkt motprestation.[85] Då HFD inte accepterar utsläppskrediter som direkt motprestation utan någon närmare redogörelse tyder det på att omfattningen av direkta omkostnader är tämligen begränsat.

Påhlsson menar däremot att direkta motprestationer kan vara relativt omfattande så länge det går att identifiera kostnaden som lokal-, representation-, personal- eller reklamkostnader,

[85] Ceije, Katia, HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter, Skattenytt 2014 s. 944 f.

alltså de kostnader som beviljas avdrag i Pharmaciamålet. I Saltåmålet prövar aldrig HFD huruvida kostnaden för utsläppskrediterna kan hänförs till nämnda kostnader. Ceije argumenterar endast att utsläppskrediterna utgör direkt motprestation men inte mer precist avseende vilket kostnadsslag. Jag ser inte heller hur utsläppskrediterna ska kunna hänföras till något av de uppställda kostnadskriterierna vilket indikerar att Påhlssons slutsats alltjämt är intakt.

Skatteverket ställer vidare upp krav på att sponsorn faktiskt måste utnyttja den erhållna motprestationen. Endast det faktum att det går att hänföra kostnaden till någon av Påhlssons uppställda kostnadskriterier är enligt verket inte tillräckligt. Som exempel nämner Skatteverket att om en viss symbol eller samarbete *får* användas i marknasföringssyfte även *ska* användas för att avdrag ska beviljas.[86] Skatteverkets ställningstagande är väl i linje med utgången i Arlamålet där klimatkompensationen och symbolen ”ZeroMission” användes som en central del i marknadsföringen varför avdrag beviljades, huruvida kostnaden var en reklamkostnad eller inte diskuteras i avsnitt 4.5.5.3. Saltå har å andra sidan inte använt sig av klimatkompensationen i marknadsföringssyfte vilket är en omständighet till att Saltå inte beviljades avdrag enligt Ceije.[87] Skatteverkets ställningstagande är således i linje med gällande rätt.

I Arlamålet menar Arla att det föreligger direkt motprestation varför avdragsförbudet för gåvor inte är tillämpligt. Av HFD:s skäl går det dock inte att fastställa huruvida avdrag beviljas på grund av att det utgör en direkt omkostnad varför Ceije och Bjuvberg anser att det inte rör sig om en direkt motprestation i fallet, vilket kommer diskuteras i avsnitt 4.5.5.3.[88]

Eftersom det inte finns något i domarna som dementerar Påhlssons kriterier, efter Pharmaciamålet, så anser jag att det är rimligt att sponsorersättningen måste kunna hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader för uppfyllande av kriteriet direkt motprestation. Dessutom krävs det att motprestationen även kommer till användning vilket framgår av Skatteverkets ställningstagande samt ges visst stöd i både Arla- och Saltåmålet.

[86] Skatteverkets ställningstagande, *Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring*, Dnr. 130 702489-04/113.
[87] Ceije, *HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter*, Skattenytt 2014 s. 944 f.
[88] Bjuvberg & Ceije, *Klimatkompensation och motprestation – några reflektioner*, SvSkT 2018:8 s 528.

*4.5.5.2 Indirekta motprestationer*

HFD konstaterade redan i Pharmaciamålet att en motprestation av en sponsorersättning kan vara indirekt vilket dock förutsätter tillräcklig anknytning mellan verksamheterna, vilket bekräftats i varje efterföljande mål. Bjuvberg anser att indirekt motprestation kan utgöra rätten att förknippas med det sponsrade subjektet men även annat som kommer sponsorn till godo utan anknytning till det sponsrade subjektet, vilket kan ske om informationen sprids till allmänheten.[89] I Falconmålet ansågs resultatet hos det sponsrade subjektet indirekt även vara till nytta för Falcon.

För att det ska vara fråga om indirekt motprestation är den avgörande frågan huruvida tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna föreligger. Domstolen tycks lägga störst fokus på anknytningsfaktorn därför att vid otillräcklig anknytning kan det aldrig vara fråga om indirekt motprestation. Eftersom kraven för tillräcklig anknytning uppställer ett beroendeförhållande tycks det enligt min mening utgöra en indirekt motprestation vid uppfyllande av anknytningskriteriet.

*4.5.5.3 Goodwill och en ny förutsättning?*

I Pharmaciamålet berördes frågan huruvida sponsringsersättning som är ämnad att förbättra företagets image och goodwill är avdragsgill. Domstolen konstaterar att en sponsringsersättning inte i sig förlorar sin karaktär som gåva även om ersättningen är kommersiellt motiverad och ägnad att öka företagets goodwill. I Saltåmålet bekräftades domstolens synsätt om avdragsförbudets tillämplighet vid goodwillskapande ersättningar.

Påhlsson tolkar HFD:s uttalande i Pharmaciamålet att den omständigheten att sponsorersättningen är beslutat av kommersiella syften inte i sig ger rätt till avdrag, utan det krävs dessutom en motprestation.[90] Bjuvberg ansluter sig delvis till Påhlsson och menar att det inte ska förstås som att sponsring för ökad goodwill aldrig skulle medge avdrag, däremot har praxis varit restriktivt.[91] Saltåmålet förändrar heller inte denna tolkning menar Påhlsson.[92]

Efter Arlamålet har rättsläget dock öppnats upp då Arla beviljades avdrag för klimatkompensation med tanke på att klimatkompensationen var en central komponent i Arlas

[89] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 105.
[90] Påhlsson, *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regeldebatten*, Skattenytt 2006 s. 410.
[91] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 105.
[92] Påhlsson, *A4 Inkomst av näringsverksamhet*, Skattenytt 2015 s. 352.

marknadsföring. I domskälen nämner inte HFD att klimatkompensationen (trädplanteringen och användandet av varumärket ”ZeroMission”) skulle utgöra en motprestation. En tolkning att klimatkompensationen skulle utgöra en marknadsföringskostnad och därmed avdragsgill torde heller inte vara korrekt eftersom domstolen konstaterar att kostnaden ska bedömas utifrån avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL. Ceije och Bjuvbergs tolkning är att HFD väljer att förtydliga praxis om gränsdragningen mellan omkostnader i verksamheter och gåvor som kan vara goodwillskapande.[93] Eftersom domstolen inte nämner något om att klimatkompensationen skulle utgöra en motprestation så indikerar det på att Påhlssons tolkning av att direkta eller indirekta motprestationer krävs för att avdragsförbudet för gåvor inte ska tillämpas är överspelad.

HFD konstaterar vidare i Arlamålet att ett företag *kan ha företagsekonomiska skäl* att stödja miljövårdande verksamheter beroende på karaktären av företagets produkter och vilken kundkrets man har eftersom det kan leda till påtagliga effekter på företagets försäljning och vinst. Ceije och Bjuvberg ställer sig därmed frågan hur förhållandet mellan företagsekonomiska skäl och en kommersiellt motiverad goodwillökande rättshandling skiljer sig åt. De säger vidare att goodwill, precis som företagsekonomiska skäl, har stark koppling till ökad försäljning och vinst eftersom goodwill är lika med nuvärdet av framtida ekonomiska fördelar ur ett företagsekonomiskt perspektiv. Ett företag med goodwill värderas med högsta sannolikhet högre än värdet på nettotillgångarna varför det föreligger företagsekonomiska skäl att öka sin goodwill precis som att klimatkompensera. Sammanfattningsvis så är Ceije och Bjuvbergs uppfattning att avdragsförbudet för gåvor inte är tillämpligt om sponsorersättningen är företagsekonomiskt motiverat och dessutom har främjat avsättningen av företagets produkter. Det krävs heller inte att motprestation har förelegat eller någon anknytning mellan verksamheterna finns.[94] Stöd för detta synsätt har även Påhlsson anslutit sig till.[95]

Efter domen så torde avdragsförbudet för gåvor inte vara tillämpligt vid ersättningar som ger upphov till goodwill då sådana beslut är företagsekonomiskt motiverade. Ytterligare förutsättning är att sponsorn marknadsför avsättningen, i annat fall utesluts inte gåva.

[93] Bjuvberg & Ceije, *Klimatkompensation och motprestation – några reflektioner*, SvSkT 2018:8 s 528.
[94] Ibid.
[95] Påhlsson, *A4 Inkomst av näringsverksamhet,* Skattenytt 2019 s 320.

Slutsatsen styrks även av utgången i Saltåmålet då avdrag inte beviljades för klimatkompensation eftersom Saltå inte marknadsförde ersättningen.

### 4.5.6 En äkta regelkonkurrens?

Av Pharmaciamålet fastslås det att en omkostnad i verksamheten som utgångspunkt är avdragsgill men om en sådan kostnad samtidigt omfattas av avdragsförbudet för gåvor beviljas inte avdrag. Tolkningen av domen är att avdragsförbudet trumfar den allmänna avdragsrätten och utgör *lex specialis*.[96] I övriga nämnda rättsfall är tågordningen densamma där första steget som prövas är om kostnaden utgör en omkostnad i verksamheten för att sedan pröva huruvida avdragsförbudet också är tillämpligt. Domstolen har därmed konsekvent utgått ifrån att det föreligger en regelkonkurrens mellan 16:1 och 9:2 IL med företräde för 9:2 IL.

Bjuvberg anser dock att en sponsringsutgift alltid är kommersiellt motiverad varför det inte kan finnas en gåvoavsikt hos sponsorn. Eftersom ingen gåvoavsikt finns är inte rekvisiten för gåva uppfyllt och avdragsförbudet inte tillämpligt varför inte någon regelkonkurrens kan existera.[97] Påhlsson är inte heller helt övertygad om att en äkta regelkonkurrens är optimala tillvägagångssättet, utan i stället att kongruens mellan utgifterna och inkomsterna borde vara det bästa förfarandet. Dock anser han tolkningen som realistisk.[98]

Kritiken är förvisso väl underbyggd men HFD har, efter kritiken, alltjämt utgått ifrån en äkta regelkonkurrens där avdragsförbudet trumfar den allmänna avdragsrätten. Rättsläget är därmed otvivelaktigt så att *lex specialis* föreligger och bedömningen sker i två led där en tillämplighet av avdragsförbudet helt omkullkastar den allmänna avdragsrätten. Huruvida det borde vara så är en annan fråga och lämnas därhän.

### 4.5.7 Avdragspresumtion för aktiebolag

Den allmänna utgångspunkten vid inkomstbeskattning är att den skatteskyldige vet vilka affärsmässiga överväganden som gynnar verksamheten bäst. De affärsmässiga bedömningar ligger principiellt inte i Skatteverkets eller domstolens befogenhet att överpröva.[99] Domstolen

[96] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 45.
[97] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 106 ff.
[98] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 69ff.
[99] Lodin m.fl., *Inkomstskatt: – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 76.

uttalade en klar presumtion i Pharmaciamålet som var att aktiebolag uppfyller kraven för avdragsrätt enligt 16:1 IL. Det är endast när det framstår som uppenbart att utgiften inte är en omkostnad i verksamheten som avdrag inte ska beviljas vilket är i undantagsfall. Påhlssons tolkning av det då rådande rättsläget är att bedömningen enligt 16:1 IL hade blivit alltmer subjektiv än tidigare och värdet på utgiften ska inte heller överprövas om det finns en motprestation.[100]

I Saltåmålet medges inte avdrag eftersom domstolen inte anser att det föreligger någon direkt motprestation eller anknytning mellan verksamheterna. HFD bekräftar inte presumtionen för aktiebolag utan konstaterar endast att det varken föreligger direkta motprestationer eller tillräcklig anknytning utan någon egentlig förklaring. Eftersom domstolen konstaterar att det varken finns direkt motprestationen eller tillräckligt samband så är deras slutsats, enligt mig, att ersättningen utgör gåva. HFD överprövar således inte den skatteskyldiges bedömning utan gör en ytterligare prövning. Avdragsförbudet för gåvor ska enligt Påhlsson fattas på objektiva grunder.[101] Den skatteskyldiges uppfattning om den allmänna avdragsrätten ifrågasätts inte av domstolen i något av de nämnda avgörandena. Domstolen gör däremot ytterligare en prövning på objektiva grunder utan att frångå presumtionen.

I Arlamålet gör inte heller domstolen en överprövning av den allmänna avdragsrätten utan gränsdragningen sker gentemot avdragsförbudet för gåvor. Bjuvberg och Ceijes uppfattning av domen är att HFD har förtydligat rättsläget och infört ytterligare en parameter som gör att avdragsförbudet för gåvor inte är tillämpligt. De säger vidare om utgiften kan varit företagsekonomiskt motiverad och dessutom främjat företagets avsättning av produkter är avdragsförbudet för gåvor inte tillämpligt.[102] Detta är enligt mig en korrekt slutsats vilket även ger indikation på att den skatteskyldiges subjektiva uppfattning beaktas än mer. Eftersom det inte kan utgöra en gåva om utgiften kan varit företagsekonomiskt motiverat, som domstolen säger, så innebär det att de rättskipande myndigheterna ger bolaget alltmer frihet i bedömningen.

Även om en åtgärd inte får önskad effekt och visar sig vara resultatlös ska det inte inverka på avdragsmöjligheten. Det stöds av RÅ 1979 ref 1:37 där utgifterna för en misslyckad borrning

[100] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 57 ff.
[101] Ibid, s. 61.
[102] Bjuvberg & Ceije, *Klimatkompensation och motprestation – några reflektioner*, SvSkT 2018:8 s 528.

ändå beviljades avdrag. Även om sponsringen inte får den förväntade ekonomiska effekten menar Bjuvberg att det inte påverkar avdragsmöjligheten eftersom det är ”tillåtet” för ett bolag att göra dåliga affärer samt att det ytterst är den skatteskyldige som ska göra den affärsmässiga bedömningen.[103]

Sammanfattningsvis har HFD varit tydlig med att en presumtion för aktiebolag föreligger och har inte i något fall uttryckligen överprövat den skatteskyldiges uppfattning.
Vidare måste syftet med sponsorersättningen vara företagsekonomiskt motiverat och påverkas inte av den faktiska utgången vilket ger ytterligare stöd för presumtionen. Som jag ser det sker bedömningen i två steg där avdragsförbudet för gåvor, efter Arlamålet, hamnat allt närmare företagets egen tolkning.

### 4.5.8 Förhållandet till gåvobegreppet

Förhållandet mellan avdragsgill sponsringsutgift enligt 16:1 IL och avdragsförbudet för gåvor i 9:2 IL har varit föremål för prövning i de angivna rättsfallen. Frågan är då vart denna gräns går eller om det finns någon sådan. I och med Arlamålet har rättsläget och inställningen förändrats något varför texten kommer både beröra pre och post Arla.

Efter Pharmacia- och Falconmålet menade Påhlsson att HFD allt mindre beaktar de subjektiva kriterierna vid gåvor utan prövar i stället det helt på objektiva grunder. Han menar vidare att målen ger stöd för en presumtion om gåvoavsikt ifall någon motprestation inte finns eller om värdet på motprestationen inte står i proportion till sponsorersättningen. Vad sponsorn har för avsikt ska inte tillskrivas någon betydelse.[104]

Bjuvberg är av samma inställning som Påhlsson om att gåvoavsikten fastställs på objektiva grunder. En objektiv bedömning innebär däremot att företagets kommersiella syfte med sponsringen bortses. Syftet med sponsringen torde vara kommersiellt motiverat och beslutet tagit på affärsmässiga grunder vilket HFD inte tillmäter någon vikt.[105] Slutsatsen, enligt Antonson och Båvall, är att avdragsförbudet för gåvor blir tillämpligt om ingen motprestation eller tillräcklig anknytning mellan verksamheterna finns.[106]

[103] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 107.
[104] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 69.
[105] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen,* Skattenytt 2007, s. 107 f.
[106] Antonson & Båvall, *Representation & Sponsring*, s. 290.

Slutsatsen som ovan argumenteras för, är samma slutsats som jag gör i avsnitt 4.5.7 beträffande Saltåmålet där domstolen endast nämner att varken motprestation eller tillräckligt stark anknytning finns, varför följden blir att ersättningen utgör gåva. Domstolen går heller inte in på vilka kommersiella överväganden eller affärsmässiga beslut som gjorts.

Rekvisiten för att en gåva ska vara för handen är att det ska finnas gåvoavsikt, förmögenhetsöverföring och frivillighet. Avsikten anses, av HFD, vara uppfylld i brist på motprestation och otillräckligt samband mellan verksamheterna. Bjuvberg är av åsikten att rekvisiten förmögenhetsöverföring och frivillighet även påverkats. Ett bolag ska alltid, vid varje affärstransaktion, syfta till att berika ägarna och öka deras förmögenhet i enlighet med vinstsyftet i 3:3 ABL varför rekvisiten inte samtidigt kan vara uppfyllda. Han menar i stället att vid en sponsringsersättning bör presumtionen vara att övriga rekvisit inte är uppfyllda, tvärtemot hur HFD har hanterat frågan, med tanke på aktiebolagets bakomliggande syfte.[107]

Av ovan nämnda skäl har gåvobedömningen utvidgats efter angivna mål då domstolen utgår från en presumtion om att gåva föreligger om motprestation eller tillräcklig anknytning inte går att identifiera. Vidare gör HFD inte någon enskild bedömning avseende gåvorekvisiten varför avdragsförbudet för gåvor måste anses ha ett brett tillämpningsområde och inte fullständigt tillämpas.

Efter Arlamålet får den subjektiva bedömningen en renässans och gåvobedömningen inskränks från det tidigare breda tillämpningsområdet. Arlas sponsringsutgift träffas inte av avdragsförbudet för gåvor eftersom det *kan ha funnits företagsekonomiska skäl* till sponsringen. Bjuvberg och Ceije menar att HFD ”infört” ytterligare en bedömningsgrund avseende gränsdragningen, vilket även Påhlsson anser är ett möjligt synsätt.[108] Någon annan slutsats av domen torde vara svår att se. Vidare framgår det inte av domen, och går heller inte indirekt att utläsa, vilket tidsperspektiv som avses, om det är en sannolikhetsbedömning eller ser till resultatet och inte heller vem som gör bedömningen huruvida beslutet är företagsekonomiskt motiverat. Att det är en sannolikhetsbedömning torde vara den enda

[107] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007, s. 107 f.
[108] Bjuvberg & Ceije, *Klimatkompensation och motprestation – några reflektioner*, SvSkT 2018:8 s 528. och Påhlsson, *A4 Inkomst av näringsverksamhet,* Skattenytt 2019 s 318.

rimliga slutsatsen baserat på den allmänna avdragsrättens grundläggande principer.[109] Att företagsekonomiska skäl endast är kortsiktiga torde inte heller vara korrekt eftersom vinstsyftet enligt ABL ger stöd för att vinst både kan genereras på lång och kort sikt. Ur ett inkomstskatterättsligt perspektiv beviljas avdrag för FoU-kostnader i 16:9 IL, sådana vinster uppstår knappast omedelbart utan vinsten sker i framtiden. Samma resonemang bör kunna användas vid sponsring då syftet många gånger är att öka goodwill vilket både kan ge effekter omgående och mer långsiktigt.

Vem gör då bedömningen om utgiften kan ha företagsekonomiska skäl? Bjuvberg och Ceije väljer att inte besvara frågan eftersom de anser att frågan är självklar vilket implicit tolkas att bolaget själv ska göra bedömningen. Att bolaget känner till sin egen verksamhet bäst och därmed vet vad som gynnar verksamheten råder det inga tvivel om. Utifrån hur domstolen väljer att hantera frågan så anser jag dock att det inte är så självklart som Bjuvberg och Ceije antyder. För det första finns det redan en uttalad presumtion att bevilja avdrag för aktiebolag enligt 16:1 IL, företagets egen bedömning är därmed redan beaktad. För det andra så betonar domstolen att utgiften *kan* ha företagsekonomiska skäl, ett bolag har sannolikt redan bekräftat att utgiften *har* företagsekonomiska skäl med tanke på aktiebolagets bakomliggande vinstsyfte. För det tredje, som konstaterats, görs bedömningen i två steg med tanke på *lex specialis* där företagets bedömning enligt 16:1 IL presumeras och domstolen gör prövningen enligt 9:2 IL. Då det är avdragsförbudet för gåvor som prövas indikerar det på att domstolen gör bedömningen om företagsekonomiska skäl eftersom det är mot gåvoförbudet prövningen görs. För det fjärde konstaterar domstolen att bolagets produkt och kundgrupp är av betydelse för om utgiften har företagsekonomiska skäl. Detta indikerar på att två identiska sponsringsutgifter för två olika företag kan få olika utfall beroende på vilka kunder och produkter bolagen har varför det inte ytterst är företaget som gör bedömningen. Sammanfattningsvis pekar ovan nämnda skäl på att domstolen gör bedömningen avseende vad som utgör företagsekonomiska skäl. Huruvida det borde vara så är en annan fråga. Det betyder enligt mig att domstolen närmar sig den skatteskyldiges egen bedömning och därmed inskränker avdragsförbudet för gåvor avsevärt utan att helt lämna bedömningen till den skatteskyldige.

[109] Lodin m.fl., *Inkomstskatt: – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 255.

# 5. Regelverkens enhetlighet

## 5.1. Inledning

I detta kapitel analyserar jag förhållandet mellan skatte- och bolagsrätten där bolagsrättsliga principer och definitioner ses ur en skatterättslig kontext. De slutsatser som dragits från rättsfallsanalysen ligger till grund för den fortsatta analysen. Detta för att se hur bolagsrättsliga överväganden och definitioner tillmäts betydelse i skatterätten. Kapitlet inleds med att pröva vinstsyftets inverkan i domstolen avseende sponsring och 16:1 IL för att sedan pröva huruvida vinstsyftet har någon betydelse för uteslutande av gåvor enligt 9:2 IL. Jag går vidare in på hur gåvor behandlas i de olika regelverken samt vilka avdragsmöjligheter som ges vid otillåtna värdeöverföringar. Därefter analyserar jag huruvida bolagsrätten ställer upp en presumtion och regelkonkurrens likt skatterätten. Jag undersöker även vilka bakomliggande intressen som kan påverka begreppsbildningen som avslutas med en diskussion kring objektiv kontra subjektiv bedömning.

## 5.2. Vinstsyftets inverkan i domstolen

### 5.2.1 Förhållandet till sponsring och den allmänna avdragsrätten

Avsnittet tar avstamp i vinstsyftet och de företagsekonomiska överväganden bolaget tagit ställning till vid en sponsringsåtgärd och huruvida faktorerna har beaktats av domstolen. HFD:s definition av sponsring skiljer sig från den företagsekonomiska definitionen vilket indikerar på att domstolens beaktning av vinstsyftet inte tillmäts särskilt stor betydelse. I Pharmaciamålet definieras sponsring som att ”*ett företag lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller allmännyttig natur*” och har i resterande rättsfall inte omdefinierats.

HFD:s definition har i litteraturen gett upphov till kritik där Antonsson och Båvall menar att definitionen snarare ger intrycket av att HFD likställer sponsring som gåva. Företagets kommersiella syfte, dvs. vinstsyftet tas inte hänsyn till.[110] Munck-Persson delar uppfattningen och menar att HFD endast tagit med halva ekonomiska definitionen då det kommersiella intresset lämnas utanför. HFD:s definition av sponsring indikerar närmast på en presumtion

[110] Antonson & Båvall, *Representation & Sponsring*, s. 235.

av att gåva föreligger.[111] Bjuvberg instämmer i att definitionen inte ger något utrymme åt bolagets kommersiella intressen. Att en sponsringsåtgärd vidtas i syfte att skapa ekonomiska fördelar för båda parter genom ett avtalsförhållande på affärsmässiga villkor lämnas utan betydelse. De affärsmässiga överväganden som bolaget gjort tyder på, enligt HFD:s definition, att sponsring inte är företagsekonomiskt riktigt eftersom HFD endast lägger vikt vid att förmögenhetsöverföring från sponsorn sker.[112] Att HFD i själva verket ser sponsring som en gåva tydliggörs särskilt, enligt Antonsson och Båvall, när HFD betonar att sponsring som är ägnad att förbättra goodwill inte i sig utesluter gåva.[113] Det ska vidare tilläggas att inte i något av fallen har det yrkade företaget genom aktiebolagslagen beslutat om en gåva utan sponsringsupplägget är förenligt med bolagets vinstsyfte.[114] Företagets beaktande av vinstsyftet som beslutskriterie erkänns således inte som en skattemässig avdragsgill kostnad av HFD.

Av det anförda framstår det som att någon enhetlig definition inte finns mellan bolagets och domstolens synsätt på sponsring. Att domstolen inte använder den redan befästade ekonomiska definitionen är märkligt med tanke på att alla bolag har ett inbyggt vinstintresse och tar därmed beslut utifrån det ekonomiskt mest gynnande. Det vore därför önskvärt att domstolen använde sig av en ekonomisk och därmed enhetlig definition för att på så sätt bilda bättre kongruens eftersom domstolen tar ställning till bolagets överväganden. En gemensam definition skulle även gynna företagen med tanke på förutsägbarhetens centrala roll i skatteprocessen. Då domstolens definition av sponsring närmast utgör en presumtion för gåva så blir domstolens uttalande i Pharmaciamålet om att aktiebolag presumeras avdragsrätt aningen motsägelsefull. Vid en definition av sponsring likt det ekonomiska synsättet torde avdragspresumtionen för aktiebolag även inrymma sponsring utan motsägelser. Det ska påpekas att definitionen av sponsring inte är avgörande för avdragsrätten. Men med tanke på legalitetsprincipens föreskriftskrav blir begreppsfrågan en central del vid hantering av problem i skatterätten.[115]

[111] Munck-Persson, *Går det att ta sig ur den onda cirkeln när det gäller avdrag för sponsring?* Svensk Skattetidning 2006:1 s. 44.
[112] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen,* Skattenytt 2007 s. 103.
[113] Antonson & Båvall, *Representation & Sponsring*, s. 235.
[114] Bjuvberg & Ceije, *Klimatkompensation och motprestation – några reflektioner*, SvSkT 2018:8 s. 528.
[115] Emblad, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt,* s. 505.

### 5.2.2 Förhållandet till avdragsförbudet för gåvor

Uppsatsen har sedan tidigare identifierat tre prövningar som domstolen tillämpar för att avgöra huruvida en transaktion utesluter gåva och därmed avdragsförbudet. Prövningarna är (i) direkt motprestation, (ii) indirekt motprestation med tillräckligt samband mellan verksamheterna och (iii) att det kan finnas företagsekonomiska skäl beroende på produkt och kundgrupp.

#### *5.2.2.1 Direkt motprestation*

För att vinstsyftet ska vara uppfyllt finns det inget krav på att någon direkt motprestation ska identifieras. Huvudsaken är att beslutet kan ge ökade intäkter, huruvida det sker genom att en direkt motprestation eller på annat sätt läggs inte någon vikt vid. Avgörande är om transaktionens syfte är att ge vinst. Om bolaget på förhand kan observera en direkt motprestation vid en transaktion så är kostnaden avdragsgill samt förenlig med vinstsyftet. Skulle transaktionen däremot inte leda till att någon motprestation identifieras anses den enligt domstolen utgöra en gåva trots att syftet varit att erhålla en direkt motprestation. Att transaktionen inte leder till det tilltänkta utfallet gör att en direkt motprestation inte kan identifieras och avdragsrätt medges därför inte trots beslutets beaktande av vinstsyftet. Direkt motprestation och vinstsyftet är därmed olika med tanke på att bolagsrätten utgår ifrån avsikten med transaktionen medan utfallet är avgörande för skatterätten.

Samma poäng bör kunna göras, i vart fall teoretiskt, när ett företag lämnat en gåva enligt reglerna i ABL. Om en motprestation uppstår, som inte förväntades av bolaget, till följd av bolagets gåva så skulle avdrag rent teoretiskt beviljas då motprestationen utesluter gåva enligt IL. Rent praktiskt yrkar sannolikt inte ett bolag vid uttalad gåva avdrag för kostnaden men det fråntar ändock inte reglernas olikheter, där aktiebolagslagen framhåller syftet med transaktionen och inkomstskattelagen utfallet av transaktionen. Vidare ställer Skatteverket upp krav på att motprestationen måste komma till användning för att utesluta gåva vilket stöds av Arla- och Saltåmålet. Att en motprestation faktiskt används för att vara förenligt med vinstsyftet ger inte heller ABL något uttryck för.

#### *5.2.2.2 Indirekt motprestation*

Indirekt motprestation är, enligt de rättsliga kraven för avdragsrätt, helt avhängigt på huruvida det finns tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna. För tillräcklig stark anknytning

krävs det att sponsorns resultat påverkas av det sponsrade subjektets resultat samt att subjekten kan förknippas med varandra. Den allmänna definitionen av sponsring kräver inte något samband mellan de avtalsslutande subjekten eller deras verksamheter. Utifrån ett företagsekonomiskt perspektiv är sponsring att betrakta som marknadsföringskostnad genom att allmänheten förknippar sponsorn med det sponsrade subjektet.[116] Ett bolag, givet vinstsyftet, bör behandla en sponsringsutgift på det sätt som kan ge upphov till störst vinst. Eftersom skatterätten sätter gränsen på bolagets utdelningsbara belopp är det rimligt att ett bolag som vill maximera sin vinst till aktieägarna försöker anpassa sponsringsersättningen utifrån skattelagstiftning, i den mån det är företagsekonomiskt försvarbart.

Det ekonomiska perspektivet förutsätter att allmänheten kan förknippa subjekten med varandra vilket företrädesvis görs genom marknadsföring. På samma sätt kräver inkomstskatterätten att subjekten förknippas med varandra. Ett vinstmaximerande bolag torde utgå ifrån ett ekonomiskt perspektiv för att generera största möjliga vinst genom att marknadsföra sponsringsåtgärden så att subjekten förknippas med varandra. Genom att bolaget använder sponsringen som en del i marknadsföringen bör även subjekten kunna associeras med varandra inkomstskatterättsligt. Ett rationellt företag som eftersträvar att maximera vinsten bör därför kommunicera sponsringsåtgärden till allmänheten, dels för att bolagets försäljning sannolikt ökar, dels för att avdragsrätt rimligtvis medges vilket leder till högre utdelningsbart belopp. Marknadsföringen bidrar dock till ökade kostnader för bolaget vilket inte med all säkerhet kan räknas hem trots beviljat avdrag.

I Saltåmålet marknadsför inte Saltå klimatkompensationen vilket gör att avdrag inte beviljas.[117] Utifrån ett bolags- och vinstsyftesperspektiv är HFD:s utgång inte orimlig enligt min mening. Marknadsför bolaget inte sitt bidrag kommer inte företeelsen nå ut till allmänheten. När informationen inte allmänheten så finns det ingen anledning att misstänka ökad tillströmning av affärer eller kunder utan det är ”*business as usual*”, någon påverkan på resultatet torde knappast trolig. Ceije menar dock om klimatkompensation från Saltå inte hade vidtagits och det i sin tur hade kommit till allmänhetens kännedom skulle det kunna leda till minskade intäkter med tanke på bolagets miljöprofil.[118] Saltås klimatkompensation torde av

[116] Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 102 ff.
[117] Avsnitt 4.5.5.3.
[118] Ceije, *HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter*, Skattenytt 2014 s. 947 f.

den anledningen vara förenlig med vinstsyftet med tanke på risken för minskad vinst. Att endast ge ut pengar till icke vinstdrivande ändamål torde generellt vara svårmotiverat utifrån vinstsyftet, men kan dock finnas skäl för det i vissa situationer, likt Saltå då en rättshandling inte uppenbart strider mot vinstsyftet.

Huruvida resultatet faktiskt påverkas av en marknadsföringsåtgärd vid sponsring är knappast given. Så länge syftet är att ge högre resultat är vinstsyftet beaktat. Blir sponsorns resultat högre samtidigt som det sponsrade subjektet bedrivs framgångsrikt ger det viss indikation på att subjekten är i ett beroendeförhållande vilket utesluter gåvor. Ur ett inkomstskatteperspektiv ställs det inte upp något krav på att endast positivt resultat krävs utan beroendeförhållandet i sig är avgörande. Enligt bolagsrätten och ekonomiska överväganden ska syftet med affärshändelsen vara att generera vinst, huruvida vinst faktiskt uppstår lämnas utan betydelse. Utifrån skatterättslig praxis uppställs inte heller något krav på att affärshändelsen ska generera vinst, däremot krävs ett beroendeförhållande vilket gör att subjektens resultat påverkas av varandra. Något krav på positiv resultatutveckling finns inte i något av regelverken. Vinstsyftet ställer dock inte upp något krav på beroendeförhållande. Mot bakgrund av den ekonomiska definitionen finns det skäl för bolag att marknadsföra sponsringen vilket i sin tur kan leda till att ett beroendeförhållande mellan subjekten uppstår. Sammantaget uppmärksammas vinstsyftets inflytande vid flera faktorer avseende tillräcklig anknytning.

#### *5.2.2.3 Goodwill och företagsekonomiska skäl*

Efter Arlamålet har ytterligare en bedömningsgrund som utesluter gåvor inkomstskatterättsligt införts. Har sponsorersättningen haft företagsekonomiska skäl och främjat avsättningen av företagets produkter föreligger inte gåva. Ceije och Bjuvberg menar att goodwillskapande åtgärder har företagsekonomiska skäl och utesluter gåvor vilket ligger i linje med min slutsats.[119] Definitionen och användandet av sponsring bygger i stor utsträckning på att företag vill stärka sitt varumärke, sin trovärdighet och image.[120] Goodwill är därmed det huvudsakliga skälet till sponsring. En stark goodwill har tydlig koppling till ökad försäljning och vinst med tanke på att goodwill är nuvärdet av framtida ekonomiska fördelar. Goodwillskapande effekter kan både få inverkan på kort och lång sikt genom att

[119] Se avsnitt 4.5.5.3.
[120] Roos & Algotsson, *Sponsring: Ett sätt att sälja*, s. 38 ff. och Bjuvberg, *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*, Skattenytt 2007 s. 101. och Påhlsson, Sponsring *Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 15.

bolagets försäljning och vinst ökar men också då bolaget värderas högre än sina nettotillgångar för exv. framtida försäljning. Stark goodwill är tveklöst förenligt med vinstsyftet både ur ett kort- och långsiktigt perspektiv och utgör enligt Nerep en motprestation.[121] Ett syfte att direkt öka försäljningen eller att skapa en högre värdering av bolaget, med tanke på underliggande goodwill, gör att ägarna kan sälja aktierna till ett högre pris än dess nettotillgångar vilket är tydligt anknutet till vinstsyftet. Eftersom vinstsyftet inte enbart präglas av ett bolagsperspektiv utan också ett aktieägarperspektiv uppfyller goodwillskapande åtgärder båda komponenterna. Således är goodwill numera både förenligt med vinstsyftet och utesluter gåva enligt IL.

HFD använder inte vinstsyftet som bedömningsgrund vid avdragsförbudet för gåvor utan företagsekonomiska skäl. Ett beslut beaktande av vinstsyftet torde vara bedömt utifrån företagsekonomiska skäl. Jag menar därför att aktiebolag som alltid måste beakta vinstsyftet har väl underbyggda företagsekonomiska skäl till sitt beslut. Vad skiljer sig då vinstsyftet och företagsekonomiska skäl åt? Att vinst ska uppstå är utgångspunkten för båda vilket utesluter benefik avsikt och därmed gåva. Företagsekonomiska skäl är enligt mig, utifrån domstolens beskrivning, en snävare definition av vinstsyftet. Företagsekonomiska skäl beror enligt HFD även på bolagets kundgrupp och produkt samt avsättning av produkten. Vidare är det även domstolen eller behörig myndighet som prövar huruvida företagsekonomiska skäl föreligger. Vid vinstsyftet är det bolaget själv som gör bedömningen. Några krav avseende kundgrupp, produkt eller marknadsföring uppställer inte vinstsyftet. Ett vinstdrivande bolag har sannolikt redan bedömt transaktionen med beaktande av hur deras kunder och produkt påverkas samt huruvida marknadsföring krävs. HFD ställer inte upp några krav på vilka kunder eller produkter som kan tänkas avse utan bedömningen beror förmodligen utifrån det enskilda fallet. Det indikerar på att domstolen har stort utrymme att tolka om bolaget har företagsekonomiska skäl utifrån fritt skön. Domstolen definierar heller inte vad företagsekonomiska skäl är vilket ger stöd för domstolens fria tolkningsutrymme. Vinstsyftet får därför viss inverkan i domstolens bedömning dock utifrån annan definition och perspektiv. Att domstolen kan utesluta gåvor utifrån företagsekonomiska skäl är enligt mig ett steg i riktning mot bolagets egen bedömning av vad som utgör företagsekonomiska skäl. Däremot är det beklämmande att det är domstolen som gör bedömningen, då det närmast ger intryck av

[121] Nerep, *Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet*, s. 73.

att man inte har förtroende för bolagets eget omdöme av vad som är företagsekonomiskt riktigt.

## 5.3. Övriga aktiebolagsrättsliga perspektiv

### 5.3.1 Behandlingen av gåvor

Ett aktiebolag som beslutar om gåva enligt 17:5 ABL kan inte dra av gåvoutgiften eftersom gåvan även träffas av avdragsförbudet i 9:2 IL.[122] Av de behandlade rättsfallen har det inte i något fall beslutats om gåva enligt 17:5 ABL. Ändå har domstolen, i samtliga fall, prövat ifall avdragsförbudet för gåvor enligt IL varit tillämpligt. Det ger viss antydan på att en skatterättslig gåva inte är samma som en bolagsrättsligt enligt HFD. Utgångspunkten för den skatterättsliga definitionen av gåvor är den civilrättsliga. Skatterätten ska således utgå ifrån hur bolaget kategoriserar en transaktion. Gåvobedömningens sammanhang kan dock både utvidga och inskränka den civilrättsliga och därmed bolagsrättsliga definitionen.[123] Eftersom domstolen prövar om en gåva föreligger, vid en av bolaget kategoriserad sponsringsåtgärd, tyder det på att en utvidgning av civilrättens gåvobegrepp görs gällande. Ceije och Bjuvberg anser att domstolens prövning tydliggör att det skatterättsliga gåvobegreppet är vidare än det bolagsrättsliga.[124] Detta utrycks särskilt i Pharmaciamålet där domstolen anser att viss del av ersättning utgör gåva och i Saltåmålet där domstolen anser att hela värdet utgör gåva, trots att gåva inte är beslutat enligt ABL.

Att skillnad mellan gåvobegreppen finns beror troligtvis på att goodwillskapande åtgärder bolagsrättsligt anses vara motprestation medan skatterätten inte utesluter en sådan transaktion som gåva.[125] Efter Arlamålet menar jag dock att goodwillskapande åtgärder inte träffas av avdragsförbudet för gåvor eftersom företagsekonomiska skäl finns. Min uppfattning är att en inskränkning av den tidigare breda gåvodefinitionen enligt IL har skett. Däremot är min uppfattning alltjämt att den inkomsträttsliga gåvodefinitionen är bredare än den bolagsrättsliga med tanke på att HFD prövar huruvida avdragsförbudet för gåvor är tillämpligt utan beslut om gåva enligt ABL. Efter Arlamålet har dock ett närmande av den bolagsrättsliga definitionen gjorts.

[122] Nilsson m.fl., *Generationsskiften och blandade fång,* s. 85.
[123] Jfr Bergström, *Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang,* s. 76.
[124] Bjuvberg & Ceije, *Klimatkompensation och motprestation – några reflektioner*, SvSkT 2018:8 s. 528.
[125] Nerep *Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet*, s. 73 och RÅ 200 ref 2000 ref. 31 I (Pharmaciamålet).

### 5.3.2 Avdragsmöjligheter för otillåtna värdeöverföringar

Ett bolag som avser att göra en transaktion med stöd av 17:5 ABL men inte uppfyller kravet på allmännyttigt ändamål eller anses skälig utgör inte en gåva enligt ABL. Transaktionen kan i stället ses som en otillåten värdeöverföring i strid med ABL eller en ”dålig affär” som tillåts. En transaktion som medför att bolagets förmögenhet minskar och inte har affärsmässig karaktär för bolaget utgör en värdeöverföring och om rekvisiten för gåva inte är uppfyllda är transaktionen otillåten, jfr 17:1-2 och 17:5 ABL. En utgift som är ämnad att förvärva eller bibehålla en inkomst får dras av enligt 16:1 IL där utgiftens syfte som inkomstdrivande är avgörande.[126] Anses transaktionen vara en otillåten värdeöverföring enligt ABL kan knappast utgiftens syfte vara att generera inkomst då någon affärsmässig karaktär inte finns. En otillåten värdeöverföring ger sannolikt inte heller rätt till avdrag enligt 16:1 IL då någon ökning eller bibehållande av inkomster inte finns. En otillåten värdeöverföring hanteras därmed enhetligt mellan regelverken då transaktionen inte är tillåten bolagsrättsligt och kan heller inte dras av inkomstskatterättsligt.

Är däremot värdeöverföringen tillåten enligt ABL med anledning av att transaktionen anses vara en dålig affär så är alltjämt syftet med transaktionen att generera vinst i enlighet med vinstsyftet. Att utfallet inte leder till någon vinst eller minskning av förlust gör inte affärshändelsen otillåten. En dålig affär ska som utgångspunkt enligt skatterätten inte heller påverka avdragsmöjligheten i 16:1 IL.[127] Regelverken är även i detta avseende koherent där transaktionens syfte är avgörande för både tillåtlighet och avdragsrätt. En dålig affär skulle dock kunna bli föremål för prövning av gåva enligt 9:2 IL med tanke på HFD:s uppställda regelkonkurrens. Det skulle kunna ge utfallet av att en tillåten värdeöverföring inte ger avdrag skatterättsligt då det ses som en gåva. Något avgörande där domstolen bedömt en ”dålig affär” mot gåva har jag dock inte funnit varför jag endast lyfter risken för att oenhetlighet skulle kunna råda. Efter att HFD lyft in företagsekonomiska skäl som utesluter gåva bör dock utgången avseende dålig affär sannolikt inte heller träffas av avdragsförbudet för gåvor varav överrensstämmelse finns.

[126] Lodin m.fl., *Inkomstskatt: – en läro- och handbok i skatterätt*, s. 255.
[127] Ibid.

Förväntar sig emellertid bolaget en motprestation så utesluter transaktionen gåva bolagsrättsligt.[128] Om syftet med transaktionen delvis är att få motprestation ska den delen som inte ger någon motprestation prövas mot beloppsspärren och försiktighetsregeln i 17:3 ABL.[129] Bolagsrätten ger således möjligheten att dela upp en transaktion. I inkomstskatterätten har det i Pharmaciamålet gjorts uppdelning av en sponsringsåtgärd som till viss del avdragsgill och till viss del gåva. Båda regelverken ger möjligheten att fördela en transaktion mellan gåva och affärsmässig motiverad affärshändelse. Att regelverken gör samma uppdelning torde däremot inte vara fallet med tanke på att sponsringsutgiften i Pharmaciamålet inte till någon del utgjorde gåva bolagsrättsligt men däremot inkomstskatterättsligt.

### 5.3.3 Presumtion och lex specialis

Att aktiebolag presumeras uppfylla kraven för avdrag enligt 16:1 IL framgick av Pharmaciamålet och ska endast i undantagsfall, när det framstår som uppenbart, inte beviljas avdrag. Att rättsläget alltjämt uppställer en presumtion är även min slutsats.[130] Bolag ska enligt ABL beakta vinstsyftet. Vid rättsliga överenskommelser med eller mot ett aktiebolag såsom aktieköp eller avtal presumerar motparten att bolaget drivs med vinst givet vinstsyftet. Vidare stadgar 3:3 ABL att bolaget ska drivas med vinst om inte annat anges i bolagsordningen, vilket ger uttryck för en presumtion att bolaget drivs med vinst om inte annat anges. Vinstsyftets inbyggda uppenbarhetsrekvisit ger även upphov till presumtion om att ledningen värnar om bolagets bästa och fattar beslut enligt vinstsyftet. För att denna presumtion ska brytas måste illojalitet bevisas, intressekonflikter uppstå, avsaknad av affärsmässighet eller bristande beslutsunderlag.[131] Sammantaget presumeras bolaget drivas med vinst. Skatterätten presumerar att aktiebolag uppfyller kraven för avdragsrätt och bolagsrätten presumerar att aktiebolags beslut är förenliga med vinstsyftet, således ställer båda regelverken upp liknande presumtioner.

Uppsatsen har sedan tidigare bekräftat att det föreligger en äkta regelkonkurrens mellan 16:1 IL och 9:2 IL där den senare regeln ges företräde vilket ger uttryck för *lex specialis*. Eftersom 17:5 ABL är det enda bolagsrättsliga institutet som inskränker ABL:s vinstsyfte indikerar det på att *lex specialis* föreligger enligt ABL. En gåva kräver däremot benefik avsikt, frivillighet

[128] Se Nerep och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 17 kap. 5 §, Lexino 2022-10-31.
[129] Ibid.
[130] Se avsnitt 4.5.7.
[131] Ohlson, *Vikten av vinst: En studie om syftets betydelse i bolagsstyrning*, s. 50 f.

och värdeöverföring. Ett beslut som beslutsfattare har tagit med beaktande av vinstsyftet kan inte ha någon benefik avsikt då syftet med beslutet måste vara att generera vinst. Föreligger däremot en gåva aktiebolagsrättslig så finns det gåvoavsikt från bolagets beslutsfattare vilket utesluter att beslutet är taget för att generera vinst. Båda bestämmelserna kan därför inte vara tillämpliga samtidigt. Det betyder att regelkonkurrens mellan vinstsyftet och gåvor inte görs gällande enligt ABL.

## 5.4. Bakomliggande intressen

### 5.4.1 Det fiskala intresset

Min uppfattning är att den skatterättsliga gåvodefinitionen är vidare än den bolagsrättsliga.[132] Den inkomsträttsliga definitionen av sponsring är samtidigt snävare än den ekonomiska definitionen och utgör närmast ett likställande av gåva.[133] Det betyder att skatterätten har ett bredare tillämpningsområde avseende gåvor och ett stramare tillämpningsområde avseende sponsring.

I klassiska Fader Gunnar-målet prövade HFD gränsdragningen mellan gåva och skattepliktig inkomst.[134] Fader Gunnar uppmanade åhörarna att lämna gåva vid en föreläsning. Frågan HFD ställde sig var om ersättningen var att betrakta som gåva och därmed skattefri eller skattepliktig inkomst på grund av arbete. HFD ansåg att ersättningen skulle betraktas som skattepliktig inkomst. En uppmaning om gåva kan vara så stark att det underförstått ses som ett avtal vilket Hultqvist menar var fallet.[135] Trots att ersättningen i Fader Gunnar-målet egentligen betecknades som en gåva bedömde HFD ersättningen som skattepliktig inkomst. Målet är ett tydligt exempel på genomsynsprincipen där rättshandlingens verkliga innebörd prövas.

I Fader Gunnar-målet handlar bedömningen huruvida en gåva kan utgöra skattepliktig inkomst, vilket innebär att domstolen gör en snävare gåvodefinition än den skatteskyldige. En bolagsrättslig motiverad utgift, som inte är betecknad som gåva, kan däremot träffas av avdragsförbudet för gåvor vilket innebär skatterättsliga gåvodefinitionen är vidare än den

[132] Se avsnitt 5.3.1.
[133] Se avsnitt 5.2.1.
[134] RÅ 1962 ref. 46 (Fader Gunnar).
[135] Hultqvist, *Fader Gunnar-doktrinen: till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång: En vänbok till Magnus Carlsso*n, s. 211.

bolagsrättsliga. Domstolens prövning, i båda situationerna, leder till ökning av skatteunderlaget gentemot det yrkade. I *inkomstsituationen* görs en snävare tolkning av gåva medan *avdragssituationen* ger upphov till en vidare definition. Detta indikerar enligt mig att det fiskala intresset av begreppstolkning görs gällande då det nästan framstår som HFD vill maximera skatteunderlaget. Ytterligare stöd för ståndpunkten är att HFD:s definition av sponsring närmast är att likställa med gåva, vilket innebär att en sponsringsåtgärd presumeras utgöra gåva i stället för företagsekonomisk riktig utgift och därmed avdragsgill. Det fiskala intresset verkar, utifrån HFD:s synsätt, ha betydelse för begreppsbildningen vilket domstolen sannolikt stödjer på rättshandlingens verkliga innebörd.

Om statens fiskala intresse påverkar begreppsbildningen så ligger det i vart fall inte i bolagets intresse att betala mer skatt än nödvändigt med bakgrund av vinstsyftet. Österman Persson och Svernlöv menar att överbetalning av skatt är svårförenligt med vinstsyftet samtidigt som tämligen avancerad skatteplanering, i syfte att minimera skatten, är direkt förenligt med vinstsyftet.[136] En slutsats skulle därför kunna vara att ett bolag, i enlighet med vinstsyftet, yrkar avdrag på så stor del av verksamhetens utgifter som möjligt. Bolaget väljer då att kalla en icke avdragsgill gåva, beslutad enligt 17:5 ABL, som avdragsgill kostnad för marknadsföring för att minimera skatten vilket ökar utdelningsbart belopp. Ett sådant förfarande, vid en godkänd deklaration, skulle under innehavande beskattningsår föranleda ett högre slutgiltigt belopp. Avslöjar däremot Skatteverket upplägget skulle det kunna leda till skattebrott och sanktionsavgifter om rekvisiten uppfylls. Ett upplägg att vilseleda skattemyndigheten kan därmed inte på lång sikt motiveras utifrån vinstsyftet då det kan leda till oönskade kostnader samt straff för ansvariga personer. En följdeffekt torde även vara negativ publicitet i media som påverkar den allmänna opinionen om bolaget. Bolaget skaffar sig på så sätt påtaglig badwill som leder till minskade affärer och lägre värdering. Andra intressenter såsom banker, långivare eller affärspartners vill sannolikt också undvika affärer med ett sådant bolag för att inte själva drabbas av dålig publicitet. Sammantaget skulle alltså ett sådant upplägg kunna kosta bolaget betydande belopp, både i form av betalning till det offentliga och minskad intjäningsförmåga vilket torde vara svårmotiverat utifrån vinstsyftet.

[136] Persson Österman & Svernlöv, *CSR i Företagsbeskattning – ett associationsrättsligt perspektiv*. Skattenytt 2017 s. 95.

Vidare är det styrelsen som har det övergripande ansvaret för bolagets organisation och förvaltning av bolagets angelägenheter enligt 8:4 ABL. Ansvaret rymmer frågor kopplade till skattefrågor och skattskyldighet. Att styrelsen behandlar dessa frågor på ett enligt lag korrekt sätt är enligt Österman Persson och Sverlöv en förutsättning för att vinstsyftet inte på sikt ska äventyras.[137] Ett försök till skattefusk är därför redan på den punkten inte förenligt med vinstsyftet. Dessutom kan styrelsen hållas skadeståndsansvarig enligt 29 kap ABL vilket i sig bör utgöra starka skäl för korrekt beslutsfattande. Misskötsamhet från styrelsen kan vidare leda till avsättning av befintligt uppdrag samt svårigheter till nya styrelseuppdrag. Styrelsens egen överlevnad bör ensamt utgöra tillräckligt skäl för korrekt beslutsfattande. Slutsatsen är därför att bolaget sannolikt yrkar på rätt avdrag men att verkställande myndighet tolkar transaktionen utifrån fiskalt ändamål.

### 5.4.2 Subjektivt kontra objektivt

Med tanke på att bolagets subjektiva uppfattning utgör presumtion för avdragsrätt enligt 16:1 IL främjar det tanken om en förutsägbar tillämpning. Vilket initialt ska motverka osäkerhet hos sponsorn för att verkställande myndighet inte ska göra annan bedömning.[138] Om verkställande myndighet är av annan uppfattning än den skatteskyldige begränsas förutsägbarheten, som är en central del av legalitetsprincipen. Att inte erkänna en företagsekonomisk motiverad kostnad som avdragsgill är ett avsteg från skatterättens förutsägbarhetskrav. En förutsägbar och överskådlig beskattning främjar företagets förmåga att se över skattekonsekvenser och planera verksamheten. Förutsägbarheten ligger även i linje med att verkställande myndigheter principiellt inte ska överpröva företagsekonomiska överväganden.

Å andra sidan av en subjektiv förutsägbar bedömning finns den objektiva prövningen som talar för nettobeskattningens principiella uppbyggnad. En objektiv prövning ger möjlighet att pröva transaktionens verkliga innebörd och om kostnaden har ett nära samband med en intäkt, vilket är ett uttryck för skatteförmågeprincipen. Enligt uppsatsens utredning prövas som utgångspunkt avdragsförbudet för gåvor av domstolen utifrån objektiva skäl.[139] En objektiv prövning anses ta större hänsyn till likabehandling vilket också är en central beståndsdel i legalitetsprincipen.[140]

---

[137] Ibid.
[138] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 66.
[139] Avsnitt 4.5.7.
[140] Påhlsson, *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, s. 55 ff.

Att verkställande myndighet prövar huruvida en subjektiv bedömd utgift verkligen är avdragsgill är enligt Påhlsson inte märkvärdigt då liknande prövningar görs. Exempelvis kan myndigheten pröva huruvida en näringsidkares resekostnad är avdragsgill eller inte.[141] Det finns däremot en tydlig skillnad avseende Påhlssons exempel gentemot en sponsringsåtgärd, eftersom domstolen måste utreda en affärsmässig bedömning närmare än vid en resekostnad. På så sätt undergrävs företagets autonoma bedömning. Enligt mig är det inte konstigare än att exv. en advokatbyrå har flashigt kontor då det torde gynna deras verksamhet vilket inte ifrågasätts av verkställande myndighet då en sådan affärsmässig bedömning ligger utanför prövningsramen.[142]

Att objektivt pröva ett bolags utgifter kan knappast anses förenligt med antagandet om att bolag agerar rationellt i syfte att öka vinsten i enlighet med vinstsyftet. Om en handling i form av ekonomiskt bidrag inte hade påverkats av ett egenintresse skulle en sådan handling inte företas.[143] Att objektivt pröva aktiebolagets kostnader är helt i strid med vinstsyftets tanke om maximering av sin egen vinst. Vidare anser jag att prövningen enligt 16:1 IL inte endast sker på helt subjektiva grunder eftersom domstolens sponsringsdefinition skiljer sig från den ekonomiska definitionen vilket sannolikt påverkar bedömningen. Att domstolen numera lyft in företagsekonomiska skäl som utesluter gåva är dock ett steg mot bolagets subjektiva uppfattning till förmån för en förutsägbar skatteprocess.

# 6. Avslutande analys och slutsatser

## 6.1. Inledning

Den analys som förts i uppsatsen har skett i två delar där första delen utgjorde en rättsfallsanalys beträffande Pharmacia-, Falcon-, Saltå- och Arlamålet för att utreda de rättsliga kraven för avdragsrätt. Andra delen tar avstamp i förgående slutsatser som ställs i relation till bolagsrättsliga regler. Mestadels av analysen är således gjord varför kapitlet främst består av en sammanfattning av slutsatserna, som avslutas med en framtidsprognos.

[141] Ibid, s. 66.
[142] Jfr Lodin m.fl., *Inkomstskatt: – en läro- och handbok i skatterätt*, s.76.
[143] Dahlman m.fl., *Rättsekonomi: En introduktion*, s. 214.

## 6.2. Slutsatser av uppsatsens undersökning

Den första frågan avseende vilka rättsliga krav för avdrag vid sponsring görs i uppsatsens fjärde kapitel. Till att börja med gäller uttalandena i rättsfallen generellt då det inte krävs några särskilda typer av sponsorer eller sponsringssubjekt. Det spelar heller ingen roll om sponsringen har till syfte att öka eller bibehålla inkomsterna.

För att sponsringsersättning ska utesluta gåva måste direkt eller indirekt motprestation tillkomma sponsorn vilket domstolen bedömer på objektiva grunder. Vid direkt motprestation måste sponsringsersättningen kunna hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnad. Motprestationen måste även komma till användning hos sponsorn. Indirekt motprestation förutsätter tillräckligt stark anknytning mellan sponsorn och det sponsrade subjektet. Ett beroendeförhållande mellan verksamheterna ska kunna påvisas för att anknytningen ska vara tillräckligt stark genom att sponsorns resultat påverkas av det sponsrade subjektets framgång på så sätt att verksamheterna förknippas med varandra. Vidare prövas huruvida goodwill och företagsekonomiska skäl kan utesluta gåva. Efter Arlamålet anser jag att både goodwill och företagsekonomiska skäl utesluter gåva om sponsorn marknadsför avsättningen.

Jag fastslår även att HFD utgår ifrån en äkta regelkonkurrens mellan 16:1 IL och 9:2 IL med företräde för det senare, vilket ger uttryck för *lex specialis*. Detta är tätt sammanknutet med avdragspresumtionen för aktiebolag då domstolen inte i något fall underkänt avdraget utan tillämpar avdragsförbudet för gåvor. Bedömningarna sker således i två steg där avdragspresumtionen helt omkullkastas vid avdragsförbudets tillämplighet som ger uttryck för *lex specialis*.

Beträffande förhållandet mellan sponsring och gåvor innan Arlamålet utgår HFD från en presumtion om gåva när direkt eller indirekt motprestation inte förekommer. Det leder till slutsatsen att avdragsförbudet för gåvor tillämpas brett. Efter Arlamålet inskränks den breda tillämpningen genom att företagsekonomiska skäl även utesluter gåvor. Ett närmande av bolagets egen bedömning görs således utifrån objektiva kriterier av domstolen.

Slutsatserna som presenterats beträffande rättsliga krav för avdragsrätt avseende sponsring utgår ifrån en rättsdogmatisk analys med tyngdpunkt i rättspraxis och doktrin mot bakgrund

av reglernas generella utformning. Eftersom sponsring inte tydligt konkretiseras i någon regel det bedöms emot bör de presenterade slutsatserna förstås med viss försiktighet, men alltjämt vara klargörande.

Uppsatsens femte kapitel analyserade slutsatserna från de rättsliga kraven för avdragsrätt mot aktiebolagsrättsliga antaganden. Det första som analyseras är vilket inflytande vinstsyftet får i domstolens avgöranden vilket mynnas ut i att bolag och domstolen inte definierar sponsring enhetligt då domstolens definition närmast utgör en gåva. Det konstateras även att bolagets beaktande av vinstsyftet inte är tillräckligt för att erkännas som en skattemässig avdragsgill kostnad av HFD. Därefter prövas vinstsyftet mot de uppställda kraven för uteslutande av gåva där en direkt motprestation givetvis är förenligt med vinstsyftet. Däremot utgår bolagsrätten utifrån syftet att få en direkt motprestation och skatterätten utgår ifrån utfallet. Avseende indirekt motprestation framgick det av rättsfallsanalysen att anknytningsfaktorn är avgörande för skatterätten. Vinstsyftet har flera likheter med anknytningsfaktorn eftersom bolag som strävar efter högsta möjliga vinst anpassar sponsringen mot skatterättsliga regler. Vilket sker genom kommunikation till det allmänna som gör att sponsorn och det sponsrade subjektet förknippas och bildar ett beroendeförhållande till varandra.

Goodwillskapande åtgärder torde efter Arlamålet anses utgöra företagsekonomiska skäl och därmed utesluta gåvor enligt IL. Bolagsperspektivet framhäver goodwill som det främsta syftet till sponsring varför enhetlighet råder. Företagsekonomiska skäl är dock snävare än vinstsyftet med tanke på att kundgrupp, produkt och marknadsföring bedöms vilket inte vinstsyftet kräver. Företagsekonomiska skäl är vidare domstolens sak att bedöma medan vinstsyftet utgår ifrån bolagets egna uppfattning. Slutsatsen beträffande gåvobegreppet är att den skatterättsliga definitionen är vidare än den bolagsrättsliga. Vid otillåtna värdeöverföringar anser jag att enhetlighet finns då en sådan transaktion dels är otillåten enligt ABL dels icke avdragsgill enligt IL. Bedöms transaktionen i stället som en dålig affär enligt ABL råder alltjämt enhetlighet då syftet är styrande i båda regelverken beträffande vinstsyfte och avdragsmöjligheten. En dålig affär torde heller inte träffas av avdragsförbudet för gåvor med tanke på bakomliggande företagsekonomiska skäl. Båda regelverken ger även möjlighet att dela upp transaktionen mellan tillåten och icke tillåten del samt avdragsgill och icke avdragsgill del. I fråga om värdeöverföringar överensstämmer regelverken i stor utsträckning.

Min analys fastställer även att aktiebolag presumeras att drivas med vinst enligt ABL och uppfylla kraven för avdragsrätt enligt IL. Någon äkta regelkonkurrens mellan vinstsyftet och gåva, likt IL, hittas däremot inte i ABL. Att varken definitionen avseende gåva eller sponsring är enhetligt anser jag beror på fiskalt intresse där maximering av skatteunderlaget främjas. Bolagets intresse att överbetala skatt är däremot helt i strid med vinstsyftet. Bolagets intresse att inte vilseleda skattemyndigheten torde utgöra skäl för att yrka på korrekt avdrag med anledning av de risker ett sådant förfarande medför. Uppsatsen fastställer vidare att objektivt pröva ett bolags utgifter är inte förenligt med antagandet om att bolaget drivs med vinstsyfte. Efter Arlamålet tillmäts dock subjektiva aspekter större betydelse vilket ökar förutsägbarheten.

Slutsatserna som dragits utifrån hur bolagsrättsliga regler och antaganden ställs i relation till kraven för avdragsrätt har utgått ifrån lagregler och doktrin där rimliga antaganden krävts. Jämförelsen fastställer således att skiljaktigheter och likheter kan identifieras vilket kan vara till nytta för företag som använder sig av sponsring som både ska motiveras bolagsrättsligt och inkomstskatterättsligt. Resultatet kan även utgöra en grund för en framtida utredning huruvida koherens bör finnas.

## 6.3. Framtid

Utgångspunkten att rättssystemet bör vara koherent är centralt ur rättssäkerhetssynpunkt. Att skatterätten ska vara förenligt med aktiebolagsrättsliga bedömningar och principer motiveras av legalitetsprincipens föreskriftskrav, förutsägbarhet och frihet från godtycke. Stöd för motsatt riktning torde främst stödjas av genomsynsprincipen, fiskala intressen samt skatterättens bakomliggande ändamål.

Mot bakgrund av att domstolens sponsringsdefinition närmast utgör gåva och att gåvodefinitionen enligt IL är vidare än ABL så ger det intrycket av att det fiskala intresset och rättshandlingens verkliga innebörd har stor betydelse för tillämpningen. Efter Arlamålet får förutsägbarheten ett uppsving då företagsekonomiska skäl utesluter gåvor. Företagsekonomiska skäl är dock en snävare definition än vinstsyftet och utgår inte heller från bolagets egen bedömning. Förutsägbarheten har alltså inte blomstrat fullt ut då bolagets egen autonoma bedömning inte i sig utgör skäl för avdrag.

En rimlig framtidsprognos är dock att ytterligare steg mot bolagets egen bedömning kommer tillmätas framöver. Detta med anledning av bolagets egna kontrollmekanismer och konkurrensen på marknaden samt HFD:s närmande av bolagets egen bedömning. Ett bolag vid beaktning av vinstsyftet har sannolikt redan bedömt transaktionen utifrån företagsekonomiska skäl. Ett beslut som tagits av ett aktiebolag presumeras utgå från vinstsyftet så länge inte någon särskild aktiebolagsrättslig regel är tillämplig. Vidare har styrelsen ett egenintresse att sköta bolagets angelägenheter på ett korrekt sätt vilket gör att styrelsens egenintresse blir självreglerande för bolaget. Även konkurrensen på marknaden torde utgöra skäl för att domstolen inte ska neka bolagsrättsliga överväganden. Om bolag lämnar ineffektiva sponsringsåtgärder så torde marknaden vara yttersta bedömaren genom att intäkterna minskar. Huruvida en utgift är inkomstdrivande eller ej avgörs sannolikt av hur marknaden reagerar varför företag med olönsamma transaktioner blir självreglerande då ineffektiva företag försvinner. Att HFD redan öppnat upp dörren för en mer förutsägbar bedömning bör enligt mig med bakgrund av bolagsrättsliga och marknadsmässiga skäl kunna öppnas alltmer.

En omvänd slutsats, att bolagets egen uppfattning skulle få mindre betydelse, torde i vart fall inte trolig. Vid restriktiv tillämpning av beviljande av avdrag kan det leda till att sponsring inte används i samma utsträckning, då bolaget inte beviljas avdrag. Sponsringsavtalens möjliggörande av projekt och den generella ökningen av välståndet torde utebli. Då sponsring är vanligt förekommande vid samhällsnyttiga projekt så kan dessa komma att minska. För att upprätthålla de samhällsnyttiga projekten måste kostnaden läggas på någon annan, rimligtvis staten. Då statens fiskala intresse är utmärkande för begreppsbildningen avseende sponsring och gåvor skulle en alltför restriktiv tillämpning i stället hämma statens fiskala intresse då kostnader för samhällsnyttiga projekt i stället landar på staten. Det finns därmed goda skäl att låta bolagsrättsliga bedömningar avseende sponsringsåtgärder tillmätas än större betydelse i framtiden.

# Källförteckning

## Offentligt tryck

### Lagtext

Aktiebolagslag (2005:551)

Brottsbalk (1962:700)

Inkomstskattelag (1999:1229)

### Förarbeten

Prop. 1999/2000:2. *Inkomstskattelag*

Prop. 2004/05:85. *Ny aktiebolagslag*

### Skatteverket

Skatteverkets ställningstagande, *Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring*, Dnr. 130 702489-04/113.

## Rättsfall

### HFD

RÅ 1976 ref 127 I och II

RÅ 80 1:61

RÅ 81 1:29

RÅ 1987 ref. 118

RÅ 2000 ref. I och II

RÅ 2001 ref. 2

HFD 2014 ref. 62

HFD 2017 ref. 38 I-III

HFD 2018 ref. 55

HFD 2020 ref. 65

## HD

NJA 1914 s. 309

NJA 1962 s. 182.

NJA 1980 s. 42 I och II

NJA 1994 s. 377

NJA 2008 s. 1129

NJA 2013 s.886

## Hovrätten

Svea hovrätt, mål nr: B 1006–11.

# Litteratur

## Artiklar


Attorps, Karin. *Avdrag utan utgift*. Skattenytt 2009 s. 525–532.

Bengtsson, Bertil. *Om gåvobegreppet i civilrätten.* Svensk Juristtidning 1962 s. 689–708.

Bjuvberg, Jan. *Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen*. Skattenytt 2007 s. 101–111.

Ceije, Katia; Bjuvberg, Jan. *Klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner.* Svensk Skattetidning 2018 s. 528–539.

Ceije, Katia. *HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter*. Skattenytt 2014 s. 933–951.

Lehrberg, Bert. *Rättsverkan av olovlig förtäckt värdeöverföring.* Svensk Juristtidning 2013 s. 449–*492.*

Lodin, Sven Olof. *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*. Skattenytt 2007 s. 477–490.

Munck-Persson, Brita. *Går det att ta sig ur den onda cirkeln när det gäller avdrag för sponsring*?. Svensk Skattetidning 2006 s. 41–48.

Nilsson, Peter. *Kattrumpan består – ännu ett tag*. Svensk Skattetidning 2015 s. 593–606.

Persson Österman, Roger; Svernlöv, Carl. *CSR i Företagsbeskattning – ett associationsrättsligt perspektiv*. Skattenytt 2017 s. 95–110.

Påhlsson, Robert. *A4 Inkomst av näringsverksamhet*. Skattenytt 2015 s. 347–355.

Påhlsson, Robert. *A4 Inkomst av näringsverksamhet.* Skattenytt 2019 s. 318–321.

Påhlsson, Robert. *Skatteverkets styrsignaler – en ny blomma i regeldebatten*. Skattenytt 2006 s. 401–411.

Skog, Rolf. *Om betydelsen av vinstsyften i aktiebolagslagen*. Svensk Juristtidning 2015 s. 11–19.

## Böcker

Antonson, Jan; Båvall, Bertil. 2015. *Representation & Sponsring*. 11. uppl. Göteborg: Tholin & Larssons förlag.

Arvidsson, Niklas. 2010. *Aktieägaravtal: särskilt om besluts- och överlåtelsebindningar*. Stockholm: Thomas Reuters Professional AB.

Bergström, Sture. 1978. *Skatter och civilrätt - en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*. Diss., Uppsala universitet.

Bergström, Clas; Samuelsson, Per. 2021. *Aktiebolagets grundproblem*. 6. uppl. Stockholm: Norstedts juridik.

Dotevall, Rolf. 2015. *Aktiebolagsrätt: fördjupning och komparativ belysning*. Stockholm: Norstedts juridik.

Dahlman, Christian; Glader, Marcus; Reidhav, David. 2005. *Rättsekonomi: En introduktion*. 2. uppl. Lund: Studentlitteratur AB.

Eklund, Karin; Stattin, Daniel. 2021. *Aktiebolagsrätt & aktiemarknadsrätt*. 3. uppl. Uppsala: Iustus förlag.

Emblad, Patrik. 2020. *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt,* Diss., Göteborgs Universitet.

Englund, Göran; Silfverberg, Christer. 2001. *Beskattning av arv och gåva*. 12. uppl. Stockholm: Norstedts juridik.

Hultqvist, Anders. 2014. *Fader Gunnar-doktrinen: till frågan om rätt skattesubjekt, i Blandade fång: En vänbok till Magnus Carlsso*n, red. Stenman, Olle m.fl., Stockholm: Jure Förlag AB.

Johansson, Svante. 2022. *Svensk associationsrätt i huvuddrag*. 13. uppl. Stockholm: Norstedts juridik.

Lindskog, Stefan (red.).1995. *Aktiebolagslagen. 12:e och 13:e kapitlet, Kapitalskydd och likvidation*. 2. uppl. Stockholm: Juristförl.

Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa; Persson Österman, Roger. 2021. *Inkomstskatt: – en läro- och handbok i skatterätt*. 18. uppl. Lund: Studentlitteratur AB.

Nerep, Erik. 1994. *Aktiebolagsrättsliga studier – särskilt om kapitalskyddet*. Stockholm: Juristförlaget Stiftelsen Mercurius.

Nerep, Erik; Samuelsson, Per; Adestam, Johan. 2019. *Aktiebolagslagen: en kommentar – kapitel 1-6*. Stockholm: Karnov Group.

Nääv, Maria; Zamboni Mauro. 2018. Juridisk metodlära, red. 2. uppl. Lund. Studentlitteratur AB

Nilsson, Peter; Rydin, Urban; Silfverberg, Christer; Rommerud, Maria; Stenman, Olle. 2016. *Generationsskiften och blandade fång*. 4. uppl. Stockholm: Wolters Kluwer.

Ohlson, Göran. 2012. *Vikten av vinst: En studie om syftets betydelse i bolagsstyrning*. Uppsala: Iustus Förlag AB.

Påhlsson, Robert. 2007. *Sponsring: Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, 2. uppl. Uppsala: Iustus Förlag.

Påhlsson, Robert. 2018. *Konstitutionell skatterätt*. 4. uppl. Uppsala: Iustus förlag.

Roos, Magnus; Algotsson, Ulrika. 1996. *Sponsring: Ett sätt att sälja*. Stockholm, Sellin & Partner Bok och Idé AB.

Rabe, Gunnar; Hellenius, Richard. 2011. *Det svenska skattesystemet*. 24. uppl. Stockholm: Norstedts juridik.

Silfverberg, Christer. 1992. *Gåvobeskattningen i nordiskt perspektiv.* Diss., Stockholms universitet.

Sandström, Thorsten. 2020. *Svensk aktiebolagsrätt*. 7. uppl. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Skog, Rolf. 2020. *Rhodes Aktiebolagsrätt*. 26. uppl. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Åhman, Ola. 1997. *Behörighet och befogenhet i aktiebolagsrätten: om aktiebolagets ställföreträdare och gränserna för deras representationsrätt*. Uppsala: Iustus Förlag AB.

## Elektronisk källa

Nerep, Erik; Samuelsson, Per. Aktiebolagslag (2005:551),17 kap. 5 §. Lexino kommentar (JUNO, hämtad 2022-10-3).