

Blendow Lexnova Expertkommentar - Skatterätt, september 2018

Frågan om avdrag för klimatkompensation, igen!

Den 29 juni 2018 meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i Arla-målet (mål nr [4428-17](#)) om avdrag för utgifter för klimatkompensation. Till skillnad från i Saltå Kvarn-målet ([HFD 2014 ref. 62](#)) fick den skattskyldige avdrag för dessa utgifter, vilket säkerligen var en välkommen utgång för Arla och många andra som haft synpunkter på den tidigare domen. Skillnaderna mellan fallen är inte stora, obetydliga skulle kritiker kunna säga, varför det ligger nära till hands att se detta som en svängning i praxis, men innan jag övergår till att analysera och kommentera rättsläget ska omständigheterna och motiveringarna i domarna gås igenom.

Klimatkompensationsdomarna

I Saltå Kvarn-målet hade bolaget, som är ett tämligen välkänt företag inom området för kravmärkta produkter, klimatkompenserat för alla transporter som orsakades av det importerade sortimentet. Metoden var att köpa VER (Verified Emission Reduction) för att kompensera för transporternas klimatpåverkan (koldioxidutsläpp) genom trädplantering i Uganda. En femtedel av utgifterna på 150 000 kr hade gått åt till att låta ett konsultbolag göra en analys och beräkning av den klimatpåverkan bolagets transporter orsakade och resten till inköp av nämnda VER, som finansierade trädplanteringen och sålunda hade som syfte att neutralisera transporternas negativa klimatpåverkan.

Medan Skatterättsnämnden, som var första instans i detta förhandsbeskedsärende, ansåg att det är en rimlig kostnad för intäkternas förvärvande att ett företag med en uttalad miljöprofil för sin trovärdighet vidtar klimatkompenserande åtgärder, fann HFD att *någon direkt motprestation inte kom bolaget till del*. Det fanns enligt HFD inte heller någon *egentlig anknytning* mellan bolagets verksamhet och trädplanteringen, varför HFD vägrade avdrag för trädplanteringen, men godkände konsultkostnaderna (sannolikt p.g.a. att detta ansågs som en motprestation, vilket dock rimmar illa med att kostnaderna för själva neutraliseringen av klimatpåverkan sedan inte fick dras av).

I det nyligen avdömda Arla-målet präglades underinstansernas domar av HFD:s resonemang i Saltå Kvarn-domen, varvid det avgörande momentet blev att utgiften träffas av avdragsförbudet för gåva, eftersom någon motprestation från mottagarna av ersättningen inte hade kommit bolaget till del. Inte heller kunde den omständigheten att bolaget hade använt informationen om de klimatkompenserande åtgärderna i sin marknadsföring anses medföra att en motprestation har lämnats.

HFD fann dock att det finns anledning att anta att Arlas utgifter för klimatkompensation främjat avsättningen av de ekologiska mejeriprodukterna, varför utgifterna inte är gåvor utan *marknadsföringskostnader* som främjat avsättningen av de ekologiska produkterna och därför ska dras av i näringsverksamheten.

Vad är då skillnaden mellan Arla-domen och Saltå Kvarn-domen? Enligt HFD i Arla-målet hade Saltå Kvarn-domen endast bekräftat rådande rättspraxis och utgången beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Skillnaden i omständigheter var i huvudsak att Arla använde klimatkompensationen i

sin marknadsföring för att främja avsättningen av sina produkter, medan Saltå Kvarn inte hade uppgett sig marknadsföra klimatkompensations-åtgärderna på produkterna eller på annat sätt. Eftersom det numera finns en förhållandevis stor medvetenhet hos breda konsumentgrupper om riskerna med koldioxidutsläpp kan det enligt HFD vara av kommersiellt intresse att vidta kompenserande åtgärder och sedan kommunicera de vidtagna åtgärderna vid marknadsföringen av produkterna. Om man klimatkompenserar för ändamålet att använda detta i marknadsföringen skiftar således utgiften från att vara en gåva till en marknadsföringskostnad.

Analys

Felet Saltå Kvarn begick var således endast att de inte (aktivt) marknadsförde eller kommunicerade att de klimatkompenserade. Å andra sidan framhölls att ekologiska hänsyn är en del av Saltå Kvarns kommersiella profil i allmänhet, vilket kritiker av domen också påpekat borde ha varit tillräckligt (bl.a. med argumenten att det då är viktigt för deras trovärdighet, inte minst när de granskas av journalister och andra). Allt Saltå Kvarn nu behöver göra för att få avdrag är således bara att nämna detta på produkter och i marknadsföring. Det är nog dock många som inte riktigt ser skillnaderna i målen på detta enkla sätt, utan att det också till viss del är en svängning i praxis avseende avdragsrätten eller kanske rent av en återgång till vad som tidigare gällde, varvid Saltå Kvarn-domen hamnar ute i marginalen.

Såsom flera andra forskare framhållit inbegriper avdragsfrågan också en del normativa metodologiska frågor, framförallt frågan om hur *avdragsförbudet för gåvor* förhåller sig till det allmänna stadgandet om avdrag för kostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande. Enligt min mening har denna normativa fråga numera fått en slagsida, som riskerar leda tanken fel. I de nu nämnda och några andra domar sägs att vissa utgifter kan vara kostnader för inkomsternas förvärvande, men sedan ändå träffas av avdragsförbudet för gåvor, medan andra framhåller att en gåva aldrig är en kostnad av det första slaget (eller, om man så vill, en kostnad av det första slaget kan inte utgöra en gåva). Denna fråga kan få betydelse just i gränsfallen.

Ser man till normerna om gåva respektive avdragsgilla kostnader som de kommer till uttryck i inkomstskattelagen (IL) förefaller de sidoordnade, skilda från varandra, eller att gåvo-stadgandet i 9 kap. 2 § IL t.o.m. är en mer generell princip (och kanske överordnad) avdragsreglerna i 16 kap. 1 § IL. I den tidigare kommunalskattelagen (KL) satt dessa regler ihop i 20 §. Den tillkom under slutfasen av arbetet med 1928 års kommunalskattelag, som ett för alla inkomstslag gemensamt stadgande, för att förtydliga de i varje inkomstslag exemplifierande uppräkningsarna om vad som kan utgöra avdragsgilla omkostnader: "Vid beräkningen av inkomsten.....avräknas *alla omkostnader* under beskattningsåret för *intäkternas förvärvande eller bibehållande*" (se prop. 1927:102 s. 10 och 352 f.). Med "bibehållande" avsågs *förvärvskällans bibehållande*, vilket framgår av inkomstskattesakkunnigas betänkande (SOU 1923:69 s. 10). Vidare försågs paragrafen med det närmast självklara förtydligandet att "skattskyldigs levnadskostnader" icke är kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande, med exemplifieringen "*däruti inbegripet vad skattskyldig utgivit såsom gåva....*".

Allt hängde samman med syftet att klargöra att det är nettoinkomsten (bruttoinkomst minskad med alla kostnader för att erhålla inkomsten) som ska beskattas och att levnadskostnader är något som sedan var och en får bestrida med sin beskattade inkomst. Gåvor av personlig art hör naturligtvis till levnadskostnaderna. Men hur är det då med "gåvor" som ges i och för näringsverksamheten, t.ex. reklamgåvor, gåvor till anställda, gåvor till affärspartners osv. De är i merparten av fallen att räkna som kostnader i verksamheten, eftersom de sällan enbart präglas av en gåvoavsikt utan bidrar till att generera inkomster (mutor, bestickningar numera undantagna av rättspolitiska skäl, 9 kap. 10 § IL).

En annan sak är att de kan vara inkomstskattepliktiga för mottagaren, t.ex. gåvor till anställda, vilket i sin tur motiverat vissa undantag från skatteplikten (t.ex. 11 kap. 11-14 §§ IL). Med ett sådant synsätt kan även gåvor till andra vara skattepliktiga för företagets VD eller andra anställda, dvs. den som erhåller förmånen av att kunna ge eller destinera en förmån eller annan gåva till någon utomstående blir skattskyldig (jfr Traktormålet, RÅ 1989 ref. 57; se vidare min artikel i Svensk skattetidning 2015, s. 10, 18 f.). För bolaget kan det dock i samtliga fall vara fråga om avdragsgilla kostnader, eftersom de antingen utgör personalkostnader, marknadsföringskostnader eller andra liknande kostnader.

Frågan om det är bolaget eller den enskilde anställde i bolaget som skänker beloppet, när det är en verklig gåva, behandlades redan i RÅ 1935 Fi. 703 och RÅ 1939 not. 1, där Götaverkens VD avstått del av sitt tantiem till förmån för en gåva till Sjöfartsmuseet i Göteborg. På grund av att avståendet gjorts innan intjänandet slapp VD:n beskattning, men å andra sidan fick Götaverken inte avdrag för gåvan (annars hade det blivit tvärtom, skatt för VD:n och avdrag för Götaverken). Vid "gåvor" som har ett kommersiellt värde för bolaget är det dock varken en "förmån" för någon i det givande bolaget eller en icke avdragsgill kostnad för bolaget, eftersom den sker i marknadsföringssyfte eller i syfte att stärka bolagets image och på så sätt främja avsättningen för dess produkter. Det är av praktiska skäl dock ofta svårt att i förväg veta vilka marknadsförings- och sponsringsarrangemang som har bra kommersiell effekt. Det är därför knappast rimligt att bedöma detta efter utfallet (motprestation, försäljningsökning eller liknande), utan det bör snarast avgöras om beslutet tagits i syfte att ge positiva effekter för verksamheten (inkomstskapande) eller om syftet var att ge en ren gåva. Såsom framhållits i rättsfallen ovan sker prövningen objektivt och det föreligger en presumtion för att det är en avdragsgill kostnad. Omvänt kan man då säga att det är Skatteverket som har att visa att utgiften inte har ett godtagbart samband med verksamheten.

Så långt är HFD:s praxis (numera) i paritet med den grundläggande teorin om nettoinkomsten som skatteobjekt (se Arla-domen om att både s.k. direkta kostnader - med vilket avses en synbar motprestation - och indirekta kostnader omfattas av stadgandet om kostnader för intäkternas/inkomsternas förvärvande eller bibehållande, varvid det hänvisades till RÅ 1976 ref. 127 I och II samt HFD 2000 ref. 31 I och II). Vad jag däremot har svårt att förstå är det följande resonemanget i Arla-domen om avdragsförbudet för gåva i 9 kap. 2 § IL. Här säger HFD att trots att det är en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande, kan avdrag för en utgift ändå vägras för att det är en gåva (!). Som stöd för detta åberopas [RÅ 2000 ref. 31 I](#), det s.k. Procordia-målet om sponsringen av Operan, där endast hälften av beloppet fick dras av. Detta resonemang präglade också Saltå Kvarn-målet, HFD 2014 ref. 62.

Till skillnad från tidigare rättspraxis motiverade HFD den icke avdragsgilla delen i RÅ 2000 ref. 31 I med att det inte fanns anledning att underkänna avdragen på den grunden att sponsorersättningen inte utgjorde omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande, utan att ställning måste tas till frågan *om avdragsrätten bortfaller* av den anledningen att sponsorersättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor. Det är enligt min mening olyckligt att *motiveringen* antyder att avdragsförbudet för gåva skulle vara något som ligger inom ramen för avdragsgilla kostnader, i stället för ett exempel på sådana kostnader som är faller utanför. Resultatet blir måhända detsamma och det är en nyans som kan verka minimal, men har fått betydelse både för den rättsteoretiska analysen av rättsläget (se t.ex. K. Ceije, Skattenytt 2014 s. 933 ff.) och nu i senare tids rättspraxis. Jag tror att det också bidragit till förvirringen efter Saltå Kvarn-domen, vilket också med Arla-domen nu leder till tolkningar som att man måste vara mer tydlig att "marknadsföra" sin sponsring, vilket jag ser som en överdrift.

Om vi vänder tillbaka till regleringen i 20 § KL (och det var just denna som var relevant när Procordia-målet avgjordes) har jag ovan redogjort för dikotomin mellan avdragsgilla och icke

avdragsgilla kostnader enligt grundstadgandet i 20 § KL. Som exempel på de senare var således levnadskostnader, vari gåva inbegreps. Är det en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande är det inte en gåva, och tvärtom. Så läser jag också tidigare rättspraxis (i t.ex. Götaverks-, KF- och Falcon-domen, ovan), varvid man möjligen kan använda sig av en gåvoanalys när det ska fastställas om det är det ena eller det andra. Förutom de i detta hänseende lite olyckliga formuleringarna i Procordia-domen finns det inte så mycket att invända mot resonemanget i övrigt.

Det har emellertid blivit en mer central och tillspetsad fråga sedan det nu regelmässigt nämns (Saltå Kvarn- och Arla-domen samt i underrättsdomar), att utgifter först kan anses vara avdragsgilla kostnader för inkomsternas förvärvande eller bibehållande och att det sedan ska undersökas om de ändå utgör gåva. Nu blir således gåva en delmängd av avdragsgilla kostnader, vilket både blir motsägelsefullt och dessutom står i direkt strid med nettoinkomstteorin. Regleringen med gåvoundantaget i 9 kap. 2 § IL och den allmänna avdragsregleringen i 16 kap. 1 § IL bidrar naturligtvis till möjligheten att hävda en sådan uppfattning, men mot detta står att någon ändring i sak var inte avsedd när bestämmelserna överfördes till 1999 års inkomstskattelag.

Det skulle därför vara välgörande med en återgång till den normativa ordning som tidigare gällde och att bringa ordning i begreppen. Den centrala frågan är om det är en kostnad för inkomsternas förvärvande eller bibehållande, eller inte. Levnadskostnader, såsom gåva, premier för personliga försäkringar m.m., är enligt min uppfattning bara exempel på sådant som faller utanför begreppet (mängden) kostnader för inkomsternas förvärvande eller bibehållande.

Även om Arla-domen nu till viss del återställt ordningen efter Saltå Kvarn-domen är det också viktigt att dessa principiella resonemang klargörs, så att skattedomstolarna i fortsättningen prövar om utgifterna för olika sponsrings-, marknadsförings- eller imageskapande aktiviteter görs i och för den inkomstgivande verksamheten, alltså har samband med den bedrivna näringsverksamheten eller om det är andra, kanske mer personliga eller altruistiska, intressen som legat till grund för besluten om bidragen.

Det för många miljöintresserade goda budskapet med Arla-domen är också att HFD särskilt påpekar att miljövärdande åtgärder många gånger också har ett kommersiellt värde, eftersom konsumenterna kan värdesätta detta och att det kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst. Men om detta tydligt måste marknadsföras eller om det räcker att konsumenterna själva kan dra slutsatsen och lita på företaget är nog en omständighet som mer handlar om att försöka förklara Saltå Kvarn-domen än att fastställa ett krav för framtiden. Ytterst är frågan i gränsfallen en bevis- och trovärdighetsfråga där var och en – och särskilt domstolarna – får använda sitt eget goda omdöme.



Anders Hultqvist

Professor vid Karlstads universitet