



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Jenny Wärnerup

## Vilket pris har klimatet?

En undersökning av skattemässig behandling av utgifter hänförliga till  
klimatkompensation

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet  
15 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: HT 2019

# Innehåll

<b>SUMMARY</b>	<b>1</b>
<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>3</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>5</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>6</b>
1.1 Bakgrund	6
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsningar	8
1.4 Metod och material	9
1.5 Forskningsläge	11
1.6 Disposition	11
<b>2 CIVILRÄTTSLIG REGLERING</b>	<b>12</b>
2.1 Aktiebolags syfte	12
2.2 Gåva till allmännyttigt ändamål	12
<b>3 SKATTERÄTTSLIG REGLERING</b>	<b>14</b>
3.1 Avdragsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet	14
3.2 Utgifter som inte får dras av	15
3.3 Skattereduktion	17
3.3.1 Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet	17
3.3.2 Skatterättslig reglering avseende gåvor i andra länder	20
<b>4 KLIMATKOMPENSATION</b>	<b>22</b>
4.1 Definition och certifieringar	22
4.2 Rättslig reglering	22
4.3 Praxis	23
4.3.1 RÅ 2000 ref. 31 I (Opera-målet)	23
4.3.2 RÅ 2000 ref. 31 II (Falcon-målet)	24
4.3.3 HFD 2014 ref. 62 (Saltå Kvarn-målet)	25
4.3.4 HFD 2018 ref. 55 (Arla-målet)	26
<b>5 DISKUSSION</b>	<b>28</b>

<b>5.1 Avdragsrätt för utgifter hänförliga till klimatkompensation</b>	<b>28</b>
5.1.1 Steg ett i bedömningsmodellen	28
5.1.2 Steg två i bedömningsmodellen	29
5.1.2.1 Gåvobegreppet	29
5.1.2.2 Gåvorekvisitet förmögenhetsöverföring	30
5.1.2.3 Gåvorekvisitet gåvoavsikt	32
5.1.3 Förhållandet mellan klimatkompensation och sponsring	33
<b>5.2 Införande av en skattereduktion vid gåvor för juridiska personer</b>	<b>34</b>
<b>5.3 Slutsatser</b>	<b>36</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>37</b>
Källor	37
Litteratur	39
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>41</b>

# Summary

The purpose of this essay is to investigate how limited liability companies' expenses related to carbon offset are treated in the event of income taxation. To accomplish this purpose a legal dogmatic method has been applied. The law contains no specific regulation concerning the deductibility of costs attributable to carbon offset and, as a result, the assessment is made based on the general rules regarding deduction rights and prohibitions. The Supreme Administrative Court has largely relied on the same assessment model that was used in the determination of the deductibility of sponsorship expenses.

In the first step of the assessment model, the court will determine whether there is a right of deduction following the general deduction rule in the Income Tax Act chapter 16 article 1. The Supreme Administrative Court applies a presumption that the expenses of a limited liability company fall within the scope of the general rule and thus makes a broad interpretation of the article. In the second step, an assessment is made if the right to deduct is prevented by the prohibition of deduction for gifts in the Income Tax Act chapter 9 article 2. It is unclear to what extent the fulfillment of the necessary prerequisite in civil law for a gift is decisive to qualify as a gift according to taxation law. In terms of court practice, it is primarily the necessary prerequisite transfer of wealth that has become of great importance.

The prohibition of deduction of gifts prevents, in several situations, a company from being granted a deduction for costs of carbon offset, even though the cost is attributed to income acquisition and retention. By introducing a tax reduction for gifts for non-profit purposes for legal entities, it would be possible for a company that does not meet the tax deduction requirements to acquire a tax reduction instead. On July 1, 2019, the tax reduction for gifts was reintroduced when the donor is a natural person. Seen from a European perspective, Sweden is alone in not including legal entities

in various tax incentives to promote the donations of gifts for non-profit purposes, such as environmental protection.

# Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur ett aktiebolags utgifter hänförliga till klimatkompensation behandlas vid inkomstbeskattning. För att uppnå detta syfte tillämpas en traditionell rättsdogmatisk metod. Lagtexten innehåller inte någon särskild reglering avseende avdragsrätt för klimatkompensationsutgifter, vilket resulterar i att bedömningen baseras på de allmänna reglerna om avdragsrätt respektive avdragsförbud. Högsta förvaltningsdomstolen har i stor utsträckning utgått ifrån samma bedömningsmodell som tillämpats vid avgörande om avdragsrätt för sponsringsutgifter.

I det första steget i bedömningsmodellen utreder domstolen om det föreligger avdragsrätt enligt den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen tillämpar en presumtion att ett aktiebolags utgifter faller inom den allmänna regelns tillämpningsområde och gör således en vidsträckt tolkning av paragrafen. I det andra steget sker en bedömning om avdragsrätt hindras av förbudet mot avdrag för gåvor i 9 kap. 2 § inkomstskattelagen. Vilken betydelse uppfyllnad av de civilrättsliga gåvorekvisiten har för att det skatterättsligt ska anses föreligga en gåva är oklart. Sett till domstolspraxis är det främst gåvorekvisitet förmögenhetsöverföring som har fått en avgörande betydelse.

Avdragsförbudet för gåvor utgör i flera situationer ett hinder mot att ett företag ska beviljas avdrag för en klimatkompensationsutgift, detta även om kostnaden kan hänföras till inkomsternas förvärvande och bibehållande. Genom att införa en skattereduktion för gåvor till allmännyttiga ändamål för juridiska personer skulle det bli möjligt för ett företag som inte uppfyller kraven för avdragsrätt att erhålla en skattereduktion istället. Den 1 juli 2019 återinfördes skattereduktion för gåvor när givaren är en fysisk person. Sett utifrån ett europeiskt perspektiv är Sverige ensamma om att inte inkludera

juridiska personer i olika skatteincitament för att främja givandet av gåvor till allmännyttiga ändamål som exempelvis miljövård.

# Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
FN	Förenta nationerna
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Rskr	Riksdagsskrivelse
RUT	Rapport från utredningstjänsten
SAOL	Svenska Akademiens ordlista
Skr	Regeringens skrivelse
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk skattetidning



# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Nödläge råder för klimatet. Europaparlamentet antog den 28 november 2019 en resolution där nödläge utlyses. Resolutionen påtalar vikten av att begränsa den globala uppvärmningen samt innehåller en uppmaning till medlemsländerna om att vidta åtgärder för att bekämpa klimathotet.<sup>1</sup> Två månader tidigare, den 27 september 2019, genomfördes historiens största globala klimatmanifestation med mer än sju miljoner deltagare världen över.<sup>2</sup> Klimatfrågan har de senaste åren uppmärksamats i allt större utsträckning både internationellt och nationellt. I anslutning till att Sverige tillträdde Parisavtalet omtalade regeringen klimatfrågan som vår tids ödesfråga.<sup>3</sup>

På en nationell nivå antogs år 2017 ett klimatpolitiskt ramverk bestående av flera klimatmål, en klimatlag och ett klimatpolitiskt råd. Två av dessa klimatmål är att ha noll utsläpp av växthusgaser senast år 2045 respektive att vara ett föregångsland i frågan om hållbar utveckling.<sup>4</sup>

I samband med att klimatpåverkan får en större uppmärksamhet riktas det krav från allmänheten på företagens ansvarstagande. En undersökning visar att åtta av tio konsumenter anser att företagens miljöansvar är viktigt.<sup>5</sup> Från flera företags sida finns det även en angelägenhet om att uppfattas som goda

---

<sup>1</sup> Europaparlamentets resolution (2019/2930(RSP)).

<sup>2</sup> Ugge, ”Största klimatstrejken i Sveriges historia”, *Sveriges Natur*.; Naturskyddsföreningen, ”5 tips för att lindra din klimatångest”.

<sup>3</sup> Prop. 2016/17:16 s. 14.

<sup>4</sup> Prop. 2016/17:146 s. 23–25.

<sup>5</sup> Rosengren, ”Svenskarnas tydliga krav till företagen: Ta ansvar för miljön”, *Aktuell Hållbarhet*.

samhällsmedborgare.<sup>6</sup> Att arbeta för klimatet, till exempel genom att klimatkompensera för verksamhetens utsläpp, kan på grund av detta utgöra en viktig del i ett företags affärsstrategi. I anslutning till dessa åtgärder uppstår det frågor angående den skattemässiga behandlingen av utgifterna. Hur bedömningen av avdragsrätt görs är av intresse för företag som har inkorporerat klimatkompensationsåtgärder i verksamheten. Avdragsrätt för klimatkompensationsutgifter har även påståtts vara relevant i förhållande till Sveriges nationella klimatmål om att vara ett föregångsland i frågan om hållbar utveckling.<sup>7</sup>

Trots de högt ställda miljömålen har avdragsrätten bedömts med restriktivitet. Ett återkommande hinder för avdrag är att utgiften omkvalificeras till en icke avdragsgill gåva.<sup>8</sup> Den 1 juli 2019 återinfördes skattereduktionen för gåvor till allmännyttiga ändamål när givaren är en fysisk person.<sup>9</sup> Något som däremot inte diskuterades i sammanhanget var om en skattereduktion för juridiska personer skulle kunna vara ett användbart skatteincitament för att främja klimatkompensation i situationer när företag inte har möjlighet att beviljas avdrag för utgiften. Olika skatteincitament vid gåvor är en vanlig företeelse i andra europeiska länder.<sup>10</sup>

Vid klimatkompensation uppstår det således flera frågor om utgiftens skattemässiga behandling. Dessa frågor är av hög aktualitet med hänsyn till sambandet mellan ett ökat klimathot, Sveriges klimatmål och företagens ansvarstagande.

---

<sup>6</sup> Bjuvberg, s. 104.

<sup>7</sup> Persson Österman, s. 390.

<sup>8</sup> Se HFD 2014 ref. 64.

<sup>9</sup> Rskr. 2018/19:248.

<sup>10</sup> RUT 2019\_248, s. 3.

## 1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med denna uppsats är att diskutera i vilken utsträckning som aktiebolag har möjlighet att göra avdrag för klimatkompensationsutgifter vid inkomstbeskattning. Uppsatsens huvudsyfte är att fastställa gällande rätt. I andra hand syftar uppsatsen till att undersöka om skattereduktion för gåvor skulle kunna vara ett alternativt sätt att skattemässigt behandla utgifter för klimatkompensation, under förutsättning att den politiska ambitionen är att påverka aktiebolags klimatarbete.

De problemföreställningar som uppsatsen syftar till att angripa är;

- I vilken utsträckning, sett till praxis från HFD, är det i dag möjligt för aktiebolag att göra avdrag för klimatkompensation vid inkomstbeskattning? Hur förhåller sig denna avdragsrätt till avdragsrätten för sponsring?
- På vilket sätt skulle en skattereduktion för gåvor till allmännyttiga ändamål när givaren är en juridisk person kunna utformas och hur skulle denna reglering förhålla sig till reglerna om avdragsrätt?

## 1.3 Avgränsningar

Med anledning av en begränsad tidsåtgång och av utrymmesskäl kommer flera avgränsningar att vidtas. Syftet med uppsatsen är att behandla den skatterättsliga regleringen avseende aktiebolag som berör inkomstbeskattning. Reglering avseende andra bolagsformer samt andra skatter än inkomstskatt utelämnas därmed från utredningen. Vad gäller civilrättsliga aspekter kommer dessa inte att bli föremål för några fördjupade studier utan kommer endast behandlas i en begränsad utsträckning för att belysa viss problematik avseende civilrättens förhållande till skatterätten.

Uppsatsen behandlar svensk rätt. EU-rättsliga aspekter kommer av utrymmesskäl inte behandlas inom ramen för denna uppsats. Lika så utelämnas handel med utsläppsrättigheter från studien. Vid utredningen av

skattereduktion för gåvor presenteras i avsnitt 3.3.2 en kortfattad komparativ utblick. Denna del av uppsatsen avser inte att ligga till grund för någon fördjupad komparativ studie utan syftar endast till att ge läsaren en översiktlig uppfattning om regleringen av området i andra europeiska länder.

Avdragsrätt för klimatkompensation prövades för första gången av HFD år 2014. Målets utfall baserades dock på tidigare praxis gällande sponsring, vilken utvecklats i främst två rättsfall från år 2000. Äldre avgöranden, från tidigare än år 2000, behandlas inte inom ramen för denna uppsats.

Frågan om införande av en skattereduktion för gåvor till allmännyttiga ändamål när givaren är en juridisk person är en politiskt omdiskuterad fråga. Uppsatsen avser dock inte att framföra några politiska ställningstaganden.

## 1.4 Metod och material

För fullgörande av uppsatsen tillämpas en traditionell rättsdogmatisk metod. Arbetet tar avstamp i de allmänt accepterade rättskällorna; lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin.<sup>11</sup> Eftersom lagregleringen på området är begränsad får studier av praxis från HFD en central betydelse för den de lege lata-argumentation som syftar till att beskriva det nu gällande rättsläget.<sup>12</sup>

Avdragsrätt för klimatkompensation har bedömts efter praxis gällande avdragsrätt för sponsring. På grund av detta studeras även material hänförligt till sponsringsmål. Rättsfallen gällande sponsring som uppsatsen behandlar är något äldre än den praxis från HFD som specifikt berör avdragsrätt för klimatkompensation. Domstolen tillämpar dock i stor utsträckning samma bedömningsmodell i de nyare fallen som i de äldre, och hänvisar till de tidigare sponsringsavgörandena i domskälen till klimatkompensationsmålen.

---

<sup>11</sup> Kleineman, s. 21.

<sup>12</sup> Kleineman, s. 36.

Skatteincitament i form av skattereduktion för gåvor till allmännyttiga ändamål när givaren är en juridisk person har aldrig tillämpats i Sverige, vilket leder till en avsaknad av lagstiftning och praxis. Frågan diskuteras däremot i förarbetena till skattereduktionen för gåvor från år 2012, samt vid återinförandet år 2016. Diskussionen som framförs i dessa förarbeten tjänar på grund av detta som utgångspunkt för utredningen.

I anslutning till redogörelsen av den svenska regleringen presenteras kortfattat systemen med skattefavör vid givande av gåvor i Storbritannien och i Norge. Systemet i Storbritannien är av intresse för att visa exempel på en mycket vidsträckt tillämpning av skatteincitament vid gåvor. Den norska regleringen har bedömts utgöra en relevant jämförelse på grund av dess likheter med det svenska beskattningssystemet.

Vidare används rättsvetenskapliga publikationer i form av artiklar och doktrin i syfte att belysa den kritik som vid ett flertal gånger har riktats mot HFD:s avgöranden. Publikationerna fördjupar debatten som har förts på området. I uppsatsen tillämpas dessa för att underbygga de rättsliga argumenten i diskussionsavsnittet samt för att ge stöd åt det kritiska perspektiv som genomsyrar uppsatsen.

I diskussionsavsnittet analyseras dels gällande rätt, dels presenteras argument för och emot en rättsutveckling med införande av skattereduktion för gåvor. Argumentationen som avseer rättsutveckling medför att även en rättspolitisk metod tillämpas i uppsatsen.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Sandgren, s. 49 ff.

## 1.5 Forskningsläge

Avdragsrätt för klimatkompensationsutgifter prövades för första gången av HFD år 2014 och är således ett relativt nytt fenomen. Det finns dock en omfattande debatt kring frågan och i anslutning till domstolarnas avgöranden har flera kommenterande artiklar publicerats. Några väletablerade namn i denna diskussion är Jan Bjuvberg och Katia Cejie, vars publikationer behandlas i uppsatsen.

I den rättsliga diskussionen inom det närliggande området avdragsrätt för utgifter hänförliga till sponsring refereras det ofta till Robert Pålssons *Sponsring: avdragsrätt vid inkomstbeskattning*.

## 1.6 Disposition

Inledningsvis i avsnitt två presenteras den civilrättsliga regleringen om aktiebolags syfte samt regleringen om gåvor till allmännyttiga ändamål. Framställningen övergår sedan i avsnitt tre till behandling av de för frågeställningarna relevanta skatterättsliga reglerna. I avsnitt fyra följer en redogörelse för relevant praxis som berör avdragsrätt för utgifter hänförliga till sponsring respektive klimatkompensation. Avslutningsvis i avsnitt fem framförs en sammanfattande analys och diskussion.

## 2 Civilrättslig reglering

### 2.1 Aktiebolags syfte

Aktiebolag är den mest civilrättsligt reglerade bolagsformen.<sup>14</sup> Detaljerad lagreglering återfinns i aktiebolagslagen. Lagen är utformad efter grundprincipen om aktiebolags vinstsyfte.<sup>15</sup> Bedrivs ett aktiebolag med ett annat syfte ska detta anges i bolagsordningen, vilket följer av 3 kap. 3 § ABL.

Vad som är affärsmässigt regleras inte i lagtexten. Det ligger istället inom bolagsorganens kompetens att besluta om vad som kan antas vara gynnsamt för företaget, detta har omnämnts som *den aktiebolagsrättsliga friheten*.<sup>16</sup> Bolagsorganen har således omfattande valmöjligheter vid utformningen av verksamheten. Rådande normer i samhället om hur företag bör agera uppställer dock vissa gränser. För att undvika badwill, vilket kan leda till sämre lönsamhet, måste företag anpassa sig efter allmänhetens krav. Aktiebolagets vinstsyfte fungerar i dessa situationer som en spärr mot övertramp av samhällets värderingar.<sup>17</sup>

### 2.2 Gåva till allmännyttigt ändamål

Från huvudprincipen om aktiebolags vinstsyfte utgör regleringen i 17 kap. 5 § ABL om gåva till allmännyttigt ändamål ett undantag.<sup>18</sup> Kommersiellt betingade gåvor faller utanför bestämmelsens tillämpningsområde.<sup>19</sup>

---

<sup>14</sup> Rabe & Hellenius, s. 225.

<sup>15</sup> Sandström, s. 272.

<sup>16</sup> Sandström, s. 267.

<sup>17</sup> Sandström, s. 271–272.

<sup>18</sup> Prop. 2004/05:85 s. 754.

<sup>19</sup> Samuelsson, [aktiebolagslagen, kommentar till 17 kap. 5 §, not 1183].

Beslutanderätten om gåva tillfaller i huvudsak bolagsstämman, vid gåvor av ringa betydelse har dock även bolagsstyrelsen möjlighet att fatta beslut. För att utgöra en tillåten värdeöverföring måste gåvan bedömas som skälig samt får inte inkräkta på borgenärsintresset, detta följer av 17 kap. 5 § ABL. Vid skälighetsbedömningen är bolagets ekonomiska ställning ett avgörande kriterium.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Samuelsson, [aktiebolagslagen, kommentar till 17 kap. 5 §, not 1184].



## 3 Skatterättslig reglering

### 3.1 Avdragsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet

Den allmänna avdragsregeln i inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 16 kap. 1 § IL. Paragrafen fastslår att utgifter för intäkters förvärvande och bibehållande ska dras av som kostnad. Det är den skatteskyldige som har bevisbördan för utgiftens betydelse för intäkterna.<sup>21</sup> För att en kostnad ska vara avdragsgill krävs det kausalitet mellan kostnaden och inkomsters förvärvande alternativt bibehållande. Kausalitet föreligger dels i situationer när utgiften syftat till att generera inkomst, dels när utgiften resulterat i inkomst trots att detta inte var det ursprungliga syftet med utgiften.<sup>22</sup> Avdragsrätt förutsätter inte att utgiften de facto har varit inkomstbringande för verksamheten.<sup>23</sup>

Kravet på kausalitet ställs olika högt beroende på vilken kategori av utgift som avdraget gäller. Högre krav på utgiftens verksamhetsanknytning återfinns både direkt i inkomstskattelagen samt har utvecklats genom praxis. Ett högre krav på anknytning kan motiveras med att utgiften angränsar till icke avdragsgilla levnadskostnader, exempelvis representationsutgifter.<sup>24</sup>

Det som ska prövas är om utgiften har ett tillräckligt nära samband med verksamheten. Affärsmässiga bedömningar av utgiften faller principiellt utanför domstolarnas kompetens.<sup>25</sup> HFD har angett att det råder en

---

<sup>21</sup> Pålsson (2008), s. 52.

<sup>22</sup> Lodin m.fl., s. 78.

<sup>23</sup> Andersson m.fl., Inkomstskattelagen (1999:1229), kommentar till 16 kap. 1 §.

<sup>24</sup> Lodin m.fl., s. 79 och s. 277.

<sup>25</sup> Rabe & Hellenius, s. 59.

presumtion för att ett aktiebolags utgifter har ett tillräckligt nära samband med verksamheten för att vara avdragsgilla. Presumtionen bryts endast i fall där det framstår som uppenbart att avdragsrätt saknas. En viktig begränsning av avdragsrätten är att denna rätt endast gäller i förhållande till utgifter hänförliga till en befintlig förvärvskälla. Principen kan härledas från källteorin, enligt vilken avdrag inte medges för anskaffning eller förbättring av förvärvskällor.<sup>26</sup>

## 3.2 Utgifter som inte får dras av

Kostnadsbegreppet avgränsas negativt genom regleringen av icke avdragsgilla utgifter i 9 kap. IL.<sup>27</sup> Av 9 kap. 2 § IL följer att den skatteskyldiges levnadskostnader är icke avdragsgilla. I paragrafens andra stycke anges vidare att utgifter för gåvor utgör levnadskostnader. Förbudet mot avdrag för gåvor omnämns nedan i uppsatsen som *gåvoförbudet*.

Inkomstskattelagen saknar en definition av begreppet gåva. Den allmänna uppfattningen, vilken framförts i doktrin och praxis, är att det skatterättsliga gåvobegreppet baseras på det civilrättsliga gåvobegreppet. Förekomsten av en gåva är därmed beroende av uppfyllnad av de tre gåvorekvisiten; förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt.<sup>28</sup> Rekvisitet förmögenhetsöverföring har fått stor betydelse i praxis. Om värdet på motprestationen inte ansetts motsvara den utgivna ersättningen har utgiften skatterättsligt behandlats som en gåva.<sup>29</sup> HFD verkar presumera att gåvoavsikt föreligger i fall där en förmögenhetsöverföring har konstaterats, exempelvis om den utgivna motprestationen är för liten i förhållande till den lämnade ersättningen.<sup>30</sup> Avgränsning av gåvobegreppet sker alltså genom

---

<sup>26</sup> Lodin m.fl., s. 77 f.

<sup>27</sup> Lodin m.fl., s. 77.

<sup>28</sup> Mauritzson, s. 184 f.

<sup>29</sup> Se RÅ 2000 ref. 31 I.

<sup>30</sup> Mauritzson, s. 192.

beaktande av förekomsten respektive avsaknaden av motprestation.<sup>31</sup> HFD har vidare fastslagit att det faktum att en utgift är kommersiellt motiverad, exempelvis för att skapa goodwill, inte utesluter att kostnaden kan bedömas vara av gåvokaraktär och således omfattas av avdragsförbudet.<sup>32</sup>

Den allmänna avdragsrätten för utgifter för inkomsters förvärv och bibehållande bortfaller om kostnaden träffas av förbudet mot avdrag för gåvor.<sup>33</sup> HFD tillämpar principen *lex specialis legi generali derogat*. Gåvoförbudet får, som den mer speciella lagregeln, företräde om en regelkonkurrens skulle uppstå mellan paragraferna.<sup>34</sup>

Undantaget om avdragsförbud för gåvor resulterar i en skatterättslig överprövning av utgiften. Bedöms motprestationen inte motsvara ersättningen nekas avdragsrätt, detta trots den rådande presumtionen att ett aktiebolags utgifter är företagsekonomiskt motiverade och således omfattas av avdragsrätten.<sup>35</sup>

HFD:s ståndpunkt om att en och samma kostnad både kan vara en omkostnad för företaget och en gåva har kritiserats av bland annat Bjuvberg. Han menar att förekomsten av kommersiella skäl är utslagsgivande och medför att en kostnad inte samtidigt kan beaktas som en gåva. Bjuvberg anser att gåvoavsikten utesluts om kostnaden har ett företagsekonomiskt syfte. Med denna tolkning aktualiseras inte den allmänna avdragsregeln och gåvoförbudet parallellt, vilket medför att någon regelkonkurrens inte uppstår.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> Pålsson (2008), s. 69.

<sup>32</sup> Se RÅ 2000 ref. 31 I.

<sup>33</sup> Baran, [inkomstskattelag, kommentar till 16 kap. 1 §, not 495].

<sup>34</sup> Cejie, s. 937.; Pålsson (2008), s. 59.

<sup>35</sup> Pålsson (2019), s. 320.

<sup>36</sup> Bjuvberg, s. 108 och 111.

Bjuvberg har även framfört att om avseende fästs vid aktiebolagets vinstsyfte, i samband med bedömning av avdragsrätt, bör det följa en presumtion att det inte föreligger någon förmögenhetsöverföring. Konsekvens av detta synsätt är att förbudet mot avdragsrätt för gåvor inte blir applicerbart eftersom gåvorekvisiten inte är uppfyllda.<sup>37</sup>

### **3.3 Skattereduktion**

Skillnaden mellan ett avdrag vid inkomstbeskattning och en skattereduktion består i att ett avdrag minskar den skattepliktiga inkomsten jämfört med en skattereduktion som minskar den inkomstskatt som den skatteskyldige annars skulle ha betalt. För fysiska personer reflekterar avdraget den skatteskyldiges marginalsatt. Avdragets värde varierar därmed beroende på individens inkomstförhållanden.<sup>38</sup>

Juridiska personer har i dag endast möjlighet att få skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el, se 67 kap. 27 § IL. Övriga skattereduktioner kommer endast fysiska personer till godo, se 67 kap. 1 § IL. I viss utsträckning medges skattereduktion för utgifter som omfattas av avdragsförbudet för personliga levnadskostnader, exempel på detta är skattereduktionen för hushållsnära tjänster.<sup>39</sup>

#### **3.3.1 Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet**

År 2012 infördes en rätt till skattereduktion för gåvor till på förhand godkända ideella verksamheter.<sup>40</sup> Inför denna ändring i skattelagstiftningen tillsattes Hases Per Sjöblom som särskild utredare med uppdrag att jämföra fördelarna

---

<sup>37</sup> Bjuvberg, s. 107.

<sup>38</sup> Lodin m.fl., s. 111 f.

<sup>39</sup> Lodin m.fl., s. 81.

<sup>40</sup> Rskr. 2011/12:32.; Bet. 2011/12:FiU1 s. 10.

och nackdelarna med en sådan reglering samt presentera ett lagförslag.<sup>41</sup> Att utforma skattefavören som en skattereduktion och inte som ett avdrag motiverades med att utgiften för en gåva inte utgör en kostnad för inkomsters förvärvande och bibehållande. Konsekvens av detta blir att det saknas en avdragsmöjlighet enligt de grundläggande skatterättsliga principerna. Det ansågs av denna anledning som mer lämpligt att utforma skatteincitamentet som en skattereduktion.<sup>42</sup>

Som argument för införande av skattereduktion för gåvor framhölls det faktum att forskning och ideella verksamheter skulle komma att få mer pengar samt egenvärdet i att medborgarna själva skulle få besluta om användningen av skattemedel. Dessa argument ställdes mot det principiella förbudet mot avdrag för levnadskostnader, skattebortfall och risk för skattefusk. Sjöblom antog ståndpunkten att nackdelarna med förslaget övervägde dess fördelar. Ett lagförslag presenterades likväl i enlighet med instruktionerna i uppdraget.<sup>43</sup>

Lagförslaget utgick ifrån att skattefavören skulle kunna komma att åtnjutas av både fysiska och juridiska personer som skänker gåvor till godkända gåvomottagare.<sup>44</sup> Regeringens efterföljande lagrådsremiss avsåg dock endast fysiska personer. En ökad administrativ börda samt den ökade komplexitet, som lagregleringen annars riskerade att medföra, utgjorde de bakomliggande argumenten för att utesluta juridiska personer från skattefavören.<sup>45</sup> Skattereduktion infördes med 25 % samt med ett maxbelopp om högst 1 500 kronor, det vill säga maximalt underlag för skattereduktion var 6 000 kronor. Beloppsbegränsningen motiverades med en avvägning mellan

---

<sup>41</sup> SOU 2009:59 s. 11.

<sup>42</sup> SOU 2009:59 s. 106.; Prop. 2011/12:1 s. 448 f.

<sup>43</sup> SOU 2009:59 s. 171–173.

<sup>44</sup> SOU 2009:59 s. 106.

<sup>45</sup> Lagrådsremiss (2011), s. 60.

offentligfinansiell hänsyn respektive motivet att främja givandet av gåvor.<sup>46</sup> Denna beloppsbegränsning var lägre än den som föreslagits av Sjöblom, där förslaget innebar ett maximalt underlag om 7000 kronor för fysiska personer respektive 35 000 kronor för juridiska personer.<sup>47</sup>

I utredningen diskuterades även förhållandet mellan sponsring och gåva. Sjöblom betonade att, det som han i utredningen omnämnde som, *underkänd sponsring* inte skulle föranleda en skattereduktion. Blev bedömningen av en sponsringsutgift att det saknats tillräcklig motprestation för att hela beloppet skulle vara avdragsgill och den överskjutande delen omklassificeras som en gåva skulle skatteavdraget således inte aktualiseras. Förslaget innebar att skattereduktionen för juridiska personer endast skulle komma att omfatta *riktiga gåvor*. Ett krav på gåvobevis från gåvotillfället skulle säkerställa efterlevnad av detta.<sup>48</sup>

Skattereduktionen för gåvor avskaffades år 2016 med hänvisning till att regleringen bidrog till en ökad komplexitet av skattesystemet samt att skattereduktionen påstods vara oförenlig med den allmänna regeln om avdragsförbud för levnadskostnader.<sup>49</sup> Avskaffandet blev dock kortvarigt. Den 4 juni 2019 biföll riksdagen skatteutskottets betänkande om återinförd skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet.<sup>50</sup> En majoritet av remissinstanserna förespråkade införande av skattereduktion även för juridiska personer. Regeringen anförde dock att ingen av instanserna framfört tillräckliga skäl för att en annan utformning av förslaget borde ske.<sup>51</sup> Den återinförda skattereduktionen kom därmed återigen att gälla endast för fysiska personer, se 67 kap. 24 § IL. En viktig skillnad mot 2012 års skattereduktion

---

<sup>46</sup> Prop. 2011/12:1 s. 478.

<sup>47</sup> SOU 2009:59 s. 13.

<sup>48</sup> SOU 2009:59 s. 136 ff.

<sup>49</sup> Lodin m.fl., s. 82.

<sup>50</sup> Rskr. 2018/19:248.

<sup>51</sup> Prop. 2018/19:92 s. 34.

är att gåvomottagaren numera inte belastas med några ansöknings- eller årsavgifter.<sup>52</sup>

### **3.3.2 Skatterättslig reglering avseende gåvor i andra länder**

Skatteincitament för att främja givande av gåvor till allmännyttiga ändamål förekommer i flertalet av Europas länder.<sup>53</sup> I en rapport av utredningstjänsten från mars 2019 var Sverige det enda landet, av de 29 europeiska länder som undersöktes, som inte medgav några skattelättnader vid gåvor. Alla andra länder i undersökningen tillämpade någon form av skattelättnad både i situationer när givaren är en fysisk respektive en juridisk person.<sup>54</sup>

I Storbritannien har det funnits olika skatteregler för att stimulera givandet av gåvor från så tidigt som 1920-talet.<sup>55</sup> Efter en reform år 1999 utökades regleringen genom en sänkning av minimibeloppet för erhållande av skattefavören, samt avskaffande av alla de tidigare beloppsgränserna.<sup>56</sup> Ett företag i Storbritannien kan därmed göra avdrag för gåvor med hela dess beskattningsbara inkomst. Avsaknad av ett maxbelopp är en relativt unik företeelse i jämförelse med andra länder. Av länderna i utredningstjänstens undersökning var det endast Storbritannien och Cypern som inte hade ett tak för skattelättnad vid gåvor.<sup>57</sup>

Ett system med avdragsrätt för gåvor till frivilliga föreningar tillämpas även i Norge. Avdraget utgår vid gåvor som uppgår till minst 500 norska kronor per år samt maximalt 50 000 norska kronor.<sup>58</sup> Det finns flera likheter mellan

---

<sup>52</sup> Fi2019/00123/S1 s. 20.

<sup>53</sup> SOU 2009:59 s. 59.

<sup>54</sup> RUT 2019\_248, s. 3 f.

<sup>55</sup> Trägårdh & Vamstad, s. 103.

<sup>56</sup> HM Treasury s. 74 f.

<sup>57</sup> RUT 2019\_248 s. 3 f.

<sup>58</sup> Skatteloven § 6–50.

Sveriges och Norges beskattningssystem, exempelvis omfördelningssyftet med beskattningen. Staten samlar in pengar från allmänheten för att sedan omfördela dessa.<sup>59</sup> En annan jämförelseaspekt är hur länderna beskattar ideella verksamheter. Norska frivilliga organisationer är föremål för omfattande skattelättnader bland annat en generell skattebefrielse för verksamheter med ideella mål.<sup>60</sup> Denna reglering kan jämföras med den motsvarande svenska regleringen där det uppställs ändamåls-, verksamhets-, fullföljds- och öppenhetskrav, se 7 kap. 3 § IL.

Det norska systemet med dels en tradition av omfördelning av samhällets resurser genom staten, dels ett parallellt system med avdragsrätt för gåvor har i litteraturen beskrivits som en kompromiss och något som Sverige skulle kunna ta lärdom från.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Trägårdh & Vamstad, s. 174.

<sup>60</sup> Trägårdh & Vamstad, s. 161.

<sup>61</sup> Trägårdh & Vamstad, s. 174.



# 4 Klimatkompensation

## 4.1 Definition och certifieringar

Klimatkompensation utgörs av en kompensation i efterhand för utsläpp av växthusgaser som härrör från företaget. Kompensationen kan ske genom ekonomisk investering i olika projekt, exempelvis projekt för trädplantering eller för framställning av förnybar energi.<sup>62</sup> Med klimatkompensation avses inte direkta åtgärder för att minska företagets utsläpp. Kostnaden för att använda en dyrare produktionsteknik, men med lägre miljöpåverkan, utgör en avdragsgill driftskostnad och således inte en utgift för klimatkompensation.<sup>63</sup>

Det finns flera olika sorters klimatkompensationsprojekt och olika certifieringar för dessa. En variant av projekt är *Clean Development Mechanism* (CDM-projekt), vilka är FN-reglerade under Kyotoprotokollet. CDM-projekt måste uppfylla ett krav på additionalitet.<sup>64</sup> Kravet innebär att projektets genomförande är beroende av att stöd lämnas och att projektet inte skulle ha genomförts i annat fall.<sup>65</sup> Vid sidan av projekten som regleras av FN finns det projekt som är reglerade av en frivillig tredje part, så kallade *Voluntary Emission Reduction* (VER-projekt). För dessa projekt är det ägaren som beslutar vilka certifieringar som projektet ska revideras mot.<sup>66</sup>

## 4.2 Rättslig reglering

Avdragsrätten för utgifter hänförliga till klimatkompensation är, precis som avdragsrätt för sponsring, inte särskilt reglerat i inkomstskattelagen utan faller inom tillämpningsområdet för den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL.

---

<sup>62</sup> SAOL, "Klimatkompensation".

<sup>63</sup> Lagrådsremiss (2016), s. 6.

<sup>64</sup> United Nations Climate Change, "The Clean Development Mechanism".

<sup>65</sup> Lydén, "Additionalitet", *Klimatordlista*.

<sup>66</sup> Tricorona, "Handboken om klimatkompensation".

Om kostnaden för klimatkompensationen är en utgift för intäkters förvärvande och bibehållande är den avdragsgill. Undantag från avdragsrätten uppstår om gåvoförbudet skulle aktualiseras.<sup>67</sup> Avsaknaden av specifik reglering i lagtext har resulterat i att avdragsrätten för dessa utgifter har utvecklats genom praxis.<sup>68</sup>

## 4.3 Praxis

Avdragsrätt för klimatkompensation har i praxis bedömts efter samma krav som vid avdrag för sponsring, vilket har kritiserats i litteraturen.<sup>69</sup> Cejie har påpekat att vid ett sponsoravtal föreligger det normalt en förmögenhetsöverföring respektive en rätt att använda sponsringen i marknadsföringssyfte. Vid klimatkompensation är det däremot inte nödvändigtvis marknadsföring som är det primära syftet med åtgärden. Ett företag kan vid klimatkompensationen beakta dessa åtgärder som ett led i verksamheten för att bibehålla intäkter och således inte behandla det som en marknadsföringskostnad.<sup>70</sup>

Nedan följer en redogörelse för praxis från HFD gällande avdragsrätt för klimatkompensationsutgifter samt de två sponsringsmålen från år 2000. Rättsfallen presenteras i kronologisk ordning.

### 4.3.1 RÅ 2000 ref. 31 I (Opera-målet)

Företaget begärde avdrag för det belopp som lämnats till Kungliga teatern AB (Operan) i enlighet med ett sponsoravtal mellan parterna. Avtalet gav företaget bland annat möjlighet att marknadsföra sig som huvudsponsor till Operan, möjlighet att abonnera hela Operan vid fem föreställningar per år

---

<sup>67</sup> Se avsnitt 3 ovan.

<sup>68</sup> Skatteverket, Rättslig vägledning, ”Sponsring”.

<sup>69</sup> Persson Österman, s. 390.

<sup>70</sup> Cejie, s. 949.

samt reserverade platser till alla föreställningar. HFD prövade inledningsvis om utgifterna omfattades av den allmänna avdragsregeln. I samband med detta konstaterade domstolen att det föreligger en presumtion för att utgifterna omfattas av paragrafen, omständigheterna i fallet ansågs inte ge anledning att frångå denna presumtion. Avgörande för avdragsrätten blev därför om avdraget omfattades av förbudet mot avdrag för gåvor.

HFD framförde att kännetecknande för en gåva är att de tre gåvorekvisiten föreligger; förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Om ersättningen som lämnats motsvarar den direkta motprestationen som företaget erhållit sker det ingen förmögenhetsöverföring och en gåva föreligger inte. Domstolen påpekade vidare att en utgift kan beaktas som en gåva även om sponsringen är ägnad att förbättra företags goodwill. I detta fallet gjorde HFD bedömningen att sponsringsbeloppet uppgick till ett högre belopp än värdet av de direkta motprestationerna. Den del av sponsorutgiften som inte ansågs omfattas av motprestationen behandlades som en icke avdragsgill gåva. Företaget beviljades avdrag endast för den del av utgiften som bedömdes motsvara de erhållna motprestationerna.

#### **4.3.2 RÅ 2000 ref. 31 II (Falcon-målet)**

Falcon sponsrade ett projekt för bevarande av pilgrimsfalken och begärde avdrag för kostnaden. HFD fastslog att anknytningen mellan sponsorns och mottagarens verksamhet kan i sig vara så pass stark att förbudet mot avdrag för gåvor inte aktualiseras. Kostnaderna kan i sådant fall beaktas som indirekta omkostnader i den egna verksamheten. Domstolen ansåg att det förelåg en sådan anknytning i detta fall och Falcon beviljades avdrag för kostnaden. Närmare om vad för typ av anknytning som krävs för att avdrag ska medges behandlades inte i domskälen. Kravet på anknytning har senare tolkats som krav på ett beroendeförhållande mellan företaget och den verksamhet som stöds i förhållande till syfte och resultat. Ett framgångsrikt

resultat i den sponsrade verksamheten ska resultera i förbättrat resultat för sponsorn.<sup>71</sup>

Efter de båda sponsringsavgörandena år 2000 diskuterades om avdragsrätt för sponsring borde regleras särskilt i inkomstskattelagen. Regeringen ansåg att detta inte var nödvändigt. Istället bedömde regeringen det som mer fördelaktigt att låta Skatteverket ange rekommendationer och riktlinjer för att underlätta bedömningen av avdragsrätt. Ställningstagandet motiverades med att den bristande förutsebarheten delvis berodde på att sponsring var ett relativt nytt fenomen vilket föranledde en avsaknad av vägledande praxis. Vidare uttrycktes en oro över att avdragsförbudet för gåvor skulle urholkas om man i lagtexten skulle reglera avdragsrätt för sponsring i förhållande till indirekta motprestationer. Det ansågs på grund av det ovan anförda som olämpligt att utforma en detaljerad lagstiftning som riskerade att låsa rättstillämpningen.<sup>72</sup>

### **4.3.3 HFD 2014 ref. 62 (Saltå Kvarn-målet)**

Saltå Kvarn klimatkompenserade genom trädplantering i Afrika för utsläpp som orsakats av företagets transporter. Företagets uttalade ekologiska profil bedömdes av HFD inte utgöra en tillräckligt stark anknytningsgrund för att avdrag skulle beviljas. Inte heller ansåg domstolen att företaget erhöll någon direkt motprestation varför klimatkompensationen bedömdes utgöra en gåva. Företaget nekades således rätt till avdrag för utgiften.

Kritik har riktats mot att HFD inte vägde in allmänhetens uppfattning i bedömningen om vad som utgör en motprestation för klimatkompensation. Cejie har framfört att om Saltå Kvarn inte hade klimatkompenserat och detta hade uppmärksammas av allmänheten skulle trovärdigheten för företagets ekologiska och miljövänliga profil minska. Klimatkompensationen var

---

<sup>71</sup> Pahlsson (2008), s. 63.

<sup>72</sup> Skr. 2003/04:175 s. 11 ff.

därmed en nödvändighet för företaget dels för att bibehålla inkomster, dels för att undvika badwill.<sup>73</sup> Cejies kritik mot rättsfallet har stora likheter med ett resonemang som förts av Pålsson flera år tidigare. Han påstod att vid avgörande av värdet på den goodwill som skapas genom miljöinsatser måste allmänhetens krav på företagets ansvarstagande vägas in. Vid förlorad renommé riskerar företagen sämre resultat, vilket gör att det kan finnas ett kommersiellt intresse med åtgärderna.<sup>74</sup>

#### **4.3.4 HFD 2018 ref. 55 (Arla-målet)**

I rättsfallet hänvisade HFD till avgörandet i Saltå Kvarn-målet. Domstolen betonade att praxis inte ska tolkas på så vis att utgifter för klimatkompensation aldrig är avdragsgilla, omständigheterna i det enskilda fallet ska vara avgörande. HFD fastslog att det kan finnas ett kommersiellt intresse som motiverar klimatkompensation. I Arlas marknadsföring för företagets ekologiska produkter utgjorde klimatkompensationen en central komponent, vilket företaget påstod främjat försäljningen. Domstolen ansåg därmed att det inte rörde sig om en gåva utan en avdragsgill marknadsföringskostnad.

En viktig skillnad mot Saltå Kvarn-fallet var användningen av klimatkompensationen i marknadsföringssyfte. Arla kom genom dess marknadsföring att erhålla goodwill som enligt företaget bidrog till ökad försäljning. Att en utgift motiveras av goodwill utesluter inte per se förekomsten av gåva, se RÅ 2000 ref. 31 ovan. Domstolen har dock i Arla-fallet uppfattats som mer tillåtande vid bedömning av de, av företaget påstådda, kommersiella fördelarna med klimatkompensationen.<sup>75</sup>

---

<sup>73</sup> Cejie, s. 947.

<sup>74</sup> Pålsson (2008), s. 51.

<sup>75</sup> Pålsson (2019), s. 320 f.

Arla-fallet har tolkats av Bjuvberg och Cejie som att HFD infört ytterligare en grund som medför att gåvoförbudet inte blir tillämpligt. Tolkningen innebär att gåvoförbudet hindras av att utgiften är företagsekonomiskt motiverad.<sup>76</sup> Bjuvberg och Cejie framförde vidare att det finns en viss möjlighet att även andra situationer skulle kunna resultera i avdragsrätt för klimatkompensationsutgifter.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Bjuvberg & Cejie, s. 533.

<sup>77</sup> Bjuvberg & Cejie, s. 537.

# 5 Diskussion

## 5.1 Avdragsrätt för utgifter hänförliga till klimatkompensation

För att besvara frågan när ett aktiebolag har möjlighet att göra avdrag för klimatkompensationsutgifter har en undersökning gjorts av relevanta lagparagrafer samt av dess tillämpning i praxis. HFD har utgått ifrån en tvåstegsbedömning där domstolen i steg ett tar ställning till om utgiften är avdragsgill, om så är fallet går domstolen vidare till att pröva om avdrag hindras av förbudet mot avdrag för gåvor. Gåvoförbudet utgör den mer speciella lagbestämmelsen och får enligt principen om *lex specialis* företräde vid fall av regelkonkurrens.

För att en utgift för klimatkompensation ska vara avdragsgill måste den dels falla inom regleringen i 16 kap. 1 § IL, dels undvika att träffas av avdragsförbudet i 9 kap. 2 § IL. Enligt HFD:s tolkning av bestämmelserna kan båda appliceras på en och samma utgift. Det är därmed inte frågan om en tydlig gränsdragning mellan paragraferna utan dessa överlappar delvis varandra.

Nedan följer en genomgång av de olika stegen i bedömningsmodellen samt en diskussion om vilka slutsatser som kan dras utifrån hur HFD har behandlat frågan om avdragsrätt i praxis.

### 5.1.1 Steg ett i bedömningsmodellen

För avdragsrätt enligt 16 kap. 1 § IL är det inte nödvändigt att utgiften har varit inkomstbringande. Det är tillräckligt att utgiften har vidtagits i syfte att förvärva eller bibehålla inkomst. Vidare föreligger det en presumtion för att ett aktiebolags utgifter omfattas av avdragsrätten. Utifrån dessa två faktorer går det att dra slutsatsen att det görs en vidsträckt tolkning av 16 kap. 1 § IL.

Kravet på kausalitet mellan utgiften och inkomsternas förvärvande alternativt bibehållande är därmed lågt ställt.

Den gällande presumtionen ligger även i linje med den civilrättsliga regleringen i 3 kap. 3 § ABL. Eftersom vinstsyftet, som huvudregel, ska vara styrande för bolagets beslut är det också rimligt att utgå ifrån att det finns kommersiella överväganden som motiverar utgiften. HFD har i de analyserade rättsfallen inte funnit skäl att frångå presumtionen. Praxis överensstämmer i denna del väl med den civilrättsliga regleringen av aktiebolags syfte.

## **5.1.2 Steg två i bedömningsmodellen**

### **5.1.2.1 Gåvobegreppet**

Förekomsten av en gåva är som utgångspunkt beroende av att de tre gåvorekvisiten är uppfyllda, vilket har framförts av HFD i samband med prövningen av klimatkompensationsmålen. I praxis har dock endast rekvisitet förmögenhetsöverföring fått en avgörande betydelse. Huruvida det föreligger en gåvoavsikt diskuteras inte av domstolarna. Rättsläget får därmed bedömas som oklart avseende i vilken utsträckning det är samma gåvobegrepp som tillämpas i skatterätten som i civilrätten.

För att det ska utgöra en civilrättsligt tillåten värdeöverföring från ett aktiebolag krävs det som huvudregel enligt 17 kap. 5 § ABL att bolagsstämman har beslutat om gåvan. Existensen av ett sådant beslut berörs dock inte vid den skatterättsliga bedömningen av avdragsrätt. En utgift kan därmed skatterättsligt bli omklassificerad till en icke avdragsgill gåva utan att det är klarlagt om det föreligger en civilrättsligt giltig värdeöverföring. Huruvida så är fallet har i praxis inte påverkat den skatterättsliga kvalificeringen av utgiften.



För att undvika den begreppsproblematik som uppstår i förhållande till gåvorekvisiten är ett alternativ att införa en särskild reglering om avdragsrätt för klimatkompensation. Ett avdrag skulle i sådant fall kunna nekas med hänvisning till den specifika bestämmelsen istället för att utgå ifrån regleringen om gåvor i de situationer där det är oklart om gåvorekvisiten är uppfyllda.

Att utforma en särskild reglering är dock inte helt oproblematiskt. En detaljerad lagreglering ökar förutsebarheten men riskerar att låsa rättstillämpningen. Samtidigt som en vag och öppen reglering omfattar fler situationer men medför större utrymme för skönsmässiga bedömningar, vilket kan påverka förutsebarheten negativt. Med hänsyn till detta är min bedömning att den framtida rättsutvecklingen avseende avdragsrätt för klimatkompensationsutgifter bör ske genom rättstillämpning och tillämpning av de allmänna reglerna om avdragsrätt respektive avdragsförbud.

### **5.1.2.2 Gåvorekvisitet förmögenhetsöverföring**

#### *Förekomsten av motprestation*

Av praxis går det att utläsa två situationer där gåvoförbudet inte blir applicerbart på grund av avsaknad av en förmögenhetsöverföring. Den första situationen är om företaget erhåller en direkt motprestation som motsvarar värdet av den lämnade ersättningen. HFD angav i Opera-målet att den ersättning som lämnats till företaget i form av lokal-, representations-, personal- och reklamkostnader utgjorde direkta motprestationer. Däremot värdesattes inte den goodwill som företaget förväntades erhålla genom sponsringen. Samma resonemang om motprestation i form av goodwill upprepades av HFD i klimatkompensationsmålen. Av rättsfallen går det att dra slutsatsen att goodwill således inte utgör en direkt motprestation.

Arla beviljades avdrag med hänvisning till att det förelåg affärsmässiga skäl som motiverade klimatkompensationen. En möjlig tolkning av rättsfallet är att företaget genom sin klimatkompensation erhållit motprestation i form av

ökad goodwill vilket främjat avsättningen för företagets produkter. HFD framhöll dock återigen att en utgift som är ägnad att medföra goodwill fortfarande kan beaktas som en gåva. Med hänsyn till detta blir min bedömning att Arla-målet inte bör ges en så vidsträckt tolkning att rättsfallet medför en ändring av tidigare praxis gällande värdering av goodwill som direkt motprestation.

Att goodwill inte erkänns som en direkt motprestation kan kritiseras med hänsyn till att omvärdering av ett företags affärsmässiga beslut principiellt ligger utanför domstolarnas kompetens. Vad företaget utifrån kommersiella överväganden anser vara en lämplig motprestation bör inte omprövas av domstolen. Med anledning av ovan anförda torde det finnas ett större utrymme i lagtexten att medge avdrag för klimatkompensation jämfört med vad som har beviljats i praxis. Denna något mer vidsträckt tolkning av lagtexten utgår ifrån att domstolarna bör fästa avseende vid företagets bedömning av det kommersiella värdet i den erhållna motprestationen. Arla- domen kan eventuellt tyda på en rättsutveckling i denna riktning.

#### *Tillräckligt stark anknytning*

Den andra situationen som utesluter tillämpning av gåvoförbudet är om det föreligger en tillräckligt stark anknytning mellan företaget och verksamheten som stöds. Av de analyserade rättsfallen är det endast Falcon som beviljats avdrag på denna grund. Kravet på tillräckligt stark anknytning har således inte bedömts vara uppfyllt i något av klimatkompensationsmålen.

Av domskälen går det inte att utläsa någon särskild faktor som är utslagsgivande för bedömningen. Framgång i den verksamhet som fått betalt för att utföra klimatkompensationsåtgärder resulterar i att den globala utsläppsnivån minskar, detta medför positiva effekter för alla samhällsaktörer i form av förbättrad miljö samt bidrar till uppfyllnad av klimatmålen. Det är däremot svårare att visa på ett direkt beroendeförhållande avseende syfte och resultat mellan ett enskilt företag och verksamheten som utför

klimatkompensationen. För avdragsrätt på denna grund bör det därmed krävas någon mer specifik anknytning mellan företaget och klimatkompensationen.

I rättsfallen som prövats av HFD har det vidtagna klimatkompensationsåtgärderna avsett trädplantering i Afrika. Huruvida ett företag som klimatkompenserar inom ett område med stark geografisk anknytning till verksamheten skulle beviljas avdrag för utgiften återstår att se. En sådan situation skulle möjliggöra argument till företagets fördel. Företaget skulle exempelvis kunna framföra att det föreligger en mer specifik anknytning mellan företaget och klimatkompensationen än de positiva effekter av minskade utsläpp som åtnjuts av samhället som helhet. Hitintills har dock kravet på anknytning varit högt ställt och bedömts med restriktivitet, detta talar emot att avdrag för klimatkompensation skulle beviljas på grund av tillräckligt stark anknytning.

### **5.1.2.3 Gåvorekvisitet gåvoavsikt**

HFD har inte uttryckligen behandlat frågan om förekomst av gåvoavsikt i något av avgörandena. I Arla-fallet baserades bedömningen av avdragsrätt på att det fanns affärsmässiga skäl som motiverade utgifterna. Rättsfallet har tolkats som att det tidigare gällande kravet om motprestation inte är undantagslöst utan exempelvis affärsmässighet bakom transaktionen kan utesluta tillämpning av avdragsförbudet för gåvor. Ett sätt att beskriva detta är att förekomsten av affärsmässiga skäl leder till en avsaknad av gåvoavsikt.

Problem som kan uppstå med ett resonemang som utgår ifrån avsaknad av gåvoavsikt är frågan om vilken betydelse det har för avdragsrätt att företaget aktivt använder klimatkompensationen i marknadsföring. I Arla-fallet betonades det faktum att klimatkompensationsåtgärderna utgjorde en central komponent i företagets marknadsföring, något som var en betydelsefull skillnad mot Saltå Kvarn-målet där avdrag nekades. Vidare beviljades Arla avdrag för klimatkompensationen som en marknadsföringskostnad.

Det ovan anförda talar för en tolkning av rättsfallen som utgår ifrån att klimatkompensation kan vara avdragsgill om det finns affärsmässiga skäl och att åtgärderna tydligt har kommunicerats till konsumenterna. Endast en avsaknad av gåvoavsikt från företagets sida och förekomsten av företagsekonomiska skäl tycks inte vara tillräckligt för att utesluta en tillämpning av gåvoförbudet. Rättsläget är dock oklart avseende i vilken omfattning företaget måste ha kommunicerat till konsumenterna att de utför klimatkompensation för att avdrag ska medges. Det oklara rättsläget medför att företag får svårt att på förhand avgöra vad de skattemässiga konsekvenserna av klimatkompensationen kommer att bli, vilket kan tänkas påverka i vilken utsträckning företagen väljer att klimatkompensera.

### **5.1.3 Förhållandet mellan klimatkompensation och sponsring**

Affärsmässiga skäl och erhållande av goodwill kan motivera både sponsring och klimatkompensation. En viktig skillnad, som inte uppmärksammats i domstolarnas domskäl, är att klimatkompensation även kan vara en utgift för att undvika badwill och således en nödvändig kostnad för att bibehålla företagets inkomster. Detta resonemang har framförts av bland annat Cejje, se avsnitt 4.3.3. Konsumenterna ställer i allt högre utsträckning krav på företagets ansvarstagande och miljöarbete. Uppmärksammas att ett företag inte tar ansvar för dess miljöpåverkan kan detta resultera i att företaget bojkottas av konsumenter. Kommersiella skäl, i form av motverkande av badwill och försämrad lönsamhet, kan därför ligga till grund för klimatkompensation oavsett om information om åtgärderna aktivt sprids till konsumenterna.

Av det ovan anförda framgår det en betydelsefull skillnad mellan klimatkompensation och sponsring. Sponsring är något som kan gynna företaget i form av goodwill men är med största sannolikhet inte något som allmänheten förväntar sig av företaget. Att ett företag inte är med och bidrar till olika kultur- eller idrottssammanhang riskerar inte att påverka företagets

lönsamhet på samma sätt som ett företag som inte tar ansvar för miljön. Allmänhetens förväntningar på företag är i dessa situationer tämligen olika men skillnaden osynliggörs av domstolarna vid bedömningen. Genom att i större utsträckning uppmärksamma denna skillnad bör utrymmet för att bevilja avdrag för klimatkompensationsutgifter, som en utgift för bibehållande av inkomster, bedömas som mer vidsträckt än motsvarande avdragsmöjlighet för sponsringsutgifter.

## **5.2 Införande av en skattereduktion vid gåvor för juridiska personer**

Skatteincitament i förhållande till gåvor är vid en komparativ utblick inte något ovanligt fenomen. I jämförelse med andra länder har Sverige haft en restriktiv inställning till att införa skatteincitament för gåvor. Både vid införandet år 2012 samt vid återinförandet år 2016 uteslöts juridiska personer från möjligheten att erhålla skattereduktionen. Ett företag som klimatkompenserar har i dag en viss möjlighet att göra avdrag för dessa utgifter, men i övrigt ges inget skatteincitament för att främja aktiebolags klimatarbete. En skattereduktion för gåvor till allmännyttiga ändamål, som exempelvis miljövard, skulle göra det möjligt för ett företag att erhålla en reduktion istället för ett avdrag för klimatkompensationsutgifter i situationer när ett avdrag hindras av gåvoförbudet.

I utredningen från år 2009 föreslog Sjöblom att underkänd sponsring inte skulle omfattas av skattereduktionen. Konsekvens av detta i förhållande till klimatkompensation skulle då bli att om ett företag klimatkompenserar på grund av kommersiella skäl men nekas avdrag för denna utgift inte i andra hand skulle kunna erhålla en skattereduktion. Ett problem med en utformning av skattereduktionen på detta sätt är att det resulterar i en gråzon där utgifterna varken träffas av avdragsrätt eller skattereduktion. Under förutsättning att den politiska ambitionen är att minska klimathotet så borde allt klimatarbete från företagets sida uppmuntras och belönas med samma skattemässiga fördelar. En skattereduktion bör därmed utformas utan hinder för att ett företag som

nekats avdragsrätt istället skulle kunna erhålla en reduktion. Vilket maxbelopp som skattereduktionen bör införas med är i första hand en politisk fråga, viss ledning skulle dock kunna sökas i utredningsförslaget från år 2009 om 35 000 kronor samt den norska regleringen med maxbelopp om 50 000 norska kronor.

För att underlätta tillämpningen av skattereduktionen för juridiska personer är det vidare lämpligt att utforma denna på ett liknande sätt som skattereduktionen för fysiska personer. Ett system där skattereduktion medges vid gåvor till på förhand godkända gåvomottagare gör det möjligt att uppställa krav på vilken sorts klimatkompensationsprojekt som godkänts med beaktande av olika projektcertifieringar. En fördel med detta är vidare att förutsebarheten ökar eftersom företagen på förhand kan se vad de skattemässiga konsekvenserna av transaktionen kommer att bli.

De förväntade fördelarna med att införa en skattereduktion måste vägas mot de tänkbara nackdelar som regleringen riskerar att medföra. Minskning av skatteintäkter för staten kompenseras i viss utsträckning av att pengarna går till de allmännyttiga ändamål som företagen själva väljer. Vidare kan risken för missbruk av regleringen och skattefusk motarbetas genom att skattereduktion endast beviljas till på förhand godkända mottagare. Ytterligare en konsekvens av införandet av skattereduktionen, som är svår att undvika, är att skattesystemets komplexitet ökar. Min bedömning är dock att de fördelar i form av en mer ändamålsenlig lagstiftning som främjar företags klimatarbete samt den ökade förutsebarhet som skattereduktionen skulle medföra utgör tungt vägande skäl för införandet.

## 5.3 Slutsatser

Med beaktande av praxis går det att urskilja tre situationer när avdrag för klimatkompensationsutgifter skulle kunna beviljas på grund av att gåvoförbudet inte blir tillämpligt. Den första situationen är om företaget erhåller en direkt motprestation som motsvarar värdet på den lämnade ersättningen. Den andra situationen uppstår i fall när det föreligger en tillräckligt stark anknytning mellan företaget och verksamheten som stöds. Slutligen den tredje situationen föreligger när det finns affärsmässiga skäl som motiverar klimatkompensationen och dessa åtgärder aktivt kommunicerats till konsumenterna. För avgörande av avdragsrätt ska en individuell bedömning ske med beaktande av de specifika omständigheterna i det enskilda fallet. Rättsläget är något oklart angående vad som krävs för att de olika situationerna som utesluter tillämpning av gåvoförbudet ska anses föreligga.

Dagens reglering leder till att företag som vill bidra till bättre klimat av företagsekonomiska skäl hamnar i en mer gynnsam skatterättslig situation än företag som vill klimatkompensera av rena miljöskäl. Om det inte är möjligt för företaget att visa på uppburna motprestationer, som inte endast består av goodwill, eller om klimatkompensationen inte varit en central del i marknadsföringen föreligger det en stor risk att avdrag för utgiften nekas. I situationer som i Saltå Kvarn-målet där företaget klimatkompenserar som en del i företagets miljövänliga profil är möjligheterna att beviljas avdrag väldigt begränsade. Ett parallellt system med skattereduktion för gåvor till allmännyttiga ändamål skulle göra det möjligt för företag, som Saltå Kvarn, att erhålla ett skatteincitament för dess miljöarbete.

Efter Arla-domen står det klart att det finns en möjlighet för ett aktiebolag att beviljas avdrag för klimatkompensationsutgifter. Huruvida domen även innebär en rättsutveckling mot en mer vidsträckt bedömning av avdragsrätten återstår att se.

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

### Offentligt tryck

#### *Sverige*

#### Utredningsbetänkande

SOU 2009:59 *Skatteincitament för gåvor till forskning och ideell verksamhet.*

#### Propositioner och regeringsskrivelser

Skr. 2003/04:175 *Avdrag för s.k. sponsring*, 23 juni 2004.

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

Prop. 2011/12:1 *Budgetproposition för 2012.*

Prop. 2016/17:16 *Godkännande av klimatavtalet från Paris.*

Prop. 2016/17:146 *Ett Klimatpolitiskt ramverk för Sverige.*

Prop. 2018/19:92 *Återinförd skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet.*

#### Utskottsbetänkande

2011/12:FiU1 *Utgiftsramar och beräkning av statsinkomsterna.*

Fi2019/00123/S1 *Återinförd skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet.*

#### Övrigt riksdagstryck

Lagrådsremiss, *Skattereduktion för gåvor till ideell verksamhet*, 13 maj 2011.

Rskr. 2011/12:32, 23 november 2011.

Lagrådsremiss, *Avdragsrätt för klimatkompensation genom borttagning av utsläppsrätter*, 2 juni 2016.

RUT, *Skatteavdrag för gåvor*, Dnr 2019:248, 5 mars 2019.

Rskr. 2018/19:248, 4 juni 2019.



## ***Europeiska unionen***

### **Europaparlamentet**

Europaparlamentets resolution av den 28 november 2019 om klimat- och miljönödläget (2019/2930(RSP)), P9\_TA-PROV(2019)0078  
<[http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2019-0078\\_SV.pdf](http://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2019-0078_SV.pdf)>, besökt 2019-11-29.

### ***Utländska källor***

HM Treasury, *Budget 99 Building a Stronger Economic Future for Britain*, 9 mars 1999,  
<[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/235397/0298.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/235397/0298.pdf)>, besökt 2019-11-18.

Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven),  
<<https://lovdata.no/lov/1999-03-26-14/§6-50>>, besökt 2019-11-18.

### **Övriga källor**

Lydén, Petter, ”Additionalitet”, *Klimatordlista*, 2010-06-18,  
<<http://www.klimatordlista.se/additionalitet/>>, besökt 2019-11-18.

Naturskyddsföreningen, ”5 tips för att lindra din klimatångest”,  
<<https://www.naturskyddsforeningen.se/vad-vi-gor/klimat/lindra-klimatangest>>, besökt 2019-12-04.

Rosengren, Izabella, ”Svenskarnas tydliga krav till företagen: Ta ansvar för miljön”, *Aktuell Hållbarhet*, 2018-04-25,  
<<https://www.aktuellhallbarhet.se/svenskarnas-tydliga-krav-till-foretagen-ta-ansvar-miljon/>>, besökt 2019-12-02.

Skatteverket, Rättslig vägledning, ”Sponsring”,  
<<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/331520.html?q=klimatkompensation>>, besökt 2019-11-19.

Svenska Akademiens ordlista, ”Klimatkompensation”,  
<<https://svenska.se/tre/?sok=klimatkompensation&pz=2>>, besökt 2019-11-22.

Tricorona Climate Partner AB, ”Handboken om klimatkompensation”,  
<<https://www.tricorona.se/klimatkompensation/klimatkompensationshandboken/>>, besökt 2019-12-16.

Ugge, Emma, ”Största klimatstrejken i Sveriges historia”, *Sveriges Natur*, <<http://www.sverigenatur.org/aktuellt/storsta-klimatstrejken-i-sveriges-historia/>>, besökt 2019-12-04.

United Nations Climate Change, ”The Clean Development Mechanism”, <<https://unfccc.int/process-and-meetings/the-kyoto-protocol/mechanisms-under-the-kyoto-protocol/the-clean-development-mechanism>>, besökt 2019-11-18.

## Litteratur

Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita & Tivéus, Ulf; Inkomstskattelagen (1999:1229), kommentar till 9 kap. 2 § och 16 kap. 1 §, i Zeteo, besökt 2019-11-14.

Baran, Mahmut, [inkomstskattelag (1999:1229), kommentar till 16 kap. 1 §, not 495], i Juno, besökt 2019-11-14.

Bjuvberg, Jan (2007), ”Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m. – igen”, *SN* s. 101–111.

Bjuvberg, Jan & Cejie Katia (2018), ”Klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner”, *SvSkT* 8/2018 s. 528–539.

Cejie, Katia (2014), ”HFD:s avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter”, *SN* s. 933–952.

Kleineman, Jan, ’Rättsdogmatisk metod’, i: Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018, s. 21–46.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer & Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt: en läro- och handbok i skatterätt. Del 1*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019.

Mauritzson, Jonas (2017), ”Gåva utan gåvoavsikt? – något om HFD:s praxis kontra HD:s”, *SvSkT* 3/2017 s. 184–192.

Persson Österman, Roger (2016), ”Ett förhandsbesked om avdrag för klimatkompensation och andra miljöåtgärder såsom driftskostnad – en processuell och kritisk närläsning”, *SvSkT* 5/2016 s. 389–405.

Påhlsson, Robert, *Sponsring: avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, 2 uppl., Iustus, Uppsala, 2008.

Påhlsson, Robert (2019), "A4 Inkomst av näringsverksamhet", *SN* s. 318–321.

Rabe, Gunnar & Hellenius, Richard, *Det svenska skattesystemet*, 24 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2011.

Samuelsson, Per, [aktiebolagslagen (2005:551), kommentar till 17 kap. 5 §, not 1183 och 1184], i Juno, besökt 2019-11-10.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 4 uppl., Nordstedts Juridik, Stockholm, 2018.

Sandström, Torsten, *Svensk aktiebolagsrätt*, 6 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2017.

Trägårdh, Lars & Vamstad, Johan, *Att ge eller att beskattas: avdragsrätt för gåvor till ideell verksamhet i Sverige och i andra länder*, Sektor 3 - Tankesmedja för det civila samhället, Stockholm, 2009.

# Rättsfallsförteckning

RÅ 2001 ref. 31 I.

RÅ 2001 ref. 31 II.

HFD 2014 ref. 62.

HFD 2018 ref. 55.