



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Alexander Ström

Skattemässiga avdrag för kostnader som inte
självklart är en del av verksamheten
– Med fokus på HFD:s hantering av sponsring och
klimatkompensation

JURM02 Examensarbete

Uppsats på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin: VT2021

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Problembakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
2 ALLMÄNT OM AVDRAG	9
2.1 Avdragsrätten för kostnader	9
2.2 Avdragsförbudet för gåvor	11
3 AVDRAG FÖR SPONSRING OCH KLIMATKOMPENSATION	13
3.1 Inledning	13
3.2 Allmänt om sponsring	13
3.3 PLM-målet (RÅ 1976 ref. 127 I)	15
3.3.1 Bakgrund	15
3.3.2 Domslut och domskäl i RR	16
3.3.3 Min kommentar	17
3.4 KF-målet (RÅ 1976 ref. 127 II)	19
3.4.1 Bakgrund	19
3.4.2 Domslut och domskäl i RR	19
3.4.3 Min kommentar	19
3.5 Procordiamålet (RÅ 2000 ref. 31 I)	21
3.5.1 Bakgrund	21
3.5.2 Domslut och domskäl i RR	22
3.5.3 Min kommentar	24
3.6 Falconmålet (RÅ 2000 ref. 31 II)	32

3.6.1	Bakgrund	32
3.6.2	Domslut och domskäl i RR	33
3.6.3	Min kommentar	33
3.7	Allmänt om klimatkompensation	35
3.8	Saltå Kvarnmålet (HFD 2014 ref. 62)	37
3.8.1	Bakgrund	37
3.8.2	Domslut och domskäl i HFD	38
3.8.3	Min kommentar	39
3.9	Arlamålet (HFD 2018 ref. 55)	45
3.9.1	Bakgrund	45
3.9.2	Domslut och domskäl i HFD	45
3.9.3	Min kommentar	47
4	STADGANDEN OCH UPPFATTNINGAR OM HFD:S TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	54
4.1	Inledning	54
4.2	Grundläggande stadganden	54
4.3	Centrala uppfattningar	55
4.4	Förhandsbeskedsinstitutet	60
5	DISKUSSION	62
5.1	Inledning	62
5.2	PLM-målet	62
5.3	KF-målet	65
5.4	Procordiamålet	68
5.5	Falconmålet	74
5.6	Saltå Kvarnmålet	75
5.7	Arlamålet	81
6	SAMMANFATTANDE SLUTSATSER	95
6.1	Om gällande rätt	95
6.2	Om HFD:s tillvägagångssätt	96
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	101
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	106

Summary

This thesis investigates the rather unclear tax regulation regarding expenses for sponsorship and climate compensation. Namely, the unclear aspects can be assumed to affect taxpayers' incentives to make such contributions and thereby counteract the fulfillment of Sweden's climate targets. The thesis also investigates how SAC has gone and should go about interpreting and applying the regulation, to identify potential trends and shortcomings in SAC's procedures, provide a clear view of current statutes and opinions of how SAC should proceed, compare the procedures with these statutes and opinions and thus contribute to a higher legal predictability.

Thus, this thesis mainly aims to deepen the understanding of how SAC should handle, and in relevant cases has handled, unclear aspects of the regulation as well as the consequences of this and to propose alternative solutions. To fulfill this purpose, several questions about the regulation and SAC's approach are answered with a legal dogmatic method and a discussion based on the legal investigation. The main material is RF, IL, six court cases from SAC and legal literature by Pålsson, Bjuvberg, Cejie, Persson Österman, Tjernberg and Lodin among others.

The conclusions are mainly as follows: Deductions shall be made for sponsorship and climate compensation expenses that are for the acquisition and maintenance of income, if sufficient direct compensation has been provided, there is a sufficiently strong connection between the parties or there is reason to believe that the expenses have promoted the sale of the contributing party's products. In the court cases, SAC can be considered to have acted in accordance with current statutes and opinions to some extent. However, the court can be criticized for not being sufficiently transparent, detailed and clear in its grounds for judgment. This can be assumed to have prevented a higher degree of predictability and damaged the taxpayers' trust for and legitimacy of SAC, which is why more detailed grounds for judgment would have been preferable. Furthermore, SAC appears to have considered subjective climate-related opinions, which can be assumed to have led to a lower predictability but also strengthened the trust in SAC and increased compliance with tax regulations. In addition, SAC (and CATR) can be criticized for not following förhandsbeskedsinstitutet's procedural rules, which has resulted in misunderstandings and lower trust for the court.

Therefore, SAC should present clear and transparent grounds for judgment with clear guidelines and motivations for its interpretations, try to maintain its tradition of relatively restrictive interpretations and follow relevant procedural law. Furthermore, it is preferred if SAC avoids making less restricted interpretations, other than possibly in difficult cases under certain strict conditions. An alternative potential solution is the enactment of specific legislation for these types of expenses which, however, does not appear to be obviously more advantageous in all respects.

Sammanfattning

Denna uppsats behandlar den förhållandevis oklara skatterättsliga regleringen av näringsverksamhetens avdrag för sponsrings- och klimatkompensationsutgifter. Oklarheterna kan antas påverka skattskyldigas incitament för att ge sådana bidrag och därmed motverka uppfyllandet av Sveriges klimatmål. Uppsatsen utreder också hur HFD har gått och ska gå till väga vid sin tolkning och tillämpning av regleringen, i syfte att synliggöra eventuella tendenser och brister i HFD:s tillvägagångssätt, ge en överskådlig bild av aktuella stadganden och uppfattningar om hur HFD ska agera samt kontrollera hur HFD har agerat i förhållande till dessa stadganden och uppfattningar och således bidra till en högre förutsebarhet.

Uppsatsen syftar därmed huvudsakligen till att fördjupa förståelsen för hur HFD ska hantera, och i relevant praxis har hanterat, oklarheter i denna reglering samt konsekvenser av detta och att ge förslag på alternativa tillvägagångssätt. För att uppfylla syftet besvaras ett antal frågeställningar om gällande rätt och HFD:s tillvägagångssätt med hjälp av rättsdogmatisk metod samt en diskussion baserad på rättsutredningen. Materialet i fokus är RF, IL, sex rättsfall från HFD samt juridisk litteratur av bland andra Pahlsson, Bjuvberg, Cejie, Persson Österman, Tjernberg och Lodin m.fl.

Slutsatserna är huvudsakligen som följer: Avdrag ska göras för sponsrings- och klimatkompensationsutgifter som är för intäkternas förvärvande och bibehållande om det har utförts tillräckliga direkta motprestationer, finns tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna eller finns anledning att anta att utgifterna har främjat avsättningen av den givande verksamhetens produkter. HFD kan i rättsfallen anses ha delvis agerat i enlighet med aktuella stadganden och uppfattningar. Den kan dock kritiseras för att inte ha varit tillräckligt transparent, utförlig och tydlig i sina domskäl. Detta kan antas ha motverkat en hög förutsebarhet och skadat förtroendet och legitimiteten för HFD, varför mer utförliga domskäl hade varit önskvärda. Vidare verkar HFD ha beaktat subjektiva klimatrelaterade uppfattningar, vilket kan antas ha medfört en lägre förutsebarhet men också stärkt förtroendet för HFD och främjat en ökad regelefterlevnad. Därtill kan HFD (och SRN) kritiseras för att inte ha följt förhandsbeskedsinstitutets processregler, vilket har resulterat i missförstånd och ett ytterligare skadat förtroende.

Mot bakgrund av detta är det önskvärt att HFD presenterar tydliga och transparenta domskäl med klara riktlinjer och motiveringar till sina tolkningar, försöker hålla sig till sin relativt restriktiva och lagtextbundna tolkningstradition och följer relevant processrätt. Vidare är det eftersträvänsvärt att justitieråden undviker friare tolkningar, annat än eventuellt i svåra tolkningsfall och då under vissa strikta förutsättningar. En alternativ potentiell lösning är införandet av speciallagstiftning, vilket dock inte framstår som uppenbart mer fördelaktigt i alla avseenden.

Förord

Jag vill rikta ett stort tack till min handledare Mats Tjernberg för goda råd, intressanta diskussioner och stöd under uppsatsskrivandets gång. Jag vill även passa på att tacka alla de studenter och anställda vid juridiska fakulteten i Lund jag har lärt känna under utbildningens gång.

Lund, 28 september 2021

Alexander Ström

Förkortningar

AB	Aktiebolag
ABL	Aktiebolagslag
CATR	The Council for Advance Tax Rulings (SRN)
CSR	Corporate Social Responsibility
FHBL	Lag (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor
FN	Förenta nationerna
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (äv. tidigare RR)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KL	Kommunalskattelag (1928:370) (upphävd)
LAFD	Lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar
MB	Miljöbalk (1998:808)
RB	Rättegångsbalk (1942:740)
RF	Regeringsformen (1974:152)
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. år 2011: HFD)
RSV	Riksskatteverket
SAC	The Supreme Administrative Court of Sweden (HFD)
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SN	Skattenytt
SRN	Skatterättsnämnden
SvSkT	Svensk Skattetidning

1 Inledning

1.1 Problembakgrund

Under de senaste decennierna har en återkommande fråga i den skatterättsliga debatten varit när företag ska göra skattemässiga avdrag för utgifter som inte självklart är en del av verksamheten. Diskussionerna har bland annat berört utgifter för sponsring till allmännyttiga ändamål och det därvid närliggande fenomenet klimatkompensation.¹ Sådana utgifter har troligtvis varit centrala i diskussionen eftersom de inte alltid har ett självklart samband med verksamheten och har vissa likheter med gåvor eller rent goodwillskapande åtgärder. Vidare kan ett ökat intresse för klimatfrågor och CSR² antas ha bidragit till att företags utgifter för klimatfrämjande åtgärder har hamnat i nytt ljus.

Rättsläget avseende skattemässiga avdrag för utgifter för bidrag till klimat- eller kulturfrämjande ändamål är dock fortfarande i många avseenden oklart. Lagbestämmelserna och förarbetena ger föga vägledning och praxis är förhållandevis oklar. Detta medför osäkerhet för skattskyldiga om hur olika transaktioner ska behandlas skatterättsligt. Med andra ord försämrar förutsebarheten, vilket i sin tur kan förmodas påverka skattskyldigas val mellan olika handlingsalternativ. På så sätt kan oklarheterna i rättsläget resultera i att företag till exempel väljer att avstå från att klimatkompensera för de utsläpp som verksamheterna medför, vilket i sin tur kan påverka Sveriges möjligheter att uppnå uppsatta klimatmål. Därför är det önskvärt att klargöra innebörden av gällande rätt i största möjliga mån.

Vidare kan det vara såväl givande som intressant att undersöka hur HFD har gått till väga vid sin tolkning och tillämpning i ovan nämnda praxis. En sådan undersökning kan synliggöra eventuella tendenser och brister i och fördjupa förståelsen för HFD:s tillvägagångssätt, vilket kan öka möjligheterna för att på ett så korrekt sätt som möjligt förutse hur HFD kan tänkas döma i framtida mål. Undersökningen tar utgångspunkt i aktuella stadganden och uppfattningar om HFD:s tillvägagångssätt. Dessa jämförs sedan med hur HFD faktiskt har gått till väga i ovan nämnda praxis. Visst fokus ligger därvid på frågan om HFD ska beakta, och har beaktat, att bidrag ges till just allmännyttiga ändamål – särskilt klimatfrämjande sådana.

Även om utgifter för sponsring och klimatkompensation är i huvudfokus, berörs regler och resonemang som även är relevanta för närliggande områden. Som ett högst aktuellt exempel kan nämnas HFD 2021 ref. 26 från

¹ Se t.ex. Pahlsson (2019); Cejie (2014); Nilsson (2015).

² Se mer om CSR i t.ex. Du, Bhattacharya och Sen (2007); Bhattacharya och Sen (2004); Hilling och Ostas (2017).

den 10 maj 2021 om punktskatt på plastbärkassar, i vilket HFD valde att inte ta hänsyn till miljöskäl fastän det kan antas ha legat nära till hands.³

1.2 Syfte och frågeställningar

Uppsatsens huvudsakliga syfte är att fördjupa förståelsen för hur HFD ska hantera – och i relevant praxis har hanterat – oklarheter i gällande rätt avseende avdrag för utgifter för sponsring och klimatkompensation samt konsekvenser av detta och att ge förslag på alternativa tillvägagångssätt.

För att uppfylla syftet besvaras följande frågeställningar:

1. Vad utgör gällande rätt avseende avdrag för utgifter för sponsring och klimatkompensation?
2. Hur ska HFD gå till väga vid tolkningen och tillämpningen av oklara avdragsregler enligt aktuella stadganden och uppfattningar?
3. Hur förhåller sig HFD:s tillvägagångssätt i aktuell praxis om avdrag för utgifter för sponsring och klimatkompensation till hur HFD:s ska gå till väga enligt aktuella stadganden och uppfattningar, vilka konsekvenser kan antas följa av detta och vilka alternativa tillvägagångssätt finns?

1.3 Metod och material

Samtliga frågeställningar besvarar jag genom att tillämpa rättsdogmatisk metod. Med detta avses ett tillvägagångssätt enligt vilket jag systematiskt tolkar och analyserar de för frågan relevanta rättskällorna för att fastställa gällande rätt. Denna metod lämpar sig väl för besvarandet av frågeställningarna eftersom de till stor del avser just fastställande av gällande rätt.⁴

En av de främsta svagheter med en rättsdogmatisk metod är att innehållet i rättskällorna kan tolkas på olika sätt, inte minst vid oklara formuleringar eller avsaknaden av tydliga förklaringar. Vid sådana tillfällen återstår det åt tolkaren att argumentera för den tolkning han eller hon finner mest korrekt. Därmed förekommer såväl bunden som mer fri argumentation i uppsatsens analys- och diskussionsdelar.⁵

Den tredje frågeställningen besvarar jag även genom att jämföra HFD:s tilltänkta uppgifter med HFD:s faktiska tillvägagångssätt i praxis, diskutera relevanta konsekvenser av detta och ge förslag på alternativa tillvägagångssätt. Exempelvis diskuterar jag hur HFD har förhållit sig till klimatrelaterade uppfattningar i praxis samt vilka konsekvenser detta kan ha

³ Avgörandet berörs mer ingående i kapitel fyra.

⁴ Jfr. Kleineman (2018) s. 21–22 och 28; se även om ”skatterättslig tolkningsmetod” i Tjernberg (2018) s. 19.

⁵ Jfr. Kleineman (2018) s. 27–29.

medfört. Diskussionerna förs delvis löpande i genomgången av praxis, men framför allt i det senare diskussionskapitlet.

Till skillnad från tidigare publicerade studentuppsatser fokuserar denna till stor del på processrättsliga aspekter av HFD:s tillvägagångssätt i relevant praxis. Vidare behandlas frågor, i såväl rättsfallsanalysen som den senare diskussionen, vilka jag inte har sett behandlas i de tidigare uppsatserna. Min förhoppning är att uppsatsen därmed ska bidra till en fortsatt rättsvetenskaplig utveckling på området.

Vid tillämpningen av rättsdogmatisk metod beaktar jag en rättskällehierarki bestående av grundlag, lag, förarbeten, rättspraxis från HFD, doktrin⁶ och allmänna rättsgrundsatser eller principer. Mer specifikt är det för uppsatsen mest centrala materialet Regeringsformen, Inkomstskattelag (1999:1229), sex rättsfall avseende sponsring och klimatkompensation från HFD⁷, flertalet texter ur SvSkT och SN⁸, *Sponsring Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen* av Robert Pålsson⁹, *Skatterättslig tolkning* av Mats Tjernberg¹⁰ och *Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt* av Lodin m.fl.¹¹

Viss kritik kan framföras avseende materialet. Först ska noteras att Lodin m.fl., vilket även titeln anger, är en ”läro- och handbok”. Det kan argumenteras för att den därför ska ses som en sammanställning av författarnas tolkningar av rättskällor, snarare än en rättskälla i sig. Detta har beaktats vid användningen av boken i uppsatsen genom att försöka särskilja författarnas egna tankar från vad som enbart är grundat på andra källor. Vidare ska också uppmärksammas att vissa delar av materialet är äldre. Framför allt gäller detta den äldre praxis som behandlas, men även viss litteratur.¹² En rimlig invändning mot denna praxis är att dess rättsliga frågor kanske hade bedömts annorlunda av HFD, om de hade prövats idag. Samtidigt har senare praxis uttryckligen bekräftat att just denna praxis alltså gäller.¹³ Vad gäller den äldre litteraturen har den i flera fall jämförts med nyare källor. Således har risken för dess irrelevans beaktats.

1.4 Avgränsningar

En till den skattemässiga behandlingen av avdrag för sponsrings- och klimatkompensationsutgifter närliggande fråga är avdragsrätten för utgifter

⁶ För uppsatsens vidkommande avses med doktrin juridisk eller rättsvetenskaplig litteratur; Jfr. Kleinman (2018) s. 28.

⁷ RÅ 1976 ref. 127 I och II, RÅ 2000 ref. 31 I och II, HFD 2014 ref. 62 och HFD 2018 ref. 55.

⁸ Se t.ex. Bjuvberg och Cejie (2018); Pålsson (2019).

⁹ Se Pålsson (2007).

¹⁰ Se Tjernberg (2018).

¹¹ Se Lodin m.fl. (2017) och (2021).

¹² Se RÅ 1976 ref. 127 I och II; t.ex. Pålsson (1998).

¹³ Se HFD 2014 ref. 62 och HFD 2018 ref. 55.

för forskning och utveckling, vilken regleras i 16 kap. 9 § IL. Det kan diskuteras om en liknande bestämmelse bör införas för utgifter för sponsring och klimatkompensation. Jag berör denna fråga, och sådana utgifter, enbart kort i uppsatsen, eftersom det inte ligger inom uppsatsens huvudfokus.

Vidare är det inte möjligt att i denna uppsats behandla samtliga frågor och aspekter om varken gällande rätt avseende avdrag för sponsrings- och klimatkompensationsutgifter eller HFD:s tillvägagångssätt vid tolkning och tillämpning av denna rätt. Analysen och diskussionen fokuserar därför enbart på de delar jag finner mest intressanta och centrala för uppfyllandet av uppsatsens syfte.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en rättsutredning avseende skattemässiga avdrag. Utredningen behandlar dels utgifter i allmänhet (kapitel 2), dels utgifter som inte självklart är en del av verksamheten, mer specifikt utgifter för sponsring och klimatkompensation (kapitel 3). Sedan presenteras en utredning av aktuella stadganden och uppfattningar om HFD:s tillvägagångssätt (kapitel 4). Därefter diskuteras gällande rätt och HFD:s tillvägagångssätt i utredd praxis i förhållande till de presenterade stadgandena och uppfattningarna (kapitel 5). Slutligen framförs några sammanfattande slutsatser (kapitel 6).

2 Allmänt om avdrag

2.1 Avdragsrätten för kostnader

Rätten till skattemässiga avdrag för kostnader grundar sig i tanken om att endast verksamhetens nettoinkomst ska beskattas. I korthet innebär detta att det inte är summan av verksamhetens samtliga inkomster under ett taxeringsår som ska beskattas, utan enbart de inkomster som överstiger de utgifter som var nödvändiga för att generera inkomsterna.¹⁴ Endast överskottet ska därmed beskattas som utgångspunkt.¹⁵

Detta synsätt ligger i linje med vissa av skatterättens grundläggande principer, vilka syftar till att skapa en konsekvent inkomstbeskattning. Till exempel ger det uttryck för *skatteförmågeprincipen*, vilken innebär att den skattepliktiga inkomsten enbart ska utgöras av den skattskyldiges konsumtionsförmåga.¹⁶ Vidare är nettoinkomstbeskattningen förenlig med *principen om symmetri*, som innebär att behandlingen av vinster och förluster ska vara symmetrisk. Denna princip har sin grund i tanken om att ifall nettoinkomster ska beskattas, ska förluster vara avdragsgilla, vilket kan anses vara rättvist eftersom transaktioner som syftar till att generera vinst ofta innebär ett risktagande där insatsen i stället kan leda till förlust.¹⁷ Dessutom ligger nettoinkomstbeskattningen i linje med *principen om reciprocitet*, vilken innebär att transaktioner som skapar skattepliktiga inkomster hos en skattskyldig, ska medföra avdragsrätt hos en annan. Denna princip får dock sällan genomslag i det svenska inkomstskattesystemet.¹⁸

Vilka utgifter som är tillräckligt ”nödvändiga” för att få dras av är inte alltid självklart. I inkomstlagen näringsverksamhet ska enligt 16 kap. 1 § IL näringsverksamheten dra av *utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster*. Detta har också uttryckts som att enbart *omkostnader* ska dras av.¹⁹ Uttrycket ”för att” vittnar om att det måste finnas ett tillräckligt starkt *samband* mellan utgiften och inkomsternas förvärvande och bibehållande för att avdragsrätt ska föreligga. Vad detta *sambandskrav* närmare innebär är därmed avgörande för avdragsrättens omfattning, men samtidigt långt ifrån givet.²⁰

Sambandskravet definieras inte mer ingående i lagrummet. Detta öppnar visserligen upp för att det ska kunna ha olika innebörder i olika sammanhang, men medför även osäkerhet om vilka utgifter som får dras av.

¹⁴ Se Lodin m.fl. (2021) s. 40.

¹⁵ Jfr. 14 kap. 21 § IL; Lodin m.fl. (2021) 100–101.

¹⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 34, 43, 103 och 108; Pahlsson (2007) s. 13.

¹⁷ Se Lodin m.fl. (2021) s. 46.

¹⁸ Se Lodin m.fl. (2017) s. 51; Lodin m.fl. (2021) s. 46.

¹⁹ Jfr. användningen av begreppet ”omkostnad” i upphävda 20 § kommunalskattelagen (1928:370).

²⁰ Jfr. Lodin m.fl. (2021) s. 255 ff.

En allmän utgångspunkt är att det mellan utgiften och inkomsternas förvärvande och bibehållande ska föreligga kausalitet på så sätt att utgiften – oavsett avsikt – *faktiskt har bringat inkomst* eller att utgiften *har syftat till att bringa inkomst* – oavsett om den faktiskt har gjort det eller inte. Enklare uttryckt ska utgiften ha företagits *i och för den skattepliktiga verksamheten*.²¹

Jämte regleringen av den allmänna avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet, finns specialregleringar för vissa utgifter i samma kapitel. Av 16 kap. 1 § andra meningen IL framgår exempelvis att utgifter för räntor och kapitalförluster ska dras av även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Avdragsrätten för ränteutgifter och kapitalförluster är därmed inte beroende av något sambandskrav. Det finns också utgifter som enbart får dras av om det föreligger ett starkare samband än det ovan nämnda. Till exempel får utgifter för representation enbart dras av om de har ett ”omedelbart samband med näringsverksamheten” enligt 16 kap. 2 § IL. Vad ett sådant ”omedelbart samband” kan innebära förklaras därefter i lagtexten som ”då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård”.²² Ett skäl till införandet av detta högre sambandskrav var bland annat att motverka det tidigare missbrukandet av avdragsrätten för representation. Det tidigare sambandskravet möjliggjorde avdrag för personliga levnadskostnader som helt saknade samband med verksamheten.²³ För ”utgifter för forskning och utveckling” är fallet det motsatta, det vill säga det krävs ett svagare samband mellan utgiften och näringsverksamheten än vad som följer av den allmänna bestämmelsen. Detta samband har definierats i 16 kap. 9 § IL som utgifter ”som har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt” och infördes i syfte att sänka sambandskravet för forskningsutgifter av allmännyttiga skäl.²⁴

Utöver dessa exempel finns i 16 kap. IL specialregleringar av avdragsrätten för utgifter för bland annat framtida garanti²⁵, utbränt kärnbränsle²⁶, fusion eller fission²⁷, organisation²⁸, bidrag till Tekniska museet²⁹, bidrag till utvecklingsbolag³⁰, avgifter till arbetsgivarorganisationer³¹ och hälso- och sjukvård med mera.³² Avdragsrätten begränsas därmed av såväl rekvisiten i den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL som av flera specialregleringar

²¹ Se Lodin m.fl. (2017) s. 105–106.

²² Se 16 kap. 2 § IL.

²³ Se t.ex. prop. 1963:96 s. 1, 5 och 11.

²⁴ Se t.ex. prop. 1970:135 s. 12–13.

²⁵ Se 16 kap. 3–5 §§ IL.

²⁶ Se 16 kap. 6 § IL.

²⁷ Se 16 kap. 7 § IL.

²⁸ Se 16 kap. 8 § IL.

²⁹ Se 16 kap. 10 § IL.

³⁰ Se 16 kap. 12 § IL.

³¹ Se 16 kap. 13 § IL.

³² Se 16 kap. 22–24 §§ IL.

i samma kapitel, vilka ställer olika krav på sambandet mellan utgifterna och inkomsternas förvärvande och bibehållande.

2.2 Avdragsförbudet för gåvor

Rätten till skattemässiga avdrag för kostnader begränsas även av diverse avdragsförbud. I 9 kap. IL, vilket gäller för alla inkomstslag, finns regler om vissa utgifter som *inte* får dras av vid beräkningen av det skattemässiga resultatet.³³ Ett exempel på sådana utgifter är personliga levnadskostnader och liknande, vilka behandlas i 9 kap. 2 § IL. Enligt denna bestämmelse första stycke får den skattskyldiges levnadskostnader och liknande utgifter inte dras av. Detta är en av de främsta begränsningarna av näringsverksamhetens avdragsrätt.³⁴ I andra stycket räknas vissa utgifter upp, vilka omfattas av första styckets formulering. Uppräkningen nämner utgifter för ”gåvor, premier för egna personliga försäkringar samt avgifter till kassor, föreningar och andra sammanslutningar som den skattskyldige är medlem i”.³⁵ Dessa utgifter anses gränsa mot, eller helt och hållet utgöra, personliga levnadskostnader, vilka anses ha för svagt samband med verksamheter för att få dras av.³⁶ Detta är förenligt med grundtanken om att den skattepliktiga inkomsten ska utgöras av den skattskyldiges konsumtionsförmåga och inte enbart av det som kvarstår efter att den skattskyldiges *samtliga* utgifter har räknats av från inkomsterna.³⁷ I annat fall hade en skattskyldig kunnat undvika beskattning helt och hållet genom att konstant konsumera alla sina inkomster. Andra exempel på icke avdragsgilla utgifter enligt 9 kap. IL är bland annat utgifter för svenska allmänna skatter³⁸, vissa skattefria inkomster³⁹, bär-, svamp- och kottplöckning⁴⁰, vissa räntor och avgifter⁴¹ och sanktionsavgifter.⁴²

För denna uppsats vidkommande är särskilt avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § andra stycket IL av intresse. Fastän utgifter för gåvor inte nödvändigtvis utgör personliga levnadskostnader, kan sambandet mellan verksamhetens utgifter för gåvor och verksamheten anses vara för svagt för att avdrag ska medges.⁴³ Detta har sin grund i att givaren inte ger en gåva för att få någonting tillbaka. Kännetecknande för en gåva är att den ges av benefika skäl – framför allt givarens välvilja – och därmed inte för att förvärva och bibehålla inkomster.⁴⁴ Att gåvor inte får dras av kan också anses vara rimligt eftersom gåvor inte utgör skattepliktiga inkomster för

³³ Se 9 kap. 1 § IL; 14 kap. 21 § IL.

³⁴ Se Lodin m.fl. (2017) s. 305.

³⁵ Se 9 kap. 2 § andra stycket IL.

³⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 305.

³⁷ Se Lodin m.fl. (2017) s. 34, 43, 103 och 108.

³⁸ Se 9 kap. 4 § IL.

³⁹ Se 9 kap. 5 § IL.

⁴⁰ Se 9 kap. 6 § IL.

⁴¹ Se 9 kap. 7–8 §§ IL.

⁴² Se 9 kap. 9 § IL.

⁴³ Se Lodin m.fl. (2017) s. 305.

⁴⁴ Se Lodin m.fl. (2017) s. 110 och 309.

mottagaren och därmed varken utgör en del av inkomstbegreppets intäkts- eller kostnadssida.⁴⁵ Således föreligger såväl symmetri som reciprocitet i den skattemässiga behandlingen av gåvor.⁴⁶

För gåvobegreppet finns ingen legaldefinition. Begreppets innebörd har i stället utvecklats under lång tid i rättspraxis och doktrin. I skatterätten används den civilrättsliga gåvodefinitionen.⁴⁷ Som framgår av utredningen av praxis nedan, har HFD uttryckligen förklarat att denna innebär att *tre rekvisit* måste vara uppfyllda för att gåva ska anses föreligga. Enligt rekvisiten utgörs en gåva av en (1) *frivillig* (2) *förmögenhetsöverföring* som ges med (3) *gåvoavsikt* från en givare till en mottagare.⁴⁸ Kravet på förmögenhetsöverföring innebär att dispositionen ska resultera i att givarens förmögenhet minskar och mottagarens ökar. Därav kan inte gåva föreligga om mottagaren ger en motprestation till givaren som motsvarar värdet av dispositionen. Vidare kan dispositionen, om motprestationen endast täcker en del av dess värde, utgöra gåva i den del som inte täcks.⁴⁹

I praktiken kan det vara svårt att avgöra var gränsen mellan avdragsgill utgift och icke avdragsgill gåva går. Samtidigt som det står klart att en verksamhet kan ha avdragsrätt för utgifter för till exempel reklam, representation och personal, är det inte lika tydligt hur avdragsförbudet förhåller sig till exempelvis utgifter för sponsring eller klimatkompensation.

⁴⁵ Se Lodin m.fl. (2017) s. 110.

⁴⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 51.

⁴⁷ Se Pålsson (2007) s. 68.

⁴⁸ Se RÅ 2000 ref. 31 I; jfr. Pålsson (2007) s. 68; Lodin m.fl. (2017) s. 199.

⁴⁹ Se RÅ 2000 ref. 31 I; jfr. Pålsson (2007) s. 68 ff.

3 Avdrag för sponsring och klimatkompensation

3.1 Inledning

Mot bakgrund av den allmänna regleringen av avdragsrätten för utgifter och avdragsförbudet för gåvor, presenteras i detta kapitel en ingående analys av rättspraxis avseende avdrag för utgifter för sponsring och klimatkompensation. Relevanta synpunkter på resultatet av analyserna framförs under rubrikerna ”Min kommentar”.

Kapitlet syftar till att fastställa och skapa en djupare förståelse för gällande rätt avseende avdragsrätten för kostnaderna i fråga och därmed till att, tillsammans med det föregående kapitlet, besvara uppsatsens första frågeställning: Vad utgör gällande rätt avseende avdrag för utgifter för sponsring och klimatkompensation?

Vidare syftar kapitlet till att lägga en grund för den senare diskussionen om hur domstolens tillvägagångssätt i praxis förhåller sig till aktuella stadganden och uppfattningar om hur domstolen ska gå till väga vid tolkningen och tillämpningen av oklara avdragsregler. Kapitlet berör först avdrag för sponsringsutgifter (avsnitt 3.2–3.6) och därefter avdrag för klimatkompensationsutgifter (avsnitt 3.7–3.9).

3.2 Allmänt om sponsring

3.2.1 Vad är sponsring?

HFD har i praxis beskrivit *sponsring* som när ”ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur”.⁵⁰ Enligt Pahlsson är den allmänna innebörden av sponsring ”en kommersiell aktörs finansiering eller understödande av exempelvis idrottsliga eller kulturella aktiviteter, där åtminstone ett delsyfte är att på sikt åstadkomma gynnsamma effekter på denne aktörs kommersiella verksamhet”.⁵¹ Någon mer specifik definition än så är inte nödvändig för utredningen som följer. Däremot kan det vara intressant att närmare utreda i vilka syften sponsring kan tänkas ges, eftersom sådana syften är av betydelse i gåvobedömningen och därmed relevanta för den skattemässiga behandlingen av avdrag för utgifter.⁵²

⁵⁰ Se RÅ 2000 ref. 31 I; Denna definition har dock kritiserats i t.ex. Bjuvberg (2007) s. 102–103.

⁵¹ Se Pahlsson (2007) s. 15.

⁵² Se t.ex. min kommentar till Procordiamålet nedan.

Ett givet syfte med sponsring är enligt Pålsson att skapa positiva associationer till den givande verksamheten hos kunder och konsumenter och därigenom främja verksamheten.⁵³ Utgifter för sponsring skulle därmed kunna ses som marknadsföringsutgifter för den givande verksamheten. Sådana utgifter anses i allmänhet ha ett tillräckligt starkt samband med verksamheten och är därmed i regel avdragsgilla.⁵⁴ Detta kan motiveras med att marknadsföring syftar till att skapa ökad efterfråga på konsumtion och därmed till att förvärva och bibehålla inkomster.⁵⁵ Lodin m.fl. har på liknande sätt framfört att sponsorn i vissa fall kan antas ha kommersiella skäl bakom utgiften, exempelvis genom en förväntan om att erhålla marknadsföring som motprestation eller för att stärka företagets renommé.⁵⁶ I andra fall skulle man kunna tänka sig att verksamheten företar dispositionen enbart i benefikt syfte, det vill säga utan förväntan eller förpliktelse om motprestation från mottagaren, vilket skulle kunna tyda på att sponsringen utgör icke avdragsgill gåva.

3.2.2 Avdrag för sponsringsutgifter regleras främst i praxis

Det finns ingen speciallagstiftning om avdrag för sponsringsutgifter, eftersom riksdagen har avvisat alla motioner med förslag om att införa en sådan.⁵⁷ SkU motiverade i ett betänkande från år 2004 detta med att det är bättre att utgå från SKV:s rekommendationer och avvakta utvecklingen i rättspraxis än att ”försöka utforma detaljerade lagregler om sponsring” och att det ”vare sig är möjligt eller lämpligt att införa en reglering i syfte att precisera avdragsrätten för sponsring”.⁵⁸ SkU framförde i samma betänkande att de allmänna regleringarna ”får sägas vara såväl ändamålsenliga som neutrala i fråga om sponsring”. Vidare ansåg SkU att varken aktuell lagreglering eller praxis hindrar att rättsutvecklingen ”går mot en större öppenhet i fråga om motprestationens karaktär” samt att imageskapande sponsring därigenom ska kunna beaktas i högre grad i rättstillämpningen utan att avdragsförbudet för gåvor försvagas.⁵⁹

Utgifter för sponsring ska därför prövas mot den allmänna avdragsregeln i 16 kap. 1 § IL och avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § andra stycket IL. Dessa bestämmelser, men även dess förarbeten⁶⁰, ger emellertid föga vägledning för hur utgifter för sponsring ska behandlas skatterättsligt.

⁵³ Se Pålsson (2007) s. 15.

⁵⁴ Se Lodin m.fl. (2017) s. 308.

⁵⁵ Se Pålsson (2007) s. 14.

⁵⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 110 och 310.

⁵⁷ Se t.ex. SkU 1982/83:35 s. 14, SkU 1984/85:2 s. 13, bet. 2004/05:SkU6 och SkU 2006/07:11; jfr. Pålsson (2007) s. 12.

⁵⁸ Se bet. 2004/05:SkU6, i vilket utskottet behandlar regeringens skrivelse 2003/04:175, s. 1 och s. 5; jfr. skr. 2003/04:175.

⁵⁹ Se bet. 2004/05:SkU6 s. 7.

⁶⁰ Jfr. t.ex. prop. 1999/2000:2 s. 104.

Däremot har HFD behandlat frågan mer ingående i ett antal rättsfall, vilka utreds nedan.⁶¹

3.2.3 Regleringen av sponsring är även relevant för klimatkompensation

En utredning av praxis avseende sponsringsutgifter är även nödvändig för att senare kunna utreda gällande rätt avseende avdrag för klimatkompensationsutgifter. HFD har nämligen uttryckt att den praxis som behandlar skattemässiga avdrag för sponsringsutgifter även gäller för utgifter för klimatkompensation. Detta framgår av såväl Saltå Kvarn- som Arlamålet, vilka båda avser utgifter för klimatkompensation och utreds nedan.⁶²

Detta har kritiserats av bland andra Cejie, som menar att sponsring i regel används som marknadsföring, vilket inte är lika självklart för klimatkompensation. Enligt henne ligger det därför närmare till hands att lägga fokus på om utgifter för klimatkompensation utgör avdragsgilla kostnader i stället för om sponsring ägt rum.⁶³ Men i och med HFD:s tillämpning av sponsringsmålen i klimatkompensationsmålen, får det anses utgöra gällande rätt att regleringen av avdrag för sponsringsutgifter även gäller för avdrag för klimatkompensationsutgifter. Därför utelämnas mer ingående diskussion om denna fråga.

3.3 PLM-målet (RÅ 1976 ref. 127 I)

3.3.1 Bakgrund

I detta mål deklarerade Plåtmanufaktur AB (PLM) avdrag under tre taxeringsår för kostnader för bidrag till två kampanjer mot nedskräpning vid namn ”Håll Sundet Rent” och ”Håll Skåne Rent”. Därtill gjorde bolaget avdrag under ett år för bidrag till en utredning om nedskräpnings skadeverkningar på djur och människor av Sveriges Industriförbund.

Den dåvarande taxeringsnämnden godtog först avdragen men efter skatterevision yrkade allmänna ombudet hos mellankommunala prövningnämnden att nämnden skulle underkänna avdragen och höja bolagets intäkter för de ifrågavarande åren samt att bolaget skulle eftertaxeras för dessa år. Allmänna ombudet anförde som skäl att utgifterna inte kunde anses utgöra kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande.

⁶¹ Delar av denna praxis har vidare resulterat i SKV:s ställningstagande, dnr 130 702489-04/113 och SKV:s skrivelse, dnr 131 476491-09/111, vilka också berörs nedan.

⁶² Se avsnitt 3.3 nedan för en utförlig genomgång av HFD 2014 ref. 62 och HFD 2018 ref. 55.

⁶³ Se Cejie (2014) s. 949–950.

PLM anförde i sin tur att utgifterna måste ses som avdragsgilla kostnader eftersom de var utgifter för att ”få fram ett objektivet underlag för bedömning av de problem och möjligheter som var förknippade med bolagets produkter” och ”för de aktiviteter som verksamt bidrog till att produkterna även efter huvudanvändningen hanteras på rätt sätt”. Vidare anförde bolaget att nedskräpningen av kusterna till viss del orsakades av att engångsprodukter, tillverkade av PLM, hade kastats från fartyg och båtar och sedan flutit iland. Mellankommunala prövningsnämnden biföll allmänna ombudets yrkanden och eftertaxerade därför bolaget, som i sin tur överklagade till Kammarrätten i Stockholm.

Kammarrätten vidhöll mellankommunala prövningsnämndens beslut och anförde i huvudsak följande som skäl: Fastän kampanjen ”Håll Skåne Rent” och de erfarenheter den skapade för bolaget ”kan ha varit av viss betydelse för bolagets verksamhet”, kan de ifrågavarande bidragen ”med hänsyn till dennas allmänna uppläggning och syfte ej – såvitt visats – anses ha sådant *direkt samband* med bolagets verksamhet” att de utgör för verksamheten avdragsgilla kostnader. Kammarrätten ansåg likaså att bidraget till utredningen av Sveriges Industriförbund, på grundval av de i målet inlämnade handlingarna, saknade ett sådant *direkt samband* som krävdes för att utgifter skulle vara avdragsgilla. Av dessa skäl lämnade rätten överklagandet utan bifall.

Det kan tilläggas att en lagman lämnade skiljaktig mening som i huvudsak förklarade att bidragen ”måste anses utgöra marknadsföringskostnader”, att allmänna ombudets påstående om att städinsatsen troligen inte skulle påverka verksamhetens resultat inte var bevisat, att myndigheter och domstolar inte ska pröva värdet av marknadsföringskostnader och att det inte borde läggas vikt vid att bidragen kan vara till fördel för andra än bolaget. PLM överklagade kammarrättens dom till RR, vilken lämnade prövningstillstånd och tog upp frågan till prövning.

3.3.2 Domslut och domskäl i RR

RR ändrade kammarrättens dom i vissa delar. Som skäl anförde rätten följande: Avdragsrätt föreligger för driftskostnader enligt (då gällande) 29 § första momentet KL. PLM tillverkar och marknadsför plåt-, glas- och plastförpackningar som i huvudsak är av engångstyp. Bolaget är den enda tillverkaren av engångsglas och ölburkar i Sverige. Under den senare delen av 1960-talet pågick en ”livlig opinionsbildning” som avsåg just dessa engångsförpackningar och deras miljöpåverkan. Denna opinionsbildning ”kunde antas få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Således är PLM:s utgifter för uppställningskampanjerna ”att se som ett led i bolagets förvärvsverksamhet” och därmed också avdragsgilla driftskostnader. Däremot föreligger inte avdragsrätt för bidraget till utredningen av Sveriges Industriförbund, eftersom den utgör ett projekt ”av

allmän natur *utan direkt samband med bolagets förvärvsverksamhet*” och är därmed inte en avdragsgill driftskostnad.

3.3.3 Min kommentar

Sammanfattat medgavs PLM avdrag för utgifterna för bidragen till de två kampanjerna mot nedskräpning men inte för utgiften för bidraget till utredningen om vilka skadeverkningar på djur och människor som följer av nedskräpning. Det främsta skälet till detta var att de två kampanjerna enligt RR syftade till att motverka *risken för påtagliga återverkningar på avsättningen* av produkterna. Denna risk kunde enligt domstolen antas följa av den *livliga opinionsbildning* som hade spridits i samhället om produkternas negativa miljöpåverkan. Vidare verkar det också ha haft betydelse att bolaget var ensamtillverkare av vissa av produkterna.

Av dessa domskäl framgår att RR tog hänsyn till en uppfattning om förekomsten av en ”livlig opinionsbildning” och att denna uppfattning fick avgörande betydelse för utgången i målet. Det framgår dock inte av referatet vad rätten grundade uppfattningen på. Exempelvis framgår inte att någon av parterna nämnde något om en sådan opinionsbildning. Det enda PLM framförde om syftet med bidragen var att de bidrog till en korrekt hantering av produkterna även efter huvudanvändningen och att framtida ”ett objektiva underlag för bedömning av de problem och möjligheter [...] som var förknippade med bolagets produkter”. Därtill framförde PLM att nedskräpningen av kusterna, i vilken PLM:s produkter ingick, till viss del orsakades genom att avfall kastades från båtar och fartyg. Därmed kan domskälen tolkas som att uppfattningen om opinionsbildningen var ett uttryck för justitierådets subjektiva uppfattningar och erfarenheter. Samtidigt kan grunden för uppfattningen om opinionsbildningen ha utelämnats ur domskälen, varför slutsatser ska dras med försiktighet.

Även om det inte står helt klart vad RR grundade uppfattningen om opinionsbildningen på kan konstateras att justitieråden måste ha funnit det sannolikt att kunder i någon större omfattning, på grund av nedskräpningen, skulle bli mer negativt inställda till PLM:s produkter och att detta i sin tur skulle kunna förväntas resultera i en lägre avsättning på produkterna. Därmed verkar rätten ha betraktat det som rimligt att kunder kunde antas *bry sig* om nedskräpningen av kusterna och således beaktat någon form av intresse för miljöfrågor.

Detta innebär inte nödvändigtvis att rätten grundade avdragsrätten på exempelvis ett moraliskt ansvar att bevara miljön eller att rätten gjorde en mildare bedömning till PLM:s fördel, enbart för att PLM:s bidrag gavs till miljöfrämjande åtgärder. Likväl är det kanske mer sannolikt att justitieråden beaktar intressen för miljöfrågor om de själva har sådana intressen än om de inte har det. Därmed kan det åtminstone inte uteslutas att RR inte gjorde en mildare bedömning till PLM:s fördel, till följd av justitierådets subjektiva uppfattningar om miljön.

Mer uppenbart är att rätten fokuserade på att bidragen syftade till att motverka risken för att efterfrågan på bolagets produkter och således verksamhetens omsättning skulle minska och att bidragen därför var att se som ”ett led i bolagets förvärvsverksamhet”. Därför verkar det som att RR möjligen tog hänsyn till miljöintressen inom ramen för ett mer företagsekonomiskt synsätt. Det bakomliggande resonemanget verkar ha varit att uppstädning av skräpet kunde förväntas motverka negativa associationer med PLM, vilket i sin tur kunde förväntas undvika negativa ekonomiska effekter för verksamheten.

Domstolen verkar således, liksom bland andra Pålsson och Cejje har framfört, närmast ha betraktat utgifterna som nödvändiga kostnader för att bibehålla inkomster genom att motverka badwill, fastän detta inte uttryckligen framgår av skälen.⁶⁴ Däremot framgår inget om att bidragen faktiskt hade påverkat PLM:s avsättning av produkterna, vilket tyder på att RR inte såg en sådan faktisk påverkan som nödvändig. Dessutom framkommer inget om att rätten prövade om utgifterna kunde utgöra gåvor, vilket framstår som anmärkningsvärt i förhållande till senare praxis. Avdragsförbudet för levnadskostnader (och därmed för gåvor) fanns redan vid KL:s tillkomst, det vill säga långt före PLM-målet, vilket innebär att rätten hade kunnat pröva utgifterna mot avdragsförbudet för gåvor, men inte gjorde det.⁶⁵ Mot bakgrund av detta verkar RR ha gjort en relativt mild eller generös bedömning av PLM:s avdragsrätt. Om detta i så fall berodde på att bidragen avsåg miljöfrämjande åtgärder går inte att avgöra utifrån de kortfattade domskälen.

Det kan också noteras att rätten inte använde begreppet ”*samband*” eller ”*direkt samband*” i den del av skälen som avsåg bidragen till städkampanjerna. I stället förklarade den enbart att utgifterna var ”att se som ett led i bolagets förvärvsverksamhet”. I den del av skälen som avsåg nekandet av avdraget för utredningen om nedskräpnings skadeverkningar på djur och människor i samma mål skev RR i stället uttryckligen att det saknades ett ”*direkt samband* med bolagets förvärvsverksamhet”. Även om detta kan ses som en språklig variation är det anmärkningsvärt att rätten inte uttryckte sig konsekvent, särskilt med tanke på RR:s prejudikatskapande verksamhet och att kammarrätten i sina skäl använde uttrycket ”*direkt samband*” på ett konsekvent sätt. Likväl får det antas att RR ansåg att sambandskravet var uppfyllt, mot bakgrund av RR:s resonemang i domskälen och att PLM ändå medgavs avdrag.

Det ska dock tilläggas att detta mål har hänvisats till i senare rättsfall, vid beskrivningen av att det kan finnas ”så stark anknytning mellan sponsorns och mottagarens verksamheter att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet”.⁶⁶ Detta tyder på att RR och HFD har ansett att det förelåg

⁶⁴ Se Pålsson (2007) s. 49 f.; Cejje (2014) s. 939.

⁶⁵ Se prop. 1999/2000:2 s 107.

⁶⁶ Se RÅ 2000 ref. 31 I, HFD 2014 ref. 62 och HFD 2018 ref. 55.

en sådan tillräckligt stark anknytning i PLM-målet. Som framgår nedan har detta haft betydelse för min tolkning av Arlamålet.

3.4 KF-målet (RÅ 1976 ref. 127 II)

3.4.1 Bakgrund

I samma referats senare del avgjorde RR ett liknande mål, som också avsåg skattemässiga avdrag för sponsringsutgifter. I detta mål var frågan om den ekonomiska föreningen Kooperativa förbundet (KF) hade rätt att göra avdrag för utgifter för bland annat en städinsats vid namn ”Vårstädning 70” och till näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor. Dåvarande taxeringsnämnd medgav först avdragen men allmänna ombudet yrkade därefter att avdragen skulle vägras i mellankommunala skatterätten. Rätten biföll allmänna ombudets yrkanden och KF överklagade rättens beslut till Kammarrätten i Stockholm.

KF anförde som skäl för sin talan att föreningen *ansåg sig ha ett ansvar* för att bidra till kostnaderna för att motverka den nedskräpning och de miljöproblem som *indirekt* följde av föreningens produktion och försäljning av varor. KF ansåg sig ha verkat för att ta detta ansvar genom bland annat ge bidrag till ”Vårstädning 70” och näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor. Vidare anförde KF att industriförbundet hade begärt lagstiftning om rätten till avdrag dels för ”bidrag till miljövårdande åtgärder”, dels för ”kostnader för information och propaganda i syfte att förbättra den yttre miljön” samt att denna lagstiftning retroaktivt skulle omfatta de i målet aktuella bidragen. Kammarrätten ogillade yrkandena och förklarade att utgifterna inte var avdragsgilla. Förbundet överklagade domen till RR som i sin tur meddelade prövningstillstånd och tog upp frågan till prövning.

3.4.2 Domslut och domskäl i RR

RR biföll delar av KF:s talan, dock inte i de delar som avsåg just bidragen till ”Vårstädning 70” och näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor. Som skäl för detta anförde RR mycket kortfattat att det av KF anförda inte kunde anses ”innefatta något sådant *samband* mellan förbundets verksamhet och de ifrågavarande utbetalningarna” och att utgifterna därför inte utgjorde för verksamheten avdragsgilla driftskostnader.

3.4.3 Min kommentar

Sammanfattat fick KF varken göra avdrag för bidragen till städinsatsen eller arbetsgruppen för nedskräpningsfrågor. Skälet till detta var enligt RR att

sambandet mellan utgifterna och verksamheten var för svagt. Rätten gick dock inte närmare in på vad som utgör ett kvalificerat *samband*.

På grund av de fåordiga domskälen förblir det oklart vad som mer specifikt var avgörande för RR:s avslag. I ljuset av PLM-målet kan avslaget för KF möjligen ha berott på att KF inte hade visat att det förelåg en tillräckligt stor risk för minskad omsättning. Det kan därvid ha varit relevant att det inte hade pågått någon ”livlig opinionsbildning” avseende KF:s produkter och att KF – till skillnad från PLM – inte var ensam tillverkare av produkterna som bidrog till nedskräpningen, utan endast använde dem för paketering av sina egenproducerade varor såsom återförsäljare.

En mer uppenbar orsak till avslaget, vilken även Pahlsson har framfört, är att sambandskravet enligt RR inte kunde anses vara uppfyllt enbart till följd av att personer i verksamheten upplevde att de hade ett *moraliskt ansvar* att motverka verksamhetens negativa miljöpåverkan. Det framgår av domskälen att rätten uppmärksammade att KF ansåg sig ha ett sådant ansvar. Rätten förklarade sedan att detta inte innebar att det förelåg ett tillräckligt starkt samband mellan KF:s verksamhet och utgifterna. Därmed kan konstateras att ett självupplevt moraliskt ansvar för att motverka nedskräpning som verksamheten bidrar till indirekt, inte ensamt verkar kunna utgöra tillräcklig grund för att avdragsrätt ska föreligga för utgifter som bidrar till uppstädning och motverkande av nedskräpningen.

Enligt Pahlsson bör sambandskravet i stället anses vara uppfyllt först när utgifterna kan antas ha påverkat – eller enligt min mening åtminstone kan antas ha syftat till att påverka – verksamhetens resultat positivt.⁶⁷ I så fall blir den relevanta frågan hur verksamhetens faktiska och presumtiva kunder ser på verksamhetens ansvar att städa upp, vilken vetskap de har om verksamhetens uppställningsåtgärder och hur detta påverkar eller kan antas påverka verksamhetens resultat.⁶⁸ Detta framstår som rimligt i förhållande till RR:s resonemang i PLM-målet om ”påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter” och delar av den praxis som följer.

Slutligen kan kort nämnas att det inte finns något i detta mål som tyder på att rätten tog särskild hänsyn till att utgifterna avsåg åtgärder som syftade till att förbättra miljön, trots att KF uttryckligen förklarade att bidragen syftade till att motverka miljöproblem. Avslaget i sig tyder snarare på att RR inte gjorde en mildare bedömning av avdragsrätten bara för att bidragen avsåg miljöfrämjande åtgärder. Detta tyder vidare på att RR i det ovan utredda PLM-målet, vilket avgjordes samma dag och av samma justitieråd, grundade PLM:s avdragsrätt på bidragens förmodade positiva ekonomiska effekter för verksamheten och inte på ett moraliskt ansvar att kompensera för den negativa miljöpåverkan verksamheten hade medfört.

⁶⁷ Se Pahlsson (2007) s. 51.

⁶⁸ Jfr. Pahlsson (2007) s. 51.

3.5 Procordiamålet (RÅ 2000 ref. 31 I)

3.5.1 Bakgrund

I detta mål ingick dåvarande Procordia AB, senare Pharmacia AB, (Procordia) och två av dess dotterbolag ett avtal med Kungliga Teatern AB (Operan). Enligt avtalet förpliktade sig bolagen att till Operan ge ett årligt sponsringsbidrag om 9 000 000 kronor, uppdelat på 3 000 000 kronor per bolag.

Operan förpliktade sig samtidigt till en rad skyldigheter. Några exempel var att tillåta Procordia marknadsföra sig såsom sponsor för Operan och anordna mottagningar i Operans lokaler, att ge Procordia tillgång till diverse föreställningar, att arrangera en årlig galakväll på Operan enbart för Procordia och dess gäster, att skapa möjligheter för marknadsföring och representation för Procordia, att utarbeta ett program för marknadsföring samt profilering avseende samarbetet och exponering i operahuset samt på informationsmaterial.

Procordia deklarerade skattemässigt avdrag för sin del av bidraget, vilket skattemyndigheten i Stockholms län senare vägrade. Procordia överklagade myndighetens beslut till Länsrätten i Stockholms län som avslog överklagandet. Procordia överklagade då till Kammarrätten i Stockholm, vilken i stället biföll överklagandet och medgav Procordia avdrag för bidraget.

RSV överklagade kammarrättsdomen hos RR och yrkade därvid att rätten inte skulle medge avdrag för bidragen. Som skäl anförde RSV sammanfattat följande: Bidraget består av delvis icke avdragsgill representation och delvis andra icke avdragsgilla utgifter som saknar proportionerliga motprestationer. Om Procordias goodwill och renommé har förbättrats så är det inte bidraget som sådant, utan snarare den ”omfattande representation som utövats på Operan” som varit orsaken till detta.

Procordia bestred att RR skulle bifalla överklagandet och anförde i huvudsak följande: Sponsring av verksamheter med kulturella ändamål utgör marknadsföringsåtgärder. I detta fall ansåg Procordia att sponsring av Operan var den bästa marknadsföringsåtgärden för bolaget. Det är ostridigt att sponsringsavtalet varit företagsekonomiskt riktigt samt att sponsringskostnaden utgjort driftskostnad i verksamheten. Det är vidare uppenbart att sponsringen har varit affärsmässigt betingad och i sin helhet syftat till att öka bolagets försäljning. Bidraget har bolagsrättsligt inte behandlats som gåva, utan som kostnad i verksamheten. Om bolagets aktieägare och revisorer hade ansett att bidraget utgjorde gåva hade de inte befriat styrelsen från ansvar. Enligt 12 kap. 6 § ABL (1975:1385)⁶⁹ ska nämligen inte styrelsen, utan bolagsstämman, fatta beslut om gåva till

⁶⁹ Upphävd 2006-01-01 genom SFS 2005:552 och ersatt med ABL (2005:551).

allmännyttigt eller därmed jämförligt ändamål. Av dessa skäl saknas grund för att vägra avdrag för kostnaderna.

Procordia fortsatte: En förutsättning för att gåva ska föreligga är att givaren haft gåvoavsikt. Detta följer av den civilrättsliga definitionen av gåva, vilken överensstämmer med den skatterättsliga. Procordia anser att det är uppenbart att sådan avsikt saknats eftersom sponsringen varit såväl företagsekonomiskt motiverad som affärsmässigt betingad. Vidare motsvarar de motprestationer som Procordia mottagit av Operan väl värdet av sponsringskostnaderna, enligt Procordias egna utvärderingar.

Slutligen anförde Procordia att sponsringsbidraget inte utgjorts av ”kostnader för personlig gästfrihet” utan av ”kostnader för att kunna kommunicera ett budskap till den av bolaget identifierade målgruppen”. I de situationer inslag av representation ägt rum, har detta inte varit huvudavsikten, ”utan en bieffekt av sponsorverksamheten i övrigt”. Procordia har även deklarerat denna ”i och för sig ringa representation” enligt gällande regler. RR meddelade prövningstillstånd och tog upp frågan till prövning.

3.5.2 Domslut och domskäl i RR

RR förklarade att Procordia hade rätt att göra skattemässigt avdrag för omkring hälften av sponsorerättningen till Operan. Som skäl anförde rätten följande:

Allmänna rättsregler

Av 20 § KL, i lydelsen som gällde vid taxeringen år 1992, framgår att alla beskattningsårets omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande ska dras av från bruttointäkten.⁷⁰ Samma paragraf anger ett antal utgifter som inte därvid får dras av, även om de uppfyller omkostnadsrekvisiten. Exempel på sådana utgifter är ”den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hörande utgifter”, till exempel gåvor. Av första punkten i anvisningarna till paragrafen framgår flera sådana undantag och att ”utgifter för representation och liknande ändamål” enbart utgör omkostnader om de kan hänföras till personalvård eller har ”omedelbart samband med verksamheten”. Avdrag måste vidare i dessa fall vara skäliga.

Sponsring – en omkostnad i verksamheten?

I regel innebär *sponsring* att ”ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur”. Först måste rätten pröva om utgiften för sponsringen är en ”omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande”. Vid denna prövning ska hänsyn tas till att det för ett aktiebolag ”föreligger en *klar presumtion* för att dess utgifter uppfyller det i 20 § första stycket KL uppställda villkoret för avdragsrätt”. Avdrag kan endast vägras mot bakgrund av denna paragraf

⁷⁰ Jfr. 16 kap. 1 § IL.

undantagsvis när ”det framstår som *uppenbart* att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande”. Ett sådant undantagsfall föreligger inte i denna situation. Därmed kan rätten inte underkänna de yrkade avdragen med hänvisning till att sponsorbidraget inte är en kostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Därför ska rätten i stället utreda om bidraget omfattas av avdragsförbudet mot gåvor och Procordias rätt till avdrag bortfaller på den grunden.

Sponsring – en gåva?

Det saknas en gåvodefinition som gäller ”för alla förhållanden enhetligt”. Alla gåvor borde ändå kännetecknas av att de uppfyller *tre rekvisit*. Dessa är att det skett en *förmögenhetsöverföring*, att denna varit *frivillig* och att givaren haft *gåvoavsikt*. Därmed föreligger gåva inte när mottagaren av dispositionen ”utfört *motprestationer* och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen”.

Sådana *motprestationer* kan utgöras av *direkta tjänster*, till exempel att mottagaren av bidraget bekostar ”exponering av reklam” enligt sponsoravtal. Men de kan också utgöras av tjänster som ”mer indirekt kommer sponsorn till godo”, exempelvis genom att det finns en ”så stark *anknytning* mellan sponsorns och mottagarens verksamheter att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet (se t.ex. RÅ 1976 ref. 127 I)”.

Av detta följer att sponsringsbidrag utgör gåva – och därmed omfattas av avdragsförbudet för gåvor – om ”mottagaren inte tillhandahåller någon *direkt motprestation*” samt bidraget inte ”avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant *samband* med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna”. Domstolen tillade också att utgiften inte förlorar sin gåvokaraktär bara för att sponsringen kan vara kommersiellt motiverad genom att den syftar till att stärka givarens *goodwill*.

Tillämpning på omständigheterna i målet

Det är ostridigt att motprestationerna för Procordias sponsring huvudsakligen har bestått av att Operan låtit Procordia nyttja Operans lokaler, tillhandahållit platser vid Operans föreställningar och framtagit olika typer av reklam. Den del av sponsringsutgiften som utgör kostnad för reklam, lokaler, personal eller representation bör inte omfattas av avdragsförbudet för gåvor. Däremot ska den del av sponsringsutgiften som ”mer allmänt stöder Operans verksamhet” anses utgöra gåva, ”med hänsyn till avsaknaden av anknytning mellan Procordias och Operans verksamheter”. Därför har Procordia rätt att göra avdrag med ett belopp som motsvaras av värdet av Operans motprestationer i form av marknadsföring och tillhandahållande av lokaler. Vidare medges Procordia avdrag för viss representation och vissa personalkostnader.

Skönsmässig uppskattning

Slutligen konstaterade RR att det inte var möjligt att ”med någon större grad av precision” avgöra till vilken del sponsorbidraget kunde anses utgöra avdragsgilla kostnader och icke avdragsgilla utgifter. Därför behövde rätten i stället göra en skönsmässig uppskattning. RR uppskattade därmed de avdragsgilla utgifterna till ”omkring hälften” av det sammanlagda sponsorbidraget.

3.5.3 Min kommentar

3.5.3.1 Sammanfattning av domskälen

Procordia fick sammanfattningsvis rätt att göra avdrag för en del av sponsringsutgiften till Operan. Skälen till detta var huvudsakligen följande: RR presumerade att bidraget var för att förvärva och bibehålla inkomster. RR konstaterade därefter att Operan hade utfört direkta motprestationer till Procordia i form av tillhandahållande av Operans lokaler och marknadsföring för Procordias del. Däremot fann rätten att det inte hade förekommit några indirekta motprestationer, eftersom det saknades en tillräckligt ”stark anknytning” mellan Procordia och Operan.

Därefter konstaterade rätten att enbart den del av sponsorbidraget vars värde motsvarades av de direkta motprestationerna var avdragsgill. Resterande del – bortsett från en mindre del avdragsgill representation och avdragsgilla personalkostnader – utgjorde därmed icke avdragsgill gåva. Eftersom RR hade svårt att avgöra närmare vilka delar av sponsorbidraget som faktiskt var avdragsgilla uppskattade den de avdragsgilla kostnaderna till omkring hälften av det totala bidraget.

3.5.3.2 Bedömningsmodellen

RR var i detta mål, i förhållande till de tidigare målen, tydligare med hur bedömningen av avdragsrätten för sponsringsutgifter ska gå till. Först ska fastställas om avdragsrätt föreligger enligt den allmänna avdragsregeln, vilket det presumeras göra för AB. Därefter ska utredas om motprestationer förekommit eller om utgiften ska anses utgöra gåva och därför omfattas av avdragsförbudet för gåvor. Om gåva föreligger ska utgiften inte dras av även om avdragsrätt föreligger enligt den allmänna avdragsregeln. RR behandlade därmed avdragsförbudet för gåvor som *lex specialis* i förhållande till den allmänna avdragsregeln.

Motprestationer kan utgöras av dels direkta tjänster såsom marknadsföring eller tillhandahållande av lokaler, dels mer indirekta tjänster genom att det till exempel kan finnas en tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna att gåvoförbudet inte är tillämpligt. Det är dock oklart om indirekta tjänster kan utgöras av annat än tillräckligt stark anknytning. Detta beror på att RR först uttryckte att indirekta tjänster *till exempel* kan utgöras av anknytning men strax därefter förklarade att sponsringsutgifter

utgör gåva om det inte förekommer *antingen* direkta motprestationer *eller* tillräckligt stark anknytning.

3.5.3.3 Presumtionen för AB

RR förklarade tydligt att AB:s utgifter presumeras uppfylla rekvisiten i den allmänna avdragsbestämmelsen. Därmed förutsätts att *sambandet* mellan sådana utgifter och det givande bolaget är tillräckligt starkt för att avdrag ska medges. Skälet till presumtionen framgår inte av domen men kan möjligen härledas ur den civilrättsliga utgångspunkten att AB syftar till att maximera vinst och att AB därför i regel endast bör ha utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.⁷¹ Presumtionen kan möjligen också ha varit ett sätt för domstolen att försöka undvika att behöva värdera affärsmässigheten i bolags beslut förutom då det ”framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande”. Det framgår dock inte när så är fallet, annat än att det inte var det i Procordiamålet.

3.5.3.4 Motprestationerna måste ha nyttjats

En intressant fråga är om givaren av ett bidrag faktiskt måste ha nyttjat de motprestationer som mottagaren förpliktat sig till, eller om det är tillräckligt att det finns en skyldighet för motparten att prestera för att motprestationerna ska vara kvalificerade.

I Procordiamålet uttalade RR att avdragsförbudet för gåvor omfattar sponsring om mottagaren ”inte *tillhandahåller*” någon direkt motprestation. Rätten förklarade det också som att avdragsförbudet inte är tillämpligt när mottagaren ”*utfört*” motprestationer. Detta tyder på att mottagaren av bidraget faktiskt måste ha utfört motprestationerna. Även RSV anförde i RR att avdragsbedömningen ska ske ”utifrån innehållet i avtalet [...] och med beaktande av hur samarbetet *faktiskt har utövats*”.

Enligt Procordia hade Operan i avtalet förpliktat sig till att framför allt vidta vissa åtgärder för marknadsföring och representation, låta Procordia anordna mottagningar på Operan, ge Procordia tillträde till föreställningar samt arrangera en galakväll för Procordia med gäster. Av RR:s referat framgår inte att Procordia framförde något om att Operan faktiskt hade uppfyllt dessa skyldigheter.

Däremot uttryckte RR i skälen att det var ”ostridigt att de direkta motprestationerna väsentligen utgjorts av att Operan *ställt* lokaler till Procordias förfogande [...], *upplåtit* hela föreställningar eller platser vid föreställningar [...] samt *tillhandahållit* reklam i olika former”. RR framförde också att ”Procordia har rätt till avdrag för belopp motsvarande värdet av de motprestationer som bolaget *erhållit* genom den marknadsföring som skett genom Operans försorg. Detsamma gäller till den

⁷¹ Jfr. 3 kap. 3 § ABL.

del bidraget kan ses som ersättning för att Procordia får disponera Operans lokaler”. Det är således tydligt att RR enbart beaktade de motprestationer som Operan *faktiskt hade utfört* i praktiken i gåvobedömningen. Även SKV framförde denna tolkning i ett av sina ställningstaganden.⁷² Det kan också tilläggas att målet i övrigt lämnar öppet för vad direkta motprestationer kan utgöras av.

3.5.3.5 Bör enbart utförda motprestationer beaktas?

Skäligheten i detta kan diskuteras i förhållande till att motprestationsbedömningen syftar till att avgöra om givandet av bidraget uppfyller gåvorekvisiten eller inte. Den centrala frågan är då om framför allt *benefik avsikt* och *förmögenhetsöverföring* bör kunna uteslutas enbart för att mottagaren av bidraget har *åtagit sig* att genomföra motprestationer eller om hänsyn enbart bör tas till *faktiskt genomförda* åtaganden?

Vad gäller rekvisitet *förmögenhetsöverföring* borde svaret framför allt bero på om en fordran är värd lika mycket som en redan genomförd prestation. Svaret på detta beror troligtvis på hur stor risken bedöms vara för att prestationen aldrig genomförs eller inte genomförs fullt ut. För rekvisitet *benefik avsikt* är svaret mer oklart. Kanske skulle ett av bidragsmottagaren avtalsreglerat åtagande om att faktiskt utföra motprestationer kunna ses som en objektiv omständighet som tyder på att syftet med givandet av bidraget inte var *benefikt*, eftersom bidraget då gavs med en förväntan om att erhålla motprestationer? Detta kan framstå som rimligt, men hänsyn måste i så fall också tas till hur värdet av sådana förväntade motprestationer står i proportion till värdet av bidraget och omständigheterna i övrigt.

Mot bakgrund av detta hade det varit möjligt – kanske till och med rimligt – att i gåvobedömningen inte enbart ta hänsyn till utförda motprestationer, utan även till ej genomförda men likväl utlovade motprestationer. Samtidigt måste risken för skenavtal beaktas. Om hänsyn skulle tas till även icke utförda motprestationer, hade företag kunnat upprätta avtal i vilka motprestationer utlovades enbart för syns skull för att kringgå kravet på motprestation och därmed undvika avdragsförbudet för gåvor. Sådana konstruktioner hade troligen varit svåra att motbevisa, varför det kan anses vara motiverat att enbart utförda motprestationer ska beaktas.

Likväl kan det tänkas finnas situationer där även icke utförda motprestationer skulle kunna beaktas. Exempelvis kan tänkas en situation där en verksamhet kontinuerligt har givit bidrag till en annan, vilken kontinuerligt har utfört avtalade motprestationer, men där det i något enstaka fall inte utförts någon motprestation än. I så fall skulle *benefik avsikt* kunna anses vara utesluten, fastän utförd motprestation saknas, eftersom historiken skulle kunna anses tyda på att bidragsgivandet inte är *benefikt*. Även om detta kan antag utgöra ett sällsynt undantag, visar det att RR:s ställning i frågan inte är optimal i alla situationer. Att enbart utförda

⁷² Jfr. SKV:s ställningstagande, dnr 130 702489-04/113, punkt 3.3.1.

motprestationer ska beaktas får dock anses utgöra gällande rätt, eftersom det framgår av Procordiamålet att så är fallet.

3.5.3.6 Anknytningsbegreppet

Den närmare innebörden av begreppet *anknytning* är också oklar. Av RR:s förklaring i domskälen framgår att anknytningen först är kvalificerad när den är sådan ”att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet”.

Det framgår dock inte vad en sådan ”ökning” av mottagarens verksamhet innebär. Det är inte helt osannolikt att ökningen för vinstdrivande AB ska utgöras av möjligheter till en positiv påverkan på verksamhetens resultat.⁷³ Mer oklart är vad ökningen ska bestå i för verksamheter, vilka inte huvudsakligen syftar till att generera vinst. Eftersom bidrag för sponsring och klimatkompensation ofta avser just sådana verksamheter, förblir innebörden av en sådan ”ökning” oklar i dessa fall. Det är också oklart hur stor ökningen av verksamheten ska vara för att vara kvalificerad. Uttrycket ”möjliggjord” tyder åtminstone på att det inte måste ha skett en faktisk ökning, utan att det räcker med att bidraget har skapat förutsättningar för en sådan.

I förhållande till *sambandet* i den allmänna avdragsbestämmelsen framstår vidare RR:s beskrivning av *anknytning* som anmärkningsvärd. Varför är den givande verksamhetens rätt till avdrag beroende av att bidraget har varit till nytta för den *mottagande* verksamheten? Detta kan jämföras med sambandet i den allmänna avdragsbestämmelsen som i stället tar sikte på utgiftens nytta för den *givande* verksamheten, vilket framstår som mer logiskt i förhållande till den grundläggande tanken om att verksamheter ska göra skattemässiga avdrag för kostnader som är nödvändiga för dem själva – inte för andra.⁷⁴

Troligen ska RR:s förklaring av anknytningsbegreppet närmast tolkas som att en särskild anknytning mellan verksamheterna kan medföra att den av sponsringen möjliggjorda nyttan för mottagaren av bidraget också kan ha positiva effekter för givaren. Därmed blir RR:s förklaring av anknytningsbegreppet något intetsägande och leder det rättsliga resonemanget till en bedömning som framstår som närmast identisk med bedömningen av *sambandet* i den allmänna avdragsbestämmelsen, det vill säga tillbaka till det första steget i bedömningsmodellen.

Av de övriga skälen i Procordiadomen kan utläsas att en sådan anknytning inte förelåg mellan Procordia och Operan samt att rätten i direkt anslutning till förklaringen av anknytningsbegreppet hänvisade till PLM-målet. Detta tyder på att rätten i Procordiamålet tolkade det som att det förelåg en sådan anknytning mellan PLM och de två renhållningskampanjerna, vilket är anmärkningsvärt eftersom rätten i det målet verkar ha medgett avdrag för att

⁷³ Jfr. 3 kap. 3 § ABL.

⁷⁴ Jfr. kapitel två ovan.

bidragen syftade till att motverka risken för en negativ ekonomisk påverkan på PLM:s verksamhet och inte nämnde någonting om någon anknytning eller gåvobedömning. Däremot uttryckte rätten i PLM-målet att det för den del som inte var avdragsgill saknades ett ”direkt *samband* med bolagets förvärvsverksamhet”. Detta tyder på att RR därvid ansåg att ett sådant *samband* likväl förelåg för de avdragsgilla delarna, vilket skulle kunna innebära att det förelåg en sådan *anknytning* som nu diskuteras även i PLM-målet.

Om man dessutom ser till de faktiska omständigheterna i PLM-målet verkar det som, vilket jag nämnde i min kommentar till PLM-målet, att PLM medgavs avdrag eftersom bidraget motverkade risken för badwill. Med tanke på PLM:s unika förhållande till städkampanjerna genom till exempel att PLM:s produkter ingick i nedskräpningen och PLM var ensamtillverkare av produkterna, framstår det inte heller som särskilt märkligt om RR i Procordiamålet ansåg att det fanns en sådan *anknytning* mellan PLM och städkampanjerna. Mot bakgrund av detta kan även domskälen i PLM-målet vara relevanta för uttolkningen av innebörden av anknytningsbegreppet i Procordiamålet. I övrigt framgår inget mer om innebörden av anknytningsbegreppet i Procordiamålet. Därmed bringar RR inte någon större klarhet i frågan i detta mål.

3.5.3.7 Är samband och anknytning samma sak?

En nära relaterad oklarhet är RR:s användning av orden ”samband” och ”anknytning” i gåvobedömningen i domskälen. Först använder RR ordet ”samband” i beskrivningen av indirekta motprestationer. Senare skriver rätten i stället om ”avsaknaden av *anknytning* mellan Procordias och Operans verksamheter” – också avseende indirekta motprestationer. Således verkar RR ha använt dessa två ord synonymt.

Till följd av detta uppkommer frågan om ett sådant ”samband” eller en sådan ”anknytning” i gåvobedömningen i själva verket avser samma ”samband” som det i bedömningen av den allmänna avdragsbestämmelsen?⁷⁵ Om dessa ”samband” i praktiken sammanfaller, verkar det som att domstolen enligt sin egen bedömningsmodell ska bedöma samma sakförhållande två gånger. Då kan det ifrågasättas varför det första sambandet ska presumeras vara uppfyllt (för AB) men inte det andra. Detta motiverar en närmare utredning.

Som tidigare konstaterades förutsätter den allmänna avdragsbestämmelsen att det föreligger ett samband mellan utgiften och inkomsternas förvärvande och bibehållande. Detta skulle också kunna uttryckas som att det ska finnas ett samband mellan utgiften och *den givande verksamheten*. Verksamheter, vilka inte har justerat verksamhetssyftet i bolagsordningen, borde kunna förväntas verka för att förvärva och bibehålla inkomster i syfte att vinstmaximera för sin egen del.⁷⁶ Därmed borde sambandskravet syfta på att

⁷⁵ Jfr. 16 kap. 1 § IL.

⁷⁶ Jfr. 3 kap. 3 § ABL.

utgifter får dras av om de har ett tillräckligt starkt samband med den givande verksamheten, exempelvis genom att utgiften medför positiva effekter för den givande verksamheten.

Möjligen skulle man till och med kunna påstå att detta samband, åtminstone avseende sponsring, avser förhållandet *mellan den bidragsgivande och bidragstagande verksamheten*. I PLM-målet uttryckte RR nämligen att den icke avdragsgilla delen av bidraget avsåg ”ett projekt av allmän natur utan direkt samband med bolagets förvärvsverksamhet”. Därmed lade rätten fokus på sambandet mellan PLM:s verksamhet och *projektet*, snarare än sambandet mellan PLM:s verksamhet och *utgiften*. Som nämnts framgår därtill inte av skälen i PLM-målet att RR gjorde någon gåvobedömning. I stället framgår enbart att RR prövade omständigheterna i målet mot den allmänna avdragsbestämmelsen för driftskostnader, varför ”sambandet” i målet verkar ha avsett sambandet i denna bestämmelse. I Procordiamålet var det också just förhållandet ”*mellan sponsorns och mottagarens verksamheter*” som var av relevans, men då i *anknytningsbedömningen*. Därtill kan konstateras att – oavsett begreppens faktiska innebörd – syftet med båda bedömningarna verkar vara att identifiera om utgiften sannolikt har varit till nytta för den givande verksamheten och således bör vara avdragsgill.

Därför verkar det som att prövningen av sambandet i den allmänna avdragsbestämmelsen och prövningen av sambandet eller anknytningen i bestämmelsen om avdragsförbudet för gåvor, i praktiken kan utgöra två prövningar av samma förhållande eller krav. Därför framstår det som märkligt att domstolen i den ena bedömningen ska presumera att sambandet är uppfyllt men inte i den andra. Eftersom begreppens innebörder i sig är oklara och resonemanget ovan inte otvetydigt bekräftar att bedömningarna faktiskt är identiska, ska inte alltför långtgående slutsatser dras. Likväl kan konstateras att det ovan anförda visar att det finns ännu flera oklarheter i bedömningsmodellen i domskälen.

3.5.3.8 Relevansen av goodwill i gåvobedömningen

En annan intressant oklarhet är vilken betydelse goodwill har i gåvobedömningen. I Procordiamålet framförde RR att sponsring inte ”förlorar sin karaktär av gåva” enbart för att den varit ”ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad”. Strax före detta uttalande framförde rätten att avdragsförbudet för gåvor inte ska tillämpas om mottagaren erhåller någon direkt motprestation eller ersättningen ”avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna”. Av detta kan slutsatsen dras att förekomsten av goodwill, eller ett goodwillsyfte, inte automatiskt innebär att sponsringen inte utgör gåva. Goodwill har därmed inte samma effekt i gåvobedömningen som förekomsten av direkta eller indirekta motprestationer, vilka utesluter att gåva föreligger.

Detta säger inte nödvändigtvis något om att det är uteslutet att sådan goodwill skulle kunna vara relevant för uppfyllandet av motprestationskravet. Inte heller säger det något om att det skulle vara uteslutet att förekomsten av sådan goodwill skulle kunna vara tillräcklig för att gåvoförbudet inte ska vara tillämpligt. Denna tolkning har också framförts av bland andra Bjuvberg, Cejie och Pålsson.⁷⁷ Enligt Pålsson finns det därtill flera exempel i äldre praxis där avdragsrätt har förelegat, enbart på grund av förekomsten av goodwill-liknande effekter. Pålsson nämner bland annat RÅ 1956 fi 1135-37, i vilket den skattskyldige fick göra avdrag för en utgift för litteraturpris när utgivandet av priset enbart verkar ha syftat till att skapa goodwill.⁷⁸ SKV kan därför anses ha varit för kategoriskt i sitt ställningstagande, när det framförde att sponsring alltid är att betrakta som gåva, när den enbart syftar till att ge sponsorn förbättrad image och goodwill.⁷⁹

Det kan också tilläggas att SKV:s ställningstagande har fått kritik i flera avseenden från flera författare.⁸⁰ Möjligen var denna kritik skälet till att SKV senare valde att citera domskälen i Procordiamålet i stället och därmed på ett mer nyanserat sätt förklara att "[ä]ven om en sponsorinsats påverkar sponsorns goodwill positivt tar avdragsförbudet för gåvor [...] i många fall över den allmänna bestämmelsen om avdragsrätt".⁸¹ Vidare har RÅ 1976 ref. 127 I, som nämnts, tolkats som att domstolen medgav PLM avdrag för att PLM genom givandet av bidragen kunde anses ha förhindrat badwill för verksamheten, vilket också tyder på att förekomsten av ökad goodwill eller ett goodwillssyfte skulle kunna vara av relevans i gåvobedömningen.⁸²

3.5.3.9 Kommersiella motiv och benefikt syfte samtidigt?

Av RR:s uttalande om goodwill i Procordiamålet framgår också att förekomsten av förbättrad eller förväntat förbättrad goodwill kan innebära att sponsringen är *kommersiellt motiverad* men att detta ändå inte utesluter att gåvorekvisiten är uppfyllda. Resultatet av detta blir att sponsring, enligt domskälen, kan vara kommersiellt motiverad och samtidigt ha ett benefikt syfte och därmed utgöra gåva.

Detta framstår som anmärkningsvärt, vilket även Pålsson har noterat och förklarat som en brist i teoretisk stringens.⁸³ Tolkningen förutsätter att två motstående syften kan föreligga samtidigt för samma bidrag. Om detta är möjligt eller inte kan knappast juridiska metoder svara på, eftersom det

⁷⁷ Se Bjuvberg (2007) s. 110; Cejie (2014) s. 943; Pålsson (2007) s. 73.

⁷⁸ Se Pålsson (2007) s. 47.

⁷⁹ Se SKV:s ställningstagande, dnr 130 702489-04/113; Bjuvberg (2007) s. 110; Cejie (2014) s. 943; Pålsson (2007) s. 73.

⁸⁰ Se t.ex. Mauritzson (2017) s. 189 (not. 9); Cejie (2014) s. 938 och 943; Bjuvberg (2007) s. 110; Munck-Persson (2006).

⁸¹ Se SKV:s skrivelse, dnr 131 476491-09/111.

⁸² Se Pålsson (2007) s. 49 f.; Cejie (2014) s. 939.

⁸³ Se Pålsson (2019) s. 320.

beror på psykologiska aspekter avseende människors kognition, vilka juridiska metoder inte kan identifiera.⁸⁴

En liknande diskussion har förts avseende att RR i Procordiamålet, genom tågordningen i bedömningsmodellen, visade att gåva enligt 9 kap. 2 § andra stycket IL kan föreligga trots att rekvisiten i 16 kap. 1 § IL är uppfyllda. RR har behandlat detta som en äkta regelkonkurrens och ”löst” denna genom att betrakta förstnämnda bestämmelsen som *lex specialis* i förhållande till den senare. Detta har dock, på motsvarande sätt som ovan, kritiserats från flera författare som menar att en utgift inte kan vara affärsmässigt eller kommersiellt motiverad samtidigt som gåvoavsikt föreligger.⁸⁵

En alternativ lösning hade möjligen kunnat vara att i gåvobedömningen lägga fokus på om det finns för stora *personliga intressen* bakom utgiften eller inte, i stället för att enbart fokusera på förekomsten av motprestationer. Till exempel har Lodin m.fl. framfört att det kanske är mest rimligt att ett bidrag först bör klassificeras som gåva då ”det finns *personliga intressen*” bakom det, särskilt i mindre ägarledda verksamheter.⁸⁶ Även Bjuvberg har framfört att en sådan lösning är mer rimlig. Enligt honom bör avdrag nekas endast då det ”visats att *personliga förhållanden* ligger till grund för ett utbetalat belopp och det kan konstateras att det gåvorekvisiten är uppfyllda”.⁸⁷ Lodin m.fl. tillägger också att det kan vara svårt att avgöra olika bidrags bakomliggande motiv samt vilket värde bidragsmottagarens motprestationer tillför det bidragsgivande företaget.⁸⁸

Denna lösning framstår som mer rimlig i förhållande till den grundläggande tanken att avdrag ska göras för utgifter som är, har varit, eller åtminstone har syftat till att vara till nytta för verksamheten. Lösningen framstår också som rimlig i förhållande till att avdragsförbudet för gåvor syftar till att undvika att avdrag görs för den skattskyldiges personliga levnadskostnader.⁸⁹ På så sätt skulle – i varje fall i teorin – även utgifter som syftar eller har syftat till att öka verksamhetens goodwill eller faktiskt bidragit till ökad goodwill kunna betraktas som avdragsgilla driftskostnader.

3.5.3.10 Sponsringens kulturfrämjande syften

Den kan också nämnas att det inte finns något i domskälen som tydligt tyder på att rätten tog särskild hänsyn till att utgifterna gavs till en verksamhet av just kulturinriktad och eventuellt allmännyttig karaktär. Rätten fokuserade snarare på om det fanns motprestationer som motsvarade utgifterna eller inte. Att RR i den bedömningen kom fram till att det saknades en tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna hade i och för sig kunnat tyda på

⁸⁴ Jfr. Pålsson (2019) s. 321.

⁸⁵ Jfr. Pålsson (2007) s. 59 och 69 ff; Cejje (2014) s. 937–938; Bjuvberg (2007) s. 108 och 111; Tjernberg (2018) s.38.

⁸⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 110.

⁸⁷ Se Bjuvberg (2007) s. 111.

⁸⁸ Se Lodin m.fl. (2017) s. 110.

⁸⁹ Jfr. kapitel två ovan.

att rätten inte tillmätte kulturverksamheten särskilt stor betydelse. Men att dra en sådan slutsats baserat på det sparsamma underlaget hade varit alltför långtgående.

Motsatsvis skulle omständigheten att RR ansåg att biljetterna till Operans föreställningar utgjorde direkta motprestationer kunna tyda på att RR beaktade sponsringens främjande av kulturverksamhetens icke-ekonomiska värden. Men det skulle lika väl kunna tyda på att rätten enbart beaktade biljetternas ekonomiska värde. Annat hade varit om rätten exempelvis hade gjort en mildare bedömning till fördel för Procordia, enbart för att utgifterna hade kulturfrämjande syften, vilket inget i domskälen tyder på.

3.6 Falconmålet (RÅ 2000 ref. 31 II)

3.6.1 Bakgrund

I detta mål hade Falcon AB (Falcon) deklarerat avdrag för sponsring utgifter till två föreningar: Göteborgs ornitologiska Förening (GOF) och Svenska Naturskyddsföreningen (SNF). Så småningom överklagade RSV detta till Länsrätten i Stockholms län och yrkade därvid bland annat att Falcon skulle nekas avdragen och påföras skattetillägg, vilket Falcon bestred. Länsrätten biföll RSV:s talan, varefter Falcon överklagade domen till Kammarrätten i Stockholm. Kammarrätten avslog överklagandet och Falcon fullföljde sin talan i RR

Falcon anförde i korthet följande: Bolaget har sedan år 1896 haft pilgrimsfalken som symbol. År 1987 blev Falcon huvudsponsor i projektet ”Pilgrimsfalk”, vilket syftade till att förhindra utrotning av pilgrimsfalken och bedrevs av SNF och GOF. Året därpå valde parterna att reglera samarbetet i ett avtal. Falcon valde att sponsra projektet i syfte att ”erhålla reklam och PR och att stärka företagets symbol och varumärke”. Enligt avtalet fick Falcon rätt att belysa samarbetet i sin marknadsföring och genom att sätta upp en skylt vid avelsanläggningen. Med hjälp av sponsringen hade Falcon skapat reklambudskapet som kan sammanfattas med ”Falcon stöder Projekt Pilgrimsfalk”.

Falcon kommunicerade detta budskap till konsumenterna genom exempelvis reklamkampanjer i dagligvaruhandeln, under vilka Falcons försäljning ökade. Sponsringen var en ”integrerad del av bolagets reklamsatsning” och reklambudskapet var grundläggande för bolagets reklamkampanjer. Dessutom underlättade sponsringen rekrytering av personal eftersom det framställde Falcon som en attraktiv arbetsgivare genom dess miljöengagemang.

RSV bestred bifall och anförde huvudsakligen följande: Falcon har enbart mottagit motprestationer för sponsringen i form av rätten att visa samarbetet i sin marknadsföring och rätten att bruka annan information om projektet

efter föreningarnas godkännande. Alla andra motprestationer från föreningarna har antingen varit försumbara eller skulle Falcon betala för separat. För de utgifter som Falcon har haft för kampanjer med mera, har Falcon gjort avdrag som omkostnader, vilket aldrig har kritiserats av RSV. Däremot ska ökningen av Falcons försäljning under kampanjerna inte hänföras till sponsringen, utan enbart till bolagets reklamkostnader. RR meddelade prövningstillstånd och tog upp frågan till prövning.

3.6.2 Domslut och domskäl i RR

RR biföll överklagandet från Falcon och anförde följande som skäl. Falcon har gett bidrag till två föreningar som stöttar projekt Pilgrimsfalk. Projektet syftar till att undvika utrotningen av pilgrimsfalken, vilken Falcon har som varumärke och symbol.

Enligt Procordiamålet är avdragsförbudet för gåvor inte tillämpligt då mottagaren av sponsorbidraget utfört motprestationer som motsvarar värdet av sponsorbidraget. Motprestationer kan bestå av såväl direkta tjänster som ”tjänster som mer indirekt kommer sponsorn till godo”. De senare tjänsterna kan till exempel utgöras av att det finns en så *stark anknytning* mellan verksamheterna att ”att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten i sig bör utesluta en tillämpning av förbudet mot avdrag för gåvor”.

RR gjorde sedan bedömningen att det mellan Falcons verksamhet och föreningarnas projekt Pilgrimsfalk förelåg en sådan *stark anknytning* som utgjorde tillräcklig motprestation. Därmed omfattade inte förbudet mot avdrag för gåvor Falcons sponsorbidrag. Rätten ansåg inte heller att det fanns någon annan grund på vilken avdragen kunde vägras och att Falcons överklagan därför skulle bifallas.

3.6.3 Min kommentar

Sammanfattat fick Falcon rätt att göra avdrag för sponsorbidragen till de två föreningarna som stöttade projekt Pilgrimsfalk, vilket syftade till att bevara pilgrimsfalken. Det avgörande för avdragsrätten var att avdragsförbudet för gåvor inte var tillämpligt, eftersom RR fann att det förelåg en sådan *stark anknytning* mellan Falcon och projektet som innebar att tillräcklig motprestation förelåg.

Till skillnad från i Procordiamålet nämnde domstolen i detta mål inget om presumtionen för AB eller den allmänna avdragsregleringen i övrigt. Men eftersom målen avgjordes samma dag, av samma justitieråd och utgavs i samma referat samt eftersom rätten i Falconmålet hänvisade till Procordiadomen, kan det med fog antas att rätten ansåg att Falcons bidrag – precis som Procordias – presumerades uppfylla rekvisiten i den allmänna avdragsbestämmelsen.

Vilka omständigheter som fick rätten att anse att det förelåg en tillräckligt stark anknytning är dock oklart. De enda möjliga omständigheterna som framgår av de kortfattade domskälen är att Falcon hade pilgrimsfalken som *symbol och varumärke* samt att *projektet syftade till att undvika utrotning av fågeln*. Det blir därför svårt att med någon större exakthet avgöra hur rätten menade att dessa omständigheter, ensamma eller tillsammans med andra, kunde anses utgöra tillräckligt stark anknytning i sammanhanget.

Ett möjligt synsätt är att rätten grundade anknytningen på att Falcons sponsring syftade till att undvika risken för negativa ekonomiska konsekvenser för Falcons verksamhet.⁹⁰ Anknytningen skulle då kunna förklaras med att en utrotning, eller kanske till och med enbart en ökad risk för utrotning, av pilgrimsfalken skulle kunna förväntas minska efterfrågan på Falcons produkter. Detta skulle kunna antas ske genom att kunder skulle bli mer medvetna om utrotningsproblemet, skapa negativa associationer med Falcons symbol och varumärke och därmed bli mindre villiga att köpa Falcons produkter.

Detta synsätt kan liknas vid hur rätten resonerade kring avdragsrätten för PLM i RÅ 1976 ref. 127 I. I det målet förelåg emellertid enligt RR en ”livlig opinionsbildning” hos allmänheten avseende just de produkter som PLM tillverkade och marknadsförde. I Falconmålet framgår varken av domskälen eller parternas talan att någon sådan opinionsbildning förelåg. I stället verkar det som att Falcon närmast strävade efter att undvika risken för att en sådan opinionsbildning skulle uppkomma. Detta får vidare stöd av att Falcon i *länsrätten* framförde att syftet med bidragen var att undvika pilgrimsfalkens utrotning och på så sätt också undvika *en totalförlust av värdet av Falcons varumärke*.

Det är värt att understryka att rätten i PLM-målet inte uttryckligen resonerade kring just avdragsförbudet för gåvor, utan enbart nämnde den allmänna avdragsrätten och konstaterade att utgifterna utgjorde avdragsgilla driftskostnader. Men i *Procordiamålets* domskäl, till vilka Falconmålets domskäl hänvisar, framgår som nämnts att RR hänvisade till PLM-målet, efter beskrivningen av anknytningskravet. Detta tyder på att RR i såväl Procordia- som Falconmålet ansåg att det i PLM-målet förelåg en sådan anknytning. Att det i PLM-målet inte framgår att RR resonerade kring just avdragsförbudet för gåvor, utgör därmed inte ett hinder för det ovan framförda synsättet.

Med detta synsätt framstår det vidare som logiskt att rätten också måste ha funnit det sannolikt⁹¹ att det faktiskt förelåg en risk, eller åtminstone inte funnit det orimligt att tro att det förelåg en risk, för att pilgrimsfalken skulle utrotas samt att detta skulle kunna påverka avsetningen på Falcons produkter negativt. Därvid måste justitieråden också ha funnit det sannolikt att kunder kunde förväntas bry sig om pilgrimsfalkens utrotning till en sådan

⁹⁰ Jfr. RÅ 1976 ref. 127 I.

⁹¹ Jfr. prop. 2002/03:106 s. 118–119 avseende beviskravet för avdrag för kostnader.

grad att det skulle påverka efterfrågan på Falcons produkter, även om något sådant inte framgår uttryckligen av domskälen. Av Falcons anförande i RR framgår i varje fall att bolagets försäljning hade ökat under reklamkampanjerna, i vilka budskapet om stöttandet av bevarandet av pilgrimsfalken hade varit en ”integrerad del” och fundamental förutsättning, vilket objektivt skulle kunna tyda på att kunder faktiskt brydde sig. Därmed verkar justitierådens uppfattningar om kunders sannolika intressen av ett bevarande av pilgrimsfalken och om realiteten av – eller skäligheten i att förutsätta – risken för utrotningen, ha fått avgörande betydelse för utgången i målet.

Detta innebär, liksom i PLM-målet, inte nödvändigtvis att justitieråden själva hade personliga intressen av att undvika en utrotning av pilgrimsfalken. Samtidigt framstår det som mer troligt att de hade kommit fram till att anknytning förelåg om de själva också hade sådana intressen än om de inte hade det, även om det inte finns några omständigheter i domskälen som tydligt tyder på att så var fallet. Det kan därför varken konstateras eller uteslutas att RR gjorde en mildare bedömning av omständigheterna i målet för, eller på något annat sätt tog särskild hänsyn till, att Falcons bidrag avsåg djur- eller miljöskyddande åtgärder.

3.7 Allmänt om klimatkompensation

I strävan efter att finna hållbara lösningar på klimatfrågan har Sveriges riksdag antagit flertalet såväl nationella som internationella klimatmål.⁹² Målen återfinns framför allt i FN:s Agenda 2030⁹³, FN:s klimatkonvention⁹⁴, Parisavtalet⁹⁵, Kyotoprotokollet⁹⁶ med tillägg⁹⁷ samt EU:s egna klimatmål.⁹⁸ På nationell nivå har riksdagen infört *det klimatpolitiska ramverket* som bland annat stadgar att regeringen ska verka för att efterleva de av riksdagen antagna klimatmålen i till exempel Parisavtalet.⁹⁹

Samtliga mål syftar till att minska utsläppen av växthusgaser och deras effekter på klimatet. Exempelvis är ett mål att Sverige inte ska ha något positivt nettoutsläpp av växthusgaser år 2045.¹⁰⁰ Detta kan uppnås genom att den totala mängden utsläpp av växthusgaser i Sverige minskar och genom att utsläppen kompenseras för. Sådan kompensation kan till exempel ske genom att svenska företag bekostar trädplantering som resulterar i att naturens upptagning av koldioxid ökar eller genom att svenska företag

⁹² Se hemsidan för Sveriges miljömål, Så fungerar arbetet med Sveriges miljömål.

⁹³ Se regeringen, Agenda 2030 för hållbar utveckling, bl.a. mål 13.

⁹⁴ Se rskr. 1992/93:361; SÖ 1993:13 bl.a. artikel 2 och 4.2.

⁹⁵ Se rskr. 2016/17:9; bet. 2016/17:MJU6 bl.a. s. 4.

⁹⁶ Se rskr. 2001/02:163; SÖ 2002:41 bl.a. artikel 3.

⁹⁷ Se rskr. 2014/15:202; bet. 2014/15:MJU13 bl.a. s. 9.

⁹⁸ Se hemsidan för Europeiska kommissionen, Climate strategies and targets.

⁹⁹ Se rskr. 2016/17:320; bet. 2016/17:MJU24, s. 14 ff.

¹⁰⁰ Se bet. 2016/17:MJU24, s. 1.

köper upp och makulerar andra företags utsläppsrätter och därmed minskar den totala mängden utsläpp världen över.¹⁰¹ Denna strategi, att en part betalar en annan för att *klimatkompensera* för sina utsläpp, har sitt ursprung i bland annat Kyotoprotokollet och har i flera sammanhang ansetts vara ett viktigt medel för att uppnå klimatmålen, vid sidan av utsläppsminskningar.¹⁰²

Näringsverksamhetens ägare och ledare kan ha olika intressen av att klimatkompensera. Till exempel kan de vilja klimatkompensera för att de av personliga skäl vill bidra till ett bättre klimat. De kan också tänkas vilja klimatkompensera för att främja verksamheten genom att visa för kunder och andra intressenter att verksamheten tar ett aktivt ansvar för klimatet. Förekomsten av verksamhetens incitament för att ta ett sådant ansvar kan förklaras med begreppet CSR.

Detta begrepp ger uttryck för tanken att verksamheter har ett socialt ansvar för den påverkan de har på omvärlden.¹⁰³ De närmare definitionerna av CSR är många och olika. Exempelvis har diskussioner förts om CSR ska omfatta en skyldighet för verksamheter att följa relevant skattelagstiftning och betala skatt.¹⁰⁴ För denna uppsats vidkommande anses en mer detaljerad beskrivning än den nyss givna knappast vara nödvändig. Däremot kan det vara angeläget att kort utreda varför det finns ett intresse hos verksamheter att göra avdrag för utgifter för klimatkompensation i beskattningen och därmed tydliggöra den skatterättsliga regleringens tänkbara konsekvenser för verksamhetens incitament att klimatkompensera.

Juridiska personers skatt beräknas på den beskattningsbara inkomsten vilken i sin tur grundas på det skattemässiga resultatet.¹⁰⁵ Detta resultat beräknas för näringsverksamheter genom att verksamhetens intäkter minskas med dess kostnader.¹⁰⁶ Om intäkterna överstiger kostnaderna föreligger ett överskott och det är detta överskott som ligger till grund för beräkningen av den beskattningsbara inkomsten, i enlighet med skatteförmågeprincipen.¹⁰⁷ Ju större skatterättsliga kostnadsavdrag en verksamhet medges, desto lägre blir dess skattemässiga resultat och dess slutliga skatt.

Av detta följer att vinstdrivande verksamheter har incitament att göra så stora skattemässiga kostnadsavdrag som möjligt. Sådana avdrag skulle till exempel kunna avse utgifter för klimatkompensation. Om sådana avdrag inte medges blir verksamhetens utgifter för klimatkompensation därför större än om avdrag medges. Motsatsvis är det möjligt att se det som att

¹⁰¹ Se hemsidan för Naturskyddsföreningen, Frågor och svar om klimatkompensation.

¹⁰² Se Kyotoprotokollet (1997) t.ex. art. 5 och 12; prop. 2016/17:146 t.ex. s. 32; jfr. hemsidan för Arla, Hållbarhet.

¹⁰³ Se t.ex. Du, Bhattacharya och Sen (2007); Bhattacharya och Sen (2004); Hilling och Ostas (2017); hemsidan för Europeiska kommissionen, Corporate social responsibility & Responsible business conduct.

¹⁰⁴ Se t.ex. Hilling och Ostas (2017).

¹⁰⁵ Se 1 kap. 7 §, 14 kap. 21 § och 65 kap. 10 § IL.

¹⁰⁶ Se 14 kap. 21 § IL.

¹⁰⁷ Se 1 kap. 7 § IL; se mer om denna princip i avsnitt 2.1.

skattemässiga avdrag för klimatkompensationsutgifter gör det billigare för verksamheter att klimatkompensera.

Därmed är det också förståeligt hur den skatterättsliga utformningen av avdragsrätten för sådana utgifter kan påverka verksamheters incitament att klimatkompensera. Om klimatkompensationsåtgärder anses vara eftersträvansvärda, borde avdrag därför medges i högsta möjliga mån. Mot denna bakgrund framstår det vidare som förståeligt att avdragsrätten för klimatkompensation, liksom Persson Österman har framfört, har varit högst aktuell under senare år.¹⁰⁸

3.8 Saltå Kvarnålet (HFD 2014 ref. 62)

3.8.1 Bakgrund

Detta mål föregicks, till skillnad från de övriga målen i denna uppsats, inte av en överklagan av ett avdragsbeslut från SKV, utan av en ansökan hos SRN om förhandsbesked från SKV:s allmänna ombud (allmänna ombudet) efter ett sådant beslut. I ansökan angav allmänna ombudet huvudsakligen följande:

Livsmedelsföretaget Saltå Kvarn AB (Saltå Kvarn) säljer kravmärkta jordbruksprodukter. Samtliga produkter tillverkas vid jordbruk fria från såväl bekämpningsmedel som konstgödsel. Alltsedan år 2003 består sortimentet av både svensk- och utländskproducerade varor. Saltå Kvarn hade år 2011 en total omsättning på ungefär 155 miljoner kronor. Bolaget klimatkompenserar för alla sina transporter ”som ett led i företagets ekologiska profil”.

Kostnaderna för denna klimatkompensation beräknades år 2011 ha uppgått till 150 000 kronor. Ungefär en femtedel av detta belopp stod för kostnader till ett svenskt konsultföretag som hade till uppgift att beräkna och analysera Saltå Kvarns transporters klimatpåverkan. Den övriga delen av beloppet avsåg förvärv av utsläppskrediter i form av Verified Emission Reduction (VER). Dessa syftade till att kompensera för transporterens klimatpåverkan genom plantering av träd i Uganda.

Vidare har Saltå Kvarn beskrivit trädplanteringen enligt följande: Saltå Kvarn köper utsläppskrediter från ”en certifierad organisation” och ett ”frivilligt kontrollerat projekt vid konsultföretaget”. Köpet grundas på de uppgifter om mängden koldioxidutsläpp under året som konsultföretaget tagit fram. Inkomsterna från försäljningen av utsläppskrediterna använder projektet till inköp av träd för plantering. Därefter ingår varje enskild skogsägare och ”en lokalt certifierad organisation” avtal om de närmare detaljerna om trädplanteringen och den framtida skötseln av träden.

¹⁰⁸ Se Persson Österman (2016) s. 390.

Saltå Kvarn gjorde avdrag för utgifterna i sin deklaration år 2012. Året därpå vägrade SKV avdragen, då det fann att utgifterna utgjorde icke avdragsgilla gåvor. Som skäl för detta anförde SKV att ”klimatkompensationen var en utgift för ett allmänt goodwillskapande som inte motsvarades av någon mätbar motprestation och att det inte heller förelåg en tillräckligt stark anknytning mellan bolagets och mottagarens verksamheter”. Allmänna ombudet önskade få klarhet i frågan om utgifterna för klimatkompensationen skatterättsligt skulle klassificeras som ej avdragsgill gåva eller avdragsgill driftskostnad och ansökte därför om förhandsbesked hos SRN.

SRN beviljade i sitt förhandsbesked Saltå Kvarn avdrag för utgifterna för klimatkompensationen och anförde i huvudsak följande som skäl: Av RÅ 2000 ref. 31 I följer att det finns en presumtion för att AB:s utgifter uppfyller rekvisiten i 16 kap. 1 § IL. Det saknas skäl att neka Saltå Kvarn avdragsrätt på denna grund. Därmed måste prövas om avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § IL är tillämpligt. Detta beror på om ”mottagaren utfört motprestationer och om värdet av dessa svarar mot den lämnade ersättningen”. Såväl direkta som indirekta motprestationer godtas enligt praxis. De senare kan utgöras av att ”en tillräckligt stark anknytning mellan en bidragsgivares och mottagares verksamhet” föreligger, vilket resulterar i att avdragsförbudet inte är tillämpligt, jämför RÅ 1976 ref. 127 I, RÅ 2000 ref. 31 II och Pålsson.¹⁰⁹

SRN fortsatte: Allmänheten har på senare tid fått ett ökat intresse för miljöfrågor, vilket ”slagit igenom på bred front inom olika delar i samhället”. Detta avser ”inte minst efterfrågan på ekologiskt producerade livsmedel”. Livsmedelsföretaget Saltå Kvarn har en ”uttalad miljöprofil”, vilket gör det nödvändigt för det att kontrollera samt i vissa fall kompensera för dess potentiella negativa miljöpåverkan. Av dessa omständigheter följer att det föreligger ”en sådan anknytning mellan bolagets verksamhet och de vidtagna klimatkompenserande åtgärderna att utgifterna ifråga inte kan träffas av avdragsförbudet för gåvor”. SRN medgav därför Saltå Kvarn avdrag för klimatkompensationen.

Allmänna ombudet överklagade till HFD och yrkade fastställande av SRN:s förhandsbesked. Även bolaget ansåg att HFD skulle fastställa förhandsbeskedet. HFD tog upp frågan till prövning.

3.8.2 Domslut och domskäl i HFD

HFD ändrade SRN:s förhandsbesked och förklarade att ”avdrag inte ska göras för utgifter för förvärv av s.k. utsläppskrediter”. Däremot fastställde HFD förhandsbeskedet i den del det avsåg ”avdrag för konsultkostnader”. Med andra ord beviljades Saltå Kvarn inte avdrag för klimatkompensationen

¹⁰⁹ SRN hänvisade här till Pålsson (2007) s. 51 f. och 62 f.

i sig, utan enbart för utgifterna till konsultföretaget som beräknade och analyserade vilken klimatpåverkan Saltå Kvarns transporter hade.

HFD anförde huvudsakligen följande som skäl: Saltå Kvarns verksamhet avser ekologiska jordbruksprodukter. Saltå Kvarns utgifter ska prövas mot såväl 16 kap. 1 § som 9 kap. 2 § IL. Avdrag kan medges om det förekommer direkta motprestationer, men också om det finns ”en stark anknytning mellan den egna verksamheten och den verksamhet som stöds” (RÅ 1976 ref. 127 I och II och RÅ 2000 ref. 31 II). Att utgifterna kan resultera i förbättrad goodwill för den givande verksamheten och därigenom kan vara kommersiellt motiverade hindrar inte att avdragsförbudet kan vara tillämpligt (RÅ 2000 ref. 31 I).

Det saknas skäl att inte medge avdragsrätt för utgifterna för konsultföretaget. Däremot ska avdragsrätt inte medges för de övriga utgifterna, det vill säga utgifterna för förvärven av så kallade utsläppskrediter, eftersom Saltå Kvarn inte erhållit någon direkt motprestation och det inte heller har förelegat ”någon egentlig anknytning mellan bolagets verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen” i Uganda. HFD ändrade därför SRN:s förhandsbesked delvis.

3.8.3 Min kommentar

3.8.3.1 Sammanfattning, bedömningsmodellen och presumtionen för AB

Sammanfattat kom HFD fram till att Saltå Kvarn inte hade rätt att göra avdrag för utgifterna för klimatkompensationen. Skälen till detta var huvudsakligen att klimatkompensationsåtgärderna (trädplanteringen) inte utgjorde direkt motprestation och att det inte heller ansågs föreligga någon anknytning mellan verksamheterna.

HFD bekräftade således att tidigare praxis om sponsring fortfarande är aktuell och att den även gäller för utgifter för klimatkompensation. Därför ska sådana utgifter, i enlighet med bedömningsmodellen, prövas mot den allmänna avdragsbestämmelsen och bestämmelsen om avdragsförbud för gåvor, varvid den senare utgör *lex specialis*. Avdrag kan därvid medges även om det inte förekommer direkta motprestationer, om det finns en tillräckligt stark anknytning mellan verksamheterna.

HFD nämnde inget i domskälen om presumtionen för AB som RR tillämpade i Procordiamålet. Men eftersom HFD konstaterade att utgifterna skulle prövas mot 16 kap. 1 § IL och sedan inte kommenterade detta mer i domskälen måste HFD antingen ha ansett att bestämmelsens rekvisit var uppfyllda eller inte ha prövat frågan, eftersom avdragsförbudet hade företräde och var tillämpligt. Det finns åtminstone inget uttryckligt i målet som tyder på att presumtionen inte längre utgör en del av gällande rätt.

3.8.3.2 Svårt att avgöra målets prejudikatvärde

Vid en första anblick kan målet tolkas som att enbart skapande av ”förutsättningar för att, inom ramen för ett privat projekt, plantera träd” inte är tillräckligt för att direkt motprestation ska föreligga. Det kan också tolkas som att tillräckligt stark anknytning inte ska anses föreligga mellan en verksamhet som avser ekologiska produkter i Sverige och ett privat trädplanteringsprojekt i Uganda.

Detta innebär inte nödvändigtvis att klimatkompensation aldrig kan utgöra direkt motprestation eller att tillräckligt stark anknytning aldrig ska anses föreligga mellan verksamheter som betalar för och verksamheter som genomför klimatkompensationsåtgärder. Än mindre innebär det att utgifter för klimatkompensation aldrig får dras av. Som framgår nedan har kritik framförts om att hänsyn måste tas till att HFD:s prövning kan ha varit mycket begränsad av de specifika omständigheterna och processrättsliga förutsättningarna i målet.¹¹⁰ Det är därmed svårt att avgöra vilket prejudikatvärde HFD:s tolkningar i målet har.

3.8.3.3 Jämförelse med annan avfallshantering

Innan kritiken om de processrättsliga förutsättningarna beaktas kan vissa aspekter av domen kommenteras, i syfte att belysa frågan om hur utgifter för klimatkompensation skulle kunna behandlas skatterättsligt. Det kan till exempel ifrågasättas om HFD kan betrakta utsläppskrediter eller klimatkompensation (exempelvis trädplantering) i sig som tillräckliga motprestationer.

Detta skulle kunna jämföras med när en verksamhet betalar för hantering av annat avfall, till exempel sedvanlig sophämtning. Utgifter för sådan avfallshantering är i regel avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet enligt den allmänna avdragsregeln.¹¹¹ Därvid kan hanteringen av soporna anses utgöra motprestation, vilket utesluter en tillämpning av avdragsförbudet för gåvor. Det kan argumenteras för att utgifter för hantering av verksamheters utsläpp av växthusgaser borde vara avdragsgilla på motsvarande sätt.

Ett argument mot detta skulle kunna vara att det finns en omfattande reglering av avfallshanteringen i Sverige och övriga EU genom det så kallade ”avfallspaketet”.¹¹² Genom detta paket av direktiv¹¹³, lagar och förordningar är verksamheter juridiskt skyldiga att hantera sitt avfall på olika sätt. Till exempel finns regler om hantering av förpackningsavfall och

¹¹⁰ Jfr. Persson Österman (2016).

¹¹¹ Jfr. 16 kap. 1 § IL.

¹¹² Se hemsidan för regeringen, Återvinning och återbruk ska öka genom nya regler, Miljödepartementet; Jfr. hemsidan för Naturvårdsverket, Lagar och regler om avfall.

¹¹³ Se Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/98/EG av den 19 november 2008 om avfall och om upphävande av vissa direktiv (avfallsdirektivet).

returpapper¹¹⁴, elektriska och elektroniska produkter samt batterier¹¹⁵ och farligt avfall¹¹⁶. Det finns även ett så kallat producentansvar för vissa särskilda typer av avfall.¹¹⁷

Dessa skyldigheter kan anses motivera att utgifter för sådan avfallshantering ska vara avdragsgilla. Genom att följa regleringarna slipper verksamheter de rättsliga påföljder som skulle kunna aktualiseras om reglerna inte efterlevdes. Möjligen skulle regelefterlevnaden även kunna anses undvika risken för skador på bolagets renommé som annars skulle kunna uppkomma genom medierapporteringar om verksamhetens bristande regelefterlevnad. På så sätt skulle uppfyllandet av skyldigheterna kunna anses utgöra tillräcklig motprestation. Ett argument mot att utgifter för hantering av utsläpp av växthusgaser ska behandlas på motsvarande sätt skulle därför kunna vara att det inte finns någon motsvarande reglerad skyldighet att hantera sådant ”avfall”.

Skälen till att en sådan skyldighet inte redan existerar, trots ovan nämnda klimatmål och strävanden, är inte självklara. Möjligen har hanteringen av sådant avfall inte upplevts vara ett tillräckligt stort problem – kanske eftersom växthusgaser inte är lika konkreta och påtagliga som annat avfall. Alternativt har klimatkompensation kanske inte ansetts vara ett tillräckligt viktigt medel för att uppnå klimatmålen eller införandet av en sådan skyldighet ansetts vara för långtgående eller kostsamt. Oavsett vilket, hade införandet av en sådan lagstadgad skyldighet att hantera utsläppen av växthusgaser kunnat förändra den skatterättsliga behandlingen av utgifter för klimatkompensation.¹¹⁸

3.8.3.4 Jämförelse med tidigare praxis

Men kanske skulle avdrag kunna medges för utgifter för klimatkompensation även utan en sådan lagstadgad skyldighet? Möjligen skulle lagstiftaren till och med, på motsvarande sätt som SkU uttryckte i det tidigare nämnda betänkandet om sponsring, även för klimatkompensation kunna anse att de allmänna lagregleringarna är tillräckliga, att det inte finns något hinder för en rättsutveckling med ”en större öppenhet i fråga om motprestationens karaktär” och att domstolarna därför skulle kunna beakta klimatkompensation i högre grad?¹¹⁹ Kanske ska SkU:s betänkande i själva verket anses omfatta även utgifter för klimatkompensation? Detta framstår inte som orimligt med tanke på likheterna mellan utgifter för sponsring och klimatkompensation samt att sådana utgifter ska behandlas på liknande sätt skatterättsligt.

¹¹⁴ Se 3 kap. 2–4 §§ avfallsförordning (2020:614).

¹¹⁵ Se 4 kap. 1–4 §§ avfallsförordning (2020:614).

¹¹⁶ Se 4 kap. 10–14 §§ avfallsförordning (2020:614).

¹¹⁷ Se t.ex. förordning (2018:1462) om producentansvar för förpackningar och förordning (2014:1075) om producentansvar för elutrustning; jfr MB 15 kap.

¹¹⁸ Det kan tilläggas att till och med motioner avseende klimatkompensation enbart för riksdagsledamöters och tjänstemäns resor har fått avslag av riksdagen, se t.ex. bet. 2018/19:KU22 s. 7–9; prot. 2018/19:93 s. 115–116.

¹¹⁹ Jfr. bet. 2004/05:SkU6 s. 7.

Mot bakgrund av detta verkar det som att HFD i Saltå Kvarnmålet eventuellt hade kunnat anse, i likhet med vad SRN framförde i sitt förhandsbesked samt resonemanget ovan om avdragsrätten för annat avfall, att utgifterna för klimatkompensationen skulle dras av eftersom de motverkade risken för de skador på verksamhetens renommé som annars skulle kunnat uppstå, om det vid mediegranskningar eller på annat sätt framkom att bolaget inte kompenserade för sina långa transporter. Även Cejie har framfört ett sådant argument och – liksom SRN – därvid påpekat att denna risk kan anses vara särskilt reell för ett företag som Saltå Kvarn, eftersom det har en uttalad ekologisk profil.¹²⁰

Som framfördes tidigare i uppsatsen verkar det dessutom ha varit just en sådan typ av risk som lades till grund för PLM:s avdragsrätt i RÅ 1976 ref. 127 I.¹²¹ Den ”livliga opinionsbildningen” avseende nedskräpningen, i vilken PLM:s produkter ingick, kan i Saltå Kvarnmålet anses motsvaras av utbredda uppfattningar om koldioxidutsläpps förödande effekter, förväntningar om att ett bolag med ekologisk profil minimerar och tar ansvar för sin klimatpåverkan samt bolagets långa transporter.

Mot bakgrund av detta framstår det som att HFD hade kunnat anse att det förelåg tillräckligt stark *anknytning* mellan Saltå Kvarn och den klimatkompenserande verksamheten. Som framgår av utredningen av det föregående målet ovan verkar RR i såväl Procordia- som Falconmålet nämligen ha ansett att det förelåg en sådan *anknytning* i PLM-målet, även om det inte framgick uttryckligen av PLM-målets domskäl.

Fallet kan också liknas vid Falcons anknytning till projekt Pilgrimsfalk i RÅ 2000 ref. 31 II. Min tolkning av Falconmålet, vilken framgår ovan, är att *anknytningen* förmodligen grundades på att sponsringen syftade till att undvika risken för en negativ påverkan på avsättningen av Falcons produkter. På liknande sätt hade anknytning möjligtvis kunnat anses föreligga i det förevarande målet genom att Saltå Kvarns utgifter för klimatkompensation hade kunnat anses syfta till att undvika negativa ekonomiska effekter för verksamheten.

En möjlig invändning mot detta är att det inte på något sätt framgår av Saltå Kvarnmålet att klimatkompensationen syftade till att motverka en sådan risk. Exempelvis framgår inget om att Saltå Kvarn kommunicerade miljöengagemanget i sin marknadsföring till sina kunder eller att klimatkompensationen medförde positiva ekonomiska effekter på verksamheten. Detta kan jämföras med Falcon som både framförde att budskapet om sponsringen var en ”integrerad del av bolagets reklamsatsning” och att bolagets försäljning hade ökat under reklamsatsningen.¹²² Möjligen var det avsaknaden av sådana påståenden om och bevis för att utgifterna för klimatkompensationen hade förväntats vara

¹²⁰ Se Cejie (2014) s. 950.

¹²¹ Jfr. Pahlsson (2007) s. 49.

¹²² Se RÅ 2000 ref. 31 II.

eller faktiskt hade varit till nytta för verksamheten som resulterade i det nekade avdraget för Saltå Kvarn.

Men kanske hade HFD, även med sådana påståenden och bevis, ansett att den ovan nämnda risken inte var tillräckligt reell eller relevant för Saltå Kvarn. I PLM-målet avsåg opinionsbildningen och städkampanjerna trots allt PLM:s produkter specifikt och i Falcon-målet hade Falcon den potentiellt utrottningshotade pilgrimsfalken som symbol och varumärke på sina produkter. Saltå Kvarn var i sin tur långt ifrån den enda verksamheten i Sverige år 2011 som medförde en negativ klimatpåverkan genom koldioxidutsläpp och hade kanske därför inte ansetts löpa någon större risk att uppfattas som ansvarigt för eller ens särskilt bidragande till den för tiden aktuella negativa klimatpåverkan.

Därtill hade ett förvärrande av klimatsituationen kanske till och med kunnat resultera i positiva effekter för Saltå Kvarn, eftersom efterfrågan på ekologiska produkter möjligtvis då hade ökat. I varken PLM- eller Falconmålet fanns sådana möjligheter till positiva effekter av nedskräpningen eller utrotningen. Därmed kan Saltå Kvarns utgifter för klimatkompensation anses ha varit mindre nödvändiga eller givande för verksamheten jämfört med PLM och Falcons utgifter för sponsringen.

Likväl måste den ovan nämnda risken, i och med verksamhetens uttalade ekologiska profil, anses ha varit större för Saltå Kvarn jämfört med om bolaget inte hade haft en sådan profil. Profilen kan exempelvis antas ha medfört högre förväntningar om att bolagets produkter var bättre för miljön än produkter från verksamheter utan en sådan profil. Således kan ett sådant bolag också anses löpa större risk för att uppfattas som vilseledande och svekfullt om det skulle porträtteras som ohållbart. Om och i så fall hur HFD resonerade om frågan förblir dock oklart, eftersom den inte redogjorde för detta i domskälen.

3.8.3.5 Avdrag på annan grund?

Det kan också tilläggas att det även i detta mål, liksom i RÅ 2000 ref. 31 I och II, inte framgår tydligt av domen om avdrag kan grundas på annat än direkt motprestation eller tillräckligt stark anknytning eller inte. Enligt min tolkning av HFD:s domskäl och tidigare praxis framstår det åtminstone inte som uteslutet.

Till exempel verkar HFD därmed inte ha varit förhindrad att ta hänsyn till förbättrad goodwill i Saltå Kvarnmålet. Mot bakgrund av min tolkning av RR:s och HFD:s ställningstagande om goodwill samt SkU:s ovan nämnda uttalande om att imageskapande sponsring ska kunna beaktas i högre utsträckning i praxis ”med bibehållen respekt för förbudet mot avdrag för gåvor”, verkar det snarare ha varit fullt möjligt – kanske till och med påkallat.¹²³ Det kan därför ifrågasättas varför HFD inte beaktade faktiskt

¹²³ Se mer om denna tolkning i min kommentar till RÅ 2000 ref. 31 I ovan; bet. 2004/05:SkU6 s. 7.

eller potentiellt ökad goodwill i Saltå Kvarnmålet. Möjligen berodde det på att det inte framkom något om en sådan goodwillökning eller att målet hade en snäv processram inom vilken HFD var tvungen att hålla sig. Det kan därmed anses vara oklart hur HFD:s ställningstagande om goodwill förhåller sig till SkU:s ovan nämnda betänkande.

3.8.3.6 Klimathänsyn och processrättsliga begränsningar

Vidare kan konstateras att det inte finns något i domskälen som tyder på att HFD tog särskild hänsyn till att utgifterna avsåg just klimatfrämjande åtgärder. Snarare tyder utfallet och den ganska strikta bedömningen, eller åtminstone de intetsägande domskälen, på att HFD inte beaktade sådana värden över huvud taget.

Även andra författare har gjort denna tolkning och därvid kritiserat avsaknaden av sådana hänsynstaganden. Exempelvis har såväl Cejie som Nilsson framfört kritik om och synpunkter på att HFD inte beaktade hållbarhetsfrågan utan i stället gjorde en snäv och bokstavstrogen tolkning av gällande rätt.¹²⁴ Enligt Cejie hade ett större hänsynstagande till hållbarhetsfrågan uppfattats som ett mer ”sympatiskt” resultat.¹²⁵

Denna kritik har i sin tur kritiserats av till exempel Persson Österman. Han har framfört att HFD inte hade möjlighet att ta hänsyn till hållbarhetsfrågan, eftersom målet initierades genom en överklagan av ett förhandsbesked och därför hade en betydligt snävare processram än mål initierade i vanlig ordning.¹²⁶ Persson Österman har vidare framfört vissa kritiska aspekter avseende SRN:s och HFD:s tillvägagångssätt bland annat som exempel på detta. En sådan aspekt är att det inte framgår av förhandsbeskedet eller domen om SRN eller HFD bedömde om det förelåg prejudikatskäl eller inte. Enligt Persson Österman får det därför ses som underförstått att instanserna ansåg att sådana skäl förelåg fastän det enligt honom inte är uppenbart att det gjorde det. En annan aspekt är att målets processram verkar ha varit förhållandevis oklar. Exempel på detta är att den ställda frågan kan uppfattas som oklar, att HFD också bedömde avdragsrätten för vissa konsultkostnader fastän det inte ingick i den ställda frågan och att SRN även bedömde en periodiseringsfråga som varken ingick i den ställda frågan eller verkar ha varit av prejudikatintresse. Därtill har han kritiserat att förhandsbesked lämnades fastän det angivna faktaunderlaget var mycket begränsat och att processramen därför även på denna grund var mycket snäv och oklar. Exempelvis framgick av SRN:s förhandsbesked inte mer om Saltå Kvarn än att det ”är ett livsmedelsföretag med en uttalad miljöprofil”.¹²⁷

Persson Österman menar därför att HFD inte hade möjlighet att ta hänsyn till exempelvis risken för media skulle få reda på att Saltå Kvarn inte klimatkompenserade. Vidare har han framfört att Saltå Kvarnmålet

¹²⁴ Se Cejie (2014) s. 951–952; Nilsson (2015) s. 722–723.

¹²⁵ Se Cejie (2014) s. 951–952.

¹²⁶ Se Persson Österman (2016) s. 400–403.

¹²⁷ Se Persson Österman (2016) s. 397–400.

prejudikatvärde därför är mycket begränsat och att målet inte kan jämföras med annan praxis på området. Därför borde kritiken, enligt honom, riktas mot den processuella hanteringen av målet, snarare än den materiella.¹²⁸

3.9 Arlamålet (HFD 2018 ref. 55)

3.9.1 Bakgrund

I detta mål hade Arla Foods AB (Arla), vilket bland annat tillverkar och säljer ekologiska mejerivaror, under år 2013 utgifter för ungefär 5,8 miljoner kronor för klimatkompensation. Utgifterna avsåg certifierad trädplantering i Afrika och inköp och makulering av utsläppskrediter som kompensation för de koldioxidutsläpp som tillverkningen och försäljningen av verksamhetens ekologiska utbud hade orsakat under året. Arla fick dokumentation om att trädplanteringen hade utförts samt rätt att nyttja varumärket ZeroMissions symbol på sina produkter för att visa att produkterna var klimatkompenserade. Bolaget gjorde avdrag för utgifterna i sin inkomstdeklaration, vilket Skatteverket sedan nekade med motiveringen att utgifterna utgjorde icke avdragsgilla gåvor.

Arla överklagade SKV:s beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm, yrkade att avdragen skulle medges och anförde som skäl bland annat att klimatkompensationen hade ”möjliggjort en intäktsökande reklamsatsning” för verksamheten, varför motprestation skulle anses föreligga. Arla framförde också att det hade marknadsfört de ekologiska produkterna i syfte att öka försäljningen och i denna marknadsföring använt budskapet om klimatkompensationen som en ”central komponent”.

SKV ansåg i sin tur att yrkandet skulle avslås och anförde huvudsakligen som skäl att Arla inte hade fått någon motprestation, att användandet av klimatkompensationsbudskapet i marknadsföringen inte kunde anses utgöra motprestation oavsett om syftet var kommersiellt och det hade resulterat i ökade intäkter samt att det inte heller förelåg sådan anknytning som medför rätt till avdrag.

Förvaltningsrätten avslog överklagandet och Arla överklagade till Kammarrätten i Stockholm. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning och avslog överklagandet på nytt. Arla överklagade återigen, vartefter HFD beviljade prövningstillstånd och tog upp frågan till prövning.

3.9.2 Domslut och domskäl i HFD

HFD biföll överklagandet och medgav därmed Arla avdrag för klimatkompensationsutgifterna. Som skäl för avgörandet anförde domstolen huvudsakligen följande:

¹²⁸ Se Persson Österman (2016) s. 400–403.

Utgifterna ska prövas mot såväl 16 kap. 1 § IL som 9 kap. 2 § andra stycket IL. Aktiebolags utgifter ska normalt sett anses uppfylla rekvisiten i 16 kap. 1 § IL. Avdrag kan endast vägras enligt denna regel om det ”framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande” (RÅ 2000 ref. 31 I). Avdragsrätten för Arlas utgifter för klimatkompensation kan inte vägras på denna grund, varför utgifterna är avdragsgilla om de inte omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor i 9 kap. 2 § andra stycket IL.

Gåva föreligger när ”givaren med gåvoavsikt gjort en frivillig förmögenhetsöverföring till mottagaren”. Därför är det inte fråga om gåva när givaren av motparten fått *direkta motprestationer* som värdemässigt motsvarar givarens prestationer. Gåva föreligger inte heller när det finns en ”så stark *anknytning* mellan den egna verksamheten och den verksamhet som stöds” att värdet av givarens prestationer kan anses utgöra indirekta omkostnader i givarens verksamhet (RÅ 1976 ref. I och II samt RÅ 2000 ref. 31 I och II). Att utgifterna kan förbättra givarens goodwill och därigenom vara kommersiellt motiverade, hindrar inte att avdragsförbudet kan vara tillämpligt (RÅ 2000 ref. 31 I).

I HFD 2014 ref. 62 fann domstolen att avdragsrätt inte förelåg eftersom den givande verksamheten varken fick någon direkt motprestation för utgifterna eller hade någon egentlig anknytning till klimatkompensationen. Den givande verksamheten avsåg ekologiska livsmedelsprodukter och klimatkompensationen utgjordes av inköp av utsläppsrätter, vilket skapade förutsättningar för trädplantering i Afrika. I målet framkom inte att givaren på något sätt hade använt klimatkompensationen i sin marknadsföring. Målet bekräftade relevansen av tidigare praxis men ska inte tolkas som att avdrag aldrig får göras för klimatkompensationsutgifter. Det är i stället ”omständigheterna i det enskilda fallet” som är avgörande för om avdragsrätt föreligger eller inte.

Vidare finns vissa verksamheter som orsakar ”en tydlig påverkan på miljön genom t.ex. utsläpp av koldioxid”. Därtill finns numera ”en förhållandevis stor medvetenhet hos breda konsumentgrupper om såväl förekomsten av som riskerna med ökade koldioxidutsläpp”. Därför kan verksamheter med produktion av varor vilka ”medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp” ha ett ”kommersiellt intresse av att vidta åtgärder som syftar till att neutralisera utsläppen” samt att därefter genom produkternas marknadsföring kommunicera dessa åtgärder. Av detta följer att vissa verksamheter kan ha ”företagsekonomiska skäl” för att ge stöd åt ”även globalt inriktade miljövärdande åtgärder” då sådana ”kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst” (jfr. RÅ 1976 ref. 127 I). Detta beror dock på vilken kundgrupp verksamheten riktar sig till samt produkternas karaktär.

Arla har i enlighet med ingått avtal klimatkompenaserat för sina ekologiska mejeriprodukters medförda koldioxidutsläpp och har utgifter för detta.

Mottagarna av ersättningen ansvarar för att klimatkompensationen genomförs genom inköp och makulering av utsläppskrediter som motsvarar produkternas uträknade koldioxidutsläpp och certifierade trädplanteringsprojekt. Arla har framfört att klimatkompensationen utgör ”en central komponent” i marknadsföringen av Arlas ekologiska utbud. Vidare har Arla anfört att verksamhetens försäljning haft en positiv utveckling efter att klimatkompensationen togs med i produkternas marknadsföring.

Till följd av detta finns ”anledning att anta” att Arlas klimatkompensationsutgifter har ”främjat avsättningen av de ekologiska mejeriprodukterna”. Därmed utgör utgifterna inte gåvor, utan ”marknadsföringskostnader” som ska dras av i verksamheten.

3.9.3 Min kommentar

3.9.3.1 Sammanfattning

Sammanfattat kom HFD fram till att Arla hade rätt att göra avdrag för klimatkompensationsutgifterna såsom marknadsföringskostnader. Till skillnad från underinstanserna ansåg HFD att utgifterna inte omfattades av avdragsförbudet för gåvor. Det huvudsakliga skälet till detta var att HFD fann anledning att anta att utgifterna hade ”främjat avsättningen” av de klimatkompenenserade produkterna. Detta grundade HFD framför allt på vad Arla hade framfört om att budskapet om klimatkompensationen hade utgjort en ”central komponent” i marknadsföringen av produkterna och att marknadsföringen hade resulterat i en ökad försäljning efter att budskapet om klimatkompensationen hade inkorporerats i den.

HFD visade således att utgifter för klimatkompensation får dras av under vissa förutsättningar. Det är förhållandevis oklart vilka dessa förutsättningar är. Åtminstone verkar typen av företag, produkt, kundgrupp och klimatkompensationscertifiering vara relevant. Vidare verkar det ha betydelse om klimatkompensationsbudskapet har använts som en central del i bolagets marknadsföring samt om det går att göra sannolikt att försäljningen eller vinsten har påverkats positivt genom klimatkompensationsbudskapet. Dessutom står det klart att klimatkompensationen i sig inte måste ske i nära geografisk anslutning till platsen för utsläppen, eftersom HFD uttryckligen nämnde ”globalt inriktade miljövärdande åtgärder” i sitt resonemang.

Avgörandet fastslog även tidigare praxis giltighet och relevans för avdragsrätten för klimatkompensationsutgifter. Därmed bekräftade HFD bland annat att 9 kap. 2 § andra stycket IL utgör lex specialis i förhållande till 16 kap. 1 § IL, presumtionen för AB, gåvorekvisiten, kravet på direkt motprestation eller anknytning, ställningstagandet avseende goodwill och resonemanget om positiva effekter på verksamhetens försäljning och vinst. Dessutom förtydligade HFD att Saltå Kvarnmålet inte innebär att avdrag aldrig får göras för utgifter för klimatkompensation. För att få en djupare

förståelse för Arlados om innebörd bör de nyss nämna omständigheterna emellertid läsas i ljuset av vad HFD och parterna anförde i övrigt.

3.9.3.2 HFD:s klimatrelaterade antaganden m.m.

Som framgår ovan framträdde bland annat några klimatrelaterade antaganden i domskälen. Exempelvis framförde HFD att vissa verksamheter, genom utsläpp av koldioxid, medför ”en tydlig påverkan på miljön” samt att det idag finns en relativt ”stor medvetenhet hos breda konsumentgrupper” om existensen av och riskerna med ökade utsläpp. Vidare framförde HFD att verksamheter som orsakar ”dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp” därför kan ha ett ”kommersiellt intresse” av att agera för att neutralisera utsläppen och kommunicera detta i sin marknadsföring. Enligt HFD kunde vissa verksamheter därmed ha ”företagsekonomiska skäl” för att stödja även ”globalt inriktade miljövärdande åtgärder”, eftersom sådana ”kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst”. Slutligen nämnde HFD att detta beror på produkternas karaktär samt vilken kundgrupp verksamheten vänder sig till. Utan att övervärdera betydelsen av dessa antaganden och uttalanden, kan det vara intressant att analysera och diskutera dem mer i detalj, i syfte att fördjupa förståelsen för HFD:s bedömning.

3.9.3.3 Verksamheters miljöpåverkan

HFD:s första antagande var att vissa verksamheter medför ”en tydlig påverkan på miljön”. Detta visar att HFD såväl erkände klimatutmaningarnas existens som värderade deras betydelse. Fastän HFD inte lade någon uppenbart positiv eller negativ värdering i formuleringen, valde den att definiera sådan miljöpåverkan som ”tydlig”. HFD hade i stället kunnat använda till exempel orden ”viss” eller ”marginell” eller bara avstå från att inkludera ett värderande och klassificerande ord. Samtidigt ska kanske inte alltför långtgående slutsatser dras enbart på ett ordval. Det bör åtminstone kunna konstateras att rätten, genom formuleringen, inte såg på sådan miljöpåverkan som exempelvis icke-existerande, försumbar eller helt irrelevant, utan erkände den och värderade den som tydlig. När formuleringen läses tillsammans med HFD:s efterföljande formulering i domskälen om att det finns verksamheter som medför ”dokumenterade och *påtagliga* koldioxidutsläpp”, blir det dessutom tydligare att HFD inte bara erkände förekomsten av sådan miljöpåverkan, utan även tillmätte den stor betydelse.

3.9.3.4 Miljömedvetna kunder som bryr sig

HFD:s nästa klimatrelaterade antagande var att det ”finns en förhållandevis stor medvetenhet hos breda konsumentgrupper om såväl förekomsten av som riskerna med ökade koldioxidutsläpp” och att verksamheter därför kan ha ”företagsekonomiska skäl” för att klimatkompensera eftersom det ”kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst”.

Detta resonemang visar att HFD antog att det finns många kunder som är medvetna om aktuella klimatproblem och att det därför kan vara företagsekonomiskt motiverat för verksamheter att klimatkompensera.

Det visar också att HFD verkar ha utgått från att kunder kan förväntas *bry sig* om produkters klimatpåverkan eller ifall produkter är klimatkompenserade eller inte. Detta skulle kunna förklaras genom att kunder upplever att klimatsituationen är ohållbar, att åtgärder som förbättrar situationen måste vidtas och att köp av klimatkompenserade produkter är en sådan åtgärd. Samtidigt är det inte möjligt att med någon större säkerhet avgöra om HFD resonerade på detta vis, eftersom det inte framfördes i domskälen.

Vidare kan konstateras att HFD verkar ha förutsatt att kunder också bryr sig i en sådan omfattning att det kan förväntas *förändra deras köpbeteenden* på ett märkbart sätt. Detta ter sig uppenbart eftersom sådana ”påtagligt positiva effekter” på verksamheters försäljning och vinst som omnämns i domskälen inte kan förväntas uppkomma enbart till följd av att det finns en ”stor medvetenhet” hos kunderna om klimatsituationen. Sådana effekter kan snarare förväntas uppkomma först när kunderna påverkas till en sådan grad att de faktiskt förändrar sina köpbeteenden, exempelvis genom att köpa fler produkter eller betala mer för dem.

3.9.3.5 Företagets produkt och kundgrupp

Vidare klargjorde HFD att dessa antaganden inte gäller för vilka produkter eller kundgrupper som helst, utan att tillämpligheten beror på ”karaktären av företagets produkter och vilken kundgrupp man vänder sig till”. Detta väcker givetvis frågor om vilka produkter och kundgrupper som skulle kunna omfattas och under vilka förutsättningar.

Mot bakgrund av det ovan anförda om HFD:s resonemang om klimatsituationen och att Arla faktiskt medgavs avdrag i målet, hade det kanske inte varit helt otänkbart att exempelvis en stor köttproducent som vänder sig till breda kundgrupper i Sverige också hade kunnat medges avdrag på samma grunder. Men eftersom HFD i skälen inte gav några fler exempel på produkter eller kundgrupper som omfattas, eller förutsättningar som produkter eller kundgrupper måste uppfylla för att omfattas, förblir räckvidden av HFD:s resonemang relativt oklar.

3.9.3.6 Företagets faktiska utsläpp

Av domskälen framgår också, som nämnts, att HFD:s resonemang avser ”företag som producerar varor som medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp”. Den närmare innebörden av dessa krav framgår inte av skälen. Det som framgår är enbart att företaget i målet var ett mejeriföretag som producerade och sålde bland annat ekologiska mejeriprodukter och att

detta företag var kvalificerat enligt HFD. Det bör också noteras att företaget var ett av världens största sett till mängden mjölk som hanteras.¹²⁹

Att HFD ansåg att just ett mejeriföretag producerar produkter som ”medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp” kanske inte framstår som särskilt anmärkningsvärt mot bakgrund av att det i dagens Sverige kanske kan anses vara allmänt känt att kor medför utsläpp av växthusgaser.¹³⁰ Men efter en granskning av Naturvårdsverkets statistik om den svenska industrins totala territoriella utsläpp av växthusgaser, sätts mejeriföretagens utsläpp i ett annat perspektiv. Enligt denna statistik står livsmedelsindustrin för en mycket liten del av utsläppen i förhållande till exempelvis mineral- eller järn- och stålindustrin.¹³¹ Mot bakgrund av detta framstår HFD:s kvalificering av Arla inte som lika självklar och kravet på ”påtagliga utsläpp” som förhållandevis lågt.

Samtidigt bör alltför långtgående slutsatser inte dras enbart på grundval av denna statistik. Det som kan belysas av jämförelsen är att påtagligheten av en verksamhets utsläpp först kan värderas när utsläppen sätts i förhållande till något annat, exempelvis andra företags utsläpp eller de effekter utsläppen har på miljön. Av domskälen framgår inte vad HFD jämförde Arlas produkters utsläpp med, vilket innebär att inga närmare slutsatser om innebörden av dessa krav kan dras baserat på domskälen.

3.9.3.7 Kundernas uppfattningar om utsläpp och klimatkompensation

En intressant och närliggande fråga är om den aktuella avdragsgrunden hade kunnat utsträckas till att gälla även för företag som inte producerar produkter eller tjänster som faktiskt ”medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp”, men som vänder sig till kundgrupper som tror att så är fallet. Det hade exempelvis kunnat argumenteras för att ett företag inte nödvändigtvis måste ha stora utsläpp för att företagets kunders köpbeteenden ska påverkas av företagets marknadsförda klimatkompensation, eftersom det rimligtvis är kundernas uppfattningar om storleken på utsläppen som avgör hur nödvändig kunderna upplever att klimatkompensationen är, oavsett hur väl dessa uppfattningar återspeglar de verkliga utsläppen.

Därför är kundernas uppfattningar om den relativa storleken på utsläppen avgörande för hur effektivt klimatkompensationsbudskapet blir i marknadsföringen. Ju mindre kunderna tror att utsläppen är, desto mindre betydelse borde budskapet ha för dem samt för försäljningen och vice versa. I enlighet med logiken i HFD:s ovan framförda resonemang borde

¹²⁹ Hemsidan för tidskriften Landlantbruk, Mejerierna på världens topp 20-lista.

¹³⁰ Se t.ex. Spolander (2020); hemsidan för Naturskyddsföreningen, Frågor och svar om kött och miljö.

¹³¹ Se hemsidan för Naturvårdsverket, Så mår miljön – Fakta & statistik, Utsläpp av växthusgaser från industrin; Naturvårdsverket (2020).

kundernas uppfattningar om utsläppen därför kanske anses ha större betydelse för avdragsrätten än de faktiska utsläppen.

Likväl kan det av skälen i målet enbart utläsas att det är företag som faktiskt har ”dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp” som kan ha ”företagsekonomiska skäl” för att klimatkompensera. Detta får därmed anses utgöra gällande rätt. Men om HFD i stället hade sett till kundernas uppfattningar om utsläppen, hade det kanske blivit mer förståeligt varför Arla fick göra avdrag, trots dess förhållandevis låga utsläpp enligt statistiken från Naturvårdsverket ovan. Med detta synsätt hade man också kunnat komma fram till att ett företag som faktiskt har ”dokumenterade och påtagliga utsläpp” inte borde få göra avdrag, om inte dess kunder också är av uppfattningen att utsläppen är påtagliga. Detta kanske inte framstår som särskilt fördelaktigt ur miljösynpunkt, men det framstår ändå som logiskt i förhållande till HFD:s resonemang.

Samtidigt är det kanske inte kundernas uppfattningar om påtagligheten av varje enskilt företags, produkts eller tjänsts utsläpp som borde vara av relevans? HFD framförde ju ganska generaliserande att det finns en ”förhållandevis stor medvetenhet hos breda konsumentgrupper om såväl förekomsten av som riskerna med ökade koldioxidutsläpp”, utan att förklara om detta avser utsläpp i allmänhet eller utsläpp för specifika produkter eller tjänster. Möjligtvis borde det därför vara tillräckligt att kunderna förutsätter att i princip alla exempelvis livsmedelsprodukter medför tillräckligt påtagliga utsläpp för att de också ska förutsätta att all klimatkompensation för alla livsmedelsprodukter är betydelsefull. Frågan är i så fall varför HFD i domskälen så tydligt uttryckte att antagandena avsåg ”företag som producerar varor som medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp” och att resonemangets tillämplighet beror på ”karaktären av företagets produkter och vilken kundgrupp man vänder sig till”.

På liknande sätt kan det ifrågasättas vilken betydelse kunders uppfattningar om vikten, nödvändigheten eller effektiviteten av klimatkompensationsåtgärder har för HFD:s resonemang i Arlamålet. Om kunder utgår från att klimatkompensation inte är ett särskilt viktigt eller effektivt verktyg för att förbättra klimatet, kan budskap om klimatkompensation i marknadsföring inte förmodas medföra särskilt stor påverkan på företags omsättning och vinst och vice versa. Därför verkar HFD:s resonemang också vila på en premis om att kunder förutsätter att klimatkompensation är ett relevant och effektivt verktyg för att förbättra klimatet.

Eftersom HFD inte gav mer ingående förklaringar till sina resonemang och antaganden i domskälen, förblir det dock oklart hur HFD hade resonerat mer ingående om dessa frågor. Likväl kan slutsatsen dras att kundernas uppfattningar om utsläppen och klimatkompensationens nödvändighet eller betydelse verkar vara en viktig premis i HFD:s resonemang om avdragsrätten i Arlamålet.

3.9.3.8 Ett företagsekonomiskt perspektiv

Trots de klimatrelaterade antagandena är det också tydligt att HFD utgick från ett företagsekonomiskt perspektiv i sin bedömning. Detta visar sig i att HFD använde begrepp som ”kommersiellt intresse” och ”företagsekonomiska skäl”, men framför allt i att den förklarade att de miljövårdande åtgärderna kunde ”förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst”.¹³²

Detsamma framgår vidare av att HFD fäste vikt vid Arlas påstående om att försäljningen av produkterna hade ”utvecklats positivt efter det att klimatkompensationen blev en del av marknadsföringen”, även om det inte står helt klart vilken betydelse denna omständighet faktiskt hade för utfallet. Det borde kunna antas att påståendet åtminstone i någon mån bidrog till Arlas avdragsrätt, eftersom HFD framförde det i den bakgrund av omständigheter i domskälen som den senare lade till grund för slutsatsen om avdragsrätten. Vidare är det förenligt med HFD:s ovan analyserade resonemang att anta att införandet av ett budskap om klimatkompensation i marknadsföring kan resultera i ökad försäljning och därmed även att betrakta Arlas påstående som relevant för avdragsrätten.

Detta kan också jämföras med några av de tidigare utredda rättsfallen. Exempelvis framförde Falcon – som medgavs avdrag – i RÅ 2000 ref. 31 II att bolaget hade använt sponsringsbudskapet i sin marknadsföring och att detta hade haft en positiv påverkan på försäljningen. Möjligen var det också, som nämndes ovan men även Pahlsson har framfört, bland annat avsaknaden av en sådan påstått ökad försäljning som bidrog till att Saltå Kvarn inte medgavs avdrag i HFD 2014 ref. 62.¹³³ Samtidigt framgick inget om en ökad försäljning i varken RÅ 1976 ref. 127 I eller RÅ 2000 ref. 31 I, i vilka både PLM respektive Procordia medgavs avdrag. Procordia hade i och för sig framfört att det var ”uppenbart att [...] kostnaderna i sin helhet syftat till att öka försäljningen av bolagets produkter”. Mot bakgrund av detta verkar det inte alltid vara avgörande, men åtminstone kunna vara av viss betydelse, för avdragsrätten om parten kan göra en sådan försäljningsökning sannolik.

3.9.3.9 Vad grundades antagandena på?

Det kan också vara intressant att utreda om HFD framförde de ovan analyserade klimatrelaterade antagandena på eget initiativ eller om de först framfördes av någon av parterna i målet. I varken Arlas eller SKV:s yrkanden eller grunder i referatet framgår något om antagandena. I stället förekommer de först i domskälen mellan HFD:s redogörelse för tidigare praxis och dess uppräknade relevanta sakomständigheter avseende Arla och klimatkompensationen.

¹³² Därvid hänvisade HFD till RÅ 1976 ref. 127 (PLM-målet), i vilket RR förde ett mycket liknande resonemang.

¹³³ Jfr. Pahlsson (2019) s. 320.

Information om detta kan visserligen ha utelämnats ur domskälen, men eftersom det rör sig om omständigheter som var högst avgörande för utfallet i målet, borde det möjligen kunna förutsättas att HFD hade förklarat att antagandena framfördes av någondera parten om så var fallet. Dessutom presenterade HFD antagandena närmast som okontroversiella fakta, utan att ange någon källa eller grund för dem. Som framgår av de ovan analyserade rättsfallen – men även Pålsson har framfört – har domstolen ibland varit mycket återhållsam med utförliga domskäl. Därför är en sådan förväntning kanske inte helt rimlig. Samtidigt kan man också se en förändring i detta över tid, i vilken HFD har börjat ge mer utförliga och transparenta domskäl.¹³⁴ Således verkar det som att HFD framförde antagandena på eget initiativ.

Till följd av detta verkar det snarast som att HFD inte fann någon mer trolig förklaring till Arlas påstått ökade försäljning än att den var ett resultat av att kundernas köpbeteenden hade påverkats av klimatkompensationsbudskapet i marknadsföringen, eftersom kunderna brydde sig om produkternas klimatpåverkan, till följd av att de var medvetna om och insåg riskerna med aktuella klimatproblem. Det är möjligt att den påstått ökade försäljningen i själva verket var ett resultat av andra omständigheter, till exempel minskat utbud av substitutvaror eller ökad efterfrågan av andra anledningar. Men eftersom inga sådana alternativa förklaringar framgår av domskälen, verkar den nyss nämnda ha framstått som mest sannolik för HFD.

Därmed verkar de klimatrelaterade antagandena också ha varit ett uttryck för justitierådets subjektiva uppfattningar, vilket i sin tur väcker frågan om ifall och i så fall i vilken omfattning justitieråden kan, får, bör eller ska låta sådana uppfattningar påverka det juridiska beslutsfattandet i rättsprocesser, samt vilka konsekvenser detta kan tänkas ha. Denna fråga, bland andra, diskuteras därför i de nästföljande kapitlen.

Värt att understryka är att det inte med fullständig säkerhet kan avgöras om antagandena faktiskt framfördes av HFD eller om det framfördes av någon av parterna först, eftersom det inte framgår klart av domen. Därför bör slutsatsen om justitierådets subjektiva uppfattningar läsas med viss försiktighet.

Det bör också noteras att det inte på något sätt framgår av domen att HFD ifrågasatte Arlas påståenden, vilket även Bjuvberg och Cejie har noterat.¹³⁵ Snarare verkar det som att HFD kan ha gjort en ganska generös bedömning av dem. Även detta bör beaktas i bedömningen av om HFD tog särskild hänsyn till att bidragen avsåg miljöfrämjande åtgärder eller inte.

¹³⁴ Se Pålsson (2011) s. 114–115.

¹³⁵ Jfr. Bjuvberg och Cejie (2018) s. 528.

4 Stadganden och uppfattningar om HFD:s tillvägagångssätt

4.1 Inledning

Detta kapitel besvarar uppsatsens andra frågeställning: Hur ska HFD gå till väga vid sin tolkning och tillämpning av oklara avdragsregler enligt aktuella stadganden och uppfattningar? Utredningen tar avstamp i en kort redogörelse av grundläggande stadganden om domstolarnas uppgifter och behandlar sedan vissa centrala uppfattningar i rättsvetenskaplig litteratur om HFD:s tolknings- och tillämpningsmetoder mer ingående. Därefter berörs förhandsbeskedsinstitutets särskilda processrättsliga regler i relevanta delar.

4.2 Grundläggande stadganden

Grunden för samtliga domstolarnas uppgifter regleras i RF. I 1 kap. 8 § RF stadgas att domstolarna finns för rättsskipningen. Domstolarnas primära uppgift är därmed att skipa rätt, inte skapa rätt. Av 1 kap. 9 § RF framgår att domstolar i sin verksamhet ska ”beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet”. Detta ger bland annat uttryck för den så kallade *objektivitetsprincipen*.¹³⁶

Principen innebär, enligt förarbetena, att bland annat domstolar ska ”iaktta saklighet och opartiskhet samt handla fritt från godtycke och inte särbehandla någon utan laga stöd”. Mycket mer än så framgår inte av specialmotiveringen i propositionen.¹³⁷ I Lexinos kommentar till lagrummet förklaras principen något mer ingående.

I kommentaren förklarar Hirschfeldt bland annat att principen har ansetts innebära att avgöranden bara ska grundas på ”hänsyn som enligt gällande författningar får beaktas” och således inte på andra intressen än sådana som ska tillgodoseas. Annorlunda uttryckt ska domstolar inte beakta ”ovidkommande omständigheter”, varför till exempel godtycke är förbjudet. I stället ska ”det resultat som nås [...] kunna stödjas på överväganden som är grundade på saklighet och opartiskhet”.

Hirschfeldt förklarar vidare att *objektivitetsprincipen* har sagts fungera på så sätt att den ”tar vid efter *legalitetsprincipen* när fritt skön eller lämplighetsbedömningar ska ske i rättsskipning”. Därmed har *objektivitetsprincipen* ansetts kunna bli aktuell vid förekomsten av

¹³⁶ Se Bull (2017) s. 97.

¹³⁷ Se prop. 1973:90 s. 235.

exempelvis ”faktafel, hänsyn till politiska åsikter och andra ovidkommande hänsyn”.¹³⁸

Legalitetsprincipen eller ”lagbundenhetens princip” har stöd i 1 kap. 1 § tredje stycket RF.¹³⁹ Lagrummet stadgar att ”[d]en offentliga makten utövas under lagarna”. Detta gäller för all offentlig verksamhet och därmed även för domstolarna.¹⁴⁰ Principen utvecklas närmare i 2 kap. 10 § RF, vilken bland annat förklarar att skatt inte får tas ut ”i vidare mån än som följer av föreskrifter” och 8 kap. 2–3 §§ RF, vilka bland annat stadgar att föreskrifter om skatt ska meddelas genom lag.

Utöver detta framgår av 11 kap. 2 § RF att övriga bestämmelser om domstolarnas rättskipningsuppgifter meddelas i lag. Ett exempel på en sådan lag är FPL. Av 30 § FPL framgår att mål ska grundas på handlingarnas innehåll och vad som i övrigt framkommit i målet. Slutligen kan noteras att det av 11 kap. 3 § RF framgår att domstolarna dömer och tillämpar gällande rätt självständigt, utan inflytande av myndigheter eller riksdagen.

4.3 Centrala uppfattningar

4.3.1 Lagtext, förarbeten och praxis

Vid HFD:s tillämpning av gällande skatterätt måste justitieråden tolka innehållet i relevanta rättskällor. Skatterättslig tolkningsmetod skulle, enligt Tjernberg, kunna förklaras som att ”lösa problem inom ramen för rättskälleläran” i hierarkisk ordning bland källmaterial.¹⁴¹ Vid denna problemlösning använder sig rätten av diverse tolkningsmetoder.

Vad gäller tolkning av lagtext har tolkningsmetoder kategoriserats på olika sätt av olika författare. Vissa har skrivit om teleologiska, ändamålsenliga, formalistiska och strikta metoder.¹⁴² Andra har fokuserat på en uppdelning av två huvudsakliga tolkningsmetoder: dels en objektiv metod som enbart fäster vikt vid lagtextens ordalydelse, dels en subjektiv metod som försöker klargöra lagtextens innebörd och syfte med hjälp av förarbetena. I första hand tillämpas den objektiva metoden och endast i andra hand, om ordalydelsen inte är klar, konsulteras förarbetena.¹⁴³ Oavsett hur man väljer att kategorisera och etikettera aktuella lagtolkningsmetoder, kan konstateras att lagtextens ordalydelse är central för lagtolkningen.¹⁴⁴

¹³⁸ Se Hirschfeldt, Regeringsformen, kommentaren till 1 kap. 9 §.

¹³⁹ Se Hirschfeldt, Regeringsformen, kommentaren till 1 kap. 1 §.

¹⁴⁰ Se Hirschfeldt, Regeringsformen, kommentaren till 1 kap. 1 §.

¹⁴¹ Se Tjernberg (2018) s. 19.

¹⁴² Se Tjernberg (2018) s. 22.

¹⁴³ Se Lodin m.fl. (2017) s. 711.

¹⁴⁴ Se Tjernberg (2018) s. 23.

Som nämnts har även förarbeten av tradition stor betydelse som rättskälla vid lagtolkning.¹⁴⁵ Enligt Tjernberg är det förenligt med rättskällehierarkin att se till syftet med reglerna när lagtexten är oklar.¹⁴⁶ Han framför också att förarbetena i sådana situationer bör kunna tillmätas stor betydelse av domstolarna.¹⁴⁷

Påhlsson framhåller att svensk juridik länge dominerades av uttolkning av enbart lag och förarbeten, men att de högsta domstolarna under senare decennier har antagit en alltmer uttalad prejudikatskapande roll.¹⁴⁸ Egentligen finns det ingen formell skyldighet att följa avgöranden från de högsta domstolarna, men i praktiken har avgörandena ändå fått stor betydelse för utformningen av gällande rätt, inte minst på skatterättsens område.¹⁴⁹ Den prejudikatskapande rollen har i litteraturen ansetts grunda sig på ett slags informell prejudikatbundenhet.¹⁵⁰ Enligt Tjernberg föreligger exempelvis en skyldighet för HFD att skapa prejudikat och tydliggöra riktlinjer och metoder för skatterättslig tolkning samt i specifika mål föra en transparent argumentation och helst motivera tydligt de tolkningsmetoder som har använts.¹⁵¹ Vidare har Påhlsson framfört att användningen av praxis som rättskälla är en grundläggande förutsättning för upprätthållandet av rättssäkerheten.¹⁵² Den svenska rättsutvecklingen har således befast de högsta domstolsinstansernas praxis status som rättskälla.¹⁵³

Till följd av detta har rättspraxis också fått stor betydelse för den skatterättsliga lagtolkningen. Om HFD har avgjort hur ett lagrum ska tolkas, har detta avgörande, enligt Lodin m.fl., ”fått ett självständigt värde som rättskälla”. De framför också att HFD:s praxis har ett högre rättskällevärde än förarbeten, SKV:s rekommendationer och doktrin, om denna praxis är tydlig.¹⁵⁴

4.3.2 Legalitetsprincipen och föreskriftskravet m.m.

Att hålla sig nära lagtextens ordalydelse kan anses vara särskilt viktigt på skatterättsens område. Genom beskattning utövar staten offentlig tvångsmakt över enskilda. Sådan maktutövning måste i en rättsstat följa av lag¹⁵⁵ så att det allmänna inte rent godtyckligt ska kunna åsidosätta enskildas rättigheter.¹⁵⁶ Den skatterättsliga *legalitetsprincipen* förklarar detta krav som att beskattning endast får ske med *uttryckligt* stöd i lag. Denna del av

¹⁴⁵ Se Tjernberg (2018) s. 83.

¹⁴⁶ Se Tjernberg (2018) s. 43.

¹⁴⁷ Se Tjernberg (2018) s. 97.

¹⁴⁸ Se Påhlsson (2011) s. 113 ff. och 124.

¹⁴⁹ Se Påhlsson (2011) s. 115 och 124; Tjernberg (2018) s. 55.

¹⁵⁰ Se Tjernberg (2018) s. 57.

¹⁵¹ Se Tjernberg (2018) s. 56–57.

¹⁵² Se Påhlsson (2011) s. 115.

¹⁵³ Se Påhlsson (2018) s. 115; Tjernberg (2018) s. 60 - 61.

¹⁵⁴ Se Lodin m.fl. (2017) s. 720–721.

¹⁵⁵ Jfr. 2 kap. 10 § andra stycket och 8 kap. 2–3 §§ RF.

¹⁵⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 716–717.

legalitetsprincipen benämns även som *föreskriftskravet*. I den rättsvetenskapliga litteraturen har det emellertid rått delade meningar om hur legalitetsprincipen och föreskriftskravet förhåller sig till varandra samt om föreskriftskravet verkligen är kodifierat i svensk lag eller enbart ska ses som en rättstillämpningsnorm. Oavsett vilket verkar HFD ha tillmätt föreskriftskravet stor betydelse i praktiken.¹⁵⁷

Vidare ska domstolarna tolka skatterättsliga lagar utan att beakta vad skattemyndigheter finner skäligt. Däremot måste lagarna inte alltid tolkas snävt, under förutsättning att tolkningarna inte är till de skattskyldigas nackdel.¹⁵⁸ Omvänt uttryckt får lagarna tolkas vitt, så länge det är till de skattskyldigas fördel. Detta kan anses följa direkt av föreskriftskravet eller också förklaras genom den omtalade principen ”in dubio contra fiscum”, vilken inte har haft en lika självklar ställning i HFD:s praxis och den rättsvetenskapliga litteraturen.¹⁵⁹ Mer okontroversiellt är att all skatterättslig tolkningsverksamhet ska eftersträva tolkningar som kan inrymmas i lagtexten.¹⁶⁰

4.3.3 Förutsebarhet, fri lagtolkning samt principer och värderingar

Ett viktigt mål med legalitetsprincipen är att främja *förutsebarhet*.¹⁶¹ Detta innebär att enskilda på förhand ska kunna bedöma vilka rättsliga konsekvenser som följer av deras handlanden. Förutsebarhetskravet är bland annat grunden till införandet av det skatterättsliga förhandsbeskedsinstitutet. Men även domstolarnas tolkningsmetoder måste verka för att de skattemässiga konsekvenserna av de skattskyldigas transaktioner blir så förutsebara som möjligt. Till följd av detta är en mer rättskällebunden tolkningsmetod att föredra framför en friare sådan, eftersom resultatet av den senare är svårare att förutse än resultatet av den tidigare.¹⁶²

Därför kan det, ur rättssäkerhetssynpunkt, vara farligt om domstolarna ägnar sig åt så kallad ”fri lagtolkning”. Detta innebär att domaren vid sin tolkning av lagen tar hänsyn till egenintressen – exempelvis sociala eller ekonomiska konsekvenser – vilka inte var avgörande i lagstiftningsprocessen. Därvid kan domaren anpassa reglerna och omformulera lagstiftarens vilja efter sin personliga åsikt om ekonomiska, sociala och politiska förhållanden. Detta kan enligt Lodin m.fl. vara särskilt riskabelt på skatterättens område där det ofta inte finns något uppenbart ”allmänt rättsmedvetande” utan snarare flera olika motstående intressen och ståndpunkter. ”Fri lagtolkning” blir därmed enkelt godtycklig eftersom den tillåter domaren att utgå från att hans eller

¹⁵⁷ Se Tjernberg (2018) s. 23–26.

¹⁵⁸ Se Lodin m.fl. (2017) s. 717.

¹⁵⁹ Se Tjernberg (2018) s. 30–39.

¹⁶⁰ Se Tjernberg (2018) s. 23.

¹⁶¹ Se Tjernberg (2018) s. 26.

¹⁶² Se Lodin m.fl. (2017) s. 717–718; Dahlman (2010) s. 67 ff.

hennes egen uppfattning återspeglar samhällets bästa, ”det allmänna rättsvetandet” eller vilken annan utgångspunkt som helst.¹⁶³

Enligt Lodin m.fl. överensstämmer inte heller ”fri lagtolkning” med svensk praxistradition, men kan likväl användas som en sista utväg, så länge det inte resulterar i en tolkning som är till den skattskyldiges nackdel. Enligt samma författare har HFD:s lagtolkning ansetts vara förhållandevis formalistisk och restriktiv. Exempelvis har HFD ansetts motvillig att bredda tillämpningsområdet för lagregler och i stället prioriterat rättssäkerhet genom förutsebarhet.¹⁶⁴ Tjernberg har uttryckt det som att svensk skattelagstolkning präglas av ”en tydlig ram baserad på lagtextens lydelse”.¹⁶⁵ Han har också förklarat att domstolen i svåra fall brukar ges ett visst utrymme att tolka rätt, men att tolkningen då måste ske med respekt för kraven på förutsebarhet och likabehandling samt att tolkningsutrymmet enbart tillåter tolkningar som ryms inom lagens ordalydelse.¹⁶⁶

Tjernberg har också givit sin syn på användandet av principer och värderingar som tolkningsverktyg. Han har framfört att sådana hänsyn i regel får genomslag när skatteregler skapas och förstås, men inte när reglerna ska tolkas och tillämpas. I dagsläget kan resonemang av principiell karaktär därför troligen endast accepteras inom ramen för lagtextens lydelse, enligt honom.¹⁶⁷ Samtidigt finns det många oprecisa och oklara skatteregler och det är vid tolkningen av dessa som det skulle kunna tänkas tillåtas att hänsyn tas till andra omständigheter än de etablerade rättskällorna. Om detta råder dock delade meningar i doktrinen.¹⁶⁸ Exempelvis har Tjernberg framhållit att det kanske inte åligger HFD – utan lagstiftaren – att låta ideologiska hänsyn bli avgörande för utformningen av gällande skatterätt.¹⁶⁹ Därtill har såväl Pahlsson som Tjernberg framfört att det är viktigt att värderingar och verklighetsuppfattningar som påverkar det rättsliga beslutsfattandet medvetande- och synliggörs.¹⁷⁰

Ett aktuellt exempel på när HFD uttryckligen drog gränsen för vilka hänsyn domstolen får ta är HFD 2021 ref. 26 från den 10 maj 2021, vilket nämndes kort i uppsatsens inledning.¹⁷¹ Målet initierades genom en ansökan om förhandsbesked från Gaia BioMaterials AB, vilket ville få besked om en plastkasse som bolaget utvecklat omfattades av skatteplikt enligt 1 § lagen (2020:32) om skatt på plastbärkassar eller inte. Enligt bolaget borde så inte vara fallet eftersom kassen var ”avsedd för varaktigt bruk” och därmed undantagen från skatten enligt 2 § samma lag. Bolaget anförde bland annat att kassen var tillverkad av ett nytt, fullt nedbrytbart, material som utgjordes

¹⁶³ Se Lodin m.fl. (2017) s. 715–716.

¹⁶⁴ Se Lodin m.fl. (2017) s. 715–716.

¹⁶⁵ Se Tjernberg (2018) s. 133.

¹⁶⁶ Se Tjernberg (2018) s. 60.

¹⁶⁷ Se Tjernberg (2018) s. 126–127.

¹⁶⁸ Se Tjernberg (2018) s. 128–129.

¹⁶⁹ Se Tjernberg (2018) s. 130; 1 kap. 4 § RF.

¹⁷⁰ Se Pahlsson (1998) s. 546–547; Tjernberg (2018) s. 69.

¹⁷¹ Detta mål ska inte förväxlas med ett liknande mål, HFD 2020 ref. 54 från den 29 oktober 2020, i vilket en annan plastkasse också inte ansågs vara ”avsedd för varaktigt bruk”.

av växtbaserade förnyelsebara råvaror och inte innehöll några mikroplaster.

HFD redogjorde för lagtexten och dess förarbeten, av vilka det bland annat framgick följande: Skatten är avsedd för ”sådana plastkassar av engångskaraktär som typiskt sett tillhandahålls inom detaljhandeln för att kunder ska kunna packa eller bära varor som köpts i affären”. Materialet i kassar som är ”avsedda för varaktigt bruk” består i av starkare material. ”[O]m målen för skatten uppnåts och det i framtiden utvecklas biobaserade plastbärkassar som är fullt nedbrytbara i naturen och som inte har en negativ inverkan på nedskräpningen bör en differentiering av skattesatsen eller en justering av vilka plastbärkassar som är skattepliktiga övervägas”.¹⁷²

HFD framförde därefter att det ”som lagstiftningen är utformad” inte fanns ”utrymme för att väga in miljöaspekten vid prövningen av om rekvisitet avsedd för varaktigt bruk är uppfyllt”.¹⁷³ Därmed valde HFD att hålla sig till lagtextens ordalydelse i stället för att ta hänsyn till lagens syfte och de framförda miljöskälen och klargjorde således att den ansåg att det inte åligger HFD att beakta sådana ”miljöaspekter” när lagtexten är tydlig.

4.3.4 Lagens anda, rättspragmatik och lagpositivism samt prövningar av affärsmässighet

I kontrast till dessa synsätt kan nämnas att andra författare har ansett att inte bara lagens ordalydelse bör följas, utan även dess ”anda” samt att regler inte bör tillämpas i strid med vad gemene man uppfattar som en materiellt riktig beskattning.¹⁷⁴ Skälet till detta är att utfall som skattskyldiga uppfattar som oskäligen eller orättvisa riskerar att skada de skattskyldigas förtroende för rättsväsendet och skatterätten. På liknande sätt har Nilsson framfört att det är problematiskt när SKV fattar beslut som går emot vad allmänheten uppfattar som skäligt, eftersom skattskyldiga riskerar att bli mindre benägna att följa skattelagstiftningens ”anda” om de upplever att SKV inte gör det.¹⁷⁵

På så sätt kan en mer rättspragmatisk strategi vara att föredra framför en strikt lagpositivistisk sådan. Den senare, vilket exempelvis Dahlman har framfört, främjar en högre förutsebarhet genom bokstavstroga tolkningar av entydiga och klara rättsregler. Samtidigt medför den också, som Hilling och Hilling har framfört, en ökad risk för att HFD inte kommer åt avsedda situationer – exempelvis vissa former av aggressiv skatteplanering – vilket skulle kunna resultera i minskade skatteintäkter för staten och ett minskat förtroende för HFD och skatterätten.¹⁷⁶ En mer rättspragmatisk strategi hade kunnat undvika detta genom mer öppet formulerade lagregler, större möjligheter för domstolen att beakta mer än bara lagtextens ordalydelse och att justitieråden på så sätt får ett större inflytande över utformningen av

¹⁷² Se prop. 2019/20:47 s. 26–27 och 50.

¹⁷³ Se HFD 2021 ref. 26.

¹⁷⁴ Jfr. Tjernberg (2018) s. 132; Hilling och Ostas (2017); Hilling och Hilling (2016).

¹⁷⁵ Se Nilsson (2015) s. 722; jfr. Tjernberg (2018) s. 132.

¹⁷⁶ Se Dahlman (2010) s. 67 ff; Hilling och Hilling (2016) s. 49–58.

gällande rätt.¹⁷⁷ En sådan strategi medför dock sämre förutsättningar för en hög förutsebarhet. Därmed framstår ingen av dessa strategier som uppenbart mer fördelaktig än den andra. Likväl visar det att HFD:s val av tillvägagångssätt inte är givet och att det finns olika uppfattningar om och skäl för olika strategier.

Det kan också nämnas att det finns en utbredd uppfattning om att domstolarna i regel inte ska pröva affärsmässigheten i verksamheters beslut. I stället ska de enbart pröva om sambandet mellan utgifterna och inkomsternas förvärvande och bibehållande var tillräckligt starkt, vid tillämpningen av den allmänna avdragsregeln. De ska därför i princip inte pröva om utgifterna exempelvis var nödvändiga, inkomstbringande, förnuftiga eller för dyra.¹⁷⁸

4.4 Förhandsbeskedsinstitutet

Något ska också nämnas om förhandsbeskedsinstitutets processregler, eftersom de är relevanta för den senare diskussionen om Saltå Kvarnålet. Institutets grundläggande regler finns i FHBL, men de processrättsliga reglerna har framför allt utvecklats i HFD:s praxis.

Under nästan 50 år kunde ansökan om förhandsbesked enbart lämnas av enskilda, men sedan år 1998 har även allmänna ombudet hos SKV givits samma möjlighet. Ansökningarna skiljer sig åt markant på så sätt att den förstnämnda avser ett hypotetiskt händelseförlopp och den senare avser något som redan har inträffat. Vidare är det sökandens konkreta frågor och anförda sakomständigheter som sätter den processrättsliga ramen för bedömningen. Inga andra frågor ska normalt sett besvaras. Begreppen ”yrkanden” och ”grunder” kan ha olika innebörd olika fall, vilket kan vara förvirrande. Därtill förekommer inte preklusion i förfarandet, vilket innebär att sakomständigheter som inte bedömts från början i regel inte kan återopas i efterhand.¹⁷⁹

Förfarandet ställer höga krav på formuleringen av den ställda frågan. Den får exempelvis inte vara en generell fråga om innebörden av gällande rätt utan måste avse hur en specifik och konkret situation ska behandlas skatterättsligt. Dessutom ställs höga krav på att sökanden uppger konkreta och klarlagda sakomständigheter. Om ansökan inte uppfyller dessa krav eller regelns tillämpning beror på väldigt många sakomständigheter, är det inte säkert att SRN kan lämna ett besked.¹⁸⁰

Det finns inte utrymme för omfattande utredningar eller prövning och värdering av bevis i förfarandet. Åberopade omständigheter ska vara ”klara”

¹⁷⁷ Se Hilling och Hilling (2016) s. 55.

¹⁷⁸ Se Lodin m.fl. (2017) s. 106; jfr. Bjuvberg (2007) s. 107; Cejie (2014) s. 938.

¹⁷⁹ Se Persson Österman (2016) s. 393 och 395; jfr. 1 § FHBL.

¹⁸⁰ Se Persson Österman (2016) s. 393–394.

i stället för styrkta. Om sökanden inte har uppgett tillräckliga omständigheter för att förhandsbesked ska kunna lämnas ska ansökan avvisas. Om den motsatta situationen är för handen och besked lämnas, blir dess rättskraft begränsad till de framförda omständigheterna. Det kan också tilläggas att FPL i regel inte tillämpas i förhandsbeskedsförfarandet. Vidare får SRN bara lämna förhandsbesked, när ansökan gjorts av allmänna ombudet, om det föreligger prejudikatskäl.¹⁸¹

Allmänna ombudets och enskildas ansökningar om förhandsbesked behandlas i övrigt på ungefär samma sätt, trots de stora skillnaderna mellan dem. Till exempel gäller samma krav på att uppge tillräckliga, klara och nödvändiga omständigheter, vilket kan framstå som anmärkningsvärt eftersom allmänna ombudets ansökningar föregås av skatteutredningar och skattebeslut. Därtill är det oklart vilka krav som ställs på den skattskyldige och vilken roll den spelar när allmänna ombudet har ansökt.¹⁸² Slutligen kan antas att, även om dessa regler primärt avser förfarandet i SRN, även HFD borde ha intresse av att följa de regler den själv har skapat.¹⁸³

¹⁸¹ Se Persson Österman (2016) s. 394–395; 6–6a §§ FHBL.

¹⁸² Se Persson Österman (2016) s. 395–396; jfr. 11 § FHBL.

¹⁸³ Se Persson Österman (2016) s. 391.

5 Diskussion

5.1 Inledning

Mot bakgrund av det ovan anförda återstår att besvara uppsatsens tredje och sista frågeställning: Hur förhåller sig HFD:s tillvägagångssätt i ovan genomgångna praxis till de nyss presenterade stadgandena och uppfattningarna om hur HFD ska gå till väga vid sin tolkning och tillämpning av oklara avdragsregler, vilka konsekvenser kan antas följa av detta och vilka alternativa tillvägagångssätt finns? Särskilt fokus ligger vid om domstolen har tagit hänsyn till utgifternas miljö- eller kulturfrämjande syften och effekter.

5.2 PLM-målet

5.2.1 Oklart vem som framförde uppfattningen om opinionsbildningen

Av analysen av PLM-målet ovan framgår att uppfattningen om opinionsbildningen verkar ha varit ett uttryck för justitierådets personliga uppfattningar, eftersom det inte framgår att någon av parterna framförde den. Även om det inte står helt klart att så var fallet, fick uppfattningen stor betydelse för utgången i målet.

En konsekvens av detta är att det förblir oklart vad RR grundade domskälen på, vilket är problematiskt i förhållande till flera av de stadganden och uppfattningar som presenterades i det föregående kapitlet. Till exempel medför det att det inte går att avgöra hur RR förhöll sig till kravet i 30 § FPL på att mål ska grundas på handlingarnas innehåll och vad som i övrigt framkommit i målet. Vidare resulterar det i oklarheter kring hur RR förhöll sig till objektivitetsprincipen, eftersom det inte går att avgöra om uppfattningen om opinionsbildningen var en sådan ovidkommande omständighet som rätten inte ska beakta. Dessutom innebär det att RR varken förde en fullt transparent argumentation eller tydligt motiverade sitt tillvägagångssätt, vilket den borde ha gjort enligt vissa uppfattningar i den rättsvetenskapliga litteraturen.

Detta kan framför allt ha skadat skattskyldigas förtroende för rättsväsendet, eftersom det har hindrat dem från att kontrollera grunden för utgången i målet och hur objektiva, opartiska och sakliga justitieråden förhöll sig till parterna och omständigheterna i målet. Därför hade det varit önskvärt att RR hade varit mer transparent i domskäl om vad de grundade uppfattningen om opinionsbildningen på och vem som framförde den. Samtidigt var bedömningen till fördel för de skattskyldiga, varför konsekvenserna kan antas ha varit mindre allvarliga.

5.2.2 Beaktande av miljöintresset i ett företagsekonomiskt resonemang

Av rättsfallsanalysen framgår vidare att det inte framstår som uppenbart att RR grundade PLM:s avdragsrätt på att bidragen avsåg just miljöfrämjande åtgärder. Likväl verkar RR ha beaktat ett intresse för miljöfrågor i avdragsrättsbedömningen, eftersom den verkar ha funnit det rimligt att PLM:s kunder kunde förväntas bry sig om nedskräpningen av kusterna.

Detta innebär inte nödvändigtvis att det beaktade intresset låg i linje med justitierådens personliga intressen eller att de grundade avdragsrätten på till exempel ett moraliskt ansvar att skydda miljön. Det framstår dock inte som orimligt att det skulle ligga närmre till hands för justitieråden att beakta intressen som överensstämmer med deras egna, än att beakta intressen som inte gör det. Därför, och eftersom det beaktade intresset resulterade i att PLM medgavs avdrag men det samtidigt inte framgår vem som framförde uppfattningen om opinionsbildningen, går det inte att avgöra om justitierådens personliga uppfattningar om miljön, kunderna och nedskräpningen fick avgörande betydelse i målet eller inte.

Detta är problematiskt av flera skäl. Till exempel skapar det osäkerhet kring om hänsynstagandet till miljöintresset grundades på saklighet och opartiskhet eller fritt skön och därmed hur RR förhöll sig till objektivitetsprincipen. På liknande sätt kan det ifrågasättas om RR:s hänsynstagande till miljöintresset är att se som en typ av fri lagtolkning. Beaktandet av miljöintresset kan ha varit ett sådant beaktande av politiska åsikter som inte var avgörande vid lagstiftningsprocessen och RR således inte borde beaktat. Det kan också ha varit ett sådant beaktande av ett påstående från en av parterna i målet som klart ingår i domstolens arbetsuppgifter. På grund av de kortfattade domskälen kan det således inte utslutas att RR rent godtyckligt tog för givet att uppfattningen om miljön och uppställningen var exempelvis allmänt accepterad och på så sätt tolkade lagen fritt utifrån personliga politiska uppfattningar.

Samtidigt måste noteras att RR:s avgörande resonemang i målet huvudsakligen fokuserade på att bidragen var att se som ”ett led i bolagets förvärvsverksamhet” eftersom de syftade till att motverka en negativ ekonomisk påverkan på bolaget. Detta tyder på att RR åtminstone tog hänsyn till miljöintresset inom ramen för ett företagsekonomiskt eller vinstmaximerande resonemang och därmed betraktade bidragen som nödvändiga kostnader för att bibehålla inkomster genom att motverka badwill. Med detta i åtanke verkar RR snarast ha tillämpat en aningen friare tolkningsmetod, vilket skulle kunna vara accepterat som en sista utväg enligt stadgandena och uppfattningarna ovan. I detta fall handlar det nämligen om en tolkning som låg inom lagtextens ordalydelse och var till de skattskyldigas fördel.

Den kanske mest troliga konsekvensen av dessa oklarheter är – liksom ovan – en risk för ett skadat förtroende för rättsväsendet, eftersom det inte går att kontrollera hur objektiva, opartiska och sakliga justitieråden var i sitt tillvägagångssätt. Vidare försämrar oklarheterna förutsebarheten avseende vilka intressen domstolen kan förväntas beakta. Till följd av detta hade det varit önskvärt att domstolen tydligare hade redogjort för vad den grundade den implicerade uppfattningen om miljöintresset på och vem som framförde denna uppfattning.

Sådana förtydliganden hade även i allmänhet varit lämpliga för att undvika de negativa konsekvenser som riskerar att följa av oklara domskäl. Kanske hade de till och med varit påkallade, särskilt i de fall rätten grundar sina resonemang på intressen som inte uppenbart var avgörande i lagstiftningsprocessen eller på uppfattningar som inte uppenbart är allmänt erkända eller okontroversiella, eftersom rätten då rör sig närmare gråzonerna för sina tilltänkta arbetsuppgifter.

5.2.3 En generös bedömning?

Slutligen framgår också av uppsatsens analys av PLM-målet att det, i ljuset av senare praxis, verkar som att RR gjorde en ganska mild eller generös bedömning av PLM:s avdragsrätt, eftersom det varken framgår att RR prövade om utgifterna kunde utgöra gåvor eller att bidragen faktiskt hade påverkat PLM:s avsättning av produkterna. Hänsyn måste tas till att målet var det första i en rad av sponsrings- och klimatkompensationsmål, varför rätten inte hade någon tidigare liknande praxis att förhålla sig till.¹⁸⁴ Därför är det svårt att avgöra om RR gjorde rätt eller fel i att inte pröva om utgifterna kunde utgöra icke avdragsgilla gåvor eller i att inte ställa krav på bevisad positiv påverkan på verksamhetens resultat.

Det kan också tilläggas att varken föreskriftskravet, legalitetsprincipen i övrigt eller principen ”in dubio contra fiscum” utgör ett hinder mot RR:s ganska milda eller vida tolkning av den allmänna avdragsrättsregeln i målet. Dessa regler kräver inte att lagar alltid ska tolkas snävt, så länge tolkningen är till de skattskyldigas fördel och ligger inom lagtextens ordalydelse, vilket den var och gjorde i målet i fråga.

En möjlig konsekvens av RR:s förhållandevis milda bedömning kan ha varit att utfallet har uppfattats som rimligt eller skäligt av skattskyldiga och således bidragit till ett ökat förtroende för rättsväsendet och en ökad regelefterlevnad. Motsatsvis hade en prövning mot avdragsförbudet för gåvor, eller en snävare bedömning, kunnat uppfattas som alltför restriktiv i förhållande till dåtidens rättsläge och uppfattningar. I ljuset av senare praxis kan den milda bedömningen få senare praxis att framstå som relativt sträng och därmed få det att verka som att praxisutvecklingen har gått mot allt striktare krav på avdragsrätten för sponsrings- och

¹⁸⁴ Jfr. Pålsson (2007) s. 49.

klimatkompensationsutgifter. Risken för detta har troligen mildrats av den snävare bedömningen i nästa mål.

5.2.4 Slutsatser och förslag

Följande slutsatser kan dras om RR:s tillvägagångssätt i PLM-målet i förhållande till de stadganden och uppfattningar som redogjordes i det föregående kapitlet. Det är oklart hur RR förhöll sig till 30 § FPL och objektivitetsprincipen samt om RR gjorde en form av fri lagtolkning och om detta i så fall var motiverat. Vidare saknas transparens och tydliga motiveringar i domskälen. Det är svårt att avgöra om RR gjorde en för mild bedömning av PLM:s avdragsrätt, eftersom målet måste läsas i ljuset av dåvarande rättsläge och normer avseende RR:s tillvägagångssätt. Tydligare är att RR, i sin tolkning av den allmänna avdragsregeln, beaktade ett förmodat intresse för miljöfrågor hos PLM:s kunder. Detta gjordes dock inom ramen för ett företagsekonomiskt resonemang och i linje med lagtextens ordalydelse.

Av rättssäkerhetsskäl, framför allt avseende förtroendet för rättsväsendet och en hög förutsebarhet, hade det varit önskvärt att RR i PLM-målets domskäl tydligare hade redogjort för vad den grundade uppfattningen om opinionsbildningen och den implicerade uppfattningen om miljöintresset på samt vem som framförde dessa. Samtidigt kan eventuella konsekvenser av oklarheterna antas ha varit mindre allvarliga eftersom RR:s bedömning var till fördel för de skattskyldiga.

5.3 KF-målet

5.3.1 Oklara domskäl

Av den tidigare framförda analysen av KF-målet framgår att domskälen i målet är kortfattade. Domskälen förklarar enbart att bidragen, mot bakgrund av vad KF har anfört, inte kan anses ha ett sådant samband med KF:s verksamhet att de ska dras av som driftskostnader. RR klargjorde därmed varken innebörden av sambandskravet eller vad som saknades för att samband skulle anses föreligga.

Till följd av detta bidrog RR inte till någon ökad förutsebarhet avseende sambandskravets betydelse och verkade inte heller i någon större utsträckning för uppfyllandet av legalitetsprincipens mål om att juridiken ska vara så förutsebar som möjligt. Detta kan anses vara särskilt anmärkningsvärt i ett skatterättsligt mål eftersom skatterätten reglerar utövning av offentlig tvångsmakt och hög förutsebarhet därför är särskilt påkallad i enlighet med uppfattningarna i det föregående kapitlet.

Vidare innebär de oklara domskälen att det även i detta mål inte går att avgöra hur RR förhöll sig till vare sig objektivitetsprincipen eller 30 § FPL. Det finns åtminstone inget som tyder på att RR skulle ha tagit hänsyn till ovidkommande hänsyn eller inte skulle ha grundat bedömningen på vad som framkom i målet. Exempelvis framkommer inget om någon opinionsbildning eller implicerad uppfattning om kunders inställning till nedskräpning som i PLM-målet. Det finns inte heller något som tyder på att RR tog hänsyn till exempelvis sociala eller ekonomiska konsekvenser som inte var avgörande i lagstiftningsprocessen eller andra ideologiska hänsyn och därmed ägnade sig åt fri lagtolkning. Däremot visar de kortfattade domskälen att RR varken förde en särskilt transparent argumentation eller bidrog till något större klagörande avseende riktlinjer och metoder för den skatterättsliga tolkningen av den allmänna avdragsregeln, vilket domstolen borde göra enligt uppfattningarna i det föregående kapitlet.

Detta kan ha resulterat i ett skadat förtroende för RR, eftersom de skattskyldiga inte gavs möjlighet att kontrollera avgörandets rättsenlighet och förstå de bakomliggande resonemangen till utfallet. Vidare kan det ha medfört att verksamheter har valt att avstå från att ge bidrag till allmännyttiga ändamål som också hade främjat verksamheten, eftersom de hade svårt att förutse vad som var avgörande för att avdragsrätt skulle föreligga.

Därför hade det varit önskvärt att RR hade förklarat sambandskravets innebörd, redogjort för de bakomliggande resonemangen till utfallet samt tydliggjort riktlinjer för och öppet motiverat tolkningen av den allmänna avdragsregeln. Utöver det ovan framförda kan dessa förslag motiveras med att domstolen genom sin prejudikatskapande verksamhet ges visst utrymme att skapa rätt. Sådan makt borde i en demokratisk rättsstat medföra krav på tydliga och transparenta motiveringar och resonemang, för att undvika att gällande rätt oavsiktligt grundas på ett fåtal personers godtyckliga bedömningar och intressen. Även i detta fall måste dock hänsyn tas till den rättsutveckling och de övriga förändringar som skett sedan målet avgjordes.

Det ska även noteras att bedömningen i KF-målet kan ha varit fördelaktig ur rättssäkerhetssynpunkt, eftersom den skulle kunna anses ligga i linje med RR:s tradition av förhållandevis restriktiva och lagtextbundna tolkningar och därmed ha varit förutsebar. Samtidigt bör ett sådant argument användas med försiktighet så det inte blir ett hinder för en utveckling mot ännu högre förutsebarhet och rättssäkerhet. Vidare kan avsaknaden av beaktanden av ideologiska hänsyn anses främja demokrati och rättssäkerhet då det motsatta hade inneburit att ett fåtal icke-politiskt tillsatta personers ideologiska uppfattningar hade fått inflytande över utformningen av gällande skatterätt. Sådana hänsynstaganden bör kanske därför, i enlighet med uppfattningar i det föregående kapitlet, främst göras av riksdagen i lagstiftningsprocesser, i vilka det dessutom ställs höga krav på transparens och dokumentation.

Samtidigt skulle bedömningen och avslaget i KF-målet kunna riskera att strida mot vad skattskyldiga uppfattar som en materiellt riktig beskattning,

när ett företag som vill bidra till miljöförbättrande åtgärder inte medges avdrag. Att så kan ha skett vid tiden för avgörandet framstår inte som särskilt osannolikt i ljuset av RR:s resonemang i PLM-målet om opinionsbildningen och den däri implicerade uppfattningen om kunders intresse för miljöfrågor, vilken verkar ha existerat under samma tidsperiod som KF-målet avgjordes. Avslaget kan på så sätt ha gjort skattskyldiga mer negativt inställda till RR och skatterätten. I sådana fall kan det anses vara särskilt viktigt att domstolen förklarar och motiverar sina ställningstaganden så tydligt och korrekt som möjligt för att göra domskälen så lättbegripliga och oklanderliga som möjligt.

5.3.2 Visst förtydligande av förutsättningarna för avdragsrätt

Det kan tilläggas att det – trots de kortfattade domskälen – framgår av domen att ett självupplevt moraliskt ansvar att motverka verksamhetens indirekta nedskräpning, inte självständigt verkar vara tillräckligt för att avdrag ska medges för utgifter som bidrar till uppstädning och motverkande av nedskräpningen. RR tydliggjorde således i viss mån förutsättningarna för avdragsrätt.

Detta bidrog till en ökad förutsebarhet avseende vad som inte är relevant för att sambandskravets uppfyllande. Vidare tyder det på, tillsammans med avsaknaden av ideologiska hänsyn, att RR inte tog särskild hänsyn till att bidragen avsåg just miljöfrämjande åtgärder och därmed inte beaktade ovidkommande hänsyn eller ägnade sig åt fri lagtolkning.

5.3.3 Slutsatser och förslag

Av det nyss framförda kan följande slutsatser dras om RR:s tillvägagångssätt i KF-målet i förhållande till stadgandena och uppfattningarna i det föregående kapitlet: RR bidrog inte till någon nämnvärt ökad förutsebarhet avseende avdragsrätten för bidrag till miljöfrämjande åtgärder annat än genom tydliggörandet om att ett självupplevt moraliskt ansvar att motverka den miljöpåverkan som verksamheten medför inte självständigt verkar vara tillräckligt för att avdrag ska medges. Vidare är det svårt att avgöra domskälens rättsenlighet och förstå hur RR resonerade, på grund av de kortfattade domskälen. Detta kan ha resulterat i ett lägre förtroende för rättsväsendet och skatterätten hos skattskyldiga men också att verksamheter har valt att avstå från att ge allmännyttiga bidrag i liknande situationer. Bedömningen i målet kan också anses ha varit förhållandevis förutsebar, eftersom den kan anses ha legat i linje med Sveriges ganska restriktiva praxistradition. Samtidigt kan avslaget ha gått emot skattskyldigas intressen av att värna om miljön, vilket också kan ha skadat förtroendet för rättsväsendet och skatterätten.

Därmed hade det varit fördelaktigt om RR hade motiverat sin bedömning mer utförligt, tydliggjort riktlinjer för tolkningen av den allmänna avdragsregeln i högre utsträckning och förklarat innebörden av sambandskravet mer detaljerat. Likväl avgjordes målet för många år sedan, varför sådana krav kanske inte hade varit rimliga att ställa på RR vid tiden för avgörandet. Slutligen kan nämnas att det kan anses vara positivt att RR inte verkar ha beaktat bidragens miljöfrämjande syften eller kunders intressen för miljöfrågor – som i PLM-målet – eftersom det kan anses vara mer rättssäkert och demokratiskt att låta riksdagen beakta sådana intressen i lagstiftningsprocesser.

5.4 Procordiamålet

5.4.1 Flera oklarheter i bedömningsmodellen

Inledningsvis kan nämnas att det av den tidigare framförda analysen av Procordiamålet framgår att RR förhållandevis utförligt förklarade tågordningen för hur avdragsrätten för utgifter för sponsring ska bedömas och därmed till exempel hänvisade till tidigare praxis. Detta är ett betydande framsteg jämfört med de tidigare målen, i vilka RR enbart gav kortfattade skäl till domslutet. Således kan RR i Procordiamålet anses ha klargjort metoder och riktlinjer för skatterättslig tolkning, fört en transparent argumentation och tydligt motiverat de tolkningsmetoder som använts i högre grad. På så sätt kan RR åtminstone i viss mån anses ha uppfyllt vissa av de skyldigheter som domstolen har enligt uppfattningarna i det föregående kapitlet.

Av rättsfallsanalysen framgår också att RR:s förklaring av bedömningsmodellen kan kritiseras i vissa avseenden. Exempelvis motiverade RR inte användningen av presumptionen för AB:s utgifter. Detta kan anses gå emot de ovan nämnda uppfattningarna och medföra svårighet att förstå domskälen fullt ut, vilket kan ha motverkat ett ökat förtroende för domstolen. Presumptionen var dock till fördel för de skattskyldiga, varför risken för sådana konsekvenser inte borde betraktas som särskilt allvarlig.

Ett annat exempel är att det, på grund av inkonsekventa formuleringar av RR, är oklart om indirekta motprestationer kan utgöras av annat än *anknytning* och därmed om det kan finnas fler grunder för att avdragsförbudet inte ska vara tillämpligt. Detta går framför allt emot uppfattningen ovan om att domstolen ska klargöra metoder och riktlinjer för skatterättslig tolkning. En följd av oklarheten skulle kunna vara att skattskyldiga upplever osäkerhet om rättsläget och att domstolen är inkonsekvent i sina resonemang, vilket i sin tur skulle kunna skada förtroendet för rättsväsendet. Men oklarheten innebär också att RR inte verkar ha uteslutit fler grunder helt, vilket skulle kunna vara till fördel för de skattskyldiga och därmed uppfattas som positivt. Trots detta hade det varit mer fördelaktigt om RR hade varit konsekvent i sina formuleringar och

tydligare förklarat om det skulle kunna finnas fler grunder eller inte, för att undvika eventuella falska förhoppningar och undanröja den osäkerhet som oklarheten medför.

Ytterligare exempel är att det framgår av rättsfallsanalysen att RR:s beskrivning av *anknytningskravet* är oklar och att RR inte förklarade vad kravet grundades på. I dessa avseenden verkar RR:s tillvägagångssätt inte vara helt förenligt med de nyss nämnda uppfattningarna, särskilt avseende skyldigheten att föra en transparent argumentation och tydligt motivera sina tolkningsmetoder. Men avsaknaden av förklaringar och motiveringar gör det också svårt att avgöra hur RR förhöll sig till såväl objektivitetsprincipen som legalitetsprincipen och 30 § FPL. Detta kan anses ha ökat risken för ett sänkt förtroende för rättsväsendet och skatterätten hos skattskyldiga, eftersom de inte har givits möjlighet att förstå domskälen fullt ut. Därför hade det varit önskvärt att RR motiverade anknytningskravet och förklarade dess innebörd tydligare.

5.4.2 Varför beaktade RR bara utförda motprestationer?

Av rättsfallsanalysen framgår vidare att RR:s val att enbart beakta utförda motprestationer inte är ett självklart och klanderfritt tillvägagångssätt. Mest beklagligt är att RR inte öppet motiverade sin gränsdragning, vilket den ska göra enligt uppfattningar som framgår av det föregående kapitlet. Detta kan ha resulterat i att RR:s bedömning kan ha uppfattats som snäv och omotiverad, vilket kan ha skadat förtroendet för rättsväsendet och skatterätten. Risken för detta framstår dessutom som särskilt trolig eftersom omständigheten att enbart utförda motprestationer beaktas är till nackdel för de skattskyldiga. Som framgår av rättsfallsanalysen kan detta anses ha varit motiverat för att motverka kringgående av avdragsförbudet för gåvor. Likväl hade domstolen åtminstone på något sätt kunnat motivera det valda tillvägagångssättet och klargöra förhållandet mellan tillvägagångssättet och gåvorekvisiten.

5.4.3 Samband och anknytning – ett logiskt felsteg?

I analysen av Procordiamålet framgår också att RR, enligt sin egen bedömningsmodell, verkar göra två närmast identiska sambands- eller anknytningsbedömningar, varav den i den ena ska presumera att förhållandet är tillräckligt starkt med i den andra inte göra det. Därför kan logiken i RR:s tillvägagångssätt ifrågasättas.

Detta kan jämföras med uppfattningen i det föregående kapitlet om att domstolen ska tydliggöra sina metoder och riktlinjer för skatterättslig tolkning, föra en transparent argumentation och helst tydligt motivera valda tolkningsmetoder i specifika mål. Mot bakgrund av denna uppfattning kan RR kritiseras för att den inte på ett mer tydligt och transparent sätt

förklarade hur de två nyss nämnda bedömningarna eller begreppen förhåller sig till varandra.

Den kanske mest givna konsekvens som kan tänkas följa av detta är att RR kan uppfattas ha brustit i sin logik i utformningen av bedömningsmodellen, vilket kan ha skadat förtroendet för RR. Det bör dock understrykas igen att det inte står helt klart att RR brast i sin logik, men att oklarheten i sig ändå borde vara tillräcklig för att risken för den nyss nämnda konsekvensen ska uppkomma. Oklarheten kan också antas ha medfört osäkerhet avseende hur RR resonerade, vilket kan ha sänkt förutsebarheten för skattskyldiga. Därför hade ett förtydligande från RR i domskälen om förhållandet mellan bedömningarna och begreppen varit lämplig.

5.4.4 Affärsmässiga bedömningar i domstol?

Av rättsfallsanalysen tidigare i uppsatsen framgår även att RR i Procordiamålet tog ställning till betydelsen av goodwill i gåvobedömningen. Det kan dels ifrågasättas om detta var ett för långtgående och omotiverat ställningstagande, dels diskuteras i förhållande till uppfattningen om att domstolar i regel inte ska pröva affärsmässigheten i verksamhetens beslut, vilken framgår av det föregående kapitlet. I och med ställningstagandet kan RR inte bara anses ha gjort en sådan prövning i målet i fråga, utan även framfört att ökad goodwill generellt sett inte är lika affärsmässigt värdefullt som andra potentiella effekter av utgifter för sponsring.

Motsvarande resonemang kan appliceras på andra delar av RR:s tillvägagångssätt. Exempelvis kan domstolens bedömning av förekomsten av motprestationer anses innefatta alltför ingående värderingar om prestationernas affärsmässiga betydelse för den givande verksamheten. Detsamma kan anses gälla för domstolens tillämpning av 16 kap. 1 § IL genom bedömningen om utgifterna var för att förvärva och bibehålla inkomster. Detta kan anses vara synonymt med att pröva om utgifterna hade affärsmässiga skäl eller inte, åtminstone för de verksamheter som syftar till att maximera vinst.¹⁸⁵

Möjligen ska uppfattningen om att domstolar i regel inte ska pröva affärsmässigheten i verksamhetens beslut snarast betraktas som en vag huvudregel, från vilken undantag får göras i flera nödvändiga fall. I så fall kan de nyss nämnda prövningarna betraktas som sådana nödvändiga fall. Det rimligen kan anses vara nödvändigt att låta domstolar i viss mån pröva utgifters affärsmässighet vid till exempel tillämpningen av 16 kap. 1 § IL och i motprestationsbedömningen, eftersom det i dagsläget inte verkar finnas något bättre sätt för att ta reda på om utgifter är nödvändiga för verksamheten samt om de är av benefik karaktär. Dessutom kan tilläggas att RR i viss mån redan verkar ha löst detta problem avseende 16 kap. 1 § IL, genom att införa presumtionen för AB.

¹⁸⁵ Jfr. 3 kap. 3 § ABL.

Däremot är det inte lika uppenbart att RR:s uttalande om goodwill i Procordiamålet ska anses vara ett lika nödvändigt avsteg från huvudregeln. RR verkar inte ha varit förhindrad att behandla goodwill som direkta eller indirekta motprestationer, i stället för att ha värderat det annorlunda. Till exempel framförde SkU i sitt betänkande – fyra år efter Procordiamålet – att det inte fanns några rättsliga hinder för att rättsutvecklingen skulle kunna gå ”mot en större öppenhet i fråga om motprestationens karaktär” och att imageskapande sponsring därför skulle kunna beaktas av domstolarna i högre grad.¹⁸⁶ Ändå förklarade RR i Procordiamålet att förekomsten av ökad goodwill inte har samma betydelse i gåvobedömningen som direkta eller indirekta motprestationer. Detta framstår som anmärkningsvärt men får därmed jämväl anses utgöra gällande rätt.

Den kanske mest uppenbara konsekvensen av detta är att domstolen kan ha upplevts ha gjort en alltför inskränkande tolkning till nackdel för de skattskyldiga och utan någon synbar motivering. Bristen på förklaringar och transparens går vidare emot uppfattningen om att domstolarna ska föra en transparent argumentation. Detta riskerar i sin tur att skattskyldigas förtroende för rättsväsendet minskar, vilket ytterst kan ha skada rättssäkerheten. Därför hade åtminstone en tydlig motivering och förklaring till ställningstagandet om goodwill från RR varit önskvärd.

5.4.5 Kommersiella motiv och benefik avsikt – ännu ett logiskt felsteg?

Av den tidigare rättsfallsanalysen framgår vidare att det kan kritiserats och har kritiserats att det enligt domskälen i Procordiamålet kan föreligga affärsmässiga eller kommersiella motiv samtidigt som gåvoavsikt för en och samma utgift. Detta tyder möjligtvis på en bristande logik i RR:s resonemang. Minst lika problematiskt är emellertid att RR varken motiverade eller förklarade sitt ställningstagande om goodwill och förhållandet mellan 16 kap. 1 § och 9 kap. 2 § andra stycket IL, eftersom logiken – oavsett om den faktiskt var bristande eller inte – i avsaknad av sådana motiveringar eller förklaringar förblir oklar. Detta går emot uppfattningarna i det föregående kapitlet om att domstolen är skyldig att föra en transparent argumentation, tydliggöra riktlinjer och metoder för skatterättslig tolkning samt helst motivera de tolkningsmetoder den har använt.

Till följd av detta kan skattskyldiga ha upplevt att domstolen har resonerat ologiskt och därigenom dessutom landat i en tolkning som är till de skattskyldigas nackdel, vilket i sin tur kan ha resulterat i ett minskat förtroende för domstolen. Därför hade det varit önskvärt att domstolen hade förklarat och motiverat sitt ställningstagande om goodwill och förhållandet mellan 16 kap. 1 § och 9 kap. 2 § andra stycket IL, eller än hellre resonerat

¹⁸⁶ Se bet. 2004/05:SkU6 s. 7.

öppet kring förhållandet mellan affärsmässiga eller kommersiella motiv och benefika syften.

5.4.6 Sponsringens kulturfrämjande syften

Av rättsfallsanalysen framgår också att det inte finns något som klart tyder på att RR beaktade att Procordias bidrag till Operan avsåg kulturfrämjande åtgärder. Rätten lade huvudsakligen fokus på om det förekom motprestationer av ekonomiskt värde eller inte. Därmed kan RR i detta avseende anses ha uppfyllt flera av de skyldigheter som framgår av uppfattningarna i det föregående kapitlet. Som exempel kan nämnas objektivitetsprincipens krav på saklighet, opartiskhet, att inte beakta ovidkommande omständigheter, att undvika fri lagtolkning och att hålla sig inom lagtextens ordalydelse. Till följd av detta kan RR anses ha verkat för upprätthållandet av rättssäkerheten och förtroendet för rättsväsendet.

Möjligen hade sådana beaktanden av domstolen – av kultur- eller miljöfrämjande syften – kunnat uppfattas som positiva av skattskyldiga, eftersom rätten då hade kunnat eftersträva tolkningar som var mer förenliga med skattskyldigas intressen. Det finns dock, som bland annat framgår ovan, flera starka skäl för att inte låta domstolen göra sådana beaktanden. Till exempel går det emot stadgandena och uppfattningarna om domstolens uppgifter i det föregående kapitlet. Det hade också inneburit betydande avsteg från gällande rätt. Vidare hade det varit direkt odemokratiskt att låta ett fåtal justitieråds uppfattningar och åsikter ligga till grund för utformandet av gällande rätt eftersom råden inte är valda av folket och därmed inte kan anses representera folkets vilja. Sådana beaktanden skulle därför gå emot den maktuppdelning som stadgas i framför allt 1 kap. 1, 4, 8 och 9 §§ RF. Mot bakgrund av dessa skäl är det att föredra att låta riksdagen – och inte de högsta domstolarna – beakta sådana intressen.

Av detta följer också att de högsta domstolarna, enbart under förutsättning att svensk grundlag förändras mot ett system där de ges större makt, hade kunnat tillåtas utforma gällande rätt baserat på sådana hänsyn som nu diskuteras. Förslagsvis hade ett sådant system, för att bibehålla den representativa demokratin, i så fall kunnat utformas så att tillsättningen av justitieråden utformades så att de på ett proportionerligt sätt representerade svenska folkets politiska läggningar. Detta ska dock inte ses som ett önskvärt förslag från min sida, utan enbart som en diskussion om hur sådana beaktanden förhåller sig till Sveriges nuvarande rättssystem. Mer ingående diskussion om för- och nackdelar med ett sådant maktskifte samt alternativa lösningar överläts till andra författare, eftersom det ligger utanför uppsatsens syfte.

5.4.7 Slutsatser och förslag

Följande slutsatser kan dras utifrån den ovan framförda diskussionen om RR:s tillvägagångssätt i Procordiamålet i förhållande till stadgandena och uppfattningarna i det föregående kapitlet: Genom förklaringen av bedömningsmodellens olika steg kan RR, åtminstone i någon omfattning, anses ha verkat för att uppfylla vissa av de skyldigheter som följer av uppfattningarna i det föregående kapitlet. Det motsatta gäller för avsaknaden av motivering för presumptionen för AB, inkonsekvensen i formuleringarna om indirekta motprestationer samt bristen på tydliga förklaringar av och motiveringar till anknytningskravet och stånpunkten om att endast utförda motprestationer ska beaktas. Detsamma gäller för oklarheterna om hur sambandsbedömningen i 16 kap. 1 § IL förhåller sig till anknytningsbedömningen i 9 kap. 2 § andra stycket IL samt för bristerna avseende ställningstagandet om goodwill.

Möjliga konsekvenser av detta är övervägande negativa. Till exempel kan det ha medfört att skattskyldiga har fått svårt att förstå domskälen, upplevt osäkerhet om rättsläget, ansett att domstolen har gjort för ingående affärsmässiga bedömningar utan synbara motiveringar och tyckt att domstolen inte har varit tillräckligt transparent med – och delvis inkonsekvent och ologisk i – sina resonemang. Detta kan i sin tur ha resulterat och resultera i ett minskat förtroende för rättsväsendet och skatterätten hos skattskyldiga samt en sämre förutsebarhet för desamma.

Därför hade det varit önskvärt om RR tydligare hade förklarat och motiverat anknytningskravet, stånpunkten om att endast utförda motprestationer beaktas och ställningstagandet om goodwill. Vidare hade det varit fördelaktigt om RR hade varit mer konsekvent i sina formuleringar om indirekta motprestationer samt förtydligat hur sambands- och anknytningsbedömningarna förhåller sig till varandra.

Icke desto mindre finns det flera positiva aspekter av RR:s tillvägagångssätt jämfört med stadgandena och uppfattningarna i det föregående kapitlet. Utöver att RR var betydligt mer utförlig i domskälen i Procordiamålet i förhållande till tidigare mål, verkar RR inte ha beaktat bidragens kulturfrämjande syften. Därför kan RR anses ha verkat för uppfyllandet av flera av de skyldigheter som framgår av det föregående kapitlet samt värnat om rättssäkerheten. Av det ovan framförda framgår också att det, för att domstolarna ska kunna tillåtas beakta sådana intressen i högre grad, troligen skulle behövas omfattande grundlagsändringar.

5.5 Falconmålet

5.5.1 Slutsatser ur rättsfallsanalysen

Av den i uppsatsen tidigare framförda analysen av Falconmålet framgår att domskälen i målet var anmärkningsvärt kortfattade, vilket har medfört vissa problem. Till exempel har det därav förblivit oklart vad RR grundade Falcons anknnytning till projekt Pilgrimsfalk på. Baserat på det enligt mig kanske mest troliga synsättet verkar det som att justitierådets uppfattningar – om risken för en utrotning av pilgrimsfalken och om Falcons kunders intressen – kan ha fått avgörande betydelse för anknyningsbedömningen och utgången i målet. På grund av de oklara domskälen kan det vidare, liksom i PLM-målet, varken konstateras eller uteslutas att RR gjorde en mildare bedömning till Falcons fördel till följd av – eller på något annat sätt tog särskild hänsyn till – bidragens djur- eller miljöfrämjande syften.

5.5.2 Jämförelse med uppfattningarna och stadgandena

Därmed går det inte att avgöra hur RR förhöll sig till objektivitetsprincipens krav på att iaktta saklighet och att inte beakta ovidkommande omständigheter, till 30 § FPL:s krav på att grunda målet på handlingarnas innehåll och vad som övrigt framkommit i målet eller till uppfattningarna i det föregående kapitlet om att fri lagtolkning ska undvikas. Det går till exempel inte att avgöra om justitieråden tog hänsyn till politiska, sociala eller ekonomiska konsekvenser som inte var avgörande i lagstiftningsprocessen, på grund av de kortfattade domskälen. Därför kan RR varken anses ha fört en särskilt transparent argumentation eller tydliggjort riktlinjer eller metoder för skatterättslig tolkning avseende anknyningskravet i någon större utsträckning, vilket den borde göra enligt uppfattningar i det föregående kapitlet.

5.5.3 Konsekvenser, slutsatser och förslag

Den låga transparensen resulterar i att skattskyldiga varken kan kontrollera eller med någon större säkerhet förstå hur domstolen resonerade, vilket riskerar att sänka förutsebarheten och förtroendet för rättsväsendet. Samtidigt var RR:s tolkning till fördel för de skattskyldiga och inte uppenbart utanför lagtextens ordalydelse, vilket kan förmodas mildra risken för dessa konsekvenser i viss mån. Vidare kan avgörandet ha uppfattats som skäligt av skattskyldiga och därmed förmodas ha ökat förtroendet för rättsväsendet och skatterätten, i enlighet med tankarna i det föregående kapitlet om att inte bara ordalydelsen utan även lagens anda ska följas. Enligt min uppfattning bör en sådan uppfattning emellertid inte ha någon större betydelse för svenska domstolars rättskipning i dagsläget, eftersom det – som framgår av det föregående avsnittet – verkar gå emot gällande

grundlag att låta domstolar beakta sådana ovidkommande omständigheter. Dessutom kan det, som framgår av det föregående kapitlet, vara särskilt problematiskt att låta domstolar göra sådana beaktanden i skatterättsliga mål, eftersom det inte verkar finnas något uppenbart allmänt rättsvetande på det skatterättsliga området.

Möjligen ville RR i Falconmålet, i likhet med vad SkU senare framförde i ett betänkande, undvika att ställa upp alltför generella regler för avdragsrätt för att undvika risken för oönskade utfall i andra mål och i stället låta rätten avgöra varje individuellt fall för sig.¹⁸⁷ Enligt min mening bör ett sådant resonemang användas med försiktighet av de prejudikatskapande domstolarna, så att det inte blir ett svepskäl för att undvika hanteringen av problematiska tolkningsfrågor. Likväl måste beaktas att de högsta domstolarna har begränsade möjligheter att skapa rätt och att alltför klagörande riktlinjer för den skatterättsliga tolkningen därför kanske inte alltid kan krävas.

Men eftersom SkU i sitt betänkande också fastslog att det är bättre att ”avvakta utvecklingen i rättspraxis” än att införa specifika lagregler om sponsring och därför avsåg aktuella lagförslag, verkar det ha varit möjligt – kanske till och med påkallat – för RR att i såväl Falcon- som Procordiamålet uppställa tydligare riktlinjer avseende avdragsrätten för sådana utgifter.¹⁸⁸ Samtidigt avgjordes dessa mål några år före SkU:s betänkande, varför RR inte kunde ha tagit hänsyn till betänkandet under överläggningarna. Mot bakgrund av det ovan anförda hade det åtminstone varit önskvärt att RR hade varit mer transparent i domskälen i Falconmålet och uttryckligen angivit de resonemang och specifika omständigheter som domstolen lade till grund för anknytningsbedömningen.

5.6 Saltå Kvarnmålet

5.6.1 Inledning

I den tidigare analysen av Saltå Kvarnmålet nämndes kort att viss kritik kan framföras avseende ett antal aspekter relaterade till den processrättsliga hanteringen av Saltå Kvarnmålet. Dessa, men även vissa övriga, aspekter ska nu diskuteras mer ingående i förhållande till de stadganden och uppfattningar som framgår av det föregående kapitlet.

5.6.2 Ingen synbar prövning av prejudikatskäl

Inledningsvis framgår av analysen att det inte går att utläsa av domskälen i Saltå Kvarnmålet om SRN eller HFD prövade om det förelåg prejudikatskäl eller inte och att det därför kan anses vara underförstått att instanserna ansåg

¹⁸⁷ Jfr. bet. 2004/05:SkU6 s. 1 och s. 5.

¹⁸⁸ Se bet. 2004/05:SKU6 s. 1.

att sådana skäl förelåg. Detta antagande stämmer förhoppningsvis eftersom förhandsbesked – som framgick av det föregående kapitlet – bara får lämnas om det föreligger sådana skäl, i de fall allmänna ombudet inger ansökan.

Det kan dock ifrågasättas, som Persson Österman också har gjort, om det verkligen förelåg prejudikatskäl i målet. Det framstår nämligen inte som självklart med tanke på hur SKV i en skrivelse beskrev rättsläget avseende ”kommersiellt motiverad kultursponsring” och hur HFD formulerade delar av domskälen i Saltå Kvarnålet. Såväl SKV:s som HFD:s formuleringar kan snarare anses tyda på att rättsläget var klart och att prejudikatskäl därmed inte förelåg. Det kan vidare anses att kravet på prejudikatintresse inte borde ha ansetts vara uppfyllt på grund av att svaret på den ställda frågan var ”starkt beroende av utredningen och ställningstagandena i detta enskilda fall” liksom i det avvisade målet RÅ 2009 ref. 31 och att ansökan därför borde ha avvisats av SRN eller förhandsbeskedet annars borde ha undanröjts av HFD. Samtidigt kan prejudikatintresse visserligen anses ha förelegat enbart för att undersöka om rättsläget hade förändrats eller inte.¹⁸⁹

Att varken SRN eller HFD öppet redovisade att de hade prövat om det förelåg prejudikatskäl eller inte kan ha resulterat i tvivel om instanserna följde aktuella processregler, vilket i sin tur kan ha påverkat förtroendet och legitimiteten för dem båda. Detta förutsätter visserligen att personer antingen har haft kunskap om förhandsbeskedsförfarandets processregler eller att någon har upplyst dem om att instanserna kan ha agerat felaktigt, vilket kan förmodas vara ganska osannolikt. Dessutom framstår det som osannolikt att båda instanserna skulle ha missat en så avgörande sak som att pröva om prejudikatskäl föreligger. En mer trolig konsekvens är därför att avsaknaden av en förklaring från SRN och HFD om varför och att de ansåg att prejudikatskäl förelåg kan ha resulterat i tvivel om ifall sådana skäl verkligen förelåg och om instanserna därmed gjorde rätt eller fel i att pröva den ställda frågan. Det hade därför varit önskvärt att såväl SRN som HFD uttryckligen hade förklarat att och varför de ansåg att prejudikatskäl förelåg.

5.6.3 Oklar processram

Av rättsfallsanalysen framgår också att målets oklara processram kan kritiserats, till exempel eftersom den ställda frågan kan uppfattas som aningen oklar och såväl SRN som HFD verkar ha behandlat frågor som inte ställdes av allmänna ombudet. Detta framstår som märkligt i förhållande till att förhandsbeskedsinstitutets processregler ställer höga krav på att den ställda frågan är tillräckligt specifik och om att inga andra än de ställda frågorna normalt sett ska besvaras.

Dessa brister har resulterat i att såväl SRN som HFD har kritiserats för att inte ha följt relevanta processregler och blandat ihop olika instansers arbetsuppgifter, vilket i sin tur kan antas ha skadat förtroendet och

¹⁸⁹ Se Persson Österman (2016) s. 397–398; SKV:s skrivelse, dnr 131 476491-09/111.

legitimiteten för såväl nämnden som domstolen.¹⁹⁰ Vidare medför den oklara processramen osäkerhet om processreglernas innebörd och betydelse samt om vad som var avgörande för utfallet och därmed vilken prejudikatverkan målet har. Därför hade det möjligen varit att föredra om SRN hade avvisat ansökan eller HFD undanröjt förhandsbeskedet. Åtminstone borde såväl SRN som HFD ha avstått från att besvara frågor som allmänna ombudet inte verkar ha ställt. Med andra ord borde SRN och HFD i högre utsträckning ha följt den särskilda processrätt som gäller för förhandsbeskedsinstitutet.

5.6.4 Tillräckliga sakomständigheter?

Vidare framgår av rättsfallsanalysen att SRN och HFD kan kritiserats för att ha accepterat att de anförda sakomständigheterna verkar ha varit förhållandevis få. Även på denna grund kan ifrågasättas om processramen var för oklar eller om faktaunderlaget var tillräckligt för att förhandsbesked skulle lämnas, i förhållande till den ställda frågan och de höga kraven på sökanden om att uppge tillräckliga, nödvändiga, konkreta och klara sakomständigheter. Som även Persson Österman har framfört, anser jag att frågan om avdragsrätten för sådana utgifter likt de i målet kan bero på många olika och för målet specifika omständigheter. Exempelvis skulle omständigheter som typen av verksamhet, produkter, kunder, profiler, marknadsföring med mera kunna tänkas vara av relevans. Därför kan det kritiserats att SRN grundade sitt besked – och därefter HFD sin dom – på ett så knapphändigt faktaunderlag som det i fallet i fråga.¹⁹¹

Även detta har resulterat i att såväl SRN som HFD har kritiserats för att inte ha följt förhandsbeskedsförfarandets särskilda processregler.¹⁹² Men framför allt verkar det ha lett till missförstånd om HFD:s bedömning och avgörandets prejudikatvärde samt kritik mot att HFD inte tog hänsyn till utgifternas klimatfrämjande aspekter och att dessa kunde förväntas vara nödvändiga eller till nytta för Saltå Kvarn.¹⁹³

Denna kritik framstår som potentiellt onödig eftersom domstolen kanske inte hade möjlighet att ta sådana hänsyn. I enlighet med förhandsbeskedsinstitutets processregler verkar HFD:s bedömning ha begränsats till de få sakomständigheter som hade införts i förhandsbeskedsförfarandet av allmänna ombudet. Och eftersom allmänna ombudet inte angav hur klimatkompensationen skulle kunna ha varit nödvändig eller till nytta för Saltå Kvarn, verkar HFD inte ha haft möjlighet att beakta sådana omständigheter.

Det skulle kunna hävdas att sådana omständigheter utgör notoriska fakta, att HFD därför hade kunnat beakta dem fastän de inte anfördes av allmänna

¹⁹⁰ Se t.ex. kritik i Persson Österman (2016).

¹⁹¹ Se Persson Österman (2016) s. 399–400.

¹⁹² Se Persson Österman (2016) s. 399–400.

¹⁹³ Se t.ex. Cejie (2014); Nilsson (2015).

ombudet och att det därmed hade varit möjligt för HFD att anse att klimatkompensation var nödvändig eller till nytta för ett företag med ”uttalad miljöprofil”. Persson Österman anser inte att så är fallet men jag är personligen inte lika övertygad.¹⁹⁴ Min uppfattning – i likhet med HFD:s uppfattning i Arlamålet – är att allmänheten, åtminstone i dagsläget, har en stor medvetenhet om aktuella klimatutmaningar och att såväl kunder som arbetssökande dessutom verkar ställa allt högre krav på att verksamheter tar ansvar för sin klimatpåverkan.¹⁹⁵ Detta borde gälla särskilt för verksamheter som utger sig för att vara miljövänliga. Därför kan det, i likhet med vad SRN framförde i sitt förhandsbesked, anses vara självklart att sådana företag måste ha ett aktivt miljöengagemang för att framstå som trovärdiga. Enligt min uppfattning kan det dessutom anses vara allmänt känt att detta kan uppnås genom att företag klimatkompenserar. HFD resonerade dock inte på detta vis och får därför anses ha fastslagit att sådana omständigheter inte utgjorde notoriska fakta år 2011.

Detta visar likväl att kritiken mot domen bör riktats mot antingen, som Persson Österman framfört, den processuella hanteringen av förhandsbeskedet och målet eller att domstolen gjorde fel i att inte betrakta de nämna omständigheterna som notoriska fakta.¹⁹⁶ Min tolkning av Cejies och Nilssons kritik mot Saltå Kvarnmålet är att den inte avser något av det ovanstående, vilket får den att framstå som felriktad. Detta tyder också på att avgörandet har misstolkats flera gånger – till och med av sakkunniga – vilket troligen beror på en okunskap om förhandsbeskedsinstitutets säregna processregler samt på grund av att referatet liknar vilket prejudicerande avgörande som helst. Mot bakgrund av detta är det vidare föga förvånande att avgörandet också har feltolkats av media och en bredare allmänhet.¹⁹⁷

Även detta har resulterat i kritik mot SRN och HFD (samt mot Cejje, Nilsson och två underinstanser som också verkar ha tolkat Saltå Kvarnmålet felaktigt).¹⁹⁸ En konsekvens som kan tänkas ha följt av detta är ett skadat förtroende och en lägre legitimitet för SRN och domstolarna. Möjligen skulle därför, redan på denna grund, ansökan ha avvisats av SRN eller förhandsbeskedet ha undanröjts av HFD på grund av det knapphändiga faktaunderlaget. Instanserna hade åtminstone kunnat förklara hur de ansåg att de angivna sakomständigheterna kunde anses vara tillräckliga. HFD hade också kunnat avstå från att referera målet och uttryckligen förklarat i domskälen att bedömningen var strikt begränsad av de anförda sakomständigheterna och att det inte hade anförts att klimatkompensationen var nödvändig eller till ekonomisk nytta för bolaget samt att HFD därför inte hade möjlighet att ta hänsyn till sådana omständigheter.

¹⁹⁴ Se Persson Österman (2016) s. 401–402.

¹⁹⁵ Jfr. HFD 2018 ref. 55.

¹⁹⁶ Se Persson Österman (2016) s. 401.

¹⁹⁷ Se t.ex. Karlsson (2014); hemsidan för MiljöRapporten; hemsidan för Klimatsmart.

¹⁹⁸ Se Persson Österman (2016) s. 402–403 och 405; Förvaltningsrätten i Stockholm dom 29 april 2016 i mål nr 21847-15 (Arla); Förvaltningsrätten i Luleå dom 15 juni 2016 i mål nr 1504-15 (MAX).

5.6.5 Hade klimathänsyn varit olämpliga ändå?

En annan aspekt är att det kanske ändå, även utan förhandsbeskedsinstitutets processrättsliga begränsningar, hade varit olämpligt om HFD hade tagit hänsyn till utgifternas klimatfrämjande syften och effekter. Det kan nämligen, vilket har diskuterats mer utförligt ovan, anses vara upp till lagstiftaren – och inte rättskiparen – att ta sådana hänsyn.

Som Cejje har framfört hade lagstiftaren emellertid i så fall kunnat ingripa snabbt. Så skedde till exempel vid införandet av den så kallade ”Lex Holma”, det vill säga regleringen av skattefrihet för ersättningar vid självförvaltning i 8 kap. 31 § IL.¹⁹⁹ Men mot bakgrund av det i rättsfallsanalysen nämnda betänkandet av SkU, framstår det som förhållandevis osannolikt att ett sådant ingripande skulle ske i det fall HFD hade medgivit Saltå Kvarn avdrag för klimatkompensationsutgifterna med motiveringen att det sannolikt kunde vara nödvändigt eller till nytta för verksamheten att ta ansvar för sin negativa klimatpåverkan på motsvarande sätt som i PLM-målet.²⁰⁰ Möjligen hade HFD i en sådan situation till och med, mot bakgrund av SkU:s betänkande, uttryckligen kunnat motivera avdragsrätten med en sannolik goodwillökning för Saltå Kvarn, i enlighet med min tidigare framförda tolkning av domstolens ställningstagande om betydelsen av goodwill.²⁰¹

5.6.6 Övriga synpunkter

Det kan också kort nämnas att det är svårt att jämföra Saltå Kvarnmålet med de övriga stadgandena och uppfattningarna i det föregående kapitlet på samma sätt som de övriga målen i denna uppsats, till följd av de särskilda processrättsliga reglerna. Det kan åtminstone snabbt konstateras att det, till följd av den snäva bedömningen, inte finns några uppenbara övriga aspekter att kritisera. Exempelvis finns inga tecken på fri lagtolkning eller avsteg från objektivitets- eller legalitetsprincipen. Snarare är bedömningen restriktiv, vilket skulle anses ligga i linje med HFD:s tolkningstradition, även om det i detta fall verkar ha varit en direkt följd av de särskilda processreglerna. Det som kan kritiseras är, som nämndes ovan, att HFD kunde ha varit mer transparent i domskälen och förklarat hur den mer specifikt resonerade om exempelvis avsaknaden av direkt motprestation och anknytning samt hur de processrättsliga förutsättningarna påverkade den aktuella tolkningen och tillämpningen. Med andra ord hade det till exempel varit önskvärt, vilket även Cejje har framfört, att HFD hade klargjort kraven på samband ur tidigare praxis.²⁰² På så sätt hade feltolkningar av domen och kritiken mot HFD kunnat undvikas samt innebörden av gällande rätt kunnat tydliggöras, vilket givetvis hade varit till fördel för alla berörda parter. Detta hade vidare

¹⁹⁹ Jfr. prop. 1996/97:119.

²⁰⁰ Se Cejje (2014) s. 951; Jfr. bet. 2004/05:SkU6.

²⁰¹ Se mer om denna tolkning i min kommentar till RÅ 2000 ref. 31 I ovan.

²⁰² Se Cejje (2014) s. 951.

varit särskilt påkallat eftersom avgörandet var till nackdel för de skattskyldiga.

5.6.7 Slutsatser och förslag

Sammanfattningsvis kan följande slutsatser dras av diskussionen ovan: Det kan ifrågasättas om det verkligen förelåg prejudikatskäl eller inte för att besvara den ställda frågan. Av referatet framgår varken hur SRN eller HFD resonerade om detta, vilket framför allt kan ha resulterat i tvivel om instanserna gjorde rätt eller fel i att pröva den ställda frågan. Därför hade det varit önskvärt om de uttryckligen hade förklarat varför de ansåg att sådana skäl förelåg.

Vidare kan SRN och HFD kritiseras för att de godtog att den ställda frågan kunde uppfattas som aningen oklar och att de prövade frågor som inte ingick i den ställda frågan. Instanserna har fått kritik för detta och kan därmed i viss mån anses ha skadat förtroendet och legitimiteten för dem båda. Således borde de ha avstått från att besvara andra frågor än den ställda. Alternativt borde de möjligtvis ha avvisat ansökan eller undanröjt förhandsbeskedet.

Dessutom kan SRN och HFD kritiseras för att ha accepterat ett så knapphändigt faktaunderlag som i fallet i fråga i förhållande till den ställda frågan och förhandsbeskedsinstitutets höga krav på tillräckliga sakomständigheter. En konsekvens av detta är att SRN och HFD har kritiserats dels för att inte ha följt relevanta processrättsliga regler, dels för att ha gjort en för snäv bedömning och inte beaktat klimatfrämjande aspekter, fastän de inte verkar ha haft möjlighet till det. Detta vittnar i sin tur om att avgörandet har misstolkats av såväl sakkunniga som en bredare allmänhet och att viss kritik mot HFD därför framstår som felriktad. Det bristande faktaunderlaget kan därmed framför allt antas ha skadat förtroendet och legitimiteten för SRN och HFD. Därför hade det möjligen varit bättre om SRN hade avvisat ansökan, om HFD hade undanröjt förhandsbeskedet eller om HFD åtminstone hade motiverat hur faktaunderlaget kunde anses vara tillräckligt, avstått från att referera målet och uttryckligen förklarat att bedömningen var begränsad av processrättsliga skäl.

Vidare hade det möjligtvis, även utan de processrättsliga begränsningarna, varit olämpligt om HFD hade tagit hänsyn till utgifternas klimatfrämjande aspekter. I övrigt finns inga uppenbara aspekter att kritisera, annat än att HFD hade kunnat vara mer transparent i domskälen för att undvika onödig kritik och feltolkningar samt klargöra gällande rätt i högre grad.

5.7 Arlamålet

5.7.1 Inledning

Av den tidigare framförda analysen av Arlamålet framgår att justitieråden i HFD verkar ha grundat avgörandet på vissa subjektiva klimatrelaterade antaganden och uppfattningar. Råden verkar ha utgått från att vissa företag ”medför en tydlig påverkan på miljön”, att breda konsumentgrupper är förhållandevis medvetna om förekomsten av och riskerna med ökade koldioxidutsläpp och att kunder därför kan förväntas bry sig om produkters klimatpåverkan eller om produkter är klimatkompenserade eller inte till en sådan grad att det kan förväntas påverka deras köpbeteenden på ett märkbart sätt. Dessa antaganden ska nu, vid sidan av andra intressanta aspekter av domen, jämföras med flera av de stadganden och uppfattningar som framgår av det föregående kapitlet.

5.7.2 Objektivitetsprincipen och 30 § FPL

De klimatrelaterade antagandena kan till exempel jämföras med *objektivitetsprincipens* krav på att inte beakta ”ovidkommande omständigheter”, det vill säga att inte grunda avgöranden på andra hänsyn än sådana som ska beaktas enligt gällande lag. Frågan är därmed om HFD:s klimatrelaterade antaganden utgör sådana hänsyn som ska beaktas enligt exempelvis 16 kap. 1 § och 9 kap. 2 § andra stycket IL.

Dessa lagrum är förhållandevis vagt formulerade, vilket kan anses vara en nödvändighet för att avdragsrätten för utgifter ska kunna hållas flexibel och följa med i samhällsutvecklingen. Således kan lagstiftaren anses ha givit HFD en förhållandevis stor frihet att beakta omständigheter vilka den finner är av relevans för bestämmelsernas uppfyllande.

Denna frihet medför en risk för att justitieråden baserar sina tolkningar på personliga politiska åsikter och värderingar och döljer detta bakom vagt formulerade och intetsägande domskäl. I fallet i fråga går det exempelvis inte att kontrollera om de klimatrelaterade antagandena utgör sådana politiska värderingar eller inte, eftersom HFD inte förklarade vad den grundade dem på. Därför går det inte att definitivt avgöra om justitieråden grundade bedömningen på fritt skön, sina personliga uppfattningar och värderingar eller andra ovidkommande omständigheter, samtidigt som det finns omständigheter i domskälen som kan anses tyda på det.

Av rättsfallsanalysen framgick vidare att justitieråden verkar ha framfört antagandena på eget initiativ, eftersom det inte på något sätt framgår att någon av parterna framförde dem. Det kan emellertid inte med fullständig säkerhet uteslutas att antagandena först framfördes av någon av parterna i målet, eftersom informationen kan ha utelämnats ur domen. Således är det svårt att avgöra om HFD uppfyllde objektivitetsprincipens krav på att inte

beakta ovidkommande omständigheter men även 30 § FPL:s krav på att målet enbart ska grundas på ”handlingarnas innehåll och vad som i övrigt framkom i målet”.

Detta kan framför allt ha resulterat i osäkerhet om avgörandets rättsenlighet och HFD:s legitimitet, vilket ytterst kan ha skadat förtroendet för HFD. Samtidigt får, liksom Tjernberg framfört, principer i regel inte genomslag vid rättstillämpningen – utan primärt i lagstiftningsprocessen – varför ett eventuellt övertramp av objektivitetsprincipen kanske inte borde anses vara alltför allvarligt. Likväl har principen i detta fall grund i svensk grundlag, i vilken lagtexten dessutom uttryckligen stadgar att den avser domstolars verksamhet.²⁰³ Mot bakgrund av detta hade det varit fördelaktigt om HFD hade redogjort för vad den grundade antagandena på och vem som framförde dem.

5.7.3 Tolkningsmetoder och subjektiva uppfattningar

5.7.3.1 HFD:s utgångspunkter och fri lagtolkning

En närliggande fråga är hur de klimatrelaterade antagandena förhåller sig till HFD:s *tolkningsmetoder* och vissa av de stadganden och uppfattningar som framgår av det föregående kapitlet. Inledningsvis framgår av domskälen att HFD tog avstamp i lagtextens ordalydelse och således tillämpade en objektiv metod. Därefter hänvisade HFD till samtliga rättsfall som utretts ovan och kombinerade den objektiva metoden med att tolka praxis för att klargöra lagtextens innebörd.

När HFD sedan måste avgöra om transaktionerna i målet omfattades av avdragsförbudet för gåvor eller inte, framförde domstolen sitt resonemang om de klimatrelaterade antagandena och att vissa företag till följd av dessa kan ha företagsekonomiska skäl för att klimatkompensera och marknadsföra detta eftersom det kan ”förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst”. Som enda stöd för resonemanget hänvisade HFD till RÅ 1976 ref. 127 I, troligtvis eftersom domstolen i det målet resonerade på ett liknande sätt avseende den ”livliga opinionsbildning” som riskerade resultera i ”påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”.²⁰⁴

Av förarbetena framgår dock inget som tyder på att sådana hänsyn var av betydelse i lagstiftningsprocessen avseende avdrag för marknadsföringskostnader, varför HFD kan anses ha närmat sig en mer ”*fri lagtolkning*”.²⁰⁵ I brist på information om vad antagandena annars grundades på eller om någon av parterna framförde dem först, verkar det nästan som att justitieråden förhållandevis godtyckligt utgick från att deras

²⁰³ Se 1 kap. 9 § RF.

²⁰⁴ Se mer om RÅ 1976 ref. 127 I i avsnitt 3.3 ovan.

²⁰⁵ Se t.ex. prop. 1999/2000:2 s. 191–193.

subjektiva uppfattningar – om klimatsituationen och kunders inställningar till den – återspeglade en mer utbredd ”allmän uppfattning”.

Att ge justitieråden sådan frihet i dess skatterättsliga lagtolkningsverksamhet kan anses vara problematiskt ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Visserligen tillåts domares subjektiva uppfattningar få avgörande betydelse i till exempel prövning och värdering av bevis, genom principen om den fria bevisvärderingen. Enligt förarbetena till 35 kap. 1 § RB nämns exempelvis att domare i bevisvärderingen inte är förhindrade att ta hänsyn till omständigheter som ”äro allmänt veterliga, eller till erfarenhetssatser, som äro kända för honom”.²⁰⁶ Det kan därvid till exempel bli nödvändigt för rätten att bedöma sannolikheten för, relevansen av eller logiken i parternas utsagor och då utgå från personliga erfarenhetssatser om påstådda omständigheter eller företeelser och den kontext i vilken dessa existerar eller verkar. När detta sker i de prejudikatskapande instanserna, kan de personliga uppfattningarna komma att läggas till grund för inte bara rättskipningen, utan även utformandet av gällande rätt och därmed agera rättskälla. Fastän detta kan anses vara uppenbart väcker det frågan om hur stort det personliga eller subjektiva inflytandet får vara.

I Arlamålet verkar de förmodat subjektiva klimatrelaterade antagandena ha fått stor betydelse för utfallet. Utan exempelvis premissen om kunders medvetenhet om produkters miljöpåverkan, hade resonemanget om att klimatkompenserad marknadsföring kan förväntas påverka verksameters försäljning och vinst inte burit. Därmed verkar fem justitieråds uppfattningar också ha fått stor betydelse, inte bara för Arlas avdragsrätt, utan även för rättsutvecklingen.

Vid en första anblick framstår detta kanske inte som särskilt anmärkningsvärt. Men om det, som Lodin m.fl. har framfört enligt ovan, inte finns något uppenbart ”allmänt rättsmedvetande” på skatterättens område, finns det risk för att en sådan frihet i domstolens skatterättsliga lagtolkning skulle kunna resultera i godtyckliga och oförutsebara tolkningar grundade på personliga uppfattningar, vilka råden felaktigt anser är allmänt erkända.

Vidare kanske det, som Tjernberg framfört och diskuterats ovan, inte åligger HFD – utan lagstiftaren – att ta ideologiska hänsyn vid utformandet av gällande avdragsrätt. Svaret på denna fråga beror på var gränserna för HFD:s prejudikatskapande verksamhet går. Utan att försöka definiera några konkreta sådana gränser – vilket inte hade varit möjligt inom ramen för denna uppsats – kan åtminstone konstateras att justitieråden inte är politiskt tillsatta genom val och att deras uppfattningar därför inte nödvändigtvis återspeglar majoriteten av folkets uppfattningar på ett korrekt sätt. Detta tyder på att gränserna för rådets möjligheter att skapa rätt bör vara begränsade, i enlighet med grundläggande tankar och inhemska regler om

²⁰⁶ Jfr. 35 kap. 1 § RB; NJA II 1943:1 s. 445.

demokrati och maktindelning.²⁰⁷ Således hade det möjligen varit bättre om HFD inte hade lagt de klimatrelaterade antagandena till grund för det avgörande resonemanget i målet.

5.7.3.2 Lagens anda, lagpositivism vs. rättspragmatik och fri lagtolkning

Samtidigt har, vilket nämndes i det föregående kapitlet, andra författare ansett att inte bara lagtextens ordalydelse bör följas – utan även dess ”anda” – och att beslut om beskattning som de skattskyldiga uppfattar som oskälig bör undvikas. Med ett sådant synsätt är det möjligt att se HFD:s tolkning i Arlamålet som eftersträvansvärd, då den skulle kunna anses ligga i linje med vad skattskyldiga uppfattar som en skälig eller rättvis beskattning, särskilt om de klimatrelaterade antagandena är korrekta.

Tolkningen skulle i så fall kunna anses resultera i att skattskyldiga blir mer positivt inställda till och får ett ökat förtroende för HFD och skatterätten, vilket skulle kunna främja efterlevnaden av skattelagstiftningen enligt tidigare framförda uppfattningar. Att HFD ska tillåtas ta hänsyn till omständigheter som ligger utanför de traditionella rättskällorna och vad parterna har anfört kanske därför åtminstone borde betraktas som en möjlig sista utväg, i brist på bättre metoder för att tolka oprecisa och oklara skatteregler, i linje med vad Lodin m.fl. har framfört om fri lagtolkning.

Vid en första anblick kan det framstå som önskvärt att sådana oklara lagregler inte ska få finnas, utan att lagstiftaren i stället bör eftersträva så klara och entydiga regler som möjligt. I så fall hade domstolen kunnat hålla sig till lagtextnära tolkningar, domarnas subjektiva inflytande kunnat minimeras och sådan tolkningsproblematik som nu diskuteras kunnat undvikas.

Ett annat skäl för en sådan *lagpositivistisk* strategi är, som nämnts, att den hade främjat förutsebarhet i rättsprocesser. Vid en närmare anblick blir det dock tydligt att den också i högre grad riskerar att HFD inte kommer åt avsedda situationer. En sådan strategi hade därför också kunnat försvaga förtroendet för rättsväsendet och rättsstaten, om den hade medfört att medborgare upplever att rättsväsendet inte klarar av att komma åt avsedda situationer.

Mot bakgrund av detta framstår en mer *rättspragmatisk* strategi som eftersträvansvärd och HFD:s resonemang och de aktuella lagrummen i Arlamålet som mer tillfredsställande. Likväl kan det ifrågasättas vilka faktorer domstolen i så fall ska få lov att ta hänsyn till i sin tolkningsverksamhet. Är det exempelvis enbart sådana faktorer eller värden som uttryckts i lagrummens förarbeten eller bör även andra faktorer få tillmätas betydelse? Och hur ”fria” tolkningar kan då tillåtas, innan rättstillämpningen blir för godtycklig och oförutsebar?

²⁰⁷ Jfr. 1 kap. 1, 4 och 8 §§ RF; Pålsson (2011) s. 114; Dahlman (2010) s. 64.

När det gäller lagtolkning i svåra fall borde domstolen åtminstone, enligt Tjernberg, tillåtas välja mellan tolkningar som ryms inom lagtextens ordalydelse, med respekt för kraven på förutsebarhet och likabehandling. Vidare kanske sådana friare tolkningar inte ska göras om de är till nackdel för de skattskyldiga, i enlighet med legalitetsprincipen och vad Lodin m.fl. har framfört om frågan. Även om dessa kanske framstår som rimliga krav, utgör de knappast tillfredsställande svar på frågorna ovan. Svaren är snarare långt ifrån givna och rimligtvis även beroende av förutsättningarna i varje enskilt fall. Likväl belyser detta vilka problem HFD kan ställas inför vid tolkningen av oklara avdragsregler.

I Arlamålet specifikt verkar HFD:s tolkning ha haft inslag av viss godtycklighet eller subjektivitet, vilket enligt det ovan anförda skulle kunna vara problematiskt ur ett förutsebarhetsperspektiv. Eftersom det i detta fall resulterade i en tolkning som var till fördel för de skattskyldiga, kan den bristande förutsebarheten dock inte förmodas ha varit alltför allvarlig. De mest allvarliga konsekvenserna kan ha varit att företag som tidigare eventuellt har undvikit att klimatkompensera på grund av avdragsförbudet, har klimatkompenserat men nekats avdrag av SKV eller har klimatkompenserat men inte deklarerat avdrag för utgifterna, nu i efterhand kan uppleva orättvisa, vilket skulle kunna skada förtroendet för rättsväsendet. En snävare tolkning av HFD hade möjligen undvikit detta, men riskerat att skattskyldiga hade upplevt att rättsväsendet motverkade främjandet av ett bättre klimat, vilket också hade kunnat skada förtroendet för rättsväsendet och rättsstaten. Detta framstår som särskilt troligt i ljuset av den ovan nämnda kritiken mot att HFD i Saltå Kvarnålet inte beaktade klimatfrämjande värden i tillräckligt hög grad.

En annan aspekt är att inslaget av en friare lagtolkning i Arlamålet, enligt ovan framförda tankar av Lodin m.fl. och Tjernberg, kan sägas skilja sig från HFD:s mer strikt lagtextbundna lagtolkningstradition. Likväl verkar HFD i Arlamålet ha lyckats ta hänsyn till de klimatrelaterade antagandena – vilka inte var avgörande i lagstiftningsprocessen – utan att nödvändigtvis ha frångått lagtextens ordalydelse. Givetvis hade en sådan tolkning inte varit möjlig utan de vagt formulerade lagrummen. Icke desto mindre kan resonemanget om att vissa verksamheters försäljning och vinst kan förväntas få påtagligt positiva effekter av marknadsförd klimatkompensation, enligt min uppfattning anses innebära att klimatkompensationsutgifter utgör utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster i form av marknadsföringskostnader, vilka inte bör träffas av avdragsförbudet för gåvor. Därmed kan HFD, trots en relativt vidsträckt tolkning och beaktande av uppfattningar som inte härrör ur de traditionella rättskällorna, anses ha hållit sig till traditionen av en lagtextbunden tolkning. Detta kan visserligen anses ha varit högst förväntat mot bakgrund av uppfattningarna i det föregående kapitlet och kan därför inte anses ha resulterat i någon nämnvärt ökad – men likväl bibehållen – förutsebarhet.

Det kan också anses vara anmärkningsvärt att HFD verkar ha framfört de klimatrelaterade antagandena på eget initiativ, eftersom HFD inte har vägt in sådana subjektiva uppfattningar eller värderingar i sina tolkningar i tidigare praxis på området. Detta är dock möjligen inte helt sant eftersom domstolen redan i RÅ 1976 ref. 127 I tog hänsyn till en ”livlig opinionsbildning” som avsåg den miljöpåverkan som PLM:s engångsförpackningar ansågs medföra. Rätten resonerade då om att denna opinionsbildning kunde antas leda till ”påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Därav kan rätten anses ha beaktat vissa liknande värden i tidigare praxis. Men rätten har åtminstone inte lika tydligt som i Arlamålet uttryckt en mer generell uppfattning om exempelvis klimatsituationen, verksamhetens klimatpåverkan och kunders miljömedvetenhet i tidigare praxis, vilket är anmärkningsvärt. Om HFD därmed ska anses ha börjat gå en ny – mer rättspragmatisk – väg går inte att avgöra, särskilt mot bakgrund av det ovan nämnda plastkassemålet i vilket HFD tydligt markerade att den inte ska beakta klimatfrämjande aspekter.²⁰⁸

5.7.4 Forskning och utveckling – lagreglering och sambandskrav

En alternativ – mer lagpositivistisk – lösning, vilken även har lyfts fram i andra uppsatser på juristprogrammen²⁰⁹, hade varit att lagstiftaren införde en lagstadgad avdragsrätt specifikt för utgifter för klimatkompensation, i likhet med exempelvis avdragsrätten för utgifter för forskning och utveckling i 16 kap. 9 § IL. På så sätt hade domstolen kunnat låtas hålla sig nära lagtextens ordalydelse, inte självständigt behöva föra in klimatrelaterade värden i bedömningen och ändå kunnat producera ett såväl förutsebart som ”skäligt” avgörande.

Som nämnts har lagstiftaren satt sambandskravet mellan verksamheten och utgifter för forskning och utveckling förhållandevis lågt. Kravet är enbart att utgifterna ”har eller kan antas få betydelse för den huvudsakliga näringsverksamheten eller verksamheten i övrigt”. Av förarbetena till bestämmelsen framgår vidare att det inte krävs mer än att ”den skattskyldige har ett rimligt intresse av det arbete som bekostats genom näringsverksamheten”.²¹⁰ Till följd av detta medgavs till exempel ICA AB avdrag för utgifter till Cancerfonden, vilken bedrev forskning inom området ”cancer-kost-hälsa” i RÅ 1987 not. 440. En liknande lagregel, med ett liknande sambandskrav, hade möjligtvis kunnat införas för utgifter för klimatfrämjande åtgärder.

Det kan argumenteras för att det är graden av nytta för det bidragsgivande företaget – och för allmänheten – som borde vara avgörande för avdragsrätten och att utgifter för klimatkompensation kan medföra lika stor

²⁰⁸ Se mer om detta mål i kapitel fyra.

²⁰⁹ Se t.ex. Wesström (2018) s. 76 ff.

²¹⁰ Se prop. 1970:135 s. 33.

nytta som utgifter för forskning och utveckling. Till exempel kan klimatkompensation medföra nytta för företaget genom att det, som i Arlamålet, använder klimatkompensationsbudskap i sin marknadsföring, vilket kan förväntas resultera i ökad avsättning. Nyttan kan också anses uppkomma – för såväl företaget som allmänheten – bara genom att klimatkompenserande åtgärder verkar för ett hållbart klimat, vilket kan antas vara en grundläggande förutsättning för existensen av alla företag och människor världen över. Det kan dock hävdas att de klimatfrämjande effekterna av klimatkompensation inte är tillräckligt stora för att nyttan ska anses vara tillräckligt stor för allmänheten. Men, som nämndes ovan, har klimatkompensation ansetts vara ett viktigt medel för att uppnå aktuella klimatmål av till exempel regeringen och Naturskyddsföreningen och därtill reglerats i Kyotoprotokollet, vilket tyder på det motsatta.

Andra argument mot ett införande av en motsvarande regel för klimatkompensation är risken för att regeln skulle missbrukas i syfte att försöka uppnå en lägre beskattning och för en erodering av den nationella skattebasen. Det ska därför understrykas att en sådan regel inte måste omfatta alla möjliga utgifter för klimatfrämjande åtgärder, liksom 16 kap. 9 § IL inte omfattar alla utgifter för forskning och utveckling. Ett verkligt exempel på detta är RÅ 1990 ref. 187, i vilket en verksamhet som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning nekades avdrag för utgifter till cancerforskning mot bakgrund av 16 kap. 9 § IL, eftersom sambandet mellan verksamheten och forskningen ansågs vara för svagt – trots det låga sambandskravet. Detta visar att individuella bedömningar på motsvarande sätt hade kunnat göras, även inom ramen för en motsvarande lagregel om avdrag för klimatkompensation. Samtidigt skulle införandet av en sådan lagregel kunna riskera att avdragsrätten blir för snäv och oavsiktligt utesluter situationer i vilka avdragsrätt annars skulle kunna föreligga. Därför är det viktigt att en sådan lagregel inte formuleras för snävt, men inte heller för vidsträckt.

På liknande sätt har Mauritzson framfört att det är anmärkningsvärt att det ställs mycket lägre krav för avdrag för utgifter för forskning och utveckling jämfört med utgifter för sponsring. Enligt honom bör det ställas låga krav på verksamheter att behöva bevisa att tillräckliga motprestationer föreligger för utgifter mellan oberoende parter och motsatsvis ställas höga krav på bevis och omständigheter för att gåva ska anses föreligga. Han menar att HFD närmast har skapat en presumtion för att gåva föreligger, vilket inte överensstämmer med gåvobehandlingen i civilrätten, vilken skatterätten bör efterlikna.²¹¹ Mot bakgrund av sponsringsmålens nära relation till den rättsliga behandlingen av utgifter för klimatkompensation, talar även Mauritzsons resonemang för lägre ställda krav på bevisning för att avdrag för utgifter för klimatkompensation ska medges.

Möjligen måste detta inte ske genom lagstiftning. Kanske anser lagstiftaren att det, på motsvarande sätt som SkU resonerade om sponsring i dess

²¹¹ Se Mauritzson (2017) s. 187 och 191–192.

tidigare behandlade betänkande, inte finns något hinder för en rättsutveckling med ”en större öppenhet i fråga om motprestationens karaktär”, att domstolarna redan kan beakta *klimatkompensation* i högre grad och att de allmänna reglerna därför är fullt tillräckliga.²¹² Eventuellt var det också just detta HFD insåg i Arlamålet och därför medgav avdrag för utgifterna. Samtidigt tog HFD vägen via avdragsrätten för marknadsföringskostnader – vilket i och för sig framstår som rimligt mot bakgrund av Arlas talan – och undvek därmed att behöva beakta någon ”ny” form av motprestation. Frågan kvarstår därför om avdrag kan medges enbart på basis av andra syften och effekter som kan antas följa av klimatkompensation, till exempel klimatfrämjande eller imageskapande effekter.

Det kan tilläggas att det åtminstone är positivt att HFD öppet redogjorde för att de klimatrelaterade antagandena fick avgörande betydelse i målet, mot bakgrund av de tidigare framförda tankarna från Pålsson och Tjernberg om vikten av att synliggöra värderingar som påverkar det rättsliga beslutsfattandet. Denna transparens underlättar för läsaren av domen att dra korrekta slutsatser om HFD:s tillvägagångssätt och avgörandet som sådant, vilket kan antas främja en hög förutsebarhet.

5.7.5 Jämförelse med tidigare praxis

5.7.5.1 Allmänt

Mot bakgrund av den ”informella prejudikatbundenhet” som nämns i den rättsvetenskapliga litteraturen, kan det också vara intressant att utreda hur HFD i Arlamålet förhöll sig till tidigare praxis på området. Spontant borde kunna förutsättas att HFD inte gjorde några större avsteg, eftersom målet inte avgjordes i plenum.²¹³ Vidare kan konstateras att HFD i domskälen i Arlamålet hänvisade till samtliga tidigare relevanta rättsfall på området, det vill säga RÅ 1976 ref. 127 I och II, RÅ 2000 ref. 31 I och II samt HFD 2014 ref. 62. HFD redogjorde därvid också för 16 kap. 1 § IL med presumtionen för aktiebolag, 9 kap. 2 § andra stycket IL med de civilrättsliga gåvorekvisiten, kraven på motprestation och anknytning, betydelsen av goodwill, att Saltå Kvarnålet inte ska tolkas som att avdrag för klimatkompensationsutgifter aldrig får dras av och resonemanget om påtagliga effekter på företagets försäljning och vinst. Allt detta kan härledas direkt ur den tidigare praxisen, vilket får tolkas som att denna praxis alltjämt gäller. Därutöver är det mer oklart hur rätten förhöll sig till de tidigare rättsfallen.

Framför allt går det inte att med säkerhet avgöra hur HFD resonerade kring kraven på motprestation och anknytning i förhållande till omständigheterna i Arlamålet. HFD nämnde att klimatkompensationen hade grund i avtal, att motparterna svarade för certifierade trädplanteringsprojekt i kombination

²¹² Jfr. bet. 2004/05:SkU6 s. 7.

²¹³ Jfr. 5 § LAFD.

med förvärv och makulering av utsläppskrediter som motsvarande produkternas utsläpp, att klimatkompensationen var en ”central komponent” i Arlas marknadsföring och att försäljningen enligt Arla hade utvecklats positivt efter införandet av budskapet i marknadsföringen. Sedan konstaterade HFD att det mot bakgrund av detta fanns skäl att anta att utgifterna hade främjat avsättningen av produkterna och att utgifterna därför inte kunde anses utgöra gåvor. Det kan anses ligga i linje med tidigare praxis, samt aktuella lagregler, att HFD därvid huvudsakligen lade fokus på de ekonomiska aspekterna i målet och därigenom primärt kan anses ha utgått från ett företagsekonomiskt perspektiv.

Således kan HFD åtminstone delvis anses ha följt tidigare praxis, framför allt genom att användandet av resonemangen från RÅ 1976 ref. 127 I om ”påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst” och främjandet av avsättningen av produkterna. Men eftersom HFD inte uttryckligen förklarade om kraven på motprestation eller anknytning var uppfyllda eller inte, är det oklart om HFD menade att Arla erhöll direkta motprestationer, det förelåg sådan tillräckligt stark anknytning som beskrevs i RÅ 2000 ref. 31 I och II eller om det avgörande resonemanget ska anses utgöra en separat avdragsgrund.

5.7.5.2 Marknadsföringskostnader

I slutet av domskälen nämnde HFD dock att utgifterna var att se som avdragsgilla marknadsföringskostnader. För marknadsförings- eller reklamkostnader finns ingen specialreglering, varför sådana ska prövas mot de allmänna avdragsreglerna. Enligt ett av SKV:s ställningstaganden kan reklamkostnader som syftar till att öka verksamhetens försäljning och till vilka det dessutom kan ”påvisas ett direkt samband med företagets försäljning” normalt anses vara avdragsgilla. Denna bedömning kan enligt SKV bli problematisk när utgiften ”inte direkt avser produkten utan snarare företagets image eller att stärka ett varumärke och åtgärden dessutom inte har formen av traditionell reklam”.²¹⁴ SKV nämnde även att en utgift som enbart syftar till att stärka givarens image och goodwill inte är avdragsgill och hänvisade därvid till RÅ 2000 ref. 31 I, till vilket HFD också refererade i den nu aktuella domen.²¹⁵ Lodin m.fl. har också förklarat, vilket nämndes tidigare, att marknadsföringsutgifter i regel anses vara avdragsgilla, eftersom de vanligtvis anses ha ett tillräckligt starkt samband med verksamheten.²¹⁶ Skälet till detta är att syftet med marknadsföring är att öka efterfrågan på konsumtion, varför utgifter för marknadsföring kan anses vara utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster.²¹⁷

²¹⁴ Se SKV:s ställningstagande, dnr 130 702489-04/113, under huvudrubriken 3.3 Motprestation och underrubriken 3.3.4 Reklamkostnader.

²¹⁵ Se SKV:s ställningstagande, dnr 130 702489-04/113, under rubriken 3.2.2. Gränsdragningen mot gåva.

²¹⁶ Se Lodin m.fl. (2017) s. 308.

²¹⁷ Se Pahlsson (2007) s. 14.

Eftersom HFD i Arlamålet inte nämnde något om förhållandet mellan avdragsrätten för marknadsföringskostnader och kraven på motprestation eller anknytning, förblir det emellertid oklart hur HFD resonerade om detta i målet. Därför är det också svårt att avgöra om HFD höll sig till tidigare avdragsgrunder i praxis om sponsring och klimatkompensation och enbart förenade detta med avdragsrätten för marknadsföringskostnader eller om avdragsgrunden i Arlamålet ska ses som en separat sådan.

Denna oklarhet har även noterats av Bjuvberg och Cejie, vilka tolkade det som att HFD genom Arladomen införde ”ytterligare en parameter som skiljer avdragsgilla omkostnader från inte avdragsgilla gåvor, nämligen att det inte kan vara en gåva om utgiften kan vara företagsekonomiskt motiverad och dessutom har främjat avsättningen företagets produkter”. Enligt Bjuvberg och Cejie förutsätter denna grund varken direkta motprestationer eller tillräckligt stark anknytning.²¹⁸

Enligt min uppfattning ryms troligtvis en sådan tolkning av Arladomen i dess domskäl. Men även andra tolkningar framstår som möjliga. En sådan är att direkt motprestation eller tillräckligt stark anknytning ska anses föreligga om det finns anledning att anta att utgifterna har främjat avsättningen av produkterna. Jag förstår det som att Pahlsson tolkar målet på detta sätt, när han skriver att han anser att Arla fick ”en adekvat motprestation från sin klimatkompenserande motpart”.²¹⁹ Även Bjuvberg och Cejie lyfter fram denna tolkning, men menar att den är mindre trolig eftersom HFD inte uttryckligen nämnde att motprestationer hade utförts.²²⁰ Jag anser dock att avsaknaden av en sådan formulering från HFD inte nödvändigtvis måste innebära att HFD inte ansåg att motprestationer förelåg.

5.7.5.3 Min tolkning

I stället anser jag att det finns goda skäl att anta att HFD ansåg att anknytning förelåg i Arlamålet. I såväl Arladomen som flera av de tidigare utredda rättsfallen, hänvisade domstolen nämligen till PLM-målet avseende förklaringen om att det kan finnas ”så stark anknytning mellan sponsorns och mottagarens verksamheter att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet”.²²¹ Därmed verkar domstolen i flera fall ha tolkat det som att det förelåg tillräckligt stark anknytning i PLM-målet.

I Arlamålet hänvisade HFD även till PLM-målet vid resonemanget om att marknadsförd klimatkompensation ”kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst”. Vidare är det avgörande resonemanget i Arlamålet om att det finns ”anledning att anta att Arlas utgifter för klimatkompensation främjat avsättningen av de ekologiska mejeriprodukterna” mycket likt det avgörande resonemanget i PLM-målet

²¹⁸ Se Bjuvberg och Cejie (2018) s. 528.

²¹⁹ Se Pahlsson (2019) s. 321.

²²⁰ Se Bjuvberg och Cejie (2018) s. 528.

²²¹ Se RÅ 1976 ref. 127 I; HFD 2014 ref. 62; HFD 2018 ref. 55.

om ”påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Därför verkar HFD, enligt min tolkning, ha ansett att det förelåg tillräckligt stark anknytning i Arlamålet.

Det kan också tilläggas att det för denna tolkning inte borde spela någon roll att det i PLM-målet var risken för en *negativ påverkan* på PLM:s försäljning som var i fokus och i Arlamålet snarare verkar ha varit möjligheten till en *positiv påverkan* på Arlas försäljning som avsågs. Att Arla faktiskt medgavs avdrag bör tolkas som att det inte måste finnas en risk för negativa konsekvenser för verksamheten, utan att det snarare är tillräckligt att det finns anledning att anta att utgifterna kan *främja avsättningen* för att avdragsrätt ska föreligga.

Ifall denna tolkning stämmer kan det emellertid ifrågasättas varför HFD inte uttryckligen förklarade i domskälen att anknytning förelåg. Därför får det ändå anses vara oklart hur HFD ansåg att kraven på direkt motprestation eller anknytning förhöll sig till omständigheterna och avdragsgrunden i målet. Denna slutsats får vidare stöd av att andra författare på området har tolkat målet på olika sätt, vilket framgår av diskussionen ovan. Det kan därför inte heller avgöras om avdragsgrunden i målet ska ses som en utveckling av de i praxis tidigare formulerade avdragsgrunderna eller som en separat, ”nyttillkommen” sådan. Detta medför osäkerhet om rättsläget och om HFD följde tidigare praxis eller inte. Därför hade det varit önskvärt om HFD hade tydliggjort detta i domskälen.

5.7.5.4 Goodwill

Det kan också nämnas att det av domskälen inte heller går att avgöra hur resonemanget i Arlamålet om att vissa företag kan ha ”*företagsekonomiska skäl* för att stödja även globalt inriktade miljövårdande åtgärder eftersom dessa kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst” förhåller sig till domstolens resonemang om att ”förbättrad goodwill kan vara *kommersiellt motiverad*”. Även Bjuvberg och Cejie har uppmärksammat likheten mellan dessa formuleringar och därvid framfört att det kan vara ”företagsekonomiskt motiverat att öka sin goodwill” på motsvarande sätt som det kan vara företagsekonomiskt motiverat att klimatkompensera, eftersom även goodwill är starkt kopplat till ökad försäljning och vinst.²²² Men eftersom HFD inte förklarade hur dessa uttalanden förhåller sig till varandra, förblir även detta oklart i slutändan.

Eftersom HFD inte verkar ha beaktat någon ökad goodwill i målet, utan enbart fokuserat på effekterna av marknadsföringen, bidrog Arlamålet vidare inte till någon ökad klarhet i vilken betydelse goodwill kan ha för avdragsrätten. Enligt min tolkning av domstolens ställningstagande om goodwill, vilket HFD i Arlamålet återgav nästintill ordagrant, verkar det åtminstone fortfarande inte vara uteslutet att goodwill kan vara av relevans i

²²² Se Bjuvberg och Cejie (2018) s. 528; jfr. RÅ 2000 ref. 31 I, vilket HFD hänvisar till i HFD 2018 ref. 55.

gåvobedömningen.²²³ En mer specifik beskrivning av rättsläget avseende betydelsen av goodwill i gåvobedömningen än så får därför framtiden utvisa.

5.7.6 En generös bedömning?

Som framgick av utredningen av Arlamålet ovan, finns det dessutom inget som tyder på att HFD på något sätt ifrågasatte Arlas påståenden.²²⁴ HFD verkar snarare ha gjort en relativt generös bedömning av dem. Detta kanske i så fall berodde på det förhållandevis låga beviskravet ”sannolikt” avseende avdrag för kostnader.²²⁵ Men det kan också, liksom Pahlsson framfört, ha berott på HFD:s syn på klimatsituationen, vilken bland annat verkar ha uttryckts genom de ovan diskuterade klimatrelaterade antagandena. Enligt Pahlsson kan HFD:s syn på klimatsituationen även ha bidragit till att HFD beviljade prövningstillstånd i målet.²²⁶ Konkreta och tydliga bevis för detta finns dock inte och enligt Bjuvberg och Cejie går det inte ens att avgöra på vilken grund HFD meddelade prövningstillstånd, eftersom det inte framgår av uppsläppsmeningen.²²⁷

Likväl måste hänsyn tas till, vilket Pahlsson också har framfört, att juridiken inte kan identifiera alla de kognitiva processer som påverkar människors juridiska beslutningsprocesser.²²⁸ Därmed riskerar resonemangen om justitierådens subjektiva uppfattningars påverkan att bli spekulativa, varför fokus i diskussionen har försökt läggas på sådana objektiva omständigheter som skulle kunna tyda på inflytande av subjektiva uppfattningar, åsikter eller värderingar.

5.7.7 Övriga synpunkter

I övrigt ska framföras att det var positivt att HFD klargjorde att utgifter för klimatkompensation får dras av som marknadsföringskostnader under vissa förutsättningar och att Saltå Kvarnmålet inte ska tolkas som att utgifter för klimatkompensation aldrig får dras av. Dessa förtydliganden av rättsläget var särskilt välkomna efter det svårtolkade Saltå Kvarnmålet och kan antas ha ökat förutsebarheten för de skattskyldiga.

Vidare kan det anses vara positivt att HFD i Arlamålet förklarade att avdragsgrundens tillämplighet beror på företagets produkt, kundgrupp och utsläpp. Även detta kan anses ha främjat en ökad förutsebarhet. Givetvis hade mer ingående förklaringar av dessa faktorer varit fördelaktiga, men

²²³ Se mer om denna tolkning i min kommentar till RÅ 2000 ref. 31 I ovan.

²²⁴ Jfr. Bjuvberg och Cejie (2018) s. 528 under rubriken ”2. HFD:s avgörande”.

²²⁵ Jfr. prop. 2002/03:106 s. 118–119.

²²⁶ Se Pahlsson (2019) s. 321.

²²⁷ Se mer om denna fråga under rubrik ”4. Varför prövningstillstånd?” i Bjuvberg och Cejie (2018) s. 528.

²²⁸ Se Pahlsson (2019) s. 321.

hänsyn måste också tas till att HFD inte är lagstiftare och att de vaga förklaringarna lämnar utrymme för flexibilitet och att fler situationer ska kunna omfattas, vilket är till fördel för de skattskyldiga. Däremot kan det ifrågasättas om det verkligen borde vara de faktiska eller – de av kunderna – upplevda utsläppen som bör vara avgörande för HFD:s resonemang i domskälen. Ett förtydligande avseende detta hade varit önskvärt för att tydliggöra HFD:s logik i sammanhanget.

5.7.8 Slutsatser och förslag

Sammanfattningsvis kan följande slutsatser dras av den ovan framförda diskussionen: Arladosen kan tolkas som att justitieråden verkar ha låtit sina subjektiva klimatrelaterade uppfattningar bli avgörande för utgången i målet. Eftersom utredningen enbart har grundats på referatet och det i detta inte tydligt framgår vem som ursprungligen framförde antagandena eller var det grundades på, kan det dock inte med fullständig säkerhet konstateras att så var fallet. Därför ska den ovan framförda slutsatsen läsas med viss försiktighet.

Vidare är det svårt att avgöra hur HFD:s tillvägagångssätt i Arlamålet förhåller sig till objektivitetsprincipen och 30 § FPL, eftersom det inte framgår vem som framförde de klimatrelaterade antagandena och vad de grundades på. Detta kan framför allt ha skadat förtroendet för HFD, varför ett klagande avseende dessa oklarheter hade varit önskvärt.

Diskussionen visar också att HFD:s tolkningsmetoder delvis verkar ha legat i linje med HFD:s lagtextnära tolkningstradition men också verkar ha haft inslag av friare lagtolkning. Därmed kan HFD:s tolkning anses ha varit dels förhållandevis lagpositivistisk och förutsebar, dels aningen mer rättspragmatisk, godtycklig och oförutsebar. Det senare kan anses vara problematiskt i alla rättskipande instanser eftersom svenska domare inte är politiskt tillsatta, men särskilt problematiskt i prejudikatinstanser och Arlamålet eftersom det verkar ha resulterat i att justitierådets subjektiva klimatrelaterade uppfattningar fick betydelse för utformandet av gällande rätt. Fri lagtolkning i HFD bör således begränsas av demokratiska skäl.

Mot bakgrund av detta hade det möjligtvis varit mer fördelaktigt om HFD inte hade beaktat de klimatrelaterade antagandena. Likväl kan beaktandet ha resulterat i en tolkning som skattskyldiga har upplevt som mer skälig och förenlig med aktuella politiska klimatsträvanden, vilket kan antas ha ökat förtroendet för HFD och efterlevnaden av skatterätten. Därför bör kanske vidare hänsynstaganden eller friare lagtolkning i varje fall betraktas som en sista utväg i svåra tolkningsfall.

Det är emellertid oklart hur fria sådana tolkningar i så fall ska tillåtas vara. Av utredningen ovan följer att tolkningarna åtminstone måste inrymmas i lagtextens ordalydelse och göras med respekt för kraven på förutsebarhet och likabehandling. Dessutom bör tolkningarna förmodligen inte få vara till

nackdel för de skattskyldiga. I övrigt beror kraven troligtvis också på de särskilda förutsättningarna i varje enskilt fall.

I Arlamålet var tolkningen till fördel för de skattskyldiga, varför dess eventuella konsekvenser kanske inte bör anses ha varit alltför allvarliga. Vidare låg tolkningen inom lagtextens ordalydelse, vilket i och för sig kan anses ha varit högst väntat mot bakgrund av HFD:s tolkningstradition. Däremot kan framförandet av de klimatrelaterade antagandena anses skilja sig från HFD:s tillvägagångssätt i tidigare praxis på området, vilket inte verkar innebära att HFD har börjat gå en mer rättspragmatisk väg. Ytterligare finns tecken på att HFD kan ha gjort en förhållandevis generös bedömning av Arlas påståenden. Om detta i så fall berodde på justitierådens klimatrelaterade uppfattningar går inte att avgöra med juridiska metoder.

En potentiell lösning för att undvika liknande situationer skulle kunna vara att lagstiftaren inför en lagstadgad avdragsrätt specifikt för utgifter för klimatkompensation (och sponsring). Det finns flera skäl för detta. Likväl möts då lagstiftaren av utmaningen att formulera en lagregel som är tillräckligt snäv för att HFD inte ska behöva ägna sig åt fri lagtolkning, men tillräckligt vid för att inte utesluta avsedda situationer. Även ett misslyckande av detta hade kunnat resultera i ett minskat förtroende för rättsväsendet och skatterätten. En sådan strategi framstår därför inte som uppenbart bättre. Snarare ska lagstiftaren kanske, mot bakgrund av SkU:s betänkande, redan anses ha givit HFD mandat att visa en större öppenhet för olika typer av motprestationer och därmed kunna medge avdrag för utgifter för klimatkompensation på fler grunder än de som hittills utvecklats i praxis.

Av diskussionen framgår vidare att det är oklart hur motprestationskravet från de tidigare målen förhåller sig till avdragsgrunden i Arlamålet och att olika författare har tolkat domskälen på olika sätt i detta avseende. Min tolkning är att det finns omständigheter som tyder på att HFD ansåg att det förelåg *anknytning* i målet men också att det inte går att avgöra om avdragsgrundens tillämplighet förutsätter förekomsten av direkt motprestation eller anknytning. Denna oklarhet har minskat förutsebarheten för skattskyldiga och medfört osäkerhet kring rättsläget, varför ett förtydligande från HFD hade varit motiverat. Dessutom bringar Arlamålet ingen större klarhet i betydelsen av goodwill i gåvobedömningen – utan snarare större oklarhet – genom dess formuleringar i domskälen. Därför hade ett förtydligande av rättsläget varit välkommet även här.

I övrigt är det, av förutsebarhetsskäl, positivt att HFD genom Arlamålet åtminstone klargjorde att klimatkompensation kan vara avdragsgill under vissa förutsättningar, att Saltå Kvarnmålet inte ska tolkas som det motsatta samt att tillämpligheten av avdragsgrunden i Arlamålet beror på företagets produkt, kundgrupp och utsläpp. HFD hade dock gärna kunnat få förtydliga om det verkligen är de faktiska – och inte de av kunderna upplevda – utsläppen som bör vara av relevans.

6 Sammanfattande slutsatser

6.1 Om gällande rätt

Uppsatsens första frågeställning ska besvaras enligt följande: Skattemässiga avdrag ska göras för utgifter för sponsring och klimatkompensation om utgifterna uppfyller rekvisiten i 16 kap. 1 § IL och inte omfattas av avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § andra stycket IL. AB:s utgifter presumeras uppfylla rekvisiten i 16 kap. 1 § IL. Bara när det framstår som uppenbart att utgifterna inte är ägnade att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan avdrag vägras baserat på detta lagrum.

Gåva föreligger om givaren gjort en frivillig förmögenhetsöverföring med benefik avsikt till mottagaren. Därför är avdragsförbudet för gåvor inte tillämpligt när givaren har mottagit direkta motprestationer som värdemässigt motsvarar utgifterna och inte heller när anknytningen mellan den givande och mottagande verksamheten är så stark att utgifterna kan ses som indirekta omkostnader i den givande verksamheten. Tillämpning av avdragsförbudet kan också vara uteslutet om det finns anledning att anta att utgifterna har främjat avsättningen av den givande verksamhetens produkter. Det verkar inte vara uteslutet att avdrag kan medges även på andra grunder.

Enbart faktiskt genomförda motprestationer räknas och direkta sådana kan utgöras av exempelvis framtagande av olika typer av reklam, biljetter till föreställningar och tillgång till lokaler. Enbart skapande av ”förutsättningar för att, inom ramen för ett privat projekt, plantera träd” verkar i sig inte vara tillräckligt för att direkt motprestation ska föreligga.

Innebörden av anknytningskravet är mer oklart men avser att förhållandet ska innebära att en av bidraget möjliggjord ökning av mottagarens verksamhet kan antas få positiva ekonomiska effekter för givaren. Avseende klimatkompensation ska anknytning inte alltid anses föreligga mellan en verksamhet som avser ekologiska produkter och ett privat trädplanteringsprojekt. Vidare är det inte uteslutet att sambandskravet i den allmänna avdragsregeln och anknytningskravet i gåvobedömningen i praktiken utgör samma sak men bedöms på olika sätt.

Förekomsten av förbättrad goodwill till följd av givandet av ersättningen, eller ett goodwillsyfte, kan innebära att utgiften har varit kommersiellt motiverad men utesluter inte att den ändå kan utgöra gåva. Därmed kan en utgift vara kommersiellt motiverad och samtidigt anses ha givits med benefik avsikt. Däremot finns det inget som säger att sådan goodwill inte skulle kunna vara relevant, eller till och med tillräcklig, för att gåva inte ska föreligga. Sådan goodwill har åtminstone inte samma effekt i gåvobedömningen som direkta eller indirekta motprestationer.

Vidare kan avdrag få göras av företag som tillverkar produkter som medför ”dokumenterade och påtagliga utsläpp” – vilket inte framstår som ett särskilt högt ställt krav – och använder budskapet om klimatkompensation som en central komponent i sin marknadsföring. Därtill finns det skäl som talar för att det kan vara av betydelse om, men inte är avgörande att, den skattskyldige kan göra sannolikt att försäljningen av produkterna eller vinsten har påverkats positivt genom införandet av budskapet i marknadsföringen. Det kan också antas att kundernas förmodade uppfattningar om utsläppen och klimatkompensationens betydelse också är av relevans. Dessutom står det klart att klimatkompensationen inte måste ske i nära geografisk anslutning till platsen för utsläppen men att typen av verksamhet, produkt, kundgrupp och klimatkompensationscertifiering kan vara betydelsefull.

Därtill verkar ett självupplevt moraliskt ansvar för att motverka nedskräpning som verksamheten bidrar till indirekt inte i sig vara tillräckligt för att avdragsrätt ska föreligga för utgifter som bidrar till uppstädning och motverkande av nedskräpningen. I stället är det de faktiska eller förmodade positiva ekonomiska effekterna av utgifterna som framstår som avgörande för om avdragsrätt föreligger eller inte, till exempel genom motverkande av badwill eller risken för påtagliga återverkningar på bolagets produkter.

6.2 Om HFD:s tillvägagångssätt

Uppsatsens tredje frågeställning ska sammanfattat besvaras enligt följande:

6.2.1 PLM-målet

I PLM-målet är det, på grund av avsaknaden av transparens och tydliga motiveringar, oklart hur RR förhöll sig till objektivitetsprincipen och 30 § FPL samt ifall RR ägnade sig åt fri lagtolkning och om detta i så fall var motiverat. Däremot är det tydligt att RR beaktade ett förmodat intresse för miljöfrågor hos PLM:s kunder i sin tolkning av den allmänna avdragsregeln. Det är svårt att avgöra om RR gjorde en för generös tolkning, eftersom målet måste läsas i förhållande till dåvarande rättsläge och uppfattningar. Tolkningsen låg åtminstone inom lagtextens dåvarande ordalydelse och beaktandet av miljöintresset gjordes inom ett företagsekonomiskt resonemang, vilket är förenligt med uppfattningarna i uppsatsens fjärde kapitel. Bristerna ovan kan antas ha påverkat förtroendet för rättsväsendet och förutsebarheten för de skattskyldiga. Därför hade det varit önskvärt om RR hade varit mer transparent och utförlig med sina resonemang i domskälen och exempelvis förklarat vad den grundade uppfattningen om opinionsbildningen och det underförstådda antagandet om kunders intresse för miljöfrågor på. Eventuella konsekvenser kan dock antas ha varit mindre allvarliga eftersom RR:s bedömning var till fördel för de skattskyldiga.

6.2.2 KF-målet

I KF-målet tydliggjorde RR att ett självupplevt moraliskt ansvar att städa upp efter sig i sig inte verkar vara tillräckligt för att avdrag ska medges. Detta förtydligande av rättsläget kan antas ha ökat förutsebarheten för de skattskyldiga till viss del. I övrigt ger domskälen föga vägledning. Således kan målet som helhet inte anses ha bidragit till någon nämnvärt ökad förutsebarhet avseende avdrag för bidrag till miljöfrämjande åtgärder. Detta kan ha medfört att verksamheter har avstått från att ge sådana bidrag. Bedömningen kan också anses ha legat i linje med Sveriges förhållandevis restriktiva praxistradition och därmed ha varit förutsebar. Samtidigt kan bedömningen ha uppfattats som oskälig genom att ha gått emot skattskyldigas intressen av att värna om miljön och därför resulterat i ett sänkt förtroende för RR och skatterätten. Mot bakgrund av detta hade det även här varit fördelaktigt om RR hade varit mer utförlig och transparent i domskälen avseende sin tolkning av sambandskravets innebörd. Det bör dock beaktas att målet avgjordes för många år sedan och att många relevanta förhållanden har förändrat sedan dess.

6.2.3 Procordiamålet

I Procordiamålet kan RR, genom förklaringen av bedömningsmodellen, anses ha agerat i enlighet med uppfattningen om att domstolen ska klargöra metoder och riktlinjer för skatterättslig tolkning och föra en transparent argumentation. Vidare medgav RR avdrag för vissa utgifter och visade därmed att avdrag kan få göras för kultursponsring under vissa förutsättningar. Detta kan antas ha ökat förutsebarheten för de skattskyldiga.

Det motsatta gäller för flertalet brister i domen, exempelvis avsaknaden av tydliga eller konsekventa motiveringar och förklaringar till presumtionen för AB, formuleringarna om indirekta motprestationer, anknytningskravet i övrigt, ståndpunkten att enbart utförda motprestationer ska beaktas, förhållandet mellan den allmänna avdragsregeln och avdragsförbudet för gåvor och ställningstagandet om goodwill. Dessa brister kan framför allt antas ha resulterat i ett minskat förtroende för rättsväsendet och skatterätten samt motverkat en högre förutsebarhet. Därför hade sådana förklaringar och motiveringar från RR varit önskvärda. Av diskussionen framgår också att det, mot bakgrund av aktuella stadganden och uppfattningar, kan anses vara fördelaktigt att RR inte beaktade bidragens kulturfrämjande syften och effekter samt att sådana hänsynstaganden kanske till och med skulle strida mot svensk grundlag.

6.2.4 Falconmålet

I detta mål går det varken att avgöra hur RR:s tillvägagångssätt förhöll sig till objektivitetsprincipen, 30 § FPL eller de aktuella uppfattningarna om att fri lagtolkning ska undvikas på grund av de mycket kortfattade och

intetsägande domskälen. Möjligtvis grundade RR, i likhet med i Arlamålet, avgörandet på antaganden om risken för utrotningen av Pilgrimsfalken och om kunders uppfattningar om detta, men i brist på transparenta domskäl förblir detta en spekulatio. Därmed kan RR varken anses ha tydliggjort riktlinjer eller metoder för skatterättslig tolkning eller fört en transparent argumentation avseende anknytningskravet. Denna låga transparens kan framför allt antas ha medfört en låg förutsebarhet för de skattskyldiga och ett sänkt förtroende för RR.

Samtidigt kom RR fram till att anknytning förelåg i målet och gjorde således en tolkning som verkar ha legat inom lagtextens ordalydelse och var till fördel för de skattskyldiga, vilket kan antas ha bidragit till viss ökad förutsebarhet. Vidare kan tolkningen ha uppfattats som skälig av skattskyldiga och därför antas ha ökat förtroendet för RR och efterlevnaden av skatterätten, i enlighet med uppfattningarna om att lagens ”anda” bör följas. En sådan strategi kan emellertid vara problematisk i skatterättslig tolkningsverksamhet, eftersom det inte verkar finnas ett allmänt rättsvetande på det skatterättsliga området. Mot bakgrund av detta hade det varit fördelaktigt om RR hade varit mer transparent i domskälen.

6.2.5 Saltå Kvarnmålet

Även i Saltå Kvarnmålet kan HFD:s – men även SRN:s – tillvägagångssätt kritiseras i flera avseenden. Till exempel kan det kritiseras att varken SRN eller HFD öppet redogjorde för varför prejudikatskäl ansågs föreligga, eftersom detta inte var uppenbart. Detta kan framför allt ha medfört tvivel om de verkligen borde ha prövat frågan, vilket kan ha skadat förtroendet för dem. Därför hade en öppen redogörelse varit önskvärd. De kan också kritiseras för att ha prövat en för oklart formulerad fråga samt ha prövat andra frågor än den ställda. Instanserna har kritiserats för detta och därmed skadat förtroendet och legitimiteten för dem båda. Av detta följer att de kanske borde ha avvisat ansökan eller undanröjt förhandsbeskedet, eller åtminstone bortsett från andra frågor än den ställda. Därtill kan SRN och HFD kritiseras för att ha godtagit ett för tunt faktaunderlag i förhållande till den ställda frågan. Detta har resulterat i kritik om att de inte följde relevanta processregler samt att de gjorde en för snäv bedömning, vilket också visar att målet har misstolkats av såväl sakkunniga som en bredare allmänhet. Därmed kan även accepterandet av det knapphändiga faktaunderlaget anses ha skadat förtroendet och legitimiteten för SRN och HFD, vilket hade kunnat undvikas om de hade avvisat ansökan eller undanröjt förhandsbeskedet, eller åtminstone förklarat hur underlaget kunde anses vara tillräckligt och hur bedömningen begränsades av särskilda processrättsliga regler samt avstått från att referera målet.

6.2.6 Arlamålet

Slutligen kan även HFD:s tillvägagångssätt i Arlamålet kritiseras på ett flertal punkter. Exempelvis verkar det som att justitieråden grundade avgörandet på sina subjektiva klimatrelaterade uppfattningar. Eftersom HFD inte uttryckligen angav vad dessa uppfattningar baserades på eller vem som framförde dem, är det emellertid inte helt säkert att så var fallet. Därav går det inte heller att avgöra hur tillvägagångssättet förhåller sig till objektivitetsprincipen och 30 § FPL. För att undvika ett minskat förtroende för HFD till följd av detta, hade det varit önskvärt om HFD hade förtydligat dessa omständigheter i domskälen.

Vidare kan HFD:s tolkningsmetoder dels anses ha legat i linje med HFD:s lagtextnära tolkningstradition och därmed varit förutsebara, dels haft inslag av friare lagtolkning genom beaktandet av de klimatrelaterade antagandena och således varit mer godtyckliga och oförutsebara. Det senare kan anses vara särskilt problematiskt i ett skatterättsligt prejudicerande avgörande av demokratiska skäl. Å ena sidan borde HFD därför möjligen inte ha beaktat antagandena eller åtminstone förklarat vad de grundades på, å andra sidan kan beaktandet ha resulterat i en – enligt skattskyldiga – mer skälig tolkning och därför ökat förtroendet för HFD och regelefterlevnaden. Dessutom ska noteras att tolkningen i målet var till fördel för de skattskyldiga och låg inom lagtextens ordalydelse, vilket kan antas ha mildrat risken för negativa konsekvenser.

HFD kan också kritiseras för att inte ha klargjort hur avdragsgrunden i målet förhåller sig till motprestationskravet och därmed skapat oklarhet i och lägre förutsebarhet avseende rättsläget. Däremot är det, i förhållande till aktuella uppfattningar och av förutsebarhetsskäl, positivt att HFD i varje fall förklarade att klimatkompensation kan vara avdragsgill och att Saltå Kvarnmålet inte ska tolkas som det motsatta samt angav vilka omständigheter som kan vara av relevans för avdragsgrunden i målet.

6.2.7 Övergripande slutsatser

Slutsatserna ovan kan därtill formuleras som mer övergripande slutsatser om hur HFD bör eller ska gå till väga vid tolkningen av oklara avdragsregler avseende sponsring och klimatkompensation, vilket tillsammans med kapitel fyra besvarar uppsatsens andra frågeställning.

För upprätthållandet av förtroendet för rättsväsendet och skatterätten samt förutsebarheten för skattskyldiga – och därmed rättssäkerheten – är det önskvärt att HFD är tydlig och transparent med vilka omständigheter och resonemang den grundar sina bedömningar på och vem som har framfört dessa. Av samma skäl är det eftersträvansvärt att domstolen försöker hålla sig till sin förhållandevis restriktiva och lagtextbundna tolkningstradition samt ger transparenta motiveringar, konsekventa formuleringar, klara riktlinjer och tydliga förklaringar till sina tolkningar och tillämpningar.

Det senare borde vara särskilt påkallat när rätten tolkar oklara skatteregler, ger avslag som kan förväntas gå emot skattskyldigas uppfattningar om en materiellt riktig beskattning eller grundar sina resonemang – och utformandet av gällande rätt – på intressen som inte uppenbart var avgörande i lagstiftningsprocessen eller uppfattningar som inte uppenbart är allmänt erkända eller okontroversiella. Då rör sig rätten nämligen närmare gråzonerna för sina tilltänkta arbetsuppgifter och ökar risken för negativa konsekvenser för rättssäkerheten, vilket medför större skäl att i efterhand ifrågasätta om HFD verkligen har agerat i enlighet med de stadganden och uppfattningar som finns avseende HFD:s tillvägagångssätt.

Vidare är det eftersträvansvärt att HFD inte beaktar subjektiva och politiska uppfattningar – om exempelvis klimatsituationen – i sina tolkningar och tillämpningar av oklara avdragsregler, eftersom det är mer rättssäkert och demokratiskt att låta riksdagen beakta sådana intressen i lagstiftningsprocesser. Sådana beaktanden av domstolar är möjligtvis inte heller förenliga med svensk grundlag. Samtidigt kan de möjliggöra för HFD att undvika tolkningar som skattskyldiga uppfattar som oskäligen och oförenliga med aktuella politiska mål och strävanden, vilket kan resultera i ett ökat förtroende för HFD och en ökad regelefterlevnad. Därför kan friare tolkningar möjligtvis betraktas som en sista utväg i svåra tolkningsfall, under förutsättning att tolkningarna framför allt ligger inom lagtextens ordalydelse, inte är till nackdel för de skattskyldiga och görs med respekt för kraven på förutsebarhet och likabehandling.

En alternativ potentiell lösning är att lagstiftaren inför en lagstadgad avdragsrätt specifikt för utgifter för sponsring och klimatkompensation. Även om det finns flera skäl för detta, för en sådan lösning också med sig andra utmaningar och risker. Därmed framstår den inte som uppenbart bättre än att enbart låta HFD forma rättsläget genom sina prejudikat, inom ramen för nuvarande lagstiftning. En annan lösning hade möjligtvis kunnat vara att införa en skyldighet för verksamheter att hantera sina utsläpp.

För mål som initieras genom en ansökan om förhandsbesked är det därtill önskvärt att HFD – och SRN i berörda delar – förklarar varför prejudikatskäl föreligger om det inte är uppenbart, säkerställer att den ställda frågan inte kan feltolkas enkelt, inte behandlar andra frågor än de som ställts och inte godtar ett oklart eller knapphändigt faktaunderlag eller åtminstone motiverar varför ett sådant underlag anses vara tillräckligt. Vidare hade det varit fördelaktigt om HFD hade kunnat beakta okunskapen om förhandsbeskedsinstitutets processrätt genom att avstå från att referera mål som riskerar att feltolkas eller i varje fall genom att tydliggöra bedömningars begränsningar i domskälen.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Propositioner

Prop. 1963:96 med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370), m. m.

Prop. 1970:135 med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370).

Prop. 1973:90 med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.

Prop. 1996/97:119 Självförvaltning.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 2016/17:146 Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige.

Prop. 2019/20:47 Skatt på plastbärkassar.

Utskottsbetänkanden

Bet. 2004/05:SkU6.

Bet. 2014/15:MJU13.

Bet. 2016/17:MJU6.

Bet. 2016/17:MJU24.

Bet. 2018/19:KU22 Riksdagens arbetsformer.

Övrigt

NJA II 1943:1, Den nya rättegångsbalken, 1944-01-01, om proposition 1942:5.

Prot. 2018/19:93 onsdagen den 15 maj.

Rskr. 1992/93:361.

Rskr. 2001/02:163.

Rskr. 2014/15:202.

Rskr. 2016/17:9.

Rskr. 2016/17:320.

Skr. 2003/04:175, Avdrag för s.k. sponsring.

SkU 1982/83:35.

SkU 1984/85:2.

SkU 2006/07:11.

SKV:s rättsfallskommentar, *HFD 2018 ref. 55*, dnr. 202 452636-18/111, 2018-11-02.

SKV:s ställningstagande, *Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring*, dnr. 130 702489-04/113, 2005-06-27.

SKV:s skrivelse, *Kultursponsring*, dnr. 131 476491-09/111, 2009-05-20.

SÖ 1993:13.

SÖ 2002:41.

Offentligt tryck från EU

Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/98/EG av den 19 november 2008 om avfall och om upphävande av vissa direktiv (avfallsdirektivet).

Litteratur

Bhattacharya, Chitrabhanu B. och Sen, Sankar, *Doing Better at Doing Good: When, Why and how Consumers Respond to Corporate Social Initiatives*, California Management Review 2004, vol. 47, Issue 1, s. 9–24.

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

Bjuvberg, Jan och Cejie, Katia, *Klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner*, SvSkT, 2018:8, s. 528–539.

Bull, Thomas, *Objektivitetsprincipen*, i Marcusson, Lena (red.), *Offentlighetsprinciper*, 3:e upplagan, Uppsala, 2017.

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

Dahlman, Christian, *Rätt och rättfärdigande: en tematisk introduktion i allmän rättslära*, 2:a upplagan, Lund, 2010.

- Du, Shuili, Bhattacharya, Chitrabhanu B. och Sen, Sankar, *Reaping relational rewards from corporate social responsibility: The role of competitive positioning*, *International Journal of Research in Marketing* 2007, 24, vol. 24, Issue 3, 224–241.
- Hilling, Axel och Hilling, Maria, *Regleringsteknik i syfte att motverka aggressiv skatteplanering*, i Kristoffersson, Eleonor, Olsson, Stefan och Rendahl, Pernilla (red.), *Festskrift till Björn Westberg*, Uppsala, 2016, s. 49–58.
- Hilling, Axel & Ostas, Daniel T., *Corporate taxation and social responsibility*, 1:a upplagan, Stockholm, 2017.
- Hirschfeldt, Johan, Regeringsformen, 1 kap. 1 §, Lexino lagkommentar (JUNO), 2020-07-01 (hämtad 2021-08-02).
- Hirschfeldt, Johan, Regeringsformen, 1 kap. 9 §, Lexino lagkommentar (JUNO), 2021-01-01 (hämtad 2021-05-03).
- Karlsson, Tomas, *Saltå kvarn borde ha vunnit*, *Länstidningen i Södertälje*, 2014-09-24, <www.lt.se/artikel/salta-kvarn-borde-ha-vunnit> (hämtad 2021-09-21).
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt Del 1 och Del 2*, 16:e upplagan, Lund, 2017.
- Lodin, Sven-Olof; Lindencrona, Gustaf; Melz, Peter; Silfverberg, Christer; Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1 och Del 2*, 18:e upplagan, Lund, 2021.
- Mauritzson, Jonas, *Gåva utan gåvoavsikt? – något om HFD:s praxis kontra HD:s*, *SvSkT* 2017:3, s. 184–192.
- Munck-Persson, Brita, *Går det att ta sig ur den onda cirkeln när det gäller avdrag för sponsring?*, *SvSkT*, 2006, s. 41–48.
- Nilsson, Marin, *Skatt och hållbarhet*, *SvSkT* 2015:9, s. 711–723.
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2:a upplagan, Lund, 2018.
- Persson Österman, Roger, *Ett förhandsbesked om avdrag för klimatkompensation och andra miljöåtgärder såsom driftskostnad – en processuell och kritisk närläsning*, *SvSkT*, 2016:5, s. 389–405.
- Påhlsson, Robert, *A4 Inkomst av näringsverksamhet*, SN, 2019, s. 318–321.

Påhlsson, Robert, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten*, SN, 1998, s. 541–549.

Påhlsson, Robert, *Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys*, SN, 2011, s. 113–125.

Påhlsson, Robert, *Sponsring Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, 2:a upplagan, Uppsala, 2007.

Spolander, Jörn, *Studie: "Positivt" med industrins metanutsläpp*, Svenska Dagbladet, 2020-02-19, <www.svd.se/studie-positivt-med-industrins-metanutslapp> (hämtad 2021-05-11).

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, upplaga 1:1, Uppsala, 2018.

Wesström, Erica, *Avdragsrätt för klimatkompensation Från ett skatterättsligt och civilrättsligt perspektiv*, examensarbete, Uppsala universitet, 2018, <www.uu.diva-portal.org/smash/get/diva2:1212751/FULLTEXT02.pdf> (hämtad 2021-05-10).

Internetkällor

Hemsidan för Arla, Hållbarhet, <www.arla.se/hallbarhet/ekologiskt/nettonoll-klimatavtryck/> (hämtad 2021-05-18).

Hemsidan för Europeiska kommissionen, Climate strategies and targets, <ec.europa.eu/clima/policies/strategies_sv> (hämtad 2021-05-19).

Hemsidan för Europeiska kommissionen, Corporate social responsibility & Responsible business conduct, <ec.europa.eu/growth/industry/sustainability/corporate-social-responsibility_en> (hämtad 2021-05-18).

Hemsidan för Klimatsmart, Ny dom nekar Saltå Kvarn avdrag för klimatkompensation, 2014-10-13, <www.klimatsmart.se/nyheter/ny-dom-nekar-salta-kvarn-avdrag-for-klimatkompensation.html> (hämtad 2021-09-21).

Hemsidan för MiljöRapporten, Saltå Kvarn nekas avdrag för klimatkompensation, 2014-09-22, <www.miljorapport.internetborder.se/8705.html> (hämtad 2021-09-21).

Hemsidan för Naturskyddsföreningen, Frågor och svar om klimatkompensation, <www.naturskyddsforeningen.se/klimatkompensation> (hämtad 2021-05-19).

Hemsidan för Naturskyddsföreningen, Frågor och svar om kött och miljö, <www.naturskyddsforeningen.se/vad-vi-gor/klimat/faqvego> (hämtad 2021-05-11).

Hemsidan för Naturvårdsverket, Lagar och regler om avfall, <www.naturvardsverket.se/Stod-i-miljoarbetet/Vagledninga/Avfall/Lagar-och-regler-om-avfall/> (hämtad 2021-05-16).

Hemsidan för Naturvårdsverket, Så mår miljön – Fakta & statistik, Utsläpp av växthusgaser från industrin, <www.naturvardsverket.se/Sa-mar-miljon/Statistik-A-O/Vaxthusgaser-utslapp-fran-industrin/#?> (hämtad 2021-04-21).

Hemsidan för regeringen, Återvinning och återbruk ska öka genom nya regler, Miljödepartementet, <www.regeringen.se/pressmeddelanden/2020/06/atervinning-och-aterbruk-ska-oka-genom-nya-regler/> (hämtad 2021-04-10).

Hemsidan för Sveriges miljömål, Så fungerar arbetet med Sveriges miljömål, <www.sverigesmiljomal.se/sa-fungerar-arbetet-med-sveriges-miljomal/> (hämtad 2021-05-15).

Hemsidan för tidskriften Landlantbruk, Mejerierna på världens topp 20-lista, publicerad 2018-10-02, <www.landlantbruk.se/lantbruk/mejerierna-pa-varldens-topp-20-lista/> (hämtad 2021-04-21).

Kyotoprotokollet, Kyoto protocol to the United Nations Framework Convention on Climate Change, FN, 1997, <<https://unfccc.int/resource/docs/convkp/kpeng.pdf>> (hämtad 2021-05-18).

Naturvårdsverket, 2020, Fördjupad analys av den svenska klimatomställningen 2020 (rapport 6945), <www.naturvardsverket.se/Documents/publ-filer/6900/978-91-620-6945-2.pdf?pid=27859> (hämtad 2021-04-21).

Regeringen, Agenda 2030 för hållbar utveckling, <www.regeringen.se/regeringens-politik/globala-malen-och-agenda-2030/agenda-2030-for-hallbar-utveckling/> (hämtad 2021-05-19).

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen/ Regeringsrätten

RÅ 1956 fi 1135-37

RÅ 1976 ref. 127 I

RÅ 1976 ref. 127 II

RÅ 1987 not. 440

RÅ 1990 ref. 187

RÅ 2000 ref. 30 I

RÅ 2000 ref. 30 II

RÅ 2009 ref. 31

HFD 2014 ref. 62

HFD 2018 ref. 55

HFD 2020 ref. 54

HFD 2021 ref. 26

Förvaltningsrätterna

Förvaltningsrätten i Stockholm dom 29 april 2016 i mål nr 21847-15 (Arla).

Förvaltningsrätten i Luleå dom 15 juni 2016 i mål nr 1504-15 (MAX).