



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Olivia Maunsbach

Avdragsmöjligheter för kostnader vid
klimatkompensation – finns dem
inom ramen för dagens
skattesystem?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Richard Croneberg

Termin: VT 22

Summary

This essay aims to analyse the possibility of tax deductions for costs for climate compensation in Swedish tax law. It will mainly examine if the possibility exists in the system we already have and what is requested for a cost to be deductible, foremost the conflict between a deductible operating cost and a non-deductible gift. It will also highlight important precedence on the subject and interpret this in the light of recent doctrine. The essay will also process various research on tax sustainability and analyse which changes may need to be done to make tax deduction for costs for climate compensation possible.

The conclusion is that there is a possibility for tax deduction for costs for climate compensation in the Swedish legal system. How one in practice are supposed to interpret what is needed for a cost to be a deductible operating cost and not a non-deductible gift, is unclear. Therefor a change is needed, and the Supreme Administrative Court must make clear how new precedence and old precedence are supposed to be interpreted together.

Sammanfattning

Denna uppsats syftar till att analysera möjligheten till avdrag för kostnader för klimatkompensation i svensk skatterätt. Den kommer undersöka om möjligheten för avdrag finns i det system vi redan har och vad som krävs för att en kostnad generellt ska ses som avdragsgill, framför allt konflikten mellan en avdragsgill driftkostnad och en icke avdragsgill gåva. Uppsatsen kommer också behandla viktig praxis på ämnet och tolka denna i ljuset av relevant doktrin. Uppsatsen kommer också presentera diverse forskning om hållbar beskattning och analysera vilka ändringar som kan behöva göras för att avdrag för kostnader för klimatkompensation ska bli möjligt. Uppsatsen kommer avslutas med en sammanfattning och författarens egna tankar om ämnet och en kort analys.

Slutsatsen är att möjligheten för avdrag för kostnader för klimatkompensation finns. Hur bedömningen mellan vad som är en avdragsgill driftkostnad och en icke avdragsgill gåva ska bedömas i praktiken är dock oklart. Därför behöver högsta förvaltningsdomstolen klargöra hur ny praxis och gammal praxis ska tolkas tillsammans.

Avdragsmöjligheter för kostnader vid klimatkompensation – finns dem inom ramen för dagens skattesystem?	1
1 Inledning.....	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Corporate Social Responsibility och klimatkompensation	6
1.3 Syfte och frågeställning	8
1.4 Avgränsning	8
1.5 Material, metod och forskningsläge.....	9
1.6 Disposition.....	10
2 Skattelagstiftning som medel för hållbar utveckling	11
2.1 Allmänt om beskattning	11
2.2 Förutsägbarhet och förtroende.....	11
3 Klimatkompensation inom ramen för dagens skatterättssystem	13
3.1 Inledning	13
3.2 Sponsring i allmänhet.....	14
3.3 Avdragsgill driftkostnad eller icke avdragsgill gåva?	16
3.3.1 Inledning	16
3.3.2 Icke avdragsgilla gåvor	17
3.3.3 Direkta motprestationer	17
3.3.4 Indirekta motprestationer	18
3.3.5 Företagsekonomiska skäl.....	18
3.4 Särskilt betydelsefull praxis	19
3.4.1 Inledning	19
3.4.2 HFD 2014 ref. 62: Saltå Kvarn-målet	20
3.4.3 HFD 2018 ref. 55: Arla-målet	23
3.5 Sammanfattning	25
4 Behövs en förändring?.....	27
5 Sammanfattande analys	29
6 Källförteckning.....	30

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Hållbarhet är i dagens samhälle ett hett ämne. Politiker debatterar det bästa sättet att ta itu med vår klimatpåverkan, allt fler privatpersoner letar efter hållbara alternativ till olika former av konsumtion och företag gör vad de kan för att upprätthålla en bra goodwill genom att marknadsföra sig som så gröna som möjligt. Det är en djungel av information och olika föreslagna lösningar som oftare är hellre än bra.¹

När man pratar om hur man med juridikens hjälp kan utveckla samhället på ett mer miljömässigt hållbart sätt förs tankarna enkelt till de mer miljörettsliga aspekterna. Detta är självklart också viktigt men jag tror att det finns andra sätt att använda juridiken som i vissa avseenden kanske kan vara att föredra.

Jag har verkligen intresserat mig för hur man med skatterättsliga medel kan påverka samhället. Regeringen har konstaterat att skattepolitiken bör kunna användas för att påverka beteenden, vilket också borde kunna innefatta att till exempel styra konsumtion, resursanvändning och investeringar i en hållbar riktning.²

Min uppfattning är att reglering om beskattning är ett mycket bra redskap att ta till i kampen mot en mindre klimatpåverkan i samhället. Frågan är bara hur detta görs på bästa sätt. Eftersom skatt som koncept bygger på att det måste finnas tillväxt finns det här en problematik då miljön sällan hjälps av mer produktion utan snarare av att konsumtionen minskar, vilket

¹ Se mer om skilda uttryck för intresse för miljöfrågor: Proposition 2016/17:16

Godkännande av klimatavtalet från Paris och Proposition 2016/17: 146 *Ett Klimatpolitiskt ramverk för Sverige*.

² Prop. 2014/15:100, s. 104. Se även Regeringens skatterättsmål som finns publicerade på <https://www.regeringen.se/regeringens-politik/skatt-och-tull/mal-for-skatter-tull-och-indrivning/> och Lodin m.fl. (2021), s. 2.

också i många fall innebär minskad tillväxt. Det gäller alltså att hitta en balans mellan att upprätthålla en hållbar tillväxt och en hållbar miljö.

En fråga som under senare år dykt upp på den skatterättsliga tapeten är frågan om avdragsmöjligheter för kostnader för klimatkompensation. Det känns spontant som att det skulle vara ett steg i rätt riktning att inte beskatta företag för utgifter som påverkar miljön positivt. Det är också en åtgärd som borde ge resultat direkt, eftersom företag därmed sannolikt kommer att känna sig gynnade av att lägga vissa utgifter på klimatkompenserande åtgärder och kanske därför också känner sig mer benägna att faktiskt göra det. Det är därför viktigt och relevant att undersöka och analysera frågan kring avdragsmöjligheter för kostnader för klimatkompensation.

1.2 Corporate Social Responsibility och klimatkompensation

Corporate Social Responsibility (CSR) är ett begrepp som innebär att aktiebolag har skyldigheter till andra aktörer än sina kapitalägare, nämligen olika former av etiska skyldigheter att samarbeta vid skapandet av och implementering och reformering av reglering av företag på lokal, nationell och global nivå.³ Detta kan innefatta olika former av välgörenhet eller samhällsinitiativ som pengatvättsförebyggande verksamhet, program för åtgärder mot sexuella övergrepp mot barn eller trafiksäkerhetsinitiativ.⁴ Poängen med olika former av CSR-åtgärder är att företag vill bli sedda som goda samhällsaktörer och på så sätt öka sin goodwill.⁵ Frågan om CSR är relevant i detta arbete eftersom jag kommer diskutera CSR i samband med klimatkompenserande åtgärder.

Klimatkompensation är inte ett juridiskt begrepp men används mycket i dagens allmänna diskussion om vad företag kan göra för miljön. Det

³ Hilling och T. Ostas (2017) s. 22 och Persson Österman s. 390.

⁴ Se t.ex. SEB:s årsredovisning för 2020 s. 39 och Ericssons årsredovisning för 2020 s. 181.

⁵ Bjuvberg (2007) s. 102.

innebär i gängse mening att företag som gör något som tär på miljön, exempelvis transporterar varor med färdmedel som släpper ut koldioxid eller tillverkar produkter av kött eller andra råvaror vars produktionsprocess påverkar miljön negativt, betalar för något som är positivt för miljön. Detta görs ofta i form av att avtal ingås med andra företag som kompenserar för den mängd växthusgaser som det kompenserande företaget har släppt ut, så kallade utsläppskrediter. Detta innefattar ofta trädplantering eller åtgärder som på andra sätt minskar, binder eller förebygger växthusgasutsläpp.⁶

Det finns en del kritik mot klimatkompensation som koncept, eftersom det ger företag som inte alls försöker anpassa sin verksamhet för att minska sin miljöpåverkan en möjlighet att framstå som om de gör goda gärningar för miljön och ett flertal forskare är av uppfattningen att vi behöver minska utsläppen och att möjligheten till kompensation kan ta fokus från mer konkreta miljöförbättrande åtgärder.⁷

Trots detta är jag av uppfattningen att klimatkompensation kan vara ett steg i rätt riktning för miljön. Det är självklart att det bästa hade varit om man kunde få företag att minska sin miljöpåverkan från första början i stället för att kompensera för påverkan i efterhand, men det betyder inte nödvändigtvis att kompensation inte gör någon skillnad. Det finns trots allt mycket fler ekonomiska incitament för företag att kompensera i efterhand i stället för att lägga dyra kostnader på att förändra sin verksamhet till att fungera mer miljövänligt från början. Detta eftersom detta sällan kommer innebära en ökad vinst för företaget utan snarare en minskning av intäkterna då vinstmarginalen på hållbart producerade produkter ofta är mindre. I detta perspektiv kan klimatkompensation ses som ett bättre alternativ än att företag inte agerar alls. Kanske till och med ett riktigt bra alternativ för att skapa en medvetenhet och incitament som kan leda vidare till investeringar i en hållbar omställning i framtiden.

⁶ Se åtgärder som gjorts i HFD 2014 ref. 55 och HFD 2018 ref. 62. Se även <https://zeromission.se/klimatkompensationsprojekt/> för exempel.

⁷ Se exempelvis <https://fuf.se/magasin/forskare-klimatkompensation-ar-inte-tillrackligt/> och <https://www.forskning.se/2021/10/28/klimatkompensation-klimatmal/>

1.3 Syfte och frågeställning

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur man med skatterättsliga medel kan premiera företag som vill arbeta i en mer miljömässigt hållbar riktning. Jag kommer specifikt att fokusera på utgifter för klimatkompensation av olika slag och analysera om det svenska skatterättsliga systemet, så som det ser ut idag, gör det möjligt för företag att göra avdrag för utgifter av detta slag.

Framställningen kommer att utgå från följande frågeställningar:

1. Finns det inom ramen för dagens skatterättsliga system förutsättningar för att göra avdrag för kostnader för klimatkompensation?
2. Om inte dagens skatterättsliga system tillåter avdrag för kostnader för klimatkompensation, vilka förändringar hade kunnat göras för att göra sådana avdrag möjliga?

1.4 Avgränsning

Jag har valt att enbart fokusera på den miljömässiga aspekten av hållbar beskattning och kommer därför inte ta upp andra perspektiv, så som fiskal eller social hållbarhet. Jag har också valt att hålla mig till avdragsregleringen och möjligheten till avdrag vid klimatkompensation och kommer därför inte ta upp andra miljömässiga hållbarhetsperspektiv på skatterätten, såsom exempelvis beskattning av miljöfarliga varor eller verksamheter, detta för att jag vill ge en djup och ökad förståelse för ämnet och verkligen ge utrymme för analys. Jag har på grund av att aktörerna som ämnet främst berör är företag valt att enbart fokusera på avdragsbestämmelserna för inkomstslag näringsverksamhet. Av samma anledning kommer jag utgå från avdragsmöjligheter i aktiebolag och inte andra bolagsformer. Vad gäller möjligheten till avdrag kommer jag främst fokusera på konflikten mellan avdragsgilla driftkostnader och icke avdragsgilla gåvor. Jag kommer inte diskutera avdragsmöjligheter för några andra typer av kostnader än de som kan vara relevanta för klimatkompensation, trots att ovan konflikt mellan driftkostnader och gåvor är relevant också för andra typer av bedömningar.

Dessa typer av bedömningar kan exempelvis vara gränsdragningar kring representationskostnader eller personalkostnader.

1.5 Material, metod och forskningsläge

Utgångspunkten för detta arbete är att fastställa rättsläget, gällande rätt, avseende uppsatsens frågeställningar. Detta görs genom en rättsdogmatisk metod med avsikt att redogöra för och analysera i vilken mån dagens skatterättsliga system möjliggör för företag att göra avdrag för kostnader kopplade till klimatkompensation. Rättsdogmatiken kan presenteras på skilda sätt, men en allmän uppfattning är att den som utgångspunkt syftar till att fastställa vad som är gällande rätt avseende en viss fråga eller ett visst problemområde.⁸ För att fastställa gällande rätt kommer jag använda mig av de traditionella rättskällorna: lag, lagförarbeten, praxis och doktrin.⁹ Regler för hantering av avdrag och gränsdragningen mellan avdragsgilla driftkostnader och icke avdragsgilla gåvor har till största del utvecklats i praxis som har tolkats vidare i doktrin. Detta innebär att förarbeten i denna uppsats kommer få mindre utrymme. Detta eftersom de frågor jag ställer mig rör nya problem och är därför bara i begränsad utsträckning är behandlade i förarbeten. Denna uppsats kommer i stället ge störst utrymme till praxis från Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) och hur denna har tolkats och tillämpa vid beslutsfattande av Skatteverket, i underrätter, och i doktrin.

Att analysera och systematisera gällande rätt är en grunduppgift inom ramen för en rättsdogmatisk metod och jag kommer att ha analytiska inslag genomgående i uppsatsen.¹⁰ Rättsdogmatiken bör också i praktiken innefatta att applicera ett kritiskt perspektiv.¹¹

Frågan om avdragsmöjligheter för kostnader för klimatkompensation har enbart behandlats i två avgörande från HFD. Det

⁸ Olsen (2004) s. 111

⁹ Kleineman (2018), s. 21. Sandgren (2021) s. 51 f

¹⁰ Peczenik (1995), s. 312.

¹¹ Kleineman (2018) s. 35

finns kring dessa avgöranden en flertal analyser i doktrin som jag har använt som utgångspunkt för denna uppsats.

Jag arbetat mycket med Jan Bjuvbergs artikel: *Avdrag för utgifter för sponsring m.m. – igen* och hans artikel tillsammans med Katja Cejic: *klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner* eftersom jag har funnit att deras argument talar för min tes om att avdrag för klimatkompensationer bör ses som en positiv åtgärd för miljön och således vara tillåten. Jag har även hänvisat till Persson Östermans artikel: *förhandsbesked om avdrag för klimatkompensation och andra miljöåtgärder såsom driftkostnad – en processuell och kritisk närläsning* i flera avseenden eftersom jag anser att han bidrar med intressanta reflektioner över hur den skatterättsliga processen bör förstås och hur prejudikatvärdet på grund av processens utformande bör tolkas.

1.6 Disposition

Efter detta inledande kapitel följer ett kapitel där olika teorier och forskning om skattelagstiftning som medel för hållbar utveckling kort presenteras, kapitel 2. Därefter följer ett mer substantiellt kapitel, kapitel 3 som syftar till att besvara min första frågeställning. Inledningsvis behandlas avdragsmöjligheter för näringsverksamheter i aktiebolagsform i stort, med fokus på olika former av kostnader som ofta diskuteras i samband med frågor om klimatkompensation. I andra delen av kapitel 3 diskuteras hur kostnader för klimatkompensationer skulle kunna passas in som dessa typer av kostnader och på så sätt bli avdragsgilla. Kapitel 4, som syftar till att besvara min andra frågeställning, kommer behandla ett eventuellt behov av förändringar i det skatterättsliga systemet för att möjliggöra avdrag för kostnader för klimatkompensationer, både ur ett de lege lata och ett lege sententia perspektiv. Jag kommer avsluta både kapitel 3 och 4 med en kort sammanfattning och egen analys. Uppsatsen avslutas i kapitel 5 med en sammanfattning och avslutande kommentar.

2 Skattelagstiftning som medel för hållbar utveckling

2.1 Allmänt om beskattning

Skatter har framför allt tre funktioner: (1), att ge ekonomiska medel till staten och på så vis får den att fungera och förse sina medborgare med allmännyttiga tjänster, (2), att de ger möjlighet att distribuera tillgångar mellan medborgare på ett mer jämlikt sätt och (3), att de ger staten medel att påverka medborgares beteenden för att uppnå vissa politiska mål.

Den första funktionen är avgörande för att en modern stat och ett modernt samhälle ska finnas och gör det möjligt att utveckla infrastruktur, militär och andra delar av samhället. Den andra funktionen bygger på idén om en distributiv rättvisa, där man vill fördela tillgångar för att uppnå en ekonomisk jämlikhet och rättvisa och en jämt fördelad välfärd och nytta i samhället. Den tredje funktionen är att ge staten andra redskap, till exempel att med skattereformer gynna småföretag eller start-ups för att bibehålla innovation, reglera skatter kring utsläpp av växthusgaser och konsumtion, eller ge skatterättsliga incitament för företag att bidra till samhället med forskning och utveckling.¹²

2.2 Förutsägbarhet och förtroende

För att skatterättens skilda funktioner ska kunna utövas effektivt krävs ett förtroende mellan stat och privatperson, detta för att ett de ekonomiska principerna i skattesystemet ska fungera. Det gemensamma förtroendet mellan stat och privatperson bygger på att det finns ett legitimt system där det finns en förutsägbarhet och att medborgarna följer de regler som sätts upp. Att skatterätten påverkar mer än bara budgetmässiga aspekter är ytterligare

¹² Jallai (2017) s. 177.

en anledning till att förtroendet för systemet behövs. Det måste finnas en balans mellan budgeteffektivitet, tydlighet och rättvisa och när balansen rubbas skadas legitimiteten, vilket i sin tur minskar förtroendet.¹³

Skatter är enkelt uttryckt ett sätt att hålla staten flytande, men de är också ett sätt för medborgare att bidra till samhället. Det visas också genom hur och för vad personer beskattas vad som är statens grundläggande värderingar.¹⁴ När medborgare upplever att dessa inte överensstämmer tillräckligt med deras egna värderingar, kan förtroendet minska ytterligare. Ett exempel när det gäller miljöfrågor är att det kan finnas en risk att privatpersoner slutar ha tilltro till regelverket om det är mer ekonomiskt gynnande att påverka miljön negativt än att påverka miljön positivt. I en sådan situation finns dessutom en risk att man indirekt uppmuntrar miljöskadade beteende och på så vis ger företag som påverkar miljön negativt en ekonomiskt rationell anledning att fortsätta med det. Det är därför viktigt att skattereglerverk sätts och tolkas med omsorg, eftersom de uppenbarligen påverkar samhället på fler viktiga plan än det ekonomiska.¹⁵

Att skydda miljön genom skattesystemet är ett uppenbart hållbart mål.¹⁶ Det stora problemet är dock att det i dagens skatteklimat i allmänhet saknas ett mått av förutsägbarhet, vilket beror på ett flertal faktorer som till exempel ad hoc-regleringar, komplex lagstiftning och ett bristfälligt ramverk för internationell beskattning. Oavsett orsak är detta i sig självt ett stort problem. Inom flera områden vet företag inte i förväg veta hur de kommer beskattas och kan därför inte planera sin ekonomi efter detta. Sådana situationer bidrar till en negativ inställning till det skatterättsliga systemet och det gör det svårare att utnyttja skatterättsliga medel för hållbar utveckling till fullo. Avdragsmöjligheten för kostnader för klimatkompensation är i sammanhanget en viktig fråga, som rör såväl ekonomiska incitament som tilltron till det skatterättsliga systemet.¹⁷

¹³ Lemmens & Badisco (2017) s. 121.

¹⁴ Lemmes & Badisco (2017) s. 121 och Gribnau (2015) s. 225 och 245.

¹⁵ Lemmes & Badisco (2017) s. 121. Se också Jallai (2017) s. 178.

¹⁶ Brokelind (2020) s. 9.

¹⁷ Leemmens & Badisco (2017) s. 121

3 Klimatkompensation inom ramen för dagens skatterättssystem

3.1 Inledning

Avdragsrätten i Sverige bygger på en grundläggande tanke om nettovinstbeskattning, där vinsten som ska beskattas är det som blir kvar när utgifter har dragits av från intäkter. Detta är en grundläggande princip för de flesta västerländska skattesystemen och den bygger vidare på skatteförmågeprincipen, vilken innebär att personer ska beskattas efter deras faktiska förmåga. Principen om nettovinstbeskattning är helt beroende av att det går att fastställa avdragsgilla kostnader i företaget, vilket är anledningen till att avdragssystemet i skatterätten är av stor betydelse.¹⁸

Bestämmelserna om avdragsrätten finns främst i ett gemensamt kapitel för alla inkomstslag, 9 kap. Inkomstskattelagen (IL), där olika begränsningar för avdragsrätten framgår. Den grundläggande premissen att kostnader för att bibehålla eller förvärva inkomster är avdragsgilla (en så kallad avdragsgill driftkostnad) framgår av 16 kap. 1 § IL när det handlar om inkomster från näringsverksamhet. Ett annat krav för att en kostnad ska vara avdragsgill när det rör inkomstslaget näringsverksamhet, är att kostnaden ska röra en inkomst som är skattepliktig.¹⁹ Det finns också vissa allmänna skatterättsliga principer om att avdragsgilla utgifter ska vara individualiserade och konkretiserade.²⁰

Att en utgift är individualiserad innebär att den ska vara hänförlig till den person som vill dra av kostnaden och att beloppet kan fastställas. Exempelvis ska en räntekostnad för att vara avdragsgill vara

¹⁸ Pahlsson (2007), s. 13.

¹⁹ Rabe & Hellenius (2011), s. 267.

²⁰ Rabe & Hellenius (2011), s. 59.

hänförlig till en skuld som just den personen som vill göra ränteavdraget har haft.²¹ Att en utgift är konkretiserad innebär att den är specificerad genom exempelvis en faktura eller ett kvitto. Det är alltså inte möjligt att få avdrag för utgifter som enbart är uppskattade.²²

Kostnader i ett aktiebolag presumeras vara utgifter för att bibehålla eller förvärva inkomster och är således som utgångspunkt avdragsgilla. Det finns dock kostnadstyper som rör sig i gränslandet mellan det som är avdragsgillt och det som inte är avdragsgillt och dessa kostnader är därför ofta svåra att klassificera. Aktuell praxis har i doktrin tolkats så att utgifter för CSR och klimatkompensation bör hanteras på samma sätt som utgifter för sponsring.²³

Dessa kostnader är sådana som inte alltid är tydligt avdragsgilla eller tydligt icke avdragsgilla. Det krävs således en mer omfattande utredning om vad som krävs för att en kostnad ska ses som avdragsgill för att förstå vilka möjligheter det finns för avdrag för kostnader för klimatkompensation. Jag kommer att börja med att redogöra för hur kostnader för sponsring (och där igenom analogt även kostnader för CSR och klimatkompensation) i allmänhet brukar hanteras i avdragsrätten, för att sedan på djupet förklara vad som krävs för att en kostnad ska ses som en avdragsgill driftkostnad och inte en icke avdragsgill gåva. Jag kommer även redogöra för två relativt nya rättsfall från HFD som har belyst frågan om klimatkompensation och påverkat rättsläget kring denna fråga märkbart.

3.2 Sponsring i allmänhet

En kostnad för sponsring är normalt sett ett ekonomiskt stöd som ges av sponsorn till en verksamhet som är av allmännyttig, idrottslig eller kulturell

²¹ Det finns dock undantag, se exempelvis RÅ 1980 ref. 1:69 I, där en man betalade sin hustrus ränteskuld, men där kostnaden inte ansågs vara en avdragsgill kostnad för mannen eftersom han inte var gäldenär. Hustrun fick däremot dra av räntekostnaderna eftersom de var knutna till hennes skuld, trots att hon själv inte hade betalat dem.

²² Rabe & Hellenius (2011), s. 59.

²³ Bjuvberg (2007) s.103.

karaktär.²⁴ Sponsring är i ett företagsekonomiskt hänseende en marknadsföringskostnad. Det finns dock i den svenska skatterätten inte några särskilda regler om avdragsrätt för kostnader för sponsring och marknadsföring. Avdragsmöjligheter för kostnader av detta slag måste därför behandlas utifrån inkomstskatterättens allmänna bestämmelser.²⁵ Frågan om kostnader för sponsring är avdragsgilla eller inte måste alltså bestämmas utifrån den grundläggande frågan enligt 16 kap. 1 § IL, nämligen om det rör sig om en kostnad för att bibehålla eller förvärva inkomster. Detta måste också vägas mot förbudet mot avdrag av utgifter för gåvor i 9 kap. 1 § 2st. IL. För att avdragsförbudet för gåvor inte ska bli aktuellt, krävs att kostnaden genererat någon form av motprestation för sponsorn.

Ett syfte som ofta tas upp i diskussionen om sponsring är företags vilja att förbättra sin goodwill. Eftersom de flesta kostnader för CSR och klimatkompensation med stor sannolikhet ämnar till att påverka företagets goodwill positivt, blir praxis och tolkningen kring frågan särskilt intressant.²⁶

En annan viktig aspekt är skillnaden mellan kostnader med syfte att förbättra sin goodwill och marknadsföringskostnader. Dessa kan vid första anblick verka nära besläktade, men i HFD skiljs de åt.²⁷ Det är dessutom så att det är just den skillnaden som kommer att bli avgörande för möjligheten till avdrag, vilket kommer behandlas ytterligare i avsnitt 3.4.1 och 3.4.2. Det bästa sättet att förstå skillnaden på är att goodwill endast är en immateriell tillgång. Det handlar om att företag på olika sätt bygger upp ett gott rykte för att ses som goda samhällsmedborgare. Även om marknadsföring bidrar till detta är det oftast något som går att ta på, till exempel annonser, flygblad, namnsponsring osv.²⁸ De flesta marknadsföringskostnader genererar alltså en faktisk motprestation, medan kostnader med syfte att förbättra ett företags goodwill inte behöver göra detta. Hur man skiljer på detta i praktiken kommer redas ut i nästa avsnitt.

²⁴ Rabe & Hellenius (2011) s. 279.

²⁵ Pahlsson (2007) s. 23.

²⁶ Se avsnitt 3.3.

²⁷ Se HFD 2018 ref. 55.

²⁸ Bjuvberg (2007) s. 102.

3.3 Avdragsgill driftkostnad eller icke avdragsgill gåva?

3.3.1 Inledning

Principen om att kostnader, för att de ska vara avdragsgilla, ska hänga ihop med att bibehålla eller förvärva inkomster är grundläggande för den svenska skatterätten och det prövas normalt sett inte om kostnaden är befogad, på grund av presumptionen om att kostnader i aktiebolag alltid har ett ekonomiskt syfte.²⁹

Ändå är det så att för att en kostnad inte ska omfattas av avdragsförbudet i 9 kap 2§ 2st. IL krävs någon form av motprestation.³⁰ Det kan handla om antingen direkta motprestationer eller indirekta motprestationer.³¹

Kravet på motprestationer har diskuterats av HFD i sponsringsmål länge.³² Det har dock på senare tid verkat som om HFD anser att det kan finnas ytterligare en anledning till att avdragsförbudet för gåvor är otillämpligt, nämligen att en transaktion sker av företagsekonomiska skäl.³³ HFD har visserligen inte i tidigare praxis uttryckligen sagt att det inte fanns andra sätt att komma runt avdragsförbudet för gåvor än direkta eller indirekta motprestationer, men att de tydliggjorde en ytterligare möjlighet var viktigt för utvecklingen av praxis.³⁴ En av HFD tidigare fastställd utgångspunkt vid sponsring är att den omständigheten att det betalande företaget kan få förbättrad goodwill och utgifterna således kan vara kommersiellt motiverade inte hindrar att avdragsförbudet kan vara tillämpligt.³⁵ HFD har även i ny praxis varit tydliga med att denna princip inte ska frångås. Hur denna problematik hänger ihop och vad begreppen innebär ska nu vidare utredas.

²⁹ Rabe & Hellenius (2011) s. 59

³⁰ Det krävs dock inte att motprestationen faktiskt har skett. I RÅ 1979 ref. 1:37 fick ett företag dra av utgifter för en misslyckad brunnsborrning och i RÅ 1992 ref. 55 I och II gick det att dra av utgifter för planerade förvärv av aktier trots att förvärvet inte genomfördes.

³¹ Se avsnitt 3.3.2 och 3.3.3.

³² Se bland annat RÅ 2000 ref. 31 I och II, RÅ 1976 ref 127 I och II, 2014 ref. 62 och 2018 ref. 55.

³³ Se HFD 2018 ref. 55. Och avsnitt 3.3.4 och 3.4.2

³⁴ Pahlsson (2019) s. 321.

³⁵ Se RÅ 2000 ref. 31 I och HFD 2018 ref. 55.

3.3.2 Icke avdragsgilla gåvor

I skatterätten är begreppet gåva inte direkt definierat. Det framgår av praxis och doktrin att gåvor kännetecknas av att de företas i ett benefikt syfte utan någon koppling till att förvärva eller bibehålla inkomster.³⁶ I civilrätten brukar gåvobegreppet kännetecknas av att det har skett en förmögenhetsöverföring med gåvoavsikt och att denna har varit frivillig.³⁷ I RÅ 2000 31 ref. I bygger regeringsrättens argumentation på denna definition vilket betyder att domstolen har bekräftat att den civilrättsliga definitionen ligger till grund för den skatterättsliga.³⁸

Begreppet förmögenhetsöverföring bygger på att mottagaren ska ha berikats på givarens bekostnad.³⁹ När en gåva har skett är kravet på motprestation således inte uppfyllt och kostnaden går inte att se som en utgift för att bibehålla eller förvärva inkomster. HFD har också bekräftat att gåvoavsikt krävs för att en kostnad är att se som en gåva i senare praxis.⁴⁰

3.3.3 Direkta motprestationer

Direkta motprestationer är enkelt uttryckt motprestationer en tjänst av tämligen framträdande slag. Det kan till exempel röra sig om att en idrottsman bär kläder med företagets logga och på så sätt exponerar företaget, eller att ett företag får ha en donationstavla vid entrén till en teater.⁴¹

Det finns egentligen inte mycket otydlighet kring detta begrepp utan det är oftast när det handlar om indirekta motprestationer eller kostnader med företagsekonomiska skäl som det blir svårt att definiera.

³⁶ Lodin m.fl (2021) s. 80. Se även HFD 2018 ref. 55.

³⁷ Bjuvberg (2007) s. 107.

³⁸ Bjuvberg (2007) s. 107.

³⁹ Bjuvberg (2007) s. 107.

⁴⁰ Se HFD 2018 ref. 62.

⁴¹ Pahlsson (2007) s. 35.

3.3.4 Indirekta motprestationer

En motprestation anses vara indirekt om ersättningen på grund av ett samband mellan sponsorföretaget och verksamheten som sponsras kan ses som en indirekt omkostnad i sponsorföretaget, eller att sponsorföretaget får någon form av ökad intäkt på grund av att sponsringen ger dem bra marknadsföring, exempelvis genom att sponsorföretaget kan visa på ett samband mellan sponsringen och större försäljning eller fler kunder.⁴² I RÅ 2000 ref 32 II framgick att om sponsorföretaget och mottagarens verksamhet har ett naturligt samband, ska inte utgifterna träffas av gåvoförbudet i 9:2 eftersom kostnaderna i detta fall är att se som en indirekt omkostnad.⁴³ Begreppet har även diskuterats i praxis när det rör kostnader för klimatkompensation. I dessa fall har sambandet mellan var kompensationen sker och var företagets kunder befinner sig diskuterats. Det bör kunna tolkas så att om kompensationen hade skett på en plats där den mer konkret kommer företagets kunder till del, hade kostnaden kunnat ses som att den ger en indirekt motprestation.⁴⁴

3.3.5 Företagsekonomiska skäl

Kring direkta motprestationer, och även till viss del indirekta motprestationer finns det en generell uppfattning om innebörd, men det finns otydligheter kring transaktioner som görs av företagsekonomiska skäl. Dessa transaktioner blir särskilt intressanta när de görs med syftet att förbättra företagets goodwill. En tolkning som gjorts är att om sponsorföretaget enbart har som syfte att förbättra sin goodwill genom sponsringen är detta inte tillräckligt för att stödet inte ska omfattas av avdragsförbudet i 9 kap 2 § 2st. IL.⁴⁵ Detta innebär alltså att syftet att förbättra sin goodwill inte ses som ett företagsekonomiskt skäl. Denna tolkning framstår som rimlig i ljuset av RÅ

⁴² Se HFD 2018 ref. 55.

⁴³ Se också RÅ 1976 ref. 127 I och RÅ 1982 ref. 1:9. SKV har även lämnat riktlinjer för rätten till avdrag för sponsring, se: Skatteverkets ställningstagande den 26 juni 2005, dnr 130 702489-04/113

⁴⁴ Exempelvis underrätterna i Saltå Kvarn-målet och Arla-målet tagit upp denna aspekt. Där nekades avdrag på denna grund med hänvisning till att kompensationen i form av trädplantering skedde i Afrika, långt bort från företagets kunder.

⁴⁵ Rabe och Hellenius (2011), s. 279.

2000 ref. 31 I där ett företag givit ett ekonomiskt stöd till en Opera som företaget hävdade var avdragsgill. Domstolen fastställde att den del av det ekonomiska stödet som är hänförligt till direkta motprestationer så som kostnader för upplåtande av lokaler, biljetter till föreställningar etc. är avdragsgill, medan den del av stödet som enbart är hänförlig till förbättring av företagets goodwill inte är avdragsgill.

Det finns dock forskare som menar att sponsringsavtal i ett aktiebolag alltid ingås på affärsmässiga grunder.⁴⁶ Det finns som tidigare nämnts en presumtion om att utgifter i aktiebolag alltid har som syfte att bibehålla eller förvärva inkomster.⁴⁷ Om det för att en kostnad ska ses som en gåva krävs gåvoavsikt framstår det som rimligt att kostnader i aktiebolag i allmänhet inte är gåvor, eftersom kostnaderna i aktiebolag alltid har ekonomiska syften, annars skulle inte bolagsverksamhet bedrivas.⁴⁸

3.4 Särskilt betydelsefull praxis

3.4.1 Inledning

Nedan kommer jag redogöra för två rättsfall från HFD som har fått stor betydelse för hur avdragsmöjligheten för kostnader för klimatkompensation hanteras i praktiken. De rör liknande frågor, men det är viktigt att ha med sig att det första rättsfallet är ett förhandsavgörande och det andra en prövning i sak. När det kommer till processen i skatterättsliga förhandsavgöranden rör det sig inte om ett vanligt partsförhållande och bevisning vare sig prövas eller värderas. Bevisbörda spelar inte heller någon roll. Det ställs i stället krav på att den materiella frågan som ställs av Skatteverkets Allmänna Ombud (AO) till skatterättsnämnden (och vid överklagande till HFD) inte får vara av abstrakt natur, att den ska gälla den skatterättsliga betydelsen av en viss specificerad och konkret uppgiven situation.⁴⁹ Det första rättsfallet som

⁴⁶ Se Bjuvberg (2007) s. 107.

⁴⁷ Se avsnitt 3.3.1.

⁴⁸ Bjuvberg (2007) s. 107.

⁴⁹ Persson Österman (2016), s. 393.

prövar avdragsmöjligheten för klimatkompensation i ett specifikt fall är således det sista av de två rättsfallen nedan.

3.4.2 HFD 2014 ref. 62: Saltå Kvarn-målet

Saltå Kvarn, ett företag vars verksamhet inriktar sig på ekologiska produkter, ville år 2011 medges avdrag för ca 150 000 kr. Omkring en femtedel hade gått till ett företag som fastställde hur stor Saltå Kvarns transportrelaterade miljöpåverkan var och resten till ett företag som planterade träd i Uganda som kompensation för de koldioxidutsläpp som transportererna av Saltå Kvarns produkter gav upphov till. Saltå Kvarn yrkade på avdrag för dessa kostnader vid 2012 års taxering.

Skatteverket nekade avdrag med motivationen 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 Saltå Kvarns och mottagarens verksamheter. De menade med andra ord att det varken förelåg någon direkt eller indirekt motprestation.

AO vände sig till skatterättsnämnden för att få ett förhandsbesked och ville få klargjort om klimatkompensation på aktuellt sätt var att se som en avdragsgill driftkostnad eller som en icke avdragsgill gåva. Avdrag medgavs i skatterättsnämnden. Nämnden hänvisade till tidigare praxis⁵⁰ och motiverade sitt beslut med att det på grund av Saltå Kvarns uttalade miljöprofil ter sig nödvändigt för företaget att ha kontroll över sådana negativa konsekvenser som företaget har på miljön för att framstå som trovärdiga. Därför menade skatterättsnämnden att det fanns en sådan anknytning mellan Saltå Kvarns verksamhet och de vidtagna klimatkompensationerna att avdragsförbudet gällande gåvor i 9 kap 2 § 2st IL inte är tillämpligt. Det ska dock poängteras att tre ledamöter var skiljaktiga.

⁵⁰ Se RÅ 1976 ref. 127 I och RÅ 2000 ref. 31 I och II.

Ärendet överklagades till HFD där skatterättsnämndens förhandsbesked ändrades och avdrag nekades. Detta gjordes med motiveringen att någon direkt motprestation inte kommit bolaget till del och att det inte heller finns någon egentlig anknytning mellan bolagets verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen. Domstolen anför också att omständigheten att företaget, Saltå Kvarn, kan få förbättrad goodwill och att utgifterna därför kan vara kommersiellt motiverade inte hindrar att avdragsförbudet kan vara tillämpligt, detta med hänvisning med äldre praxis.⁵¹

Avgörandet har fått motta mycket kritik, framför allt angående den materiella frågan. Det finns författare som menar att HFD missat möjligheten att tydliggöra tolkningen av gränserna mellan avdragsgilla driftkostnader och icke avdragsgilla gåvor och med det kunna öppna upp för att klimatkompensation ska kunna utgöra en avdragsgill kostnad.⁵²

Förhandsavgörandet har i senare praxis från Skatteverket samt förvaltningsrätter och kammarrätter tolkats restriktivt.⁵³ Det framgår av både Max-målet⁵⁴ och underinstansernas bedömning i Arla-målet⁵⁵ att Saltå Kvarn-målet har varit avgörande för att styrka att utgifter för klimatkompensation generellt sett inte är avdragsgilla driftkostnader utan att dessa omfattas av avdragsförbudet för gåvor oavsett omständigheterna i det enskilda fallet. Detta har HFD i senare praxis, Arla-målet, förklarat är en feltolkning av deras avgörande i Saltå Kvarn-målet.⁵⁶

Persson Österman uttalade sig i en artikel från 2016 om den restriktiva utveckling i praxis som Saltå Kvarn-målet har genererat.⁵⁷ Han menar att den restriktiva tolkningen som gjordes i praxis av Saltå Kvarn-målet var felaktig. Enligt Persson Österman har domstolar i lägre instanser och Skatteverket missuppfattat vilket prejudikatsvärde ett förhandsavgörande har och i sin tillämpning hänvisat till Saltå Kvarn-målet som om det hade skett

⁵¹ Se RÅ 2000 ref 31 I.

⁵² Se exempelvis Cejje (2014).

⁵³ Se Skatteverkets riktlinjer för avdragsmöjligheter vid sponsring.

⁵⁴ Kammarrätten i Sundsvall mål nr 1867-1868-16

⁵⁵ se avsnitt 3.4.2.

⁵⁶ Se avsnitt 3.4.2.

⁵⁷ Persson Österman (2016).

en prövning i sak. Som nämnts i avsnittet ovan ställs det i processen för förhandsavgöranden i stället krav på att den materiella frågan som domstolen ska besvara inte får vara av abstrakt natur, att den ska gälla den skatterättsliga betydelsen av en viss specificerad och konkret uppgiven situation. Det måste alltså vara en specifik och tydlig fråga där skatterättsnämndens eller HFD:s bedömning inte heller är beroende av sakförhållandena i det aktuella fallet. Av HFD:s domskäl i Saltå Kvarn-målet framgår att en möjlig tolkning av den fråga som ställs av AO är att den syftar till att utreda just den specifika situationen som Saltå Kvarn befinner sig i. Här menar Persson Österman att skatterättsnämnden och senare HFD har brustit i sin hantering av målet. Han tycker att processramen är otydligt och att det kanske inte ens var en fråga som borde tagits upp till prövning i HFD eftersom den inte nödvändigtvis är av prejudikatvärde. Detta eftersom det krävs mycket information som är specifik för Saltå Kvarns situation och bevisningen får på grund av de processuella reglerna inte värderas i ett förhandsavgörande.⁵⁸

Det är dock viktigt att komma ihåg att det inte någonstans i domskälen i Saltå Kvarn-målet framgår att HFD menar att klimatkompensation generellt skulle omfattas av avdragsförbudet för gåvor. Det är också så att Persson Österman menar att HFD:s beslut som sådant har gjort i enlighet med tidigare avgöranden. Sakförhållandena i just detta specifika fall var oklara och HFD har svarat med dem som utgångspunkt och har i linje med tidigare praxis därför inte beviljat avdrag.⁵⁹

Oklarheten om hur Saltå Kvarn-målet ska tolkas är sannolikt en anledning till att HFD valde att bevilja prövningstillstånd i HFD 2018 ref. 55, det så kallade Arla-målet. Det fanns behov av att tydliggöra tolkningen av i vilken omfattning klimatkompensation utgör en avdragsgill driftkostnad eller en icke avdragsgill gåva.⁶⁰

⁵⁸ Persson Österman (2016), s. 399.

⁵⁹ Persson Österman (2016), s. 399. Se även Tjernberg (2016) s. 358

⁶⁰ Se Bjuvberg & Ceije (2018) avsnitt 4.

3.4.3 HFD 2018 ref. 55: Arla-målet

HFD:s första prövning i sak rör Arla som är ett företag som producerar mejeriprodukter. De hade klimatkompenserat för sina koldioxidutsläpp i samband med produktion av deras ekologiska sortiment. Detta gjordes genom två olika avtal med två företag som tillhandahöll tjänsten klimatkompensation i form av certifierad trädplantering i Afrika och förvärv och makulering av utsläppskrediter motsvarande den mängd koldioxid som Arla skulle klimatkompensera för. Arla anförde att dessa kostnader var en del i en omfattande marknadsföringskampanj och ville få avdrag för dessa. Beloppet som Arla betalade hade beräknats utifrån mängden koldioxid som skulle kompenseras för. Detta gav också Arla rätten att använda varumärkessymbolen Zeromission som visar att deras produkter har blivit klimatkompenserade för. Vidare anförde Arla att deras kompensation hade som syfte att öka försäljningen av deras ekologiska produkter och skilja dessa från produkter från deras konkurrenters motsvarande produkter. Arla menade också att de hade en högre vinstmarginal på dessa produkter jämfört med andra produkter i sortimentet och att bolaget därför kunde öka och bibehålla sina inkomster. Arla menade därför att det betydde att det förelåg ett direkt samband mellan kostnaderna och inkomster. Skatteverket nekade dock Arla att göra avdrag för dessa kostnader.

HFD konstaterar att frågan rör gränsdragningen mellan vad som är en avdragsgill driftkostnad enligt 16 kap. 1 § IL och en icke avdragsgill gåva enligt 9 kap. 2 § 2 st IL. För att en kostnad ska omfattas av avdragsförbudet för gåva krävs enligt HFD att givaren med gåvoavsikt gjort en frivillig förmögenhetsöverföring till mottagaren. Domstolen fortsätter, med hänvisning till äldre praxis, att konstatera att det således krävs en motprestation, antingen direkt eller indirekt.⁶¹

Därefter tar HFD upp Saltå Kvarn-målet och klargör att det i det fallet inte fanns några tydliga motprestationer och att dokumentationen var bristfällig. I Saltå Kvar-målet framgick inte heller att det fanns något marknadsföringssyfte vilket gjorde att avdraget inte kunde beviljas. Ett av de

⁶¹ RÅ 1976 ref. 127 I och II samt RÅ 2000 ref. 31 I och II.

viktigaste klargörandena från Arla-målet är att HFD klargör att tidigare praxis inte ska förstås så att kostnader för klimatkompensation alltid utgör en icke avdragsgill gåva. Om utgifterna är avdragsgilla eller inte ska i stället bestämmas av omständigheter i det enskilda fallet.

HFD fortsätter med att redogöra för att det numera finns en förhållandevis stor medvetenhet hos breda konsumentgrupper om förekomsten och även riskerna med ökade koldioxidutsläpp. Detta menar HFD kan ge företag vars produktion bidrar till utsläpp ett kommersiellt syfte att försöka neutralisera utsläppen för att kunna kommunicera detta i sin marknadsföring. Beroende på vilken typ av produkt företagen tillhandahåller och vilken kundgrupp de vänder sig till kan det därför finnas företagsekonomiska skäl till att stödja även globalt inriktade klimatvårdade åtgärder och därmed troligtvis generera positiva effekter på företagets försäljning och vinst.⁶²

Arla har uppgett att klimatkompenseringen är en central del i deras marknadsföring och genom vad bolaget har angivit har deras försäljning på grund av detta utvecklats positivt. På dessa grunder ansåg HFD att Arlas kostnader för klimatkompensation inte utgör gåvor utan sådana marknadsföringskostnader som ska dras av i näringsverksamheten.

Detta rättsfall öppnar alltså upp för att göra avdrag för klimatkompensation i vissa fall, om det finns ett företagsekonomiskt skäl med utgifterna. Eftersom tydlighet kring vad som ska innefattas i begreppet ”företagsekonomiska skäl” saknas, finns dock fortfarande oklarheter kring gränsdragningen.⁶³ Bjuvberg och Cejie menar att HFD genom att införa detta begrepp tar höjd för att fler kostnader inte är att se som gåvor vilket enligt dem är bra, eftersom det öppnar upp för att kostnader för klimatkompensation i fler fall är att se som avdragsgilla kostnader. De tycker dock att oklarheter kvarstår. Detta eftersom HFD fortfarande inte på ett adekvat sätt har tydliggjort skillnaden mellan avdragsgilla driftkostnader och icke avdragsgilla gåvor. De föreslår bland annat att HFD skulle kunna fastställa att det för att en kostnad ska ses som gåva ska finnas gåvoinsikt. Vidare menar

⁶² Se RÅ 1976 ref. 127 I.

⁶³ Se avsnitt 3.3.5.

de att kostnader för klimatkompensation generellt har marknadsföringssyfte och att dessa därför alltid bör ses ha företagsekonomiska skäl.⁶⁴

Påhlsson anser att Arla-målet ger en välkommen precisering av betydelsen av reklam- och goodwill effekter av sponsring och liknande utgifter, trots att praxis fortfarande möjliggör för avdragsförbudet för gåvor. Dock tydliggör HFD att om omständigheterna i det enskilda fallet visar på ett marknadsföringsvärde för det skatteskyldiga företaget och en sannolik positiv effekt på företagets intäkter är utgiften bedömas som avdragsgill marknadsföring och inte som gåva. Vad gäller avvägningen mellan marknadsföring och gåva hänvisar dock bara HFD till omständigheterna i det enskilda fallet. Han menar därför att HFD kunde ha knutit an till äldre praxis på ett tydligare sätt och genom på ett mer generellt plan redogjort för hur underrätter ska behandla avdrag för klimatkompensationskostnader i praktiken.⁶⁵

3.5 Sammanfattning

Det visar sig alltså att möjligheten att göra avdrag för kostnader för klimatkompensation finns. Om kostnaden är motiverad med företagsekonomiska skäl, om det kan visas att ett marknadsföringssyfte finns eller om det föreligger en direkt eller indirekt motprestation är kostnaden att se som avdragsgill.

Problematiken som kvarstår är gränsdragningen. Så länge som en kostnad kan motiveras med företagsekonomiska skäl ska den enligt ny praxis vara avdragsgill, men kostnader för klimatkompensation är inte generellt sett avdragsgilla. Inte heller är de generellt sett icke avdragsgilla. De befinner sig någonstans i gränslandet. En friare tolkning⁶⁶ av begreppet ”företagsekonomiska skäl” leder till slutsatsen att det bör räcka med att företaget kan visa att det finns någon form av ekonomiskt syfte med utgiften,

⁶⁴ Bjuvberg & Cejje (2018) avsnitt 5.

⁶⁵ Påhlsson (2019) s. 321 f.

⁶⁶ Se avsnitt 3.3.1. och Bjuvberg (2007) s. 107.

men det är fortfarande inte tydligt om detta är möjligt, och i så fall vilka situationer en sådan tolkning borde göras.

Detta genererar ett ytterligare lager av problematik, nämligen att det blir svårt för företag att på förhand veta hur de kommer beskattas. Med andra ord saknas i vissa mått förutsägbarheten som krävs för att skattesystemets funktioner ska fungera fullt ut.

4 Behövs en förändring?

En av de grundläggande funktionerna med skatter är att de kan användas som redskap för staten att påverka beteenden.⁶⁷ Med detta i åtanke anser jag att HFD:s avgörande i Arla-målet på det stora hela är bra. Det har öppnat upp för avdrag vid klimatkompensation på ett mer framträdande sätt och förtydligat att det i alla fall i vissa situationer ska vara möjligt. Det saknas dock ett viktigt element av förutsägbarhet. Detta är en grundläggande förutsättning för att förtroende för systemet ska finnas och för att de funktioner som skatter är ämnade att ha ska fungera till fullo.⁶⁸ En förutsägbarhet uppmuntrar till rationellt beteende och skulle bidra till att reglerna om avdrag för kostnader för klimatkompensation blir enklare att tillämpa.⁶⁹

HFD har visserligen tydliggjort att möjligheten till avdrag finns, vilket självklart ökar måttet av förutsägbarhet något. Hur begreppet ”företagsekonomiska skäl” ska tolkas är dock fortfarande oklart. Även om sponsringen enbart skulle ha som syfte att generera goodwill, borde detta enligt mig vara ett ekonomiskt syfte. Det är för mig självklart att företag i allmänhet inte försöker bygga upp en goodwill av andra anledningar än att det på något sätt kommer gynna dem ekonomisk. Därför är det svårt att få ihop hur tolkningen i Arla-målet och i RÅ 2000 ref. 31 I kan fungera parallellt. I Arla-målet säger HFD att kostnader som är företagsekonomiskt motiverade är avdragsgilla, vilket för mig självklart innefattar kostnader som har till syfte att öka goodwill, samtidigt som domstolen bekräftar bedömningen i RÅ 2000 ref. 31 I och menar att goodwillssyfte inte nödvändigtvis betyder att en kostnad är avdragsgill.

Jag ansluter mig här till Pålssons åsikt om att några meningar i skälen i Arla-målet om hur det nya avgörandet hänger ihop med äldre praxis hade varit välkommet! lösningen skulle kunna vara att kostnader endast borde omfattas av avdragsförbudet gällande gåvor om det finns gåvoavsikt, i linje

⁶⁷ Se avsnitt 2.1 och Jallai (2017) s. 177.

⁶⁸ Bjuvberg & Ceije (2018)

⁶⁹ Leemmens & Badisco (2017) s. 121

med Bjuvberg och Cejie. Hur det faktiskt ligger till är dock något som HFD får ta ställning till.

5 Sammanfattande analys

Som jag inledningsvis slog fast handlar den här uppsatsen om att undersöka hur man med skatterättsliga medel kan premiera företag som vill arbeta i en mer miljömässigt hållbar riktning, med specifikt fokus på möjligheten till avdrag för kostnader för klimatkompensation. De frågor jag ämnade att besvara var *om det inom ramen för dagens skatterättsliga system finns förutsättningar för att göra avdrag för kostnader för klimatkompensation? Och om inte dagens skatterättsliga system tillåter avdrag för kostnader för klimatkompensation, vilka förändringar hade kunnat göras för att göra sådana avdrag möjliga?*

Det framgår av kapitel 3 att möjligheten till avdrag i dagens system finns. Gränsdragningen mellan en avdragsgill driftkostnad och en icke avdragsgill gåva är dock oklar, framför allt kopplat till sponsrings- och CSR-kostnader där olika former av klimatkompensation ingår. Arla-målet bidrag här med viss betydelsefull tolkning, och är enligt mig som avgörande generellt bra för utvecklingen. Jag hade dock velat se ett förtydligande av hur klimatkompensation som görs av företagsekonomiska skäl och klimatkompensation som enbart görs i syfte att förbättra goodwill ska skiljas åt. Handlar det om hur kostnaden paketeras eller om att kostanden faktiskt genererar en intäkt? Frågorna kvarstår.

Jag personligen tycker att begreppet ”företagsekonomiska skäl” bör innefatta även syftet att förbättra goodwill, men oavsett måste HFD tydliggöra hur de vill att vi ska tolka det. Det behövs således en förändring i form av att HFD klargör gränsdragningen, även om denna förändring är till synes liten. Det är mycket viktigt att en förutsägbarhet finns i så stor utsträckning som möjligt, för utan förtroendet för det skatterättsliga systemet, kommer skattefunktionerna inte fungera som de är ämnade att göra.

6 Källförteckning

OFFENTLIGT TRYCK

Propositioner

Proposition 2014/15:100 *2015 års ekonomiska vårproposition – förslag till riktlinjer.*

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

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

Övrigt offentligt tryck

Skatteverkets ställningstagande drn: 130 702489-04/113, *Riktlinjer för avdragsrätt vid sponsring*, 2005-06-05. [cit. Skatteverkets riktlinjer för avdrag vid sponsring]

LITTERATUR

Bjuvberg, Jan: Avdragsrätt för utgifter för sponsring m.m.– igen. *Skattenytt*, 2007 s. 101. [cit. Bjuvberg (2007)]

Bjuvberg, Jan och Ceije, Katja: Klimatkompensation och motprestationer – några reflektioner. *Svensk Skattetidning* 2018:8 s. 528. [cit. Bjuvberg & Ceije (2018)]

Brokelind, Cécile: *introduction* i Brokelind, Cécile och van Thiel, Servaas (red.): *Tax Sustainability in an EU and International Context*. Amsterdam: IBFD 2020. [cit. Brokelind (2020)]

Cejie, Katja: Avgörande i klimatkompensationsmålet – flera missade möjligheter, *Skattenytt*, 2014 s. 933. [cit. Cejie (2014)]

Gribnau, Hans: Corporate Responsibility and Taxplanning: Not by Rules Alone, *Social & Legal Studies* 2015, Vol. 24(2) 225–250, Tilburg Law School Research Paper No. 09/201. [cit. Gribnau (2015)]

Hilling, Axel och T. Ostas, Daniel: *Corporate taxation and social responsibility*. Stockholm: Wolters Kluwer 2017. [cit. Hilling och T. Ostas (2017)]

Jallai, Ave-Geidi: *restoring stakeholders' trust in multinationals' tax planning practices with corporate social responsibility* I Peeters, Bruno, Gribnau, Hans och Badisco, Jo (red.): *Building Trust in Taxation*. Cambridge: Intersentia Ltd 2017. [cit. Jallai (2017)]

Lemmens, Willem och Badisco, Jo: *taxation and ethics: an impossible marriage?* i Peeters, Bruno, Gribnau, Hans och Badisco, Jo (red.): *Building Trust in Taxation*. Cambridge: Intersentia Ltd 2017. [cit. Lemmens & Badisco (2017)]

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustav, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa och Persson Österman, Roger: *Inkomstskatt – en lärobok i skatterätt*, 18. uppl. Lund: studentlitteratur, 2021. [cit. Lodin m.fl. (2021)]

Kleineman, Jan: *rättsdogmatisk metod* i Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.): *juridisk metodlära*, 2. Uppl. Lund: studentlitteratur 2018. [cit. Kleineman (2018)]

Olsen, Lena: Rättsvetenskapliga perspektiv. *Svensk Juristtidning*, 2004 s. 105. [cit. Olsen (2004)]

Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt? – om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*. Stockholm: Nordstedts Juridik 1995. [cit. Peczenik (1995)]

Persson Österman, Robert: Ett förhandsbesked om avdrag för klimatkompensation och andra miljöåtgärder såsom driftskostnad – en processuell och kritisk närläsning. *Svensk Skattetidning*, 2016:5 s. 389. [cit. Persson Österman (2016)]

Påhlsson, Robert: *Sponsring – avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, 2. Uppl. Uppsala: Iustus Förlag 2007. [cit. Påhlsson (2007)]

Påhlsson, Robert: A4 inkomst av näringsverksamhet. *Skattenytt 2019* s. 318. [cit. Påhlsson (2019)]

Rabe, Gunnar och Hellenius, Richard: *Det svenska skattesystemet*, 24. Uppl. Stockholm: Nordstedts Juridik 2011. [cit. Rabe & Hellenius (2011)]

Sandgren, Claes: *rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod, argumentation och språk*, uppl. 5. Stockholm: Nordstedts Juridik 2021. [cit. Sandgren (2021)]

Tjernberg, Mats: Högsta förvaltningsdomstolen och principföljdsam prejudikatsbildning i skattemål. *Skattenytt 2016* s. 42. [cit. Tjernberg (2016)]

RÄTTSFALL

Högsta Förvaltningsdomstolen

RÅ 1976 ref. 127 I och II

RÅ 1979 ref. 1:37

RÅ 1980 ref. 1:69 I

RÅ 1982 ref. 1:9

RÅ 1992 ref. 55 I och II

RÅ 2000 ref. 31 I och II

HFD 2014 ref 62

HFD 2018 ref. 55

Kammarrätterna

Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 1867-1868-16

ÖVRIGA KÄLLOR

Lindblad, Thomas: *tiden är ute för klimatkompensation*. Forskning.se. publicerad 28-10-21.

<http://www.forskning.se/2021/10/28/klimatkompensation-klimatmal/>
[hämtad 24-04-22]

Wildeke, Anna: *Forskare: klimatkompensation är inte tillräckligt*.

Föreningen för utvecklingsfrågor. Publicerad 18-02-21.

<https://fuf.se/magasin/forskare-klimatkompensation-ar-inte-tillrackligt/>
[hämtad 24-05-22]

Info om ZeroMissions klimatkompensationsprojekt:

<https://zeromission.se/klimatkompensationsprojekt/> [hämtad 24-05-22]

SEBs årsredovisning för år 2020 nås här:

[https://webapp.sebgroup.com/mb/mblib.nsf/alldocsbyunid/B1E76BE6D371A89BC125869D002CCEF8/\\$FILE/arsredovisning_2020.pdf](https://webapp.sebgroup.com/mb/mblib.nsf/alldocsbyunid/B1E76BE6D371A89BC125869D002CCEF8/$FILE/arsredovisning_2020.pdf)

Ericssons årsredovisning för år 2020 nås här:

<https://www.ericsson.com/495c0a/assets/local/investors/documents/2019/ericsson-annual-report-2019-se.pdf>