

Ett företag vars verksamhet är inriktad på ekologiska produkter har inte fått avdrag för utgifter för att kompensera för den klimatpåverkan som följer av bolagets transporter. Förhandsbesked angående inkomstskatt. (Mål nr 2735-14)

Lagrum:

9 kap. 2 § och 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked från Allmänna ombudet hos Skatteverket (allmänna ombudet) framgick bl.a. följande. Saltå Kvarn AB (Saltå) är ett livsmedelsföretag som säljer s.k. kravmärkta jordbruksprodukter, i viss omfattning efter egen vidareförädling. Alla varor kommer från jordbruk som inte använder konstgödsel eller kemiska bekämpningsmedel. Tidigare sålde Saltå endast varor som producerats i Sverige men sedan år 2003 ingår även importerade produkter i sortimentet. Bolagets totala omsättning under 2011 uppgick till drygt 155 miljoner kr. – Som ett led i företagets ekologiska profil klimatkompenserar Saltå för samtliga sina transporter. Utifrån föregående års kostnader beräknades vid bokslutsarbetet för 2011 klimatkompensationen uppgå till 150 000 kr. Av beloppet avsåg drygt en femtedel betalning till ett svenskt konsultföretag för analys och beräkning av den klimatpåverkan som bolagets transporter förorsakade. Resterande del gällde inköp av VER (Verified Emission Reduction) för att kompensera för transporternas påverkan genom trädplantering i Uganda. VER, som kallas utsläppskrediter, ska skiljas från klimatkompensation som omsätts i FN:s och EU:s system för handel med utsläppsrätter (se t.ex. ord och begreppslista i Energimyndighetens rapport Utvecklingen på utsläppsrättsmarknaden 2013, s. 54). – Den aktuella trädplanteringen beskrivs på följande sätt. På grundval av uppgifter från konsultföretaget om utsläppsmängden koldioxid under året köper Saltå utsläppskrediter från ett frivilligt kontrollerat projekt via konsultföretaget och en certifierad organisation. Inom projektet används de medel man får vid försäljningen av utsläppskrediterna till att köpa in träd för plantering. Den enskilde skogsägaren avtalar med en lokalt certifierad organisation där skogsägaren förbinder sig att plantera träden på viss yta och att sköta dessa under viss tid. – Saltå yrkade avdrag för kostnaderna för klimatkompensationen vid 2012 års taxering. I beslut den 15 april 2013 fann Skatteverket att fråga var om en ej avdragsgill gåva. Verket motiverade beslutet med 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 ville få klarlagt om kompensationen för utsläpp av den mängd koldioxid som Saltås transporter under 2011 orsakade ska anses som driftkostnad i näringsverksamheten eller som inte avdragsgill gåva.

*Skatterättsnämnden (2014-04-24, André, ordförande, Bengtsson, Hellenius, Lundström) yttrade: Förhandsbesked – Utgifterna för klimatkompensationen ska dras av. – Beslut – Saltå Kvarn AB beviljas*

ersättning av allmänna medel med 25 500 kr exklusive mervärdesskatt för sina kostnader i Skatterättsnämnden. – – – *Skälen för avgörandet* – Utgångspunkt för prövningen – I samband med bokslutsarbetet för räkenskapsåret 2011 och baserat på föregående års kostnader beräknades klimatkompensationen till sammanlagt 150 000 kr. Parternas inställning i ärendet liksom Skatteverkets beslut vid 2012 års taxering får uppfattas så att de anser att det i detta fall är förenligt med god redovisningssed att hänföra utgifterna till räkenskapsåret 2011 (jfr BFN U88:4). – Mot denna bakgrund och särskilt med hänsyn till beloppets relativt ringa storlek i förhållande till bolagets omsättning bör enligt Skatterättsnämndens mening ett sådant synsätt kunna tas som utgångspunkt för att pröva frågan huruvida rätt till avdrag för klimatkompensationen föreligger vid 2012 års taxering. – Skatterättsnämndens bedömning – Enligt 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Som framgår av praxis föreligger en presumtion för att ett aktiebolags utgifter uppfyller detta villkor (RÅ 2000 ref. 31 I). – På motsvarande sätt som i rättsfallet, som gällde sponsring av Operan i Stockholm (Kungliga Teatern), saknas skäl att underkänna det yrkade avdraget på grund av att presumtionen brutits. Istället aktualiseras frågan om rätten till avdrag bortfaller av den anledningen att betalningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor i 9 kap. 2 §. – Av betydelse för den bedömningen är om mottagaren utför motprestationer och om värdet av dessa svarar mot den lämnade ersättningen. I praxis har i dessa sammanhang hänsyn tagits inte bara till direkta tjänster. Då en tillräcklig stark anknytning mellan en bidragsgivares och mottagares verksamhet ansetts föreligga har detta utslutit en tillämpning av avdragsförbudet (jfr RÅ 1976 ref. 127 I och RÅ 2000 ref. 31 II samt vad Pålsson anför om förväntade effekter, Sponsring – Avdragsrätt vid inkomstbeskattning, 2:a uppl. särskilt s. 51 f. och 62 f.). – Under senare tid har allmänhetens ökade intresse för miljöfrågor slagit igenom på bred front inom olika delar i samhället. Det gäller inte minst efterfrågan på ekologiskt producerade livsmedel. – Saltå är ett livsmedelsföretag med en uttalad miljöprofil. För att ett sådant företag ska framstå som trovärdigt ter det sig nödvändigt att ha kontroll över negativa konsekvenser som företagets verksamhet kan ha för miljön och att i förekommande fall vidta lämpliga åtgärder för att neutralisera dessa. – Mot bakgrund av det anförda står det enligt Skatterättsnämndens mening klart att det råder en sådan anknytning mellan bolagets verksamhet och de vidtagna klimatkompenserande åtgärderna att utgifterna ifråga inte kan träffas av avdragsförbudet för gåvor. Saltå ska därför medges avdrag för sina kostnader vid 2012 års taxering. – Kostnadsersättningen – Saltå har yrkat ersättning för sina ombudskostnader enligt reglerna i 43 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) med sammanlagt 25 500 kr exklusive mervärdesskatt. Allmänna ombudet har inte haft någon erinran mot detta. Skatterättsnämnden finner att Saltå bör medges ersättning med yrkat belopp.

Ledamöterna *Dahlberg*, *Gäverth* och *Werkell* var skiljaktiga och anförde följande. Som en allmän utgångspunkt gäller att avdrag medges för intäkternas förvärvande och bibehållande. När det

gäller ett aktiebolags utgifter föreligger det en presumtion för att dessa uppfyller nämnda krav för avdragsrätt. Det finns dock vissa inskränkningar i avdragsrätten. Bl.a. medges inte avdrag för gåvor enligt 9 kap. 2 § IL. – Rätt till avdrag för i ärendet aktuella kostnader för s.k. klimatkompensation i form av trädplantering ska enligt vår mening prövas mot den praxis som finns rörande rätten till avdrag för kostnader för sponsring. – Vad gäller avdrag för kostnader hänförliga till sponsringsåtgärder framgår det av praxis (RÅ 1976 ref. 127 I–II och RÅ 1977 Aa 4) att det för avdrag ställs ett krav på samband mellan sponsorns verksamhet och de motprestationer denne erhåller. I praxis har slagits fast att även om en utgift avser sponsring förutsätter avdrag att utgiften tillika är en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande (RÅ 2000 ref. 31 I–II). En sponsringskostnad kan således träffas av förbudet mot avdrag för gåvor. – I RÅ 1976 ref. 127 II gällde det Kooperativa Förbundets (KF) rätt till avdrag för bidrag till en städkampanj. Bidraget hade lämnats mot bakgrund av att KF genom sin produktion och försäljning bidragit till nedsmutsning och miljöproblem. KF avsåg att genom bidraget förbättra sitt rykte hos allmänheten och således hos sina kunder. KF ansåg sig ha ett moraliskt ansvar att bidra till miljövärdande åtgärder. Dessa argument avfärdades dock av Högsta förvaltningsdomstolen då det inte fanns något sådant samband mellan KF:s verksamhet och lämnade bidrag som krävdes för avdragsrätt. – Av RÅ 2000 ref. 31 I–II kan slutsatsen dras att det inte är fråga om en gåva i de fall mottagaren lämnar motprestationer och dessa svarar mot det lämnade bidraget. En sådan motprestation kan t.ex. bestå av såväl direkta tjänster som kommer sponsorn tillgodo, som t.ex. reklam, likaväl som av indirekta tjänster. Det är en objektiv bedömning av motprestationen som ska göras. I RÅ 2000 ref. 31 I uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att den omständigheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill, och därigenom kan vara kommersiellt motiverad, inte i sig innebär att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva. Denna slutsats ligger väl i linje med vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i RÅ 1976 ref. 27 II. – Av handlingarna i ärendet och sökandens hemsida framgår att Saltå producerar livsmedel i Sverige och även importerar livsmedel från Sydostasien och i någon mån också från Sydamerika. Bolagets kunder finns till övervägande del i Sverige och i viss utsträckning också i övriga Norden. – Klimatkompensationen i form av plantering av träd sker dock i Uganda, där företaget således varken har producenter av livsmedel eller kunder till sina produkter. Bolaget hävdar att klimatkompensationen utgör ett led i ett miljöarbete och också är varumärkesbyggande. – Den trädplantering som sker i Uganda kan enligt vår mening inte anses ske i syfte att förvärva eller bibehålla inkomster i företaget. Sponsringsåtgärden saknar ett sådant direkt samband vad gäller motprestation som är en förutsättning för avdragsrätt. Att bolaget anser sig föranlett att lämna bidrag till miljöåtgärder är i sig, i likhet med vad Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 1976 ref. 27 II, inte avdragsgrundande. – Det förhållandet att

klimatkompensationen möjligen kan leda till viss ökad goodwill medför, i enlighet med RÅ 2000 ref. 31 I, inte rätt till avdrag. Av vad som framkommit på bolagets hemsida och på dess produkter används inte heller klimatkompensationsåtgärderna i reklamsyfte. Inte heller har något annat framkommit som ger stöd för att kostnaden på ett direkt eller indirekt sätt leder till ökade intäkter för företaget. Rätt till avdrag föreligger därför inte. – Vad gäller avdrag för konsultkostnader har inget framkommit som föranleder oss att ha en annan uppfattning än majoriteten.

Allmänna ombudet hos Skatteverket överklagade och yrkade att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas.

Bolaget ansåg också att beskedet skulle fastställas.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-09-19, Melin, Sandström, Dexe, Nymansson, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Bolagets verksamhet avser ekologiska jordbruksprodukter. Frågan i målet är om bolaget har rätt till avdrag för utgifter för att kompensera den klimatpåverkan som följer av bolagets transporter (klimatkompensation).

Rätten till avdrag för de aktuella utgifterna ska prövas mot bestämmelserna i 16 kap. 1 § IL om avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet och de allmänna bestämmelserna i 9 kap. 2 § om avdragsförbud för gåvor m.m.

Av regleringen följer att utgifterna är avdragsgilla om de syftar till att förvärva och bibehålla inkomster och avdragsförbudet inte är tillämpligt. Avdrag kan komma i fråga även om det inte förekommer någon direkt motprestation men däremot en stark anknytning mellan den egna verksamheten och den verksamhet som stöds (RÅ 1976 ref. 127 I och II samt RÅ 2000 ref. 31 II). Den omständigheten att företaget kan få förbättrad goodwill och utgifterna således kan vara kommersiellt motiverade hindrar inte att avdragsförbudet kan vara tillämpligt (RÅ 2000 ref. 31 I).

Bolagets utgifter avser till en del ersättning till ett konsultföretag för analys och beräkning av klimatpåverkan av bolagets transporter. I den delen saknas anledning att ifrågasätta bolagets rätt till avdrag.

I övrigt avser utgifterna bolagets förvärv av s.k. utsläppskrediter. Den ersättning som bolaget betalar skapar förutsättningar för att, inom ramen för ett privat projekt, plantera träd i Uganda. Någon direkt motprestation kommer inte bolaget till del. Det finns inte heller någon egentlig anknytning mellan bolagets verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför ändras i denna del.

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det avser avdrag för konsultkostnader.

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar beskedet i övrigt och förklarar att avdrag inte ska göras för utgifter för förvärv av s.k. utsläppskrediter.

Mål nr 2735-14, föredragande Maria Sundberg

*Rättsfall:* RÅ 1976 ref. 127 I och II; RÅ 2000 ref. 31 I och II.

*Litteratur:* Pahlsson, Sponsring, Avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, 2007, kap. 4.