

## **HFD 2018 ref. 35**

**Allmänna ombudets ansökan om förhandsbesked har avvisats eftersom ansökan avsett mera allmänna frågeställningar som inte ansetts vara av det slaget att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande.**

6 § 3 lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 7 juni 2018 följande beslut (mål nr 5478-17).

### **Bakgrund**

En stiftelse med ett s.k. allmännyttigt ändamål som uppfyller vissa villkor beträffande verksamheten är skattskyldig endast för inkomst av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Om stiftelsen tar emot en gåva är den dock skattefri.

Insamlingsstiftelsen Vi planterar träd har till ändamål att genom bl.a. trädplantering bidra till ekologisk balans samt bättre och tryggare försörjning för de fattiga och sämst ställda i områden som hotas av ekologisk utarmning. Som ett led i att fullfölja detta ändamål planterar stiftelsen träd i ett antal länder. Träd-planteringen finansieras bl.a. genom avtal om klimatkompensation som stiftelsen ingår med olika företag.

I inkomstdeklarationen för 2014 redovisade stiftelsen inkomsterna från klimatkompensationsavtalen som skattefria inkomster. Skatteverket beslutade dock att inkomsterna skulle beskattas.

Allmänna ombudet hos Skatteverket ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och ville veta om stiftelsens inkomster från klimatkompensationsavtalen är skattepliktiga näringsinkomster eller skattefria gåvor. Allmänna ombudets fråga innefattade även frågeställningen om den inkomstskattemässiga behandlingen av motsvarande utgiftspost hos avtalsparten avgör hur inkomsten ska behandlas hos stiftelsen.

Av förutsättningarna för ansökan framgår bl.a. följande.

Enligt avtalen om klimatkompensation ska stiftelsen bl.a. ansvara för att trädplanteringen är certifierad för att sänka mängden koldioxid, att en databas upprättas som möjliggör att varje bidrag kan spåras till de som utför trädplanteringen och att genom ett oberoende marknadsregister visa att bidraget ger upphov till en klimatnytta.

Stiftelsen medger att en avtalspart får lämna information externt om samarbetet. Enligt överenskommelser som fogas till avta-

len ska avtalsparten skänka en penninggåva till stiftelsen vars storlek ska motsvara den mängd koldioxid som avtalsparten vill klimatkompensera för. Beloppets storlek grundas på beräkningar om avtalspartens klimatpåverkan.

Skatterättsnämnden fann att stiftelsens verksamhet avseende klimatkompensationsavtalen utgör näringsverksamhet. Med hänvisning till praxis ansåg nämnden att kostnader för de tjänster som stiftelsen huvudsakligen åtar sig att utföra enligt avtalen – trädplantering i Afrika och se till att makulering av koldioxidcertifikat i ett internationellt register sker – är sådana som omfattas av avdragsförbudet för gåvor och därför inte är avdragsgilla för stiftelsens avtalsparter. Med hänvisning till allmänna skatterättsliga principer och till att gåvobegreppet i 8 kap. 2 § och 9 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) har samma innebörd för givare och mottagare, fann nämnden att en transaktion ska behandlas på samma sätt hos givare och mottagare. Stiftelsens inkomster från avtal om klimatkompensation som ingås med företag utgör därför skattefria gåvor, utom till den del inkomsterna avser ersättning för inventering och beräkning av klimatpåverkan.

#### **Yrkanden m.m.**

*Allmänna ombudet hos Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras på så sätt att de inkomster som stiftelsen erhåller på grund av avtal om klimatkompensation i sin helhet utgör skattepliktiga inkomster.

*Stiftelsen* har inte yttrat sig i målet.

#### **Skälen för avgörandet**

Enligt 6 § 3 lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller att i ärenden om inkomstskatt får förhandsbesked lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet hos Skatteverket endast om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Möjligheten för det allmänna genom dåvarande Riksskatteverket att ansöka om förhandsbesked infördes 1998. Av motiven framgår bl.a. följande (prop. 1997/98:65 s. 37 f.). Syftet med reformen är att skapa förutsättningar för snabbare besked i skattefrågor av allmänt prejudikatintresse. Förhandsbesked på ansökan av Riksskatteverket ska lämnas endast i sådana fall där det finns ett behov av att snabbt få aktuella prejudikatfrågor klarlagda. Det framgår även att beträffande denna prövningsgrund gäller samma kvalifikationskrav som när ansökan görs av en enskild.

En förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas i en fråga av prejudikatvärde bör således vara att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande (HFD 2015 ref. 78). I andra fall bör preju-

dikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (HFD 2018 ref. 3, jfr även Högsta förvaltningsdomstolens beslut den 3 maj 2018 i mål nr 4307-17).

Allmänna ombudets ansökan om förhandsbesked anges bl.a. ha sin grund i att det föreligger osäkerhet om tolkningen av rättsfallet HFD 2014 ref. 62. Rättsfallet innebar att ett företag, vars verksamhet var inriktad på ekologiska produkter, inte fick dra av utgifter för att kompensera för den klimatpåverkan som följde av företagets transporter. De frågor som allmänna ombudet ställer tar emellertid sikte på allmänna frågeställningar av annat slag. De gäller förutsättningarna för att en viss avtalsbunden verksamhet som bedrivs av en stiftelse – som enligt förutsättningarna är in-skränkt skattskyldig med stöd av bestämmelserna i 7 kap. inkomstskattelagen – ska konstituera näringsverksamhet i den mening som avses i 13 kap. 1 §, vad lagens gåvobegrepp innebär samt i vilken utsträckning en utgift respektive inkomst från en och samma transaktion ska behandlas symmetriskt hos transaktionens olika parter.

Dessa mera allmänna frågeställningar är enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte av det slaget att det kan anses finnas ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. Det kan således inte anses vara av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas.

Med hänsyn till det sagda borde ansökningen ha avvisats av Skatterättsnämnden. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer förhandsbeskedet och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Saldén Enérus, Classon, Svahn Starrsjö* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Anna Rydebjörk.

---

*Skatterättsnämnden* (2017-09-05, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson, Lohela, Pahlsson och Werkell):

#### *Förhandsbesked*

Inkomster som stiftelsen erhåller med anledning av avtal om klimatkompensation som ingås med företag utgör skattefria gåvor för stiftelsen,

utom till den del inkomsterna avser ersättning för inventering och beräkning av klimatpåverkan.

#### *Motivering*

Av lämnade förutsättningar framgår att stiftelsen är inskränkt skattskyldig i enlighet med 7 kap. 3 §. Stiftelsen är därmed, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, endast skattskyldig för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning utgör stiftelsens verksamhet med avtal om klimatkompensation näringsverksamhet. I det följande är då frågan om inkomster från denna verksamhet ska tas upp till beskattning eller om det rör sig om gåvor som är skattefria enligt 8 kap. 2 §.

Den tjänst som stiftelsen i avtal om klimatkompensation huvudsakligen åtar sig att utföra innebär att plantera träd i Afrika samt att tillse makulering av en viss mängd CO<sub>2</sub>-certifikat i ett internationellt register. I praxis har kostnader för tjänster av det slaget träffats av avdragsförbudet mot gåva, även när det betalande företaget har en uttalad ekologisk profil (HFD 2014 ref. 62). Det anförda innebär enligt Skatterättsnämndens mening att avdragsrätt inte föreligger hos stiftelsens avtalsmotparter och att kostnader som betalas för denna typ av klimatkompenserande åtgärder är att anse som gåvor från kundföretagen.

Av det avtal om klimatkompensation som getts in i ärendet framgår att stiftelsen även utför inventering och beräkning av kundföretagets emission av växthusgaser. Kostnader för sådana tjänster har i praxis ansetts vara avdragsgilla för kunden (HFD 2014 ref. 62).

Att en transaktion ska behandlas på samma sätt hos givaren och mottagaren följer av allmänna skatterättsliga principer. När det gäller gåvotransaktioner följer även av lagstiftningen i 8 kap. 2 § och 9 kap. 2 § att gåvobegreppet har samma innebörd för givare och mottagare.

Inkomster som stiftelsen erhåller med anledning av avtal om klimatkompensation som ingås med företag utgör därmed skattefria gåvor för stiftelsen, utom till den del inkomsterna avser ersättning för inventering och beräkning av klimatpåverkan.