

## **HFD 2018 ref. 55**

**Ett företag som haft utgifter för klimatkompensation och marknadsfört kompensationen vid försäljning av företagets produkter har medgetts avdrag såsom för marknadsföringskostnader.**

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

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 juni 2018 följande dom (mål nr 4428-17).

### **Bakgrund**

Den som bedriver näringsverksamhet ska vid inkomstbeskattningen dra av utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Däremot får utgifter för gåvor inte dras av.

Arla Foods AB (Arla) producerar och säljer bl.a. ekologiska mejeriprodukter. Bolaget hade under 2013 betalat ca 5,8 miljoner kr för att klimatkompensera för de utsläpp av koldioxid som produkterna inom bolagets ekologiska sortiment medfört.

Arla ingick avtal om klimatkompensation med två olika företag. Avtalen innebar i huvudsak att företagen tillhandahöll tjänsten klimatkompensation i form av certifierad trädplantering i Afrika samt förvärv och makulering av utsläppskrediter motsvarande den mängd koldioxid Arla skulle klimatkompensera för. Det belopp som Arla betalade hade beräknats utifrån den mängd koldioxid som skulle klimatkompenseras. Arla gavs rätt att använda varumärkessymbolen ZeroMission som visar att produkten är klimatkompenserad och fick dokumentation om att avtalad trädplantering skett.

Arla gjorde i inkomstdeklarationen avdrag för utgifterna för klimatkompensationen. Skatteverket ansåg dock att utgifterna utgjorde gåvor som inte fick dras av.

Såväl förvaltningsrätten som kammarrätten gjorde samma bedömning som Skatteverket och avslag bolagets överklagande.

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

*Arla* yrkar att utgifterna för klimatkompensation ska få dras av och att det beviljas ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten. Bolaget anför bl.a. följande.

De klimatkompenserande åtgärderna ingår som en central komponent i marknadsföringen av bolagets ekologiska sortiment. Marknadsföringen omfattar bl.a. reklam på bolagets produkter,

större reklamkampanjer i tidningar, tv och digitala medier samt annonsering vid tunnelbanestationer. Åtgärderna har vidtagits i syfte att förbättra bolagets försäljning av de ekologiska produkterna och för att skilja ut dessa från konkurrenters och de egna konventionella produkterna. Priset på de ekologiska produkterna är högre och ger en högre vinstmarginal. Bolaget kan därmed bibehålla men också öka sina intäkter. Det finns således ett direkt samband mellan åtgärderna, marknadsföringen och den ökade försäljningen.

*Skatteverket* anser att yrkandet om avdrag för utgifter för klimatkompensation ska avslås. Verket tillstyrker att Arla beviljas ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med 50 000 kr, men avstyrker att ersättning beviljas för kostnader i kammarrätten. Skatteverket anför bl.a. följande.

Arla har inte fått någon motprestation från mottagarna av ersättningen. Den omständigheten att bolaget använt informationen om de klimatkompenserande åtgärderna i sin marknadsföring kan inte heller anses medföra att en motprestation kommit bolaget till del. Detta gäller oavsett om bolagets syfte med utgifterna har varit kommersiellt och oavsett om marknadsföringen har bidragit till ökade intäkter för bolaget. Det föreligger inte heller en sådan stark anknytning mellan bolagets verksamhet och trädplantering som medför avdragsrätt.

## **Skälen för avgörandet**

### *Frågan i målet*

Frågan i målet gäller förutsättningarna för att ett företag ska få avdrag för utgifter för att kompensera för de koldioxidutsläpp som följer av produktionen av dess ekologiska mejeriprodukter.

### *Rättslig reglering*

Enligt 16 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster dras av som kostnad. Av 9 kap. 2 § andra stycket följer dock att utgifter för gåvor inte får dras av.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

#### **Avdrag för utgifter för klimatkompensation**

Arlas verksamhet består bl.a. av produktion och försäljning av ekologiska mejeriprodukter. Bolaget har betalat ersättning för att kompensera för den klimatpåverkan i form av koldioxidutsläpp som dessa produkter ger upphov till.

Utgifter som ett aktiebolag har anses normalt uppfylla villkoret för avdrag i 16 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen. Det är

endast om det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande som avdrag kan vägras med hänvisning till detta lagrum (se RÅ 2000 ref. 31 I).

Utgifter för klimatkompensation kan därför i och för sig grunda rätt till avdrag och det finns således inte skäl att vägra Arla avdrag för utgifterna på grund av att de inte utgör omkostnader för att förvärva och bibehålla inkomster i den mening som avses i nyss nämnda bestämmelse. De ska därför dras av under förutsättning att de inte omfattas av avdragsförbudet för gåvor i 9 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen.

För att det ska vara fråga om en gåva krävs att givaren med gåvoavsikt gjort en frivillig förmögenhetsöverföring till mottagaren. Avdragsförbudet för gåvor gäller därför inte om den som utgett ersättningen fått direkta motprestationer till ett värde som svarar mot den lämnade ersättningen. Avdragsförbudet gäller inte heller om det finns en så stark anknytning mellan den egna verksamheten och den verksamhet som stöds att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i den egna verksamheten (se RÅ 1976 ref. 127 I och II samt RÅ 2000 ref. 31 I och II).

Den omständigheten att det betalande företaget kan få förbättrad goodwill och utgifterna således kan vara kommersiellt motiverade hindrar dock inte att avdragsförbudet kan vara tillämpligt, se RÅ 2000 ref. 31 I. I rättsfallet medgavs dock avdrag för de delar av ett företags utgifter för sponsring som avsåg bl.a. reklam och marknadsföring.

I rättsfallet HFD 2014 ref. 62, som rörde ett överklagat förhandsbesked, har frågan om möjligheterna för ett företag att göra avdrag för klimatkompensation behandlats. Ett företag, vars verksamhet var inriktad på ekologiska livsmedelsprodukter, yrkade avdrag för utgifter för att kompensera för den klimatpåverkan som följde av företagets transporter. Klimatkompensationen bestod av förvärv av utsläppskrediter som gav förutsättningar för trädplanteringsprojekt i Uganda. Företaget hade inte uppgett sig marknadsföra sina klimatkompensationsåtgärder på produkterna eller på annat sätt. Högsta förvaltningsdomstolen fann att företaget inte hade rätt till avdrag eftersom någon direkt motprestation inte kom företaget till del och det inte heller fanns någon egentlig anknytning mellan företagets verksamhet avseende ekologiska produkter och trädplanteringen.

I rättsfallet bekräftas rådande praxis men avgörandet ska inte förstås på så sätt att ett företags utgifter för klimatkompensation aldrig får dras av. Om utgifterna ska anses avdragsgilla beror i stället på omständigheterna i det enskilda fallet.

Vissa företag producerar varor och tjänster som medför en tydlig påverkan på miljön genom t.ex. utsläpp av koldioxid. Det finns numera en förhållandevis stor medvetenhet hos breda konsumentgrupper om såväl förekomsten av som riskerna med ökade koldioxidutsläpp. För företag som producerar varor som

medför dokumenterade och påtagliga koldioxidutsläpp kan det därför finnas ett kommersiellt intresse av att vidta åtgärder som syftar till att neutralisera utsläppen för att sedan kunna kommunicera åtgärderna vid marknadsföringen av produkterna. Dessa företag kan således, beroende på karaktären av företagets produkter och vilken kundgrupp man vänder sig till, ha företags-ekonomiska skäl för att stödja även globalt inriktade miljö-vårdande åtgärder eftersom dessa kan förväntas ha påtagligt positiva effekter för företagets försäljning och vinst (jfr RÅ 1976 ref. 127 I).

Arlas utgifter för klimatkompensation har sin grund i avtal om klimatkompensation avseende koldioxidutsläpp som bolagets ekologiska mejeriprodukter orsakar. Motparterna svarar för att kompensationen sker genom certifierade trädplanteringsprojekt i kombination med förvärv och makulering av utsläppskrediter motsvarande produkternas beräknade koldioxidpåverkan. De klimatkompenserande åtgärderna har uppgetts vara en central komponent i Arlas marknadsföring av bolagets ekologiska sortiment. Enligt vad bolaget uppgett har försäljningen också utvecklats positivt efter det att klimatkompensationen blev en del av marknadsföringen av dessa produkter.

Mot denna bakgrund finns det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening anledning att anta att Arlas utgifter för klimatkompensation främjat avsättningen av de ekologiska mejeriprodukterna. Med hänsyn härtill kan utgifterna för klimatkompensationen inte anses utgöra gåvor utan är sådana marknadsföringskostnader som ska dras av i näringsverksamheten.

Överklagandet ska därför bifallas och Arla medges det yrkade avdraget.

#### Ersättning för kostnader

Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därför förutsättningar för att bevilja bolaget ersättning för kostnader som bolaget skäligen behövt för att ta tillvara sin rätt.

Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med 320 000 kr. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 80 000 kr.

Bolaget har även yrkat ersättning för ombudskostnader i kammarrätten men har inte beloppsmässigt preciserat yrkandet i kammarrätten. Så har inte heller skett i Högsta förvaltningsdomstolen trots att bolaget beretts tillfälle till detta. Yrkandet om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten kan därför inte bifallas.

## Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen medger – med ändring av underinstansernas avgöranden – Arla Foods AB avdrag med 5 796 838 kr avseende utgifter för klimatkompensation.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar – med ändring av förvaltningsrättens och kammarrättens avgöranden – Arla Foods AB ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med skäliga 80 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår yrkandet om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Saldén Enérus, Classon, Gäverth* och *Svahn Starrsjö*. Föredragande var justitiesekreterarna Anna Rydebjörk och Elin Sedin.

---

### **Förvaltningsrätten i Stockholm** (2016-04-29, ordförande Lundblad):

#### *Gällande rätt*

Arla har under beskattningsåret 2013 klimatkompenserat för en del av sin verksamhet och därför betalat ett visst pris per ton koldioxid produktionen och transporten av bolagets varor fört med sig. Ersättningen har använts för att utföra trädplantering i Mocambique och Uganda. De klimatkompenserande åtgärderna har genomförts av externa företag.

En första fråga att ta ställning till är om kostnaderna för klimatkompensationsåtgärderna utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande.

I förevarande fall finner förvaltningsrätten inte anledning att underkänna det yrkade avdraget på den grunden att den lämnade ersättningen inte utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Därmed måste ställning tas till frågan om avdragsrätten bortfaller av den anledningen att ersättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor.

Förvaltningsrätten konstaterar att det inte är fråga om gåva i de fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen. Domstolen ska först pröva om de företag som fått ersättning för att genomföra klimatkompensationsåtgärderna tillhandahållit någon direkt motprestation.

Arla har anfört att klimatkompensationen möjliggjort en intäktsökande reklamsatsning och att det därför tillhandahållits en direkt motprestation.

Det följer enligt förvaltningsrättens mening av rättsfallet RÅ 2000 ref. 31 I och II att exponering av reklam som mottagaren står för är att bedöma som en direkt motprestation, medan exponering av

reklam som givaren själv bekostat är något som mer indirekt kommer sponsorn till godo. För att utesluta en tillämpning av avdragsförbudet för gåvor i det sistnämnda fallet krävs att ersättningen avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna.

Förvaltningsrätten konstaterar att Arla själv bekostat den marknadsföring som framgår att bolaget klimatkompenserar. Marknadsföringen ska därför inte bedömas som en direkt motprestation. Arla har även anfört att de mottagande företagens förpliktelse att utföra klimatkompensationsåtgärder samt de planterade träden är att anse som direkta motprestationer. Mot bakgrund av praxis delar förvaltningsrätten inte Arlas uppfattning i denna del (jfr HFD 2014 ref. 62). Avdrag kan därför inte medges på denna grund.

Förvaltningsrätten har härefter att bedöma om det råder en sådan anknytning mellan Arlas verksamhet och de vidtagna klimatkompenserande åtgärderna att utgifterna ifråga inte kan träffas av avdragsförbudet för gåvor. För att nödvändig anknytning ska föreligga anser förvaltningsrätten att det ska finnas ett beroende mellan det givande och mottagande företagens syfte och resultat. En framgångsrik verksamhet hos den sponsrade ska betinga en framgångsrik verksamhet hos sponsorn (jfr RÅ 1976 ref. 127 I och RÅ 2000 ref. 31 II).

Utredningen i målet ger enligt förvaltningsrättens mening inte stöd för att det finns något beroendeförhållande mellan Arla och de företag som utfört klimatkompensationsåtgärderna. Det har inte heller framkommit att det finns någon egentlig anknytning mellan Arlas verksamhet och trädplanteringsverksamheten i Mocambique och Uganda. Förvaltningsrätten anser därför inte att avdrag kan medges på denna grund. Det faktum att Arla använt sig av klimatkompensationsåtgärderna i sin marknadsföring föranleder ingen annan bedömning.

Förvaltningsrätten har även att ta ställning till om Arlas marknadsföringsåtgärder innebär att kostnaderna för klimatkompensationen kan dras av som reklamkostnader, utan beaktande av den praxis som finns rörande rätten till avdrag för kostnader för sponsring.

Av utredningen i målet har framkommit att Arla gjort reklam för sina ekologiska produkter i syfte att öka bolagets försäljning. Klimatkompensationsåtgärderna har omnämnts i reklamen. För att avdrag för reklamkostnader ska medges krävs att det kan påvisas ett direkt samband mellan reklamen och företagets försäljning. Förvaltningsrätten bedömer inte att utredningen ger stöd för att ett sådant klart samband föreligger. Domstolen anser inte heller att kostnaderna för klimatkompensationsåtgärderna har ett direkt samband med Arlas ekologiska produkter. Klimatkompensationen får snarare anses ge Arla goodwill och bidra till att stärka bolagets ekologiska profil. De klimatkompenserande åtgärderna ska därför bedömas separat i förhållande till kostnaderna för Arlas reklam. Förvaltningsrätten anser således att frågan om avdrag för de i målet aktuella kostnaderna ska prövas mot den praxis som finns rörande rätten till avdrag för kostnader för sponsring. Avdrag kan därför inte medges på denna grund.

Förvaltningsrätten anser sammanfattningsvis att Skatteverket har haft fog för sitt beslut att inte medge Arla avdrag för yrkade kostnader för klimatkompensation. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Arla har inte vunnit helt eller delvis bifall till sitt överklagande. Vidare avser målet inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns inte heller synnerliga skäl för att bevilja ersättning. Arlas yrkande om ersättning för kostnader ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

*Kammarrätten i Stockholm (2017-06-08, Lindqvist, Braun och Niklasson):*

I likhet med förvaltningsrätten anser kammarrätten att det inte finns skäl att ifrågasätta bolagets kommersiella överväganden för de utgifter som det yrkas avdrag för. Enligt 16 kap. 1 § inkomstskattelagen har bolaget således rätt till avdrag för utgifterna, såvida avdragsrätten inte bortfaller till följd av att utgifterna samtidigt omfattas av avdragsförbudet för gåvor m.m. enligt 9 kap. 2 § samma lag. Vid bedömningen av om utgifterna avser en gåva ska beaktas bl.a. om bolaget har fått en motprestation från mottagaren av ersättningen. Avdrag kan dock komma i fråga även om det inte förekommer någon direkt motprestation, men däremot en stark anknytning mellan bolagets verksamhet och den verksamhet som stöds (se RÅ 1976 ref. 127 I och II, RÅ 2000 ref. 31 I och II och HFD 2014 ref. 62).

Av utredningen i målet framgår att bolaget frivilligt har utgett ersättning för klimatkompenenserande åtgärder i form av trädplantering i annan verksamhet än bolagets. Någon motprestation från mottagarna av ersättningen har inte kommit bolaget till del. Inte heller kan den omständigheten att bolaget har använt informationen om de klimatkompenenserande åtgärderna i sin marknadsföring anses medföra att en motprestation har lämnats. Detta gäller även om bolagets syfte med utgifterna har varit kommersiellt och oavsett om marknadsföringen har bidragit till ökade intäkter för bolaget.

Kammarrätten instämmer vidare i förvaltningsrättens bedömning att det inte heller finns en sådan stark anknytning mellan bolagets verksamhet och trädplanteringen som medför att avdragsrätt för utgifterna föreligger med stöd av den rättspraxis som rör sponsring.

Mot denna bakgrund anser kammarrätten att ersättningen för klimatkompensation skattemässigt har karaktären av gåva och att avdragsrätten för dessa utgifter därmed bortfaller. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Bolaget har inte vunnit bifall till sitt yrkande i målet och det har inte heller kommit fram några andra skäl till att ersättning för kostnader ska utges. Överklagandet avseende ersättning för kostnader i förvaltningsrätten samt yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet. – Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.