



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Frida Sundin

Agenda 2030 och det svenska
inkomstskattesystemet

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: HT 2018

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning	5
Förord	6
1. Inledning	7
1.1. Problemformulering	7
1.2. Syfte	8
1.3. Frågeställningar	8
1.5. Metod och material	8
1.6. Disposition	9
2. Del 1	10
2.1. Agenda 2030	10
2.2. Målen	11
2.3. Sverige	15
2.4. SDG Index and Dashboards Report 2018	16
2.4.1. <i>Rankingen</i>	17
2.4.2 <i>G20 - länderna och de globala målen</i>	18
2.4.3. <i>Sverige</i>	18
2.5. Global Sustainable Development Report	19
3. Ekonomiska system	20
3.1. Marknadsekonomi	20
3.2. Planekonomi	22
3.3. Cirkulär ekonomi	23
3.4. Ett alternativt ekonomiskt system	25
3.5. Sveriges ekonomiska system	27
3.5.1. <i>Piguovianska skatter</i>	28
3.5.2. <i>Hållbarhetsrapportering</i>	28
4. Hållbart företagande	29
4.1. Privata aktörer	30
5. Inkomstskatt	31
5.1. Beskattningens syften	31
5.2. Historisk överblick	32
5.3. Inkomstskattesystemets utformning	33
5.4. Företagsbeskattning	34
5.5. Inkomstbegreppet	34

<i>5.5.1. Inkomstslaget</i>	36
<i>5.5.2. Utgifter</i>	36
5.6. Aktiebolag	37
<i>5.6.1. Vinstsyftet i Aktiebolagslagen</i>	37
<i>5.6.2. Vinstsyftet i praktiken</i>	39
6. Slutsatser av del 1	40
7. Del 2	46
7.1. Gåvor	46
7.2. Sponsring	46
8. Rättspraxis	48
8.1. RÅ 1976 ref 127 I & II	48
8.2. RÅ 2000 ref 31 I & II	49
8.3. HFD 2014 ref 62 Saltå Kvarn	51
8.4. HFD 2018 ref. 55	51
8.5. Mål nr 1504-15 och 1505-15 Luleå FR	52
9. Diskussion	53
Källförteckning	58

Summary

The essay examines how economic systems and income tax systems influence the possibility for Sweden to fulfil Agenda 2030 and the global development goals. The predominance of market economy theories that have influenced the Swedish system today is not considered compatible with the ambition to fulfil the global development goals. Instead the possibility of a circular economy is researched and what effects it would have. Finally case law is presented and the possibilities of tax deduction for climate compensation in the present system, and a hypothetical future one is examined.

Sammanfattning

Uppsatsen undersöker hur ekonomiska system och inkomstskatterättsliga system inverkar möjligheten för Sverige att uppfylla Agenda 2030 och de globala målen. Det övervägande marknadsekonomiska system Sverige har idag, som även influerat inkomstskatterätten anses inte kompatibelt med ambitionen att uppfylla de globala målen. Istället undersöks hur en cirkulär ekonomi hade påverkat detta, både inom det nuvarande ekonomiska systemet och som en reform. Slutligen presenteras rättsfall på området och avdragsmöjligheten för utgifter för klimatkompensering analyseras med utgångspunkt i nuvarande system, samt ett möjligt framtida ekonomiskt och inkomstskatterättsligt system.

Förord

Tack till alla som hjälpt mig genomföra detta, tack till Axel som handlett mig genom uppsatsen, och tack till mig själv för att jag faktiskt gjorde det.

1. Inledning

Skillnaderna i barnafödande i världen är nu rekordstora, och enligt en rapport från FN:s befolkningsfond (UNFPA) är ojämlikheten något som kan hindra uppfyllandet av de globala målen. Detta hinder är särskilt framträdande i länder där kvinnor föder i snitt 8 barn eller fler, vilket kan jämföras med de ca 2 barn per kvinna som föds i snitt i en majoritet av världens länder med minst en miljon invånare. Ett större antal barn födda per kvinna hotar uppfyllandet av de globala målen främst eftersom en det har visats en korrelation mellan en mindre familj och en högre grad av självbestämmande, ekonomisk utveckling, samt utvidgade fri- och rättigheter. Idag finns även över 200 miljoner kvinnor som vill förhindra en graviditet men som inte har tillgång till preventivmedel.¹

De globala målen återfinns i FN:s Agenda 2030 som är den mest ambitiösa målsättningen som någonsin tagits fram för utrotande av fattigdom och främjandet av hållbar utveckling. Alla FN:s Medlemsstater har förbundit sig att arbeta för agendans förverkligande, så även Sverige. De globala målen berör alla aspekter av mänskligt liv och innehåller bland annat mål som syftar till att utrota fattigdom, men även målsättningar som att uppnå hälsosamma liv för alla, samt jämställdhet och självbestämmande för flickor och kvinnor överallt. De är på grund av dessa ambitiösa målsättningar som en sådan sak som ojämlikt barnafödande och bristande tillgång till preventivmedel kan påverka måluppfyllelsen.

Det är dock inte dessa komplicerade sociala strukturer som kommer vara fokus för uppsatsen. Istället kommer lyftas vad privata företag har för möjligheter att påverka uppfyllandet av de globala målen, samt hur detta samspelar med inkomstskatterätten och de ekonomiska systemen. De mål ut agendan som kommer beröras blir därför främst miljöinriktade, och agerandet klimatkompensering med des avdragsmöjligheter i svensk rätt blir fokus. Även aspekter från andra mål kommer lyftas in eftersom Agenda 2030 är universell och odelbar.

1.1. Problemformulering

Uppsatsen undersöker möjligheten till avdrag för kostnader som syftar till att uppfylla Sveriges åtaganden i och med Agenda 2030, inom svensk inkomstskatterätt.

Agenda 2030 används i uppsatsen för att definiera utgifter som annars ofta benämns som Corporate Social Responsibilities (CSR), eftersom det inte finns någon egentlig definition av just CSR.

Användandet av Agenda 2030 som måttstock innebär att utgifter för såväl klimatkompensation som bekämpandet av fattigdom och främjande av utbildning omfattas. De exempel som finns från

¹ "FN: Rekordstora skillnader i barnafödande", Sydsvenskan, 17 okt 2018.

verkligheten, och som prövats i svensk domstol härrör sig nästan uteslutande till klimatkompensation, vilket innebär att diskussioner och slutsatser kring andra typer av utgifter blir högst spekulativa.²

Eftersom ekonomiska system i högsta grad påverkar inkomstskatterätten är även detta något som kommer lyftas i uppsatsen. Såväl en beskrivning av dagens system som en utåtblickande diskussion om alternativa ekonomiska system kommer att lyftas. Dessa kommer även sättas i relation till inkomstskatterätten för att undersöka inte bara möjligheterna till avdrag idag, utan även alternativa framtida möjligheter. Uppsatsen baseras på tanken att Sverige vill uppfylla sina åtaganden i och med Agenda 2030 och presenterar därmed avdragsrätten som ett hjälpmedel för att nå dit.

1.2. Syfte

Syftet med uppsatsen är att utreda det svenska inkomstskattesystemets kompatibilitet med Sveriges åtagande att uppfylla de globala målen i Agenda 2030. För att göra detta undersöks vilka förväntningar ett svenskt företag kan ha idag för avdragsrätt för utgifter som syftar till att uppfylla de globala målen, eftersom det kan ses som ett incitament för företag att arbeta med måluppfyllelsen. Vidare undersöks det ekonomiska systemets inverkan på detta, och alternativa ekonomiska system undersöks som en lösning för att skapa ett inkomstskattesystem som bättre främjar med Sveriges åtagande att uppfylla de globala målen.

1.3. Frågeställningar

- Kan företag som har utgifter för klimatkompensation, eller annat agerande i syfte att uppfylla de globala målen i Agenda 2030, förvänta sig avdrag för dessa enligt den svenska inkomstskatterätten idag?
- Vad har dagens ekonomiska systemen för inverkan på möjligheten till avdrag enligt inkomstskatterätten och hur skulle ett alternativt ekonomiskt system påverka detta?

1.5. Metod och material

Jag har använt mig av en kritisk rättsdogmatisk metod för att dels utröna aktuellt rättsläge, och även granska dess önskvärdhet i förhållande till verkligheten. För att uppnå detta används en del lata

² Se bl.a. HFD 2014 ref 62, HFD 2018 ref. 55

argumentation, där källorna kommer granskas specifikt för att lyfta denna problematik och önskvärdheten i gällande rätt.

Inledningsvis har använts den rättsdogmatiska metoden, i syfte att fastställa gällande rättsläge. I enlighet med rättskälleläran åsyftas då lag, förarbeten, prejudikat och doktrin. I denna uppsats har praxis en stor roll i avgörandet av gällande rätt.³

1.6. Disposition

I första delen av uppsatsen redogörs för Agenda 2030 och de globala målen, samt ges en genomgång av det ekonomiska systemet och inkomstskattesystemet. Därefter följer en analyserande del av det som presenterats.

I andra delen presenteras de inkomstskatterättsliga bestämmelserna om gåvor och sponsring, följt av en redogörelse av de rättsfall som är av relevans för uppsatsen. Sist presenteras en avslutande analys och ett fiktivt fall tas upp för att exemplifiera de olika den genomgångna sakfrågan.

³ Sandgren, 2018, s. 54 f.

2. Del 1

I denna del presenteras först en genomgång av Agenda 2030 och de globala målen, samt ranking över staternas prestationer i förhållande till dem. Sedan ges en överblick av ekonomiska system och inkomstskattesystemet.

2.1. Agenda 2030

”Vi har stakat ut vägen mot hållbar utveckling. Det är upp till oss alla att se till att resan blir framgångsrik”⁴

Så uttalade sig FN:s medlemsstater om Agenda 2030 med anledning av dess antagande, men vad är Agenda 2030 och varför är den så betydelsefull?

Agenda 2030 antogs av FN:s generalförsamling 2015 i resolution A/RES/70/1, efter att det stod klart att Millenniemålen inte skulle uppnås.⁵ Millenniemålen var 8 mätbara mål med syfte att förbättra livet för fattiga människor och skapa förutsättningar för en hållbar global utveckling.⁶ Agenda 2030 har samma syfte, men kan beskrivas som en utveckling, och anses vara den mest ambitiösa och omfattande målsättningen om någonsin tagits fram på området.⁷ Processen bakom Agenda 2030 och dess globala mål beskrivs som den mest transparenta processen i FN:s historia, och var ett samarbete mellan såväl de 193 medlemsländerna som representanter från forskarvärlden och civilsamhället. 10 miljoner människor var med och framförde sina åsikter genom initiativet MyWorld 2015.⁸

Agendan består av de 17 globala målen, och dess 169 delmål vars uppfyllande ska leda till en utan fattigdom och krig, samt skapa förutsättningar för en hållbar global utveckling.⁹ Det är detta helhetsgrepp på alla aspekter av mänskligt liv och förutsättningarna för dess fortlevnad som gör Agenda 2030 så unik, och som möjliggör användandet av den som grunden för den här uppsatsen.

⁴ Regeringskansliet, ”Handlingsplan Agenda 2030, 2018-2020”, 2018, s. 6.

⁵ Unicef, ”De globala målen”, 2015.

⁶ Millenniemålen, ”Målen”, 2000.

⁷ Globala målen, ”Vad är globala målen?”, 2017.

⁸ Globala målen, ”Hur togs globala målen fram?”, 2017.

⁹ Regeringskansliet, ”Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling”, 2016, s. 3.

Agendans bakomliggande struktur är även den unik, och vilar på tre grundprinciper; att de globala målen är odelbara, agendan är universell och att ingen ska lämnas utanför. Detta innebär att alla världens länder bär ett gemensamt ansvar för dess genomförande samt att den ska genomföras med särskild hänsyn till de människor och samhällen som har sämst förutsättningar. En annan konsekvens är att uppfyllandet av agendan inte kan ske på bekostnad av någon annan.¹⁰ Ett koncept som kommer utvecklas senare i uppsatsen då staternas måluppfyllelse presenteras.

Enligt beräkningar skulle uppfyllandet av de globala målen och Agenda 2030 kosta ca 56 biljoner kronor per år globalt.¹¹ Detta kan ställas i relation till Sveriges statsbudget som 2019 vars utgifter för 2019 beräknas till cirka 1 biljon kronor.¹²

2.2. Målen

Nedan följer en kortare redogörelse av de 17 globala målen, samt ett urval av delmålen. Urval har skett baserat på uppsatsen innehåll och är inte uttömmande. Redogörelsen görs för att illustrera agendans karaktär som heltäckande för en hållbar global utveckling, och ambitionsnivån för de globala målen.

Mål 1. Avskaffa fattigdom i alla dess former överallt.

Delmålen syftar till att stärka fattigas och utsattas situation, samt tillförsäkra fler tillgång till ekonomiska resurser och möjligheten att äga och kontrollera egendom. Även att fattigas motståndskraft mot extrema klimatrelaterade händelser ska ökas, för att minska sårbarheten i dessa situationer.

Ett mer specifikt delmål är att till 2030 avskaffa den extrema fattigdomen för alla människor överallt, samt att minst halvera antalet personer i alla åldrar som enligt nationella definitioner lever i någon form av fattigdom. För att uppnå dessa mål ska säkras en betydande resursmobilisering i syfte att ge utvecklingsländerna tillräckliga medel för att genomföra nödvändig politik i syfte att avskaffa fattigdom.¹³

Mål 2. Avskaffa hunger, uppnå tryggad livsmedelsförsörjning och förbättrad nutrition samt främja ett hållbart jordbruk.

Delmålen kopplade till mål 2 syftar övergripande till att möjliggöra upprätthållandet av ekosystemen och stärka förmågan till anpassning till klimatförändringar. Samtidigt ska till 2030 jordbrukets

¹⁰ Regeringskansliet, "Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling", 2016, s. 2.

¹¹ Shanta Rao, "Funding Needs for UN's 2030 Development Agenda", Global Policy Watch, 28 maj 2017.

¹² Finansutskottets betänkande 2018/19:FiU1 s. 1.

¹³ Regeringskansliet, "Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling", 2016, s. 13.

produktivitet fördubblas, bland annat genom införandet av motståndskraftiga jordbruksmetoder. Även agerande inom mandatet för Doharundan ryms inom mål 2.

För de rikare länderna ligger utmaning i detta delmål den ökande förekomsten av fetma och andra tillstånd kopplade till ett för stort matintag, medan utmaningen för fattigare länder ligger i att förhindra tillstånd kopplade till otillräckligt intag av mat och näringsämnen.¹⁴

Mål 3. Säkerställa hälsosamma liv och främja välbefinnande för alla i alla åldrar.

Till 2030 ska åstadkommas allmän hälso- och sjukvård för alla. Antalet döds- och sjukdomsfall på grund av skadliga kemikalier samt föroreningar och kontamineringar av luft och mark väsentligen minskas, och inga barn under 5 ska dö av orsaker som hade kunnat förebyggas.¹⁵

Mål 4. Säkerställa en inkluderande och likvärdig utbildning av god kvalitet och främja livslångt lärande för alla.

Alla ska 2030 kunna fullborda en avgiftsfri och likvärdig grundskole- och gymnasieutbildning, oavsett kön, funktionsnedsättning eller att man lever under utsatta förhållanden. Skillnader mellan könen ska avskaffas inom utbildningsområden och skolan ska göras tillgänglig. Man ska även utöka antalet stipendier som kan sökas av personer från utvecklingsländer som ska möjliggöra såväl studier i utvecklade länder som andra utvecklingsländer.¹⁶

Mål 5. Uppnå jämställdhet och alla kvinnors och flickors egenmakt.

Avskaffa all form av diskriminering av kvinnor och flickor överallt, samt våld mot kvinnor och flickor inklusive människohandel och andra typer av exploatering.¹⁷

Mål 6. Säkerställa tillgången till och en hållbar förvaltning av vatten och sanitet för alla.

Fokuserar främst på att säkerställa tillgång till ekonomiskt överkomligt dricksvatten för alla.¹⁸

Mål 7. Säkerställa tillgång till ekonomiskt överkomlig, tillförlitlig, hållbar och modern energi för alla.

Andelen förnybar energi i den globala energimixen ska väsentligen ökas, och den globala förbättringstakten vad gäller energieffektivitet ska fördubblas. Till 2030 är målet även att bygga ut

¹⁴ Regeringskansliet, "Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling", 2016, s. 14

¹⁵ ibid. s. 15.

¹⁶ ibid. s. 16.

¹⁷ ibid. s. 17.

¹⁸ ibid. s. 18.

infrastrukturen och uppgradera tekniken för att leverera moderna och hållbara energitjänster till alla i utvecklingsländer.¹⁹

Mål 8. Verka för varaktig, inkluderande och hållbar ekonomisk tillväxt, full och produktiv sysselsättning med anständiga arbetsvillkor för alla.

I delmålen framförs att de utvecklade länderna måste ta täten och bryta sambandet mellan tillväxt och miljöförstöring, samtidigt som tillväxt per capita upprätthålls.

Lika lön för lika arbete ska tillförsäkras samtidigt som full sysselsättning för alla, inklusive de med funktionsnedsättningar. Här poängteras dock att all form av tvångsarbete, slaveri och människohandel, samt barnarbete ska avskaffas. Arbetstagarnas rättigheter ska även stärkas för att garantera en säker arbetsmiljö för alla.²⁰

Mål 9. Bygga motståndskraftig infrastruktur, verka för en inkluderande och hållbar industrialisering samt främja innovation.

Främjande av utbyggnad av hållbar och motståndskraftig infrastruktur i utvecklingsländer ska ske genom ökat finansiellt, teknologiskt och tekniskt stöd till de minst utvecklade länderna. Samtidigt ska man verka för en inkluderande och hållbar industrialisering.²¹

Mål 10. Minska ojämlikheten inom och mellan länder.

Man ska verka för att alla ska bli inkluderade i det sociala, ekonomiska och politiska livet, oavsett bakgrund och förutsättningar. Även starkt representation och röst till utvecklingsländer i beslutsfattandet i globala internationella ekonomiska och finansiella institutioner ska säkras. Samtidigt ska en inkomstillväxt högre än det nationella genomsnittet upprätthållas för de 40% av människor som har lägst inkomst.²²

Mål 11. Göra städer och bosättningar inkluderande, säkra, motståndskraftiga och hållbara.

Man ska både säkra fullgoda, ekonomiskt överkomliga bostäder, samt transportsystem till alla, med särskilt fokus på personer i utsatta situationer. Detta ska ske genom en inkluderande och hållbar urbanisering, samtidigt som man arbetar för att minska städernas negativa miljöpåverkan.²³

¹⁹ Regeringskansliet, "Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling", 2016, s. 19.

²⁰ *ibid.* s. 20.

²¹ *ibid.* s. 21.

²² *ibid.* s. 22.

²³ *ibid.* s. 23.

Mål 12. Säkerställa hållbara konsumtions- och produktionsmönster.

De utvecklade länderna ska ta täten för att uppnå ett hållbart konsumtions- och produktionsmönster. Bland annat ska det globala matsvinnet per person halveras och företag, särskilt stora multinationella sådana, ska uppmuntras att införa hållbara metoder och att integrera hållbarhetsinformation i sin rapporteringscykel.

Vidare ska utvecklingsländer stödjas för att stärka sin vetenskapliga och tekniska kapacitet att utvecklas i riktning mot hållbar konsumtion, vilket är ett led i att säkerställa att alla människor överallt besitter den information och medvetenhet som behövs för en hållbar utveckling.²⁴

Detta är ett av de målen som utvecklade länder, inklusive Sverige, har sämst prognos för att uppfylla. Till stora delar beror detta på den överkonsumtion som råder.²⁵

Mål 13. Vidta omedelbara åtgärder för att bekämpa klimatförändringarna och dess konsekvenser.

Man ska stärka motståndskraften mot och förmågan till anpassning till klimatrelaterade faror och naturkatastrofer i alla länder, främja mekanismer för att höja förmågan till effektiv klimatrelaterad planering och förvaltning i de minst utvecklade länderna, med särskilt fokus på lokala och marginaliserade samhällen.²⁶

Mål 14. Bevara och nyttja haven och de marina resurserna på ett hållbart sätt för en hållbar utveckling.

Man ska verka för att skydda de marina ekosystemen genom att bland annat minimera och åtgärda havsförsurningens konsekvenser samt förbjuda vissa subventioner som bidrar till överkapacitet och överfiske. Vidare ska småskaliga icke-industriella fiskare säkerställas tillträde till marina resurser och marknader.²⁷

Mål 15. Skydda, återställa och främja ett hållbart nyttjande av landbaserade ekosystem, hållbart bruka skogar, bekämpa ökenspridning, hejda och vrida tillbaka markförstörelsen samt hejda förlusten av biologisk mångfald.

²⁴ Regeringskansliet, "Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling", 2016, s. 24.

²⁵ Se avsnitt 2.4.

²⁶ Regeringskansliet, "Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling", 2016, s. 25.

²⁷ ibid. s. 26.

Bevara ekosystem på land och vatten, främja hållbart brukande av skogar och ge utvecklingsländer incitament att utveckla ett hållbart skogsbruk, inklusive bevarande och återbeskogning är delar av detta mål.²⁸

Mål 16. Främja fredliga och inkluderande samhällen för hållbar utveckling, tillhandahålla tillgång till rättvisa för alla samt bygga upp effektiva och inkluderande institutioner med ansvarsutkrävande på alla nivåer.

Man ska säkerställa allmän tillgång till information och skydda grundläggande friheter i enlighet med nationell lagstiftning och internationella avtal. Även avsevärd minskning av våld och dödligt våld överallt, samt verka för genomdrivande av icke-diskriminerande lagstiftning och politik för en hållbar utveckling är del av målet.²⁹

Mål 17. Stärka genomförandemedlen och återvitalisera det globala partnerskapet för hållbar utveckling

Mål 17 är ett paraplymål, med delmål som syftar till såväl främjandet av förmåga att ta upp skatter i utvecklingsländer som att främja ett universellt, öppet och icke-diskriminerande handelssystem. Man ska även föra en mer samstämmig politik för hållbarhet, samtidigt som man respekterar varje lands politiska handelsutrymme och ledarskap, samt förmåga att genomdriva politik för fattigdomsutrotning. Man ska bygga vidare på befintliga initiativ för att utveckla mått på framsteg som görs mot hållbar utveckling och kompletterar BNP, i linje med detta ska man även stödja uppbyggnad av statistisk kapacitet i utvecklingsländerna.³⁰

2.3. Sverige

Svenska regeringen har som mål att vara ledande i arbetet med att uppfylla målen i Agenda 2030, detta innefattar såväl nationellt arbete som bidrag till det globala genomförandet.³¹ Finansdepartementet har på uppdrag av regeringen tagit fram en handlingsplan för 2018-2020.³² Handlingsplanen innebär bland annat att Sverige ska ställas om successivt, till en modern och hållbar välfärdsstat, och de ser att nyckeln till framgång med uppfyllandet av Agenda 2030 är en bred delaktighet i samhället.³³ Handlingsplanen

²⁸ Regeringskansliet, ”Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling”, 2016, s. 27.

²⁹ *ibid.* s. 28.

³⁰ *ibid.* s. 29 f.

³¹ Kommittédirektiv 2016:18, s. 1.

³² Regeringskansliet, ”Handlingsplan Agenda 2030, 2018-2020”, 2018.

³³ *ibid.* s. 7 f.

tar upp 6 fokusområden, bland annat en samhällsnyttig, cirkulär och biobaserad ekonomi, ett starkt näringsliv med hållbart företagande samt stärkt kunskap och innovation.³⁴

Den svenska regeringen har även tillsatt en delegation för Agenda 2030 som bland annat ska ansvara för att förankra agendan genom en bred dialog med olika samhällsaktörer. De har även ansvar för kunskapsspridning och att ta fram en handlingsplan.³⁵

2.4. SDG Index and Dashboards Report 2018

SDG Index and Dashboard report görs av the Bertelsmann Stiftung och Sustainable Development Solutions Network, och har publicerats sedan 2016. Den summerar länders nuvarande prestation och trender för de 17 globala målen. Rapporten ska fungera som ett verktyg för att granska, och synliggöra länders prestation i förhållande till de globala målen.³⁶

Sedan förra rapporten har man förbättrat analysen av datan för att visa spillover-effekter³⁷ och mer rättvist se framgången mot bakgrunden att inte lämna någon efter. Detta betyder även att resultaten inte är jämförbara med tidigare rapporter och dessa har därför lämnats utanför uppsatsen.³⁸

Inget land ligger i fas för att uppfylla alla mål, höginkomstländerna har svårast med mål 12, hållbar konsumtion och produktion, och 15, skydda och främja landbaserade ekosystem. Inget land har visat framsteg med mål 14, att bevara och värna om de marina resurserna. Det är viktigt att poängtera är att även de tre nordiska länder som toppar listan står inför betydande utmaningar i uppfyllandet av målen.³⁹ Höginkomstländerna genererar dessutom dessa spillover-effekter i form av miljömässiga, ekonomiska och säkerhetsrelaterad påverkan som underminerar andra länders ansträngningar att nå målen. Det positiva som framkom i studien är att spillover effekternas storlek skiljer sig markant mellan länder som har liknande per capita inkomst, vilket pekar på att det går att reducera dessa effekter om man anstränger sig utan att påverka per capita inkomsten.⁴⁰

³⁴ Regeringskansliet, ”Handlingsplan Agenda 2030, 2018-2020”, 2018, s. 6. s. 41 f.f.

³⁵ Agenda 2030-delegationen, ”I riktning mot en hållbar välfärd”, 2017, s. 3.

³⁶ SDG Index and Dashboards report 2018, s. 11.

³⁷ Med spillover-effekter menas i uppsatsen att ett lands handlande får negativa effekter för ett annat lands möjligheter att uppfylla de globala målen.

³⁸ SDG Index and Dashboards report 2018 s. 11.

³⁹ *ibid.* s. viii.

⁴⁰ SDG Index and Dashboards report 2018, s. vii f.

Datan för OECD-länderna är mycket mer täckande och där har framkommit nya indikatorer på att målet att inte lämna någon efter är seriöst eftersatt. Tyvärr är denna data ofta inte tillgänglig från icke-OECD länder.⁴¹

2.4.1. Rankingen

Rankingen presenteras på en skala 0-100, där 100 representerar att landet är 100% i fas för att uppfylla målet. Sveriges ranking på 85 betyder således att vi i genomsnitt är 85% på väg till det bästa möjliga utgången av de globala målen. Alla i topp 20 i rankingen är OECD-länder, men viktigt att notera är att även de i toppen har betydligt lägre ranking än 100.⁴²

I SDG index dashboard för 2018 menar man att datan är kritisk för att göra de globala målen till praktiska verktyg för problemlösning, genom att underlätta mobilisering och följa utvecklingen samt försäkra ansvarsskyldighet. Årets ranking toppas av Sverige, Danmark och Finland, medan den demokratiska republiken av Kongo, Tchad och Centralafrikanska republiken rankas sist av de 156 länder som är representerade.⁴³

Höginkomstländer tenderar att prestera dåligt främst i relation till mål 12, hållbara produktions- och konsumtionsmönster, medan låginkomstländer tenderar att hamna lågt på rankingen överhuvudtaget. Detta till stor del eftersom målen fokuserar på att eliminera extrem fattigdom och tillgång till infrastruktur, samt att länderna ofta saknar infrastruktur och mekanismer för att hantera miljöproblem vilka även de är nyckelfrågor i agendan. Trots detta så gör de flesta låginkomstländer som inte är föremål för beväpnad konflikt framsteg med målen att eliminera extrem fattigdom och försäkra tillgång till grundläggande infrastruktur.⁴⁴

Indexen sammanställer även absolut prestation vilket mäts genom att multiplicera poängställningen med befolkning. Denna data visar bland annat att Nigeria ensamt står för 19% av det globala gapet till att uppfylla mål 1. Kina, Indien och USA står för mer än 40% av det gap som finns till att uppfylla hållbara konsumtions- och produktionsmönster i mål 12 och tabell 4 visar att G20 länderna står för de största absoluta gapen, medan mindre länder toppar statistiken relativ per capita.⁴⁵ Datan över spillover

⁴¹ *ibid.* s. 12 f.

⁴² *ibid.* s. 12.

⁴³ *ibid.* s. 11.

⁴⁴ *ibid.* s. 14 f.

⁴⁵ SDG Index and Dashboards report 2018, Table 4.

visar även att USA ensam är ansvarig för ungefär en fjärdedel av all spillover i förhållande till de globala målen.⁴⁶

2.4.2 G20 - länderna och de globala målen

Del ett av rapporten behandlar G20 ländernas organisation för att uppnå målen. Deas resultat presenteras enskilt eftersom de representerar två tredjedelar av jordens befolkning, 75% av växthusgasutsläppen och betydande andel av världens bruttoproduktion och handelsflöden. Rapporten visar att alla G20-länder står inför stora utmaningar i att uppfylla alla mål, samt att vissa till och med är på väg åt fel håll gällande några mål. Det är även dessa länder som står för de största negativa ekonomiska, miljömässiga och säkerhet - spillovers och således underminerar andra länders ansträngningar.⁴⁷

Indien och Indonesien står några av de värsta spillover effekterna, tätt följt av Argentina, Brasilien och Sydafrika, dessa länder placerar sig även relativt lågt i uppfyllandet av målen bland G20 länderna.⁴⁸ Undersökningen av institutionaliseringen, och den politiska förankringen av globala målen bland G20-länderna visade på stor variation.⁴⁹

Sammanfattningsvis visade studien av G20-länderna att alla har vidtagit någon åtgärd för att implementera de globala målen. De anser dock att alla brister i viktiga element av implementeringen bland annat ansvarsskyldighet för regeringarna, samt budgetering.⁵⁰

2.4.3. Sverige

Som sagt ligger Sverige högst i rankingen, med en ranking på 85 av 100. I förhållande till de olika målen placerar sig Sverige likt de andra utvecklade länderna i rapporten, störst svårigheter föreligger med mål 2 på grund av ökande fetma och mål 12 på grund av överkonsumtion.. Angående trender visar de att Sverige förbättrar sin prestation i förhållande till de flera målen som det finns data för. Endast i

⁴⁶ ibid. Table 5.

⁴⁷ ibid. s. 1.

⁴⁸ ibid. figure 1.

⁴⁹ ibid. figure 2.

⁵⁰ ibid. s. 7.

förhållande till mål 14, försämras prestationen. Angående spillover landar Sverige på 62.8 på en skala 0-100 där 0 är sämst och 100 bäst, vilket är XX.⁵¹

2.5. Global Sustainable Development Report

Global Sustainable development report ges ut av FN, och är en del i uppföljningen av Agenda 2030. Den syftar främst till att stärka kontaktytan mellan vetenskap och politik.⁵² Rapporten för 2019 har inte publicerats än, men visst bakgrundsmaterial finns tillgängligt.⁵³ Rapporten ska vara stöd för politiker och hjälpa att ta fram ett evidensbaserat sätt att utrota fattigdom och förespråka hållbar utveckling. Den ska vara tillgänglig för såväl företag, politiker som den vida massan.⁵⁴

Rapporten ska ta upp de tre dimensionerna av hållbar utveckling, för att reflektera den universella, odelbara och integrerade naturen av agenda 2030. Rapporten ska tillhandahålla vägledning angående statusen för global hållbar utveckling från ett vetenskapligt perspektiv. Den ska ta upp vad man lärt sig hittills, men fokusera på utmaningar och adressera nya uppkomna problem.⁵⁵

Varje år bjuds vetenskapsmän som jobbar med rapporten in för att komma med vetenskaplig input till diskussionerna i "economic and social council".⁵⁶ De huvudsakliga principerna som ska styra metoden för rapporten ska vara objektivitet, självständighet, transparens, delaktighet, mångfald, vetenskaplig excellens, integritet och relevans för politik. Rapporten representerar en pågående dialog bland vetenskapspersoner inom alla relevanta fält inom hållbar utveckling globalt. Detta ska försäkra geografiskt balanserat deltagande samt att existerande bedömningar granskas, inklusive relevanta rapporter om hållbar utveckling och bringa samman spretande information.⁵⁷

⁵¹ SDG Index and Dashboards report 2018, s. 20.

⁵² Regeringskansliet, "Handlingsplan Agenda 2030, 2018-2020", 2018, s. 36

⁵³ Sustainable development goals knowledge platform, "Global sustainable report 2019", 2018.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Ibid.

⁵⁷ Ibid.

3. Ekonomiska system

I följande avsnitt presenteras en genomgång av de vanligaste ekonomiska systemen idag, samt ett urval av tänkbara framtida ekonomiska system. Presentationen sker i syfte att analysera dess kompatibilitet med uppfyllandet av de globala målen och agenda 2030, och urval har gjorts efter dessa premisser. De ekonomiska systemen presenteras eftersom de får stor inverkan på samhället, och inte minst inkomstskattesystemet som är centralt för uppsatsen.

3.1. Marknadsekonomi

Marknadsekonomi är ett ekonomiskt system där priset på varor och tjänster bestäms av ett fritt prissystem, idén bygger på producenter och konsumenter som agerar fritt som säljare och köpare och ingår i frivilliga överenskommelser som självständiga aktörer på marknaden.⁵⁸ Det förutsätter enskild äganderätt och privatägda företag. Marknadsekonomi tjäna inget större syfte, utan existerar som ett mål i sig självt för en fri marknad, men många ekonomer har under åren dragit slutsatsen att den fria prisbildningsmekanismen, som är en hörnsten i marknadsekonomi, är det mest effektiva sättet att fördela resurser.⁵⁹ På pappret är därför konsumenten kung på marknaden, eftersom de kan styra produktionen genom att välja vad de investerar i, och producenterna är beroende av investeringarna för att överleva.⁶⁰

I marknadsekonomi styrs produktionsresultatets fördelning av två faktorer, dels vad företagen är villiga att betala för arbetskraft, det kapital och de naturresurser som hushållen förfogar över, och vad hushållen begär för att ställa dessa resurser till företagens förfogande. Vad som produceras och hur produktionen går till styrs av hur mycket vinst företagen kan göra på att tillverka olika varor och tjänster, de söker sig till störst möjliga vinst.⁶¹

I en kommandoekonomi bestäms istället allt genom politiska beslut. Detta har varit det vanligaste i mänsklighetens historia eftersom marknadsekonomi endast funnits i några hundra år. Det kommandoekonomiska system där en central politisk myndighet styr hela ekonomin genom att göra upp en plan som alla ekonomiska aktörer måste följa kallas planekonomi.⁶²

⁵⁸ Wikipedia, "Marknadsekonomi", 2018.

⁵⁹ Eklund, 2013, s. 110.

⁶⁰ Wikipedia, "Marknadsekonomi", 2018.

⁶¹ Eklund, 2013, s. 41.

⁶² Ibid. s. 41.

För att analysera resursfördelningen i en marknadsekonomi används modellen utbud och efterfrågan. Samspelet mellan utbud och efterfrågan styr konsumenters och producenters beslut. Den utgör kärnan i nationalekonomisk teori, eftersom den ger möjlighet till tydliga slutsatser för komplexa ekonomiska problem. Den är långt ifrån en fullständig beskrivning av verkligheten, men erbjuder ett enkelt sätt att skildra vissa aspekter av verkligheten.⁶³

Teorin bakom marknadsekonomi kan dock sägas vila på en rad orealistiska antaganden, och en ren marknadsekonomi är omöjlig i praktiken i dagens samhällen. Ett av de största problemen är att marknadsekonomin inte fungerar för vissa varor, nationellt försvar till exempel kan inte sättas ett pris på och säljas på en marknad. Då måste istället staten gripa in och ansvara för produktionen, dessa produkter kallas kollektiva varor och finansieras vanligtvis genom skatter. Det andra problemet för prismekanismen är att alla kostnader inte alltid återspeglas i slutpriset, här är typexemplet miljöförstöring till följd av produktionen. Många av de kostnader som uppstår får istället betalas kollektivt genom skatter, inte av företagen som orsakat dem. Företagens kalkyl för kostnaden är således felaktig eftersom marginalkostnaderna belastar någon annan. Detta leder till samhällsekonomiskt oönskade effekter.⁶⁴

Företagets kostnader speglar alltså inte alltid de samhälleliga kostnaderna för produktionen. Detta kan lösas genom att staten åsätter produktionen med en skatt eller avgift och således höjer företagets marginalkostnader för att bekosta de negativa samhälleliga effekterna. Detta fungerar i teorin som ett incitament för företagen att komma på nya mer miljövänliga metoder för produktionen samtidigt som man arbetar med den fria marknaden, snarare än mot den. Prissättningen bli rättvis i och med att alla kostnader tas med, och man utnyttjar prismekanismens signaleffekt.⁶⁵ Till exempel har en kostnadskurva för prissättning på utsläpp av växthusgaser tagits fram av McKinsey som visar på att ett pris på 40 euro per ton hade lett till korrekta marginalkostnader. Problemet är att få alla i hela världen att enas om en sådan skatt inom sina system, det har hittills visat sig omöjligt.⁶⁶

Även det motsatta scenariot existerar, där priset inte räknar med den samhällsvinst som görs, typexempel här är utbildning. Där finns istället anledning till subventioner för att spegla den verkliga nyttan av produktionen.⁶⁷

⁶³ Eklund, 2013, s. 42.

⁶⁴ Ibid. s. 112.

⁶⁵ Ibid. s. 113.

⁶⁶ Ibid. s. 115.

⁶⁷ Ibid. s. 114.

3.2. Planekonomi

Motsatsen till marknadsekonomi benämns planekonomi och är helt styrd av en central regering genom priskontroll.⁶⁸ Planekonomin kan därför till skillnad från marknadsekonomi tjäna olika syften, eftersom vilka aktörer som överlever på marknaden kan styras i planläggningen. I en ren planekonomin fattar ett centralt planeringsorgan alla beslut om resursanvändning. Därför kan man i teorin, i en planekonomi, alltid ta hänsyn till alla faktorer i produktionen, till exempel skulle man kunna eliminera arbetslöshet genom att medvetet styra resurser så att alla får ett arbete. Genom att man har kontroll över ekonomin kan man även styra lönerna så att en önskad resursfördelning uppnås.⁶⁹

Inget land har idag en renodlad marknads- eller planekonomi utan alla är så kallade blandekonomier.⁷⁰ Alla ekonomiska system idag bygger på den fria marknaden som är en direkt följd av marknadsekonomi, men de har alla aspekter av statligt bestämmande.⁷¹ Man brukar dock säga att de är marknadsekonomier eftersom man låter privata aktörer styra den absoluta majoriteten av marknaden, och har statligt bestämmande bara till den grad som är nödvändigt för att skapa stabilitet.⁷²

Under det förra seklet var val av ekonomiskt system den stora debatten. De planekonomier som prövats har dock i regel inte varit renodlade. Planeringen rört hur producenterna producerar sina varor och hur många, men konsumenterna har lämnats att bestämma själva hur de konsumerat. Detta var inte en klockren lösning eftersom konsumenternas vilja sällan överensstämde med den fastlagda planen, samt att kvaliteten genom historien varit dålig på det som producerats. På grund av detta växte köer fram då produktionen var bristande, och långa köer ledde i sin tur till svarta marknader. Det var även svårt att dels sätta upp realistiska mål och dels ge producenterna incitament att uppfylla dem. Företagen som under 1900-talet befann sig i en planekonomi tenderade att mata de centrala planeringsorganen med falsk information för att kamma hem så mycket belöning för måluppfyllelse så enkelt som möjligt. Till exempel om målet var satt i volym så lönade det sig att producera så tunga produkter som möjligt, vilket ledde till orimliga resultat som sängar i gjutjärn vilka var för tunga för golven.⁷³

⁶⁸ Investopedia, "Market Economy", 2018.

⁶⁹ Eklund, 2013, s. 114. f.f.

⁷⁰ Investopedia, "Market Economy", 2018.

⁷¹ Ibid.

⁷² Ibid.

⁷³ Eklund, 2013, s. 117 f.

En av de största utmaningarna med planekonomi är dock informationsproblemet, att i praktiken samla så mycket information som ligger till grund för marknadens prissättning, samt bearbeta den är ett massivt projekt. Dessutom adderas tidsaspekten till utmaningen, att förutse alla ändringar som kan komma att ske under en planperiod, inklusive sådana som kommer från utlandet är en praktisk aspekt som tidigare prövade planekonomier inte löst. Ju mer centraliserad planeringsapparaten är, desto större är även risken att informationen förvrängs på vägen, av personer som gör det av egenintresse eller på grund av feltolkningar.⁷⁴

Det två sista utmaningarna står i en allt för stark makt hos de styrande organen, samt hot mot innovation i produktionen. Att åstadkomma innovation och nya produktionsmetoder i en renodlad planekonomi lägger en stor del av bördan på statsapparaten eftersom enskilda aktörer kan sakna incitament att experimentera eller undersöka nya möjligheter. Den starka centrala makten kan i värsta fall omöjliggöra den demokratiska processen som den ser ut idag, eftersom en ren planekonomi aldrig i praktiken kombinerats med ett parlamentariskt flerpartisystem, vilket leder till en extremt centraliserad makt. De långa processer som hänger ihop med planeringsapparaten försvårar för maktskiften, eftersom planeringen, av naturliga skäl, rör sig om mångåriga processer.⁷⁵

3.3. Cirkulär ekonomi

Då frågetecken lyfts kring huruvida en marknadsekonomi är förenligt med uppfyllandet av Agenda 2030 har idéer om alternativa ekonomiska system växt fram. Cirkulär ekonomi är ett av dem, och som har en annan utgångspunkt än plan- och marknadsekonomi. En cirkulär ekonomi kan innehålla inslag från de båda andra ekonomiska teorierna eftersom den fokuserar på kretslopp och hållbarhet hos det som produceras inom ekonomin.

Europeiska kommissionens meddelande om den cirkulära ekonomin från december 2015 inleds med följande beskrivning av cirkulär ekonomi:

”Övergången till en mer cirkulär ekonomi, där värdet på produkter, material och resurser behålls i ekonomin så länge som möjligt och avfallsgenereringen minimeras, är en nödvändig del i EU:s arbete för att utveckla en hållbar, koldioxidneutral, resurseffektiv och konkurrenskraftig ekonomi.”⁷⁶

⁷⁴ Eklund, 2013, s. 116 f.

⁷⁵ Ibid.

⁷⁶ SOU 2017:22, s. 20.

Cirkulär ekonomi är en ekonomisk modell som utgår från cirkulära kretslopp inom affärsmodeller, till skillnad från linjära som är vanligast idag. Det baseras på forskning inom industriell ekologi, som är ett tvärvetenskapligt forskningsområde inriktat på att skapa hållbara samhällssystem.⁷⁷ Trots detta finns ingen vetenskaplig, eller annan vedertagen definition av cirkulär ekonomi, men den kan anses baserat på olika principer. Den mest grundläggande är att minimera avfall, bland annat genom att försäkra att produkter går att plocka isär och komponenterna återanvändas. Samt att använda material som är återvinningsbara. På det sättet skapas kretslopp inom ekonomin likt de i naturen.

Cirkulär ekonomi är alltså en ekonomi där avfall i princip inte uppstår och som har förutsättningar att vara ekologiskt, ekonomiskt och socialt hållbar. Att ställa om till en cirkulär ekonomi skulle kräva mycket arbete av privata företag eftersom hela produktionskedjan i princip måste ställas om. Alla produkter som produceras ska göras så att de materialmässigt går att plocka isär i beståndsdelar, i första hand hyrs ut istället för att säljas, samt inte innehåller miljöfarliga ämnen och produceras och transporteras med förnyelsebar energi.⁷⁸

EU har implementerat en rad direktiv för cirkulär ekonomi, som de flesta fokuserar på avfallshantering, men även förändrad produktion med fokus på återanvändningsbara och återvinningsbara förpackningar.⁷⁹ Dessa direktiv ska stimulera EU mot en cirkulär ekonomi, och deponering av avfalls ska minskas drastiskt. Naturvårdsverket är involverat i Sveriges handlingsplan med anledning av EU-rätten och har en rad uppdrag för att främja närmandet mot en cirkulär ekonomi. Arbetet avser sådana åtgärder som varit föremål för EU-lagstiftning, som förpackningsutformning minskat matavfall och ett skärpt producentansvar. En samhällsnyttig, cirkulär och biobaserad ekonomi är ett fokusområde.⁸⁰ Våren 2018 beslutade regeringen att inrätta en delegation för cirkulär ekonomi, denna ska vara ett kunskapscentrum och en samordnande kraft för omställningen. Arbetet ska såväl bidra till minskad miljö- och klimatpåverkan som underlätta för svenskt näringsliv att ligga i framkant på den globala marknaden. Man menar att Sveriges rikedom på naturresurser ska ge förutsättningar för en mer cirkulär ekonomi, där miljö- och klimatpåverkan minimeras.⁸¹

Cirkulära ekonomiska modeller kan redan idag vara mer lönsamma än de traditionella, men de möter även hinder. Ett av dessa hinder är de icke prissatta miljökostnaderna som skulle lyftas in i

⁷⁷ Wikipedia, "Industriell ekologi", 2016.

⁷⁸ SOU 2017:22, s. 25.

⁷⁹ European Commission Press Release Database, "Closing the loop: Commission adopts ambitious new Circular Economy Package to boost competitiveness, create jobs and generate sustainable growth", 2015.

⁸⁰ SOU 2017:22, s. 27.

⁸¹ Ibid. s. 28.

prissättningen, i kombination med existerande subventioneringar på naturresursutvinning ger de idag en fördel för traditionella affärsmodeller.⁸² Ett annat potentiellt hinder som lyfts fram är mängden reglering som skulle behövas för att ställa om och behålla en cirkulär ekonomi, vilket rimmar illa med det i huvudsak marknadsekonomiska system Sverige har idag. Vissa menar dock att det inte nödvändigtvis skulle innebära mer reglering, utan snarare annorlunda sådan. Eftersom dagens system är långt ifrån en ren marknadsekonomi menar man att en cirkulär ekonomi till och med skulle kunna betyda en förenkling av gällande regelverk. En stor utmaning man ser är dock att ändra det grundläggande synsätt som idag är linjärt till ett cirkulärt.⁸³ Skattesystemet föreslås användas för övergången till cirkulär ekonomi, men då främst genom sänkt skatt på arbete och miljöskatter.⁸⁴

3.4. Ett alternativt ekonomiskt system

Inför FN:s Global Sustainable Development Report arrangeras möten mellan vetenskapsmän som ska diskutera den fortsatta utvecklingen mot måluppfyllelse. Ett av dessa möten skedde i augusti 2018 med BIOS research unit som har tillsatts för att bidra med en vetenskaplig bakgrund till rapportens kapitel om förändring av ekonomiska system för att stötta uppfyllande av målen.⁸⁵

De vetenskapsmän som deltog i mötet ser den enda lösningen för att kunna uppnå de globala målen som en total reform av dagens ekonomiska system. Detta innebär att ansvaret läggs på regeringar snarare än enskilda företag eftersom en sådan förändring kommer kräva ett starkt politiskt styre. Klimatförändringar hotar försörjningsmöjligheter över hela planeten och ger således orsak till massmigration. Då ligger det i alla länders intresse att upprätthålla lokala möjligheter till ett gott liv. I den moderna globala ekonomin är det endast stater som har legitimiteten och kapaciteten att finansiera och organisera förändringar i stor skala.⁸⁶

Förespråkare för marknadsekonomi menar å andra sidan att en fri marknad är den enda som kan bli effektiv, eftersom en stat som styr marknaden alltid kommer prioritera fel och eliminera privata företag. De förespråkar istället prissättning av koldioxid som det effektivaste medlet för att det är minst interventionistiskt. Problemet med prissättning av koldioxid är att det saknar förmågan att driva ekonomiska aktörer mot ett större gemensamt mål, det är istället en pigouviansk avgift som innebär en

⁸² SOU 2017:22 s. 78.

⁸³ Ibid. s. 93.

⁸⁴ Ibid. s. 150.

⁸⁵ Järvensivu, Paavo et. al. "Invited background document on economic transformation, to chapter: Transformation: The Economy", 2018.

⁸⁶ Ibid.

punktinsats. En reformerad ekonomisk teori och modell däremot skulle kunna erbjuda ett helhetsgrepp.⁸⁷

De poängterar även att post keynesiansk teori utgår från att kapitalistiska ekonomier inte nödvändigtvis genererar balans på marknaden. Istället tenderar de att skapa bubblor och kriser, som setts genom historien. Fria marknader i sig kan inte leda till socialt och ekologiskt önskvärda resultat, utan för det behövs istället ett aktivt politiskt styre.⁸⁸

Den stora förändring de menar att vi står inför består till stor del av faktumet att vi för första gången går mot att använda mindre effektiva energikällor för energiproduktion. Produktionen av energi för att kunna underhålla både grundläggande, och inte grundläggande mänsklig aktivitet kommer kräva mer av samhällen, inte mindre, vilket har varit utvecklingen hittills i historien. Våra "sink costs" ökar även, eftersom vi använt upp ekosystemens förmåga att hantera avfall från energi- och materialanvändning. Detta innebär att miljöförändringen är vår största sink cost.⁸⁹

På grund av detta kommer nya ekonomiska och politiska system bli nödvändiga, eftersom dagens ekonomiska teorier utvecklades under en tid då det rådde överflöd av såväl material som energi, och de förlitar sig därför på en fortsatt ökning som idag inte anses rimlig. Utmaningen ligger i att utveckla dessa nya system samtidigt som man garanterar ett gott mänskligt liv under de kommande decennierna.⁹⁰

Det som framtida ekonomiska system enligt dem behöver åstadkomma är att förändra hur energi transport, mat och boende produceras och konsumeras. Resultatet bör då vara en produktion och konsumtion som medger möjligheter till ett gott liv samtidigt om det drastiskt reducerar bördan på naturliga ekosystem. För att övergången ska bli möjlig finns ett tryck för minskad energianvändning, vilket innebär en utmaning för infrastrukturen.⁹¹

Matförbrukningens svårigheter ligger i att länder kommer behöva bli mer självförsörjande, för att minska transporter och öka tryggad livsmedelsförsörjning för alla. Internationell livsmedelshandel ska

⁸⁷ Järvensivu, Paavo et. al. "Invited background document on economic transformation, to chapter: Transformation: The Economy", 2018.

⁸⁸ Ibid.

⁸⁹ Ibid.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid.

då återgå till en position där en existerar för att försäkra en tryggad livsmedelsförsörjning, snarare än som idag en råvarumarknad.⁹²

En viktig aspekt inom post Keynesianism är anställningstrygghet, det skulle innebära att alla som är villiga och kapabla att arbeta skulle garanteras ett meningsfullt statsfinansierat arbete, förslagsvis riktat mot ökat hållbarhet. Dessa arbeten skulle kunna innefatta att installera alternativa energikällor och förbereda samhällen för översvämningar, så att miljörelaterade katastrofer får minskad påverkan. Det skulle även få bieffekten att arbetare inte behöver konkurrera om miljömässigt skadliga arbeten, och osäkerheten på arbetsmarknaden minskas.⁹³

De ser att allt detta ska leda till en revolutionerad syn på ekonomi, som en möjliggörare av ett gott liv, och inte ett mål i sig. Autonoma samhällen och ekonomier kommer då engagera sig i reglerad internationell handel av specifika anledningar, som att trygga livsmedelsförsörjningen, inte för frihandel som princip. Ekonomisk aktivitet får då mening, inte genom ekonomisk tillväxt, utan av att återuppbygga infrastrukturer i en värld efter fossila bränslen, med en radikalt mindre börda på de naturliga ekosystemen. Detta innebär att individer i rika länder kommer ha mindre köpkraft än idag, men tillgångarna kommer vara distribuerade mer jämnt. Medborgare i alla länder kan lita på att en önskvärd framtid konstrueras på kollektiv nivå.⁹⁴

Att fokuset skulle ligga på livsförbättring och utsläppsminskning istället för abstrakta ekonomiska mål skulle karaktärisera relationen utvecklade länder och utvecklingsländer. Kommunikationen skulle bygga på dubbelriktad inlärning för att bygga nya, lokalt hållbara infrastrukturer i båda ändarna. Att skifta fokuset från internationell frihandel till självständighet och låga utsläpp är största skillnaden från dagens politiska ordning.⁹⁵

3.5. Sveriges ekonomiska system

Sverige har liksom alla andra länder en blandekonomi, där den fria marknaden ligger som grund. Lägg till om det från förarbeten osv. Vilka värden det bygger på.

⁹² Järvensivu, Paavo et. al. "Invited background document on economic transformation, to chapter: Transformation: The Economy", 2018.

⁹³ Ibid.

⁹⁴ Ibid.

⁹⁵ Ibid.

3.5.1. Piguovianska skatter

Punktskatter är ett sätt regeringen kan styra i en marknadsekonomi, och på så sätt rubba balansen för tillgång och efterfrågan-modellen. De ingår i de så kallade piguovianska skatterna, vilka syftar till att justera negativa externaliteter hos en marknadsaktivitet. De är motiverade när de sociala kostnaderna för en aktivitet är högre än de ingående aktörernas privata kostnader. De ska skapa ett incitament för de privata aktörerna att producera mindre av den skadliga varan. Typexemplet är alkohol- och tobaksskatt.⁹⁶

I en ren marknadsekonomi existerar inte dessa pigouvianska skatter eftersom marknaden regleras av sig självt genom de privata aktörerna. Inom ekonomisk teori är pigouvianska skatter effektivare än alternativet, som är reglering om kostnaderna för gemensamma beslut är höga och externaliterna diffusa. Pigouvianska skatter justeras automatiskt till marknadsförändringar och skapar således incitament för privata aktörer att exempelvis minska externaliteter som miljöföroreningar, denna effekt uppnås ofta inte med direkta regleringar.⁹⁷

3.5.2. Hållbarhetsrapportering

Den 22 oktober 2014 antogs Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/95/EU om ändring av direktiv 2013/34/EU. Detta kallas ändringsdirektivet och behandlar rapportering av icke-finansiell information från större företag och koncerner. Den innebär även att det så kallade redovisningsdirektivet⁹⁸ upphävs.⁹⁹ Genom beslut den 26/10 2016 antogs de svenska lagändringarna som föreslagits i Prop. 2015/16:193 som innebär att direktivet implementeras i svensk rätt.¹⁰⁰

Förslaget om införande i svensk rätt gavs i Prop. 2015/16:193 och föreslog en mer långtgående implementering än föreskriven. Svenska regeringen ville inkludera en vidare krets, då man bedömde att det annars endast skulle träffa svenska företag som redan har liknande skyldigheter. Det bedömdes inte heller vara betungande för företagen. Regeringen bedömer det som en fördel för företagen eftersom de

⁹⁶ Wikipedia, "Pigouviansk skatt", 2018.

⁹⁷ Ibid.

⁹⁸ Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG.

⁹⁹ Civilutskottets betänkande 2016/17:CU2 s. 12.

¹⁰⁰ Ibid. s. 20.

får verktyg att utvärdera verksamheten efter, och anser det även därför motiverat att låta bestämmelserna omfatta en vidare krets av företag.

Med omräkning till svenska kronor föreslår regeringen att kravet ska omfatta de företag som uppfyller fler än ett av följande villkor: medelantalet anställda är för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren mer än 250, balansomslutningen är för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren mer än 175 miljoner kronor och nettoomsättningen är för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren mer än 350 miljoner kronor. Eftersom den svenska regleringen innefattar alla juridiska personer kommer även vissa ideella föreningar och andra som inte är aktiebolag eller handelsbolag omfattas. Sveriges utvidgning av kretsen av företag som berörs innebär att ca 1 600 företag (2016) omfattas.¹⁰¹

Hållbarhetsrapporteringen innebär att företagen ska upprätta en hållbarhetsrapport med information som krävs för förståelse för företagets utveckling, ställning, resultat och konsekvenser av verksamheten. Det är företaget själva som ska avgöra vilken information som ska inkluderas i hållbarhetsrapporten, men det som alltid ska rapporteras om är miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Skyldigheten att hållbarhetsrapportera aktualiseras första gången räkenskapsåret som inleds närmast efter 31 december 2016.¹⁰²

GRI har arbetat fram internationella riktlinjer för hållbarhetsrapportering. De är en oberoende, icke-vinstdrivande organisation med uttalat syfte att främja företags rapportering om hållbarhetsfrågor. Ramverket omfattar ESG för organisationer och är utformat för att kunna användas för att beskriva olika typer av organisationer och företag. Svenska statligt ägda bolag hållbarhetsrapporterar med stöd av GRI:s ramverk.

4. Hållbart företagande

Begreppet hållbart företagande lanserades 1987 i FN:s rapport "Vår gemensamma framtid", även kallad Brundtlandkommissionens rapport.¹⁰³ Där definierades hållbart företagande som "en utveckling som tillfredsställer dagens behov utan att äventyra kommande generationers möjlighet att tillfredsställa sina behov". EU-kommissionen har i sin strategi för Corporate Social Responsibility definierat hållbart företagande som företagets ansvar för den egna verksamhetens påverkan på samhället, och lyfter fram bl.a. företagets sociala och miljömässiga ansvar. I FN:s initiativ Global Compact pekas särskilt fyra

¹⁰¹ Civilutskottets betänkande 2016/17:CU2, s. 24.

¹⁰² Prop 2015/16:193, s. 45.

¹⁰³ Ibid. s. 50.

områden ut för företags ansvarstagande, nämligen mänskliga rättigheter, arbetsvillkor, miljöhänsyn och antikorrupcion.¹⁰⁴

Även i Sverige har regeringen i sin proposition om hållbarhetsrapportering lyft fram vikten av hållbart företagande, och anser att det även innefattar innovation och nytänkande, samt att företagen bidrar till lösningar på samhällets gemensamma hållbarhetsutmaningar. Här lyfts även faktumet att hållbart företagande bör leda till affärsmöjligheter för näringslivet, och således inte anses utgöra en börda per se.¹⁰⁵

4.1. Privata aktörer

Ett exempel på privata aktörer som agerar inom dagens system är Saltå Kvarn, de har tagit fram vad de kallar Bondens verktyglåda för en bättre värld. Verktyglådan består av 155 miljöförbättrande åtgärder bönderna uppmuntras vidta för att bland annat bidra till biologisk mångfald och minska sin klimatpåverkan. Ju fler åtgärder odlarna vidtar, desto mer betalar Saltå Kvarn för spannmålet.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Prop. 2015/16:193 s. 33.

¹⁰⁵ Ibid. s. 35.

¹⁰⁶ Saltå Kvarn, "Bondens verktyglåda för en bättre värld", 2016.

5. Inkomstskatt

Marknadsekonomi bygger som sagt på att ekonomiska transaktioner i det privata kommer till genom frivilliga avtal mellan individer. Skatt kommer som bekant inte till genom frivilliga avtal mellan individer, och det utgår inte heller någon direkt motprestation från det offentliga till den enskilda för den skatt som erläggs. Skatt utgör snarare tvångsbidrag från enskilda till den offentliga verksamheten. Denna utformning genom tvångsbidrag kan anses nödvändig eftersom skatt främst ska finansiera kollektiva nyttigheter, vilket är svårt att orkestrera genom frivillighet.¹⁰⁷ Detta tangerar även den svårighet som finns inom en marknadsekonomi att sätta ett marknadsmässigt pris på kollektiva nyttigheter.¹⁰⁸

Eftersom skatt utgör ett avsteg från den frivillighet som annars råder på marknaden är den också strängt reglerad i svensk rätt. Bland annat genom regeringsformen som anger krav på att uttag av skatt ska ha stöd i lag och retroaktivitetsförbud.¹⁰⁹ De materiella bestämmelserna återfinns i ett antal lagar, där huvuddelen utgörs av Inkomstskattelagen.¹¹⁰

5.1. Beskattningens syften

Beskattning tjänar många syften i ett samhälle, vilka de mest centrala ska redovisas nedan. En övergripande idé är att genom minskad privat konsumtion skapa utrymme för offentlig konsumtion och investeringar.¹¹¹

Ett syfte med skatt är att på bekostnad av en privata sektorn skapa utrymme för den offentliga sektorns verksamhet. Genom skatter ska då privat konsumtion minskas för att skapa utrymme för offentlig konsumtion och investeringar. Beskattningens fiskala syfte är att finansiera den offentliga verksamheten. I fördelningspolitiskt syfte kan beskattning användas för att utjämna inkomst- och förmögenhetsskillnader, som har influerat Sveriges system mycket vilket bland annat kan ses i 1991 års skattereform som minskade progressionen.¹¹²

¹⁰⁷ Lodin, et. al. 2015, s. 1.

¹⁰⁸ Se avsnitt 3.1.

¹⁰⁹ Kungörelse (1974:152) om beslutad ny regeringsform, 8 kap. 2§ p. 2 och 2 kap. 10§ 2 st.

¹¹⁰ Lodin, et. al. 2015, s. 14.

¹¹¹ Ibid. s. 2.

¹¹² Ibid.

I stabiliseringspolitiskt syfte kan beskattning användas för att påverka samhällsekonomin. Skatter har även använts, och används fortfarande till andra mindre vitt spridda syften, såsom familjepolitik, miljö och nykterhetspolitik. När skatterna används till annat än att dra in intäkter till kommuner och stat får det interventionistiska syftet. Detta eftersom det syftar till att stimulera ett visst beteende. Ibland har icke-fiskala mål främjats genom olika former av skatteförmåner, dessa kan ses som en direkt statsutgift och är ofta i form av avdragsrätt.¹¹³ Skattesystemet ska främja den ekonomiska tillväxten genom att stimulera arbete, företagande och sparande. De såg att skattesystemet ska användas för att uppnå samhällsekonomisk balans.¹¹⁴

Enligt Hilling och Ostas bygger inkomstbeskattningen på tre grunder, en av dessa är omfördelningen av resurser. Inkomstbeskattningen finns delvis för att omfördela resurserna i samhället så alla kan uppnå en viss levnadsstandard, forskning har bland annat visat att förväntad livslängd är som högst där inkomstskillnaderna är minst.¹¹⁵

Att inkomstskattesystemet har fördelningspolitiska syften är ett avsteg från den marknadsekonomiska teorin. De marknadsekonomiska aspekterna lyser igenom främst i och med syftet att stimulera tillväxt och företagande på marknaden.

5.2. Historisk överblick

Skatter har funnits i princip lika länge som de organiserade samhällena. I såväl Mesopotamien som Egypten, Aten och Rom utvecklades system för att betala en andel av skörden till staten. Det utvecklades även indirekta skatter genom tullar och omsättningsskatter på bland annat slavar.¹¹⁶ Den moderna beskattningen började växa fram på 1800-talet, då skatt blev föremål för en demokratisk debatt. Huvudfrågan var en rättvis beskattning baserad på skatteförmåga, något som är centralt än idag i och med nettoinkomstbeskattningen.¹¹⁷

Den första "riktiga" inkomstskatten kom till Sverige 1810, men vår nuvarande skattelagstiftning har sin grund i principer från tidigt 1700-tal och den allmänna bevillningen, vilken i sin tur har sin grund i landskatten som infördes av Gustav Vasa på 1500-talet.¹¹⁸ Vad som skiljer dagens system från

¹¹³ Lodin, et. al. 2015, s. 3.

¹¹⁴ Kommittédirektiv 1987:29, s. 10.

¹¹⁵ Hilling, Axel et. al., 2017, s. 45.

¹¹⁶ Lodin, et. al. 2015, s. 7.

¹¹⁷ Ibid. s. 7.

¹¹⁸ Ibid. s. 8.

bevillningen är att den tidigare inte tog hänsyn till skatteförmågan, eftersom den inte tog hänsyn till individens samlade inkomstsituation. Bevillningen tog istället ut skatt för varje inkomstkälla för sig. Det var först 1861 som den reform infördes och det är den man kan säga att dagens skattesystem vilar på.¹¹⁹ Genom 1909 års rösträttsreform möjliggjordes avskaffandet av bevillningen eftersom den tidigare graderade rösträtten varit knuten till denna.¹²⁰

5.3. Inkomstskattesystemets utformning

Skattelagstiftningen är som nämnt fördelad på ett stort antal lagar, och bakgrunden styrs av två principer; skatteförmågeprincipen och intresseprincipen. Skatteförmågeprincipen utgår från tanken att varje medborgare ska bidra till det allmänna efter förmåga¹²¹, intesseprinciper bygger istället på att varje medborgare bidrar till det offentliga efter vilket intresse eller nytta hen har av den samhällliga verksamheten¹²².

Intresseprincipen finns numera endast direkt uttryckt i form av vägtrafikbeskattning, men omnämns ofta i förarbeten och är allmänt accepterad som grunden för inkomstbeskattningens utformning.¹²³ Skatteförmågeprincipen däremot har legat till grund för progressiviteten i skattesystemet, samt den vertikala rättvisan att personer med lika stor inkomst ska behandlas lika. Detta är även grunden till nettobeskattningen, då kostnader för inkomsternas förvärvande i princip ska vara avdragsgilla.¹²⁴

Skattereformen som genomfördes 1991 kallas "århundradets skattereform", och är en största samlade reformen av skattesystemet hittills.¹²⁵ Bakgrunden till reformen var att Kommunalsskattelagen som antagits 60 år tidigare genomgått spretiga reformer som gjorde den komplicerad och svåröverskådlig. Huvudargumentet var att i linje med tidsandan skapa ett skattesystem med bredare skattebas och lägre skattesatser. Detta skulle motverka de problem man sett med dåvarande skattesystemet, främst neutralitetsproblem.¹²⁶

¹¹⁹ Lodin, et. al. 2015, s. 9.

¹²⁰ Ibid. s. 9.

¹²¹ Ibid. s. 30.

¹²² Ibid. s. 30.

¹²³ SOU 1989:34 s. 67.

¹²⁴ Lodin, et. al. 2015, s. 31.

¹²⁵ Ibid. s. 12 f.

¹²⁶ Kommittédirektiv 1987:29, s. 7.

Förslaget¹²⁷ innebar en genomgripande förändring av den svenska företagsbeskattningen, med kraftigt sänkt skattesats och breddad skattebas. Detta ansågs även ligga i linje med den internationella utvecklingen. Dåvarande systemet skapade inlåsnings effekter eftersom det privatekonomiskt, men inte samhällsekonomiskt var lönsamt att behålla alla vinstmedel inom det företag de genererats i. Tidigare systemet förutsatte att de företag som historiskt haft högst lönsamhet även i framtiden kommer vara de som genererar mest lönsamma investeringsprojekten. Man ville istället öppna upp marknaden och möjliggöra för andra aktörer än de historiskt mest lönsamma. Det tidigare systemet var även mycket inflationskänsligt, vilket man ville åtgärda.¹²⁸

Neutraliteten var ledande i reformen, och ett sätt man ville uppnå det var genom en enhetlig skattesats på 30%, som även föreslagits av RINK¹²⁹ för arbetsinkomster. Detta skulle både minska inlåsnings effekterna och medföra en internationell konkurrenskraft. Det skulle även ge positiva effekter på företags risktagande och ge incitament till investeringar.¹³⁰

5.4. Företagsbeskattning

Reformen 1991 byggde på en helt ny syn på företagsbeskattningens roll, vilket innebar djupgående förändringar för beskattningen av näringsverksamhet. En utgångspunkt var att den svenska företagsskattebelastningen inte skulle öka med hänsyn till svensk industris konkurrenskraft internationellt. Sveriges formella skattesats på 22% är idag bland de lägsta inom EU.¹³¹

5.5. Inkomstbegreppet

Det klassiska begreppet har formulerats av Adam Smith i *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. Han anses även vara nationalekonomins fader.¹³²

“The gross revenue of all the inhabitants of a great country, comprehends the whole annual produce of their land and labour; the neat revenue, what remains free to them after deducting the expense of maintaining; first,

¹²⁷ SOU 1989:34 s. 145.

¹²⁸ Ibid. s. 147.

¹²⁹ Ibid. s. 148

¹³⁰ Ibid. s. 150.

¹³¹ Lodin, et. al. 2015, s. 234.

¹³² Eklund, 2013, s. 124.

their fixed and, secondly, their circulating capital ; or what without encroaching upon their capital, they can place in their stock reserved for immediate consumption, or spend upon their subsistence, conveniences, and amusement."¹³³

Den beskattningsbara inkomsten ska alltså vara de resurser som intjänats under ett år, och som kan användas för konsumtion utan att inkomsttagarens förmögenhet minskar. För aktiebolag motsvaras detta av årsresultatet beräknat efter årsredovisningslagen och god redovisningssed, det överskott som kan utdelas. Inkomsten uttrycker således den enskildes skatteförmåga. Det finns olika sätt att beräkna inkomst och det styrs främst av två frågor: vad som är skattepliktig inkomst och när en inkomst ska anses uppstå, och därmed när beskattning kan ske.¹³⁴

I förarbetena till 1928 års kommunalskattelag försökte man definiera ett inkomstbegrepp, och tog inspiration från källteorin och det nationalekonomiska inkomstbegreppet. Källteorin innebar då att endast varaktiga inkomster beskattades och tillfälliga föll utanför. Efter 1928 har inkomstbegreppet successivt utvidgats och det vi nu kallar kapitalvinster som tidigare föll utanför beskattningen är inkluderat.¹³⁵

Inkomstbeskattningen har sedan 1900-talets början varit nettoinkomstbeskattning, vilket innebär att avdrag för kostnader för att förvärva inkomsterna medges. Detta är ett tydligt uttryck för skatteförmågeprincipen och ett marknadsekonomiskt tänk. Genom 1991-års reform gjordes ännu en utvidgning av inkomstbegreppet. Betydande förändringar har alltså skett med det källteoretiska inkomstbegrepp som låg till grund för 1928 års KL, inslag av den finns dock kvar.¹³⁶

Aktiebolag är skattesubjekt och beskattas självständigt från dess ägare. Inkomstskattelagen använder termerna inkomst och utgift som beteckning för vad som är skattepliktigt respektive avdragsgillt. Juridiska personer har bara ett inkomstslag, näringsverksamhet, till vilken alla skattepliktiga inkomster är hänförliga.¹³⁷

Inkomstbegreppet utgör inkomstskattesystemets tydligaste koppling till det marknadsekonomiska systemet, inkomster är förmögenhetsökning i pengar och andra aspekter tillmäts inte värde.

¹³³ Lodin, et. al. 2015, s. 167.

¹³⁴ Ibid.s. 168.

¹³⁵ Ibid. s. 38 ff.

¹³⁶ Ibid. s. 42 f.

¹³⁷ Ibid. s. 61 f.f.

5.5.1. Inkomstslaget

Näringsverksamhet är från början ett civilrättsligt begrepp, med vilken förstås en yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur. För juridiska personer härleds som sagt all skattepliktig inkomst till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13:2 IL.¹³⁸

15:1 IL reglerar vad som ska anses vara intäkt i näringsverksamhet, detta får senare betydelse för avdragsreglerna i 16 kap. IL enligt 15:1 IL ska som intäkt tas upp:

“Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten”

Huvudregeln är att alla inkomster som enligt 13 kap. IL hör till näringsverksamheten ska tas upp som intäkter om inga undantag, eller särskild reglering föreligger.¹³⁹

Att verksamheten ska vara av ekonomiskt natur och bedrivs yrkesmässigt är enligt vissa ett uttryck för vinstsyftet.¹⁴⁰ Kravet på att verksamheten ska bedrivas med vinstsyfte var tidigare viktig i gränsdragningen mot hobbyverksamhet men har fått minskad betydelse iom beskattning av hobbyverksamhet sedan 1990 års skattereform. Kravet på självständighet har till syfte att avgränsa från inkomstslaget tjänst, och kravet på regelbundenhet, varaktighet och viss omfattning finns för att avgränsa mot inkomstslaget kapital.¹⁴¹

Eftersom juridiska personer alltid beskattas för sin inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet får vinstsyftet endast betydelse för enligt vilka regler beskattningen ska ske, kapitalvinstreglerna eller enligt bokföringsmässiga grunder.¹⁴²

5.5.2. Utgifter

16:1 IL anger att vid inkomstberäkningen av näringsverksamhet ska utgifter för att förvärva och bibehålla inkomsten dras av som kostnader. Utgiftens samband med inkomsten blir alltså avgörande.

¹³⁸ Lodin, et. al. 2015, s. 21 f.

¹³⁹ Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 15 kap. 1 §, Lexino 2015-08-01.

¹⁴⁰ Bækkevold, Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino 2014-09-01.

¹⁴¹ Bækkevold, Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino 2014-09-01

¹⁴² Bækkevold, Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino 2014-09-01

16:1 IL utgör avdragsbidans motsvarighet till 15:1 IL och är den grundläggande bestämmelsen för avdragsrätt i näringsverksamhet. Den utgör den grundläggande förutsättningen för nettoinkomstbeskattningen, att beskattning ska ske på skattepliktiga intäkter minus avdragsgilla kostnader. Avdragsrätten är relativt generös och det krävs inget direktsamband mellan utgiften och en särskild intäktspost.¹⁴³

Att det är nettot av verksamheten som ska beskattas i verksamheten vilar som sagt på skatteförmågeprincipen, som innebär att skattebördan ska fördelas efter den skattskyldiges faktiska förmåga att bära den.¹⁴⁴

Marknadsföring anses generellt vara en sådan utgift som har ett så nära samband med näringsverksamheten att den är avdragsgill. Marknadsföring av något slag är ofta nödvändigt för att bedriva verksamheten, men det regleras inte uttalat i inkomstskatten och ska därför bedömas enligt huvudregeln i varje enskilt fall. Att inte allt som bolaget klassificerar som marknadsföring är avdragsgillt representeras bland annat av de särregleringar som finns, bland annat för representationskostnader.¹⁴⁵ Även sponsring av utgör en särreglering som presenteras nedan.¹⁴⁶

5.6. Aktiebolag

Aktiebolaget är ett eget rättssubjekt, det kan inte ikläda sig skyldigheter eller förvärva rättigheter innan det registrerats enligt 2:25 ABL. Skatterätten och civilrätten är här helt eniga.¹⁴⁷

5.6.1. Vinstsyftet i Aktiebolagslagen

Aktiebolagslagen (2005:551) reglerar bland annat aktiebolagens handlingsutrymme i förhållande till aktieägarna. En av de mest centrala bestämmelserna i lagstiftningen är vinstsyftet som regleras i 3 kapitlet 3 §. Där stadgas:

¹⁴³ Lodin, et. al. 2015, s. 304 f.

¹⁴⁴ Pahlsson, 2008, s. 45.

¹⁴⁵ 16 kap. 2§ IL.

¹⁴⁶ Se avsnitt 7.2.

¹⁴⁷ Lodin, et. al. 2015, s. 394 f.

“Om bolagets verksamhet helt eller delvis skall ha ett annat syfte än att ge vinst till fördelning mellan aktieägarna, skall detta anges i bolagsordningen. I så fall skall det också anges hur bolagets vinst och behållna tillgångar vid bolagets likvidation skall användas.”

Den exakta innebörden av bestämmelsen råder ingen riktig konsensus kring, trots att bestämmelsen funnits med sedan 1895. Det som är tydligt att utläsa är att bestämmelsen är utformad så att om inget annat stadgas i bolagsordningen är det vinstsyftet som ska styra. Vad kontroversen snarare rör är vinstsyftets närmare innebörd, samt vad som faktiskt kan regleras genom bolagsordningen.¹⁴⁸

Skyddet för aktieägarna genom en bestämmelse som 3:3 anses generellt nödvändig eftersom aktieägarna generellt har mycket liten insyn i företagsledningens ageranden, och än mindre möjlighet att påverka. Detta görs genom att försäkra att aktiebolagets resurser används på ett sätt som förväntas ge högsta möjliga vinst för bolaget. Det är dock inte helt okontroversiellt med högsta möjliga vinst, bland annat finns exemplet Shkreli som köpte upp AIDS-medicin och höjde priset med 5000% för att maximera vinsten för aktieägarna i hans bolag.¹⁴⁹

Hur formuleringen i 3:3 ska tolkas är i sig det omstritt. Vissa har tolkat detta som att betoningen ska ligga i fördelningen till aktieägarna¹⁵⁰ medan andra menar att fokuset ska ligga på själva vinstgenereringen.¹⁵¹ Tolkningen kan få stor betydelse för aktiebolagens spelrum.

Att medge ändring av verksamhetens syfte från vinstmaximering kan innebära komplicerade regelkonflikter, har en verksamhet till exempel flera mål kan det alltid uppstå konflikter dem emellan där prioriteringar måste göras. Vinstsyftet bjuder således på en enkel helhetslösning, man ska alltid handla på det sätt som förväntas generera största möjliga vinst för bolaget. Som nämnts ovan kan det även komplicera förhållandet till borgenärer, och inte minst till aktieägare som vill ha en garanti för sin investering.¹⁵²

Vinstsyftets inverkan på hållbarhetsarbete är inte heller det klarlagt, och inte en diskussion som förts i någon större utsträckning i de domar som kommer presenteras i uppsatsen. men i början av oktober

¹⁴⁸ Skog, Rolf, 2015, s. 4.

¹⁴⁹ Sidahmed, Mazin, "Martin Shkreli: I'm not upset about HIV drug hike; it was 'woefully underpriced'", The Guardian, 28 okt 2016.

¹⁵⁰ Nerep, Adestam och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 3 kap. 3 §, Lexino 2017-10-27

¹⁵¹ Nerep, Adestam och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 3 kap. 3 §, Lexino 2017-10-27

¹⁵² Nerep, Adestam och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 3 kap. 3 §, Lexino 2017-10-27

2018 publicerades en rad artiklar i Dagens Industri om vinstsyftet i ABL 3:3 och dess inverkan på Aktiebolags möjlighet till hållbarhetsarbete.

Det skickades ut en enkät till 40 slumpvis utvalda företag på stockholmsbörsens storbolagslista där de efterfrågade åsikter om 3:3 ABL:s inverkan på hållbarhetsarbete i aktiebolag, 20 svarade. 7 av 20 ansåg att vinstsyftet lade krokben för ett hållbarhetsarbete, men 13 av 20 anser inte det. Av de som anser vinstsyftet vara ett hinder är det endast 5 som anser att den borde, eller kanske borde skrivas om. (3 ja, 2 kanske). Sussi Kvart som var med och lade fram förslaget till dagens ABL håller med de som vill se en förändring, eftersom det enligt henne aldrig är bra med tveksamheter och lagen borde inte hindra hållbarhetsarbete.¹⁵³

De som menar att en förändring inte är nödvändig hävdade att bestämmelsen som den ser ut idag inte utgör ett hinder för hållbara investeringar, utan anser att bolagen snarare använder det som en ursäkt. De anser istället att en förändring av ABL skulle kunna cementera bilden av att hållbara investeringar aldrig kan vara de mest lönsamma. Genom tydliga förslag från bolagsstyrelsen på bolagsstämman menar det att mycket kan göras redan idag, med de bestämmelser som finns. Det motståndarna till en förändring anser rimligt är en ändring av vinstsyftet som förtydliga att vinsten inte måste ske "här och nu" och på så sätt möjliggöra mer långtgående investeringar som gynnar företaget över tid.¹⁵⁴ Vissa menar även att ABL skulle kunna kompletteras med riktlinjer för ansvarsfullt uppträdande, där bolagen förväntas ta ansvar för såväl bolagets ekonomiska intresse som social och miljömässig hållbarhet. Dock menar de att vinstsyftet ska fortsätta vara ett överordnat mål.¹⁵⁵

De som förespråkar en förändring menar att lagen i sig kanske inte utgör ett hinder, men att ett förtydligande i lagen skulle utgöra en nödvändigt förtydligande så att bolagen vågar satsa på hållbarhet.¹⁵⁶

5.6.2. Vinstsyftet i praktiken

Det som ska sägas om det som framförts hittills om vinstsyftet i ABL och dess potentiella problematik för hållbarhetsarbete, är att det faktiskt aldrig prövats i svensk rätt. Detta trots att bestämmelsen funnits i svensk rätt sedan 1895. Det enda kända fallet på området är från USA. Dodge v. Ford. Rättsfallet

¹⁵³ Jenny Stiernstedt, "Lagen hindrar bolagens arbete för hållbarheten", Dagens Industri, 30 sep 2018.

¹⁵⁴ Jenny Stiernstedt, "Per Bolund om hållbart företagande: Bolagen skyller ifrån sig", Dagens Industri, 01 okt 2018.

¹⁵⁵ Jenny Stiernstedt, "Forskare: Ägare misstolkar kravet", Dagens Industri, 30 sep 2018.

¹⁵⁶ Jenny Stiernstedt, "Experter kluvna om hinder i aktiebolagslagen", Dagens Industri, 01 okt 2018.

avgjordes 1919 på amerikansk rätt som även den innehöll en bestämmelse om vinstsyfte till skydd för aktieägarna. Henry Ford som var majoritetsägare hade sänkt priset på den mest populära modellen samtidigt som han höjt lönerna för de anställda i fabrikena. Två minoritetsägare, bröderna Dodge, motsatte sig detta då de menade att detta inte var till fördel för aktieägarna. Ford hävdade att hans strategi var långsiktig och till bolagets fördel, men domstolen höll med Dodge och konstaterade att Ford inte var fri att höja lönerna för anställda samtidigt som han sänkte priset på produkten, eftersom företagets primära syfte ska vara att skapa avkastning till aktieägarna. De jämförde agerandet med fördärvande av bolagets tillgångar och han dömdes till att betala ut extra utdelning till aktieägarna.¹⁵⁷

6. Slutsatser av del 1

Som redogjorts för ovan är Sverige långt ifrån ett fullständigt uppfyllande av Agenda 2030 och de globala målen. Därför ska här göras en analys av det nuvarande läget samt en viss framtidsspaning.

1. Är dagens ekonomiska och inkomstskatterättsliga system förenliga med uppfyllandet av de globala målen?

En utmaning i analysen av de ekonomiska systemen, och då främst den linjära ekonomins negativa effekter, är att inte alla negativa miljöeffekter är mätbara i pengar. Atmosfären eller världshaven har ingen ägare, och därmed inget pris på marknaden. Det globala initiativet Natural Capital Coalition har försökt sammanställa de negativa miljökostnaderna inom primärproduktion globalt. Enligt deras kartläggning uppgick de icke prissatta miljökostnaderna 2009 till 65 biljoner kronor. Detta motsvarar ca 13% av samma års globala BNP. För flera av branscherna var dessutom miljökostnaderna större än hela branschens sammanlagda ekonomiska värdeskapande.¹⁵⁸

Slutsatser som kan dras av det hittills presenterade är att Sveriges inkomstskattesystem idag vilar på en marknadsekonomisk grund. Till stöd för detta kan inte minst inkomstbegreppet åberopas. I kombination med vinstsyftet i Aktiebolagslagen visar de att företag existerar endast om de kan överleva på den fria marknaden, och det som värdesätts är det som skapar mervärde för aktieägarna i form av en förmögenhetsökning i pengar. En värdeökning i annat än pengar ses av det nuvarande systemet inte som en förmögenhetsökning och riskerar dessutom att strida mot det aktiebolagsrättsliga vinstsyftet.

För att bedöma dagens systems förenlighet med intentionen att förverkliga de globala målen finns två dimensioner att ta hänsyn till, en av dem är vinstsyftet i ABL. Vinstsyftet innebär inte bara att det

¹⁵⁷ Wikipedia, "Dodge v. Ford Motor Co.", 2018.

¹⁵⁸ SOU 2017:22, s. 54.

antagligen är omöjligt att ha ett annat huvudsyfte med ett aktiebolag än just vinstgenerering, utan även att transaktioner med ett annat syfte kan vara otillåtna gentemot aktieägarna. Detta utgör en begränsning för utvecklingen som jag återkommer till senare i analysen. Förutom vinstsyftet finns även inkomstbegreppet med det korresponderande utgiftsbegreppet som en indikation över hur lagstiftaren ser att inkomstskatterätten samspelar med det i huvudsak marknadsekonomiska systemet. Inkomster är skattesubjektets förmögenhetsökning i pengar, och avdragsgilla kostnader är de som görs för att generera mer intäkter i form av pengar. Andra värdeökningar som förbättrad arbetsmiljö för arbetare eller mer hållbar produktion värdesätts inte, och likaså anses inte utgifter för att åstadkomma detta utgöra avdragsgilla kostnader i näringsverksamheten.

Bland annat rapporten som gjorts i förberedelse för FN:s Global sustainability report kommer till slutsatsen att uppfyllandet av Agenda 2030 inte är möjlig inom ramen för marknadsekonomiska system. Jag är benägen att hålla med, med fokus på förmögenhetsökning i form av pengar för företagen blir de övergripande målen med Agenda 2030 svåra att uppnå. Även om vissa av de globala målen går att uppnå i en marknadsekonomi, till exempel att utrota barnarbete, då det av de flesta idag ses som något förkastligt, och faktiskt därför kan vara ogynnsamt i en marknadsekonomi om konsumenterna ställer sig negativt till produkter som producerats på detta sätt. Andra mål däremot som att säkerställa tillgång till rent vatten och ett etablera ett hållbart jordbruk, eller till och med att säkra de naturliga ekosystemen på land och i vattnet är mer komplicerade. Uppfyllandet av dessa mål gå inte att åstadkomma med förbud och moralisk åsiktsbildning som i fallet barnarbete. Handlande som syftar till att uppfylla dessa mål kommer alltid att kräva rättfärdigande i förhållande till aktieägarna, och i en ekonomi där negativ inverkan på miljö och människor inte tillmätts ett ekonomiskt värde blir detta komplicerat i en marknadsekonomi.

2. Kan dagens system bli förenligt med uppfyllandet av de globala målen?

Om man utgår från att den uträkningen som gjorts av McKinsey är korrekt, och att det hade varit möjligt att implementera ett pris på koldioxidutsläpp globalt hade en del av problemet med icke-prissatta miljöeffekter kunnat lösas. Dock kvarstår de mer komplexa hållbarhetsproblemen som orsakas av dagens produktion om man inte även sätter ett pris på dessa. För att återta samma exempel så kan vi använda det globala målet att skydda naturliga ekosystem. Handlande som förstör de marina ekosystemen släpper inte nödvändigtvis ut koldioxid och omfattas således inte av prissättningen, inte heller produktion som förgiftar grundvatten omfattas. För att komma till rätta med allt handlande som motverkar uppfyllandet av de globala målen räcker det alltså inte med så kallad Carbon pricing, som förespråkare för marknadsekonomi föreslår. Istället skulle krävas ett system där allt handlande som inte är kompatibelt med måluppfyllelsen beläggs med ett pris som motsvarar dess skada, administrationen av detta hade blivit ytterst komplex, även om man bortser från utmaningen att identifiera och prissätta

dessa handlingar. Dessutom skulle man kunna fråga sig om det fortfarande är en marknadsekonomi med en mängden reglering som hade krävts.

Saltå Kvarns initiativ att ge ett incitament för handlingar i linje med uppfyllandet av de globala målen är ett möjligt komplement, men även det svåradministrerat i större skala. Tänk till exempel att elektronikförsäljare betalade mer för de produkter som producerats av arbetare med bättre arbetsvillkor, eller mindre förorening av grundvatten. Om det skulle ske helt i företagens egen regi krävs ingen reglering från det politiska styret, men det kan knappast ses som ett helt trovärdigt alternativ. Att ens konstruera en sådan reglering kan anses komplicerat, produkter som producerats under bättre förhållanden för miljön och samhället är i regel dyrare redan, problemet ligger snarare i att hitta köpare i konkurrensen på den fria marknaden. En konstruktion med avdragsrätt kan även den vara svår, eftersom inköp av produkter som har anknytning till näringsverksamheten redan idag utgör avdragsgilla kostnader för företaget. Problemet med systemet är att det endast passar i en marknadsekonomi där agerande som syftar till att uppfylla målen i Agenda 2030 tillmäts värde hos konsumenterna och aktieägarna, annars riskerar det dessutom att stå i konflikt med vinstsyftet i ABL.

Sammanfattningsvis kan sägas att det helhetsgrepp som krävs för uppfyllandet av Agenda 2030 kommer bli svårt att genomföra inom dagens system, genom initiativ av privata aktörer. Om man tittar på rapporten¹⁵⁹ och vilka omställningar de ser som nödvändiga ligger de långt utöver vad marknadskrafterna kan åstadkomma på den fria marknaden idag, åtminstone inom en nära framtid. I kombination med det inkomstskattesystem och den bolagsrätt Sverige har idag känns det alternativa system som läggs fram som nödvändigt för uppfyllandet av Agenda 2030 långt bort.

3. Kan en cirkulär ekonomi implementeras inom dagens ekonomiska system?

En cirkulär ekonomi skulle kunna utgöra den mellanväg som löser problemen med planekonomins stelbenthet, samtidigt som den minskar de negativa samhällsekonomiska och miljömässiga effekterna av en marknadsekonomi. Frågan är då om en cirkulär ekonomi skulle kunna implementeras i dagens ekonomiska system.

Som nämnts ovan anses av vissa¹⁶⁰ att en cirkulär ekonomi inte nödvändigtvis skulle kräva mer reglering än de blandekonomier som existerar idag, men en annorlunda sådan, vilket tyder på att den skulle gå att implementera i dagens system utan att förändra mängden reglering till ett system mer likt en planekonomi.

¹⁵⁹ Järvensivu, Paavo et. al. "Invited background document on economic transformation, to chapter: Transformation: The Economy", 2018.

¹⁶⁰ Se SOU 2017:22

Som sagt så bygger den marknadsekonomiska teorin på prisbildning genom utbud och efterfrågan, och denna ska ske på den fria marknaden. Producenterna på den fria marknaden behöver egentligen inte samarbeta, utan begränsas endast av regleringar av det politiska styret och efterfrågan från konsumenter. Begränsningar från politiskt styre ska i princip inte existera i en ren marknadsekonomi, men finns i allra högsta grad i dagens blandekonomi. Idag handlar begränsningarna främst om rena förbud, och pigouvianska skatter/avgifter som ska kompensera för de icke-prissatta effekterna av produktionen. Även punktskatter är en del av detta, då det används för att styra samhällets konsumtion i en för den styrande makten önskvärd riktning.

Det som talar för att en cirkulär ekonomi går att implementera inom dagens system är att det anses kunna vara mer lönsamt för företagen, än dagens linjära system. Precis som utredningen¹⁶¹ anser jag att det största hindret därmed ligger i att ställa om den grundläggande inställningen som härskar i dagens system. Att ställa om till en cirkulär ekonomi inom dagens ekonomiska system skulle betyda att den största bördan hamnar på privata aktörer, att dels ställa om sin produktion och sin inställning till mycket som vi idag tar för givet. Det som kan göras av det politiska styret är att jämna ut spelplanen genom att avskaffa subventioner och annat som ger en fördel för den linjära produktionen som den ser ut idag. Hade man dessutom implementerat ett prissättningsystem som tar hänsyn till de idag icke-prissatta miljöeffekterna finns klara incitament för en cirkulär ekonomi. Problemet man återigen kan stöta på är om det visar sig att en cirkulär produktion inte är mer lönsam för företaget och i längden aktieägarna, så kan omställningen fortfarande vara i strid med det aktiebolagsrättsliga vinstsyftet.

En annan aspekt är att den cirkulära ekonomi som kan implementeras inom dagens system utan alltför ingripande förändringar av den bakomliggande ideologin antagligen inte är tillräcklig för att vara kompatibel med uppfyllandet av de globala målen. Om man tittar på vad som framförts i rapporten¹⁶² och det helhetsgrepp på samhällsfrågor som de ser nödvändiga för att infria Agenda 2030 så kan inte ett system där privata aktörer styr på en fri marknad leva upp till det. Till exempel kan lyftas deras förslag om att den internationella livsmedelshandeln i princip ska upphöra och återgå till den råvarumarknad det en gång var. Den cirkulära ekonomi som kan implementeras idag kommer inte kunna göra någon inverkan på denna och liknande frågor, eftersom den endast styr vad privata företag gör och hur de producerar sina varor. Inte heller skulle den ha betydande effekt på målet att alla människor ska ha en säker bostad och ett betydelsefullt arbete.

¹⁶¹ SOU 2017:22.

¹⁶² Järvensivu, Paavo et. al. "Invited background document on economic transformation, to chapter: Transformation: The Economy", 2018.

En omställning i likhet med den rapporten¹⁶³ förespråkar skulle innebära en grundläggande förändring av vår syn på inkomstskatt. När syftet med en ekonomi blir mer abstrakt tillkommer problem med att formulera reglerna. Idag är grunderna enkla, vi har en nettoinkomstbeskattning med ett utgiftsbegrepp som ge incitament för företag att investera i sådant som ökar deras vinst, och på så sätt minska den beskattningsbara inkomsten. Den cirkulära ekonomin bygger på en kollektivism och samarbete mellan aktörer på marknaden, samt ekonomiska ideal som kommer kräva annorlunda reglering. Denna kan vara svår att åstadkomma med punktinsatser likt de som styr marknaden idag, och det är inte otänkbart att det i ett inledningsskede skulle krävas långtgående förbud och reglering för att åstadkomma förändring.

3. Tankar om vilka förändringar som hade kunnat innebära ett system som är kompatibelt med uppfyllandet av de globala målen och Agenda 2030

Som framförts tidigare i uppsatsen vilar även inkomstskattesystemet idag på en marknadsekonomisk grund. Detta karaktäriseras bland annat av avdragsbestämmelsen för näringsverksamheter, som stadgar att avdrag ska medger för kostnader som syftar till att bibehåller eller öka intäkterna. I ett alternativt ekonomiskt system skulle man kunna tänka sig att bestämmelsen istället stadgade att avdrag ska medges för utgifter som syftar till att uppfylla de globala målen och Agenda 2030. Detta hade inneburit ett ekonomisk incitament för detta agerande utan de negativa effekter som följer av en ren planekonomi och som presenterats tidigare i uppsatsen.¹⁶⁴ Detta hade även nödvändiggjort motsvarande förändring av 3:3 ABL, där vinstsyftet även innefattar vinster i förhållandet till uppfyllandet av de globala målen.

Ett av de problem som tyvärr inte löses genom något ekonomiskt system är problemet med överkonsumtion som är överhängande för uppfyllandet av de globala målen. Alla de åtgärder som hittills föreslagits riktas mot företag, men individers handlande står fortfarande för en betydande effekt på uppfyllandet av de globala målen. Det enda ekonomiska system som finns idag, som kan påverka konsumenternas handlande på marknaden än den rena planekonomin. Där kontrolleras hur mycket som produceras, och därmed hur mycket som kan konsumeras. I uppsatsen ska ingen längre presentation göras av hur ett planekonomiskt system skulle kunna se ut, däremot ska poängteras att de planekonomiska system som testats i verkligheten haft förödande effekt för människorna i samhället. Planekonomi är även förenat med en maktkoncentration som är svår att undvika, och innebär att det är ett system som är känsligt för maktförändringar, vilket antagligen inverkat på det faktum att det aldrig implementerats i ett demokratiskt flerpartisystem.

¹⁶³ Järvensivu, Paavo et. al. "Invited background document on economic transformation, to chapter: Transformation: The Economy", 2018.

¹⁶⁴ Se avsnitt 3.2.

Den stora utmaningen som Sverige och alla andra parter till agendan står inför är den komplexitet som innebär att helhetsgrepp på samhällen är nödvändiga för dess uppfyllande.

7. Del 2

I följande avsnitt ges en inledande beskrivning av den inkomstskattemässiga regleringen av gåvor och sponsring, för att sedan övergå till de rättsfall som avgjort i svensk domstol och som bär relevans för uppsatsens ämne.

7.1. Gåvor

9:2 2 st. IL stadgar att avdragsrätt inte föreligger för kostnader för gåvor, och utgör således en specialreglering i förhållande till huvudregeln i 16:1. Gåvorekvisiten finns endast definierade genom civilrättslig praxis men det är allmänt accepterat att samma rekvisit ska användas i skatterätten. Rekvisiten är benefik avsikt hos gåvogivare, förmögenhetsöverföring som berikar gåvomottagaren, frivilligt från gåvogivaren. Frågan har väcks huruvida ett aktiebolag kan ha en benefik avsikt, eftersom presumtionen är att utgifter i ett bolag är företagsekonomiskt motiverade för vinstmaximering.¹⁶⁵

En utgift kan vara om gåva om det inte lämnas någon motprestation eller om motprestationen inte motsvarar värdet av den lämnade ersättningen. Enligt HFD kan 16:1 och 9:2 2 st aktualiseras samtidigt för samma utgift och det föreligger därför en äkta regelkonkurrens där gåvoförbudet får företräde genom *ex specialis legi generali derogat*.¹⁶⁶ Detta har kritiserats i litteraturen.¹⁶⁷ Kritiken består i mångt och mycket av det logiska felslut som anses föreligga, om en utgift är ägnad att bibehålla eller öka en inkomst bör det inte samtidigt kunna vara en gåva, med hänsyn till gåvorekvisiten. Den benefika avsikten som krävs för klassificering som gåva, och den affärsmässighet som krävs för klassificering som omkostnad i näringsverksamhet bör inte kunna existera samtidigt för samma utgift enligt kritikerna.

7.2. Sponsring

Marknadsföring anses som sagt generellt ha ett sådant samband med verksamheten att det utgör en avdragsgill kostnad, det kan i en marknadsekonomi anses vara nödvändigt eftersom det är ägnat att skapa en efterfrågan på konsumtion.¹⁶⁸ Sponsring däremot utgör en särreglering som endast i vissa fall blir en avdragsgill kostnad i bolaget.

¹⁶⁵ Lodin, et. al. 2015, s. 148.

¹⁶⁶ Se bl.a HFD 2000 ref. 31 I.

¹⁶⁷ Pålsson, 2008 s. 72.

¹⁶⁸ Pålsson, 2008, s. 80.

Den allmänna innebörden av sponsring är att det avser en kommersiell aktörs finansiering eller understödande av exempelvis kulturella eller idrottsliga aktiviteter, där åtminstone ett delsyfte är att åstadkomma gynnsamma effekter för den egna verksamheten. Detta till skillnad från rena marknadsföringskostnader som endast syftar till att gynna den egna verksamheten. Definitionen av sponsring innebär att ingen motprestation från den som erhåller sponsringen egentligen behöver utgå, men enligt gängse språkbruk står klart att åtminstone ett delsyfte är att gynna sponsorns verksamhet ekonomiskt.¹⁶⁹ Avdragsrätt för sponsring är inte särskilt definierat, eller reglerat i inkomstskatterätten och det får därför prövas enligt huvudregeln i 16:1, däremot finns ett ställningstagande från Skatteverket samt praxis som underlättar bedömningen.¹⁷⁰

Sponsring kan alltså vara en avdragsgill kostnad eller en gåva, för vilken avdragsrätt inte föreligger. Det ska i varje fall göras en nyanserad bedömning som utgår från den motprestation som erhållits av sponsorn, och syfte som ska vara att öka eller bibehålla inkomster. Generellt kan sägas att värdet av motprestationen ska motsvara den erlagda sponsorersättningen för att avdragsrätt ska föreligga. Även i ett annat fall kan sponsring vara avdragsgill, det gäller då sponsorns och den sponsrade verksamheten har en så stark anknytning att utgiften därför ska ses som en omkostnad i sponsorns verksamhet, då den direkt anses påverka resultaträkningen.¹⁷¹

Gåvobegreppet är omstött inom företagsbeskattning råder viss oklarhet hur rekvisiten ska tillämpas. I praxis har inte de civilrättsliga rekvisiten om benefik avsikt getts den avgörande betydelsen, utan snarare har man tittat på motprestationer som erhållits. Robert Pahlsson är en som har skrivit om ämnet och belyser tvetydigheten. Å ena sidan är en grundpelare inom företagsbeskattning att företagen anses bäst lämpade att avgöra vad som är affärsmässigt mest gynnsamt för just deras verksamhet vilket innebär att det anses falla utanför Skatteverket och domstolarnas kompetens att göra dessa bedömningar, å andra sidan har domstolen i praxis gjort just sådana bedömningar om affärsmässighet angående utgifter för sponsring.¹⁷²

Den ytterligare dimension som finns av sponsring är att resurserna för kultur och idrott i form av statliga bidrag har minskat drastiskt sedan 1990-talet, vilket innebär att en alternativ finansiering blir nödvändig. Sponsring har då länge varit ett sätt att säkra finansieringen av idrott och kultur, samtidigt som företagen som står för sponsringen erbjuds exponering. Med detta följer dock risker, att

¹⁶⁹ Pahlsson, 2008, s. 90.

¹⁷⁰ Skatteverket, "Rättslig vägledning: Sponsring", 2018.

¹⁷¹ Se bl.a HFD 2000 ref. 31 I.

¹⁷² Pahlsson, 2008, s. 78 f.f.

finansiering sker av privata aktörer innebär att dessa potentiellt får ett stort inflytande över den sponsrade verksamheten och dess innehåll.

Även för sponsorerna har sponsring växt i betydelse, framförallt som marknadsföring. Problemet ligger i att sambandet mellanutgiften och näringsverksamheten inte alltid är lika tydlig som konventionell marknadsföring. Det är på grund av detta som domstolarna har fallit tillbaka i att göra de affärsmässiga bedömningar de generellt inte anses ha kompetens att utföra. Inom doktrinen finns de som anser att sponsring bör utgöra en lika självklar kostnad som marknadsföring, eftersom det de facto inte förs med en benefik avsikt, utan i syfte att stärka bilden av företaget hos konsumenterna.¹⁷³ Det har även lyfts kritik mot att ens använda gåvobegreppet generellt inom sponsring, och vissa menar istället att gåvokriterierna endast ska kunna uppfyllas då det finns ett personligt intresse bakom transaktionen. Detta eftersom det annars innebär en alltför stor inskränkning av kostnadsbegreppet.¹⁷⁴

Frågan kan kokas ner till hur bedömningen av affärsmässighet ska göras, på vilka grunder utgiften ska klassificeras. Ska det göras ur en så objektiv utgångspunkt som möjligt, eller ur den enskilda sponsors synvinkel? Från företagets synvinkel kan här poängteras att de kan ha ett generellt intresse av att skattemyndigheterna och domstolarna inte ägnar sig åt bedömningar av affärsmässigheten i enskilda utgifter, eftersom det försvårar förutsebarheten. Även den potentiella konflikten med vinstkravet i ABL bör här lyftas. Om sponsring klassas som en icke avdragsgill gåva, och därmed inte affärsmässigt motiverad utgift, bör den inte heller ligga i aktieägarnas intresse av vinstmaximering.

8. Rättspraxis

8.1. RÅ 1976 ref 127 I & II

Målet behandlade rätten till avdrag för bidrag till kampanjer mot nedskräpning. Avdraget medgavs det företag som tillverkade engångsförpackningar (I), men inte det företag som endast använde sådana förpackningar till sina produkter (II).

Fall (I) rörde Aktiebolag Plåtmanufaktur (PLM), de redovisade kostnader för bidrag till kampanjerna "Håll Skåne Rent" och "Håll Sundet Rent" i sina deklARATIONER 1967, 1968 och 1969. De hade dessutom en enligt dem avdragsgill kostnad 1969 för bidrag till Sveriges Industriförbund avseende en av dem initierad utredning angående skadeverkningar av nedskräpning på människor och djur.

¹⁷³ Pålsson, 2008, s. 123 f.

¹⁷⁴ Lodin, et. al. 2015, s. 456.

PLM tillverkade och marknadsförde främst engångsförpackningar och var vid tidpunkten ensamtillverkare av ölburkar och engångsglas i Sverige. En negativ miljöeffekt av engångsförpackningar hade upptäckts, särskilt genom att de slängdes i haven och under 1960-talet pågick en stark opinionsbildning kring detta, röster väcktes mot användandet av engångsprodukter i den allmänna opinionen.

Resultatet av debatten ansågs av regeringsrätten vara av stort intresse för bolaget, då den allmänna opinionen kunde påverka dess möjligheter att sälja sina produkter. Deltagandet i renhållningskampanjerna skulle därför ses som avdragsgilla kostnader, eftersom de sågs som ett led i bolagets förvärvsverksamhet. Bidraget till Sveriges Industriförbund kunde däremot inte anses avdragsgillt då det var av allt för allmän karaktär.

Fall (II) behandlade Kooperativa förbundet som ansåg sig ha avdragsrätt för bidrag till städaktionen "vårstädning 70" samt till näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor. De anförde att de genom sin produktion och försäljning av varor indirekt bidrog till nedskräpning och miljöproblem eftersom de använde sig av engångsförpackningar till sina produkter.

En del av kostnaderna visade sig i regeringsrätten vara sådana hänförliga till personal eftersom de rörde fortbildning av förbundets lastbilschaufförer, för detta förelåg avdragsrätt. Resterande utgifter uppfyllde inte dåvarande lagstiftnings krav på samband med förbundet verksamhet att de var att se som driftskostnader, och avdragsrätt för dessa nekades därmed. Kopplingen att de använde engångsförpackningen till sina produkter och därmed indirekt bidrog till den negativa miljöpåverkan ansågs inte tillräcklig.

8.2. RÅ 2000 ref 31 I & II

Fall (I) berör Procordia, som var en statligt ägd företagsgrupp med bland annat gruv- och skogs-företag samt Svensk Tobak AB.¹⁷⁵ De hade 1989 träffat avtal om sponsring med Kungliga teatern AB (operan). Avtalet innebar bland annat att Procordia gavs rätten att i sin marknadsföring omnämna att Procordia var huvudsponsor för operans internationella verksamhet. I avtalet ingick även biljetter till föreställningar och möjligheten att ordna olika former av mottagningar. Procordia förband sig att inte vidta marknadsföringsåtgärder i vilka operan nämns utan att först ha tillställt operan materialet för godkännande och i operans entre placerades en tavla med information samarbetet. Procordia erlade ca 9 miljoner kronor per kalenderår till operan.

¹⁷⁵ Wikipedia, "Procordia", 2018.

I Regeringsrätten framförde bolaget att kultursponsring av operan bedömts som den bästa formen av marknadsföring för bolaget, och därför skulle behandlas som vilken marknadsföringskostnad som helst. De framförde att det är ostridigt att avtalet med operan varit företagsekonomiskt motiverat, och därmed ska kostnaden utgöra driftskostnad. De hade gjort en utvärdering av bolagets nytta av sponsoravtalet och fann att motprestationen motsvarade vad de erlagt.

Regeringsrätten konstaterar till en början att sponsring typiskt sett utgörs av att företag lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annan allmännyttig natur. Sedan skulle härledas om utgifterna för detta kan anses utgöra omkostnader för inkomsternas förvärvande och bibehållande. De poängterar även att då det rör sig om aktiebolag föreligger en stark presumtion för att så är fallet, det ska vara i undantagsfall som det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande och avdrag kan vägras.

Regeringsrätten fann inte att det i detta fall förelåg skäl att vägra avdrag på grunden att sponsorkostnaden inte utgjorde en omkostnad för inkomsternas bibehållande eller förvärvande. De hade då att ställning till huruvida det utgjorde en gåva och således skulle omfattas av avdragsförbudet. De konstaterade att det inte finns något allmängiltigt gåvobegrepp men utgår från att alla gåvor kännetecknas av de tre gåvorekvisiten som redogjorts för ovan. Sponsring träffas av avdragsförbudet för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som direkta omkostnader i denna. Att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom vara kommersiellt motiverad innebär inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

Regeringsrätten fann att sponsorersättningen inte bör träffas av avdragsförbudet för gåvor i den del det kan hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader. Den del av ersättningen om mer allmänt stödde operans verksamhet var däremot att betrakta som gåva, med hänsyn till avsaknaden av anknytning mellan Procordias och Operans verksamheter. Procordia hade därför rätt till avdrag för det belopp som motsvarades av motprestationerna de erhållit, vilket bedömdes till ungefär hälften av kostnaderna.

I fall (II) var klagande Falcon AB som hade haft kostnader för sponsring till Svenska Naturskyddsföreningen och specifikt "Projekt Pilgrimsfalk". Falcon erhöll enligt avtalet rätten att i sin marknadsföring av drycker framhålla att företaget stödde arbetet med att rädda pilgrimsfalken. Frågan i Regeringsrätten var om Falcon som har pilgrimsfalken som symbol och varumärke skulle medges avdrag för utgifterna med anledning av samband mellan den egna verksamheten och den sponsrade.

Regeringsrätten fann att det förelåg en sådan anknytning mellan Falcons verksamhet och det av föreningarna bedrivna falkprojektet att Falcons bidrag till föreningarna inte träffades av avdragsförbudet för gåvor. Inga andra anledningar för avdragsförbud ansågs föreligga och således medgavs Falcon AB avdrag för utgifterna om ca 100 000 kr.

8.3. HFD 2014 ref 62 Saltå Kvarn

Saltå Kvarns verksamhet avser kravmärkta, ekologiska jordbruksprodukter, som ett led i bolagets ekologiska profil klimatkompenserade de för samtliga transporter.

Ca en femtedel av beloppet om 150 000 kr som de yrkade avdrag för avsåg utgifter till ett konsultföretag för analys och beräkning av den klimatpåverkan som bolagets transporter förorsakade. Resterande belopp avsåg utgifter för inköp av VER (Verified Emission Reduction) för trädplantering i Uganda, som utgjorde klimatkompensationen för Saltå Kvarns transporter.

HFD prövade rätten till avdrag mot bestämmelserna i 16:1 IL och 9:2 2 st IL, och man hänvisade även till RÅ 1976 ref 127 I och RÅ 2000 ref 31 II. Den delen av utgifterna som var hänförliga till ersättning till konsultföretag för analys och beräkning av klimatpåverkan av bolagets transporter fanns vara avdragsgilla. För de övriga utgifterna avsåg någon direkt motprestation inte komma bolaget till del, inte heller förelåg sådan anknytning mellan bolagets verksamhet och trädplanteringen att avdragsrätt skulle föreligga därför. Resterande utgifter utgjorde därför inte avdragsgilla kostnader i näringsverksamheten.

8.4. HFD 2018 ref. 55

Målet gällde avdrag för kostnader för klimatkompensation för Arlas ekologiska sortiment. De hade tecknat två olika avtal med externa företag, ett för trädplantering och ett för förvärv samt makulering av utsläppskrediter. Arla gavs rätt att använda varumärkessymbolen ZeroMission som visar att produkten är klimatkompenserad. Arla gjorde avdrag för kostnaderna i sin inkomstdeklaration, men skatteverket nekade avdrag med anledning av att de ansåg kostnaderna vara icke-avdragsgilla gåvor.

Arla framförde att åtgärderna var en central komponent i marknadsföringen av produkterna i det ekologiska sortimentet. Marknadsföringen inkluderade reklam på produkterna, reklamkampanjer i media och annonsering. Priset på de ekologiska produkterna var högre, och de hade en högre vinstmarginal. Arla menar att det finns ett direkt samband mellan åtgärderna, marknadsföringen och ökade intäkter från det ekologiska sortimentet.

Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till tidigare praxis som fortfarande skulle anses giltig och menar att med hänsyn till allmänhetens ökade medvetenhet om koldioxidutsläpp kan det vara kommersiellt motiverat för företag som påtagligt bidrar till detta att neutralisera sin miljöpåverkan, om det görs i syfte att användas i marknadsföringen av produkterna.

Eftersom Arla hade uppgett att de klimatkompenserande åtgärderna är en central del i marknadsföringen av bolagets ekologiska sortiment, och att försäljningen påverkats positivt efter att klimatkompensering blev en del av marknadsföringen menar Högsta förvaltningsdomstolen att det finns anledning att anta att Arlas utgifter för klimatkompensering främjat avsättningen av de ekologiska mejeriprodukterna. Därför ska kostnaderna inte anses vara gåvor utan sådana utgifter för marknadsföring som ska dras av i näringsverksamheten.

8.5. Mål nr 1504-15 och 1505-15 Luleå FR

MAX Hamburgerrestauranger AB (hädanefter benämnt MAX) redovisade för 2012 enligt dem avdragsgilla kostnader för klimatkompensation om drygt 3 miljoner, och för 2013 var motsvarande siffra nästan 4 miljoner. Utgifterna var hänförliga till betalningar MAX gjort till ett annat företag i enlighet med ett avtal om klimatkompensation. Det andra företaget skulle dels förvärva certifikat för trädplantering i Uganda för MAX räkning motsvarande klimatpåverkan MAX verksamhet innebär. Dels skulle företaget utföra tjänster för MAX som inte direkt var kopplade till klimatkompensation, utan till dess administration och de marknadsmöjligheter. Dessa tjänster innefattade bland annat kommunikationstjänster och marknadsföring.

MAX beräknade värdet av motprestationerna från det andra företaget till totalt ca 1,2 miljoner för 2012 och 2013, och ansåg att detta värde skulle bedömas som allmänna omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Man baserade argumentationen på faktumet att utgifter för beräkning av klimatpåverkan i tidigare praxis ansetts vara en avdragsgill kostnad. Detta trots att beräkning av klimatpåverkan låg utanför avtalet med det andra företaget.

Förvaltningsrätten hänvisar återigen till de gamla avgörandena. Kostnaden som hänförts till marknadsföring anses av förvaltningsrätten främst resulterat i kommunikationsmaterial framställt av det andra företaget som MAX förvisso fått rätt att sprida till egna intressenter. Även om MAX omnämns i materialet, och ansågs vara tillräcklig motprestation för att motverka avdragsförbudet. Spridandet av marknadsföringsmaterialet ansågs inte vara traditionell reklam, och ingen annan motprestation utöver indirekta sådana som ökat goodwillvärde, vilka inte föranleder avdragsrätt enligt RÅ 2000 ref 31, kan enligt förvaltningsrätten anses komma MAX till del. De kostnader som hänförs till beräkning av

klimatpåverkan har redan medgetts avdrag enligt skatteverket och MAX har inte motsatt sig avgörandet i denna del.

Förvaltningsrätten avslag överklagandet i sin helhet och menade att skatteverket haft fog för sitt beslut att inte medge MAX begärda avdrag för klimatkompensations osv. Prövningstillstånd är beviljat i HFD men inget avgörande har ännu kommit.

9. Diskussion

1. Slutsats av rättsfallen

Det som lyser igenom starkast i rättsfallen är domstolens ovilja att ta i klimatkompensation och andra miljövårdande åtgärder i sig, istället har man tagit omvägen genom sponsring och andra inkomstskatterättsliga bestämmelser. Detta är inte odelat negativt, men försvårar ändå bedömningen av avdragsrätt avseende utgifter för åtgärder som syftar till att uppfylla de globala målen.

Det som fått mest kritik angående den aktuella prejudikatsbildningen är domstolens klassificering av utgifter som gåva respektive utgift enligt 16:1 IL. Det har i flera av rättsfallen konstaterats att faktumet att en utgift faller under 16:1 och således är en omkostnad i näringsverksamheten, inte hindrar att den även klassificeras som en gåva enligt 9:2 2st IL. Detta har av kritikerna ansetts urvattna begreppet gåva, formellt utgår man från de civilrättsliga gåvakriterierna, av vilka den benefika avsikten bakom förmögenhetsöverföringen är en. Domstolen har dock även i fall där företaget själva hävdade att utgiften varit affärsmässigt motiverad bedömt den som en gåva. Detta leder inte minst till en begreppsförvirring, en utgift ska vara affärsmotiverad per definition, och en gåva motsatsvis bör inte vara affärsmässigt motiverad.

Förutom begreppsförvirring så underminerar det även klimatkompenseringens karaktär av något värdeskapande för företaget. Visserligen innebär klassificeringen under 16:1 IL att det ska ses som en affärsmässigt motiverad utgift, men att sedan klassificera de utgifter som inte genererat en motprestation av samma värde som gåva underminerar klimatkompensering av privata företags betydelse. Ur perspektivet att Sverige åtagit sig att uppfylla målen i Agenda 2030, och att det inom dagens system främst ligger på privata aktörer kan detta vara en oönskad utveckling.

Som sagt har domstolen valt att inte bemöta klimatkompenseringen i sig, utan behandlat det som en utgift för sponsring. Detta är inte helt problemfritt i sig eftersom inte heller avdrag sponsring finns reglerat i inkomstskatterätten. Typexemplet på sponsring är när lokala företag sponsrar lokala idrottslag eller kulturevenemang i utbyte mot exponering, för att stärka sitt varumärke. Klimatkompensering kan

alltså i normalfallet inte anses falla under den klassiska definitionen av sponsring. Sponsring skiljer sig från traditionell marknadsföring eftersom det endast i vissa fall utgör en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten. Klassificeringen som sponsring utgör ännu ett problem för klassificeringen som gåva, eftersom en utgift för sponsring per definition torde vara affärsmässigt motiverad.

Den mest aktuella formen av klimatkompensering som varit föremål för domstolens bedömning är planteringen av träd utomlands för att kompensera för de utsläpp av koldioxid som företaget orsakar. Det som sedan har gjort skillnad för bedömningen av avdragsrätten för utgifterna är huruvida företaget använt faktumet att de klimatkompenserar i sin marknadsföring eller inte. Det har även varit av viss betydelse om företaget har kunnat visa en faktisk ökning av försäljningsresultatet på tack vare det faktum att de klimatkompenserar. Detta kan ses framförallt om man jämför utgången i fallet Saltå Kvarn och Arla, där den senare beviljades avdrag till skillnad från den föregående. Saltå Kvarn hävdade att klimatkompenseringen utgjorde ett led i näringsverksamheten eftersom hela affärsidén bygger på en ekologisk profil, men de visade inte att de klimatkompenserade åtgärderna specifikt i marknadsföringen av produkterna. Arla däremot kunde visa att de använt sponsringen i marknadsföring, samt att det samtidigt skett en ökning av försäljning av det ekologiska sortimentet, för vilket de klimatkompenserar. Där utgifterna inte haft ett samband med näringsverksamheten har alltså motprestationen, i senare fall i form av marknadsföring, spelat den avgörande rollen.

Även avdragsmöjligheten för utgifter till en verksamhet som har ett sådant samband med näringsverksamheten att utgiften är att se som en omkostnad i denna har prövats av domstolen. Detta har fått genomslag i fallet Falcon och PLM, för den fortsatta analysen är PLM och dess bidrag till "Håll rent"-kampanjerna av stort principiellt intresse. Som redovisats tidigare så anses inte ett allmänt goodwill-skapande vara tillräckligt för att berättiga till avdrag för utgiften, men i fallet med PLM ansågs den allmänna opinionen för åtgärderna vara så starkt att det kunde skada PLM att inte delta. Det var ett motverkande av badwill, vilket berättigade till avdrag. Hypotetiskt skulle alltså den allmänna opinionsbildningen kunna skapa avdragsrätt för klimatkompenserande åtgärder. Om förväntningarna från konsumenter blev att företag klimatkompenserar för sina utsläpp, skulle det kunna vara ett motverkande av badwill att klimatkompensera. Högsta domstolen har i sina senare avgöranden hänvisat tillbaka och bekräftat att de tidigare domarnas bedömningar fortfarande är aktuella som praxis, vilket torde möjliggöra en utveckling enligt ovan.

För att en sådan praxis skulle etablera sig krävs det antagligen, likt Arla-fallet, att företag kan visa på att de utgifter som kan härledas till klimatkompenseringen genererar lika stora intäkter, det vill säga motprestationer till motsvarande värde. Alternativt att valet att inte klimatkompensera leder till minskade intäkter, eftersom kravet i 16:1 är att utgifterna ska syfta till att *bibehålla* eller öka intäkterna. Än så länge får antas att utgifter för klimatkompensering snarast syftar till att öka goodwill, än att

motverka badwill, men i ett samhälle där klimatfrågor får allt större utrymme i den allmänna debatten är det kanske inte en omöjlig framtidsvision.

En ytterlige aspekt är dock det sambandet som krävs mellan verksamheterna för att "motverkande av badwill" ska bli aktuellt. I de nämnda fallen har det som sagt inte endast rört sig om allmänt motverkande av badwill, utan utgifterna har varit hänförliga till åtgärder som har ett nära samband med näringsverksamheten. Detta syns inte minst i PLM:s systerdom där Kooperativa förbundet nekades avdrag för en likande utgift då det inte ansågs ha tillräcklig samband med näringsverksamheten.

Domarna rörde städkampanjer riktade mot den miljöförstörelse som orsakas av engångsförpackningar, av vilka PLM var ensamtillverkare och Kooperativa förbundet använde för sina produkter. Den nu aktuella klimatkompensationen rör som sagt neutralisering av utsläpp från näringsverksamheten. I princip all verksamhet idag släpper ut koldioxid och andra föroreningar, varför en neutralisering av dessa kan synas ha ett samband med verksamheten. I Saltå Kvarn påpekade domstolen att trädplantering i ett annat land inte kan anses ha ett starkt samband med Saltå Kvarns verksamhet, som är att producera och sälja spannmål. För att möjliggöra avdragsrätt för klimatkompensering krävs således antingen andra åtgärder som är närmare kopplade till den egna näringsverksamheten, eller ett ändrat synsätt på motverkande utsläpp som en del av verksamheten oavsett hur det utförs.

Sammanfattningsvis kan sägas att ett företag i Sverige idag inte kan förvänta sig avdragsrätt för utgifter som syftar till att uppfylla de globala målen i Agenda 2030, men det är heller inte en omöjlighet. Än så länge är det affärsmässigheten bakom utgiften och dess inverkan på resultaträkningen som får genomslag för om den utgör en avdragsgill kostnad eller inte, och då främst vilka motprestationer som erhållits av företaget. Utgifter som tjänar andra värden, såsom de som finns uttryckta i Agenda 2030 berättigar således avdragsrätt endast om de även är affärsmässiga enligt de ekonomiska systemet vi har idag, som är främst marknadsekonomiskt influerat.

2. Hypotetiskt fall, hur skulle det fungera att ha ett cirkulärt företag idag, och vad skulle behöva ändras?

Nedan ska presenteras ett fiktivt fall för att undersöka dagens rätt, samt vilka förändringar det system som presenterades under avsnitt 6 skulle kunna innebära för rättsläget.

Ett svenskt företag, Produktion AB upptäcker under sin hållbarhetsrapportering att deras produktion brister eftersom slutprodukten inte är möjlig att plocka isär i sådana komponenter att den går att återvinna på ett tillfredställande sätt. Istället skapas miljöfarligt avfall då produkten slängs, och komponenterna går inte heller att återanvända eftersom en tillfredsställande isärplockning inte möjliggörs. Bristen i produktionen leder dels till onödig konsumtion eftersom den inte går att återbruka

och dels till förstörelse av de naturliga ekosystemen eftersom den genererar farligt avfall. Detta rimmar illa med de globala målen.

För att komma till rätta med problemen anlitar man ett annat företag, Avfall AB, som ska ta hand om avfallet och se till att det ändå återvinns på korrekt sätt. De hämtar de förbrukade produkterna från konsumenterna och återvinner så att miljöpåverkan minimeras. Produktion AB betalar Avfall AB för tjänsten, och får i utbyte använda det i marknadsföring att de neutraliserar sin negativa effekt på miljön. De tjänar inga pengar på själva avfallshanteringen eftersom de inte kan använda komponenterna igen. Produktion AB har gjort en kostnadsanalys som kommit fram till att förändringen inte kommer öka deras intäkter, men att man med hjälp av marknadsföringen förhoppningsvis kan behålla samma intäkter. Detta eftersom de måste öka priset på produkterna i och med sina ökade utgifter.

Produktion AB begär sedan avdrag för utgifterna till Avfall AB eftersom de menar att klimatkompensering är viktigt för att behålla intresset på marknaden när konsumenterna blir mer och mer medvetna, samt med hänvisning till Sveriges ansvar i och med Agenda 2030.

Nedan följer en bedömning av hur jag ser att det hade bedömts i dagens rätt.

Inom dagens system ska det bedömas efter samma kriterier som de redovisade rättsfallen. Utgiften bör hänföras till 16:1 IL, men frågan blir om 9:2 2 st IL och bestämmelsen om gåvor blir aktuell.

Produktion AB använder visserligen klimatkompenseringen i sin marknadsföring, men till skillnad från Arla ser det inte att det kommer leda till en ökning av intäkterna. Eventuellt kan marknadsföringen ändå vara tillräcklig för att bedöma utgiften som nödvändig för att bibehålla inkomsterna.

Frågan om utgifterna till Avfall AB har tillräcklig anknytning till Produktion ABs verksamhet bör kunna bli beroende av den allmänna opinionen. Idag finns visserligen fler initiativ för en mer cirkulär ekonomi, och såväl EU som svenska politiker driver frågan, men att hävda att den har så stark förankring i den allmänna opinionen att det skulle orsaka badwill för företaget att inte utföra åtgärderna är inte säkert. Istället bör det röra sig om ett goodwill-skapande, vilket av domstolen inte anses betyda att det föreligger avdragsförbud, men inte heller automatiskt innebär avdragsrätt.

Enligt min bedömning är det inte troligt att Bernard fått avdrag för kostnaderna inom dagens system, särskilt med hänsyn till analysen att det inte skulle öka intäkterna, eller ens knappt bibehållit dem. Det finns även en fråga om huruvida marknadsföringsmöjligheterna utgör en tillräcklig motprestation för att anses motsvara värdet av den lämnade ersättningen.

Nedan följer en beskrivning hur jag ser att fallet hade bedömts i en cirkulär ekonomi.

Om det ekonomiska och inkomstskatterättsliga systemet förändras i enlighet med vad som föreslogs i avsnitt 6 hade detta varit typfallet för en avdragsgill kostnad. Åtgärden syftar till att uppfylla de bakomliggande värderingarna i den cirkulära ekonomin, genom att minimera avfall. Fortfarande hade bedömningar dock behövt göras, man kan till exempel tänka sig att metoden utvärderats för att undersöka om den är ändamålsenlig.

Förändringen hade alltså lett till ett mer transparent system där klimatkompensation kan behandlas som just det utan omvägen genom sponsring. Den största vinsten hade antagligen varit de signaler det sänder till näringslivet, att den politiska makten menar allvar med att uppfylla de globala målen och stöttar privata aktörer som bidrar till detta.

Angående de rättsfall som redan avgjorts av domstolen är det inte säkert att den förändrade regleringen hade ändrat utgången. Risken är att klimatkompensering i form av trädplantering inte ses som en ändamålsenlig handling för att uppfylla de bakomliggande värderingarna i en cirkulär ekonomi. Den cirkulära ekonomin syftar till förändra hela produktionen i grunden för att förändra den linjära strukturen och bilda en cirkulär affärsmodell. Dagens klimatkompensering faller inte inom ramarna för vad den cirkulära ekonomin vill uppnå, utan ter sig som en punktinsats som faktiskt fungerar. Visserligen hade möjligtvis kunnat hävdas att den allmänna opinionen, i och med förändringen ändrats så att klimatkompenseringen skulle anses ha ett sådant samband med verksamheten att den därför berättigar till avdrag.

Källförteckning

Rättsfallsförteckning

RÅ 1976 ref 127 I & II

RÅ 2000 ref 31 I & II

HFD 2014 ref 62 Saltå Kvarn

HFD 2018 ref. 55

Mål nr 1504-15 och 1505-15 Luleå FR

Offentligt tryck

Civilutskottets betänkande 2016/17:CU2, *“Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy”*.

Finansdepartementets Kommittédirektiv 2016:18 *“Genomförande av Agenda 2030 för hållbar utveckling”*.

Finansutskottets betänkande 2018/19:FiU1 *“Statens budget 2019 Rambeslutet”*.

Kommittédirektiv 1987:29 *“Utredning om reformerad inkomstbeskattning”*.

Miljö- och energidepartementet, SOU 2017:22 *“Från värdekedja till värdecykel - så får Sverige en mer cirkulär ekonomi”*.

Prop. 2015/16:193, *“Företagens rapportering om hållbarhet och mångfaldspolicy”*.

SOU 1989:34 *“Reformerad företagsbeskattning”*.

Doktrin

Eklund, Klas, *“Vår ekonomi, en introduktion till samhälls ekonomin”*, Lund: Studentlitteratur/Appia, 2013.

Hilling, Axel, Daniel T. Ostas, Reuven S. Avi-Yonah, *“Corporate taxation and social responsibility”*, Wolters Kluwer, 2017.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *“Inkomstskatt del 1 & 2”*, Studentlitteratur, 2015.

Påhlsson, Robert, *Sponsring: avdragsrätt vid inkomstbeskattningen*, Ort: Iustus, 2008.

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare : ämne, material, metod och argumentation*, Nordstedts juridik AB, 2018.

Elektroniska källor

Agenda 2030-delegationen ”I riktning mot en hållbar välfärd”, Tillgänglig: <https://agenda2030delegationen.se/uppdraget/publikationer/riktning-mot-en-hallbar-valfard/> , 2017, (hämtad 2018-12-05).

Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 15 kap. 1 §, Lexino 2015-08-01.

Baran, Inkomstskattelag (1999:1229) 16 kap. 1 §, Lexino 2015-04-10.

Baekkevold, Inkomstskattelag (1999:1229) 13 kap. 1 §, Lexino 2014-09-01.

Bertelsmann stiftung m.fl. SDG Index and Dashboards report 2018, “*Global responsibilities implementing the goals*”.

Europaparlamentets och rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG.

European Commission Press Release Database, ”Closing the loop: Commission adopts ambitious new Circular Economy Package to boost competitiveness, create jobs and generate sustainable growth”, Tillgänglig: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6203_en.htm, 2015, (hämtad 2018-12-05).

Globala målen, “Vad är globala målen?”, tillgänglig: <http://www.globalamalen.se/fragor-och-svar/vad-ar-de-globala-malen/>, 2017, (hämtad 2019-01-06).

Globala målen, “Hur togs globala målen fram?”, tillgänglig: <http://www.globalamalen.se/fragor-och-svar/hur-togs-de-globala-malen-fram/>, 2017, (hämtad 2019-01-06).

Investopedia, ”Market Economy”, Tillgänglig: <https://www.investopedia.com/terms/m/market-economy.asp>, 2018, (hämtad 2018-12-05).

Jenny Stiernstedt, ”Lagen hindrar bolagens arbete för hållbarheten”, Dagens Industri, 30 sep 2018, Tillgänglig: <https://www.di.se/hallbart-naringsliv/lagen-hindrar-bolagens-arbete-for-hallbarhet/> (hämtad 2019-01-02).

Jenny Stiernstedt, ”Per Bolund om hållbart företagande: Bolagen skyller ifrån sig”, Dagens Industri, 01 okt 2018, Tillgänglig: <https://www.di.se/hallbart-naringsliv/per-bolund-om-hallbart-foretagande-bolagen-skyller-ifran-sig/> (hämtad 2019-01-02).

Jenny Stiernstedt, ”Forskare: Ägare misstolkar kravet”, Dagens Industri, 30 sep 2018, Tillgänglig: <https://www.di.se/hallbart-naringsliv/forskare-agarna-misstolkar-kravet/> (hämtad 2019-01-02).

Jenny Stiernstedt, ”Experter kluvna om hinder i aktiebolagslagen”, Dagens Industri, 01 okt 2018, Tillgänglig: <https://www.di.se/hallbart-naringsliv/expertes-kluvna-om-hallbarhets hinder-i-aktiebolagslagen/> (hämtad 2019-01-02).

Järvensivu, Paavo, Toivanen, Tero, Vadén, Tere, Lähde, Ville, Majava, Antti och Eronen, Jussi. T, ”Invited background document on economic transformation, to chapter: Transformation: The Economy”, Global Sustainable Development Report 2019 drafted by the Group of independent scientists, tillgänglig: https://bios.fi/bios-governance_of_economic_transition.pdf, 2018.

Nerep, Adestam och Samuelsson, Aktiebolagslag (2005:551) 3 kap. 3 §, Lexino 2017-10-27

Millenniämålen, ”Målen”, tillgänglig: <http://www.millenniemaalen.nu/malen-2/>, 2000, (hämtad 2019-01-03).

Regeringskansliet, ”Att förändra vår värld: Agenda 2030 för hållbar utveckling”, Tillgänglig: <https://www.regeringen.se/48e36d/contentassets/a69f085ada12410989115a1ff64be6d8/att-forandra-var-varld-agenda-2030-for-hallbar-utveckling>, 2016, (hämtad 2018-12-05).

Regeringskansliet, ”Handlingsplan Agenda 2030, 2018-2020”, tillgänglig: <https://www.regeringen.se/49e20a/contentassets/60a67ba0ec8a4f27b04cc4098fa6f9fa/handlingsplan-agenda-2030.pdf>, 2018, (hämtad 2019-01-03).

Regeringskansliet, ”Regeringens politik för hållbart företagande”, Tillgänglig: https://www.regeringen.se/49e724/contentassets/6545f75680b14bf5a1ba77418ab45fe8/faktablad_hallbart_foretagande_160510_webb.pdf, 2016, (hämtad 2018-12-05).

”Rekordstora skillnader i barnafödande”, Sydsvenskan, 17 okt 2018, Tillgänglig: <https://www.sydsvenskan.se/2018-10-17/fn-rekordstora-skillnader-i-barnafodande> (hämtad 2019-01-02).

Sidahmed, Mazin, ”Martin Shkreli: I'm not upset about HIV drug hike; it was 'woefully underpriced'”, The Guardian, 28 okt 2016, Tillgänglig: <https://www.theguardian.com/business/2016/oct/28/martin-shkreli-daraprim-hiv-drug-price-hike-interview> (hämtad 2019-01-02).

Shanta Rao, ”Funding Needs for UN's 2030 Development Agenda”, Global Policy Watch, Tillgänglig: <https://www.regeringen.se/48e36d/contentassets/a69f085ada12410989115a1ff64be6d8/att-forandra-var-varld-agenda-2030-for-hallbar-utveckling>, 28 maj 2017, (hämtad 2018-12-05).

Skatteverkets ställningstaganden “Riktlinjer, avdragsrätt för sponsring” 2005.

Skatteverket, ”Rättslig vägledning: Sponsring.”, Tillgänglig: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.11/331520.html>, 2018, (hämtad 2018-12-05).

Skog, Rolf, "Om betydelsen av vinstsyftet i aktiebolagslagen", tillgänglig: <http://svjt.se/svjt/2015/11>, (hämtad 2019-01-03).

Sustainable development goals knowledge platform, "Global sustainable report 2019" Tillgänglig: <https://sustainabledevelopment.un.org/globalsdreport/2019>, 2018, (hämtad 2018-12-05).

Unicef, "De globala målen", tillgänglig: <https://unicef.se/vad-vi-gor/de-nya-globala-utvecklingsmalen>, 2015, (hämtad 2019-01-03).

Wikipedia, "Dodge v. Ford Motor Co.", Tillgänglig: https://en.wikipedia.org/wiki/Dodge_v._Ford_Motor_Co., 2018, (hämtad 2018-12-05).

Wikipedia, "Industriell ekologi", Tillgänglig: https://sv.wikipedia.org/wiki/Industriell_ekologi, 2016, (hämtad 2018-12-05).

Wikipedia, "Marknadsekonomi", Tillgänglig: <https://sv.wikipedia.org/wiki/Marknadsekonomi>, 2018, (hämtad 2018-12-05).

Wikipedia, "Pigouviansk skatt", Tillgänglig: https://sv.wikipedia.org/wiki/Pigouviansk_skatt, 2018, (hämtad 2018-12-05).

Wikipedia, "Punktskatt", Tillgänglig: <https://sv.wikipedia.org/wiki/Punktskatt>, 2018, (hämtad 2018-12-05).

Wikipedia, "Procordia", Tillgänglig: <https://sv.wikipedia.org/wiki/Procordia>, 2018, (hämtad 2018-12-05).