



LUND UNIVERSITY

Svensk klimatpolitik och företags hållbarhetsrapportering av skatter

Hilling, Axel

Published in:
Festskrift till Åsa Gunnarsson

2024

Document Version:
Förlagets slutgiltiga version

[Link to publication](#)

Citation for published version (APA):

Hilling, A. (2024). Svensk klimatpolitik och företags hållbarhetsrapportering av skatter. I M. Tjernberg, C. Trenta, & N. Dimitrievski (Red.), *Festskrift till Åsa Gunnarsson* (s. 155-183). Iustus förlag.

Total number of authors:

1

General rights

Unless other specific re-use rights are stated the following general rights apply:

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Read more about Creative commons licenses: <https://creativecommons.org/licenses/>

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

LUND UNIVERSITY

PO Box 117
221 00 Lund
+46 46-222 00 00

FESTSKRIFT
TILL
Åsa Gunnarsson



*Festskrift till
Åsa Gunnarsson*

Redaktörer
Mats Tjernberg
Cristina Trenta
Nick Dimitrievski

© Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala 2024
Upplaga 1:1
ISBN 978-91-7737-249-3
Produktion: eddy.se ab, Visby 2024
Omslag: John Persson
Foto: Anders Jonsson
Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala
Telefon: 018-65 03 30
Webbadress: www.iustus.se, e-post: kundtjanst@iustus.se
Printed by Dimograf, Poland 2024

Innehåll

Förord	7
Eva-Maria Svensson <i>Femmage till min fantastiska väninna, kollega och parhäst</i>	9
Martina Axmin & Titti Mattsson <i>Äldres rätt till fri rörlighet inom EU – uppehållsrättens diskriminerande verkan</i>	21
Martin Berglund <i>Gunnar Myrdal och skatteprinciper</i>	33
Lotta Björklund Larsen <i>Fair taxation?</i>	49
Katia Cejje <i>Liftarens guide till Europa – eller en rättvis fördelning av beskattningsrätten till distansarbeters inkomster i gränsgångarsituationer</i>	67
Patrik Emblad & Wanna Svedberg Andersson <i>Den Gunnarssonska metoden</i>	79
Håkan Gustafsson <i>Tvärproblematik. Här och tvärs i rättsvetenskapen</i>	105

Innehåll

Anne Hellum	
<i>Hvem er vernet av FNs kvinnekonvensjon? Om samspill mellom teori, politikk og fortolkningspraksis</i>	133
Axel Hilling	
<i>Svensk klimatpolitik och företags hållbarhetsrapportering av skatter</i>	155
Linus Jacobsson	
<i>Intresse eller förmåga – en skatterettslig gråskala</i>	185
Jan Kellgren	
<i>Näringsbeskattning i realtid – särskilt om hur det skulle funka ihop med dagens materiella skatteregler</i>	203
Eleonor Kristoffersson	
<i>Legalitetsprincipen i skatterätten – ett skydd för rättsstaten eller för skatteplanering?</i>	217
Magnus Kristoffersson	
<i>Användning av generativ artificiell intelligens inom rättsdogmatiken från ett genusperspektiv</i>	227
Börje Leidhammar	
<i>Ersättning för ombudskostnader i skatteförfarandet</i>	245
Mats Tjernberg	
<i>De (allt annat än) neutrala och jämställda skattereglerna för fåmansföretag</i>	261
Cristina Trenta	
<i>Women's Right to Abortion in the Light of the EU VAT System</i>	275
Bertil Wiman	
<i>Tack Åsa!</i>	307
Publikationslista	315
Författarlista	325

Axel Hilling

Svensk klimatpolitik och företags hållbarhetsrapportering av skatter

Åsa Gunnarsson har vitaliserat den svenska skatterätten genom att införa kritiska perspektiv såsom genus och rättvisa i den forskning som traditionellt varit starkt präglad av rättspositivism. Tack för det!

Med kritiska perspektiv synliggörs skatterättens direkta påverkan i samhället, samt dess potential att förändra. Förändring för ett bättre samhälle kräver dock att de som bestämmer – medborgare, riksdag, regeringen – fattar medvetna och välinformerade beslut, vilket kan möjliggöras genom forskning. I förhållande till nutidens största samhällsutmaning, klimatkrisen, förefaller det som att medvetenheten hos dessa beslutsfattare är bristfällig. Ambitionen med föreliggande artikel är därför att sprida kunskap om svensk klimatpolitik och att diskutera hur den kan relateras till företags hållbarhetsrapportering av skatter. Förhoppningen är att uppmuntra skatteintresserade personer att inkludera rådande klimatkris och svensk klimatpolitik som kritiskt perspektiv i allt beslutsfattande, inklusive de beslut som rör beskattning.

1 Inledning

1.1 Utgångspunkt

En optimistisk tolkning av de prognoser som presenteras i senaste rapporten från *the Intergovernmental Panel on Climate Change*, IPCC, innebär att jordens medeltemperatur år 2100 kommer vara ca 2,5 grader högre än under förindustriell tid.¹ En temperaturökning på över 2 grader kommer med stor sannolikhet att få mycket negativa konsekvenser för flertalet av jordens levande varelser, inklusive människan.²

Vetenskapligt förankrade prognoser som denna beskrivs i vissa sammanhang som problematiskt alarmistiska.³ Grunden för sådan etikett är inte sällan de tankar som presenterats av Julian Simon i början av 1980-talet, och som innebär att klimat- och miljöproblem kommer att lösas av en välfungerande marknad där effektiva prismekanismer och människans innovationsförmåga bäst kommer till uttryck.⁴ Mot bakgrund av att marknaden haft tillgång till kunskap om människans negativa påverkan på klimat och miljö i över 100 år (se avsnitt 4.3), förefaller giltigheten i Simons teori tveksam. Marknaden har uppenbarligen inte löst klimat- och miljöproblemen, och utgångspunkten i föreliggande artikel är därmed, i enlighet med nämnda IPCC-rapport, att jorden befinner sig i en akut klimatkris.

¹ IPCC, 2023: *Summary for Policymakers. In: Climate Change 2023: Synthesis Report. Contribution of Working Groups I, II and III to the Sixth Assessment Report of the Intergovernmental Panel on Climate Change* [Core Writing Team, H. Lee and J. Romero (eds.)]. IPCC, Geneva, Switzerland, pp. 1–34, doi: 10.59327/IPCC/AR6-9789291691647.001. Se även: *United Nations Environment Programme* (2022). *Emissions Gap Report 2022: The Closing Window — Climate crisis calls for rapid transformation of societies*. Nairobi. <https://www.unep.org/emissions-gap-report-2022> (2023-08-23), där författarna konstaterar att med dagens politik kan vi se fram mot en temperaturökning på 2,8 grader Celsius i slutet av detta århundrade. Om föreslagna politiska åtgärder implementeras begränsas höjningen till 2,4–2,6 grader.

² Ibid.

³ Se t.ex. Shellenberger, Michael, *Klimatalarmismen har blivit ett större hot än klimatförändringarna*, som publicerats i Timbros nyhetsbrev Smedjan: <https://timbro.se/smedjan/klimatalarmismen-har-blivit-ett-storre-hot-an-klimatforandringarna/> (2023-08-23). Se även kritik mot Timbros klimat- och hållbarhetsrapportering på Supermiljöbloggen: Anna Ljungström, *Fall inte i Timbros förvillarfälla*: <https://supermiljobloggen.se/debatt/fall-inte-i-timbros-forvillarfalla/> (2023-08-23).

⁴ Simon, Julian L., *The Ultimate Resource*, Princeton University Press, 1981.

1.2 EU:s hållbarhetsreglering, en arena för ansvarstagande eller opportunism?

De sjutton hållbarhetsmål som lades fast av FN:s generalförsamling hösten 2015 kan klassificeras i tre kategorier: biosfär, samhälle och ekonomi.⁵ Biosfären, den ekologiska dimensionen av FN:s hållbarhetsmål (SDG 6, 13, 14 & 15) är en förutsättning för livet på jorden, och därmed också en nödvändighet för samhällen och ekonomisk aktivitet. Hållbarhetsmålen för samhälle (SDG 1, 2, 3, 4, 5, 7, 11 & 16) och ekonomi (SDG 8, 9, 10 & 12) kan alltså inte uppnås utan en välfungerande biosfär.⁶ Därmed utgör långsiktigt fungerande ekosystem och minskade utsläpp av växthusgaser nödvändiga målsättningar i all ansvarsfull politik, oavsett land, departement eller ansvarsområde.

Den akuta situationen för biosfären är effekten av höjd medeltemperatur på jorden, samt den snabba minskningen av biologisk mångfald. Forskning visar att mänsklig aktivitet ligger bakom såväl temperaturhöjning och artutrotning.⁷ Det är därför inte konstigt att länder vidtagit åtgärder dels för att minska de utsläpp av växthusgaser som leder till temperaturhöjningar och dels för att bevara biologisk mångfald.⁸

I och med EU:s gröna giv har medlemsländerna tillsammans antagit lagar med syfte att väsentligen minska unionens negativa påverkan på biosfären.⁹ Utgångspunkten i dessa regelverk är att länderna antar mål som bidrar till utsläppsminskning och bevarandet av biodiversitet, och därefter rapporterar målpuppfyllelse med jämna mellanrum (se avsnitt 4). Reglerna motiverar alltså politisk styrning och redovisning.

⁵ FN, *Transforming our World: The 2030 Agenda for Sustainable Development*, A/RES/70/1.

⁶ Mål 17, Genomförande och globalt partnerskap, fokuserar på genomförandet av de sexton övriga målen och passar därmed inte in i den givna klassificeringen.

⁷ A.a. fotnot 1; IPBES (2019): *Summary for policymakers of the global assessment report on biodiversity and ecosystem services of the Intergovernmental Science-Policy Platform on Biodiversity and Ecosystem Services*. S. Díaz, J. Settele, E. S. Brondízio, H. T. Ngo, M. Guèze, J. Agard, A. Arneth, P. Balvanera, K. A. Brauman, S. H. M. Butchart, K. M. A. Chan, L. A. Garibaldi, K. Ichii, J. Liu, S. M. Subramanian, G. F. Midgley, P. Miloslavich, Z. Molnár, D. Obura, A. Pfaff, S. Polasky, A. Purvis, J. Razzaque, B. Reyers, R. Roy Chowdhury, Y. J. Shin, I. J. Visseren-Hamakers, K. J. Willis, and C. N. Zayas (eds.). IPBES secretariat, Bonn, Germany. 56 pages. <https://doi.org/10.5281/zenodo.3553579> (2023-08-23).

⁸ *United Nations Framework Convention on Climate Change (UNFCCC), The Convention on Biological Diversity (CBD), The Kunming-Montreal Global Biodiversity Framework (GBF)*.

⁹ Se särskilt EU:s klimatlag: EUROPAPARLAMENTETS OCH RÅDETS FÖRORDNING (EU) 2021/1119 av den 30 juni 2021 om inrättande av en ram för att uppnå klimatneutralitet och om ändring av förordningarna (EG) nr 401/2009 och (EU) 2018/1999 (europeisk klimatlag). Det kan också nämnas att EU-parlamentet, med knapp majoritet, den 12 juli 2023 röstade igenom en ny förordning om återställande av natur (*EU Nature Restoration Law*).

Liknande reglering finns för företag (se avsnitt 3). Från och med år 2024 ska över 50 000 företag inom EU redovisa enligt nya standards för hållbarhetsrapportering, *European Sustainable Reporting Standards*, ESRS.¹⁰ Dessa nya standards omfattar de områden som etablerats inom ESG-rapportering, det vill säga miljö & klimat (*Environment*), samhälle (*Social*), och företagskultur/styrning (*Governance*). I ingressen till direktivet framgår att en grundläggande utgångspunkt EU:s nya regler för hållbarhetsrapportering är att öka transparensen avseende företags miljö och klimatpåverkan, samt att stimulera till en mer hållbar bolagsstyrning.¹¹ Även dessa regler motiverar alltså styrning och redovisning.

Det är viktigt att uppmärksamma att hållbarhetsreglering för länder och företag i stor utsträckning saknar förbudsregler och sanktioner för att hindra oönskade handlingar. Det är inte förbjudet, och sällan förenat med någon ekonomisk risk, att agera på ett vis som uppenbart är i strid med givna hållbarhetsmål. Istället utgår regleringen från att agenter, det vill säga länder och företag, agerar på önskat sätt såvida de har skäl att utgå från att även andra agenter gör det. Hållbarhetsrapporteringen blir en garant för detta, och bidrar därmed till att bygga sociala kontrakt för effektivt hållbarhetsarbete mellan länder och mellan företag, samt mellan länder och företag.

Målet med den reglering som följer av EU:s gröna giv synes alltså vara att bygga socialt ansvarstagande inom unionen, där såväl stater som företag är agenter. Att lita på agenternas goda vilja är sympatiskt, men också riskfyllt. För att målet om en hållbar framtid ska uppnås krävs hörsamhet mot kollektiva mål, vilka inte sällan kan stå i kontrast mot individuella intressen. Denna friktion utmanar upprättandet av stabila sociala kontrakt, och därmed även möjligheterna till framgång i EU:s hållbarhetsarbete. John Rawls har förklarat den generella utmaningen på följande vis:

For although men know that they share a common sense of justice and that each wants to adhere to existing arrangements, they may nevertheless lack full confidence in one another. They may suspect that some are not doing their part, and so they may be tempted not to do theirs. The general awareness of these temptations may eventually cause the scheme to break down. The suspicion that others are not honoring their duties and obligations is increased by the fact that,

¹⁰ *Corporate Sustainable Reporting Directive*: Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting.

¹¹ Ibid.

in absence of the authoritative interpretations and enforcement of the rules, it is particularly easy to find excuses for breaking them.¹²

Enligt Rawls finns det alltså en risk för opportunistism, vilken kan hanteras av myndigheter med auktoritet att tolka och tillämpa reglerna. Idag finns inga effektiva sådana myndigheter avseende länders och företags hållbarhetsarbete. Risken för opportunistiskt agerande är därmed inte oväsentlig.

I avsaknad av effektiva, statliga sanktioner lämnas övervakningen av hållbarhetsarbetet över till marknaden. En bärande tanke bakom regleringen i EU:s gröna giv är sålunda att företag som kan visa ambitiösa och konkreta hållbarhetsambitioner ska belönas av marknaden i form av billigare finansiering och lägre kommersiella risker.¹³ Om denna morot är en tillräcklig drivkraft för att uppnå nödvändiga hållbarhetsmål kan diskuteras (se avsnitt 5).

1.3 Syfte och disposition

Syftet med föreliggande artikel är att diskutera huruvida den svenska regeringens otillräckliga klimat- och hållbarhetspolitik kan utgöra en grogrund för opportunistiskt agerande bland företag, vilket kan leda till sämre regel efterlevnad och därmed indirekt bromsa den nödvändiga klimatomställningen.

Diskussionen tar sin utgångspunkt i aktuell hållbarhetsreglering per den sista augusti år 2023. Urvalet av forskningspublikationer, policydokument och litteratur är gjord för att kommunicera en rättvisande bild av rådande hållbarhetsutmaningar, särskilt i Sverige. Bilden är på inget vis heltäckande men ger förhoppningsvis en tydlig fingervisning om de utmaningar som ligger framför oss. Förhoppningen är att artikeln kan vidga de skatterättsliga perspektiven bortom den traditionella juridiken och uppmuntra läsaren att på allvar reflektera (och agera?) över hur resultatet av den skatterättsliga tillämpningen, statens skatteintäkter, egentligen används i den akuta klimatkris som faktiskt råder.

För att visa vilka möjligheter företag respektive regeringen har att påverka det mest akuta klimatproblemet – utsläpp av växthusgaser – redogör jag i

¹² Rawls, John, *A Theory of Justice*, Oxford University Press, 1971, sid. 240. I senare verk har Rawls argumenterat att konstruktionsförfarandet i att bygga tillit mellan stater i stora delar följer vad som gäller mellan individer, i form av sociala kontrakt, se t.ex. Rawls, John, *The Law of Peoples*, *Critical Inquiry*, Vol. 20, No. 1 (Autumn, 1993), pp. 36–68, *The University of Chicago Press Journal*.

¹³ A.a. fotnot 10, punkt 12.

nästa avsnitt kort för de svenska utsläppen, och på vilka grunder beräkningarna av dessa görs. Därefter följer en redogörelse av EU:s nya reglering kring hållbarhetsrapportering. För att illustrera att målsättningen med reglerna – att styra företag till mer hållbara affärsmodeller – i stor utsträckning är beroende av företagens goda vilja, snarare än stränga regler, illustrerar jag på vilka grunder företagsskatter redovisas och kontrolleras. I efterföljande avsnitt redogörs översiktligt för den svenska klimatpolitiken och dess brister i förhållande till vad som anses krävas enligt aktuell forskning. Artikeln avslutas med en sammanfattande diskussion.

2 Utsläpp av växthusgaser i atmosfären

2.1 Negativa effekter

I avsnitt 1.2 redogjordes för hur en fungerande biosfär utgör grunden för ett fungerande samhälle, och för all ekonomisk verksamhet. En politik som fokuserar på samhällsfrågor och ekonomi utan att samtidigt värna om biosfären är alltså inte hållbar. Tvärtom. I ett tidsperspektiv som sträcker sig längre än en handfull år in i framtiden är det svårt att se större faror för svenskt samhälle och ekonomi än just hotet mot fungerande ekosystem.¹⁴ I ett globalt perspektiv har effekterna av människans påverkan på biosfären och klimatet tydligt negativa konsekvenser på samhälle och ekonomin redan idag. FN:s flyktingkommissariat, UNHCR, rapporterar till exempel att fler än 20 miljoner människor varje år tvingas från sina hem på grund av väderrelaterade naturkatastrofer.¹⁵ Alltså dubbla antalet Sveriges befolkning!

Ur ett ekonomiskt perspektiv kan konstateras att värdet på investeringar som riskerar förlora hela sitt värde på grund av effekterna av klimatförändringar är enorma. Som exempel kostade *the Camp Fire*, branden som i november 2018 ödelade staden Paradise i Kalifornien, 86 människoliv och förlust av ekonomiskt värde på 16,5 miljarder USD.¹⁶ Enligt Europeiska miljöbyrån är den genomsnittliga årliga kostnaden för flodöversvämningar i Europa drygt fem miljarder euro, och de ekonomiska förlusterna som varje

¹⁴ Se t.ex. Bjerström, Erika, *Klimatkrisens Sverige: så förändras vårt land från norr till söder*, Norstedts, 2020.

¹⁵ UNHCR, *Climate change and disaster displacement*, <https://www.unhcr.org/what-we-do/build-better-futures/environment-disasters-and-climate-change/climate-change-and> (2023-08-23).

¹⁶ Reyes-Velarde, Alejandra, *California's Camp fire was the costliest global disaster last year, insurance report shows*, Los Angeles Times, 11 januari, 2019: <https://www.latimes.com/local/lanow/la-me-ln-camp-fire-insured-losses-20190111-story.html> (2023-08-23).

är orsakas av skogsbränder drygt två miljarder euro.¹⁷ Mot bakgrund av antalet väderrelaterade katastrofer i Europa sommaren 2023 lär dessa siffror bli ännu högre i framtiden. Ur ett svenskt perspektiv kan konstateras att skyfallet i Gävleborg, augusti 2021, medfört ekonomiska skador på nära två miljarder kronor.¹⁸

2.2 Parisavtalet

Jämte artutrotning och ändrad markanvändning består hotet mot biosfären framförallt av den globala temperaturhöjningen som följer av människans utsläpp av växthusgaser.¹⁹ Att minska utsläppen av dessa gaser borde därför, mot bakgrund aktuell forskning, vara ett prioriterat mål för alla, och en ledstjärna i all politisk styrning såväl inom företag som i nationella regeringar. Den gemensamma ledstjärnan stavas: Parisavtalet.²⁰

I och med de nya EU-reglerna för hållbarhetsredovisning, ESRS, (se avsnitt 3.1) åläggs företag att upprätta och redovisa en strategi för hur de bidrar till att Parisavtalets mål om 1,5 graders uppvärmning klaras av.²¹ Det finns alltså ett tydligt krav på att företag anpassar sina affärsmodeller så att utsläppen av växthusgaser reduceras så snabbt och mycket som krävs för att uppnå Parisavtalet.

Även för EU:s medlemsländer utgör Parisavtalet den givna utgångspunkten i klimatpolitiken. För att uppfylla sin andel av avtalet antog EU år 2021 ett nytt utsläppsmål som innebär att unionen ska minska utsläppen av växthusgaser med minst 55 procent till år 2030, jämfört med 1990 års

¹⁷ Europeiska rådet, *Infografik – Klimatförändringarna kostar liv och pengar*: <https://www.consilium.europa.eu/sv/infographics/climate-costs/> (2023-08-23).

¹⁸ Finansinspektionen, FI-tillsyn, *Försäkringsföretagen och översvämningarna i Gävleborg*, <https://www.fi.se/contentassets/3a4ad469a4824808913462bbafbc1221/fi-tillsyn-26-forsakringsforetagen-och-oversvamningarna-gavleborg.pdf> (2023-09-15).

¹⁹ A.a. fotnot 1.

²⁰ Parisavtalet är en del av *United Nations Framework Convention on Climate Change* (UNFCCC). Avtalet antogs av 196 länder vid COP 21 i Paris den 12 december 2015 och trädde i kraft den 4 november 2016, https://unfccc.int/sites/default/files/resource/parisagreement_publication.pdf (2023-08-23).

²¹ Artikel 1, Draft European Sustainability Reporting Standards, *ESRS E1 Climate change*, <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F08%2520Draft%2520ESRS%2520E1%2520Climate%2520Change%2520November%25202022.pdf> (2023-08-23).

utsläppsnivåer.²² Enligt de senaste prognoserna kommer dock minskningen att stanna vid 41 procent.²³

2.3 Utsläppsberäkning

Parisavtalet utgår från länders territoriella utsläpp, och det är därmed dessa utsläpp som är en utgångspunkt för länders klimatpolitik. År 2022 var Sveriges territoriella utsläpp 45,2 miljoner ton koldioxidekvivalenter, fördelade på industri (34 %), transporter (31 %), jordbruk (15 %), el- och fjärrvärme (8 %), arbetsmaskiner (6 %), och övrigt (6 %).²⁴ Det är alltså dessa 45,2 miljoner ton som är utgångspunkten i regeringens klimatpolitik.

Sanningen är dock att det svenska samhället orsakar väsentligen mycket högre utsläpp än 45,2 miljoner ton koldioxidekvivalenter.²⁵ I en uppmärksam och prisbelönt artikelserie om Sveriges otillräckliga klimatmål, i DN år 2021, konstaterade journalisten Alexandra Urisman Otto att utsläpp från konsumtion som sker i Sverige av varor producerade utomlands tillsammans med svensk förbränning av biomassa adderar ytterligare ca 100 miljoner ton koldioxidekvivalenter till de utsläpp som är ett resultat av svenska samhället.²⁶ I dessa siffror är det statliga bolaget Vattenfalls utsläpp från utländsk verksamhet (ca 12 miljoner ton) eller utsläpp från internationellt flyg och sjöfart (5 miljoner ton) inte medräknade. Inte heller utsläpp från utländska företag med svenskt ägande.

Koldioxidmolekyler uppvärmande effekt i atmosfären är givetvis oberoende av hur de har kommit dit. Utöver de territoriella utsläpp som ligger till grund för klimatmålen finns det alltså väsentliga politiska utmaningar i att reducera konsumtionsutsläpp, utsläpp från biobränslen och andra utsläpp som svensk politik har rådighet över, t.ex. utsläpp från Vattenfalls utländska verksamhet.

²² A.a. fotnot 9, EU:s klimatlag.

²³ Europaparlamentet, *EU:s väg mot sina klimatmål för år 2020 (nyhetsgrafik)*, <https://www.europarl.europa.eu/news/sv/headlines/society/20180706STO07407/eu-s-vag-mot-sina-klimatmal-for-ar-2020-nyhetsgrafik> (2023-08-23).

²⁴ Naturvårdsverket, *Sveriges utsläpp och upptag av växthusgaser*, <https://www.naturvardsverket.se/data-och-statistik/klimat/sveriges-utslapp-och-upptag-av-vaxthusgaser/#:~:text=Sveriges%20territoriella%20utsl%C3%A4pp%20av%20v%C3%A4xthusgaser,nu%20minskat%20med%2037%20procent> (2023-08-23).

²⁵ Greenpeace, *Visste du att utsläppen inte har minskat sedan 1990?*, <https://sverigesutslapp.se/#biobr%C3%A4nsle> (2023-08-23).

²⁶ Se Urisman Otto, Alexandra, *Sanningen om länders klimatmål*, i Thunberg, Greta, *Klimatboken*, Polaris, 2022, s. 210–213.

Att klimat- och hållbarhetspolitik utgår från ofullständiga, eller till och med falska utgångspunkter, kan givetvis leda att klimatpolitiken blir otillräcklig i förhållande till givna klimatutmaningar. Inte desto mindre verkar det inte vara ovanligt med tvivelaktig information. I sin utsläppsredovisning till FN 2021 påstår t.ex. Malaysia att den skog som finns i landet absorberar 4 gånger mer koldioxid än motsvarande skog i grannlandet Indonesien.²⁷ Exemplet är hämtat från Washington Posts utredning som visar att länders underrapportering av utsläpp omfattar mellan 8,5 och 13,3 miljarder ton, vilket i snitt motsvarar utsläppen från 2,37 miljarder bilar. För att ge perspektiv till dessa siffror kan nämnas att i Sverige finns ca 5 miljoner bilar registrerade, vilket innebär att de oredovisade utsläppen motsvarar ca 475 gånger utsläppen från den svenska bilflottan, om alla bilar drivits av fossila bränslen.

Att utvärderingen och den offentliga diskussionen kring svensk klimatpolitik enbart tar hänsyn till en del av alla de utsläpp svenska samhället orsakar är kanske inte falskt, men definitivt vilseledande och kan därmed ligga till grund för beslut, av företag och medborgare, som omedvetet fördröjer den nödvändiga utsläppsminskningen. Att föra en klimatpolitik som enbart utgår från territoriella utsläpp, och därmed exkluderar t.ex. utsläpp från biobränsleförbränning och från svensk konsumtion av utländska produkter, begränsar det politiska handlingsutrymmet för relevant klimatpolitik, och kan i många fall leda till absurda effekter. Att exkludera nämnda konsumtionsutsläpp innebär till exempel att det är mer gynnsamt för måluppfyllelsen om svenskar konsumerar äpplen odlade på Nya Zeeland, jämfört med äpplen odlade på Österlen, eftersom utsläpp från utländsk produktion och utsläpp från internationell flyg- och sjötransport inte räknas in vid utvärdering av klimatmålen.

Med ambition att skapa bättre förutsättningar för en effektiv klimatpolitik har Miljömålsberedningen föreslagit att såväl konsumtionsbaserade utsläpp som utsläpp från flyg och sjöfart inkluderas i det politiska underlaget, och att SCB upprättar statistik kring dessa utsläpp.²⁸ Beslut avseende dessa förslag har dock ännu ej tagits.

²⁷ Mooney, Chris, Eilperin, Juliet, Muyskens, John, Narayanswamy, Anu & Ahmed, Naema, *Countries' climate pledges built on flawed data*, Whashington Post, 7 november, 2021, <https://www.washingtonpost.com/climate-environment/interactive/2021/greenhouse-gas-emissions-pledges-data/>.

²⁸ SOU 2022:15, *Sveriges globala klimatavtryck*.

2.4 Konsumtionsutsläpp eller territoriella utsläpp?

Som framgår i avsnitt 1.2 vilar EU:s klimat- och hållbarhetspolitik på regleringar vars framgång är beroende av stark social tillit mellan företag och stater. Kort sagt, för en framgångsrik klimatomställning krävs att alla aktörer har en någorlunda gemensam bild av hur hållbarhetsutmaningarna ser ut, och en någorlunda gemensam bild på vad som krävs för att framgångsrikt ta sig an utmaningen. I detta avseende kan forskning spela en viktig roll.

Med utgångspunkt i IPCCs sammanställning av forskning är det enkelt att konstatera att de globala koldioxidutsläppen måste minska väsentligt, i raketfart, om Parisavtalets mål om att begränsa den globala uppvärmningen till 1,5 grader ska kunna uppnås. Naturvårdsverket konstaterar i denna fråga att de globala utsläppen inte får överstiga 1 ton koldioxid per person och år till 2050.²⁹ I praktiken innebär detta att den genomsnittlige svensken måste förändra sina levnadsvanor. De konsumtionsbaserade utsläppen i Sverige, alltså de utsläpp som kommer från varor och tjänster som konsumeras i Sverige oavsett var produktionen sker, är drygt 8 ton per person och år.³⁰ 60 procent av utsläppen kommer från hushållens konsumtion. Det innebär att den genomsnittlige svenskens privatkonsumtion ger upphov till fem gånger mer utsläpp av koldioxid än vad som är hållbart, och då är inte ens de 40 procent (3 ton per person och år) som härrör från offentliga investeringar, t.ex. skola och sjukvård, medräknade.

Websidan Ekonomifakta, som ägs av lobbyorganisationen Svenskt Näringsliv, konstaterar att ”Sverige har relativt låga koldioxidutsläpp per capita jämfört med andra rika länder.”³¹ Ekonomifakta utgår från territoriella utsläpp och landar i 3,8 ton per person och år, 2021.

Varken Naturvårdsverkets eller Ekonomifaktas beräkning inkluderar koldioxidutsläpp från förbränning av biobränsle i Sverige (ca 4 ton ytterligare per person och år) eftersom sådana utsläpp anses komma från förnybara energikällor. Utan ytterligare fördjupning i ämnet kan dock konstateras att

²⁹ Naturvårdsverket, Sveriges miljömål, *Konsumtionsbaserade utsläpp av växthusgaser per område*, <https://sverigemiljomal.se/miljomalen/generationsmalet/konsumtionsbaserade-vaxthusgasutslapp-per-omrade/#:~:text=F%C3%B6r%20att%20kunna%20uppn%C3%A5%20milj%C3%B6kvalitet,m%C3%A5let,upp%20Sveriges%20arbete%20mot%20m%C3%A5len> (2023-08-23). Se även Thunberg, Greta, *För att kunna lösa problemet måste vi först förstå det*, sid. 2–5, i Thunberg, Greta, *Klimatboken*, Polaris, 2022.

³⁰ Naturvårdsverket, *Konsumtionsbaserade växthusgasutsläpp per person och år*, <https://www.naturvardsverket.se/data-och-statistik/konsumtion/vaxthusgaser-konsumtionsbaserade-utslapp-per-person/> (2023-08-23).

³¹ Ekonomifakta, *Koldioxidutsläpp per capita – internationellt*, <https://www.ekonomifakta.se/fakta/miljo/utslapp-internationellt/koldioxid-per-capita/> (2023-08-23).

användandet av biomassa som en förnybar resurs väsentligen utmanar hållbarhetsarbetet inom andra områden än klimatet, t.ex. biologisk mångfald.³²

Vi har alltså en situation där det med utgångspunkt i forskning kan konstateras att koldioxidutsläpp är skadligt och på alla sätt måste minskas så mycket som möjligt. Med utgångspunkt i konsumtionsutsläpp måste det svenska samhället minska utsläppen till en åttondel, vilket i praktiken innebär att vi under ett år inte får släppa ut mer koldioxid än vad som idag sker under 45 dagar. Allt annat lika innebär det att det årliga konsumtionsutrymmet motsvaras av 1 ½ månadslön, vilket illustrerar behovet av politiskt ledarskap. Om man bortser från konsumtionsutsläppen och endast räknar på de territoriella utsläppen blir utmaningen inte lika stor. Med utgångspunkt i Ekonomifaktas siffror bör de territoriella utsläppen minska till en fjärdedel.

Vad är det då som bör gälla? Ska vi utgå från konsumtionsutsläppen eller de territoriella utsläppen i våra beslut och prioriteringar, och i regeringars och företags politiska styrning? Mot bakgrund av att även koldioxid som släpps ut bortom Sveriges gränser bidrar till den globala uppvärmningen så är svaret givet: konsumtionsutsläppen måste ligga till grund för politisk styrning. Att exkludera konsumtionsutsläppen från politiken, vilket verkar vara fallet i Sverige³³, utmanas den nödvändiga sociala tilliten på vilken företags hållbarhetsreglering vilar. En regering som inte tar ansvar för klimatskadlig verksamhet, vilken sker inom dess jurisdiktion, kan inte förvänta sig att dess medborgare, företag, eller andra länder gör det. Tvärtom, såsom argumenterats tidigare (avsnitt 1.2) bidrar man istället med ursäkter till att bortse från de klimatutmaningar som måste lösas. Att dessa ursäkter kan få direkt påverkan på tillämpningen av hållbarhetsregleringen framgår i nästa avsnitt.

³² Se t.ex. Röstlund, Lisa, *Skogslandet: en granskning*, Bokförlaget Forum, 2022.

³³ Se t.ex. Regeringskansliet, *Näringslivet har blivit den nya miljörelsen*, <https://www.regeringen.se/debattartiklar/2023/06/naringslivet-har-blivit-den-nya-miljorelsen/> (2023-08-23).

3 Företagsskatter och hållbarhetsrapportering

3.1 Hållbarhetsrapportering

Hållbar finansiering – *sustainable finance* – lyfts ofta fram som en nyckelkomponent i uppfyllandet av EU:s gröna giv.³⁴ Inom detta område märks ny EU-lagstiftning som till exempel Taxonomiförordningen³⁵ och Disclosureförordningen³⁶. En bärande tanke bakom detssa regleringskomplex är att företag som kan visa ambitiösa och konkreta hållbarhetsambitioner ska belönas av marknaden i form av billigare finansiering och lägre kommersiella risker.³⁷ Grunderna för att utvärdera företags hållbarhetsarbete läggs fast i *Corporate Sustainable Reporting Directive*, CSRD.³⁸

CSRD började gälla den 5 januari år 2023 och innebär att företag ska tillämpa dess nya regler för hållbarhetsrapportering från och med det finansiella året 2024, för rapportering år 2025.³⁹ För svenska företag innebär reglerna att de företag som enligt tidigare regler i ÅRL (6 kap. 10 §) varit ålagda att upprätta en hållbarhetsredovisning, ska utforma redovisningen i enlighet med 12 nya *European Sustainable Reporting Standards*, ESRS, vilka utarbetats av *the European Financial Reporting Advisory Group*, EFRAG, i nära samarbete med *Global Reporting Initiative*, GRI. Dessa standards antas av Kommissionen som en delegerad akt, och förväntas träda i kraft under hösten år 2023.⁴⁰

ESRS följer ESG-systematiken. Inte oväntat finns de mest omfattande rapporteringskraven inom miljö & klimat som består av fem olika standards. Därefter följer samhälle med fyra standards, medan rapporteringen kring företagskultur/styrning endast består av en standard: *ESRS G1 Business Conduct*. Syftet med standarden är att hjälpa företag att förmedla relevant information om företagets strategier, policyer och processer kring väsentliga hållbarhetsområden. Särskilt nämns sju olika områden, däribland djurväl-

³⁴ Europeiska kommissionen, *Sustainable finance*, https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance_en (2023-08-23).

³⁵ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2020/852 av den 18 juni 2020 om inrättande av en ram för att underlätta hållbara investeringar och om ändring av förordning (EU) 2019/2088.

³⁶ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2019/2088 av den 27 november 2019 om hållbarhetsrelaterade upplysningar som ska lämnas inom den finansiella tjänstesektorn.

³⁷ Europeiska kommissionen, *Overview of sustainable finance* https://finance.ec.europa.eu/sustainable-finance/overview-sustainable-finance_sv (2023-08-23).

³⁸ A.a. fotnot 10.

³⁹ SOU 2023:35, *Nya regler om hållbarhetsredovisning*.

⁴⁰ Europeiska kommissionen, *Implementing and delegated acts – CSRD*, https://finance.ec.europa.eu/regulation-and-supervision/financial-services-legislation/implementing-and-delegated-acts/corporate-sustainability-reporting-directive_sv (2023-08-23).

färd, korruption och politisk lobbying. Andra områden som kan rapporteras inom ramen för ESRS G1 är datasäkerhet, AI, eller företags skatter.

För att illustrera hur kvaliteten på styrning och rapportering i stor utsträckning avgörs av företagens ambitioner, snarare än innehållet i redovisningsstandarderna, följer en övergripande redogörelse för hållbar skatterapportering, enligt ESRS. Innan dess dock ett par rader om de kontroll och sanktionssystem som är kopplade till regleringen.

Standarder för formaliserad granskning och kontroll av hållbarhetsrapporteringen är fortfarande under utveckling. Enligt CSRD ska Kommissionen anta sådana standarder senast i oktober år 2028, och innan dess får medlemsländerna själva bestämma hur granskningen ska ske.⁴¹ Revisorn som gör granskningen ska uttala sig om huruvida rapporteringen upprättats i enlighet med gällande rättsliga krav, och medlemsländerna åläggs att tillse att det finns effektiva regler för att upptäcka och förhindra otillfredsställande granskning, och då sådan sker att det finns avskräckande sanktioner.⁴² I och med EU:s *Corporate Sustainability Due Diligence Directive*, CS3D, kommer sannolikt sanktionerna på icke hållbar verksamhet att skärpas. CS3D har dock fortfarande inte genomgått det triologmöte som föregår fastställandet av den slutliga versionen, vilken förväntas antas år 2024, och tillämpas första gången år 2027.⁴³

Vad gäller granskning av skatterapportering finns det ännu inga rättsliga krav som vägleder rapporteringen, förutom principen om dubbel väsentlighet.⁴⁴ Det är därmed svårt att se hur skatterapporteringen ska kunna kontrolleras och granskas på formella grunder, enligt de regler som följer av CSRD. I absnads av formella rättsliga krav är det svårt att säkerställa fullgörandet av det sociala kontrakt som utgör grunden för en fungerande klimat- och hållbarhetsreglering.

⁴¹ Se Artikel 3 i CSRD avseende införandet av nya Artikel 26a i direktiv 2006/43/EG. I Sverige kommer Finansinspektionen att ansvara för granskningen, se SOU 2023:35 *Företagens hållbarhetsrapportering*, s. 243–244.

⁴² Se Artikel 3 i CSRD avseende införandet av nya Artikel 28a i direktiv 2006/43/EG. Se även avsnitt 3.12 i SOU 2023:35.

⁴³ COM (2022) 71 final, Förslag till Europaparlamentets och rådets direktiv om tillbörlig verksamhet för företag i fråga om hållbarhet och om ändring av direktiv (EU) 2019/1937, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/HTML/?uri=CELEX:52022PC0071> (2023-08-23).

⁴⁴ Kapitel 3, *ESRS 1 General requirements*.

3.2 Skatt som hållbarhetsfråga

3.2.1 Finansiera Agenda 2030

Det krävs investeringar om uppskattningsvis tusentals miljarder dollar årligen för en rimlig chans att uppnå FN:s globala mål.⁴⁵ En stor del av dessa investeringar saknar kommersiellt värde, enligt dagens marknadsstyrda ekonomi, till exempel bevarandet av biologisk mångfald, eller bekämpning av fattigdom. Därmed blir länders skatteinkomster en förutsättning för uppfyllandet av Agenda 2030, och individers och företags skattebetalningar kan ses som bidrag till det offentliga hållbarhetsarbetet.

Denna logik förutsätter dock att länderna som tar emot skattebetalningarna bedriver en seriös klimat- och hållbarhetspolitik. Att så inte är fallet i Sverige blir tydligt i avsnitt 4, där det framgår att fler skattekonor går till att subventionera klimatskadlig verksamhet än till offentliga investeringar för att hejda klimatförändringen.

För svenska skattebetalare kan det därför vara utmanande att argumentera för att skatt är en hållbarhetsfråga, och det framstår snarare som ett tvångsbidrag till staten, vilket också är den vedertagna definitionen på skatt.⁴⁶ Detta innebär dock inte att skatt bör exkluderas som hållbarhetsfråga för svenska företag. Det innebär snarare att den svenska regeringen bör se över sin politik och använda skatteinkomsterna på ett mer ansvarsfullt sätt, något som återkommande påtalas från klimat- och miljöorganisationer, men nyligen även av flera näringslivsaktörer.⁴⁷

3.2.2 Dubbel väsentlighet

Även om det inte finns några explicita krav inom ESRS-regelverket att företag ska rapportera skatter följer det indirekt av den i ESRS centrala principen om dubbel väsentlighet. Denna princip innebär att företag inte bara ska rapportera sådant som är väsentligt för investeringsbeslut (*financial materiality*) utan även sådant som är väsentligt för företagets övriga intressenter (*impact materiality*). I praktiken innebär det att företaget rap-

⁴⁵ Vorisek, Dana & Yu, Shu, *Understanding the Cost of Achieving the Sustainable Development Goals*, Policy Research Paper 9146, World Bank Group, 2020, <https://documents1.worldbank.org/curated/en/744701582827333101/pdf/Understanding-the-Cost-of-Achieving-the-Sustainable-Development-Goals.pdf> (2023-08-24).

⁴⁶ Se t.ex. Melz, Peter et al., *Inkomstskatt, En lärobok i skatterätt*, 19:e uppl., Studentlitteratur, sid. 1, eller Pahlsson, Robert et al., *Grundläggande inkomstskatterätt*, 2:a uppl. Iustus, s. 27.

⁴⁷ Se t.ex. WWF, *Klarar vi klimatmålen?*, <https://www.wwf.se/klimat/klaras-vi-klimatmalen/> (2023-08-24), Greenpeace, *För 100% stofilfri politik*, <https://www.greenpeace.org/sweden/pressmeddelanden/greenpeace/for-100-stofilfri-politik/> (2023-08-24), Nationell samordnare Agenda 2030, *Färdplan för omställning till hållbar ekonomisk utveckling*, <https://agenda-2030samordnaren.se/nu-gor-vi/fardplan-hallbar-ekonomi/> (2023-08-24).

porterar sådant som påverkar företaget och även hur företaget påverkar sin omgivning. Denna princip har utvecklats inom ramen för GRIs hållbarhetsrapportering, och ligger nu till grund för ESRS.⁴⁸

Företagets skatter ska alltså redovisas inom ramen för hållbarhetsrapporteringen om skattefunktionen kan anses väsentlig för investerare och andra intressenter. Mot bakgrund av de enorma investeringsbehov som finns inom ramen för Agenda 2030 är det svårt att se hur skatt inte skulle kunna vara väsentlig för dem som förväntar sig nytta av offentliga investeringar. Kort sagt alla företagens intressenter. Formellt klassificeras skatt som en hållbarhetsfråga om den uppfyller kraven i en väsentlighetsanalys. Utgångspunkterna för hur en sådan ska gå till finns angivet i *ESRS 1 General Requirements*. Där framgår även utgångspunkterna för rapportering av områden, såsom skatt, vilka inte återfinns i de ämnesspecifika standarderna.

Tidigare skattekonsulten och numera VDn för GRI, Elco van der Enden, anser att skatt ska omfattas av en dubbel-väsentlighetsanalys, och därmed bör redovisas som en hållbarhetsfråga, då skatt har en väsentlig påverkan på företagens finansiella värdeskapande och dess varumärke, samt att företagets skattepolicy kan utgöra skäl för intressenter att överväga relationen med och/eller uppfattningen av företaget.⁴⁹ Till exempel företagets relationer med statsförvaltning, leverantörer, kunder, skattemyndigheter, NGOs, samt uppfattningar av företaget som sprids i social- och traditionell media.

Sammanfattningsvis förefaller det som att företagsskatter är en given hållbarhetsfråga, såväl mot bakgrund av behovet av offentliga investeringar för en hållbar framtid, men även mot bakgrund av en formell väsentlighetsanalys med utgångspunkt i principen om dubbel väsentlighet.

3.2.3 Redovisningsstandards

I avsaknad av vägledning kring hur skatt ska rapporteras inom ramen för ESRS är *GRI 207 Tax* från år 2019 en naturlig utgångspunkt.⁵⁰ Denna redovisningsstandard är den enda hållbarhetsstandarden avseende skatter som givits ut av ett formellt normgivningsorgan, GRI, vilka dessutom aktivt bidragit till utvecklandet av ESRS. Vid sidan av *GRI 207* finns dock ett stort antal rekommendationer kring skatt och hållbarhet. Bland de mest ambitiösa av dessa femtiotal initiativ märks B-Teams *A New Bar for Respon-*

⁴⁸ Ingressen i a.a. fotnot 10.

⁴⁹ Klein, Bronte and van der Enden, Eelco, *The Fiscal Materiality Principle* (September 1, 2021). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3946441> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3946441> (2023-08-24).

⁵⁰ GRI, *GRI 207: Tax 2019*, <https://www.globalreporting.org/standards/media/2482/gri-207-tax-2019.pdf> (2013-08-24).

sible Tax⁵¹, CSR Europas *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*⁵², och den gemensamma skriften från Christian Aid, Oxfam och Action Aid: *Getting to Good, Towards Responsible Corporate Tax Behaviour*.⁵³ Härutöver märks även den brittiska organisationen Fair Tax Foundations internationella standard: *Fair Tax Global Multinational Business Standard*.⁵⁴ Slutligen bör nämnas att World Economic Forum, WEF, lyft fram företags skatter som en av 21 *core metrics* inom ESG-rapportering.⁵⁵ Bland de områden som lyfts fram som *core metrics* finns som regel aktuell information redan i företagens redovisning, eller kan inhämtas relativt enkelt. Avseende skatter blir detta särskilt tydligt i förhållande till de företag som lämnar land-för-land-rapport enligt kapitel 33a i Skatteförfarandelagen, och/eller lyder under den nya lagen om offentliggörande av vissa stora företags inkomstskatterapporter.⁵⁶

Utgångspunkten för den skatterapportering som förespråkas i ovan angivna standards är att de skatteintäkter som kommer länders regeringar till del ska bidra till förbättrade levnadsvillkor i aktuella länder. Logiken känns alltså igen från vad som framgår i avsnitt 3.2.1. I bakgrundsbeskrivningen till *GRI 207 Taxes 2019* framgår till exempel:

Taxes are important sources of government revenue and are central to the fiscal policy and macroeconomic stability of countries. They are acknowledged by the United Nations to play a vital role in achieving the Sustainable Development Goals. They are also a key mechanism by which organizations contribute to the economies of the countries in which they operate.

⁵¹ The B Team, *A New Bar For Responsible Tax, The B Team Responsible Tax Principles*, <https://bteam.org/assets/reports/A-New-Bar-for-Responsible-Tax.pdf> (2023-08-24).

⁵² CSR Europe & pwc Nederländerna, *A Blueprint for Responsible and Transparent Tax Behaviour*, <https://www.csryprus.org.cy/uploads/47d853bde2.pdf> (2023-08-24).

⁵³ Christian Aid, Oxfam & Action Aid, *Getting to Good, Towards Responsible Corporate Tax Behaviour*, Discussion Paper, November 2015, https://oi-files-d8-prod.s3.eu-west-2.amazonaws.com/s3fs-public/file_attachments/dp-getting-to-good-corporate-tax-171115-en.pdf (2023-08-24).

⁵⁴ Fair Tax Foundation, *Global Multinational Business Standard, Guidance Notes*, <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2022/10/Global-MNC-standard-criteria-print-version.pdf> (2023-08-24).

⁵⁵ World Economic Forum, *Measuring Stakeholder Capitalism Towards Common Metrics and Consistent Reporting of Sustainable Value Creation*, White Paper, september 2020, https://www3.weforum.org/docs/WEF_IBC_Measuring_Stakeholder_Capitalism_Report_2020.pdf (2023-08-24).

⁵⁶ Prop. 2022/23:88, *Ökad transparens för stora företags skattebetalningar*, och Europaparlamentets och rådets direktiv (EU) 2021/2101 av den 24 november 2021 om ändring av direktiv 2013/34/EU vad gäller offentliggörande av inkomstskatteuppgifter för vissa företag och filialer.

I många delar är innehållet i ovan angivna standards lika. Den information företagen förväntas presentera är framförallt:

- Företagets utgångspunkter att med skatter bidra till arbetet kring hållbarhetsutmaningar. Detta sker framförallt genom en *offentlig skattepolicy*, där det framgår att skatt betalas där värdeskapande sker och att företaget tar avstånd från icke affärsmässigt motiverade etableringar i skatteparadis.⁵⁷
- Information kring *intern styrning och organisation* kring skattefunktionen. Denna information bidrar med kunskap kring skattefunktionens kvalitet, samt dess samarbete med andra ledningsfunktioner, framförallt hållbarhet.⁵⁸
- *Offentlig skatterapportering* som visar att företaget bidrar med den skatt som kan förväntas och därmed lever upp till sin del av det sociala kontraktet. I denna information framgår även vem som är den verkliga ägaren av företaget, samt hur mycket skatt företaget betalar över tid.⁵⁹
- *Samarbeten och relationer* med (skatte)myndigheter och andra intressenter, visar att företaget är lyhörd inför olika förväntningar på skattefunktionen.⁶⁰
- Information om *påverkanskampanjer/lobbying* företaget deltar i avseende skatteregler, samt engagemang i *skatteincitament*. Den här informationen signalerar huruvida företaget agerar opportunistiskt, eller fattar beslut i linje med de åtgärder som förespråkas i klimat- och hållbarhetsforskning, t.ex. IPCCs rapporter.⁶¹
- Slutligen är det viktigt att företaget förklarar sin skattefunktion och dess effekter på ett klart och tydligt vis och att informationen presenteras på ett trovärdigt och attraktivt sätt. I detta sammanhang bör företaget *förebygga de eventuella misstolkningar* som kan göras av information inom ramen för den offentliga skatterapporteringen, totala skattebetalningar eller företagets eventuella närvaro i skatteparadis.⁶²

⁵⁷ Se t.ex. *Disclosure 207-3*, a.a. fotnot 50 och *Proposition 5*, a.a. fotnot 53.

⁵⁸ Se t.ex. *Assessment Criteria 5*, a.a. fotnot 54 och *Principle 1*, a.a. fotnot 51.

⁵⁹ Se t.ex. *Disclosure 207-4*, a.a. fotnot 50 och *Assessment Criteria 11-15*, a.a. fotnot 54.

⁶⁰ Se t.ex. *Area 4*, a.a. fotnot 52 och *Principle 4*, a.a. fotnot 51.

⁶¹ Se t.ex. *Area 5*, a.a. fotnot 52 och *Proposition 7*, a.a. fotnot 53.

⁶² Se t.ex. *Assessment Criteria 17*, a.a. fotnot 54 och *Area 6*, a.a. fotnot 52.

Sammanfattningsvis kan konstateras att en ambitiös hållbarhetsrapportering av skatter är relativt omfattande, med såväl kvantitativa data som beskrivningar av företagsspecifika omständigheter och överväganden. Logiken bakom rapporteringen följer av en medvetenhet om det stora behovet av offentliga investeringar som finns inom ramen för Agenda 2030, men det krävs även en vilja från företaget att bidra till upprätthållandet av det sociala kontrakt som borgar för att de globala hållbarhetsutmaningarna kan bemötas på ett effektivt sätt. Avsaknaden av rättslig vägledning och ett effektivt kontroll- och sanktionssystem ger nämligen gott om utrymme att agera efter eget gottfinnande.

Som ett tydligt exempel på ett företag som visar medvetenhet och god vilja i sin skatterapportering märks Unilever. I sin senaste skatterapport skriver företaget:

The tax we pay is an important part of our wider economic and social impact and plays a key role in the development of the countries where we operate. We regard it as a critical element of our commitment to grow in a sustainable, responsible and socially inclusive way.⁶³

Med utgångspunkt i denna önskan betalade Unilever 5 miljoner euro i svensk bolagsskatt 2021.⁶⁴ I nästa avsnitt framgår att de sannolikt inte fått önskad effekt.

4 Sveriges miljö- och klimatpolitik

4.1 Generationsmålet

I Regeringsformens 1 kap. 2 § fastslås att: **Det allmänna ska främja en hållbar utveckling som leder till en god miljö för nuvarande och kommande generationer.**

Essensen i denna formulering, vilken alltså är en del av Sveriges grundlag, återkommer i det generationsmål som utgör fundamentet i det miljömålsystem som sjsattes av Sveriges riksdag vid millennieskiftet⁶⁵:

⁶³ Unilever, *A responsible taxpayer*, <https://www.unilever.com/planet-and-society/responsible-business/responsible-taxpayer/> (2023-08-24).

⁶⁴ Unilever, *Tax paid by country 2021*, <https://www.unilever.pl/files/aa28b215-3728-4e7c-9730-20cce0521c95/unilever-tax-paid-by-country-2021.pdf> (2023-08-24).

⁶⁵ Se prop. 1997/98:145 *Svenska miljömål – miljöpolitik för ett hållbart Sverige*; prop. 2000/01:130 *Svenska miljömål – delmål och åtgärdsstrategier*.

Det övergripande målet för miljöpolitiken är att till nästa generation lämna över ett samhälle där de stora miljöproblemen är lösta, utan att orsaka ökade miljö- och hälsoproblem utanför Sveriges gränser.⁶⁶

Utöver generationsmålet består miljömålssystemet även av 16 miljökvalitetsmål och ett antal etappmål. Systemet fungerar som riktmärke för det svenska miljöarbetet och kan ses som den nationella strategin att uppfylla den ekologiska dimensionen FN:s Agenda 2030.

Generationsmålet uppnås då de 16 miljökvalitetsmålen är uppfyllda. Enligt Naturvårdsverket beräknas Sverige endast kunna uppfylla ett miljökvalitetsmål innan 2030: Ett skyddande ozonskikt. Ytterligare ett, En strålfri miljö, kan delvis uppfyllas inom utsatt tid. Övriga 14 mål beräknas inte kunna uppfyllas med befintliga och beslutade styrmedel och åtgärder. Naturvårdsverket ser dock positiva trender för målen Frisk luft och Bara naturlig försurning. För fyra av målen är emellertid trenden negativ: Begränsad klimatpåverkan, Levande skogar, En storslagen fjällmiljö och Ett rikt växt- och djurliv. För övriga åtta miljökvalitetsmål: Giftfri miljö, Ingen övergödning, Levande sjöar och vattendrag, Grundvatten av god kvalitet, Hav i balans samt levande kust och skärgård, Myllrande våtmarker, Ett rikt odlingslandskap, samt God bebyggd miljö kan ingen särskild utveckling skönjas.⁶⁷

Sammanfattningsvis kan konstateras att svensk politik, sedan generationsmålet sjösattes vid millennieskiftet, är långt ifrån ändamålsenlig. Dessutom är det viktigt att förstå att med undantag av miljökvalitetsmålen Begränsad klimatpåverkan och Ett rikt växt- och djurliv, adresseras inte den kanske mest akuta hållbarhetsfrågan inom ramen för miljömålssystemet: klimatförändringarna. Den pågående temperaturhöjningen kommer dock med största sannolikhet att väsentligen påverka förutsättningarna att uppnå alla miljökvalitetsmål och därmed, indirekt, spela en central roll i miljöpolitiken, och alla annan politik.⁶⁸ Regeringens klimatpolitik är därmed ett lackmustest, inte bara för de politiska ambitionerna i klimatfrågan, utan även för ambitionerna inom alla annan miljö- och hållbarhetspolitik.

⁶⁶ Naturvårdsverket, Sveriges miljömål, *Generationsmålet*, <https://www.sverigesmiljomal.se/miljomalen/generationsmalet/> (2023-08-24).

⁶⁷ Naturvårdsverket, *Sveriges miljömål*, <https://www.sverigesmiljomal.se> (2023-08-24).

⁶⁸ Naturvårdsverket: *Klimatförändringarna påverkar möjligheterna att nå miljö- och samhällsmål*, <https://www.naturvardsverket.se/om-miljoarbetet/sveriges-miljomal/fordjupad-utvardering-av-sveriges-miljomal-2023/klimatforandringarna-paverkar-mojligheterna-att-na-miljo-och-samhallsmal/> (2023-08-24).

4.2 Sveriges klimatpolitiska ramverk

Liksom för de flesta av världens länder utgår Sveriges klimatpolitik från Klimatkonventionen *United Nations Framework Convention on Climate Change*, UNFCCC⁶⁹ och Parisavtalet⁷⁰, i vilket Sverige, och övriga anslutna länder, förbundit sig att hålla ökningen av den globala medeltemperaturen till långt under 2°C över förindustriella nivåer, och fortsätta ansträngningarna för att begränsa temperaturökningen till 1,5°C över förindustriella nivåer. Konkret kommer detta till uttryck i Sveriges klimatpolitiska ramverk.⁷¹ Ramverket omfattar klimatmål, Klimatlag (2017:720) och Klimatpolitiska rådet. Det klimatpolitiska ramverket sjösattes år 2017 efter förslag från den parlamentariska Miljömålsberedningen.⁷²

Sveriges långsiktiga klimatmål innebär att Sverige senast år 2045 inte ska ha några nettoutsläpp av växthusgaser till atmosfären, för att därefter uppnå negativa utsläpp.⁷³ På vägen mot nettonollutsläpp ska utsläppen år 2030 minskat med 63 % och år 2040 med 75 %, jämfört med utsläppen år 1990. Klimatlagen ålägger ett ansvar på regeringen att föra en politik som leder till att målen förverkligas, samt en skyldighet att årligen rapportera sitt klimatrelaterade arbete i budgetpropositionen. Det finns inga sanktioner i klimatlagen, utan endast en skyldighet för regeringen att var fjärde år upprätta en klimatpolitisk handlingsplan. Det klimatpolitiska rådet granskar och utvärderar regeringens politik med utgångspunkt i det klimatpolitiska ramverket.

Härutöver lyder Sverige under EU:s klimatlag, vilken ålägger medlemsländer att till och med år 2030 minska unionens utsläpp med 55 % jämfört med år 1990, för att på så sätt klara EU:s åtaganden i enlighet med Parisavtalet.⁷⁴ År 2050 ska EU:s utsläpp vara netto-noll, för att därefter övergå till att vara negativa. EU:s klimatpolitik är uppdelad i tre områden där utsläpp från företag framförallt hanteras genom utsläppshandel EU ETS⁷⁵, och där övriga territoriella utsläpp hanteras inom ansvarsfördelningsförordningen

⁶⁹ FN, United Nations Framework Convention on Climate Change, 1992, https://unfccc.int/files/essential_background/background_publications_htmlpdf/application/pdf/conveng.pdf (2023-08-24).

⁷⁰ A.a. fotnot 20.

⁷¹ Prop. 2016/17:146, *Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige*.

⁷² SOU 2016:21, *Ett klimatpolitiskt ramverk för Sverige, Delbetänkande av Miljömålsberedningen*, och SOU 2016:47 *En klimat- och luftvårdsstrategi för Sverige*.

⁷³ A.a. fotnot 71, s. 25.

⁷⁴ A.a. fotnot 9.

⁷⁵ Europaparlamentets och rådets direktiv 2003/87/EG av den 13 oktober 2003 om ett system för handel med utsläppsrätter för växthusgaser inom unionen och om ändring av rådets direktiv 96/61/EG.

ESR.⁷⁶ Enlig den har Sverige ett beting att till år 2030 minska sina icke handlade utsläpp med 40 % jämfört med år 2005. Det tredje klimatpolitiska området är LULUCF⁷⁷, vilket handlar om möjligheten att binda koldioxid i skog och mark, t.ex. genom att låta skog stå oavverkad eller genom att återställa våtmarker.

Oavsett politiska målsättningar, på nationell- eller på EU-nivå, är det klarlagt att de negativa effekterna av koldioxidutsläpp kommer att påverka jordens klimat under lång tid, sannolikt tiotusentals år.⁷⁸ Den kumulativa effekten innebär att utsläppsminskningar inte kommer att leda till en temperatursänkning, utan endast till en minskning av temperaturhöjningarna. Av den anledningen blir varje kilo utsläpp av växthusgaser alltmer skadligt för jordens klimat. Noll-utsläpp är enda sättet att bromsa de globala temperaturhöjningarna, och negativa utsläpp, dvs. kolsänkor, enda vägen mot temperatursänkningar.

Med denna kunskap bör de politiska målsättningarna, i vetenskapens namn, endast ses som vägledande för att begränsa misslyckandet till en nivå som inte är alltför katastrofal. Ansvarsfull politik bör sikta långt högre än de givna målen, och på alla vis sträva efter en så snabb utsläppsminskning som möjligt.

4.3 Skillnaden mellan vetenskap, mål och politik

Parisavtalets målsättning är alltså ett misslyckande på en nivå som inte är alltför katastrofal. För att komma ned till de utsläppsnivåer som krävs, enligt Parisavtalet, bör Sverige minska sina territoriella utsläpp med drygt 20 % per år.⁷⁹ År 2022 minskade utsläppen med 5,3 % jämfört med 2021.⁸⁰ Med hänsyn till politiska reformer som drivits igenom och annonserats av de så kallade Tidö-partierna (M, SD, KD och L) förväntas de territoriella

⁷⁶ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2018/842 av den 30 maj 2018 om medlemsstaternas bindande årliga minskningar av växthusgasutsläpp under perioden 2021–2030 som bidrar till klimatåtgärder för att fullgöra åtagandena enligt Parisavtalet samt om ändring av förordning (EU) nr 525/2013.

⁷⁷ Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2018/841 av den 30 maj 2018 om inbegripande av utsläpp och upptag av växthusgaser från markanvändning, förändrad markanvändning och skogsbruk i ramen för klimat- och energipolitiken fram till 2030 och om ändring av förordning (EU) nr 525/2013 och beslut nr 529/2013/EU.

⁷⁸ SOU 2022:15, *Sveriges globala klimatavtryck*, s. 56.

⁷⁹ Kevin Anderson, John F. Broderick & Isak Stoddard (2020) *A factor of two: how the mitigation plans of 'climate progressive' nations fall far short of Paris-compliant pathways*, Climate Policy, 20:10, 1290–1304, DOI: 10.1080/14693062.2020.1728209.

⁸⁰ A.a. fotnot 23.

utsläppen i Sverige under perioden 2023–2026 öka med 10-tals miljoner ton koldioxidekvivalenter.⁸¹

Det finns alltså ett glapp mellan det som vetenskapen anser behövas och det som presenteras i politiska mål, och dessutom ett glapp mellan det som presenteras i politiska mål och den politik som faktiskt bedrivs. Skillnaden mellan vetenskap och politik är stor, och därmed extremt oroande, men dessvärre ingen nyhet. Redan för mer än 100 år sedan, år 1896, konstaterade den svenske nobelpristagaren Svante Arrhenius att koldioxidutsläpp genom fossil förbränning bidrar till en växthuseffekt, vilken leder till en stigande medeltemperatur.⁸² För mer än 50 år sedan, år 1972, arrangerade FN en konferens i Stockholm om människans miljö och omgivning där det konstaterades att mänskliga aktiviteter har en negativ påverkan på miljön som skulle kunna få negativa effekter på kommande generationer, och att det krävdes kollektiva politiska åtgärder (UNEP, *Stockholm Declaration*, 1972).⁸³ I år, 2023, konstaterar den samlade forskningsfronten att människan otvetydigt (*unequivocally*) orsakat global temperaturhöjning på över 1 grad, och att nuvarande utveckling hotar att allvarligt försämra livsvillkoren för framtida generationers människor, djur och växter.⁸⁴

Utöver de klimatskadliga subventioner som följer av sittande regerings politik, framförallt utsläpp från transportsektorn och arbetsmaskiner, finns ytterligare ett stort antal skadliga subventioner som under lång tid upprätthållits inom svensk politik, av tidigare regeringar. I en rapport från år 2013 konstaterar Naturskyddsföreningen att den globala köttproduktionen står för större klimatpåverkan än hela transportsektorn.⁸⁵ Man konstaterar också att priset på kött är rabatterat genom kraftiga fodersubventioner inom ramen för EU:s gemensamma jordbrukspolitik, CAP. Därutöver åläggs inte konsumenterna av köttet att betala för den negativa klimatpåverkan som produktionen innebär, eller för de omfattande kostnaderna för samhäl-

⁸¹ Klimatkollen m.fl., *Utsläppsberäkning av riksdagspartiernas politik för kommande mandatperiod, åren 2023–2026*, 25 oktober 2022, <https://www.wfse.cdn.triggerfish.cloud/uploads/2022/10/utslappsberakning-av-riksdagspartiernaspartiernas-politik-2023-2026.pdf> (2023-08-24).

⁸² Arrhenius, Svante, *On the Influence of Carbonic Acid in the Air upon the Temperature of the Ground*, Philosophical Magazine and Journal of Science Series 5, Volume 41, April 1896, pp. 237–276, https://www.rsc.org/images/Arrhenius1896_tcm18-173546.pdf (2023-08-24).

⁸³ FN, *United Nations Conference on the Human Environment*, 5–16 June 1972, Stockholm, <https://www.un.org/en/conferences/environment/stockholm1972> (2023-08-24).

⁸⁴ A.a. fotnot 1.

⁸⁵ Naturskyddsföreningen, *Det subventionerade köttet – Finansiera ekosystemtjänster i jordbruket med en klimatavgift på kött*, februari 2015, https://cdn.naturskyddsforeningen.se/uploads/2021/05/11103503/Rapport_det_subventionerade_kottet.pdf (2023-08-24).

let som osunda kostvanor innebär.⁸⁶ Klimat- och samhällsskadlig köttproduktion och konsumtion subventioneras alltså trippelt; först genom direkta statliga subventioner, t.ex. genom rabatterat foder och/eller energipriser, och dels indirekt genom att marknadsmisslyckanden (negativa effekter) i form av ökade utsläpp av växthusgaser och ökade samhällskostnader för ohälsa inte är prissatta. I sitt förord till rapporten konstaterar den dåvarande generalsekreteraren Svante Axelsson: ”Det här handlar alltså om att ta bort rabatten på kött genom att korrigera några allvarliga marknadsmisslyckanden. Regeringen kan förslagsvis utreda en klimatavgift i konsumentled på allt kött som säljs i Sverige. Intäkterna från en sådan klimatavgift skulle kunna användas för att betala för de livsviktiga ekosystemtjänster som jordbruket bidrar med men som inte heller är prissatta – också det ett allvarligt marknadsmisslyckande.”⁸⁷

I en rapport från 2017 konstaterar samma organisation, Naturskyddsföreningen, att trots uttalade ambitioner inom FN, OECD och EU att avskaffa klimatskadliga subventioner redovisade regeringen sådana subventioner på ett värde av 30 miljarder kronor år 2017, vilket är mer än dubbelt så mycket som hela miljöbudgeten samma år.⁸⁸ I rapporten konstaterar man: ”Sammanfattningsvis vill vi genom rapporten belysa det systemfel som uppstår när statliga pengar å ena sidan ges till att främja en hållbar omställning samtidigt som ännu mer pengar ges i stöd för fortsatt användning av fossila bränslen.”⁸⁹ Trots att rapporten har ett par år på nacken kvarstår systemfelet: Den fjärde september år 2023 presenterade klimat- och miljöministern en satsning på 4 miljarder för att minska koldioxidutsläpp.⁹⁰ Efterföljande

⁸⁶ Se t.ex. Willett, Wallet, Rockström, Johan et al., *Food in the Anthropocene: the EAT–Lancet Commission on healthy diets from sustainable food systems*, *The Lancet*, Volume 393, Issue 10170, 2019, pp. 447–492, ISSN 0140-6736, [https://doi.org/10.1016/S0140-6736\(18\)31788-4](https://doi.org/10.1016/S0140-6736(18)31788-4) (2023-08-25).

⁸⁷ Ibid., s. 4. Liknande slutsatser presenteras i Springmann, M., Mason-D’Croz, D., Robinson, S. et al. *Mitigation potential and global health impacts from emissions pricing of food commodities*. *Nature Clim Change* 7, 69–74 (2017), <https://www.nature.com/articles/nclimate3155> (2023-08-23).

⁸⁸ Naturskyddsföreningen, *Avskaffa klimatskadliga subventioner*, 2018, https://cdn.naturskyddsforeningen.se/uploads/2021/05/11102555/avskaffa_klimatskadliga_subventioner.pdf (2023-08-24).

⁸⁹ Ibid., s. 5.

⁹⁰ Regeringen, *Klimatklivet och andra klimatsatsningar stärks 2024 med 4 miljarder kronor*, <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2023/09/klimatklivet-och-andra-klimatsatsningar-starks-2024-med-4-miljarder-kronor/> (2023-09-14).

dag, den femte september år 2023, presenterade energi- och näringsministern subventioner av fossilt bränsle med 5,64 miljarder.⁹¹

Mot bakgrund av att kunskapen kring växthusgasers påverkan på klimatet funnits tillgänglig i över 100 år, och de senaste 50 åren utmålats som en samhällsfara, är det svårt att finna annat än att svensk klimatpolitik bedrivs mot bättre vetande, och att de negativa effekterna av politiken framförallt kommer att drabba framtida generationer. Denna nedslående slutsats ligger till grund för den stämningsansökan mot svenska staten som Aurora lämnade till Nacka tingsrätt i december 2022. Saken gäller att statens politik innebär en överträdelse av Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.⁹²

Även Klimatpolitiska rådet är starkt kritiska till regeringens politik i sin senaste rapport från mars år 2023.⁹³ I rapporten framgår tydligt att såväl förra som nuvarande regeringar misslyckats i sin politik, givet de klimatpolitisk ramverket. Sittande regering får dessutom kritik för att driva en politik som ökar Sveriges utsläpp av växthusgaser. Tvärtemot riktlinjerna i såväl den svenska klimatlagen och EU:s dito. Dessutom kritiserar klimatpolitiska rådet regeringen för att den årliga klimatredovisningen saknar uppföljning.

Sammanfattningsvis kan konstateras att svensk klimatpolitik inte förefaller vara i linje med vad som krävs för att uppfylla målen i Parisavtalet. De territoriella utsläppen förväntas öka och utsläppen för konsumtion och biobränsle ligger på en fortsatt hög nivå. Direkta och indirekta subventioner till klimatskadlig produktion och konsumtion förefaller vida överstiga investeringar som leder till nödvändiga utsläppsminskningar. Svensk politik och offentliga investeringar verkar därför snarare bidra till de negativa klimatförändringarna, än att såsom ofta utlovats leda till minskade utsläpp.

Som helhet förfaller därför Sveriges miljö- och klimatpolitik vara allt annat än ändamålsenlig med hänsyn tagen till de tydliga politiska mål som beslutats av riksdagen – generationsmålet, miljö kvalitetsmålen och klimatmålen – men även utifrån den verklighetsbeskrivning som kommer till uttryck i aktuell forskning. Ansvariga politiker verkar helt sakna förmåga

⁹¹ Regeringen, Sänkt skatt på bensen och diesel och förstärkt skattenedsättning för jordbruksdiesel även under 2024, <https://www.regeringen.se/pressmeddelanden/2023/09/sankt-skatt-pa-bensen-och-diesel-och-forstarkt-skattenedsattning-for-jordbruksdiesel-aven-under-2024/#:~:text=Mellan%202020%20och%202022%20steg,5%2C64%20miljarder%20kronor%202024> (2023-09-14).

⁹² Aurora, *Nu stämmer vi staten*, <https://xn--auroramlet-75a.se/> (2023-08-24).

⁹³ Klimatpolitiska rådet, Klimatpolitiska rådets rapport 2023, <https://www.klimatpolitiskaradet.se/wp-content/uploads/2023/05/krrapport202317maj.pdf> (2023-08-24).

att agera adekvat på de krav som ställs, och dessutom brister de i sina skyldigheter att rapportera sina misslyckanden.

Trots dessa uppenbara brister presenterar regeringen sin klimat- och hållbarhetspolitik som ambitiös och progressiv. I en debattartikel i Dagens Industri i juni 2023: *Näringslivet har blivit den nya miljörörelsen*, skriver statministern, energi- och näringsministern och klimat- och miljöministern gemensamt:

”Den klimatpolitik som regering driver är ambitiös, effektiv och resultatinriktad. Det måste bli mindre prat och mer verkstad, färre politiska låsningar, fler ja-beslut och mer framtidstro och stolthet över vad Sverige har åstadkommit och kan åstadkomma.”⁹⁴

Mot bakgrund av den kritik som regeringen fått för sin klimatpolitik och med tanke på de enorma utmaningar landet står inför vad gäller minskning av växthusgaser framstår uttalandet som besynnerligt. Att hylla sin egen klimatpolitik samtidigt som prognoserna för att uppfylla miljö- och klimatmål är usla, och utsläppen av växthusgaser ökar, förefaller minst sagt ogrundat. Det övergripande budskapet i artikeln, att ekonomisk tillväxt kan fortsätta samtidigt som koldioxidutsläppen minskar, så kallad grön tillväxt eller *absolute decoupling*, framstår som rena önsketänkandet, såvida Parisavtalet utgör grunden för klimatpolitiken. Forskning visar nämligen att i nuvarande takt skulle det ta 220 år att med grön tillväxt minska utsläppen med de 95 % som krävs för att uppnå 1,5-gradersmålet.⁹⁵

En politik som innebär ökade utsläpp och orealistiska ”lösningar” på klimatutmaningarna hindrar alltså inte regeringen från att framställa sig som handlingskraftiga inom miljö- och klimatområdet. Det är därför inte förvånande att de nominerats till Svenska Greenwashpriset 2023.⁹⁶ Priset är Jordens Vänners anti-pris till organisationer och företag som felaktigt framställer sin verksamhet som hållbar, och bland senare års pristagare märks föga smickrande PR-kampanjen Svenska skogen, Preem och Sveaskog.

Att regeringen lyfts fram som en av Sveriges främsta greenwash-organisationer är såklart ett misslyckande för ansvariga statsråd, om ansvarig regering menar allvar med att Sveriges klimatpolitik är ’ambitiös’. Det är även pro-

⁹⁴ A.a. fotnot 33.

⁹⁵ Vogel, Jefim & Hickel, Jason, *Is green growth happening? An empirical analysis of achieved versus Paris-compliant CO₂-GDP decoupling in high-income countries*, Lancet Planet Health 2023; 7: e759–69, [https://www.thelancet.com/journals/lanplh/article/PIIS2542-5196\(23\)00174-2/fulltext#seccectitle10](https://www.thelancet.com/journals/lanplh/article/PIIS2542-5196(23)00174-2/fulltext#seccectitle10) (2023-09-07).

⁹⁶ Jordens vänner, *Svenska greenwashpriset*, <http://greenwashpriset.jordensvanner.se/> (2023-08-24).

blematiskt i ett större sammanhang eftersom regeringens agerande utmanar det sociala kontrakt som lägger grunden för det globala hållbarhetsarbetet, och är en utgångspunkt i regeringen inom ramen för EU:s gröna giv.⁹⁷

5 Avslutning

Människans historiska utsläpp av växthusgaser har påverkat jordens klimat på ett sätt som innebär att morgondagens generationer djur, växter och människor kommer få sämre levnadsvillkor än dagens. För att bromsa den negativa utvecklingen, och på sikt få den att avstanna, krävs betydande insatser av politiker, företag och människor som lever i Sverige.

Som vägledning för hur dessa insatser ska gestaltas har Sveriges riksdag beslutat ett stort antal lagar, varav många har sitt ursprung i EU:s gröna giv. Lagarna ställer krav på landets regering, såväl som på de företag som verkar i Sverige. Dessa regler saknar dock i stor utsträckning förbudsregler och sanktioner för att hindra oönskade handlingar. Istället utgår den från att regeringen och företag agerar på önskat sätt, vilket då bidrar till att bygga sociala kontrakt för effektivt hållbarhetsarbete mellan regeringen och svenska företag, samt med utländska regeringar och företag. En framgångsnyckel i hållbarhetsregleringen är alltså hörsamhet mot kollektiva mål. Dessa mål utmanar dock inte sällan individuella intressen, vilket i sin tur utmanar upprättandet av stabila sociala kontrakt, och därmed även möjligheterna till framgång i EU:s hållbarhetsarbete. Som en morot att agera på ett sätt som överensstämmer med EU:s hållbarhetspolitik lyfts grön finansiering fram. Företag som kan visa ambitiösa och konkreta hållbarhetsambitioner ska belönas av marknaden i form av billigare finansiering och lägre kommersiella risker.

Marknaden förväntas alltså spela en central roll i EU:s hållbarhetsarbete, och därmed ställa höga krav på företags hållbarhetsambitioner, samt vidta tydliga sanktioner då företag inte når upp till givna krav. Denna logik motiverar en snabb och ambitiös omställning, samt att företags hållbarhetsredovisning uppnår god kvalitet. Marknaden är i stor utsträckning summan av de beslut som fattas av dem som deltar i nationella val. I Sverige har regeringen, i drygt tjugo år misslyckats med att bedriva en adekvat politik i förhållande till av riksdagen beslutade generations- och miljömål, och sedan 2017 gravt misslyckats med klimatpolitiken. Misslyckandena har påtalats av granskande organ och redovisats offentligt av berörda myndigheter. Detta till trots ledde det svenska valet år 2022 till en regering med partier som

⁹⁷ Se avsnitt 1.

redan innan valet annonserade sänkta ambitioner kring framtida miljö- och klimatpolitik.⁹⁸

Frågan som uppkommer är därmed: kan marknaden, såsom den ser ut idag, bidra till att lösa klimat- och hållbarhetskrisen? Mot bakgrund av utvecklingen i svensk politik förefaller det inte troligt. Med utgångspunkt i EU:s gröna giv är det nödvändigt.

För att juridiken ska leda till önskade, och nödvändiga, resultat verkar det alltså erforderligt att marknads inställning till hållbarhetsfrågor väsentligen förändras. Hur ska det gå till? Kan vi förvänta oss att politiker som vinner val på sänkta hållbarhetsambitioner genomför reformer som upplyser väljarna att deras egen politik är otillräcklig? Knappast. Kan vi förvänta oss att företag tar ett större ansvar för de globala hållbarhetsutmaningarna än nationernas regeringar? Inte troligt.

Vid sidan om media förefaller det därför som att akademien bär ett viktigt ansvar i att upplysa om de akuta hållbarhetsutmaningar jorden står inför, och att axla det ledarskap i utbildning och upplysning politiker och företag inte kan förväntas ta. Detta sker redan i viss utsträckning, men behöver väsentligen förstärkas.

I den här artikeln har skatterapportering stått i centrum. Med utgångspunkt i EU:s nya regler om hållbarhetsrapportering kommer det ställas relativt omfattande krav på företag i att redovisa skatt i sin hållbarhetsrapport. Ännu finns dock ingen rättslig vägledning kring hållbarhetsrapportering av skatter, förutom principen om dubbel väsentlighet.⁹⁹ Däremot finns ett stort antal rekommendationer om hur företag ska agera hållbart i förhållande till beskattning, och hur detta agerande kan rapporteras. En given utgångspunkt i dessa rekommendationer är kvantitativa data samt strategier och policyer som visar företagets ambitioner och resultat i förhållande till kollektiva hållbarhetsmål, t.ex. FN:s globala mål.

Huruvida rapporterad information kommer att ha någon avgörande betydelse på marknaden är oklart. Till exempel Starbucks har tidigare

⁹⁸ Naturskyddsföreningen, *Sänkta ambitioner i miljöpolitiken En granskning av riksdagspartiernas miljöloften inför valet 2022*, <https://cdn.naturskyddsforeningen.se/uploads/2022/06/29130537/Rapport-Sankta-ambitioner-i-miljopolitiken.pdf> (2023-08-24).

⁹⁹ Kapitel 3, Draft European Sustainability Reporting Standards, *ESRS 1 General requirements*, <https://www.efrag.org/Assets/Download?assetUrl=%2Fsites%2Fwebpublishing%2FSiteAssets%2F06%2520Draft%2520ESRS%25201%2520General%2520requirements%2520November%25202022.pdf> (2023-08-24).

påverkats negativt då marknaden dömt ut företagets skatteplanering som ohållbart¹⁰⁰, medan företag som Apple, Google (Alphabet) och Amazon inte verkar påverkas, även då de vid upprepade tillfällen målats ut som skattesmitare och därmed fallerat enligt aktuell hållbarhetsreglering.¹⁰¹ Ett tydligt exempel på att marknaden är mycket förlåtande i förhållande till misskötssamma företag är det faktum att VW slog försäljningsrekord året efter den extremt uppmärksammade och kritiserade utsläppsskandalen, *dieselgate*, år 2015.¹⁰² Detta indikerar, liksom påtalats ovan, att marknaden inte kan antas vara den drivkraft som får företag att göra de förändringar som krävs för en rimlig chans att uppnå givna miljö- och klimatmål. Inte utan massiva upplysningsinsatser.

Den uppenbara anledningen till att inkludera skatt i hållbarhetsrapportering är storleken på de offentliga investeringar som krävs för att uppfylla FN:s hållbarhetsmål. I detta sammanhang är skatt ett bidrag till förverkligande av dessa mål. Det är också på detta sätt som företag ofta kommunicerar sin skattefunktion inom ramen för hållbarhetsrapporteringen. Skattebetalningarna är därmed en tydlig signal rörande företagets deltagande i det sociala kontrakt som, i avsaknad av effektiva kontrollmyndigheter och sanktioner, utgör grunden för EU:s hållbarhetsreglering.

Efterlevnaden av regleringen gynnas alltså av att det finns ett starkt socialt tryck på företag att agera i enlighet med givna hållbarhetsambitioner. Ett starkt socialt kontrakt utmanas dock av att regeringen under lång tid tydligt misslyckats med att uppfylla de miljö- och hållbarhetsmål som riksdagen beslutat. Dessutom kan kvantitativa data för regeringens klimatpolitik och rapportering, territoriella utsläpp, ifrågasättas mot bakgrund av att regeringen har rådighet över verksamhet som bidrar med mer än dubbelt så mycket utsläpp, men vilka inte är styrande för klimatpolitiken. Därmed bidrar inte regeringens agerande till att stärka det nödvändiga sociala kontraktet. Tvärtom. Agerandet blir en ursäkt för företag att själva duka för givna miljö- och klimatmål, samt att undanhålla relevant data i sin rapportering.

¹⁰⁰ Se t.ex. Christians, Allison, *How Starbucks Lost its Social License — And Paid £20 Million to Get it Back* (August 12, 2013). Tax Notes International, Vol. 71, No. 7, 2013, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2308921>.

¹⁰¹ Se t.ex. Tax Watch UK: *Eight tech companies in the UK avoided an estimated £1.5bn in 2019*; https://www.taxwatchuk.org/tech_companies_global_minimum_tax/ (2023-08-24).

¹⁰² The Guardian, *Volkswagen reveals record car sales amid emissions scandal*, 11 jan. 2017: [https://www.theguardian.com/business/2017/jan/11/volkswagen-reveals-record-car-sales-amid-emissions-scandal#:~:text=Group%20sales%20were%20driven%20by,down%202.8%25%20over%20the%20year,\(2023-08-24\)](https://www.theguardian.com/business/2017/jan/11/volkswagen-reveals-record-car-sales-amid-emissions-scandal#:~:text=Group%20sales%20were%20driven%20by,down%202.8%25%20over%20the%20year,(2023-08-24)).

Sammanfattningsvis innebär marknadsens brist på ansvarstagande i hållbarhetsfrågor, jämte regeringens tillkortakommanden inom miljö- och klimatpolitik, att svenska företags incitament att prestera i enlighet med vad som krävs för en hållbar framtid är begränsade. Bristen på rättslig vägledning för hållbar beskattning innebär dessutom ytterligare ett hinder på vägen mot en framtid där företag tydligt bidrar till den offentliga finansieringen av en hållbar värld. Därutöver gör den svenska regeringens politik att det blir en utmaning för svenska företag att med trovärdighet kommunicera skatt som en hållbarhetsfråga. Ur ett sant hållbarhetsperspektiv vore det därför sannolikt bättre om företagen undantogs från svensk beskattning, och istället delade den obeskattade vinsten mellan aktieägare och FN:s gröna klimatsfond, *Green Climate Fund*, GCF,¹⁰³ *Global Environment Facility*, GEF¹⁰⁴ och/eller annan organisation med större trovärdighet i hållbarhetsfrågor än den svenska regeringens. Huruvida ett sådant arrangemang är möjligt och/eller lämpligt lämnar jag dock till annan författare att skriva om.

¹⁰³ Green Climate Fund, <https://www.greenclimate.fund/> (2023-08-24).

¹⁰⁴ Global Environment Facility, <https://www.thegef.org/> (2023-08-24).