

Svensk juridisk nationalrapport

Beskattning av osäkra och instabila inkomster

Ämnet för årets seminarium är ”Beskattning av osäkra och instabila inkomster”. Rapporten är upplagd enligt de anvisningar som givits och beskriver inledningsvis behandlingen av underskott i den svenska företagsbeskattningen. Merparten av de regler som rör hanteringen av underskott är endast tillämpliga på aktiebolag och andra juridiska personer. Koncerner är inte skattesubjekt i svensk skatterätt. Oaktat detta kan man ändå tala om koncernbeskattning avseende de möjligheter till resultatutjämning som finns i koncerner. I svensk skatterätt är möjligheten till att lämna koncernbidrag den viktigaste formen av utjämning. Eftersom denna form av resultatjustering inte har särskilt stor anknytning till ämnet för seminariet görs beskrivningen av koncernbidrag förhållandevis kortfattad.

Två branscher uppmärksammas särskilt i årets rapporter. Det är bank- och försäkringsbranscherna. Båda dessa uppvisar viss gemensam karaktäristika.

Redovisningsnormerna som reglerar branscherna är delvis särreglerade i förhållande till annan näringsverksamhet, både på gemenskapsrättslig och på nationell nivå. Å andra sidan är utgångspunkten i svensk skatterätt sedan skattereformen 1990 att undvika skattemässiga särregler för olika branscher. Redovisningsområdet har generellt kommit att genomgå stora förändringar genom anpassningen till IAS/IFRS-standarderna. Dessa förändringar har till viss del fått genomslag på skatteområdet. Som en följd av förändrade redovisningsregler har en utredning nyligen föreslagit reformerade skatterättsliga värderingsregler för exempelvis inventarier och andra anläggningstillgångar.¹ Av störst intresse i detta sammanhang är att utredningen föreslår att orealiserade värdeökningar på tillgångar i vissa fall skall beskattas i förtid. Således görs, under förutsättning att utredningens förslag genomförs, ett avsteg från den realisationsprincip som fram tills nu varit förhärskande i svensk skatterätt.

I årets rapporter behandlas även specifika skatteregler för branscher med särskild anknytning till de nordiska länderna. Även om utgångspunkten i svensk skatterätt är att verksamheter i olika branscher skall beskattas lika finns i vissa fall särregler. Mest omfattande är de som berör skogsverksamhet.

1. Allmänna regler för inkomstutjämning

1.1 Bakomliggande principer för inkomstutjämning

Den svenska företagsbeskattningen är nära kopplad till redovisningen. Beskattningsåret i ett aktiebolag överensstämmer vanligen med det civilrättsliga räkenskapsåret.² I regel är detta år tolv månader, men behöver inte motsvara kalenderåret.³ När en verksamhet startar kan räkenskapsåret vara kortare eller upp till sex månader längre än kalenderåret.⁴

Sedan länge bygger svensk skatterätt på principen om beskattningsårets slutenhet.⁵ Som ett resultat av denna princip kan ett fel hänförligt till ett beskattningsår inte korrigeras under ett senare år.⁶ Istället måste den felaktiga taxeringen korrigeras. En annan viktig konsekvens är att ett negativt resultat i en verksamhet inte kan dras av mot inkomster i samma bolag hänförliga till ett annat beskattningsår utan särskilda arrangemang. I detta avseende är det

¹ SOU 2005:53.

² 1:14 IL.

³ 3:1 BFL.

⁴ 3:3 BFL.

⁵ Se till exempel Samuelson, Förlustutjämning, s. 39 - 43, Thorell, Skattelag och affärssed, s. 192 - 194.

⁶ Lodin m.fl., s. 317.

viktigt att skilja mellan *inkomst-* och *förlustutjämnning*.⁷ Ett negativt resultat i redovisningen behöver inte alltid leda till en skattemässig förlust. Exempelvis kan en förlust kvittas mot en avsättning till periodiseringsfond från tidigare år eller mot ett koncernbidrag från ett annat koncernbolag.⁸ Detta kan ses som ett exempel på inkomstutjämnning. Om det inte är möjligt att utjämna underskottet återstår endast kvittning mot ett annat års överskott. Detta förfarande utgör förlustutjämnning. Inkomst- och förlustutjämnning kommer att diskuteras i följande avsnitt. Framställningen fokuseras på beskattning av aktiebolag.⁹ För nystartade verksamheter bedrivna av fysiska personer finns i viss utsträckning möjlighet att kvitta underskott mot tjänsteinkomster.¹⁰

Principen om beskattningsårets slutenhet utgör ett avsteg från en annan grundläggande princip i skattesystemet, nämligen neutralitetsprincipen. Det skattemässiga utfallet av en transaktion kan bli beroende av till vilket beskattningsår den hänförs. Ett företagsskattesystem som åsyftas vara neutralt måste rimligen verka neutralt även i ett tidsmässigt perspektiv. Möjligheterna till förlustutjämnning över beskattningsåren måste ses mot denna bakgrund. Det har visserligen anförts att neutralitetsprincipen inom företagsbeskattningen är underordnad andra övergripande beskattningsprinciper.¹¹ Principen om beskattningsårets slutenhet, som i första hand bör ses som rent teknisk, kan dock knappast ses som en sådan övergripande princip.

1.2 Framåtrullning av underskott

Som huvudregel skall ett underskott från ett tidigare år dras av mot ett senare års vinst utan några begränsningar.¹² Det finns ingen uttrycklig rätt att rulla ett underskott baklänges och kvitta mot äldre, redan beskattade vinster. I praktiken kan detta dock bli fallet om en periodiseringsfond från ett tidigare år upplöses och kvittas mot ett underskott.¹³

Möjligheten att rulla ett överskott framåt begränsas dock om det sker en betydande ägarförändring i bolaget. Dessa begränsningar träder in om ett aktiebolag eller en privatperson förvärvar ett bestämmande inflytande över ett underskotts företag, dvs. ett bolag som innehåller ej utnyttjade förlustavdrag. Ett bestämmande inflytande är vid handen när ett förlustbolag byter koncerntillhörighet och blir dotterbolag till en ny ägare i enlighet med civilrättsliga bestämmelser.¹⁴ Begränsningarna slår inte till om bolaget som får ett bestämmande inflytande redan tillhör samma koncern som förlustbolaget.

Det är två sorters begränsningar som inträder vid en ägarförändring. I första hand begränsas rätten att dra av underskottet till ett belopp motsvarande 200 % av köpeskillingen för aktierna i förlustbolaget. Avsikten är givetvis att motverka handel med förlustbolag. Regeln baseras på en uppfattning om att priset på aktierna motsvarar relationen mellan förlusterna och tillgångarna i bolaget.¹⁵ Förutom när ett bolag byter koncerntillhörighet är denna regel även tillämplig då ett fåmansföretag har bytt ägare och en eller flera fysiska personer har förvärvat mer än 50 % av rösterna i bolaget.¹⁶ Det är möjligt för regeringen att bevilja undantag från 200 % regeln om ett ägarbyte är av stor betydelse för samhällsekonomin och ägarförändringen inte kommer till stånd annars.

⁷ Samuelson, Förlustutjämnning, s. 43 – 45, Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 28.

⁸ Periodiseringsfonder beskrivs i avs. 1.3 och koncernbidrag i avs. 1.4.

⁹ Frågor som rör underskott av enskild näringsverksamhet behandlas i viss utsträckning av Peter Nilsson i Yearbook for Nordic Tax Research of 2004, s. 181 – 182.

¹⁰ Se 62:2 – 62:4 IL.

¹¹ Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 44.

¹² 40:2 IL.

¹³ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 99.

¹⁴ 40:5 IL.

¹⁵ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 113.

¹⁶ 40:12 IL.

Den andra begränsningen innebär att det inte är möjligt att kvitta ett framåtrullat underskott mot en inkomst från ett koncernbidrag från ett annat koncernbolag, den s. k. *koncernbidragsspärren*.¹⁷ Denna begränsning gäller t o m det femte året efter det beskattningsår då spärren inträdde. Den är även tillämpbar då ett förlustbolag köper ett vinstgivande bolag.¹⁸

I svensk skatterätt finns i syfte att underlätta för omstruktureringar särskilda regler för överföringar av tillgångar till värden under marknadspriset, s.k. *underprisöverlåtelse*. Spärregler har fått införas för att förhindra att obeskattade övervärden överförs till ett underskottsbolag.¹⁹ Som huvudregel kan ett bolag som har utnyttjade underskott från tidigare år inte utgöra den köpande parten i en underprisöverlåtelse.²⁰

Inkomstskattelagen innehåller efter anpassning till fusionsdirektivet särskilda regler för fusion eller fission mellan aktiebolag. Eftersom det inte finns några civilrättsliga regler om fissioner i svensk civilrätt är skattereglerna följaktligen av störst betydelse vid fusioner, dvs. när två eller fler aktiebolag går upp i ett. Om det sker en fusion mellan två bolag som inte tillhör samma koncern kommer förluster i det uppgående bolaget att omfattas av koncernbidragsspärren.²¹ Andra regler i Inkomstskattelagen som är en följd av det EG-rättsliga fusionsdirektivet behandlar den situationen att ett bolag överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat bolag och som ersättning får aktier i det köpande bolaget (verksamhetsöverlåtelse). Det köpande bolaget har inte rätt att dra av ett underskott från det säljande bolaget mot sitt eget överskott.²²

Med avsikt att begränsa effekten av 200 % regeln kan det vara frestande att höja aktiekapitalet strax före försäljningen av ett förlustbolag.²³ Ett högre kapital leder till ett högre pris och därmed en större avdragsgill del av underskottet. Därför skall köpeskillingen minskas motsvarande aktieägartillskott som gjorts inom en tvåårsperiod före försäljningen.²⁴ Det finns emellertid inget hinder mot att höja aktiekapitalet i förlustbolaget efter försäljningen. Ett aktieägartillskott är enligt allmänna skatterättsliga principer inte avdragsgillt för moderbolaget eller skattepliktig inkomst för dotterbolaget. Visserligen ökar en sådan höjning inte det kvittningsbara underskottet, men kan generera nya inkomster i förlustbolaget som är kvittningsbara mot underskottet. I en koncern verksam i en bransch med hög intäktsgenerering per anställd kan det istället vara bättre att flytta över personal till förlustbolaget.

Om en verksamhet överläts till stat, landsting eller kommun förfaller rätten till att utnyttja gamla förlustavdrag.²⁵ Vidare är det inte heller möjligt att dra av underskott som uppstår i samband med affären. Den s. k. Lex Kockum-regeln är en följd av svenska statens köp av ett varv på 1970-talet.

1.3 Inkomstutjämning

En specifik svensk tradition är förekomsten av särskilda skattemässiga fonder för resultatutjämning, företagsekonomiskt benämnda obeskattade reserver. För ett aktiebolag återstår numera endast en viktigare möjlighet att utjämna inkomsten över åren.²⁶ Det är

¹⁷ 40:18 IL.

¹⁸ 40:14 IL.

¹⁹ Se Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 137.

²⁰ 23:27 IL.

²¹ 37:21, 37:22 IL.

²² 38:17 IL.

²³ Wiman, Beskattning av företagsgrupper, p. 114.

²⁴ 40:16 IL.

²⁵ 14:18 2 st. IL.

²⁶ Före den stora skattereformen fanns det flera, se till exempel Grosskopf, Edvardsson & Svensson, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, del II, p. 97 – 121, Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 11 – 13.

möjligt att placera upp till 25 % av inkomsten i en *periodiseringsfond*.²⁷ Fonden kan behållas maximalt sex år innan den måste återföras och deklareraras som inkomst av näringsverksamhet. Det går emellertid att avsätta 25 % av inkomsten det sjätte året i en ny fond. Det är således möjligt att varje år minska resultatet med 25 %. I praktiken leder detta till att skattebelastningen i bolagssektorn blir lägre än den officiella skattesatsen 28 %.²⁸

Till skillnad från äldre resultatutjämningsformer finns inget krav på att fonden inbetalas på ett särskilt konto.²⁹ För aktiebolag gäller dock att bolaget måste göra en avsättning motsvarande fonden i redovisningen.³⁰ Detta medför att fonderna måste motsvaras av någon sorts tillgångar i bolaget.³¹ Från år 2005 och framåt beläggs fonder avsatta av juridiska personer med en särskild schablonränta, vilken beräknas på 72 % av statslåneräntan året före beskattningsåret multiplicerad med de fonder som finns vid beskattningsårets ingång. Schablonräntan medför givetvis att skatteminskningen till följd av en avsättning till periodiseringsfond avtar. Detta har fått till följd att flera svenska storbolag upplöst sina periodiseringsfonder.

1. 4 Koncernbeskattning

Någon koncernbeskattning i egentlig mening finns inte i Sverige. De enskilda juridiska personerna i en koncern är skattesubjekt.³² Det finns numera en lagstadgad skatterättslig definition av koncernbegreppet.³³ Enligt denna är en svensk koncern en grupp av företag eller andra näringsidkare som enligt någon svensk lag bildar en koncern. Sådana koncernbegrepp finns i det närmaste likalydande i Aktiebolagslagen (ABL) och Årsredovisningslagen (ÅRL).³⁴ De civilrättsliga koncernbegreppen har dock en begränsad skatterättslig betydelse. Som ett exempel där sådan betydelse föreligger kan nämnas lönesummeregeln i 43:12 IL, där det stadgas att ersättning till anställda i dotterföretag skall medräknas i löneunderlaget vid beräkning av skattefri utdelning. Av rättsfallet RÅ 2004 ref 80 följer att dotterföretag avgränsas enligt aktiebolagslagens definitioner.³⁵

Oaktat definitionen i 2:5 IL är det mer egentligt att tala om ett skatterättsligt koncernbegrepp som tar sin utgångspunkt i förutsättningarna för koncernbidrag i 35:2 IL.³⁶ Förutom för koncernbidragen får detta koncernbegrepp betydelse även för kommissionärsförhållanden enligt 36 kap. IL samt för möjligheten till underprisöverlåtelser. För att ett skatterättsligt koncernförhållande skall föreligga krävs att moderföretaget äger mer än 90 % av *andelarna* (ej rösterna) i dotterföretaget.

Koncernbidragen utgör den viktigaste formen av vertikal resultatutjämning. Ett bidrag är en avdragsgill kostnad hos givaren och skattepliktig intäkt hos mottagaren. Utöver kravet på kvalificerat ägande finns ytterligare kriterier som måste vara uppfyllda. Dessa syftar bl. a. till att upprätthålla det svenska skatteområdet. Det är inte möjligt att lämna koncernbidrag till utländska koncernbolag, undantaget filialer som beskattas i Sverige. Inte heller går det att

²⁷ 30:5 IL.

²⁸ Jfr Lodin m.fl., s. 315, Samuelson, Förlustutjämning, s. 96 – 97, Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 31 - 32.

²⁹ Jfr Tjernberg, Periodiseringsfonder, s. 77.

³⁰ 30:3 IL.

³¹ Persson Österman, Kontinuitetsprincipen, s. 87.

³² 6:3 IL.

³³ 2:5 IL.

³⁴ 1:5 – 1:6 ABL, 1:4 – 1:6 ÅRL.

³⁵ Jfr även RÅ 1998 not 265, där ett kommanditbolag med femton delägare inte bedömdes vara dotterföretag till ett av de delägande aktiebolagen.

³⁶ Man kan med Wiman, Beskattning av företagsgrupper, s. 24, benämna detta som ett *kvalificerat* koncernbegrepp.

lämna bidrag till svenska bolag som p.g.a. skatteavtal skall beskattas i andra stater. Systemet med koncernbidrag är nu satt under press i och med en länsrättsdom där dessa regler befanns strida mot gemenskapsrätten.³⁷ Vidare kan det väntade avgörandet i målet C-446/03 Marks & Spencer komma att bli en dödsstöt för koncernbidragssystemet.

Det närmaste som går att komma en reell koncernbeskattning i svensk skatterätt är kommissionärsförhållanden.³⁸ Dessa har ingenting gemensamt med det civilrättsliga institutet kommission, utan medger att exempelvis ett över- eller underskott i ett dotterföretag kan tas upp till fullo av moderföretaget.

2 Beskattning av banker och andra finansiella företag

2.1 Banker och investmentföretag

Bankrörelse kan bedrivas i aktiebolagsform eller som *sparbank*. Någon specifik associationsrättslig lagstiftning för bankaktiebolag finns i princip inte. Däremot finns en särskild lag som reglerar sparbanksrörelser.³⁹ En sparbank utmärks av att den skall främja sparsamhet och att den inte skall generera vinster till dess ägare. Själva formerna för bankrörelsen behandlas i lagen (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.

En utgångspunkt i 1990 års skattereform var att banker som huvudregel skulle omfattas av samma skatteregler som övriga företag.⁴⁰ Några särregler för den skattemässiga inkomstberäkningen i banker finns inte, utan denna följer den allmänna huvudregeln i Inkomstskattelagen som innebär att resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.⁴¹ Den civilrättsliga redovisningen regleras i en särskild lag (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKL). För värdering av tillgångar hänvisas från denna lag i huvudsak till ÅRL.⁴²

Banker står under Finansinspektionens tillsyn. Med stöd av 2:5 ÅRKL har Finansinspektionen bemyndigats av Regeringen att utfärda närmare föreskrifter rörande kreditinstituts årsredovisning.⁴³ Sådana finns bl a i Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd (FFFS 2004:20) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag. Bankernas skyldighet att upprätthålla sin solvensförmåga följer av lagen (1994:2004) om kapitaltäckning och stora exponeringar för kreditinstitut och värdepappersbolag.

Medan särskild skattelagstiftning för banker och kreditinstitut i princip saknas finns däremot särregler för andra värdepappersföretag. I Inkomstskattelagen definieras ett *investmentföretag* som ett svenskt aktiebolag eller ekonomisk förening som har som uppgift att uteslutande eller så gott som uteslutande förvalta värdepapper eller liknande tillgångar.⁴⁴ Avsikten skall vara att erbjuda aktieägarna riskfördelning genom ett välfördelat värdepappersinnehav. Vidare är en förutsättning för att ett bolag skall räknas som investmentföretag att det har ett stort antal fysiska personer som delägare.

De faktiska konsekvenserna av att ett bolag räknas som investmentföretag är att det belastas med en schablonbeskattning på 1,5 % av värdet på de värdepapper som bolaget äger vid beskattningsårets ingång.⁴⁵ Vidare är kapitalvinster på värdepapper skattefria.⁴⁶ Som ett

³⁷ LR i Vänersborg, mål nr: 652-04, 483-05.

³⁸ 36 kap. IL.

³⁹ Sparbankslag (1987:619).

⁴⁰ Lodin m. fl., s. 340.

⁴¹ 14:2 IL.

⁴² Värderingsregler för värdepapper behandlas i avs. 2.2.

⁴³ Den konstitutionella statusen av sådana bemyndigande behandlas av Norberg, Reglering och beskattning av banker, s. 141 – 145.

⁴⁴ 39:15 IL.

⁴⁵ 39:14 2 p. IL.

⁴⁶ 39:14 1 p. IL.

avsteg från grundläggande skatterättsliga principer är utdelning från bolaget till dess aktieägare avdragsgill.⁴⁷ Detta resulterar i att det är de enskilda aktieägarna som kommer att belastas med bolagets skatt vid utdelning eller försäljning av aktierna.⁴⁸

Investmentföretag torde i praktiken nästan uteslutande vara börsnoterade.⁴⁹ Det finns dock äldre rättspraxis där avgränsningen av begreppet investmentföretag berörs. Att c:a 80 fysiska personer var aktieägare i ett bolag har inte ansetts tillräckligt för att det skulle utgöra ett investmentföretag.⁵⁰ Däremot var det helt acceptabelt att 30 – 35 % av aktierna i ett investmentföretag ägdes av en grupp av c:a 130 närstående personer samtidigt som resterande aktier ägdes av 610 personer utan något samband med ägargruppen.⁵¹ Även juridiska personer kan dock vara delägare, så länge som de inte är för dominerande.⁵²

Avsikten är att investmentföretagen skall erbjuda sina delägare ett välfördelat aktieinnehav. Bolagen skall således inte handla med aktier regelbundet, utan inneha placeringar på längre sikt.⁵³ Detta får till följd att aktieinnehaven är kapitalvinstbeskattade tillgångar och att skattefriheten på sådana tillgångar är av stor betydelse för investmentföretagen. Vidare är de nya värderingsreglerna för finansiella instrument som utgör lagertillgångar inte tillämplbara på företagens tillgångar.⁵⁴ Av praxis följer att även om det är tillåtet att ha stora innehav i enskilda bolag krävs det en viss spridning av aktieinnehavet.⁵⁵

Närliggande investmentföretagen är investeringsfonder, varav värdepappersfonder är den viktigaste formen. Beskattningsreglerna motsvarar de som gäller för investmentföretag. Vidare kan fonderna lämna avdragsgill utdelning till annan än andelsägare motsvarande upp till 2 % av fondens värde vid beskattningsårets utgång.⁵⁶ För det fall att två eller flera fonder slås ihop eller en fond delas i flera gäller ett slags kontinuitetsprincip. De nya fonderna inträder då i den äldre fondens skattemässiga situation.

2.2 Redovisningens påverkan på resultaträkning och beskattning

En genomgripande förändring av den civilrättsliga redovisningen skedde vid årsskiftet 2004/05 då de noterade bolagen i samtliga EU-länder i sina koncernredovisningar övergick till att tillämpa de internationella IAS/IFRS-normerna. Bytet av redovisningsnormer följer av den gemenskapsrättsliga förordningen 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder. De internationella normerna ersätter då i första hand interna normer utfärdade av Redovisningsrådet. De praktiska skillnaderna mellan dessa normsystem skall inte överdrivas då Redovisningsrådets produkter i stor utsträckning varit baserade på IAS-rekommendationerna.⁵⁷ I fråga om flera sorters tillgångar föreskriver dock de nya internationella standarderna att bolaget *får* eller *skall* värdera dessa till vad som betecknas som *verkligt värde*. En sådan marknadsvärdering av en tillgång kan leda till en förtida realisering av en värdeökning och skulle om den lades till grund för beskattningen leda till en ökning av resultatet. En förtida beskattning av en orealiserad intäkt strider mot realisationsprincipen och torde inte heller vara förenlig med skatteförmågeprincipen i dess

⁴⁷ 39:14 3 p. IL.

⁴⁸ Rabe & Bojs, Det svenska inkomstskattesystemet, s. 450.

⁴⁹ Lodin m.fl., s. 477.

⁵⁰ RÅ 1969 Fi 1484.

⁵¹ RÅ78 1:61.

⁵² Rabe & Bojs, Det svenska inkomstskattesystemet, s. 451.

⁵³ Gränsdragningen mellan investmentföretag och värdepappershandel har behandlats i RÅ 2002 ref 52.

⁵⁴ Se avs. 2.2.

⁵⁵ Jfr RÅ 1991 ref 88 samt RÅ 1966 Fi 192.

⁵⁶ 39:14 1 st. 3 p. IL.

⁵⁷ Se t ex IAS/IFRS 2005 för en jämförelse mellan IAS/IFRS och de tidigare tillämpade produkterna från Redovisningsrådet.

mer inskränkta betydelse, nämligen betalningsförmåga.⁵⁸ Sedan länge har det i svensk redovisning skiljts mellan koncernredovisning och redovisning i de enskilda juridiska personerna i en företagsgrupp. Redovisningen i de enskilda juridiska personerna ligger närmare skatterätten.⁵⁹ En sådan åtskillnad mellan koncern- och årsredovisning i t.ex. en rekommendationsprodukt har i doktrinen benämnts som *punktering*.⁶⁰ Utgångspunkten vid implementeringen av IASB/IFRS har varit att de enskilda juridiska personernas årsredovisning skall utformas i enlighet med ÅRL och de andra årsredovisningslagarna på ungefärligen samma sätt som tidigare har gjorts.

Bilden av redovisningen för finansiella företag är dock något mer komplicerad. Årsredovisningslagarna bygger i stor utsträckning på implementeringar av de gemenskapsrättsliga redovisningsdirektiven, vilka före antagandet av förordningen 1606/2002 utgjorde stommen i redovisningsharmoniseringen.⁶¹ För banker finns ett särskilt bankredovisningsdirektiv samt ett bankfilialdirektiv.⁶² Dessa hänvisar dock i stor utsträckning till de generella redovisningsdirektiven. För att minska skillnaden mellan de äldre direktiven och IAS/IFRS-standarderna tillades 2003 ett moderniseringsdirektiv som medförde ändringar av direktiven.⁶³ Dessa ändringar har implementerats i de svenska årsredovisningslagarna genom prop. 2004/05:24.

I årsredovisningslagarna behandlas vidare frågor som inte berörs av IAS/IFRS-produkterna. Dessa regler är givetvis även framledes tillämpliga vid upprättande av koncernredovisning i bolag som omfattas av IAS/IFRS.⁶⁴ Årsredovisningslagarna kommer således också i framtiden att vara av betydelse för koncernredovisningen.

Det har emellertid ansetts önskvärt att även de regler i årsredovisningslagarna som skall tillämpas på årsredovisningen i enskild juridisk person medger en tillämpning av samma redovisningsprinciper som följer av IAS/IFRS.⁶⁵ Från årsskiftet 2005/06 införs därför bl. a. möjligheter för noterade företag att värdera biologiska tillgångar, förvaltningsfastigheter samt andra materiella och immateriella tillgångar till verkligt värde. Dessa regler kommer även att vara tillämpliga på noterade finansiella företag.⁶⁶

Sedan 2004 finns möjligheten att i årsredovisningen värdera finansiella tillgångar till dess verkliga värde.⁶⁷ Som grund för detta verkliga värde avses instrumentets marknadsvärde. För företag som omfattas av ÅRL är det frivilligt med marknadsvärdering. Regeln infördes efter en ändring av de bakomliggande gemenskapsrättsliga direktiven i syfte att harmonisera redovisningsdirektiven i förhållande till IAS 39 (Financial Instruments, Recognition and Measurement).⁶⁸ För banker och andra kreditföretag som omfattas av ÅRKL är däremot marknadsvärderingen i princip tvingande.⁶⁹ En förutsättning för att skyldighet att värdera till marknadsvärde är att alla finansiella instrument företaget innehar kan värderas på detta sätt.

⁵⁸ Jfr t ex Thorell, Skattelag och affärsred, s. 183 – 185, Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, s. 35, Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, s. 166 – 169.

⁵⁹ Det bör emellertid markeras att denna skattemässigt anpassade redovisning inte alltid följs vid inkomsttaxeringen. Särskilda skatterättsliga regler finns bl. a. för avskrivningar på inventarier och fastigheter samt för klassificering av fastigheter och aktier som kapitalvinstbeskattade tillgångar eller som varulager.

⁶⁰ Kellgren, Redovisning och beskattning, s. 59.

⁶¹ Vissa av dessa direktiv benämns formellt som bolagsdirektiv.

⁶² Dir. 86/365/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för banker och andra finansiella institut, dir.89/117/EEG om skyldighet angående offentliggörande av årsredovisningshandlingar för en medlemsstat inrättade filialer till kreditinstitut och finansiella institut med huvudkontor i en annan medlemsstat.

⁶³ Dir. 2003/51/EG.

⁶⁴ Se prop. 2004/05:24, s. 68 – 69 samt s. 76 – 81 rörande ÅRKL.

⁶⁵ Se prop. 2004/05:24, s. 85 – 87, för regeringens motivering.

⁶⁶ Detta sker lagtekniskt genom en hänvisning från 4:1 ÅRKL till 4:14 f och 4:14 g ÅRL.

⁶⁷ 4:14 a ÅRL.

⁶⁸ Jfr prop. 2002/03:121, s. 31 – 32.

⁶⁹ 4:2 5 p. ÅRKL.

Vissa sorters instrument är undantagna från marknadsvärderingen, bl. a. fordringar som tillhör den egna verksamheten, aktier i dotter- och intressebolag samt instrument som bolaget självt har gett ut.⁷⁰

Nyordningen i årsredovisningslagarna har resulterat i skatterättsliga följdändringar. Ifråga om finansiella instrument som utgör lagertillgångar skall dessa värderas till verkligt värde.⁷¹ Lagret skall dock värderas till det samlade anskaffningsvärdet om alla företag i en koncern eller i en intressegemenskap värderar instrumenten på detta sätt.⁷² Om ett lager innehåller säkringsinstrument skall dessa värderas till anskaffningsvärdet.⁷³ En särskild uppskovsregel medför att en förlust på instrument som säljs med förlust till ett annat bolag i samma intressegemenskap, varvid instrumentet får karaktären av kapitaltillgång, inte får dras av.⁷⁴ Förlusten blir istället avdragsgill då tillgången upphör att existera, säljs utanför intressegemenskapen eller återigen antar karaktären av lagertillgång.⁷⁵

ÅRKL innehåller även särreglering för banker som påverkar resultatberäkningen i dessa. Ifråga om räntebärande värdepapper och lånefordringar som inte marknadsvärderas skall en periodisering av över- eller underkurs göras.⁷⁶ Av praxis följer att sådana civilrättsliga periodiseringar skall följas skatterättsligt.⁷⁷

I ÅRL medges under vissa förutsättningar uppskrivning av värdet på anläggningstillgångar.⁷⁸ Dessa uppskrivningar skall kompenseras med avsättning till en *uppskrivningsfond* eller genom ökning av aktiekapitalet i bolaget. Sådana uppskrivningar får i banker endast göras efter tillstånd från Finansinspektionen.⁷⁹ I allmänhet får en uppskrivningsfond tas i anspråk för ökning av aktiekapitalet i bolaget eller för täckande av en förlust när fritt eget kapital inte räcker till.⁸⁰ För banker är det emellertid inte tillåtet att använda uppskrivningsfonden för förlusttäckning.⁸¹ I en sparbank, som omfattas av särskild associationsrättslig lagstiftning, motsvaras uppskrivningsfonden av *reservfond*.⁸²

Dessa civilrättsliga resultatjusteringar har emellertid hittills inte medfört några skattemässiga konsekvenser. Anläggningstillgångar kan skattemässigt betraktas som kapitaltillgångar eller inventarier. För kapitaltillgångar görs en kapitalvinst/förlustberäkning vid en eventuell försäljning medan försäljning av en inventarie tas upp som löpande inkomst av näringsverksamhet.⁸³

De fr.o.m. 2006 utökade möjligheterna till marknadsvärdering av tillgångar enligt årsredovisningslagarna avses dock kompletteras med skatterättsliga regler för kapitaltillgångar och inventarier. Skatterättsliga avskrivningar på exempelvis inventarier som överstiger de civilrättsliga avskrivningarna i redovisningen motsvaras av s.k. obeskattade reserver, en för Sverige unik redovisningsteknisk lösning. En intäkt i bolaget orsakad av en värdeökning på helt eller delvis avskrivna inventarier skulle möjliggöra utdelning av obeskattade reserver. Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning

⁷⁰ 4:14 b ÅRL.

⁷¹ 17:20 IL. Detta gäller således även för företag som enligt ÅRL inte är skyldig att tillämpa marknadsvärdering.

⁷² Med intressegemenskap avses företag som kan lämna koncernbidrag till varandra enligt 35 kap. IL eller ett företag som är delägare i ett handelsbolag, 17:19 a IL.

⁷³ 17:20 a IL.

⁷⁴ 17:20 c IL.

⁷⁵ Jfr ett liknande avdragsförbud i 25:10 IL.

⁷⁶ 4:5 ÅRKL.

⁷⁷ Jfr RÅ 1994 ref 19, samt RÅ 1995 ref 71 I-III.

⁷⁸ 4:6 ÅRL.

⁷⁹ 4:2 1 p. ÅRKL.

⁸⁰ 4:7 ÅRL.

⁸¹ 4:2 3 p. ÅRKL.

⁸² 4:2 2 p. ÅRKL.

⁸³ Jfr 25:3, 15:1 IL.

(SamRoB) har föreslagit att orealiserade värdeökningar på kapitaltillgångar och inventarier skall tas upp som intäkt.⁸⁴ I konsekvens med detta kommer anskaffningsvärdet på dessa tillgångar ökas i motsvarande mån. Vidare kommer detta att bli möjligt att nedskryva det skattemässiga värdet på en orealiserad tillgång, i den utsträckning värdeminskningen motsvarar en tidigare värdeökning till följd av marknadsvärderingen. Om utredningens förslag genomförs kommer det således i viss utsträckning att bli möjligt att dra av orealiserade förluster t.ex. på aktier som utgör kapitaltillgångar, något som tidigare inte varit möjligt.

Dessa regler avses vara generellt tillämpliga även för banker och andra finansiella företag. Upp- och nedskrivningar kan exempelvis komma att göras på bankers inventarier och finansiella instrument som utgör kapitaltillgångar. Det bör emellertid noteras att aktier som skattemässigt utgör kapitaltillgångar antingen kan hänföras till näringsbetingade andelar eller andra aktier, t ex kapitalplaceringar. Eftersom utdelningar på näringsbetingade andelar är skattefria bör rimligen inte heller en uppskrivning av sådana andelar utlösa skatteplikt.

3 Beskattning av försäkringsbolag

3.1 Särskilda skatteregler för försäkringsbranschen

Försäkringsbolagens associationsrättsliga och redovisningsmässiga situation påminner om bankernas. Allmänt kan sägas att försäkringsrörelse enligt Försäkringsrörelselagen (FRL) kan bedrivas som aktiebolag eller som den särskilt rättsligt reglerade associationsformen *ömsesidigt försäkringsbolag*.⁸⁵ De ömsesidiga bolagen utmärks av att dess delägare utgörs av försäkringstagarna.

Till skillnad från banker finns det dock fler skatteregler som specifikt avser försäkringsbolagens verksamhet. Skatterättsligt är den valda associationsformen inte av någon betydelse utan det är försäkringsföretagens verksamhetsinriktning som avgör hur de beskattas.⁸⁶ Företagen klassificeras antingen som *livförsäkringsföretag* eller som *skadeförsäkringsföretag* beroende av dess verksamhet.⁸⁷

Utgångspunkten är givetvis att försäkringsföretagen beskattas på samma sätt som övriga bolag. För livförsäkringsbolagen gäller att inbetalade premier inte är skattepliktiga.⁸⁸ Vidare är inte heller inkomster hänförliga till tillgångar eller skulder som förvaltas för försäkringstagarnas räkning skattepliktiga. I konsekvens därmed får inte heller kostnader anknutna till dessa inkomster dras av. Bakgrunden till denna skattefrihet är att försäkringarna istället beskattas genom en särskild avkastningsskatt på pensionsmedel.⁸⁹ Skattskyldiga för denna skatt är bl. a. försäkringsföretag och skatten är utformad som en förmögenhetsskatt på pensionskapitalet i företagen.

Skattefriheten för inkomster och premier gäller inte grupplivförsäkringar samt vissa sjuk- och olycksfallsförsäkringar. Dessa beskattas istället i samma ordning som skadeförsäkringar.

Även skadeförsäkringsbolag beskattas som huvudregel enligt Inkomstskattelagens allmänna regler. Till skillnad från livförsäkringsbolagen är intäkter från premier skattepliktiga. För skadeförsäkringsbolag föreligger dock särskilda möjligheter till resultatreglering. Ett skadeförsäkringsbolag skall göra *försäkringstekniska avsättningar* som

⁸⁴ SOU 2005:53, s. 42.

⁸⁵ Försäkringsrörelselag (1982:713).

⁸⁶ Lodin m.fl., s. 341.

⁸⁷ 39:2 IL.

⁸⁸ 39:3 IL.

⁸⁹ Lag (1990:661) om särskild avkastningsskatt på pensionsmedel.

täcker all de åtaganden som kan följa av ingångna försäkringsavtal.⁹⁰ Sådana avsättningar är avdragsgilla inkomstskattemässigt samtidigt som en återföring av en avsättning blir skattepliktig.⁹¹ På samma sätt behandlas s.k. *säkerhetsreserver*, vad med avses reserver för att täcka förluster som beror på slumpmässiga eller svårbedömbara faktorer.⁹² Reserven får inte överstiga vad som krävs för en tillfredsställande konsolidering.

Vidare föreligger avdragsrätt för avgifter och bidrag till stat, kommuner, föreningar eller liknande i syfte att stödja verksamhet för att förebygga den sortens skador som företaget försäkrar sina kunder emot.⁹³ Även återbetalning av premier eller utbetalning av återbäring är avdragsgill.

I det gamla skattesystemet förelåg avsättningsmöjligheter för försäkringsföretag till regleringsfond för trafikförsäkring samt utjämningsfond för resultatutjämnning. Möjligheten till avsättning till dessa fonder försvann i samband med skattereformen.⁹⁴ En återföring av äldre avsättningar kommer att resultera i en skattepliktig intäkt.⁹⁵

En särskild kontinuitetsregel gäller för det fall ett försäkringsbolag övertar ett annat företags hela försäkringsbestånd. Det säljande företaget skall i dessa situationer inte ta upp någon intäkt av överlåtelsen och inte heller dra av någon utgift.⁹⁶

3.2 Beskattning före och efter införandet av IAS/IFRS-standarden

Utvecklingen av redovisningen har inom försäkringsområdet i huvudsak skett på ett sätt motsvarande vad som ovan har beskrivits ifråga om bankrörelser. Försäkringsföretagen omfattas i den mån de är noterade givetvis av IAS/IFRS-förordningen.

För försäkringsföretagen finns en särskild årsredovisningslag (ÅRFL).⁹⁷ Lagen bygger i likhet med ÅRL och ÅRKL på redovisningsdirektiven. Även för försäkringsområdet finns ett särskilt redovisningsdirektiv.⁹⁸ Efter moderniseringsdirektivets införande har skillnaden mellan redovisningsdirektiven och IAS/IFRS-standarden minskat. ÅRFL har ändrats i motsvarande mån för att minska skillnaden gentemot IAS/IFRS och för att implementera moderniseringsdirektivet. En skillnad gentemot övriga företag är att försäkringsredovisningsdirektivet inte medger uppskrivning av immateriella tillgångar.⁹⁹ Sådana uppskrivningar kommer dock att bli möjliga för företag som omfattas av IAS/IFRS-standarden, vilken föreskriver värdering till verkligt värde av dessa tillgångar.

Till skillnad från banker och andra kreditföretag har de noterade försäkringsföretagen hittills inte omfattats av ett krav på marknadsvärdering av finansiella instrument. I likhet med övriga företag har en marknadsvärdering för försäkringsbolagen varit frivillig.¹⁰⁰ Framledes kommer det emellertid att vara obligatoriskt med marknadsvärdering även för försäkringsföretag och detta både i koncern- och årsredovisningar.¹⁰¹ De inskränkningar som antytts ovan ifråga om vissa sorters instrument gäller även för försäkringsföretag. Detta trots att det ifrågasätts i förarbetena om dessa inskränkningar verkligen är förenliga med IAS-standarden.

⁹⁰ 4:9 ÅRFL.

⁹¹ 39:6 IL.

⁹² 39:8 IL.

⁹³ 39:6 IL.

⁹⁴ Se Andersson, Saldén Enérus, Tivéus, Inkomstskattelagen, s. 998.

⁹⁵ 39:6 IL.

⁹⁶ 39:12 IL.

⁹⁷ Lag (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag.

⁹⁸ Dir. 91/674/EEG om årsbokslut och sammanställd redovisning för försäkringsföretag.

⁹⁹ Se prop. 2004/05:24, s. 108.

¹⁰⁰ Jfr prop. 2004/05:24, s. 112.

¹⁰¹ Se prop. 2004/05:24, s. 113.

För försäkringsföretag där IAS/IFRS-standarden inte är obligatorisk kommer möjligheten att värdera placeringstillgångar som inte utgör finansiella instrument till verkligt värde att kvarstå.

Ovan har beskrivits den skattemässiga möjligheten till avdrag motsvarande försäkringstekniska avsättningar. Hittills har de redovisningsmässiga och skattemässiga avsättningarna korresponderat, då ÅRFL har hänvisat till FRL: s definitioner av avsättningar. Fr.o.m. år 2006 sker dock en frikoppling av dessa båda lagar. Den redovisningsmässiga definitionen av försäkringstekniska avsättningar är under utveckling inom ramen för IASB-samarbetet och kommer att fjärma sig från de definitioner som finns i FRL.¹⁰² I linje med detta har Inkomstskattelagen ändrats och hänvisar inte som tidigare till FRL utan till ÅRFL.¹⁰³ Möjligheterna till avdrag för försäkringstekniska avsättningar kommer då inte styras av legaldefinitionen i FRL utan av utvecklingen av IAS/IFRS-standarden. Detta är ett tydligt exempel på den inverkan IAS/IFRS-standarden får på beskattningsområdet. Av förarbetena framgår att bestämmelsen vidare kan komma att kompletteras med föreskrifter av Finansinspektionen.

Som en följd av de ändrade värderingsreglerna för försäkringsföretags finansiella instrument har det särskilda undantag slopats vari sådana instrument skulle värderas till nettoförsäljningsvärdet.¹⁰⁴ Av ett särskilt stadgande framgår att vad som för ett försäkringsföretag redovisningsmässigt bedöms som placeringstillgångar skattemässigt skall utgöra lagertillgångar.¹⁰⁵ Andra placeringstillgångar än finansiella instrument får tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet även om de tagits upp till högre värde i bokföringen. Möjligheten i ÅRFL till marknadsvärdering av andra tillgångar än finansiella instrument behöver således inte få skattemässigt genomslag i dessa fall.

4 Särskilda branscher

4.1 Skogsbruk

En särpräglad del av den svenska beskattningsrätten utgörs av regler för skogsbranschen. Det finns flera orsaker till att skogsbeskattningen har speciella karakteristika. Beskattningen baseras i vissa fall på civilrättsliga transaktioner som inte har någon direkt motsvarighet inom andra rättsområden. Skogsprodukternas karaktär av avkastning från fast egendom medför svårigheter att fastställa om det är frågan om inkomster från löpande näringsverksamhet eller om det utgör ett kapitaluttag. Vid mindre bestånd kan det ifrågasättas om verksamheten tillhör inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital, vilket avgör om den skall beskattas progressivt eller proportionellt för fysiska personer. Av praktiska skäl utförs avverkning endast vissa år och inkomsterna dessa år kan bli mycket höga samtidigt som de andra år kan vara obefintliga.¹⁰⁶ Särskilt problematiskt är detta i verksamheter som bedrivs av fysiska personer, vilka belastas av den progressiva beskattningen.

För att avgöra när näringsverksamhet är för handen fastställs i ett portalstadgande i Inkomstskattelagen de s.k. rörelsekriterierna.¹⁰⁷ Näringsverksamhet föreligger om en verksamhet bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Denna avgränsning får sin huvudsakliga betydelse ifråga om fysiska personer, eftersom juridiska personer endast kan ha inkomst av

¹⁰² Se prop. 2004/05:24, s. 119 – 121.

¹⁰³ 4:9 ÅRFL i dess lydelse enligt SFS 2004:1177.

¹⁰⁴ 17:20 IL i dess lydelse enligt SFS 2004:1181.

¹⁰⁵ 17:17 IL.

¹⁰⁶ Jfr Kindlund, Nilsson, Offesson, Skattebok för skogsägare, s. 12.

¹⁰⁷ 13:1 1 st. IL.

näringsverksamhet.¹⁰⁸ Genom ett särskilt stadgande framgår dock att innehav av näringsfastigheter alltid räknas som näringsverksamhet, oavsett vilket syfte som finns med innehavet.¹⁰⁹ Termen näringsfastighet avgränsas negativt. Som *privatbostad* definieras småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas som bostad eller fritidsbostad för ägaren eller närstående.¹¹⁰ En fastighet som innehåller ett sådant småhus utgör en *privatbostadsfastighet*.¹¹¹ Övriga fastigheter räknas som näringsfastigheter.¹¹² Det behöver således inte föreligga någon kommersiell avsikt med innehavet av fastigheten för att det skall utgöra en näringsfastighet. En skogsfastighet räknas således som en näringsfastighet och inkomster från denna beskattas som huvudregel som inkomst av näringsverksamhet för en fysisk person.

För det fall att försäljning av skogsprodukter inte utgör inkomst av näringsverksamhet hänförs inkomsterna till inkomstslaget kapital.¹¹³ Det kan röra sig om skog som avverkats på en tomt tillhörig en privatbostadsfastighet. I dessa fall har den skattskyldige inte rätt till avdrag för nedlagda kostnader utan endast ett schablonavdrag på maximalt 4 000 kr.¹¹⁴ Sådan försäljning är vidare undantagen från mervärdesskatt om den inte uppgår till mer än 30 000 kr per år.¹¹⁵

Genom en särskild regel är ej yrkesmässig försäljning av bär, svamp och kottar som plockats av den skattskyldige skattefri upp till 5 000 kr.¹¹⁶ Bakgrunden till regeln är givetvis de kontrollsvårigheter som är förknippade med dylika inkomster.¹¹⁷

Intäktsberäkningen för skogsbruk följer Inkomstskattelagens allmänna regler. Ett särskilt undantag från uttagsbeskattning finns för ved och andra bränslen från lantbruksfastighet som används för uppvärmning av den skattskyldiges bostad.¹¹⁸ Lager av skogsprodukter värderas antingen enligt lägsta värdets princip (LVP) eller enligt 97 % -regeln (inkuransregeln).¹¹⁹ Till lager av skogsprodukter hänförs avverkat virke som ännu inte levererats till köpare.¹²⁰ Träd som fortfarande står på rot utgör således inte lager. I praxis har fastslagits att virke som märkts enligt lagen (1944:302) om köparens rätt till märkt virke, och därmed skyddats sakrättsligt för köparen, skall inräknas i säljarens varulager så länge det inte har levererats fysiskt.¹²¹ Det har ifrågasatts om detta rättsfall och annan äldre praxis är relevant efter skattereformen i början av nittioalet. Avgränsningen av varulagret borde istället följa redovisningen, vilken närmare anknyter till det civilrättsliga leveransbegreppet.¹²²

Förutom möjligheten att sälja redan avverkat virke är det även tänkbart att överlåta avverkningsrätten till ännu ej avverkad skog. Avverkningsrätterna utgör civilrättsligt ett slags

¹⁰⁸ 1:3 2 st. IL.

¹⁰⁹ 13:1 2 st. IL.

¹¹⁰ 2:8 1 st. IL. Det bortses här från klassificeringar av bostadsrättslägenheter.

¹¹¹ 2:13 IL.

¹¹² 2:14 IL.

¹¹³ 42:30 IL.

¹¹⁴ 42:30 2 st. IL.

¹¹⁵ 4:3 2 st. ML.

¹¹⁶ 8:28 IL. I korrespondens med detta är kostnader förbundna med sådana intäkter inte avdragsgilla, se 9:6 IL.

¹¹⁷ Se vidare Andersson, Saldén Enérus, Tivéus, Inkomstskattelagen, s. 211.

¹¹⁸ 22:9 IL.

¹¹⁹ 17:3, 17:4 IL.

¹²⁰ Kindlund, Nilsson, Offesson, Skattebok för skogsägare, s. 118.

¹²¹ RÅ82 1:41. Jfr även t ex Bergström, Thorell, SN 1982, s. 391 – 392, Grosskopf, Begreppet inneliggande lager, s. 25 – 26, Olsson, Punktskatter, s. 225 – 226.

¹²² Se Rabe, Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 348. Jfr även Lodin, m. fl., s. 280. Så sent som i rättsfallet RÅ 2002 ref 88 upprätthöll Regeringsrätten en koppling till den fysiska leveransen av varor, men detta avgörande gällde tiden före skattereformen.

nyttjanderätter.¹²³ Överlåtelse av avverkningsrätt räknas alltid som näringsverksamhet.¹²⁴ Avverkningsrätter utgör inte lager utan skall i normalfallet värderas till anskaffningsvärdet.¹²⁵ Om ersättningen för en avverkningsrätt betalas i olika delposter under flera års tid föreligger valfrihet för den skattskyldige om han eller hon vill ta upp posterna respektive år de inflyter eller hela ersättningen vid tidpunkten för upplåtelsen.¹²⁶ Med avvikelse från huvudreglerna i inkomstslaget näringsverksamhet tillämpas således ett slags kontantprincip i dessa situationer.

I samband med avverkning av ett skogsbestånd aktualiseras frågan om kostnader för återplantering av det avverkade området. En sådan återplantering sker ibland upp till flera år efter avverkningen. Skattemässigt accepteras avsättningar för sådana kommande återplanteringar i den utsträckning som det är förenligt med god redovisningssed.¹²⁷ För det fall att ersättningen för en avverkningsrätt tas upp i den takt som den inflyter bryts emellertid sambandet med redovisningen och kostnaderna kopplas istället till respektive delbetalning.¹²⁸ Kostnader för anläggning av skog och diken skall däremot dras av omedelbart.¹²⁹

Delar av fastigheter kan upplåtas genom s.k. allframtidsupplåtelser, vilka ofta avser nyttjanderätter eller servitut som exempelvis vägar, kraftledningar eller vattenuppdämningar.¹³⁰ En sådan upplåtelse jämställs skattemässigt med en fastighetsförsäljning och beskattas därmed som kapitalvinst/förlust.¹³¹ Om avverkningsrätt ingår i en allframtidsupplåtelse beskattas även denna som inkomst av kapital, om den skattskyldige begär detta.¹³² Om istället skogsprodukterna säljs separat kan 60 % av intäkterna tas upp som kapital och resterande som näringsverksamhet.¹³³ En förutsättning för kapitalbeskattning av avverkningsrätter eller skogsprodukter är att intäkterna från dessa tas upp samma år som allframtidsupplåtelsen.¹³⁴

Ett av de ovan antydda problemområdena ifråga om skogsbeskattningen är avhängigt det faktum att skogen till den del den funnits vid köpet av fastigheten ingår i anskaffningsvärdet för denna. Försäljning av virke och avverkningsrätter beskattas som löpande verksamhet medan fastigheten beskattas efter en kapitalvinst/förlustberäkning. Är en fysisk person skattskyldig beskattas näringsverksamheten progressivt och kapitalvinsten med en proportionell skatt på 30 %. Sedan början av 1980-talet löses dessa problem på ett tämligen schablonartat sätt där den skattskyldige vid försäljning av skog eller avverkningsrätt beviljas ett avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet som sedan vid en eventuell försäljning återförs till beskattning. Avdragets storlek beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, storleken på det maximala avdrag en skogsägare kan utnyttja samt intäkterna från försäljning av avverkningsrätt eller virke.¹³⁵

En juridisk person eller ett handelsbolag får under sin innehavstid av en skogsfastighet högst dra av motsvarande 25 % av anskaffningsvärdet som skogsavdrag¹³⁶. Vidare får

¹²³ JB 7:3. I praxis har försäljning av s.k. rotposter funnits utgöra sådana nyttjanderätter, se NJA 1979 s. 451, NJA 1986 s. 136. Även s.k. leveransrotköp räknas som avverkningsrätter.

¹²⁴ 13:1 2 st. IL.

¹²⁵ Kindlund, Nilsson, Offesson, Skattebok för skogsägare, s. 119. Nedskrivning av värdet kan dock göras om rättigheterna sjunkit i värde i förhållande till anskaffningskostnaden.

¹²⁶ 21:2 IL. Jfr Kindlund, Nilsson, Offesson, Skattebok för skogsägare, s. 125.

¹²⁷ Se RÅ84 1:8, RÅ 1988 ref 14.

¹²⁸ RÅ 1997 ref 52.

¹²⁹ 21:3 IL.

¹³⁰ Se Kindlund, Nilsson, Offesson, Skattebok för skogsägare, s. 130.

¹³¹ 45:6 – 45:9 IL. Oaktat att försäljning av en allframtidsupplåtelse beskattas som kapital är den ändå som huvudregel mervärdesskattepliktig, 4:5 1 p. ML.

¹³² 45:8 1 st. IL.

¹³³ 45:8 2 st. IL.

¹³⁴ 45:8 3 st. IL.

¹³⁵ 21:5 IL.

¹³⁶ 21:7 IL.

avdraget för ett enskilt år inte uppgå till mer än motsvarande 50 % av de avdragsgrundande intäkterna.

För en fysisk person får skogsavdraget uppgå till maximalt 50 % av anskaffningsvärdet under innehavstiden.¹³⁷ I normalfallet får avdraget inte uppgå till mer än 50 % av intäkterna. Vid rationaliseringsförvärv får avdraget dock uppgå till hela intäkten.¹³⁸ Som rationaliseringsförvärv räknas köp, byten eller förvärv av en fastighet genom fastighetsreglering eller klyvning där förvärvet är ett led i skogsbrukets yttre rationalisering.

Som avdragsgrundande intäkt räknas samtliga intäkter vid upplåtelse av avverkningsrätt samt 60 % av intäkterna vid försäljning av skogsprodukter.¹³⁹ Det lägre beloppet vid försäljning av virke förklaras med att ersättningen i dessa fall, till skillnad från rotpostköpen, är avsedd att delvis täcka den skattskyldiges arbetsinsatser. Dessa insatser bör givetvis beskattas som näringsverksamhet. Vid en försäljning av virke kan således det maximala skogsavdraget för en fysisk person uppgå till 30 % (60 % * 50 %) av intäkterna, förutsatt att detta inte överstiger 50 % av anskaffningsvärdet för fastigheten. Anskaffningsvärdet för det aktuella skogsbruket proportioneras i förhållande till fastighetens totala taxeringsvärde.

Vid försäljning av fastigheten skall skogsavdragen återföras och beskattas således som intäkt av näringsverksamhet.¹⁴⁰ Detta är en teknik som i svensk inkomstskatterätt även tillämpas exempelvis på värdeminskningsskatt på byggnader och markanläggningar. En allframtidsupplåtelse jämföras med en avyttring och medför återföring.¹⁴¹ Återföringen medför att skogsavdraget endast får en temporär effekt. I slutänden kommer den inkomst som motsvaras av avdraget ändå att beskattas som näringsverksamhet. Systemet med återföringar har kritiserats på den grund att det strider mot principerna bakom skogsbeskattningen till den del det leder till att delar av den vid köpet befintliga skogen beskattas progressivt.¹⁴²

Skogsavdragen syftar i första hand till att avgränsa beskattningen till värdetillväxten i skogsbeståndet. Ett annat problem inom skogsbranschen är som ovan nämnts att höga inkomster kan inflyta enstaka år samtidigt som verksamheten under många år inte genererar några inkomster överhuvudtaget. En skogsbruksverksamhet omfattas givetvis av de allmänna resultatregleringsmöjligheter som finns i Inkomstskattelagen. Som ovan beskrivits begränsas dessa ifråga om juridiska personer till periodiseringsfonder. För fysiska personer finns utöver 30 % avsättning till periodiseringsfond dessutom möjlighet till avsättning till expansionsfonder.¹⁴³ Avsikten med expansionsfonder är att överskottet i en enskild firma eller ett handelsbolag skall komma att beskattas på motsvarande sätt som ett aktiebolag. Avsättningen till expansionsfond beskattas till 28 % med en expansionsfondsskatt, medan de återstående 72 % skall finnas kvar på verksamhetens balansräkning. Vid en upplösning av fonden beskattas avsättningen som inkomst av näringsverksamhet, samtidigt som expansionsfondsskatten återbetalas.

En mer specifik möjlighet till resultatjustering inom skogsbruket utgörs av *skogskonton* och *skogsskadekonton*. Möjligheten står endast öppen för enskilda näringsidkare.¹⁴⁴ Avsättning till ett skogskonto kan göras med som mest 60 % av intäkten vid upplåtelse av avverkningsrätt samt 40 % av intäkterna vid försäljning eller uttag av skogsprodukter. Skogskonton är en äldre form av resultatregleringsmöjlighet och i likhet med andra äldre,

¹³⁷ 21:9 IL.

¹³⁸ 21:10 IL.

¹³⁹ 21:6 3 st. IL.

¹⁴⁰ 26:2 IL.

¹⁴¹ 26:6 IL.

¹⁴² Rydin, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet, s. 335.

¹⁴³ 34 kap. IL.

¹⁴⁴ 21:21 IL.

numera avskaffade avsättningar förutsätts att medlen betalas in på ett särskilt bankkonto. Medlen kan vara avsatta till kontot i högst tio års tid.¹⁴⁵

En skogsägare som drabbats av stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande och därför tvingas avverka i förtid kan istället göra en avsättning till ett skogsskadekonto. Avsättningar kan i dessa fall göras med 80 % av intäkten från upplåtelse av avverkningsrätt och 50 % av intäkten från försäljning eller uttag av skogsprodukter. En förutsättning för att avsättning på skogsskadekonto skall kunna göras är att minst en tredjedel av skogsbeståndet avverkas i förtid och att huvuddelen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från denna avverkning. Medel på ett skogsskadekonto kan vara inestående i högst tjugo år.

En resultatjusteringsmöjlighet av mer allmän karaktär som kan vara av intresse i ett skogsbruk är möjligheten till avsättning till ersättningsfond.¹⁴⁶ Avsättning kan göras när en skattskyldig får försäkringsersättning för egendom som skadats genom brand eller olycka eller får ersättning vid expropriation. Bakgrunden är givetvis att investeringar i ny egendom som ersättning för den förstörda inte är direkt avdragsgilla utan kommer att skrivas av i den omfattning som gäller för respektive egendomsslag. Avsättningarna kan då återföras när avskrivningar görs på den nyinkaffade egendomen.¹⁴⁷ Avdrag för avsättningar kan göras för försäkringsersättningar för inventarier, byggnader och markanläggningar, mark samt djurlager.¹⁴⁸ I en skogsbruksverksamhet torde i första hand markanläggningar, till vilka bl. a. skogsvägar hänförs, samt mark vara aktuella. Eftersom mark inte är avskrivningsbar får ersättningsfonden istället tas i anspråk när ny mark köps in.¹⁴⁹ Återföring av avsättningar leder till att anskaffningskostnaden för egendomen minskas i motsvarande mån. Som huvudregel måste fonderna återföras inom tre år.¹⁵⁰

En försäkringsersättning som tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet kan även beskattas som en s.k. ackumulerad inkomst.¹⁵¹ Detta är i första hand aktuellt för det fall att några nya investeringar i verksamheten inte skall göras. Även inkomster från avverkning till följd av brand, stormfällning, torka, insektsskador, vattenuppdämning, dragande av kraftledning eller liknande kan beskattas på detta sätt. På samma sätt kan återföring av skogsavdrag när en näringsfastighet säljs medföra en extra hög inkomst detta år.¹⁵² Däremot är det inte möjligt att beskatta en upplåtelse av avverkningsrätt som ackumulerad inkomst.¹⁵³ Den ackumulerade inkomsten beräknas förenklat så att den fördelas på de år den kan anses härröra ifrån, i normalfallet maximalt tio år, för att på så sätt jämna ut progressionen.¹⁵⁴ För skogsbruk gäller dock ingen tidsmässig begränsning.¹⁵⁵

Beskattningen av de större skogsföretagen påverkas av förändringarna på redovisningsområdet. Enligt IAS 41 skall växande skog värderas som en särskild post till verkligt värde. Som ovan beskrivits utgör den växande skogen skattemässigt ingen avskild tillgång utan ingår i en kapitalvinstbeskattad fastighet. Enligt den föreslagna möjligheten till skatterättslig marknadsvärdering av tillgångar kommer värdeförändringar i ett skogsbestånd att få skattemässiga konsekvenser.¹⁵⁶ En värdeökning på ett skogsbestånd kommer att leda till en skattepliktig intäkt. Vidare kommer en avverkning att leda till ett avdrag i den mån värdet

¹⁴⁵ 21:36 2 st. IL.

¹⁴⁶ 31. kap II.

¹⁴⁷ 31:11 IL.

¹⁴⁸ 31:1 IL.

¹⁴⁹ 31:12 IL.

¹⁵⁰ 31:19 IL.

¹⁵¹ 66:19 3 p. IL.

¹⁵² 66:18 4 p. IL.

¹⁵³ 66:18 6 p. IL.

¹⁵⁴ 66:5 2 st. IL.

¹⁵⁵ 66:8 2 st. IL.

¹⁵⁶ Se SOU 2005:53, s. 47 – 48.

på det avverkade virket tidigare skrivits upp vid en marknadsvärdering. Vid en försäljning av fastigheten måste kapitalvinstberäkningen justeras med hänsyn till marknadsvärderingen. En uppskrivning av värdet leder till ökade anskaffningskostnader samtidigt som eventuella nedskrivningar sänker anskaffningsvärdet och höjer vinsten.¹⁵⁷ Eftersom en värdenedgång enligt förslaget endast kan beaktas skattemässigt om det tidigare gjorts en uppskrivning av värdet är det dock mer korrekt att säga att nedgången minskar den ökning av anskaffningsvärdet som annars är en följd av uppskrivningen.

4.2 Annan näringsverksamhet

Som redan anmärkts innehåller svensk skatterätt numera få branschspecifika skatteregler. Närliggande skogsbruket är de särskilda reglerna om *substansminskningsavdrag* vid utvinning av naturtillgångar, exempelvis grus, sten eller malm. Avdragen är utformade på ett sätt som påminner om skogsavdragen. De får göras med ett belopp som motsvarar den del av det totala anskaffningsvärdet på den naturtillgång som belöper på utvinningen.¹⁵⁸ Detta innebär att till skillnad från skogsavdragen kan hela anskaffningsvärdet för tillgången komma att dras av. Bakgrunden är givetvis att någon tillväxt av denna sorts tillgångar inte gärna kan ske efter anskaffningen. Avdragen får inte utnyttjas i snabbare takt än utvinningen, men det är möjligt att skjuta dem framåt i tiden.¹⁵⁹ Som anskaffningsvärde används som huvudregel det egentliga värdet.¹⁶⁰ Vid benefika fång gäller kontinuitetsprincipen. Av praktiska skäl finns dock en schablonregel för fastställande av anskaffningsvärden i första hand vid äldre innehav. Om den skattskyldige begär det får han eller hon som anskaffningsvärde tillgodoräkna sig det omkostnadsbelopp tillgången hade vid den tidpunkt då utvinningen påbörjas.¹⁶¹ Detta får dock inte överstiga motsvarande 75 % av tillgångens marknadsvärde.

I likhet med vad som gäller för skogsavdrag skall substansminskningsavdragen återföras till beskattning vid en försäljning av fastigheten där tillgången är belägen. Avsikten med substansminskningsavdragen har liksom för skogsavdragen varit att förhindra att kapitaluttag beskattas. Med hänsyn till återföringen av gjorda avdrag blir resultatet i praktiken dock endast en skattecredit i näringsverksamheten. Samma kritik som riktats mot skogsavdragen har även riktats mot substansminskningsavdragen.¹⁶² För att uppnå ett korrekt beskattningsresultat borde återföringen istället ske i inkomstslaget kapital för att därigenom minska anskaffningsvärdet för fastigheten motsvarande de avyttrade tillgångarna.

Det är också möjligt att göra avsättning för framtida substansminskningar.¹⁶³ Detta under förutsättning att ett skriftligt upplåtelseavtal har tecknats och ett förskottsbelopp har betalats för framtida utvinning. Ett sådant avdrag skall emellertid återföras följande beskattningsår.

I praktiken ställs ofta krav på återställningsarbeten efter avslutad utvinning i samband med att tillstånd för verksamheten beviljas. Enligt allmänna redovisningsprinciper bör sådana framtida kostnader periodiseras under den tid verksamheten pågår. Någon särskild skatteregel som berör detta finns inte, men periodiseringar har i praxis accepterats skatterättsligt.¹⁶⁴

En annan bransch som åtminstone tidigare har varit av stor betydelse för svenskt näringsliv är sjönäringen. Före skattereformen fanns särskilt generösa avskrivningsregler för sjöfarten. Sverige har numera inga särskilda skatteregler för sjöbranschen som sådan.¹⁶⁵ En

¹⁵⁷ SOU 2005:53, s. 47. Jfr även s. 68.

¹⁵⁸ 20:21 IL.

¹⁵⁹ Kindlund, Nilsson, Offesson, Skattebok för skogsägare, s. 56.

¹⁶⁰ 20:24 IL.

¹⁶¹ 20:25 IL.

¹⁶² Rydin, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet, s. 328 – 330.

¹⁶³ 20:22 IL.

¹⁶⁴ Kindlund, Nilsson, Offesson, Skattebok för skogsägare, s. 57 – 58.

¹⁶⁵ Pahlsson, SN 2003, s. 306.

pågående utredning undersöker dock förutsättningarna för att införa en s.k. tonnageskatt efter internationellt mönster. Sedan några år tillbaka finns ett särskilt sjöfartsstöd som medför att redare inte behöver betala källskatt och arbetsgivaravgifter för sjöinkomster. Detta saknar emellertid närmare koppling till ämnet för seminariet och kommer därför inte att beröras närmare.¹⁶⁶

Civilrättsligt finns en särskild rättsfigur varigenom rederiverksamhet kan bedrivas. Ett *partrederi* föreligger då flera överenskommit att under delad ansvarighet gemensamt bedriva sjöfart med eget fartyg.¹⁶⁷ Partrederiet kan närmast jämföras med ett enkelt bolag och utgör civilrättsligt inte någon juridisk person. Det utgör därmed inte heller något skattesubjekt inkomstskatterättsligt utan beskattningen sker hos delägarna.¹⁶⁸

Resultatjusteringsmöjligheterna för delägarna är således avhängiga dess skattemässiga status som fysiska eller juridiska personer.¹⁶⁹ Efter slopandet av indelningen i särskilda förvärvskällor inflyter resultatet från en andel i ett part rederi i ägarens övriga verksamhet och kan således kvittas mot ett över- eller underskott av annan näringsverksamhet.

5. Sammanfattning

Utgångspunkten i svensk företagsbeskattning är att ett underskott kan rullas framåt utan tidsmässiga begränsningar enligt principen ”loss carry forward”. Det måste å andra sidan utnyttjas i den mån det senare uppstår överskott. Någon uttrycklig möjlighet att kvitta ett underskott mot äldre överskott finns inte, även om en upplösning av periodiseringsfonder i praktiken kan ge en sådan effekt.

Rätten till framåtrollning av underskott begränsas emellertid vid mer omfattande ägarförändringar. I dessa fall begränsas rätten att utnyttja underskotten dels genom en beloppsspärr, dels genom en koncernbidragsspärr. Begränsningarna kan exempelvis inträda om ett bolag byter koncerntillhörighet eller om fysiska personer förvärvar kontrollen över ett fåmansföretag. Efter en ägarförändring får inte större underskott dras av än motsvarande 200 % av köpeskillingen för aktierna. Vidare kan gamla underskott inte kvittas mot koncernbidrag från andra koncernbolag under en femårsperiod.

I svensk företagsbeskattning utgör varje enskild juridisk person ett särskilt skattesubjekt. Någon gemensam beskattning av en koncern finns således inte. Däremot finns möjlighet att skattemässigt utjämna resultatet i en koncern genom koncernbidrag, vilka är avdragsgilla för givaren och skattepliktiga för mottagaren. En förutsättning är att moderföretaget äger minst 90 % av aktierna i ett dotterföretag. Koncernbidrag kan endast lämnas mellan subjekt som är skattskyldiga i Sverige, vilket har medfört att bidragen konstaterats vara oförenliga med gemenskapsrätten i en länsrättsdom.

Sedan den stora reformen 1990 är utgångspunkten i svensk skatterätt att företag verksamma i olika branscher skall beskattas på ett neutralt sätt. Särskilda branschspecifika regler har dock inte helt kunnat undvikas.

Bank- och försäkringsbranscherna uppvisar vissa karakteristiska särdrag. Båda verksamheterna kan bedrivas som ett vanligt aktiebolag eller som en särskild associationsrättslig figur, nämligen som en sparbank eller som ett ömsesidigt försäkringsbolag. Vidare regleras kraven på koncern- och årsredovisningar i särskilda lagar, låt vara att dessa i stor utsträckning hänvisar till Årsredovisningslagen.

Någon särreglering för beskattningen av banker finns i egentlig mening inte. Däremot finns ett slags schablonbeskattning av värdepappersföretag som uppfyller Inkomstskattelagens krav på investmentföretag. Dessa företag beskattas med 1,5 % av värdet av de värdepapper

¹⁶⁶ Se Pahlsson, SN 2003, s. 300 – 301.

¹⁶⁷ 5 kap. Sjölagen (1994:1009).

¹⁶⁸ Så är även fallet ifråga om mervärdesskatt, se 6:2 ML.

¹⁶⁹ Jfr Rabe & Bojs, Det svenska skattesystemet, s. 265.

företagen äger vid beskattningsårets utgång. Dessutom är de kapitalvinster företagen gör på värdepapper de förvaltar skattefria samtidigt som utdelning till aktieägarna är avdragsgill. Ett investmentföretag förutsätts erbjuda sina aktieägare riskfördelning genom ett välfördelat värdepappersinnehav. Ägarna bör vara ett större antal fysiska personer.

Till skillnad från banker finns fler specifika skatteregler som är tillämpliga på försäkringsbolag. Skatterättsligt klassificeras bolagen antingen som livförsäkrings- eller skadeförsäkringsföretag. Livförsäkringsföretagen är inte skattskyldiga för inlutna premier. Vidare är inkomster förbundna med förvaltningen av tillgångar för försäkringstagarnas räkning skattefria. Samtidigt är kostnader förknippade med dessa inkomster inte avdragsgilla. Skadeförsäkringsföretagen har skyldighet att göra försäkringstekniska avsättningar för att täcka sina åtaganden mot försäkringstagarna. Dessa avsättningar är avdragsgilla medan återföringar av avsättningar är skattepliktiga. Även avsättningar till skadeförsäkringsföretagens säkerhetsreserver är avdragsgilla.

Banker och försäkringsbolag har givetvis påverkats av övergången till IAS/IFRS-standarderna i koncernredovisningen. Den viktigaste följden av antagandet av denna standard är ett krav på marknadsvärdering av tillgångar. Särregler för bank- och försäkringsbranscherna har dock funnits sedan länge i den gemenskapsrättsliga redovisningsrätten. Dessa har numera sin huvudsakliga betydelse för årsredovisningen i de enskilda juridiska personerna samt i onoterade koncerner som inte omfattas av IAS/IFRS. Genom ett moderniseringsdirektiv har skillnaden mellan IAS/IFRS och de äldre direktiven minskat och öppnat upp för ökade möjligheter till marknadsvärdering även i årsredovisningarna. Direktivet har implementerats i svensk rätt genom ändringar i årsredovisningslagarna för banker och försäkringsbolag.

Det har föreslagits ändrade skatteregler till följd av den redovisningsmässiga marknadsvärderingen av tillgångar. Om exempelvis en inventarie uppskrivs till marknadsvärdet i redovisningen föreslås uppskrivningen tas upp som en intäkt skattemässigt. En sådan lösning avviker från en av de mer grundläggande skatterättsliga principerna, nämligen realisationsprincipen. Uppskrivningen av en tillgång medför ingen skatteförmåga för den skattskyldige och intäktsföringen innebär således en förtida beskattning av en orealiserad intäkt.

Flera särregleringar för skogsbeskattningen motiveras av de särpräglade omständigheter som gäller för detta område. Avsikten är att endast beskatta värdetillväxten hos ett avyttrat skogsbestånd. Till den del avyttrad skog fanns vid köpet av fastigheten utgör försäljningen ett kapitaluttag som rimligen borde påverka anskaffningsvärdet på fastigheten. Den skattskyldige som säljer avverkad skog är därför berättigad till ett särskilt skogsavdrag, vilket avses motsvara kapitaluttaget. Avdraget beräknas dock på ett schablonartat sätt. När fastigheten som inrymt beståndet säljs skall avdraget återföras till beskattning. Detta är en teknik som förekommer även ifråga om exempelvis värdeminskningsskatt på byggnader och som leder till att skogsavdragen endast får karaktären av en senareläggning av beskattningen.

Skogsbranschen utmärks vidare av att en avverkning kan leda till höga intäkter under avverkningsåret, samtidigt som beståndet under många år kanske inte genererar några intäkter alls. Särskilt för fysiska personer som beskattas med progressiv beskattning kan detta medföra problem. För att neutralisera dessa effekter kan enskilda näringsidkare avsätta en del av intäkterna till ett särskilt skogskonto. Detta är en äldre form av resultatjusteringsmöjlighet som förutsätter att medlen avskiljs på ett spärrat konto. På ett liknande sätt kan tillfälliga inkomster från förtida avverkningar i samband med stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande delvis avsättas till ett skogsskadekonto. Vidare kan skattebelastningen på en försäljning av avverkad skog deklarerar som en ackumulerad inkomst, vilket medför att progressiviteten minskar för en fysisk person.

I övrigt finns få branschspecifika skatteregler i svensk rätt. Snarlika skogsavdragen är de substansminskningsavdrag som kan göras vid utvinning av naturtillgångar som grus, sten och malm. Även dessa avdrag återförs vid en eventuell försäljning av fastigheten.

Källförteckning

- Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita, Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen. En kommentar., Stockholm 2004
- Axelmann, Lennart, Phillips, Dan, Wahlqvist, Ola, IAS/IFRS 2005. En jämförelse mellan International Financial Reporting Standards och Redovisningsrådets rekommendationer, Ernst & Youngs nätskrift oktober 2004, www.ey.se
- Bergström, Sture, Thorell, Per, Säljares resp köparens nedskrivningsrätt på sålda lagertillgångar, SN 1982, s. 381 – 395
- Grosskopf, Göran, Begreppet inneliggande lager, Stockholm 1987
- Grosskopf, Göran, Edvardsson, Leif, & Svensson, Bo, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning, del II, 6: e uppl., Stockholm 1987
- Kellgren, Jan, Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för inkomstbeskattningen, Lund 2004
- Kindlund, Peter, Nilsson, Folke, Offesson, Per-Erik, Skattebok för skogsägare, Stockholm 1994
- Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, 10: e uppl., Lund 2005
- Melz, Peter, Kapitalvinstbeskattningens problem, Stockholm 1986
- Nilsson, Peter, Svensk juridisk nationalrapport, Yearbook for Nordic Tax Research of 2004, p. 171 – 197
- Olsson, Stefan, Punktskatter – rättslig reglering i svenskt och europeiskt perspektiv, Uppsala 2001
- Persson Österman, Roger, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, Stockholm 1997
- Påhlsson, Robert, Beskattning av svenskkontrollerad sjöfart, SN 2003, s. 299 - 314
- Rabe, Gunnar, & Bojs, Johan, Det svenska inkomstskattesystemet, 17: e uppl., Stockholm 2004
- Rydin, Urban, Inkomst av näringsfastighet i enskild näringsverksamhet – arbetsinkomst eller kapitalinkomst?, Lund 2003
- Samuelson, Lars, Förlustutjämning. En skatterättslig studie, Uppsala 1994
- Thorell, Per, Skattelag och affärssed, Stockholm 1984
- Tjernberg, Mats, Periodiseringsfonder och andra obeskattade reserver, Uppsala 2004
- Wiman, Bertil, Beskattning av företagsgrupper, Stockholm 2002

Prop. 2002/03:121 Skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument

Prop. 2004/05:24 Internationell redovisning i svenska företag

SOU 2005:53 Beskattning när tillgångar värderas till verkligt värde

Rättsfall:

RÅ 2004 ref 80

RÅ 2002 ref 88
RÅ 2002 ref 52
RÅ 1997 ref 52
RÅ 1995 ref 71 I-III
RÅ 1994 ref 19
RÅ 1991 ref 88
RÅ 1988 ref 14
RÅ84 1:8
RÅ82 1:41
RÅ 1998 not 265
RÅ 1969 Fi 1484
RÅ 1966 Fi 192

LR i Vänersborg, målnr: 652-04, 483-05

NJA 1986 s. 136
NJA 1979 s. 451