



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Ola Grahn

Inkomstbeskattningen vid leasingtransaktioner

-utvecklingen i svensk rättspraxis

Examensarbete
20 poäng

Handledare: Mats Tjernberg

Skatterätt

HT 2001

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Ämnet	5
1.2 Syfte och avgränsningar	6
1.3 Problemställningar	6
1.4 Metod och material	7
1.5 Den fortsatta framställningen	7
2 ALLMÄNT OM LEASINGTRANSAKTIONER	8
2.1 Historisk bakgrund	8
2.2 Fördelar och nackdelar med leasing	9
2.3 Terminologi och klassificering	10
2.3.1 Allmänt	10
2.3.2 Partsställningen	10
2.3.3 Indirekt och direkt leasing	10
2.3.4 Finansiell och operationell leasing	11
2.3.5 Restvärdesleasing	11
2.3.6 Sale and lease back	12
3 RÄTTSLIGA UTGÅNGSPUNKTER	13
3.1 Allmänt	13
3.2 Den civilrättsliga gränsdragningen mellan köp och leasing	13
3.3 Sambandet mellan civilrätt och skatterätt	14
3.4 Redovisningen av leasingavtal	15
3.4.1 Allmänt	15
3.4.2 Något om sambandet mellan redovisning och beskattning	16
3.4.2.1 Sambandets konstruktion	16
3.4.2.2 Om behovet av en skatterätt skild från redovisningen av leasingavtal	17
3.4.2.3 RSV:s förslag till samband mellan redovisning och beskattning	18
3.5 Något om rätten till värdeminskingsavdrag	18

4	RÄTTSPRAXIS RÖRANDE LEASINGTRANSAKTIONER	20
4.1	Inledning	20
4.2	Praxis utveckling	20
4.3	1987 års mål	20
4.3.1	Klimatanläggningsmålet	20
4.3.2	Täckdikningsmålet	21
4.3.3	Skillnaderna mellan Klimatanläggningsmålet och Täckdikningsmålet	22
4.4	Fastighetsrentingmålen	23
4.5	Dahlénmålen	25
4.6	Patentleasingmålet	29
4.7	1998 års mål – en ny syn på leasingtransaktioner?	30
4.7.1	Allmänt	30
4.7.2	Flygplansleasingmålen	30
4.7.3	Sale and lease back målen	36
4.8	Restvärdesleasingmålet	40
5	ANALYS AV NÅGRA CENTRALA FRÅGOR VID BESKATTNINGEN AV LEASINGTRANSAKTIONER	41
5.1	Inledning	41
5.2	Avgörande kriterier	41
5.2.1	Allmänt	41
5.2.2	Ägarfunktioner	42
5.2.3	Leverans	43
5.2.4	Affärsrisk	43
5.2.5	Förekomsten av optioner	44
5.2.6	Övriga faktorer	45
5.3	Effekterna av omklassificering	46
5.3.1	Allmänt	46
5.3.2	Omklassificering till köp	46
5.3.2.1	Behandlingen av köpeskillingen	46
5.3.2.2	Behandlingen av leasingavgiften	47
5.3.3	Omklassificering till lån	47
5.4	Periodiseringen av leasingavgiften	47
6	INTERNATIONELLA LEASINGTRANSAKTIONER	49
6.1	Allmänt	49
6.2	Double dipping	49
6.3	Internationell dubbelbeskattning	50
6.3.1	Allmänt	50
6.3.2	Intern svensk rätt för undanröjande av dubbelbeskattning	51
6.3.3	OECD:s modellavtal m.m.	51

6.4 EG-rättsliga aspekter	53
6.4.1 Allmänt	53
6.4.2 EG-rättens inverkan på medlemsstaternas möjligheter att vidta skyddsåtgärder mot skatteplanering	53
6.4.3 Målet med de tyska reglerna	54
6.4.4 De brittiska reglerna	55
6.4.5 Avslutning	55
7 AVSLUTANDE SYNPUNKTER	56
7.1 Om behovet av lagstiftning sett ur det allmännas synvinkel	56
7.2 Av lagstiftare och redovisningsnormgivare förbisedda konsekvenser av rättsläget	56
7.3 Vägar att bringa klarhet i rättsläget	57
7.4 Finansiering eller skatteplanering	59
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	61
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	64

Sammanfattning

I svensk rätt saknas bestämmelser som reglerar de skattemässiga konsekvenserna av leasingtransaktioner. Detta trots att leasing idag står för en betydande del av det svenska näringslivets finansiering. Beskattningskonsekvenserna har istället avgjorts i Regeringsrättens praxis. Denna praxis har utvecklats under tiden från 1980-talets andra hälft. De frågor som har varit uppe till prövning är främst om leasegivaren skall ha rätt att göra värdeminskningsskatt på den utleasade egendomen. För att kunna avgöra denna fråga är det nödvändigt att avgöra huruvida leasegivaren för det första har köpt tillgången och för det andra om det avtal som träffas med leasetagaren verkligen är ett leasingavtal eller om skäl finns att omklassificera avtalet till ett avtal om avbetalningsköp alternativt lån.

Regeringsrätten hade under tiden fram till 1998 att ta ställning till flera olika sorters upplägg. De flesta av uppläggen var helt klart skattemässigt betingade. Regeringsrätten visade dock en stor restriktivitet med användandet av genomsyn i samband med leasingtransaktioner. Regeringsrätten uttalade gång på gång att det är det obligationsrättsliga förhållandet mellan leasegivare och leasetagare som skall vara avgörande vid bedömningen av vem av parterna som skattemässigt skall anses som ägare till tillgången. En följd av detta blev att det enda fallet där ett avtal betecknat som ett leasingavtal omklassificerades till ett avbetalningsköp var ett fall där det aktuella leasingobjektet skulle tillföras leasetagarens fastighet på så vis att det framstod som osannolikt att det skulle kunna återtas efter leasingperiodens utgång. 1998 kom dock Regeringsrätten att avgöra ett antal mål där det kan diskuteras om praxis ändrades. Målen rörde dels flygplansleasing och dels sale and lease back av diverse inventarier. Regeringsrätten kom i dessa mål fram till att leasegivaren inte var att anse som ägare till leasingobjektet. Avgörande vid denna bedömning var så vitt framgår av domskälen även här det obligationsrättsliga förhållandet. Regeringsrätten gick dock in i en sakprövning av vissa avtalsvillkor. Följden av detta blev att domarna har tolkats som att beskattningskonsekvenserna av leasingtransaktioner i fortsättningen skall avgöras i enlighet med de ekonomiska verkningarna av avtalen. I uppsatsen argumenteras dock för att så inte är fallet. Det är fortfarande obligationsrätten som är avgörande men vid avgörandet av partsavsikten kommer den ekonomiska innebörden av transaktionerna att tillmätas vikt. Domarna har dock medfört att skattemyndigheten har kommit att granska leasingavtal mycket noggrant och av denna anledning är de av stor praktisk betydelse.

Genom att utnyttja skillnader mellan olika staters beskattning av leasingtransaktioner kan fördelar vinnas därför att leasingobjektet kan skrivas av i flera länder samtidigt. Det som utnyttjas vid de här konstruktionerna är att staterna har olika regler för att vid beskattningen

bestämma vem av parterna som skall anses som ägare till leasingobjektet. I uppsatsen kommenteras hur detta förfarande används och vilka problem och möjligheter som är förknippade härmed. I samband med detta utreds även de skyddsåtgärder som stater vidtagit för att minska möjligheterna för skatteplanering. Därvid konstateras att de skattskyldiga trots staternas skyddsåtgärder, med hjälp av EG-rätten, kan konstruera skattemässigt fördelaktiga leasingavtal.

Förord

Universitetslektor Mats Tjernberg har varit min handledare under arbetet med uppsatsen. Jag vill tacka honom för det stöd och den uppmuntran han har givit i detta arbete.

Under arbetets gång har jag haft förmånen att få praktisera en månad vid Ernst & Youngs avdelning för Corporate Tax Services i Malmö. Denna tid var mycket givande och de praktiska erfarenheter jag fick under praktiken var mycket värdefulla för uppsatsarbetet. Jag riktar därför ett stort tack till skattejuristerna på CTS i allmänhet och min handledare Martin Larsson i synnerhet.

Ett tack går även till domare och notarier vid Länsrätten i Hallands län för den givande tiden som sommarnotarie under sommaren 2001. Denna tid medförde att jag fick värdefulla insikter i den praktiska taxeringsprocessen vilka varit av stort värde för de fortsatta studierna. Ett särskilt tack riktas till rådmannen Silja Klint som kom med värdefulla råd i samband med den inledande materialsökningen inför uppsatsarbetet.

Slutligen vill jag framföra ett mycket varmt tack till de kurskamrater på juristlinjen som alltsedan starten 1997 uppmuntrat och gjort studietiden i Lund oförglömlig.

Lund i januari 2002

Ola Grahn

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslag (1975:1385)
BFN	Bokföringsnämnden
FAR	Föreningen auktoriserade revisorer
HD	Högsta domstolen
IAS	International Accounting Standard
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
JB	Jordabalk (1971:1209)
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
Prop.	Proposition
RegR	Regeringsrätten
RH	Rättsfall från hovrätterna
RR	Redovisningsrådet
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Ämnet

Leasing är en finansieringsform som traditionellt brukar tillskrivas många fördelar för avtalsparter på ömse sidor om kontraktet. När större investeringar finansieras genom leasingavtal får den som hyr ut utrustningen en bättre kreditsäkerhet än vid traditionell långivning. Den som å andra sidan hyr utrustningen slipper att binda kapital i investeringen och kan oftast räkna med en lägre finansieringskostnad jämfört med alternativet att låna pengar. Utifrån detta kan man anlägga synsättet att leasingtransaktioner är av godo för att skapa förutsättningar för framgångsrika företag och att lagstiftaren därför bör underlätta genomförandet av affärerna. En förutsättning för att detta skall gälla är dock att leasing primärt är en finansieringsform. För det fallet att leasing istället används för att tillskapa skattemässiga fördelar för de inblandade kontraktsparterna kan man fundera över hur lagstiftaren skall ställa sig till institutet.

I den svenska skattelagstiftningen saknas, i likhet med de övriga nordiska länderna, specifika regler som behandlar civilrätten och beskattningen vid leasingtransaktioner.¹ Beskattningskonsekvenserna av leasingavtal avgörs istället på grundval av de generella skattereglerna och allmänna skatterättsliga principer. Frågorna har varit föremål för diverse utredningar men dessa har ännu inte medfört några lagstiftningsåtgärder.² Istället har Regeringsrätten genom sin praxis fastlagt vissa riktlinjer för hur leasingtransaktioner skall behandlas skattemässigt. I ett par uppmärksammade domar från 1998 nekade Regeringsrätten leasegivaren att göra värdeminskingsavdrag för egendom som leasats ut.³ Grunden för de vägrade avdragen var att leasegivarna inte skattemässigt kunde anses som ägare till leasingobjekten.

Då det förekommer att mycket dyrbara investeringar, t.ex. flygplan och fartyg, finansieras genom leasingavtal är det av vikt att rättstillämpningen är förutsägbar. Detta eftersom underkännande av t.ex. rätten till värdeminskingsavdrag, framförallt med hänsyn till risken för påförande av skattetillägg, kan få förödande ekonomiska konsekvenser för inblandade företag. Utifrån det perspektivet är det intressant att undersöka hur leasingtransaktioner har behandlats i svensk skatterätt. Det är även intressant att undersöka huruvida det är lämpligt att området inte är lagreglerat. Därvid är det av intresse att jämföra den svenska praxisen med andra länders regleringar. Detta inte minst därför att svenska företag, som en följd av den

¹ Poul Gade: "Finansiell leasing - leje og leasing af erhvervslösøre", Köpenhamn 1997 s. 44.

² Se t.ex. SOU 1994:120 "Finansiell leasing av lös egendom".

³ RÅ 1998 ref. 58 I-III.

alltmer gränsöverskridande handeln, är inblandade i affärer i flera stater. Av detta följer att problem kan uppstå när avtalsparterna finns i länder som tillämpar olikartade regler beträffande leasingtransaktioner. För att fortsätta med de ovan nämnda exemplet med värdeminskingsavdrag kan nämnas det fallet att bestämmelserna i leasetagarens land tillerkänner leasegivaren avdragsrätten och bestämmelserna i leasegivarens land är de motsatta. I detta fall går båda parter miste om rätten till värdeminskingsavdrag och detta kan givetvis leda till att ett avtal som är attraktivt ur en företagsekonomisk synvinkel aldrig kommer till stånd. På samma sätt kan dock även stora fördelar uppnås genom användningen av jurisdiktionskombinationer där både leasegivare och leasetagare beviljas värdeminskingsavdrag.

1.2 Syfte och avgränsningar

Avsikten är att denna uppsats skall vara en inkomstskatterättslig studie av främst finansiella leasingtransaktioner. Anledningen till att tyngdpunkten läggs på de finansiella leasingtransaktionerna är att de operationella leasingavtalen, på grund av det nära släktskapet med den traditionella saklegan, sällan ger upphov till några skatterättsliga problem. Av det faktum att uppsatsen är en inkomstskatterättslig studie följer att mervärdeskatterättsliga aspekter endast kommenteras i undantagsfall. När det sedan gäller inkomstskatten är syftet att redogöra för konsekvenserna inom företagsbeskattningen. Individbeskattningen lämnas således utanför framställningen. När det gäller företagsbeskattningen kommer fokus att ligga på frågan om vem av parterna som skattemässigt skall anses som ägare till leasingobjektet och därmed medges rätt att göra värdeminskingsavdrag. Jag skall därvid utreda det svenska rättsläget beträffande transaktionerna samt kommentera lämpligheten av det samma. I den mån jag finner att rättsläget är mindre lämpligt kommer jag att föreslå tänkbara förändringar. Särskilt utrymme kommer att ägnas åt problem och möjligheter som uppstår i samband med leasingtransaktioner där avtalsparterna finns i olika länder. Därvid är syftet att undersöka hur svenska skattesubjekt kan använda gränsöverskridande leasing som ett skatteplaneringsinstrument samt vilka åtgärder lagstiftaren vidtagit för att göra detta mindre förmånligt. Som ett led i denna avdelning är syftet även att utreda och kommentera EG-rättsliga frågeställningar som kan tänkas uppstå som en följd av medlemsstaternas strävan att skydda sina beskattningsunderlag.

1.3 Problemställningar

I uppsatsen är min tanke att i första hand undersöka vilka skatterättsliga konsekvenser som leasingtransaktioner kan få. Därvid skall särskild uppmärksamhet riktas på olika problem som uppstått och uppstår i det praktiska rättslivet i samband med leasing. Frågorna som skall besvaras i uppsatsen utifrån denna utgångspunkt är dels hur den svenska skatterätten reglerar leasingtransaktioner samt dels på vilka sätt skattesubjekten kan använda sig av leasing i skatteplaneringssyfte. Slutligen skall jag även

besvara frågan om hur regleringen av leasingtransaktioner i framtiden bör se ut.

1.4 Metod och material

Arbetet har utförts i enlighet med traditionell juridisk metod. Eftersom direkt skattelagstiftning saknas beträffande leasingtransaktioner har det huvudsakliga materialet utgjorts av rättspraxis. Vid tolkningen av dessa rättsfall har jag använt mig av relevant lagstiftning, förarbeten samt doktrin. När det gäller doktrinen har jag för att kunna sätta in leasingtransaktionerna i sitt sammanhang, som ett komplement till den juridiska litteraturen, även använt litteratur som behandlar externredovisning och investeringskalkylering. Jag har också haft en del personliga kontakter med diverse praktiskt verksamma skattejurister. Dessa kontakter har inte inneburit några regelrätta intervjuer utan har givits formen av informella samtal. Trots detta har kontakterna varit mycket värdefulla eftersom de fungerat som en referensram på så vis att de medfört att jag kunnat skapa mig en bild av de faktorer som är centrala vid det praktiska utformandet och genomförandet av leasingtransaktioner.

1.5 Den fortsatta framställningen

I det närmast följande kapitlet behandlas leasing i allmänna ordalag. I kapitel tre presenteras sedan de rättsliga utgångspunkterna för de frågor som uppsatsen behandlar. Kapitel fyra innehåller en systematisk genomgång av den rättspraxis som finns rörande beskattningen av leasingtransaktioner. I kapitel fem analyseras sedan rättsläget med utgångspunkt i redogörelserna i kapitel tre och fyra. Efter detta följer ett kapitel som behandlar internationella aspekter på leasingavtal. I detta kapitel läggs tonvikten på särskilda problem och möjligheter som är förknippade med internationella transaktioner. Uppsatsen avslutas sedan med ett kapitel där jag utifrån ett de lege ferenda perspektiv diskuterar och kommenterar rättsläget beträffande leasingtransaktioner.

2 Allmänt om leasingtransaktioner

2.1 Historisk bakgrund

Denna uppsats är tänkt att utgöra en skatterättslig studie av leasingtransaktioner. Denna utgångspunkt till trots är det för den vidare förståelsen nödvändigt att kort redogöra i allmänna termer för vad leasing är och hur institutet används i det praktiska affärlivet.

Med leasing förstås i gängse tal normalt något annat än uthyrning i traditionell mening. Som kommer att beskrivas nedan finns det många olika former av leasing. Det gemensamma för avtal betecknade som leasing torde dock vara att syftet är att mot vederlag upplåta nyttjanderätt till lös sak under längre tid.⁴

Den form av hyra som i dag vanligtvis benämns leasing kan härledas till kontrakt som förekom i USA i mitten av 1800-talet. En av pionjörerna på området var Bell Telephone Company som istället för att sälja sina telefoner leasade ut dem. Leasingkontrakt användes initialt endast av företag som på grund av sina stora volymer hade råd att finansiera de omkostnader som var förknippade med finansieringsformen. Så småningom uppstod det ett önskemål även från andra företag att använda sig av leasing. För att möjliggöra detta startades särskilda finansieringsföretag som påtog sig svårigheterna och riskerna.⁵

Den moderna form av leasingavtal som används idag härstammar ifrån början av 1960-talet. Leasing blev då vanligt förekommande genom att många företag i USA använde kontraktsformen som ett led i sin marknadsföring.⁶ Under de tre årtionden som följde därefter ökade användningen av leasing kraftigt. Anledningen till detta var att tillväxttakten i de västerländska ekonomierna var hög. För många mindre och medelstora företag ledde investeringstakten till att de egna medlen och gängse förekommande investeringsformer inte räckte till. Speciellt för företag med hög rörelserisk och låg soliditet blev leasingformen användbar eftersom den gav finansören en bättre säkerhet än vid ordinär långivning samtidigt som den tillförda egendomen inte påverkade soliditeten. En annan orsak som gjorde leasing till en attraktiv finansieringsform var att den hastiga tekniska

⁴ För det fall att den leasade egendomen utgörs av fast egendom benämns detta vanligtvis fastighetsleasing eller fastighetsrenting, SOU 1991:81 "Fastighetsleasing - sale and lease back" s. 17.

⁵ Jan Åke Nyström: "Leasing", 3 uppl. Lund 1981 s. 8.

⁶ Anders Köhlmark & Anette Nyström: "Flygplansleasing- sale and leasebackmålen avgjorda; en kommentar", I: *Svensk Skattetidning* 1998 s. 641 ff.

utvecklingen för vissa former av utrustning ledde till avsevärt förkortade ekonomiska livslängder. Genom att leasa egendom istället för att köpa densamma kunde företagen öka flexibiliteten i sin produktion och snabbare byta upp sig till mer utvecklade modeller.⁷

I Sverige dröjde det till 1960-talet innan leasingavtal började användas. Till att börja med användes finansieringsformen i begränsad omfattning men i slutet av 1970-talet började volymerna öka och idag svarar leasing för en betydande del av näringslivets investeringar i maskiner och andra inventarier.⁸

2.2 Fördelar och nackdelar med leasing

Användningen av leasing har idag både fördelar och nackdelar. I litteratur som behandlar investeringskalkylering beskrivs leasing ofta som en finansieringsform som är dyrare än andra alternativ.⁹ De alternativ som brukar jämföras med leasing är avbetalningsköp och lån mot säkerhet i företagshypotek. Anledningarna till att leasing trots allt förekommer är dock de samma idag som när leasingen slog igenom. Genom att välja leasing kan företag ofta uppnå en högre finansieringsgrad, d.v.s. den egna kapitalinsatsen är mindre, än vid andra finansieringsformer. Företag kan vidare genom att leasa utrustning försäkra sig om att de enklare kan byta till modernare utrustning och behöver dessutom inte belasta sin balansräkning med egendomen.¹⁰ Den senare faktorn leder till att vissa nyckeltal framstår som mer positiva för företaget.¹¹ En ytterligare anledning till att företag väljer att leasa egendom kan vara att rätten att sluta leasingavtal inte är lika hårt reglerad som för investeringar. Genom att välja leasingkonstruktioner undviks därför administrativt arbete inom underavdelningar i företaget. När det gäller den senare fördelen har dock många företag insett att eftersom de moderna former av leasingavtal som används idag, till sin karaktär ligger mycket nära avbetalningsköp, finns det anledning att reglera beslutsrätten på samma sätt.¹²

När det gäller nackdelarna med leasing kan nämnas det faktum att leasetagarens möjlighet att själv bestämma över utgifternas periodisering påverkas. Leasingavgifterna dras skattemässigt av under den period under

⁷ SOU 1994:120 s. 90.

⁸ SOU 1994:120 s. 89 f.

⁹ Stefan Yard: "Kalkyler för investeringar och verksamheter", Lund 1991 s. 42 ff. I de aktuella kalkylerna inräknas dock oftast inte de positiva skatteeffekter som inträder för leasegivaren.

¹⁰ För att tillgången skall kunna bytas ut krävs dock att leasingavtalet är utformat på ett sådant sätt att det är ett ekonomiskt realistiskt alternativ. I de fall där leasingavtalet är betingat av skattemässiga skäl finns dock troligen avtalsvillkor som inskränker leasetagarens möjlighet att byta ut tillgången inom den beräknade ekonomiska livslängden.

¹¹ Exempel på nyckeltal som påverkas direkt av leasingalternativet är soliditeten. Ett annat är avkastningen på sysselsatt kapital, räntabiliteten. Förklaringen till att nyckeltalen blir bättre ligger i att balansomslutningen blir mindre.

¹² Yard a.a. s. 46.

vilka de belöper. Vid alternativet köp kan leasetagaren istället själv välja hur stor kostnad han vill belasta varje period med genom att reglera storleken på överavskrivningarna. Betydelsen av denna nackdel skall dock inte överdrivas eftersom leasegivarens rätt till värdeminskingsavdrag medför att leasingavgiften sätts lägre. En annan nackdel med leasingavtal för leasetagaren är det faktum att eftersom finansieringsformen inte reglerats i lag är hans ställning vid tvister något osäker. Rättsläget vid leasing är fortfarande oklart på vissa punkter bl.a. när det gäller huruvida leasetagaren har sakrättsligt skydd till den leasade egendomen.¹³

2.3 Terminologi och klassificering

2.3.1 Allmänt

Som nämnts ovan kan man indela leasing i olika grupper, inom vilka det i sin tur finns undergrupper. I lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag framgår av 1 kap. 1 § att såsom finansieringsverksamhet avses bl.a. näringsverksamhet som har till ändamål att medverka vid finansiering genom att upplåta lös egendom till nyttjande. Detta stadgande tar sikte på leasing. I svensk rätt saknas dock en legaldefinition av vad som skall anses vara leasing och hur olika leasingavtal skall rubriceras. Till följd av detta har det uppstått flera olika beteckningar för olika former av leasingkontrakt. Skillnaderna tar främst sikte på partsrelationen i kontraktet samt syftet med transaktionen. I det följande skall huvudtyperna av leasingkontrakt presenteras.

2.3.2 Partsställningen

Det gängse språkbruket på marknaden torde vara att beteckna parterna i ett leasingavtal som leasegivare, leasetagare och leverantör. Leasegivaren är den som tillhandahåller finansieringen av egendomen och står som motpart till brukaren, leasetagaren, i leasingkontraktet. Leasegivaren utgörs typiskt sett av ett finansbolag. Leasegivaren kan även vara ett joint venture som är tillskapat mellan flera subjekt för att genomföra en speciell leasingaffär. I det fall där det förekommer en tredje part i avtalet betecknas denne som leverantör och det är denne som levererar den egendom som är föremål för leasen.¹⁴

2.3.3 Indirekt och direkt leasing

Den första indelningsgrunden är att skilja mellan direkt och indirekt leasing. Vid direkt leasing tecknas avtal direkt mellan leverantören och den som skall nyttja utrustningen. Vid indirekt leasing tecknas istället ett avtal mellan leverantören och en leasegivare som i sin tur tecknar avtal med leasetagaren. Mellan leasetagaren och leverantören kan sedan eventuellt tecknas ett separat underhållsavtal. Detta kan också ske genom avtalskonstruktioner

¹³ SOU 1994:120 s. 258 f.

¹⁴ Gade a.a. s. 22 f.

som går via leasegivaren, t.ex. på det viset att leasetagaren ges rätt att utöva leasegivarens rättigheter gentemot leverantören.¹⁵

Beroende på vem som initierar leasingförhållandet skiljer man mellan leverantörsorienterad och kundorienterad leasing. I det förra fallet är det leverantören som tar initiativ till leasingavtalet och i det senare är det kunden.¹⁶

2.3.4 Finansiell och operationell leasing

Så här långt kommen i redogörelsen är det dags att introducera det begreppspar som är det vanligaste sättet att särskilja leasingavtal. Den vanligaste indelningsgrunden idag är skiljelinjen mellan operationell och finansiell leasing.¹⁷ Hur uppdelningen mellan dessa kontraktstyper skall göras regleras på redovisningsområdet genom en rekommendation från Redovisningsrådet.¹⁸ Vad beträffar partsställningen skiljer sig avtalen inte ifrån vad som ovan betecknades som direkt och indirekt leasing.

I det förslag till lag om finansiell leasing som Leasingutredningen lade fram 1994 användes följande kriterier för att definiera ett finansiellt leasingavtal. Den grundläggande förutsättningen är att det ingås ett leasingavtal mellan leasegivaren och leasetagaren. Därefter skall leasegivaren förvärva objektet enligt ett leveransavtal från en tredje part. Därvid skall leasetagaren ges tillfälle att godkänna de villkor i leveransavtalet som har betydelse för honom. Vidare krävs det att det inte är leasegivaren själv som väljer, specificerar eller tillhandahåller egendomen. Slutligen krävs det också att vederlaget som leasetagaren utger till leasegivaren är beräknat för att täcka hela eller den huvudsakliga delen av anskaffningsvärdet.¹⁹ Genom det sista kravet ges leasingavtalet en finansiell funktion. Finansiell leasing skiljer sig därvid från andra nyttjanderättsavtal på det viset att leasetagaren av leasegivaren ges möjlighet att, utan att behöva binda något större kapital eller erbjuda särskild säkerhet, anskaffa och utnyttja viss utvald egendom mot en avgift som täcker hela eller större delen av egendomens anskaffningspris.²⁰

Ett leasingavtal som inte är att anse som ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal.

2.3.5 Restvärdesleasing

I stycket ovan beskrevs ett finansiellt leasingavtal som ett avtal där leasingavgifterna täcker hela eller större delen av leasingobjektets

¹⁵ Göran Millqvist: "Finansiell leasing – om det finansiella leasingavtalets civilrättsliga innebörd och reglering", Lund 1987 s. 32.

¹⁶ Nyström a.a. s. 10.

¹⁷ Enligt engelsk terminologi benämns avtalstyperna "true-" och "financial leasing".

¹⁸ RR 6:99.

¹⁹ SOU 1994:120 s. 37 f.

²⁰ Mikael Möller: "Civilrätten vid finansiell leasing", Uppsala 1996 s. 19 ff.

anskaffningsvärde. Det förekommer dock avtal i vilka avtalstiden och summan av avgifterna inte anpassas till objektets ekonomiska livslängd. I dessa situationer kommer objektet att ha ett restvärde vid leasingperiodens utgång. Dessa avtal kallas för restvärdesleasing. Avtalskonstruktionen är vanligt förekommande när leasingobjektet representerar ett mycket högt värde som dessutom är beständigt. För att det skall vara korrekt att tala om finansiell leasing i dessa sammanhang krävs det att leasetagaren på något sätt garanterar att leasegivaren erhåller det restvärde som egendomen kommer att ha vid avtalstidens slut. Denna garanti kan t.ex. manifesteras i ett avtal om köp till ett visst pris.²¹

2.3.6 Sale and lease back

Ett specialfall av leasing som förtjänar att uppmärksammas är sale and lease back transaktioner. Innebörden av dessa avtal är att innehavaren av en tillgång säljer denna till en köpare. Därefter leasar säljaren tillbaka samma tillgång ifrån köparen. Säljaren behåller alltså egendomen och fortsätter att bruka den i samma utsträckning som innan med den inskränkningen att han inte längre är ägare till den. Avtalen är ofta utformade på det viset att köparen via ett optionsavtal förbinder sig att sälja tillbaka egendomen till säljaren. I detta optionsavtal kan införas villkor om när försäljningen skall ske och till vilket pris det skall göras. Återköpsrätten kan vidare villkoras på det viset att för att få utöva rätten så är säljaren tvungen att dessförinnan ha betalat leasingavgifterna i enlighet med avtalet. Syftet med sale and lease back transaktioner är att ge säljaren ett likviditetstillskott. Ur civilrättslig synpunkt fungerar den leasade egendomen i praktiken som en säkerhet för att säljaren skall fullgöra sina skyldigheter enligt leasingavtalet. Av detta följer att det inte finns någon egentlig avsikt att köparen i slutändan skall bli ägare till egendomen.²² Som kommer att visas i kommande kapitel är upplägget vid sale and lease back ofta använt i skatteplaneringssyfte.

²¹ SOU 1994:120 s. 61 f.

²² Millqvist a.a s. 33.

3 Rättsliga utgångspunkter

3.1 Allmänt

Som redan nämnts saknar den svenska skattelagstiftningen regler om hur leasingtransaktioner skall beskattas. Vid avgörandet av beskattningskonsekvenserna har därför civilrätten kommit att få stor betydelse. I den rättspraxis som utbildats på området är det främst frågan om vem som skall anses vara ägare till egendomen som varit aktuell. Av denna anledning är det av intresse att kort redogöra för den civilrättsliga regleringen av äganderätten i samband med leasingtransaktioner. Det som kommer att beröras är den obligationsrättsliga regleringen. Leasingtransaktioner aktualiserar flera intressanta sakrättsliga frågeställningar men dessa lämnas utanför framställningen. Vid bedömningen av leasingavtal är det även intressant att redogöra för hur dessa behandlas inom redovisningen. Kapitlet innehåller därför en genomgång av de regler som gäller för leasingavtal på redovisningsområdet samt vilken betydelse dessa har vid beskattningen. Som kommer att visas i nästa kapitel är det främst frågan om rätten till värdeminskingsavdrag som varit uppe till prövning i praxis. Av denna anledning avslutas kapitlet med en kort redogörelse för de beskattningsregler som reglerar värdeminskingsavdragen.

3.2 Den civilrättsliga gränsdragningen mellan köp och leasing

För att kunna avgöra beskattningskonsekvenserna av en leasingtransaktion är det nödvändigt att avgöra vem som skall ses som ägare till det leasade objektet. Den svenska skatterätten saknar bestämmelser som reglerar frågan om vem av kontraktsparterna som vid ett avtal om köp eller hyra skall betraktas som ägare till egendomen. Partsställningen har därför i praxis avgjorts i enlighet med avtalens civilrättsliga verkningar. Av denna anledning är det här på sin plats att nämna något om den civilrättsliga gränsdragningen mellan leasing och köp.

För det fall att det i leasingavtalet tagits in bestämmelser om att leasetagaren vid leasingperiodens slut skall eller får förvärva egendomen ligger det nära till hands att omklassificera avtalet till ett avbetalningsköp. De civilrättsliga bestämmelser som är intressanta vid denna bedömning återfinns vid avtal mellan näringsidkare i lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. Enligt 1 § 3 st. i denna lag skall ett avtal anses vara ett avbetalningsköp, även om det betecknats som uthyrning och betalningen som vederlag för varans nyttjande, såvida det är avsett att den till vilken

varan utlämnas till skall bli ägare av denna.²³ I förarbetena till detta lagrum uttalas dock att ett avtal som betecknats som hyra inte kan omklassificeras till ett avbetalningsköp om avtalet inte är förenat med en option för köparen att förvärva egendomen vid bindningstidens slut.²⁴

I det förslag till leasinglag som Leasingutredningen presenterade 1994 föreslogs en uttrycklig bestämmelse om att leasingavtal under vissa förhållanden civilrättsligt skulle behandlas som avtal om avbetalningsköp. Förutsättningen för att ett leasingavtal skulle föreligga när leasetagaren har rätt eller skyldighet att förvärva egendomen till ett förutbestämt pris var att "leasegivarens intresse av hur egendomens marknadsvärde utvecklades i förhållande till det avtalade priset var beaktansvärt när avtalet ingicks".²⁵ Om leasegivaren inte hade detta beaktansvärda intresse skulle avtalet behandlas i enlighet med köprättsliga regler. Som nämnts ovan ledde aldrig leasingutredningens förslag till någon lagstiftning men tekniken för särskiljandet mellan avbetalningsköp och leasing speglar väl den praxis som domstolarna har utvecklat.

HD har inte i något fall tagit direkt ställning till var skiljelinjen mellan köp och hyra skall dras när avtalet betecknats som ett hyres/leasingavtal. Frågan har dock berörts i underrättspraxis och därvid har domstolarna varit obenäga att omklassificera avtal betecknade som hyresavtal till avtal om avbetalningsköp.²⁶

3.3 Sambandet mellan civilrätt och skatterätt

Traditionellt gäller att skatterätten är fristående från civilrätten. Beskattningskonsekvenserna av en rättshandling följer således inte automatiskt den civilrättsliga regleringen.²⁷ Vidare gäller att ett avtals rubricering inte är avgörande för beskattningskonsekvenserna. I många fall är dock civilrätten prejudiciell i förhållande till skatterätten. Detta är en följd av att skatterättsliga regleringar anknyter till vissa rättshandlingar och begrepp som definieras inom civilrätten.²⁸ När en skatterättslig regel t.ex. talar om ett aktiebolag avgörs frågan om vad som är ett aktiebolag med

²³ Samma reglering gäller i konsumentförhållanden enligt 3 § 3 st Konsumentkreditlagen (1992:830).

²⁴ Prop. 1977/78:142 s. 31 och 84. För konsumentkreditfallen hänvisar prop. 1991/92:83 s. 106 till prop. 1976/77:123 s. 158 f. där samma distinktion görs.

²⁵ SOU 1994:120 s. 37 f.

²⁶ Se t.ex. RH 1986:153.

²⁷ Som exempel på rättsfall där det framgår att skatterätten är fristående från civilrätten kan nämnas RÅ 1951 ref. 8 där en civilrättsligt otillåten utdelning beskattades. För en heltäckande genomgång av civilrättens betydelse vid beskattningen se Sture Bergström: "Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang", Stockholm 1978.

²⁸ Anders Hultqvist: "Leasingdomarna – en analys och kommentar", I: *Skattenytt* 1999 s. 396 f. En utförligare redogörelse för Hultqvists syn på civilrättens betydelse vid leasingavtal återfinns i det rättsutlåtande han avgav i samband med resningsansökan i Flygplansleasingmålen. Utlåtandet finns bilagerat i akterna i RegR:s mål nr. 6796-6797-1998.

tillämpning av de civilrättsliga reglerna i ABL. När det gäller leasingavtal har det i doktrinen diskuterats vilken betydelse civilrätten skall tillmätas. Detta gäller framförallt för att avgöra vem som skall anses vara ägare till leasingobjektet och därmed tillerkännas rätten till värdeminskningssavdrag. I nästa kapitel kommer stort utrymme ägnas åt att redogöra för hur domstolarna valt att se på ägarställningen vid leasingavtal.

3.4 Redovisningen av leasingavtal

3.4.1 Allmänt

På redovisningsområdet finns en rekommendation ifrån Redovisningsrådet, RR 6:99, om hur leasingavtal skall behandlas.²⁹ Denna rekommendation bygger på internationell redovisningspraxis och ger uttryck för den ekonomiska principen om "substance over form".³⁰ Innebörden av denna princip är att det är de ekonomiska effekterna av ett avtal snarare än den civilrättsliga regleringen som avgör hur redovisningen skall ske. Genom att utnyttja principen om "substance over form" slipper man således att i varje läge avgöra de civilrättsliga ägarförhållandena. Framförallt i internationella koncerner är detta smidigt då principen leder till att samma redovisning kan tillämpas i alla länder utan att hänsyn behöver tas till olika civilrättsliga regleringar av äganderätten. Eftersom det saknas skatterättsliga regler som korresponderar med denna princip skall RR 6:99 tills vidare dock endast användas i koncernredovisningen.

I rekommendationen skiljs mellan operationella och finansiella leasingavtal. Ett avtal är ett finansiellt leasingavtal om det innebär att de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av objektet i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Enligt rekommendationen kan, men behöver inte, äganderätten slutligen övergå till leasetagaren. Ett objekt som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal skall redovisas som en anläggningstillgång i leasetagarens balansräkning. Tillgången tas upp till leasingobjektets verkliga värde eller till nuvärdet av minimileasingavgifterna om detta är lägre. Förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter skall redovisas som skuld. Betalningen av leasingavgifterna fördelas mellan ränta och amortering av skulden. Räntan fördelas över leasingperioden så att varje redovisningsperiod belastas med ett belopp som motsvarar en fast räntesats på den under respektive period redovisade skulden. Leasetagaren skall även göra avskrivningar på objektet enligt samma principer som gäller för övriga tillgångar av samma slag. Leasegivaren å andra sidan redovisar en fordran i balansräkningen. Fordran tas upp till ett belopp som motsvarar nettoinvesteringen, d.v.s. nuvärdet av

²⁹ RR:s rekommendationer riktar sig i första hand till företag vars aktier är föremål för offentlig handel eller som genom sin storlek har ett stort allmänintresse. Enligt FAR bör dock rekommendationen vara vägledande även för andra företag. Detta medförde att den rekommendation som tidigare reglerade redovisningen för övriga företag (FAR nr. 7) upphävdes. Se också BFN:s allmänna råd som kommenteras nedan.

³⁰ IAS nr. 17.

de framtida leasingavgifterna. De inflytande leasingavgifterna fördelas i en amorterings- och en räntedel. Den förra minskar fordran och den senare tas upp som en finansiell intäkt. Den finansiella intäkten skall fördelas så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad nettoinvestering. Rekommendationen innehåller särskilda regler för det fall att tillverkare eller återförsäljare själva leasar ut sina produkter. Vid dessa typer av finansiella leasingavtal uppkommer två typer av intäkter. Dessa är dels en försäljningsintäkt (alternativt en försäljningsförlust) samt dels en finansiell intäkt. Försäljningsintäkten beräknas i enlighet med de normala försäljningspriser och rabatter som företaget tillämpar vid försäljning. När det sedan gäller den finansiella intäkten skall denna fördelas över leasingperioden.

I RR 6:99 finns särskilda regler om sale and lease back avtal. Redovisningen av dessa transaktioner är beroende av om de ger upphov till finansiella eller operationella leasingavtal. Om en sale and lease back transaktion ger upphov till ett finansiellt leasingavtal skall det belopp med vilket försäljningspriset överstiger tillgångens redovisade värde inte omedelbart redovisas som vinst i säljarens/leasetagarens resultaträkning. Vinsten skall istället periodiseras över leasingperioden.

Avslutningsvis stadgar RR 6:99 att för det fall att rekommendationen inte överensstämmer med beskattningsreglerna får juridiska personer istället redovisa i enlighet med dessa.

Enligt BFN:s allmänna råd får små och medelstora företag redovisa alla leasingavtal som operationella.³¹ Någon uppdelning på finansiella och operationella leasingavtal görs då varken hos leasegivaren eller leasetagaren. I praktiken innebär detta att de allra flesta företag inte kommer att ha någon uppdelning av leasingavtal i finansiella och operationella.³² Om företagen väljer att redovisa alla leasingavtal som operationella skall det i bokslutet finnas en not som upplyser om detta.

3.4.2 Något om sambandet mellan redovisning och beskattning

3.4.2.1 Sambandets konstruktion

När det gäller sambandet mellan redovisning och beskattning kan man i princip urskilja tre huvudtyper av tillvägagångssätt för att avgöra hur det beskattningsbara resultatet skall fastställas. I den första huvudtypen innehåller skattelagstiftningen en komplett uppsättning värderingsregler och dessa används även för den externa redovisningen. Den andra huvudtypen

³¹ BFNAR 2000:4 bilaga 2.

³² Av BFNAR 2000:2 framgår vad som avses med små och medelstora företag. För att räknas som ett sådant krävs det att nettovärdet på företagets tillgångar under de två senaste åren inte överstiger 1000 prisbasbelopp samt att antalet anställda under samma tidsperiod i medeltal understigit 200 st.

innebär att skatte- och redovisningsförfattningarna var för sig innehåller kompletta värderingsregler. I dessa fall finns det inget samband mellan redovisningen och beskattningen. Den tredje huvudtypen går ut på att redovisningslagstiftningen innehåller kompletta värderingsregler som används även vid beskattningen.³³

I Sverige har det sedan länge funnits ett starkt samband mellan redovisningen och beskattningen. 1991 tillsattes en kommitté med uppgift att se över den svenska redovisningslagstiftningen.³⁴ I samband med detta arbete gjordes även en översyn av sambandet mellan redovisningen och beskattningen.³⁵ I denna del föreslog kommittén en ökad frikoppling mellan redovisningen och beskattningen på vissa områden. Några genomgripande lagändringar företogs dock inte till följd av kommittébetänkandet varför sambandet mellan redovisningen och beskattningen även fortsättningsvis kom att vara starkt.

Sambandet mellan redovisningen och beskattningen regleras i 14 kap. IL.³⁶ Av detta kapitel framgår att det beskattningsbara resultatet av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt att räkenskaperna skall läggas till grund för beskattningen såvida inte något annat är föreskrivet i lag.³⁷ När det saknas särskilda skatteregler brukar i doktrinen talas om att frågan faller inom det kopplade området. Med detta menas att beskattningen avgörs helt i enlighet med redovisningen. I förarbetena till IL framgår att för det fall att redovisningen är förenlig med god redovisningssed skall räkenskaperna läggas till grund för beskattningen. Om den skattskyldige valt ett periodiseringsätt avseende en kostnads- eller intäktspost som strider mot god redovisningssed grundas dock inte beskattningen på redovisningen. Samma sak gäller om redovisningen innehåller icke skattemässigt avdragsgilla kostnader eller skattefria intäkter. I dessa fall avgörs beskattningen helt och hållet på grundval av de skattemässiga reglerna.³⁸

3.4.2.2 Om behovet av en skatterätt skild från redovisningen av leasingavtal

³³ Jan Thomasson: "Extern redovisning och finansiell analys", 10 uppl. Malmö 2000 s. 24 f.

³⁴ Utredningen utmynnade så småningom i SOU 1996:157 "Översyn av redovisningslagstiftningen".

³⁵ Resultatet av detta arbete presenterades i delbetänkandet SOU 1995:43 "Sambandet Redovisning – Beskattning".

³⁶ För en detaljerad genomgång av det svenska sambandet mellan redovisning och beskattning se Christer Westermark: "Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen", I: *Svensk Skattetidning* 2000 s. 456-473. Westermark drar i denna artikel slutsatsen att det klassiska svenska sambandet har tunnats ut något genom tillkomsten av IL.

³⁷ 14 kap. 2 § IL.

³⁸ Prop. 1999/2000:2 del 2 s.179 f. För en kommentar kring sambandet enligt IL se Lars Möller: "Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen", I: *Skattenytt* 2001 s. 122-131.

Som beskrivits ovan finns det på redovisningsområdet relativt klara och tydliga rekommendationer om hur leasingavtal skall behandlas. Man skulle därför kunna tycka att det vore bekvämt att vid beskattningen följa redovisningen. Detta låter sig dock inte göras helt utan eftertanke. Det avgörande därvid är att redovisningen och beskattningen har olika syften. Redovisningen syftar huvudsakligen till att ge investerare och kreditgivare en rättvisande bild av hur verksamheten utvecklas. Av denna anledning är det naturligt att redovisningen görs i enlighet med de ekonomiska konsekvenser som transaktionerna har för ett företag. För att en utomstående bedömare skall kunna bedöma hur effektivt ett företag utnyttjar sina resurser är det av vikt att det klart framgår vilka tillgångar som finns i verksamheten. I annat fall kunde två företag där det ena leasar och det andra äger sina maskiner få helt olika nyckeltal fastän de egentligen disponerat samma resurser och tagit samma affärsrisker. Beskattningen å andra sidan syftar till att på ett rättvist sätt utmäta statens del av företagets resultat. För detta ändamål är det av rättsäkerhetsskäl nödvändigt att reglerna är klara och precisa. Detta eftersom en skattskyldig, för att kunna planera sin verksamhet, redan i förväg måste kunna avgöra vilka beskattningseksekvenser olika alternativa handlingssätt får.

3.4.2.3 RSV:s förslag till samband mellan redovisning och beskattning

Även RSV har under senare år studerat sambandet mellan redovisning och beskattning. Resultatet av denna studie presenterades i en rapport 1998.³⁹ Rapporten innehöll en del principförslag till lagändringar. Bland dessa märktes ett förslag rörande leasing som i stort gick ut på att leasing skattemässigt skulle behandlas i enlighet med RR 6:99. Efter det att rapporten varit på remiss gjorde RSV en hemställan om lagändringar till Finansdepartementet.⁴⁰ I denna hemställan saknades förslaget om skatterättslig reglering av leasing. Motiveringen till detta var att RegR under 1998 avgjort ett par mål som rörde behandlingen av leasingtransaktioner. I och med detta ansågs rättsläget klarlagt varför lagstiftning på området ansågs onödig.⁴¹ När det gäller hemställan i övrigt strävade RSV efter att åstadkomma en ökad frikoppling mellan redovisning och beskattning på ett par områden. Hemställan har än så länge inte föranlett någon lagstiftning.

3.5 Något om rätten till värdeminskningssavdrag

I den rättspraxis som finns rörande beskattningen av leasingtransaktioner är den centrala frågan huruvida leasegivaren i sin näringsverksamhet har rätt att göra värdeminskningssavdrag på egendom som är föremål för leasing. Idag regleras rätten till värdeminskningssavdrag på inventarier i 18 kap IL.⁴² Eftersom det finns särskilda skatteregler tillhör frågan inte det kopplade

³⁹ RSV Rapport 1998:6 ”Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning”.

⁴⁰ Hemställan om lagändringar med anledning av RSV Rapport 1998:6 ”Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning”, dnr 9926-99/100.

⁴¹ Dessa domar från 1998 kommer att behandlas senare i uppsatsen i avsnittet 4.7.

⁴² Före IL:s ikraftträdande reglerades värdeminskningssavdragen i 23-24 §§ KL.

området och redovisningen av avtalen saknar således betydelse. I 18 kap. 3 § IL stadgas att utgifter för att förvärva inventarier skall dras av genom värdeminskningsavdrag. I 18 kap. 7 § IL sägs sedan att anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Av kapitlet framgår inte vad som menas med att en inventarie skall förvärvas eller vad som avses med köp etc. Några sådana definitioner finns inte heller på någon annan plats i skattelagstiftningen. I enlighet med det som ovan uttalats om sambandet mellan skatterätt och civilrätt är således civilrätten prejudiciell när det gäller att avgöra innebörden av dessa begrepp. För det fall att avtalet är att betrakta som ett leasingavtal anses alltså leasegivaren som ägare till inventarien och tillerkänns således rätten att göra värdeminskningsavdrag. Leder den civilrättsliga bedömningen istället till att någon annan rättsfigur anses föreligga placeras avdragsrätten i enlighet med denna.

När det gäller värdeminskningsavdragens funktion följer av 18 kap. 13 § IL att avdrag vid räkningskapsenlig avskrivning får göras med högst 30% på avskrivningsunderlaget. Vid restvärdesavskrivning är procentsatsen istället 25%.⁴³ Genom en kompletteringsregel i 18 kap. 17 § ges näringsidkare som har rätt att använda räkningskapsenlig avskrivning även möjlighet att skriva av inventarierna med ett så högt belopp att det skattemässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning av 20%. Kompletteringsregeln är nödvändig för att inventarierna så småningom skall kunna skrivas av helt. Enligt de redovisningsmässiga reglerna skall avskrivningarna beräknas utifrån inventariernas ekonomiska livslängd.⁴⁴ Beskattningsreglerna leder således till att det i många fall går att skapa obeskattade reserver genom att utnyttja rätten till värdeminskningsavdrag. Detta leder till att näringsidkarna beviljas en skattecredit. Som visas i de kommande kapitlen är det denna skattecredit som är bakgrunden till att leasing används vid skatteplanering. Upplägget vid dessa transaktioner innebär att rätten till värdeminskningsavdrag, genom ett leasingavtal, överförs till ett skattesubjekt som kan utnyttja avdraget mer effektivt än den ursprungliga ägaren.

⁴³ Förutsättningarna för att göra räkningskapsenlig avskrivning följer av 18 kap. 14 § IL

⁴⁴ 4 kap. 4 § ÅRL.

4 Rättspraxis rörande leasingtransaktioner

4.1 Inledning

I avsnitten nedan följer en systematisk genomgång av de mål i vilka RegR har haft att ta ställning till hur leasingavtal skall behandlas vid beskattningen. De huvudsakliga frågor som därvid berörs är vilka kriterier som RegR valt att tillmäta vikt vid avgörandet av huruvida ett avtal är att betrakta som ett leasingavtal eller ett köp alternativt ett låneavtal. I många av rättsfallen är en central fråga huruvida leasingverksamhet konstituerar rörelse. Denna fråga är av mindre betydelse efter 1990-års skattereform och kommer därför inte att ägnas något större utrymme.

4.2 Praxis utveckling

RSV uppmärksammade under 1980-talet att användningen av leasingkontrakt blivit allt vanligare och att leasing i många fall användes enbart för att uppnå skattemässiga fördelar. RSV konstaterade härvid att det i mångt och mycket var avsaknaden av en fast reglering av leasingtransaktioner som gjorde det möjligt att uppnå skattefördelar.⁴⁵ RSV har sedan drivit flera processer i vilka det menat att avtal vilka betecknats som leasingavtal i själva verket är att bedöma som avtal om köp.

4.3 1987 års mål

4.3.1 Klimatanläggningsmålet

1987 hade RegR i två mål anledning att pröva hur leasingavtal skall behandlas vid beskattningen.⁴⁶ Båda dessa mål rörde rätten till värdeminskningsskatt. I båda målen var det dessutom av central betydelsen att avgöra de obligationsrättsliga verkningarna av leasingavtalen. Genom att dessa verkningar kom att bedömas olika i de bägge målen förlades rätten till värdeminskningsskatt till olika kontraktsparter. I det första målet som rörde ett förhandsbesked skulle den leasade egendomen utgöras av en klimatanläggning vilken skulle installeras i en byggnad som tillhörde leasetagaren. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden, vars beslut

⁴⁵ RSV Rapport 1985:8: "Leasing - en rapport utifrån skatteförvaltningens erfarenheter av leasing och beskrivning av olika möjligheter att styra finansieringsformens utveckling", Stockholm 1985 s. 17.

⁴⁶ RÅ 1987 ref. 5 (Klimatanläggningsmålet) och RÅ 1987 ref. 166 (Täckdikningsmålet). Regeringsrätten hade tidigare i ett par mål haft att ta ställning till frågor som rörde gränsdragningen mellan avbetalningsköp och hyra/arrende. Se t.ex. RÅ 1963:121 och RÅ 1967 Fi 41.

RegR inte ändrade, konstaterade i detta fall att leasegivaren förvisso förlorade sitt sakrättsliga skydd till egendomen i och med att den infogades i leasetagarens fastighet. Det avgörande för vem som skulle ses som ägare och därmed ha rätt till värdeminskingsavdrag var dock enligt nämnden det obligationsrättsliga förhållandet. Så länge leasegivaren hade rätt gentemot leasetagaren att återkräva egendomen ansågs han fortfarande som ägare av den. Det spelade härvid ingen roll huruvida egendomen blev byggnadstillbehör eller ej.

4.3.2 Täckdikningsmålet

I det andra målet, som även det var ett förhandsbesked, kom RegR till motsatt slutsats och tillerkände leasetagaren rätten till värdeminskingsavdrag. Detta eftersom det kontrakt som av parterna betecknats som ett leasingavtal i själva verket skulle behandlas som ett avtal om avbetalningsköp. Det upplägg som den skattskyldige önskade få kommenterat var i korthet följande.

Ett finansbolag åtog sig att utföra och i enlighet med ett leasingavtal hyra ut en täckdikningsanläggning till en lantbrukare. Anläggningen skulle nedläggas på lantbrukarens fastighet och leasingavtalet skulle löpa på fem år. Leasingperioden skulle förlängas automatiskt om inte avtalet sagts upp viss tid innan den ursprungliga leasingperioden gått till ända. Vid en förlängning skulle leasingavgiften endast uppgå till en tolfedel av den avgift som utgick under basperioden. I leasingavtalet fanns intaget bestämmelser om att egendomen skulle förbli finansbolagets egendom och att leasetagaren inte hade rätt att överlåta, pantsätta, uthyra eller på annat sätt förfoga över egendomen. När avtalet upphörde att gälla skulle leasetagaren på egen bekostnad återställa egendomen till leasegivaren. Som ett alternativ till detta hade leasetagaren rätt, men ingen skyldighet, att förvärva egendomen till ett pris som motsvarade fem procent av anskaffningspriset.

Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden konstaterade att finansbolaget skulle förlora sitt sakrättsliga skydd till egendomen eftersom den skulle bli ett fastighetstillbehör. Nämnden konstaterade dock, i likhet med vad som fastslogs i Klimatanläggningsmålet, att det faktum att finansbolaget förlorade sitt sakrättsliga skydd till egendomen inte medförde att det inte skulle ses som ägare vid beskattningen. Det avgörande var istället huruvida finansbolaget obligationsrättsligt kunde göra sitt anspråk gällande. Nämnden fäste därvid vikt vid JB 2 kap. 5 § 2 st. där det stadgas att ett sådant anspråk inte kan göras gällande om det redan från början varit åsyftat att ägaren av fastigheten också skall bli ägare av det tillförda föremålet. Nämnden avgjorde denna fråga genom att se till avtalets verkliga innebörd. Förvisso stadgade avtalet att lantbrukaren inte skulle bli ägare till egendomen och att han inte hade rätt att förfoga över densamma på visst sätt. Trots detta menade nämnden att avtalet var att betrakta som ett avtal om avbetalningsköp. Det som avgjorde detta var enligt nämnden följande. De avgifter som lantbrukaren skulle erlägga till finansbolaget översteg väsentligen det anskaffningsvärde som egendomen upptagits till i avtalet. Vidare fäste nämnden vikt vid att lantbrukaren vid hyresförhållandets slut givits rätt att förvärva egendomen till ett pris som endast motsvarade fem

procent av anskaffningsvärdet. Detta värde menade nämnden vida understeg det värde som anläggningen vid tillfället skulle ha för lantbrukaren. Som sista skäl mot att bedöma avtalet som ett hyresavtal framförde nämnden att egendomens karaktär gjorde att det framstod som ett ekonomiskt helt orealistiskt alternativ att återställa egendomen. Utifrån detta avgörande bestämde rättsnämnden sedan beskattningskonsekvenserna på det viset att för den del av leasingavgiften som ansågs utgöra köpeskillning beviljades lantbrukaren årliga värdeminskningssavdrag och för resten beviljades han avdrag såsom för ränta på utestående köpeskillning. Finansbolaget å andra sidan berättigades till omedelbart avdrag för sina utgifter för anskaffningen såsom för kostnader för förvärv av en omedelbart vidare såld omsättningstillgång.

RegR var ense med nämnden och konstaterade att det faktum att det sakrättsliga skyddet försvinner saknade relevans. Det faktum att även obligationsrättsligt anspråk saknades medförde dock att avtalet var att beteckna som ett avtal som avbetalningsköp. När det gällde avgörandet om det obligationsrättsliga anspråket konstaterade RegR att avtalet inte skilde sig från vad som var brukligt vid finansiella leasingavtal. Det som avgjorde var istället egendomens karaktär vilken medförde att det inte var ett realistiskt alternativ att efter avtalsperiodens slut återställa egendomen till finansbolaget. Därför ansåg RegR att parterna redan från början åsyftat att anläggningen skulle kvarstanna på lantbrukarens fastighet.

4.3.3 Skillnaderna mellan Klimatanläggningsmålet och Täckdikningsmålet

Som synes avgjorde RegR i bägge målen beskattningskonsekvenserna i direkt överensstämmelse med avtalets civilrättsliga verkningar. Det som fällde avgörandet härvid var den aktuella egendomens karaktär. En täckdikningsanläggning bedömdes, i motsats till en klimatanläggning, inte vara möjlig att återta efter leasingavtalets upphörande. Detta medförde att avtalet omklassificerades från ett leasingavtal till ett avtal om avbetalningsköp. Det var i undersökandet av den obligationsrättsliga återtaganderätten som RegR fäste vikt vid parternas reella avsikter med kontraktet. RegR gjorde alltså ingen i förhållande till civilrätten självständig genomsyn. Sett ur denna synvinkel innebar inte rättsfallet något generellt klarläggande av leasingtransaktioners beskattningskonsekvenser. Detta eftersom det var fråga om egendom som skulle nedläggas på leasetagarens fastighet på så vis att säljaren förlorade sitt obligationsrättsliga anspråk på att få tillbaka egendomen. Slutsatsen av de båda rättsfallen från 1987 var således att det är det obligationsrättsliga ägarbegreppet som skall vara avgörande vid bedömningen av vem av kontraktsparterna som skall anses som ägare till den leasade egendomen och därmed beviljas värdeminskningssavdrag.

4.4 Fastighetsrentingmålen

I kapitel två nämnde jag att upplägget vid sale and lease back transaktioner är intressant vid skatteplanering. Det dröjde dock till 1989 innan RegR för första gången hade att avgöra beskattningskonsekvenserna av en sale and lease back transaktion. Rättsfallen rörde två förhandsbesked där finansbolag önskade få reda på hur sale and lease back av fastigheter respektive byggnader på ofri grund skulle beskattas.⁴⁷

I det första förhandsbeskedet hade ett finansbolag för avsikt att utvidga sin rörelse till att även omfatta fastighetsleasing i enlighet med följande upplägg.

Finansbolaget erbjöd fastighetsägare att sälja sina fastigheter till finansbolaget. Finansbolaget skulle sedan leasa tillbaka fastigheterna till de före detta ägarna. Leasingperioden skulle vara 3-10 år och därefter var avsikten att den ursprungliga ägaren skulle köpa tillbaka fastigheten. För att undvika realisationsvinstbeskattning skulle båda försäljningarna ske till ett pris som understeg marknadspriset. Även leasingavgiften var tänkt att bestämmas till ett belopp som understeg marknadspriset. Detta motiverade finansbolaget med att tanken var att fastigheten skulle vara i dess ägo under en begränsad tidsperiod samt att leasingavgifterna och försäljningspriset skulle vara funktioner av varandra. Tanken med detta var att för det fallet att leasingavgiften sattes lågt skulle återköpsbeloppet bli högre och vice versa.

Finansbolaget önskade mot bakgrund av de ovan refererade uppgifterna ett förhandsbesked om huruvida de aktuella fastigheterna var att betrakta som omsättningstillgångar under tiden som de fanns i dess ägo samt till vilket inkomstslag som inkomsterna från fastigheterna skulle hänföras. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden kom fram till att fastigheterna inte var att betrakta som omsättningstillgångar utan som anläggningstillgångar samt att inkomsterna skulle vara hänförliga till finansbolagets finansrörelse.

Såväl bolaget som länskattemyndigheten besvarade sig över nämndens beslut. Bolaget yrkade att RegR skulle fastslå att fastigheterna skulle behandlas som omsättningstillgångar

RegR fastslog inledningsvis att den skatterättsliga behandlingen av transaktionen var direkt avhängig vilken beteckning man valde att ge de olika avtalen. För att ett förhandsbesked skulle kunna meddelas om hur fastigheterna skulle beskattas hos finansbolaget var det därför nödvändigt att först avgöra huruvida finansbolaget förvärvat fastigheterna. RegR fann därvid att finansbolaget skulle förvärva fastigheterna genom avtal som uppfyllde de formella kraven för förvärv av fast egendom. För att det skulle finnas anledning att omklassificera avtalen till ett annat rättsligt institut än köp krävdes därför att det kunde fastslås att parternas avsikt varit en annan än den som framgick av avtalet. RegR gjorde i denna fråga ett uttalande som sedermera kom att hänvisas till i flera senare rättsfall. RegR uttalade att stor

⁴⁷ RÅ 1989 ref. 62 I-II.

restriktivitet skall iakttas vid bedömningen av om ett annat rättsförhållande än det som framgår av avtalet skall anses föreligga. Anledningen till detta menade RegR var att förutsebarheten i rättstillämpningen annars blev lidande för både de enskilda och det allmänna.

RegR fortsatte med att konstatera att det i det aktuella fallet fanns ett par omständigheter som pekade på att parternas avsikt inte var att finansbolaget skulle förvärva fastigheterna utan att fastigheterna skulle tjäna som säkerhet för lån från finansbolaget till fastighetsägarna. En sådan omständighet var att enligt ansökningen var finansbolagets syfte med verksamheten att erbjuda en finansieringsform. Finansbolaget hade således inget intresse av att äga och förvalta fastigheter. Vidare menade RegR att transaktionen avvek från ett ordinärt köp genom att det redan från början förutsattes att säljaren skulle köpa tillbaka fastigheten till ett i förväg bestämt pris som avvek ifrån marknadspriset. Genom att återköpspriset kopplades till det ursprungliga försäljningspriset och summan av de avskrivningar som finansbolaget skulle komma att göra garanterades den ursprunglige ägaren att få ta del av eventuell värdestegring på fastigheten.

RegR fann dock också omständigheter som talade för att parterna verkligen åsyftat att äganderätten skulle övergå till finansbolaget och att syftet därför skulle vara något annat än en pantsättning enligt 6 kap. JB. En sådan omständighet var att det mellan parterna var en förutsättning att fastigheten under leasingperioden skulle vara i finansbolagets ägo.

Utifrån detta gjorde RegR sedan en avvägning och fann därvid att skälen för att civilrättsligt behandla avtalet på ett annat sätt än såsom köp inte var tillräckligt starka. Utifrån detta valde sedan RegR:s majoritet att avgöra beskattningskonsekvenserna i överensstämmelse med civilrätten.⁴⁸

I detta mål fastslås således än en gång att det är civilrätten som skall vara avgörande för hur beskattningen skall ske. Det som är mest betydelsefullt i domen är dock att RegR är så restriktiv när det gäller att företa en genomsyn av avtalen. I min mening förelåg det i detta fall tämligen goda skäl för att anse att det egentligen var fråga om ett lån och inte ett köp. Detta eftersom det, precis som de skiljaktiga regeringsråden påpekar, redan på förhand stod klart att avsikten var att den ursprunglige ägaren så småningom åter skulle bli ägare till egendomen. RegR väljer dock i detta fall att tillämpa principen om "form over substance".

Den andra delen av rättsfallet rörde en ansökan om förhandsbesked från ett finansbolag som tänkte sig att genomföra sale and lease back transaktioner med byggnader på ofri grund. Upplägget skulle vara det samma som i

⁴⁸ Två regeringsråd var skiljaktiga och menade att det fanns skäl att företa en genomsyn och behandla transaktionen som ett lån för vilket fastigheten ställts som säkerhet. Det avgörande skälet härför menade de vara att det redan på förhand var bestämt att ett återköp skulle ske. Dissidenterna poängterade dock att enbart den omständigheten att det fanns en option att återköpa fastigheten inte var tillräcklig för att omklassificera avtalet.

ansökan rörande fastigheter. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden kom även i detta mål fram till att byggnaderna skulle anses utgöra anläggningstillgångar i finansbolagets rörelse. Efter överklagande fastställde RegR förhandsbeskedet. Domsmotiveringen överensstämmer helt med den i målet rörande fastigheter. Det spelade alltså enligt RegR ingen roll vilken typ av egendom det var som var föremål för leasing.

Bl.a. med hänsyn till Fastighetsrentingmålen diskuteras det i betänkandet om fastighetsleasing från 1991 huruvida det är lämpligt att snarlika transaktioner behandlas olika på grund av att vissa uppfyller de civilrättsliga kraven för köp medan andra inte gör det.⁴⁹ Därvid framhävs det faktum att den civilrättsliga bedömningen i många fall är svår samt att ekonomiskt likvärdiga affärer kan genomföras på många olika sätt vilka civilrättsligt ger upphov till olika klassificeringar. Utifrån detta slöt sig sedan utredarna till att skatterätten bör inta en mer självständig hållning till civilrätten

4.5 Dahlénmålen

Under 1980-talet kom så kallad partnerleasing att bli en vanligt förekommande form av skatteplanering för företag som uppvisade stora vinster. Partnerleasing gick ut på att företagen anskaffade egendom som de senare leasade ut. Leasingverksamheten hade inget naturligt samband med den ordinarie verksamheten utan syftet var endast att uppnå skattekrediter genom att utnyttja rätten att göra värdeminskingsavdrag på den utleasade egendomen. I samband med skatterevisioner som gjordes i slutet av 1980-talet och i början av 1990-talet kom skatteförvaltningen att i flera fall vägra avdrag för värdeminskning på olika slag av utleasade inventarier.⁵⁰ Detta resulterade så småningom i ett antal processer. Två mål som rörde Dahlénbolagen kom 1992 att avgöras av RegR.⁵¹ I det första målet var omständigheterna i korthet följande.

Dahlén International AB, vars egentliga verksamhet bestod i att tillverka elektriska ugnar, uppvisade under ett par år i början av 1980-talet en mycket hög lönsamhet. Till följd av detta kom mycket stora vinster att genereras i företaget. I slutet av 1983 förvärvade företaget från tre finansbolag diverse inventarier. Dahlén finansierade i stort sett hela anskaffningskostnaden för inventarierna genom lån. Direkt efter förvärvet leasade Dahlén tillbaka inventarierna till finansbolagen som i sin tur redan leasade ut dem till andra brukare. I sin deklaration för 1983 yrkade Dahlén avdrag för värdeminskingsavdrag med 30% av anskaffningskostnaden för inventarierna.

Skattemyndigheten överklagade taxeringsnämndens beslut att bestämma Dahléns taxering i enlighet med deklarationen. Skattemyndigheten yrkade i första hand att värdeminskingsavdrag inte skulle medges därför att Dahlén inte förvärvat inventarierna med äganderätt. Grunden för detta var att inventarierna inte levererats till bolaget samt att bolagets möjligheter att förfoga över dem varit mycket begränsade. Både LR och KR kom fram till

⁴⁹ SOU 1991:181 s. 201 ff.

⁵⁰ RSV:s skrivelse 981026, dnr 9397-98/900.

⁵¹ RÅ 1992 ref. 21 I–II.

att det inte på denna grund fanns anledning att underkänna rätten till värdeminskingsavdrag. Skattemyndigheten hade gjort gällande att avtalen var att bedöma som lån mellan Dahlén och finansbolagen samt att inventarierna fungerat som säkerhet. Detta påstående stödde skattemyndigheten med att finansbolagen i avtalen givits rätt att enligt vissa villkor i överlåtelseavtalen återköpa egendomen. Underrätterna menade dock att så inte var fallet. Stöd för detta fann domstolarna i det faktum att Dahlén endast i ringa utsträckning finansierat förvärven med eget kapital. Den övervägande delen av köpesumman finansierades istället genom att finansbolagen lämnade kredit på köpesumman samt att Dahlén upptog lån. Detta menade domstolarna talade emot att Dahlén lånat ut pengar till finansbolaget och att leasingavgifterna skulle ses som ränta. Underrätterna fäste dessutom stor vikt vid att Dahlén framfört att de genomfört leasingtransaktionerna för att få erfarenhet av finansieringsformen som senare skulle användas i den ordinarie rörelsen. När det gällde skattemyndighetens påstående om att inventarierna inte levererats till Dahlén fann underrätterna att någon fysisk leverans förvisso inte hade skett. I det aktuella fallet fanns dock inventarierna hos tredje man och dessa hade denuncierats om äganderättsövergången. Det faktum att inventarierna inte levererats påverkade således inte rätten till värdeminskingsavdrag.

I tredje hand yrkade skattemyndigheten att värdeminskingsavdragen skulle vägras med stöd av den dåvarande skatteflyktlagen.⁵² Rekvisiten för tillämpning av den dåvarande skatteflyktlagen var i korthet att rättshandlingen medfört en icke obetydlig skatteförmån, att skatteförmånen kunde antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet samt att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. KR konstaterade att Dahlén genom förfarandet fått en inte oväsentlig skatteförmån.⁵³ När det gällde syftet med transaktionerna betonade KR att Dahlén hävdade att deras motiv varit dels att skaffa sig erfarenhet av leasing för framtida bruk inom huvudverksamheten samt dels att utnyttja de skattemässiga fördelarna. Med hänsyn till att leasingverksamheten avvecklats efter det att taxeringsprocessen inletts slöt sig KR dock till att skatteförmånen utgjort det huvudsakliga syftet med transaktionerna. När det slutligen gällde lagstiftningens grunder konstaterade KR att utnyttjandet av värdeminskingsavdrag vid leasingtransaktioner inte var lagreglerat samt att det inte heller i lagförarbetena fanns något stöd för att inte tillåta leasegivaren att göra

⁵² Lagen (1980:865) mot skatteflykt. Skattemyndighetens andrahandsgrund gick ut på att leasingverksamheten skulle betraktas som en egen förvärvskälla och att denna då inte uppfyllde kraven på rörelse (varaktighet, självständighet och vinstsyfte) varför värdeminskingsavdrag inte kunde medges. Frågan huruvida leasingverksamhet konstituerar rörelse faller utanför denna framställning och domstolarnas resonemang i denna del ägnas därför inte vidare utrymme. Von Bahr och Thorell menar att det är märkligt att domstolarna ägnar så mycket utrymme åt att avgöra huruvida leasingverksamheten konstituerar rörelse eller ej. Se Stig von Bahr & Per Thorell: "Inkomst av näringsverksamhet", I: *Skattenytt* 1993 s. 303.

⁵³ LR prövade aldrig frågan om skatteflykt eftersom den underkände avdragen med stöd av skattemyndighetens andrahandsgrund.

värdeminskningsavdrag. Mot bakgrund av detta fann KR ingen grund för att underkänna rätten till värdeminskningsavdrag med stöd av skatteflyktslagen.

Efter besvär från skattemyndigheten kom RegR att avgöra målet. I RegR hävdade skattemyndigheten i första hand att Dahlén inte bedrivit rörelse samt i andra hand att lagen mot skatteflykt var tillämplig.⁵⁴ När det gällde skatteflykten hävdade skattemyndigheten att de aktuella transaktionerna innebar ett konstlat förfarande som syftade till att tillskapa underskottsavdrag och därför borde förfarandet anses strida mot lagstiftningens grunder. RegR konstaterade att KL:s regler om värdeminskningsavdrag gjorde det möjligt att skapa obeskattade reserver genom överavskrivningar. RegR uttalade att lagstiftaren inte reglerat vem som skulle ha rätt att tillgodoräkna sig värdeminskningsavdragen. Detta har i stället avgjorts i enlighet med vem som skattemässigt skall ses som ägare av tillgången. Som underrätterna redan konstaterat fanns det inga skäl att underkänna avdragen på denna grund.⁵⁵ Det faktum att de inventarier som anskaffats för leasingverksamheten saknade direkt anknytning till bolagets ordinarie verksamhet medförde enligt RegR:s majoritet inte heller att förfarandet kunde anses strida mot lagstiftningens grunder.⁵⁶

Det andra målet rörde ett handelsbolag som ägdes av Dahléns ägare, Peter D, samt dennes hustru. Detta bolag var nyförvärvat och de tidigare ägarna hade behållit den verksamhet som bolaget tidigare bedrivit. Handelsbolaget förvärvade i slutet 1983 diverse inventarier som leasades ut och som bolaget yrkade värdeminskningsavdrag för. I sin deklaration redovisade Peter D en realisationsvinst som härrörde från en aktieförsäljning samt ett underskott av rörelse som härrörde från värdeminskningsavdrag på de utleasade inventarierna. Taxeringsnämnden bestämde Peter D:s taxering i enlighet med hans deklaration. Skattemyndigheten överklagade och hävdade att värdeminskningsavdragen borde underkännas på samma grunder som skattemyndigheten åberopat i målet mot Dahlén. Underrätterna fann att Peter D genom att denuntiera brukarna av inventarierna vunnit sakrättsligt skydd för sitt förvärv varför han var att anse som ägare. LR fann att leasingverksamheten inte konstituerade rörelse och vägrade avdragen på denna grund varför den aldrig sakprövade frågan om skatteflykt. KR å andra sidan fann att rörelse förelåg och övergick till att pröva frågan huruvida

⁵⁴ Förstahandsgrunden behandlas inte vidare här.

⁵⁵ RegR gjorde här en koppling till de speciella begränsningsregler som gällde för avskrivning av bokslutslager.

⁵⁶ Två regeringsråd var skiljaktiga och menade att leasingverksamheten inte skulle anses utgöra rörelse och att värdeminskningsavdrag därför inte skulle medges. Det avgörande kriteriet härvid var vinstsyftet. Leasingavtalens förräntning var lägre än den för tiden gällande bankräntan och klart lägre än de kreditkostnader som Dahlén hade för att finansiera leasingen. Leasingverksamheten i sig saknade således förutsättningar att visa överskott. RegR:s majoritet fann dock att kraven på vinstsyfte satts lågt i praxis och fann inget stöd för att på denna grund underkänna rätten till värdeminskningsavdrag. För belysning av frågan huruvida leasingverksamhet utgör rörelse se även RÅ 1985 1:40 och RÅ 1991 ref. 105. Dessa rättsfall avser förvisso mervärdesskatt men tjänar ändå till ledning vid gränsdragningen.

skatteflyktslagen var tillämplig.⁵⁷ I denna del gjorde KR samma bedömning som i målet som rörde Dahlén och fann att förfarandet inte stred mot lagstiftningens grunder varför skatteflyktslagen inte var tillämplig. I KR hävdade skattemyndigheten i sista hand att leasingavgifterna skulle periodiseras proportionellt över leasingperioden. Enligt leasingavtalet skulle avgifterna vara lägre i början av perioden för att sedan ökas. Peter D motiverade utformningen av leasingavgifterna med att det aktuella leasingobjektet hade låg risk samt en låg värdeminskning varför det var naturligt med en låg hyra i början av perioden.⁵⁸ KR fann dock inget stöd för att leasingavgifterna skulle periodiseras på något annat sätt än proportionellt och biföll därför skattemyndighetens talan i denna del.⁵⁹

Efter besvär från skattemyndigheten avgjorde RegR målet. Skattemyndigheten hävdade i första hand att kraven för rörelse inte var uppfyllda och i andra hand att skatteflyktslagen var tillämplig. När skattemyndigheten utformat sin talan på det här viset fann RegR inga skäl att undersöka huruvida ett civilrättsligt giltigt förvärv gjorts utan utgick istället från att handelsbolaget var att betrakta som ägare till egendomen. RegR fann på samma grunder som KR att rörelse förelåg. Inte heller när det gällde frågan om skatteflykt fann RegR:s majoritet anledning att ändra KR:s dom.⁶⁰

RegR kom alltså i och med de två målen som rörde Dahlén att godkänna leasingtransaktioner där det vid ett objektivt betraktande måste framstå som klart att det övervägande skälet var skatteplanering. Det RegR gör här är att tolka skattelagstiftningen väldigt bokstavligt. Eftersom det saknas skatterättsliga regler som närmare reglerar rätten till värdeminskningsskatt finner RegR ingen grund att underkänna de samma. Stöd för detta resonemang står att finna i RegR:s uttalande i Fastighetsrentingmålet där det framhölls att stor restriktivitet är anbefallen vid företagande av genomsyn.

⁵⁷ KR uttalade när det gällde kravet på vinstsyfte att för att detta krav skall vara uppfyllt räcker det med att den skattskyldige räknar med att verksamheten på något sätt skall öka hans inkomst. Att en sådan lönsamhetskalkyl även inbegriper skattemässiga effekter föranleder ingen annan bedömning.

⁵⁸ Peter D:s talan i denna del utvecklas inte närmare i referatet. Jag gör dock tolkningen att det är fråga om ett ekonomiskt synsätt där kapitalkostnaden för objektet är reellt konstant. För att uppnå en rättvisande prissättning i dessa fall bör det vara rimligt att utnyttja ett system med progressiva leasingavgifter. Jmf. med det fallet att kapitalkostnaden sjunker över tiden. Härvid är det naturligt med en degressiv utveckling av leasingkostnaden. Enligt matchningsprincipen bör dock i dessa fall avskrivningarna anpassas till samma schema. I det aktuella fallet är det dock fråga om överavskrivningar som inte har något att göra med objektets ekonomiska livslängd.

⁵⁹ KR förde i denna fråga ett resonemang om bokföringsmässiga grunder. I en då gällande rekommendation från BFN (BFN U 87:7) uttalades att om inte skäl talade för en annan periodisering skulle leasingavgifterna periodiseras proportionellt över leasingperioden. Detta uttalande kunde tas till intäkt för att kontraktsparterna inte med skattemässig verkan kunde konstruera fram- eller baktunga leasingavtal när inte goda ekonomiska skäl fanns. Sådana skäl kan tänkas vara att det ekonomiska värdet av den leasade egendomen är betydligt högre i början än i slutet av leasingperioden.

⁶⁰ Även i detta mål var två regeringsråd skiljaktiga och ville underkänna avdragen på samma grund som angetts i de skiljaktigas mening i målet rörande Dahlén.

En fråga som är intressant i det senare målet rörande Peter D är periodiseringen av leasingavgifter. KR uttalar i detta mål att det krävs starka ekonomiska skäl för att frångå en proportionell periodisering över leasingperioden. Jag menar att Peter D hade visst fog för sitt påstående om att det i det aktuella fallet fanns skäl att sätta leasingavgiften lägre i början av perioden. Detta eftersom kostnaden för handelsbolagets del var reellt konstant. I dessa fall anser jag det vara försvarbart att använda sig av en progressiv avgift. Det tyngsta syftet härför torde vara att kompensera leasegivaren för inflationens påverkan på leasingavgiften.

När det gäller prejudikatvärdet av målen skall det uppmärksammas att RegR inte var enig. Vidare bör man beakta det sätt varpå skattemyndigheten utformade sin talan. RegR hade aldrig att pröva huruvida Dahlén gjort civilrättsligt giltiga förvärv utan detta faktum kom att förutsättas vid domstolens prövning.⁶¹ När det gäller frågan om huruvida förvärven är civilrättsligt giltiga kan dock underrätternas domar tjäna som vägledning.

4.6 Patentleasingmålet

RegR hade under tiden fram till 1992 haft att ta ställning till flera olika upplägg som innehöll leasingtransaktioner av flera olika sorters egendom. 1992 hade RegR att avgöra ett mål som rörde en sale and lease back av en patenträtt.⁶² Omständigheterna i målet var i korthet följande.

Ett moderbolag i en koncern tänkte överlåta en patenträtt till ett utomstående finansföretag. Finansföretaget skulle registreras som ägare till patentet hos Patent- och registreringsverket. Avsikten var att finansföretaget därefter skulle leasa ut patentet till ett bolag som var dotterbolag till det ursprungliga ägarbolaget. Leasingavtalet skulle löpa på mellan 5 och 10 år. I avtalet skulle intas en bestämmelse om att dotterbolaget, för det fall att leasingperioden inte förlängdes vid dess slut, på anfordran av finansföretaget skulle anvisa en annan köpare än sig själv till patentet. Denna försäljning skulle ske till ett i förväg angivet pris som motsvarade en viss procent av finansföretagets anskaffningskostnad.

De sökande önskade ett förhandsbesked som gav svar på frågorna huruvida leasingavgifterna var avdragsgilla i dotterbolagets rörelse samt om finansföretaget hade rätt att göra värdeminskingsavdrag på sin anskaffningskostnad. SRN kom fram till att dotterbolaget skulle få göra avdrag för leasingavgifterna samt att finansföretaget skulle beviljas värdeminskingsavdrag. I sitt avgörande hänvisade SRN till RegR:s dittillsvarande praxis rörande sale and lease back transaktioner och kom fram till att det inte fanns skäl att behandla leasingavtal på annat sätt bara för att det nu var fråga om en immateriell rättighet.⁶³ RSV överklagade förhandsbeskedet men RegR fann ingen anledning att ändra SRN:s beslut.

⁶¹Se vidare von Bahr och Thorell a.a. s. 303.

⁶² RÅ 1992 ref. 104.

⁶³ Två ledamöter var skiljaktiga när det gällde avgörandet av sakfrågan. Den ene av dissidenterna hänvisade till IAS och menade att ett leasingavtal av denna sort bör avspeglas

4.7 1998 års mål – en ny syn på leasingtransaktioner?

4.7.1 Allmänt

Så här långt kommen i genomgången av svensk rättspraxis rörande beskattningen av leasingtransaktioner kan det finnas anledning att konstatera ett par saker. RegR hade under tiden från 1980-talets andra hälft kommit att avgöra en hel del rättsfall som rörde leasing av diverse egendom. En gemensam nämnare för dessa mål var att alla inblandade parter hade skatterättslig hemvist i Sverige. RSV hade dock redan i sin rapport från 1985 konstaterat att leasing användes som ett skatteplaneringsinstrument i internationella transaktioner.⁶⁴ RegR kom dock inte att avgöra några mål rörande så kallad cross border leasing förrän 1998.⁶⁵ Domarna i dessa mål väckte stor uppmärksamhet eftersom de tolkades som att leasingtransaktioner i framtiden skulle komma att granskas strängare än vad som hittills varit fallet. Skattemyndigheten har även tagit fasta på RegR:s uttalande i domarna och driver för tillfället ett par processer i underrätterna med stöd av dessa.⁶⁶

Av de mål som avgjordes 1998 rörde ett par stycken cross border leasing av flygplan, ett rörde en cross border sale and lease back av inventarier och det sista rörde en intern svensk sale and lease back av inventarier. I avsnitten nedan kommer jag i korthet att redogöra för sakomständigheterna i rättsfallen samt analysera RegR:s domslut.

4.7.2 Flygplansleasingmålen

RegR avgjorde vid samma tillfälle ett antal mål som rörde cross border leasing av flygplan. Frågan i målen var hur taxeringen för delägarna i två svenska kommanditbolag, vilka finansierat utländska flygbolags förvärv av

i leasetagarens balansräkning. I detta fall skulle det således vara dotterbolaget och inte finansföretaget som skulle ha rätt att göra värdeminskingsavdrag. En följd av detta skulle även bli att leasingavgifterna delades upp i en ränte- och en amorteringsdel där endast den förra skulle medföra avdragsrätt. Den andre dissidenten fäste vikt vid att finansbolaget i leasingavtalet frånhänt sig många av de viktiga ägarfunktionerna. Det viktigaste skälet härför ansåg dissidenten vara att finansföretaget i praktiken inte kunde disponera över patenträtten under leasingperioden samt att dotterbolaget fått långt gångna garantier för att licensrätten till patentet inte skulle upphöra i samband med att leasingperioden gick till ända. Dissidenten menade härvid att det mellan parterna varit underförstått att dotterbolaget skulle få utnyttja patentet under hela dess skyddstid eller så länge som det hade ett exploateringsvärde. Efter dessa konstateranden kom dissidenten sedan fram till att båda de ställda frågorna borde besvaras nekande.

⁶⁴ RSV 1985:8 s. 76 ff.

⁶⁵ Mer om cross border leasing följer nedan i avsnittet om internationella leasingtransaktioner.

⁶⁶ Se t.ex. KR i Jönköpings dom 2001-02-28 mål nr. 3100-1998.

flygplan genom finansiella leasingavtal skulle bestämmas.⁶⁷ För taxeringsåren 1989 och 1990 hade delägarna i kommanditbolagen tillgodofört sig värdeminskingsavdrag på de flygplan som leasats ut. I RÅ refereras endast det av målen som rör kommanditbolaget Mega-Carrier KB. RSV åberopade dock samma grunder i båda målen och även jag kommer därför att nöja mig med att redogöra för det mål som rör Mega-Carrier KB. Omständigheterna i detta mål var i korthet följande.

Ett nederländskt bolag, Gelderse, träffade avtal med Boeing om förvärv av ett flygplan. Strax före det att flygplanet skulle levereras överlät Gelderse, med tillstånd av Boeing, rätten att förvärva flygplanet till Mega. Mega avtalade samtidigt med ett till Gelderse närstående bolag, Martinair, att detta skulle leasa flygplanet av Mega. Leasingperioden bestämdes till 5 år med rätt till förlängning om 4+4+4 år, d.v.s. totalt max 17 år. I avtalet intogs bestämmelser om vad som skulle ske om avtalet sades upp vid någon av de ovan angivna tidpunkterna. I sådana fall skulle planet antingen återlämnas till Mega eller försäljas för Megas räkning. Beroende på vilket alternativ som valdes skulle Martinair betala en i förhand bestämd summa till Mega.

Mega finansierade förvärvet till 80% genom ett lån från ett annat holländskt bolag som löpte på 17 år varav de första fem åren skulle vara amorteringsfria. Som säkerhet för lånet ställdes flygplanet samt de framtida leasingintäkterna. Tidpunkterna för betalning av ränta och amortering på lånet sammanföll med de tidpunkter vid vilka leasingavgifterna skulle betalas enligt leasingavtalet.

RSV åberopade i LR och KR följande grunder för att underkänna rätten till värdeminskingsavdrag. 1. Avtalet skall behandlas som ett avbetalningsköp och inte som ett leasingavtal. 2. Mega har inte tagit någon egentlig ekonomisk risk i samband med avtalet. 3. Leasingverksamheten utgör utomlands självständigt bedriven rörelse. 4. Rätten till värdeminskingsavdrag bör avgöras i enlighet med internationella redovisningsprinciper. 5. Lagen om skatteflykt är tillämplig.

När det gällde grunden att avbetalningsköp förelåg anförde RSV att Mega genom avtalen försäkrat sig om att inte behöva ta tillbaka flygplanet. Vid dessa förhållanden kunde Mega inte betraktas som ägare till det samma och konsekvensen blev att Martinair i praktiken förvärvat flygplanet redan i samband med att leasingavtalet slöts. Underrätterna förde i denna fråga ett resonemang om parternas avsikt. Därvid konstaterades det att alternativet att återlämna planet till Mega framstod som mer kostsamt för Martinair jämfört med alternativet att förvärva det samma. Trots detta fann underrätterna att det inte helt kunde uteslutas att planet skulle komma att återlämnas till Mega. Underrätterna tog i denna fråga fasta på RegR:s uttalande i Fastighetsrentingmålen där det framkom att stor restriktivitet bör iakttas när det gäller att företa genomsyn. Utifrån detta slöt sig sedan domstolarna till

⁶⁷ Det mål som refereras i RÅ 1998 ref. 58 I rör Mega-Carrier KB där AB Sandviken Falken, Skanska Förvaltings AB, Stora Dormant AB och Salénia Aviation AB var delägare. Det andra målet rör KB Metro-Flyg. Ägarkretsen är den samma i båda bolagen med den skillnaden att det är andra bolag tillhöriga samma koncerner samt att i det senare bolaget ingår M-Carrier som delägare istället för Stora Dormant AB.

att det i det aktuella målet inte förelåg tillräckliga skäl för att omklassificera det aktuella avtalet från ett leasingavtal till ett avtal om avbetalningsköp.

När det gällde grunden egentlig ekonomisk risk menade RSV att risken för förlust och möjligheten till vinst, som vanligtvis följer med äganderätten, i det aktuella målet överförts till Martinair. Bolaget menade i motsats till RSV att eftersom det vid avtalsslutet var ovisst hur transaktionen skulle avslutas löpte Mega visst en ekonomisk risk. Underrätterna fann inte att vad RSV anfört i denna del utgjorde skäl för att fränkänna Mega rätten att göra värdeminskningsavdrag.

RSV:s påstående om att leasingverksamheten utgjorde utomlands självständigt bedriven rörelse avfärdade underrätterna med motiveringen att Mega saknade såväl bokföring som ledning i utlandet.⁶⁸ Verksamheten var således att anse som bedriven i Sverige.

När det gällde grunden internationella redovisningsprinciper gick RSV:s argumentering ut på att leasingavtal vid beskattningen borde behandlas i enlighet med IAS. En följd av detta skulle bli att egendom som innehas enligt ett finansiellt leasingavtal redovisas som tillgång i leasetagarens balansräkning.⁶⁹ Utifrån detta slöt sig sedan RSV till att Mega inte borde ges rätt att göra värdeminskningsavdrag på egendomen. Bolaget anförde å sin sida att det redovisat leasingavtalet enligt en rekommendation från FAR och att de därför följt god redovisningssed.⁷⁰ Domstolarna fann att eftersom äganderätten till flygplanet inte överförts till Martinair så var det i överensstämmelse med god redovisningssed att Mega tog upp flygplanet bland sina anläggningstillgångar. Domstolarna konstaterade därför att vad RSV anfört i denna del inte medförde att rätten till värdeminskningsavdrag skulle underkännas.

När det gällde grunden att förfarandet föranledde tillämpning av skatteflyktslagen konstaterade underrätterna att det stod klart att förfarandet medfört en skatteförmån samt att denna varit det avgörande skälet för transaktionen.⁷¹ När det gällde kravet på att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder hävdade RSV i huvudsak följande. Mega driver verksamhet i en olaglig associationsform eftersom kommanditbolag enligt lagen om finansbolag inte får bedriva

⁶⁸ Till grund för detta påstående hänvisade RSV till RÅ 1986 ref. 55 i vilket ett svenskt bolags uthyrning av containrar administrerades av ett schweiziskt bolag. I detta rättsfall ansågs verksamheten utgöra utomlands självständigt bedriven rörelse. I målet rörande Mega fann dock domstolarna att Mega saknat lokal representant i Holland samt att hela verksamheten faktiskt administrerats från Sverige.

⁶⁹ Se avsnitt 3.4.1 ovan för en genomgång av behandlingen av leasingavtal enligt IAS.

⁷⁰ FAR nr. 7. Denna rekommendation är numera upphävd och istället gäller RR 6:99 och BFNAR 2000:4.

⁷¹ När det gällde den senare frågan medgav bolaget förvisso att skatteförmånen varit ett av skälen till att det genomförde leasingtransaktionen. Bolaget hävdade dock att det främsta syftet var att skaffa sig erfarenhet av leasingtransaktioner som senare skulle kunna användas inom ägarföretagens ordinarie verksamheter.

finansiell leasingverksamhet. Beskattningsreglerna avser normal rörelseverksamhet med normal företagsekonomisk inriktning och inte verksamhet som bedrivs endast i skattemässigt syfte. Slutligen hävdade RSV att förfarandet att systematiskt utnyttja "double dip" medför en export av skatteförmåner och att detta inte är förenligt med lagstiftningens grunder.⁷² Underrätterna fann att det faktum att Mega eventuellt behövt tillstånd för att bedriva verksamheten inte påverkade beskattningen. Inte heller ansåg domstolarna annat än att Mega bedrivit rörelse på ett sådant sätt att rätt till värdeminskingsavdrag förelåg. När det slutligen gällde användningen av "double dip" fann domstolarna att det faktum att ett utländskt skattesubjekt, som inte är skattskyldigt i Sverige, tillåts att göra värdeminskingsavdrag på en tillgång vid sin beskattning inte kan medföra att det strider mot lagstiftningens grunder att ett svenskt skattesubjekt gör värdeminskingsavdrag på samma tillgång i Sverige.

LR och KR biföll således inte RSV:s talan utan fastställde att Mega haft rätt att göra de aktuella värdeminskingsavdragen.⁷³

RSV överklagade till RegR och anförde därvid i huvudsak följande. 1. Flygplanet har inte levererats. 2. Leasingavtalet borde behandlas som ett avbetalningsköp. 3. Mega har inte burit någon egentlig ekonomisk risk. 4. Lagen om skatteflykt är tillämplig.

RegR inleder sin dom med att konstatera att avtalsparterna vid uppgörelsen utgått från att Mega skulle betraktas som ägare av flygplanet och därigenom ges rätten att göra värdeminskingsavdrag. RegR konstaterar dock att denna parternas uppfattning saknar betydelse när det gäller att avgöra huruvida Mega har rätt att göra de aktuella avdragen. Domstolen menar istället att avdragsrätten skall bestämmas genom en analys av de ekonomiska och andra effekter som leasingavtalet och de anslutande avtalen för med sig. RegR granskar sedan i detalj vissa avtalsvillkor som underrätterna inte ägnat så stort intresse åt. Till att börja med fäster RegR vikt vid ett par artiklar i överlåtelseavtalet mellan Gelderse och Mega enligt vilka Gelderse behöll rätten till bl.a. provflygningar, data, reservdelar etc. gentemot Boeing. Enligt samma avtal bemyndigades Gelderse, med vissa undantag bl.a. rörande försäljning av flygplanet, att utöva de rättigheter samt ansvara för de skyldigheter som tillkommer och faller på köparen enligt avtalet med Boeing. RegR konstaterar att dessa avtalsbestämmelser leder till att Mega inte har några andra skyldigheter enligt avtalet än att betala köpeskillingen. Vidare konstaterar RegR att det är Martinair som drar fördel av de garantier som leverantören lämnat. Domstolen uppmärksammar också att det förvisso är Mega som skall teckna försäkring och svara för reparationer för flygplanet men att det är Martinair som skall bekosta dessa åtgärder. Vidare konstateras

⁷² I avsnittet om internationella aspekter på leasingtransaktioner behandlas frågan om "double dip" utförligt.

⁷³ I målet avgjordes också frågan huruvida delägarna i Mega skulle ha rätt att omedelbart kostnadsföra vissa utgifter som uppstått i samband med transaktionen. Denna fråga faller utanför denna uppsats och behandlas inte vidare.

det att det är Martinair som står risken för att flygplanet förloras eller förstörs. Sammantaget leder detta enligt RegR till att flera viktiga ägarfunktioner ligger på Martinair.

Under rubriken ekonomiska effekter noterar RegR att det låneavtal med vilket Mega finansierat större delen av investeringen ansluter mycket nära till leasingavtalet. Under denna rubrik analyserar RegR sedan de olika sätt på vilket leasingavtalet kan avslutas på och de ekonomiska konsekvenser detta kan få. Härvid framkommer att Martinair skall betala någon av fyra förutbestämda summor, A-,B part I-, B part II- och C Termination Sum, beroende på hur avtalet avslutas. Enligt alternativen A, BII och C skall planet säljas av Martinair för Megas räkning och enligt alternativet BI skall planet återlämnas till Mega. Beloppet som skall betalas blir lägre allt eftersom leasingperioden framskrider. A Termination Sum skall betalas bl.a. om Martinair säger upp avtalet p.g.a. av att det inte behövs i dess rörelse längre.⁷⁴ Andra grunder för slutreglering enligt A Termination Sum är att planet går förlorat eller att avtalet sägs upp på grund av att Martinair, Mega och långivaren inte kunnat komma överens om nya villkor t.ex. med anledning av att någon åtgärd enligt avtalet ansågs olaglig. BI skall betalas om Martinair vid utgången av någon leasingperiod väljer att återlämna planet till Mega. BII skall betalas om Martinair vid utgången av någon leasingperiod istället väljer att sälja flygplanet.

RegR konstaterade att underrätterna och parterna koncentrerat sig på att avtalet skulle slutregleras enligt B I eller II. RSV hade dock hävdad att alternativet BI, enligt vilket flygplanet återlämnades till Mega, var så oförmånligt för Martinair att en slutreglering enligt detta alternativ inte var troligt. RegR å sin sida finner det intressant att undersöka hur A-alternativet förhåller sig till de båda B-alternativen. Därvid finner domstolen att beloppen som Martinair skall betala till Mega enligt A och BI överensstämmer helt och hållet om avtalet upphör efter 5, 9 eller 13 år. En stor skillnad är dock att Martinair enligt A-alternativet får behålla likviden vid en eventuell försäljning medan bolaget enligt BI skall lämna tillbaka flygplanet helt utan ersättning. När det gäller förhållandet mellan A och BII finner RegR att beloppen vid alla tillfällen är lägre enligt A om avtalet upphör senast efter 13 år. Av detta drar RegR sedan slutsatsen att Martinair har anledning att låta slutreglering ske enligt A om det väljer att avsluta avtalet före 17-årsperiodens utgång.⁷⁵ Vidare konstaterar RegR att det med hänsyn till hur avtalen är utformade inte är troligt att Martinair kommer att välja att lämna tillbaka flygplanet till Mega efter det att 17-årsperioden gått till ända.

⁷⁴ Uppsägning enligt avtalstexten förutsätter att: "due to the operational requirements of the Lessee, or technological advances, or economic factors materially and adversely affecting the Lessee, the Aircraft is surplus to the requirement of the Lessee".

⁷⁵ RegR konstaterar härvid att Martinair när helst det önskar kan säga upp avtalet med hänvisning till den avtalsbestämmelse som refereras i not 74. RegR menar att denna bestämmelse är avfattad på ett sådant vis att villkoren inte medför någon begränsning av när Martinair kan återöppna uppsägningsgrunden.

Efter detta övergår RegR till att närmare analysera det sätt varpå Martinair skall ombesörja en försäljning av flygplanet för Megas räkning enligt det s.k. "Sales Agency Letter". Denna försäljning skall ske till högsta möjliga pris och det som blir över sedan Mega fått sitt slutbelopp skall tillfalla Martinair som försäljningsprovision. RegR tolkar avtalet som att Megas intresse vid denna försäljning är begränsat till att få ut det i förväg bestämda beloppet. Martinair å andra sidan har ett intresse av att få ut ett så högt försäljningspris som möjligt för att därigenom maximera sin vinst alternativt minimera sin förlust. RegR konstaterar också att det inte finns några avtalsbestämmelser som hindrar att Martinair säljer flygplanet till sig själv. RegR konstaterar sedan att om man väljer att anse att avtalet är ett leasingavtal så innebär slutregleringssumman att Martinair åtar sig att i efterhand betala en tillkommande leasingavgift. Mega å sin sida utfärdar genom avtalet en option som ger Martinair rätt att förvärva planet vid någon av de tidpunkter vid vilket avtalet kan sägas upp. Vidare finner RegR att om avtalet istället ses som ett försäljningsavtal så bör försäljningspriset relateras till beloppen enligt A Termination Sum, eftersom det är troligast att förhållandet avslutas enligt detta alternativ. Sammanfattningsvis finner RegR sedan att det är Martinair som kommer att utöva de väsentliga ägarfunktionerna, att avtalsparterna redan vid avtalets ingående förutsatt att flygplanet aldrig skulle återlämnas till Mega samt att Mega redan från början med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av transaktionen. Detta menar RegR:s majoritet leder till att Mega inte skall godtas som ägare till flygplanet och därför skall bolaget inte medges de aktuella värdeminskningsskattavdragen.⁷⁶

I doktrinen har RegR:s avgöranden av Flygplansleasingmålen blivit utsatta för en hel del kritik.⁷⁷ Denna kritik har delvis varit hänförlig till de grunder på vilka RegR avgjorde målen. RegR analyserade inte närmare betydelsen av leverans, gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp eller tillämpligheten av skatteflyktslagen. RegR ägnar sig istället åt en genomsyn där vikten läggs på vissa villkor i det aktuella avtalet. Detta kan tyckas vara en smula olyckligt. En följd av detta blir nämligen att det är svårt att utifrån domarna finna någon ledning för hur leasingtransaktioner i allmänhet skall beskattas. Målen kan dock tas till intäkt för att det i framtiden kan vara mer aktuellt att företa genomsyn i samband med leasingtransaktioner.⁷⁸

⁷⁶ Ett regeringsråd var skiljaktig och menade att KR:s dom skulle fastställas. Jag menar att RegR:s dom till viss del är direkt motsägelsefull. RegR finner att det framstår som att Martinair redan är ägare till flygplanet. Detta skulle innebära att Martinair vid en framtida slutreglering av leasingavtalet kommer att köpa flygplanet av sig själv.

⁷⁷ Se t.ex. Hultqvist a.a.

⁷⁸ Köhlmark & Nyström har diskuterat huruvida domarna medför någon praxisändring. Författarna påpekar därvid att RegR inte avgjorde målen i plenum. Om avsikten varit att ändra tidigare praxis borde så ha skett. Detta kan tas till intäkt för att domarna i Flygplansleasingmålen inte skall ses som att praxis ändrats beträffande alla leasingtransaktioner. Se Köhlmark & Nyström a.a. s. 648. Adolfsson har i en debattartikel menat att domen förvisso inte innebär en förändring av dittillsvarande praxis men att

Domstolarna har tidigare varit väldigt restriktiva med detta med hänvisning till RegR:s uttalande i Fastighetsrentingmålen. Dessa avgöranden har tolkats som att det vid leasingtransaktioner är principen om "form over substance" som skall gälla. Avgörandena i Flygplansleasingmålen påminner istället starkt om principen om "substance over form". RegR uttalar dock inte i domarna huruvida de aktuella avtalen är civilrättsligt giltiga eller inte. RegR uttalar endast att leasegivaren inte kan godtas som ägare till flygplanet. För att målen skall stämma överens med tidigare praxis förutsätter detta dock att man tolkar domarna som att RegR gjort en civilrättslig analys och därvid funnit att leasegivaren inte hade något obligationsrättsligt anspråk på att få tillbaka flygplanet.⁷⁹ RegR:s sätt att skriva domskäl i de aktuella målen medför alltså att förutsägbarheten i rättstillämpningen minskar. I doktrinen har därför påståtts att RegR genom sina domar förorsakat att rättsläget beträffande leasing är mer oklart än någonsin tidigare.⁸⁰

De skattskyldiga bolagen som nekats rätten till värdeminskningsskatt kom att inge en ansökan om resning i de aktuella målen. Resningsansökan grundades på följande skäl.

1. RegR har, utan att inhämta parternas yttrande, koncentrerat sig på andra delar av leasingavtalen än sådana som parterna argumenterat om, vilket medfört att RegR har kommit till fel slutsats i sin avtalstolkning.
2. RegR har feltolkat och missförstått avtalen.
3. RegR har underlåtit att redovisa civilrättslig praxis rörande gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp.

RegR fann vid sin prövning av resningsansökan att det förvisso fanns utrymme för att tolka vissa avtalsvillkor på olika sätt. Det faktum att domstolen inte låtit parterna uttala sig rörande dessa olika tolkningar befanns dock inte utgöra grund för resning. RegR fann inte heller i övrigt att de skattskyldigas ansökan innefattade någon grund för resning varför ansökan avvisades.⁸¹

4.7.3 Sale and lease back målen

I samband med att RegR avgjorde målen rörande flygplansleasing avgjorde domstolen också två mål rörande sale and lease back. I det första målet var omständigheterna i huvudsak följande.⁸²

Ett svenskt företag, Svensk Maskinborring AB (SMAB), hade från ett svenskt finansföretag förvärvat inventarier. Köpet konstruerades som ett avbetalningsköp där summan skulle betalas på 30 månader. Som säkerhet för SMAB:s förpliktelser pantförskrevs inventarierna. Genom ett separat avtal leasade finansbolaget sedan

domarna innebär en "högre acceptanströskel" för s.k. skatteupplägg. Se Ronald Adolfsson: "Flygplansleasingmålen – en nödländning?", I: *Skattenytt* 1999 s. 790.

⁷⁹Cerin har menat att Flygplansleasingmålen kan tjäna som exempel på "en friare avtalstolkning som ändå vilar på en civilrättslig analys". Se Claes Cerin: "Civilrättsliga frågor – skatterättsliga problem"; I: *RSV Rättsnytt* nr. 1/01.

⁸⁰Se t.ex. Madelene Lindblad: "Skatteregler vid leasing", I: *FAR info* 1998 nr. 16.

⁸¹RegR:s beslut den 17 mars 2000, mål nr. 6796-6797-1998.

⁸²RA 1998 ref. 58 II.

tillbaka inventarierna från SMAB för en period av 30 månader. Enligt detta avtal uppdrog SMAB åt finansbolaget att sälja inventarierna för ett i förväg bestämt pris, som motsvarade den summa med vilken avbetalningsköpet skulle slutregleras, efter leasingperiodens slut. Finansbolaget åtog sig även att anvisa en köpare som skulle betala detta pris. Avtalet stadgade också att SMAB inte hade rätt att överlåta eller pantsätta egendomen till någon annan än finansbolaget. De i målet aktuella inventarierna hade det svenska finansbolaget förvärvat från ett helägt tyskt finansföretag som i sin tur förvärvat inventarierna från ett par tyska företag som brukade dem. Inventarierna leasades av det svenska finansbolaget ut till det tyska finansbolaget som sin tur under hela tiden leasade ut dem till de tyska företag som brukade dem.

I sin deklaration yrkade SMAB värdeminskingsavdrag för inventarierna. Sedan taxeringsnämnden godtagit deklarationen överklagade skattemyndigheten densamma. Skattemyndigheten hävdade därvid i första hand att eftersom konstruktionen är uppenbart konstlad och inte fyller någon ekonomisk funktion bör den skatterettsligt inte accepteras enligt sin rubricering. I andra hand menade skattemyndigheten att avdragen borde vägras eftersom SMAB inte uppnått sakrättsligt skydd för sitt förärv. LR fann ingen grund för skattemyndighetens talan utan avlog överklagandet. Efter överklagande fann även KR att avtalet borde bedömas enligt dess ordalydelse varför den fastställde LR:s dom. RSV överklagade sedan till RegR och yrkade därvid att skattemyndighetens talan i LR skulle bifallas. RegR fann i sin dom att syftet med avtalet varit att ge SMAB värdeminskingsavdrag och inte att i övrigt överföra några rättigheter och skyldigheter avseende inventarierna.⁸³ Vid detta avgörande fäste RegR vikt vid följande omständigheter. Tidpunkterna för betalning av leasingavgifterna och betalningarna enligt avbetalningskontraktet mellan SMAB och det svenska finansbolaget sammanföll. Några faktiska betalningar behövde således inte göras. Vidare konstaterade RegR att SMAB förbundit sig att, närhelst det svenska finansbolaget önskade, sälja tillbaka inventarierna. RegR fäste också vikt vid att det på förhand avtalats om att finansbolaget skulle försälja inventarierna för SMAB:s räkning till ett bestämt pris. Detta pris motsvarade den slutamortering som SMAB skulle göra för att reglera avbetalningsköpet. Slutligen fästes vikt vid att SMAB pantförskrivit inventarierna till finansbolaget varför SMAB inte kunde förfoga över dem under leasingperiodens gång. Eftersom RegR fann att SMAB i sin deklaration inte lämnat sådana uppgifter om transaktionerna som möjliggjort en bedömning av deras verkliga innebörd påfördes bolaget dessutom skattetillägg.

⁸³ Ett regeringsråd var skiljaktigt och menade att KR:s dom borde fastställas. Grunden för detta var att det med hänvisning till bl.a. RÅ 1989 ref. 62 inte fanns tillräckliga skäl för att företa en genomsyn. Dissidenten menade alltså att sale and lease back avtalen borde behandlas i enlighet med sin ordalydelse. Vid dessa förhållanden var SMAB att betrakta som ägare av inventarierna och därmed fanns det ingen grund för att vägra värdeminskingsavdragen. Det finns således inget stöd för att utöver detta kräva att SMAB skulle komma i besittning av egendomen eller att sakrättsligt skydd förvärvats. (Märk att RegR:s majoritet inte uttalar något beträffande de senare frågorna).

I det andra sale and lease back målet var omständigheterna i korthet följande.⁸⁴

Ett svenskt bolag, Dyno, hade i december 1989 förvärvat inventarier från sina utländska dotterbolag för att sedan leasa tillbaka dem. Enligt försäljningsavtalen skulle äganderätten till inventarierna övergå till Dyno när full betalning erlagts för dem. Enligt leasingavtalen var det dotterbolagen som skulle svara för underhåll och skador på inventarierna. Leasingavgifterna var beräknade med utgångspunkt i köpeskillingen, viss räntesats och ett restvärde bestämt som en viss procentandel av ursprungligt bokfört värde. När det gällde slutregleringen av leasingförhållandet stadgade avtalen att om inte parterna kom överens om annat skulle inventarierna återlämnas till Dyno. I sin deklaration för beskattningsåret 1989 yrkade Dyno värdeminskningsskatt för de anskaffade inventarierna med 30% av anskaffningskostnaden.

Sedan taxeringsnämnden fastställt Dynos taxering i enlighet med dess deklaration överklagade skattemyndigheten och menade att bolaget inte borde medges rätt till de aktuella värdeminskningsskattavdragen på följande grunder. För rätt till värdeminskningsskattavdrag krävs leverans och någon sådan hade inte skett varför transaktionen borde ses som ett lån från Dyno till dotterbolagen. Leasingavgiften borde därför delas upp i en ränte- och en amorteringsdel där endast den förra skulle vara avdragsgill. Vidare menade skattemyndigheten att något avdrag alls inte kunde vara aktuellt för 1989 eftersom Dyno inte betalat något till de utländska dotterbolagen. Dyno å sin sida menade att det visst var fråga om ett sale and lease back avtal. Som stöd för detta pekade bolaget på att överlåtelseerna var förbehållslösa och att avtalen saknade återförsäljningsoptioner. Vidare hävdade Dyno att det redovisat avtalen i enlighet med god redovisningssed varför avdragen borde medges.

LR förde ett resonemang kring vad som skatterättsligt krävs för att inventarier skall anses som levererade och kom därvid fram till att någon leverans inte skett i det aktuella målet och att Dyno således inte skulle medges värdeminskningsskattavdragen. Kravet på leverans som en förutsättning för rätten till värdeminskningsskattavdrag fann LR med ledning av de regler som gäller beträffande kontraktsnedskrivning. Sedan Dyno överklagat LR:s dom fastställde KR densamma. Dyno överklagade sedan till RegR och framförde därvid att det var Dyno som bar restvärdesrisken samt att det stod i överrensstämmelse med god redovisningssed att redovisa inventarierna hos bolaget och att detsamma därför borde gälla vid beskattningen. RegR konstaterade att de aktuella avtalen avvek från vad som är brukligt vid avtal mellan icke närstående bolag. Detta påstående grundade RegR på det faktum att dotterbolagen inte givits någon rätt att få fortsätta bruka inventarierna vid leasingperiodens slut. Detta menade RegR var anmärkningsvärt eftersom det med hänsyn till inventariernas art var otroligt att de skulle återlämnas. RegR menade därför att det rimliga var att inventarierna skulle komma att fortsätta användas i dotterbolagens verksamhet så länge det är ekonomiskt rationellt att använda dem där. Utifrån detta fann RegR sedan att syftet med

⁸⁴ RÅ 1998 ref. 58 III.

transaktionerna varit att ge Dyno rätt till värdeminskingsavdrag och inte att i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter avseende inventarierna till Dyno. RegR majoritet fann därför att Dyno inte var berättigat att göra avdragen och fastställde därför KR:s dom.⁸⁵

När det gäller de båda målen rörande sale and lease back kan konstateras att RegR väljer att avgöra rätten till värdeminskingsavdrag utifrån andra grunder än vad underinstanserna gjorde. I båda målen uppehåller sig underinstanserna kring frågan vilken betydelse leveransen av inventarierna har för rätten till värdeminskingsavdrag.⁸⁶ RegR väljer istället att utifrån en allmän analys av avtalsvillkoren konstatera att leasegivarna inte framstår som ägare till inventarierna. När det gäller målet rörande Dyno har det i doktrinen påståtts att avgörandet på sätt och vis strider mot RegR:s resonemang i det samtidigt avgjorda Flygplansleasingmålen.⁸⁷ Detta eftersom en civilrättslig analys av avtalen mellan Dyno och dess dotterbolag skall ge vid handen att de ekonomiska riskerna fanns hos Dyno. Motsättningen mellan avgörandena skulle då ligga däri att det var just placeringen av den ekonomiska risken som var avgörande när det gällde att fränkänna leasegivarna rätten till värdeminskingsavdrag i Flygplansleasingmålen. Jag menar att det inte utifrån den bakgrundsfakta som står att finna i referatet av det aktuella målet rörande Dyno går att dra denna slutsats. Vad som däremot står klart menar jag är att rättsläget rörande beskattningen av leasingtransaktioner ingalunda är klarlagt i och med 1998 års mål. Det som torde framgå är att det är ”substance over form” som skall vara den avgörande principen när man avgör partsavsikten i samband med den obligationsrättsliga bedömningen. I domarna framkommer dock inga generellt tillämpliga riktlinjer för hur bedömningen skall göras. Detta eftersom RegR i alla mål väljer att göra en helhetsgenomsyn. Alternativet hade varit att RegR i likhet med underinstanserna i detalj hade beskrivit vilken betydelse enskilda faktorer såsom t.ex. leverans, återköpsoptioner etc. har för bedömningen. När RegR nu uttalar sig i så generella ordalag framkommer det, menar jag, inte exakt vad som krävs för att leasegivaren skall fränkännas rätten till värdeminskingsavdrag. Den slutsats man kan dra av 1998 års mål är dock att för det fall att det vid en helhetssyn på

⁸⁵ Två regeringsråd var skiljaktiga och anförde i huvudsak följande. Avtalen mellan Dyno och dotterbolagen måste anses civilrättsligt giltiga (majoriteten säger inget om huruvida så är fallet) och grund för genomsyn saknas därför. Dissidenterna menade vidare att det i skattelagstiftningen saknades stöd för ståndpunkten att rätten till värdeminskingsavdrag är beroende av huruvida inventarierna levererats eller om köparen uppnått sakrättsligt skydd för sitt förvärv (majoriteten uttalar dock inte något om vilken betydelse leveransen och det sakrättsliga skyddet har för rätten till värdeminskingsavdrag). På denna grund menade dissidenterna att Dyno borde ges rätt att göra värdeminskingsavdrag.

⁸⁶ Föredraganden i RegR skriver i sin föredragningspromemoria i målet rörande SMAB att frågan om leverans blir av betydelse först sedan man konstaterat att ett sådant krav uppställs för rätten till värdeminskingsavdrag. Föredraganden konstaterar sedan att KL inte uppställer något sådant leveranskrav. Det enda som är av betydelse är ägandet (enligt KL:s lydelse krävdes att tillgången ”tillhörde rörelsen”). Det enda som var av vikt var alltså att utröna huruvida ett obligationsrättsligt giltigt förvärv gjorts. Föredragningspromemoria bilagerad i akten till mål nr. 462-1994 s. 26 f.

⁸⁷ Köhlmark & Nyström a.a. s. 652.

leasingförhållandet framstår som att de flesta ägarfunktionerna har övergått till leasetagaren skall denne vid beskattningen ses som ägare. Detta är ett synsätt som nära anknyter till hur leasingavtal skall redovisas enligt RR 6:99. Problemet är dock att de flesta företag inte redovisar enligt RR 6:99. Följden av detta kan bli att det uppstår skillnader mellan hur leasingavtal redovisas och hur de beskattas beroende på vilken typ av företag det är frågan om.⁸⁸

4.8 Restvärdesleasingmålet

Sedan dess att RegR avgjorde de uppmärksammade målen 1998 har domstolen haft att ta ställning till ytterligare ett mål som rörde leasing.⁸⁹ I målet som var ett förhandsbesked önskade den skattskyldige få svar på vilken betydelse en restvärdesklausul hade för beskattningen av en leasingtransaktion. Det sökande bolaget skulle förvärva viss egendom för att sedan leasa ut denna för viss tid. I ansökan beskrivs fyra olika alternativ där de tre första löper på 7 år och det fjärde på 12.5 år. Vid leasingperiodens utgång skulle egendomen försäljas av sökandebolaget alternativt leasas ut på nytt. I leasingavtalet skulle inte intas några bestämmelser om att leasetagaren skulle ha rätt eller skyldighet att förvärva egendomen vid leasingperiodens slut. För att undvika en eventuell restvärdesförlust skulle sökanden dock försöka träffa avtal med i första hand leverantören av egendomen om att denne på anmodan av sökanden skulle anvisa en köpare till egendomen. Om leverantören inte lyckades att hitta någon köpare skulle leverantören själv förvärva utrustningen och därmed stå för restvärdesförlusten. För det fall att leverantören istället anvisade en köpare som betalade ett pris som översteg det aktuella restvärdet skulle sökanden och leverantören dela vinsten lika.

SRN utgick i sitt avgörande från att leasegivaren i övrigt skulle anses som ägare till egendomen och konstaterade därvid att det faktum att en leasegivare skyddar sig mot risken för en eventuell restvärdesförlust i sig inte innebär att rätten till värdeminskingsavdrag går förlorad. SRN påpekade dock att förhållandet kan vara annorlunda om ett avtal betecknat som ett leasingavtal är att anse som t.ex. ett köp därför att rättigheter och skyldigheter enligt avtalet har placerats på visst sätt. Med hänsyn till den information som getts i ansökan fann dock SRN inte så vara fallet varför restvärdesgarantin inte påverkade rätten till värdeminskingsavdrag. RegR fann efter överklagande från RSV inte anledning att ändra SRN:s beslut.

⁸⁸ Möjliga följdproblem av att redovisningen och beskattningen skiljer sig åt diskuteras nedan i det avslutande kapitlet.

⁸⁹ RegR:s dom den 25 januari 2001, mål nr. 4329-2000.

5 Analys av några centrala frågor vid beskattningen av leasingtransaktioner

5.1 Inledning

Av redogörelsen i det föregående kapitlet för de rättsfall som behandlar gränsdragningen mellan köp och leasing framgår att det som är avgörande för klassificeringen inte är vilken beteckning som parterna valt att ge avtalet. Det avgörande är istället vad parterna har åsyftat med avtalet. Om parterna redan från början åsyftat att egendomen efter leasingförhållandets utgång skall kvarstanna hos leasetagaren är avtalet att betrakta som ett avbetalningsköp. Efter det att RegR avkunnat sina domar 1998 gav RSV ut en skrivelse i vilken de redogör för hur de i framtiden kommer att granska leasingtransaktioner.⁹⁰ I de följande avsnitten går jag, med huvudsaklig utgångspunkt i RSV:s skrivelse, igenom de kriterier som enligt tidigare behandlad praxis är avgörande för hur leasingtransaktioner skall beskattas. Jag kommer även att kommentera vilka följderna blir om granskningen leder till att avtalet omklassificeras från ett leasingavtal till något annat rättsinstitut. Kapitlet avslutas sedan med en genomgång av hur parterna, för det fall att ett leasingavtal verkligen är för handen, med skatterättslig verkan kan disponera över leasingavgifternas periodisering.

5.2 Avgörande kriterier

5.2.1 Allmänt

RSV:s utgångspunkt är att de avtal som skall granskas huvudsakligen är de där leasingtransaktionerna inte har någon naturlig anknytning till verksamheten utan endast företagits av skattemässiga skäl. När det gäller värdeminskningssavdragen är RSV:s utgångspunkt i skrivelsen att avdragsrätten skall avgöras utifrån vem som är ägare till egendomen. Denna fråga menar RSV skall bedömas med utgångspunkt i ett par specificerade kriterier. I likhet med 1998 års domar framgår det dock inte av skrivelsen exakt hur många kriterier som måste vara uppfyllda för att en omklassificering av avtalen skall kunna ske. Det som står klart är dock att RSV menar att det skall göras en helhetsbedömning av alla aktuella avtalsvillkor.

⁹⁰ RSV:s skrivelse 981026, dnr 9397-98/900.

5.2.2 Ägarfunktioner

RSV menar att granskningen bör inledas med en undersökning av vem som utövar de centrala ägarfunktionerna. Vid denna granskning bör fördelningen av ansvar för t.ex. servicekostnader och tecknande av försäkringar undersökas. För det fall att det är leasetagaren som kommer att stå för dessa utgifter försvagar detta leasegivarens ställning som ägare.⁹¹ I flygplansleasingdomarna var det förvisso leasegivaren som formellt ansvarade för dessa uppgifter. Det var dock leasetagaren som stod för kostnaderna. Denna konstruktion bör leda till samma resultat som om det är leasetagaren som ansvarar för funktionerna direkt. Denna bedömning är dock förenad med vissa gränsdragningsvårigheter. Detta kan vara fallet när leasetagaren inte faktureras särskilt för kostnaderna utan dessa ingår i leasingavgiften. I sådana fall menar jag att det inte finns skäl att låta konstruktionen påverka avgörandet av vem som ses som ägare. Detta eftersom det måste anses som naturligt att leasegivaren vid bestämmandet av leasingavgiften tillser att han får täckning för de förpliktelser han åtar sig genom avtalet. Andra funktioner som enligt RSV bör undersökas i samband med analysen av ägarfunktionerna är t.ex. vem av avtalsparterna som står risken för att egendomen förloras eller skadas. För det fallet att det är leasetagaren som står denna risk indikerar det, precis som RegR uttalar i Flygplansleasingmålen, att det är leasetagaren som utövar betydande ägarfunktioner. RSV menar dock att leasegivaren kan ha rätt till värdeminskningsavdrag trots att de ovan nämnda faktorerna istället pekar på att det är leasetagaren som utövar de väsentliga ägarfunktionerna. Enligt skrivelsen skulle så kunna vara fallet om leasingen ”klart fyller någon funktion i verksamheten”. I flera av de mål som varit uppe till prövning har de skattskyldiga leasegivarna hävdade att de startat leasingverksamheter som egentligen inte har något samband med den ordinarie verksamheten därför att de velat skaffa sig erfarenhet av finansieringsformen. För det fall att de skattskyldiga lyckas göra detta påståande troligt skulle man kunna tolka RSV:s skrivelse på det viset att RSV inte kommer att intressera sig för transaktionerna. Det troliga är dock att det måste göras väldigt klart att det finns ett reellt samband mellan den ordinarie verksamheten och leasingen.⁹²

Vid trepartsförhållanden bör det också undersökas vilka skyldigheter och rättigheter leasegivaren har gentemot leverantören. För det fall att det är

⁹¹ Köhlmark & Nyström menar att det vid ett finansiellt leasingavtal är naturligt att det är leasetagaren som ansvarar för dessa funktioner. Detta eftersom det är denna part som har den kunskap som krävs för att sköta dessa funktioner. Om leasegivaren tvingas att utföra uppgifterna leder detta enligt Köhlmark & Nyström till en fördyring av leasingavgifterna. Se Köhlmark & Nyström a.a. s. 648.

⁹² Adolfsson har i en artikel låtit påskina att det kan vara mycket vanskligt för skattemyndigheter och domstolar att avgöra detta. Stöd för detta finner han i RegR:s dom i Dahlénmålen. RegR uttalar där att det framstår som klart att det skattemässiga skälen varit de avgörande vid ingåendet av leasingavtalen. Adolfsson som tydligen själv var inblandad i transaktionerna menar dock att det verkligen var så att det tyngst vägande motivet bakom leasingavtalen var att Dahlén ville skaffa sig erfarenhet av finansieringsformen, se Adolfsson a.a. s.791.

leasetagaren som utövar många av de rättigheter och skyldigheter som normalt tillkommer en ägare försvagar detta leasegivarens position. Exempel på detta är RegR:s domar i Flygplansleasingmålen. RegR fäste där vikt vid att det var leasetagaren som gentemot flygplanstillverkaren hade skyldighet att fullfölja de skyldigheter som tillkommer en köpare. Det var också leasetagaren som hade rätt att ta del av "post delivery rights" i form av service, utbildning, provflygning etc.

5.2.3 Leverans

RSV menar att det normalt bör krävas att egendomen är levererad eller, för det fall att den finns hos tredje man, denuntiation har skett för att leasegivaren skall ha rätt till värdeminskingsavdrag. Kravet på leverans har tidigare varit föremål för domstolarnas bedömning. I 1998 års mål uttalar dock RegR inte något i denna fråga. Jag menar att det inte finns något stöd för att upprätthålla kravet på leverans/denuntiation. Enda sedan Klimatanläggningsmålet har det stått klart att rätten till värdeminskingsavdrag är avhängigt att leasegivaren obligationsrättsligt är att betrakta som ägare till egendomen. Frågan om leverans är avgörande vid den sakrättsliga bedömningen men saknar betydelse för det obligationsrättsliga ägarbegreppet.⁹³ Denna syn på gällande rätt har bl.a. kommit till uttryck i den föredragningspromemoria som finns bilagerad i akten till RegR:s avgörande i målet rörande SMAB.⁹⁴ Föredraganden konstaterar där att KL endast krävde att inventarien skulle tillhöra rörelsen.⁹⁵ Ur detta stadgande kan inte utläsas något krav på att ett sakrättsligt giltigt förvärv skall vara för handen för att rätt till värdeminskingsavdrag skall föreligga. Något direkt krav på leverans eller denuntiation finns således inte i svensk skatterätt. Det är dock möjligt att leveransen kan påverka på ett mer indirekt sätt. För det fall att egendomen aldrig levereras kan detta fungera som en indikation på att parternas avsikt med avtalet inte är ett avtal om köp utan att det istället bör hänföras till något annat rättsinstitut.

5.2.4 Affärsrisk

För att leasegivaren skall vara att anse som ägare vid beskattningen krävs det enligt RSV att han står normal affärsrisk. I detta begrepp inbegrips enligt RSV:s skrivelse bl.a. att leasegivaren skall vara utsatt för en restvärdesrisk. Restvärdesrisk definieras i RSV:s skrivelse som att leasegivaren, vid leasingförhållandets slut, riskerar att inneha svårförsåld egendom eller egendom som inte kan avyttras utan risk för förlust. Med hänsyn till vad RegR uttalade i Restvärdesleasingmålet torde inte detta krav kunna uppställas längre. Numera torde det accepteras att leasegivaren vidtar tämligen långtgående åtgärder för att eliminera restvärdesrisk. Vid bedömningen av affärsrisken skall det också undersökas hur

⁹³ Torgny Håstad: "Sakrätt avseende lös egendom", 5 uppl. Stockholm 1994 s. 204 ff.

⁹⁴ Föredragningspromemoria i mål nr. 462-1994 s. 26 f. Se även dissidenterna RÅ 1998 ref. 58 II-III.

⁹⁵ Enligt IL är kraven att inventarien skall ha anskaffats och vara avsedd att användas för stadigvarande bruk, 18 kap. 1 § jmf. med 3 § IL.

avtalsförhållandet är tänkt att avslutas. För det fall att egendomen skall försäljas påverkas bedömningen av vem av parterna som har rätt till försäljningslikviden. I Flygplansleasingmålen fäste RegR vikt vid att leasegivarens enda intresse var att få ut en i förhand bestämd summa. För det fall att det är leasetagaren som har att vinna på att försäljningen blir en god affär alternativt förlorar vid en dålig affär indikerar detta att leasegivaren inte stått någon egentlig affärsrisk. Enligt RSV bör även leasegivarens finansiering av leasingobjektet beaktas. RSV menar att det normalt bör krävas att leasegivaren gjort en betydande kapitalinsats i form av egna medel. I vissa länder krävs det att leasegivaren finansierat en viss bestämd del av investeringen med eget kapital. I t.ex. USA är denna del 20%.⁹⁶ RSV presenterar dock inte någon procentgräns för vad som skall anses som en lägsta godtagbar egen kapitalinsats. RSV pekar dock på att särskild noggrannhet är anbefallen i de fall där leasegivarens upplåning till övervägande del skett ifrån andra i avtalskonstruktionen ingående parter.⁹⁷

5.2.5 Förekomsten av optioner

I leasingavtal är det vanligt att det förekommer olika former av optioner. Dessa optioner kan t.ex. innebära att leasetagaren ges en förtur att förvärva egendomen när leasingförhållandet upphör. Detta avtalsvillkor sett isolerat medför inte att avtalet vid beskattningen skall behandlas som ett köp. Vad villkoret innebär är endast att leasetagaren har en rätt att förvärva egendomen vid leasingförhållandets slut. RSV menar i sin skrivelse att mer eller mindre tvingande optioner kan medföra att den ekonomiska innebörden av avtalet är att äganderätten redan från början skall övergå till leasetagaren.

När det gäller frågan om hur optioner rent allmänt kan påverka bedömningen kan följande sägas. Faktorer som kan påverka huruvida leasetagaren väljer att utnyttja sin option eller inte kan vara sådana som att han kan få tillgång till modernare utrustning någon annanstans. Även om optionen till sin form ser ut som en frivillig option kan den dock i praktiken innebära att leasetagaren är tvingad att förvärva egendomen. En faktor som kan leda till detta är att leasingperioden är väldigt kort. Om leasingavgiften då sätts till ett högt belopp kommer leasetagaren att vara tvingad att utnyttja sin köpoption för att undvika att göra en ekonomisk förlust. Om avtalet i praktiken har denna innebörd finns det skäl att vid beskattningen beteckna avtalet som ett köp och inte som ett leasingavtal. I vissa fall finns det dock skäl att behandla avtalet som ett leasingavtal även om leasingperioden är kort och avgifterna höga. Det är ifall avtalet försetts med en frivillig köpoption som går ut på att leasetagaren skall förvärva egendomen för det marknadsvärde som egendomen har när leasingförhållandet upphör. Vid dessa förhållanden föreligger i praktiken inget tvång för leasetagaren att förvärva egendomen varför det inte finns skäl att anse att avsikten redan från början varit att han skulle bli ägare till densamma. För samtliga fall av köpoption gäller att omklassificeringen görs med verkan från avtalets

⁹⁶ Tom Clark: "Leasing finance" 2 edition, London 1990 s. 114.

⁹⁷ Jmf. RegR:s resonemang i målet rörande SMAB.

ingående. Att leasingavtalet behandlas som ett leasingavtal under löptiden påverkar inte den skattemässiga bedömningen om leasetagaren sedan förvärvar egendomen. Detta avtal är givetvis att betrakta som ett köp.

Det händer även att leasingavtal förenas med en säljoption. Avtalskonstruktionen i de här fallen går vanligtvis ut på att säljaren vid leasingförhållandets avslutande kan kräva att leasetagaren förvärvar egendomen. I doktrinen har påståtts att dessa avtal regelmässigt bör behandlas som köp redan från början.⁹⁸ Anledningen till att förekomsten av säljoptioner, i motsats till köptioner, alltid bör leda till att avtalet omklassificeras har att göra med leasegivarens möjligheter att få avsättning för egendomen. Leasegivaren har vanligtvis inte någon nytta av att få tillbaka egendomen. Om så ändå sker måste han på något sätt göra sig av med egendomen. Denna försäljning är förenad med diverse omkostnader. Om det i leasingavtalet finns en säljoption är det alltså i de flesta fall den smidigaste lösningen för leasegivaren att han väljer att utnyttja optionen. Frånsteg från detta synsätt kan göras om optionen har förenats med ett fast försäljningspris. Om detta pris är mycket lägre än det pris som egendomen betingar på marknaden är det givetvis förmånligare för leasegivaren att avyttra egendomen till någon annan förutsatt att detta kan ske utan alltför stora försäljningsinsatser. Vid dessa förhållanden bör avtalet behandlas som ett leasingavtal trots förekomsten av en säljoption.

RSV nämner också det fallet att det i leasingavtalet överhuvudtaget inte finns några bestämmelser om vad som skall ske med leasingobjektet efter leasingförhållandets slut. Detta menar RSV tyder på att avsikten är att objektet skall kvarstanna hos leasetagaren och detta skulle peka på att det är frågan om ett avbetalningsköp. Denna åsikt påminner på sätt och vis om det resonemang som RegR för i målet rörande Dyno. RegR skriver i domskälen att det faktum att det saknas bestämmelser om att Dyno efter leasingperiodens slut skall ha möjlighet att få fortsätta bruka inventarierna strider mot vad som är brukligt vid avtal mellan icke närstående bolag. Detta tar RegR sedan till intäkt för att avsikten är att parterna menat att objektet skall kvarstanna hos leasetagaren.

5.2.6 Övriga faktorer

Förutom de ovan beskrivna faktorerna hävdar RSV att bl.a. leasingförhållandets längd bör tillmätas betydelse. För det fall att avtalsperioden omfattar hela eller nästa hela leasingobjektets ekonomiska livslängd och leasegivaren därefter av någon anledning inte kan tillgodogöra sig det återstående marknadsvärdet försvagar det hans position som ägare.

⁹⁸ Se t.ex. Jan Anders Hagstedt: "Skatterättsliga aspekter på leasingavtal" i SN 1975 s. 281 ff. och Åke Tegin: "Kredithandboken", 2 uppl. Stockholm 1997 s. 90.

5.3 Effekterna av omklassificering

5.3.1 Allmänt

I avsnitten ovan har beskrivits hur leasingavtal i vissa fall kan omklassificeras till avtal om avbetalningsköp och lån. När så sker är det av intresse att analysera de följdfrågor som kan uppstå. Bland dessa märks behandlingen av köpeskillingen, avdragsrätt och skatteplikt för ränta, uppdelningen mellan ränta och amortering etc. I de rättsfall där RegR tagit ställning till leasingavtal har dessa frågor, med undantag av Täckdikningsmålet, inte fått någon lösning. Detta har att göra med att det som varit uppe till prövning enbart har varit frågan om leasegivaren har rätt till värdeminskingsavdrag. RSV menar i sin skrivelse att det inte generellt går att uttala sig om hur dessa frågor skall besvaras utan det får avgöras från fall till fall. Nedan presenteras ett förslag till de effekter som kan bli följden av en omklassificering till avbetalningsköp eller lån.

5.3.2 Omklassificering till köp

5.3.2.1 Behandlingen av köpeskillingen

Kommer man vid analysen av leasingavtalet fram till att det är att betrakta som ett avbetalningsköp måste det på något vis bestämmas till vilket pris som leasetagaren/köparen skall ansetts ha förvärvat leasingobjektet. Detta pris kommer att vara det som avgör hur stor försäljningsintäkt som leasegivaren/säljaren skall beskattas för. Beloppet utgör också leasetagarens underlag för beräkning av värdeminskingsavdrag. Det som orsakar problem härvid är att det av avtalet inte går att utläsa detta belopp. Regler kring hur detta skall ske saknas i skattelagstiftningen och tillhör således det kopplade området. Enligt RR 6:99 uppstår då följande konsekvenser.⁹⁹ Leasegivarens försäljningsintäkt bestäms som det verkliga värdet på leasingobjektet vid avtalstidpunkten alternativt summan av de framtida minimileasingavgifterna. Från denna summa får sedan avräknas det som leasegivaren själv betalat för objektet. Skillnaden här emellan utgör den beskattningsbara vinsten alternativt den avdragsgilla förlusten. För leasetagaren/köparen kommer underlaget för värdeminskingsavdrag att utgöras av samma belopp som leasegivaren fick ta upp som försäljningsintäkt med avdrag för den del som är att anse som ränta. För räntan beviljas leasetagaren avdrag i vanlig ordning allteftersom den betalas. Det enda målet där RegR berört verkningarna av omklassificering är Täckdikningsmålet och i det fallet överensstämde utgången med vad som numera gäller enligt RR 6:99.

⁹⁹För företag som inte redovisar enligt RR 6:99 saknas regler om hur beloppen skall beräknas i dessa fall. Eftersom Redovisningsrådets rekommendationer i tillämpliga delar gäller subsidiärt även för företag som inte direkt omfattas av dem torde dock redovisningen bli den samma även för dessa företag.

5.3.2.2 Behandlingen av leasingavgiften

När leasingavtalet omklassificeras till ett avbetalningsköp måste leasingavgiften delas upp i två delar. Dessa delar utgörs av en amorterings- och en räntedel. Leasetagaren kommer endast att beviljas avdrag för den del som hänförs till ränta och det är endast denna summa som kommer att vara skattepliktig för leasegivaren. Hur uppdelningen mellan amortering och ränta skall ske är av central betydelse för att avgöra beskattningskonsekvenserna. I doktrinen har påståtts att det normala torde vara att den största delen av leasingavgiften i början av leasingperioden hänförs till ränta samt att amorteringsdelen sedan ökar.¹⁰⁰ Något säkert svar på vilken räntesats som skall tillämpas vid bedömningen av vad som skall anses utgöra ränta och amortering finns dock inte. Enligt RR 6:99 framgår dock att för att underlätta beräkningarna fördelas räntan ibland baserat på ”någon form av uppskattning”. Lämpligen kan denna göras utifrån den vid varje tidpunkt gällande marknadsräntan.

5.3.3 Omklassificering till lån

För det fall att man vid bedömningen av en sale and lease back transaktion finner att det är fråga om ett lån torde följande konsekvenser inträda. Någon äganderättsövergång skall inte anses ha ägt rum från säljaren (leasetagaren) till köparen (leasegivaren). Detta medför enligt RR 6:99 att det belopp som köparen betalat till säljaren skall ses som ett lån. Det belopp varmed försäljningspriset överstiger säljarens redovisade värde på egendomen skall därför inte omedelbart redovisas som vinst hos denne. Detta belopp skall istället periodiseras över leasingperioden. Leasingavgifterna ses därför som amorteringar och betalning av ränta. Precis som skisserats i avsnitten ovan beviljas säljaren endast avdrag för den del av betalningen som anses vara ränta och det är endast denna del som är skattepliktig för köparen.

5.4 Periodiseringen av leasingavgiften

Även för det fall att man vid prövningen av en leasingtransaktion kommer fram till att det verkligen är frågan om ett leasingavtal kan det hända att avtalet inte fullt ut beaktas vid beskattningen. Detta kan vara fallet om parterna bestämt leasingavgiftens storlek på visst sätt. I målet rörande Dahlénbolagets ägare fann KR att den periodisering som parterna valt inte kunde godtas vid beskattningen. I detta mål hade parterna valt att inledningsvis låta leasingavgiften vara låg för att sedan öka mot slutet av leasingperioden. KR fann att det fanns skäl att frångå denna periodisering av leasingavgifterna och istället bestämde domstolen leasingintäkterna genom att fördela avgifterna proportionellt över leasingperioden. Frågan om vilken periodisering som kan godtas vid beskattningen tillhör det kopplade området. Detta medför att periodiseringen av leasingavgifterna skall göras i

¹⁰⁰ Köhlmark & Nyström a.a. s. 649.

enlighet med god bokföringssed.¹⁰¹ Detta i sin tur medför att det är det faktiska värdet som nyttjandet av leasingobjektet medför som skall tas upp som intäkt. Parterna kan således inte med skatterättslig verkan konstruera fram- eller baktunga leasingavtal. RegR har i ett mål rörande billeasing berört frågan om hur periodiseringen skall ske.¹⁰² Precis som KR gjorde i det andra av Dahlénmålen valde RegR i detta mål att tillämpa en rak periodisering. RegR uttalade i detta mål att det i vissa fall kan vara försvarligt att frånga den proportionella periodiseringen. RegR:s resonemang i denna del byggde på den då gällande redovisningsrekommendationen BFN U 87:7. RegR menade att det vid beskattningen kan godtas att leasingavgiften sätts högre i inledningsskedet för det fall det ekonomiska värdet av leasingobjektet är väsentligt högre i början av leasingperioden.¹⁰³ RegR betonar att det är det ekonomiska värdet för användaren som skall vara avgörande. Det rent faktiska värdet på egendomen påverkar inte bedömningen.

¹⁰¹ Gunnar Johansson & Gunnar Rabe: "Det svenska skattesystemet", 14 uppl. Stockholm 2001 s. 348 f.

¹⁰² RÅ 1994 ref. 17.

¹⁰³ RegR hänvisar i domen till RÅ 1989 ref. 82 där samma synsätt kommer till uttryck.

6 Internationella leasingtransaktioner

6.1 Allmänt

Som konstaterades i kapitel 3 ovan är leasing idag en mycket utbredd finansieringsform. Som sådan används den inte enbart vid nationella transaktioner utan har även stor betydelse i internationella sammanhang. En följd av detta är att svenska skattesubjekt är inblandade i gränsöverskridande affärer där utformningen av leasingtransaktioner i hög grad påverkas av olika länders beskattningsregler. Detta kapitel kommer därför att ägnas åt att redogöra för de problem och möjligheter som är förenade med användandet av leasing vid svenska företags affärer med utländska företag. I samband med detta kommer jag även att beröra vissa EG-rättsliga regler som är intressanta i samband med leasing. I denna del är redogörelsen inte enbart inriktad på konsekvenserna för svenska företag utan framställningen görs på ett mer allmänt plan.

6.2 Double dipping

Utöver de fall där leasing är en del i företagets ordinarie verksamhet har leasing sedan länge fungerat som ett internationellt skatteplaneringsinstrument. Många skattekonstuler skyltar t.ex. i sin marknadsföring med "crossborder leasing".¹⁰⁴ Genom att sluta leasingavtal där parterna befinner sig inom olika jurisdiktioner kan skattefördelar uppnås därför att värdeminskningsskatt samtidigt kan göras av flera subjekt på samma leasingobjekt. Detta fenomen kallas vanligtvis för "double dipping".¹⁰⁵ Förfarandet möjliggörs genom att olika stater tillämpar olika kriterier för att avgöra vem som skattemässigt skall anses vara ägare till ett leasingobjekt. Som redovisats i de föregående kapitlen är det obligationsrätten som är avgörande enligt svensk rätt.¹⁰⁶ I vissa andra länder, t.ex. Tyskland, Belgien, Nederländerna, Storbritannien och USA avgörs dock rätten till värdeminskningsskatt i enlighet med transaktionens ekonomiska innebörd.¹⁰⁷ Således avgörs beskattningen i dessa stater i enlighet med vad som gäller enligt internationell redovisningssed.¹⁰⁸ Detta kan utnyttjas av svenska företag för att uppnå skattefördelar. Tekniken i dessa fall går ut på att hitta skattesystem där rätten till värdeminskningsskatt förläggs till den motsatta parten. Eftersom rätten till

¹⁰⁴ Se t.ex. KPMG:s hemsida, <http://www.kpmg.se/>.

¹⁰⁵ Gade a.a. s. 39.

¹⁰⁶ RegR fäste dock vid bedömningen av den obligationsrättsliga äganderätten stor vikt vid den ekonomiska innebörden av transaktionerna i 1998 års mål.

¹⁰⁷ Anders Köhlmark & Ulf Tivéus: "Internationella skattehandboken", 4 uppl. Stockholm 2001 s. 222.

¹⁰⁸ IAS 17 som överensstämmer med RR 6:99.

värdeminskningsavdrag enligt svensk rätt avgörs i enlighet med obligationsrätten är det intressant för svenska företag att agera leasegivare när leasetagaren befinner sig i ett land som avgör denna fråga på ett annat sätt. Detta kan bero på att denna stat tillämpar andra grunder än det obligationsrättsliga ägarbegreppet alternativt att obligationsrätten är konstruerad på så vis att leasetagaren ses som ägare. En följd av detta blir dock även att leasetagaren inte kommer att beviljas avdrag för leasingavgifterna. För det fall att den aktuella statens skattesystem möjliggör överavskrivningar genom värdeminskningsavdrag i samma omfattning som det svenska leder dock förfarandet till att leasetagaren får avdrag snabbare och därmed beviljas en skattecredit. Som en följd av att båda parterna får rätt att göra värdeminskningsavdrag kan leasingavgiften sättas lägre och detta kan vara en betydelsefull faktor vid avgörandet huruvida en leasingtransaktion över huvud taget skall genomföras. I vissa fall kan kombinationen av länder leda till ytterligare positiva effekter utöver nyttan av värdeminskningsavdragen. Detta är fallet då det i länderna finns speciella investeringsavdrag som kan utnyttjas vid sidan om värdeminskningsavdragen.¹⁰⁹ I praktiken är dock utnyttjandet av ”double dips” begränsat till mycket dyrbara investeringar. Detta är en följd av att det krävs tämligen omfattande konsult hjälp för att konstruera en effektiv ”double dip”. Förfarandet är således förknippat med stora kostnader. En annan faktor som verkar återhållande på kreativiteten vid skatteplanering är hotet att transaktionen kommer att underkännas vid beskattningen genom olika former av regler som syftar till att försvåra skatteplanering/skatteflykt.¹¹⁰ Vissa länder, t.ex. Storbritannien, har även infört regler som medför att leasingobjekt som nyttjas utanför landet inte får skrivas av i samma takt som tillgångar vilka används inom landet.¹¹¹

Avslutningsvis kan nämnas att det teoretiskt sett och i viss mån även i praktiken går att konstruera så kallade ”triple dips”, d.v.s. situationer där tillgången får skrivas av i tre länder samtidigt. För att lyckas med en sådan konstruktion krävs dock ett mycket omfattande planeringsarbete och riskerna för underkännande är betydande. Detta har medfört att konstruktionen är mycket sällsynt förekommande.¹¹²

6.3 Internationell dubbelbeskattning

6.3.1 Allmänt

När skattesubjekt bedriver verksamhet i flera länder kan det tänkas att mer än en stat gör anspråk på att beskatta subjektets inkomster. Ett specialfall av dubbelbeskattning är när olika skatteregler leder till att ingen av

¹⁰⁹ Köhlmark & Tivéus a.a. s. 222. Sverige slopade möjligheten till investeringsavdrag vid utgången av år 1983, RSV 1985:8 s. 77.

¹¹⁰ I Sverige har 1998 års domar medfört att cross border leasing idag används mycket restriktivt i skatteplanerande syfte.

¹¹¹ Köhlmark & Tivéus a.a. s. 223.

¹¹² Clark a.a. s. 127.

avtalsparterna medges rätt att göra värdeminskingsavdrag på en tillgång. Detta är dock en effekt som vanligtvis är någorlunda förutsägbar och därför torde leasingavtal med dessa konsekvenser inte ingås varför dylika situationer inte behandlas närmare. Det som är intressant att undersöka beträffande leasingtransaktioner är dock hur svensk rätt reglerar eventuella fall av internationell dubbelbeskattning. I detta avsnitt görs därför en genomgång av både den interna svenska rätten samt regleringen inom dubbelbeskattningsavtalsrätten. När det gäller det senare området kommer framställningen att vara begränsad till frågan hur leasingavgiften behandlas samt huruvida leasingverksamhet konstituerar fast driftställe. Inom ramen för den aktuella framställningen är det givetvis inte möjligt att djupare redogöra för samtliga dubbelbeskattningskonsekvenser. Jag nöjer mig därför med att redogöra för hur leasing behandlas i OECD:s modellavtal.

6.3.2 Intern svensk rätt för undanröjande av dubbelbeskattning

I många stater, företrädesvis U-länder, beläggs betalning av leasingavgifter med källskatt.¹¹³ Då leasingavgiften sedan utsätts för inkomstbeskattning i leasegivarens hemland uppstår således en internationell dubbelbeskattning. Ett annat fall när dubbelbeskattning kan uppstå är när leasegivarens verksamhet anses konstituera ett fast driftställe i leasetagarens land och detta i sin tur utlöser inkomstbeskattning. Detta torde främst vara aktuellt vid operationella leasingavtal där leasegivaren ansvarar för underhåll och dylikt.

Enligt 16 kap. 18 § IL är utländsk skatt som svenska näringsidkare betalat avdragsgill enligt 19 § såvida skatten inte är hänförlig till inkomst som är undantagen från beskattning enligt skatteavtal. Enligt 16 kap. 19 § IL är avdragsrätten villkorad av att det är frågan om en allmän skatt som uttas till följd av att den aktuella intäkten enligt lagstiftningen i den aktuella staten anses härröra från en förvärvskälla som är belägen där. Som ett ytterligare villkor gäller dessutom att den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig i Sverige. Genom att den utländska skatten får avräknas vid inkomstberäkningen i Sverige uppstår således ingen dubbelbeskattning vare sig det är frågan om en källskatt eller någon annan form av inkomstskatt.

6.3.3 OECD:s modellavtal m.m.

De flesta dubbelbeskattningsavtal som Sverige har ingått bygger på OECD:s modellavtal så som det lyder i 1977 års version.¹¹⁴ Enligt art. 12 i det avtalet behandlas inkomst av uthyrning av industriella tillgångar som royalty. Sådana inkomster skall endast beskattas i den stat där leasegivaren har hemvist. Undantag från detta gäller om leasegivaren har ett fast driftställe i leasetagarens hemviststat och leasingobjektet äger verkligt samband med det

¹¹³ Köhlmark & Tivéus a.a. s. 223.

¹¹⁴ Vissa avtal som ingåtts under senare år bygger på 1992 års modellavtal. Relevanta skillnader mellan de båda avtalen behandlas senare i detta avsnitt.

fasta driftstället. I dessa fall får vinsten som härrör från det fasta driftstället beskattas som inkomst av rörelse i landet där leasetagaren finns.

För det fallet att det är ett svenskt bolag som leasar från en utländsk leasegivare uppstår följande beskattningskonsekvenser. Av 6 kap. 11 § IL framgår att ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för materiella eller immateriella tillgångars utnyttjande skall anses som inkomst från fast driftställe i Sverige såvida ersättningen kommer från en näringsverksamhet med fast driftställe här. Detta medför således att enbart det faktum att leasetagaren befinner sig i Sverige medför att leasegivaren får ett fast driftställe och därmed är begränsat skattskyldig här. Enligt ett utredningsbetänkande, som ännu inte föranlett någon lagstiftning, skall dock leasingavgifter inte längre behandlas som royalty.¹¹⁵ Om detta lagförslag genomförs kommer leasegivaren att beskattas i Sverige enbart om han kan anses ha ett fast driftställe här enligt de allmänna bestämmelserna härför.¹¹⁶ Sverige avstår dock vanligtvis i dubbelbeskattningsavtalen från att beskatta denna inkomst. Enligt den lydelse som OECD:s modellavtal har sedan 1992 hänförs leasingavgifter inte längre till royalty. Detta medför att inkomsterna faller in under de allmänna reglerna i art. 7 rörande inkomst av näringsverksamhet och beskattning i leasetagarens hemland förutsätter även här således att leasegivaren har ett fast driftställe där.¹¹⁷

Som beskrivits i föregående avsnitt är frågan om hur en svensk leasegivare kommer att inkomstbeskattas i Sverige vid cross border leasingtransaktioner avhängig huruvida leasingverksamheten konstituerar ett fast driftställe i leasetagarens hemland. I OECD:s modellavtal definieras fast driftställe i art. 5. Enligt denna artikel åsyftar begreppet en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis styrs. Beroende på hur leasingverksamheten utformas kan den ibland komma att konstituera ett fast driftställe.¹¹⁸ Enligt kommentaren till 1992 års avtal medför definitionen av fast driftställe att leasegivarens personal kan bidra med skötsel och underhåll så länge det sker under leasetagarens ledning. För det fall att dessa funktioner sköts under ledning av leasegivaren finns dock skäl att tro att detta kan konstituera ett fast driftställe.¹¹⁹ När ett svenskt företag leasar ut ett objekt till en utländsk leasetagare kan beskattningskonsekvenserna således variera beroende på i vilken grad han tillhandahåller tjänster till leasetagaren.

¹¹⁵ SOU 1999:79 "Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga" s. 212 f.

¹¹⁶ Fast driftställe definieras i 2 kap. 29 § IL.

¹¹⁷ OECD:s kommitté för skattefrågor: "Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet", i översättning av Jan Francke & Hillel Skurnik, Uppsala 1995 s. 153.

¹¹⁸ OECD a.a. s. 81.

¹¹⁹ OECD a.a. s. 82.

6.4 EG-rättsliga aspekter

6.4.1 Allmänt

Inkomstbeskattningen omfattas principiellt inte av EU:s kompetens. Trots detta har rättsområdet påverkats markant efter Sveriges inträde i EU. Anledningen till detta är att de generella principerna om icke diskriminering och fri rörlighet etc. gäller även inom de icke harmoniserade områdena. Detta slog EG-domstolen fast redan 1986 i ett mål där det konstaterades att skattebestämmelser som står i strid med rätten till fri etablering kan angripas med stöd av EG-rätten.¹²⁰ Efter detta avgörande är det allmänt erkänt att EG-rätten inverkar på medlemsstaternas rätt att fritt besluta om grunderna för inkomstbeskattningen.¹²¹ Inom ramen för den aktuella framställningen är det inte möjligt att gå in djupare på vilka effekter som EG-rätten har för inkomstbeskattningen totalt sett. Jag kommer däremot att redogöra för vissa principer som inverkar på medlemsstaternas möjligheter att ha beskattningsregler som skall motverka skatteplanering genom cross border leasing. Efter den allmänna genomgången kommenterar jag ett rättsfall där EG-domstolen ansett tyska regler rörande leasing strida mot EG-rätten. Jag kommer också att diskutera en tidigare berörd brittisk regel som möjligen kan stå i strid med EG-rätten.

6.4.2 EG-rättens inverkan på medlemsstaternas möjligheter att vidta skyddsåtgärder mot skatteplanering

Eftersom flera stater insett att leasingtransaktioner används som ett internationellt skatteplaneringsinstrument har de infört regler för att förhindra att skattesubjekten skaffar sig otillbörliga skattefördelar genom finansieringsformen. Dessa regler kan anses stå i strid med det som gäller enligt EG-rätten. I detta avsnitt skall därför något nämnas om medlemsstaternas möjligheter att rättfärdiga regler som kan tänkas stå i strid med EG-rätten.

Av EG-domstolens praxis följer att inskränkningar i de rättigheter som tillerkänns medborgarna enligt EG-rätten kan tillåtas om de är objektivt rättfärdigade. Domstolen har i sin praxis utvecklat en "Rule of reason" för att bedöma detta.¹²² Denna innebär att när det saknas stöd i fördraget skall en regel som begränsar en fördragsskyddad rättighet ha som syfte att uppnå ett tungt vägande allmänintresse, vara avsedd att säkerställa detta syfte samt vara proportionell mot det avsedda syftet. För att regeln skall godtas krävs det att samtliga dessa rekvisit är uppfyllda. Ett exempel på argument som har förts fram för att motivera skatteregler som kan inskränka de fördragsskyddade friheterna är hänsyn till skattesystemets inre samband, kongruens. Trots att detta argument framförts flitigt har EG-domstolen än så

¹²⁰ Mål 270/83 (Avoir fiscal) [1986] ECR 273.

¹²¹ Kristina Ståhl och Roger Österman: "EG skatterätt", Uppsala 2000 s. 15.

¹²² Ståhl & Österman a.a. s. 124.

länge endast accepterat det i två mål.¹²³ Båda dessa mål rörde arbetstagares rätt till fri rörlighet. I målen konstaterade EG-domstolen att Belgiska regler som nekade avdragsrätt för vissa försäkringspremier, eftersom de sedermera utfallande beloppen skulle beskattas i Tyskland, förvisso utgjorde ett hinder för den fria rörligheten men trots detta var objektivt rättfärdigade. EG-domstolen kom fram till denna slutsats på grund av det direkta sambandet som förelåg mellan avdragsrätt och beskattning. Hänsyn till skattesystemets inre sammanhang krävde därför att avdragsrätt nekades. Kravet på det direkta sambandet har i andra fall lett till att skattebestämmelser har underkänts såsom stridande mot gemenskapsrätten.¹²⁴ Medlemsstaterna har också försökt ursäkra särbehandlingar med hänsyn till effektiv skattekontroll. Domstolen har uttalat att detta syfte kan utgöra ett tvingande allmänintresse.¹²⁵ Domstolen har dock klart uttalat att minskade skatteintäkter inte utgör ett skäl för att godta inskränkningar.¹²⁶

6.4.3 Målet med de tyska reglerna

I ett mål från 1999 har domstolen prövat vissa tyska regler som reglerade leasetagarens rätt till avdrag för leasingavgifter som betalades till utländska leasegivare.¹²⁷ Enligt de tyska reglerna fick leasetagaren bara avdrag för hälften av leasingavgifterna om leasegivaren inte var skattskyldig för leasingintäkterna i Tyskland. När leasegivaren beskattades i Tyskland medgavs dock avdrag för hela leasingavgiften. EG-domstolen fann att dessa regler stred mot art. 49 i EG-fördraget om fri rörlighet för tjänster.¹²⁸ Domstolen uttalade i enlighet med sin tidigare praxis att rätten till fri rörlighet för tjänster inte enbart omfattar ett avskaffande av alla regler som diskriminerar på grund av nationalitet utan att det även krävs att rätten att tillhandahålla tjänster inte kränks. I enlighet med sin tidigare praxis uttalade domstolen sedan att art. 49 även innebär en rätt att utnyttja tjänster. Domstolen menade sedan att denna rätt kränkts genom att tyska företag som leasade ifrån utländska företag beskattades hårdare än de som leasade ifrån tyska företag. Domstolen menade vidare att de tyska reglerna inte kunde rättfärdigas med hänsyn till det tyska skattesystemets inre sammanhang. Inte heller spelade det någon roll att leasegivaren betalade en mycket låg skatt i den stat där den var etablerad. Tyskland ansågs således inte ha några godtagbara skäl som gjorde att de för de skattskyldiga negativa reglerna kunde accepteras.

EG-domstolen har även tidigare avgjort mål rörande leasing. Dessa mål har dock berört mervärdesskatt och därför lämnar jag dem utanför

¹²³ Mål C-204/90 (Bachmann) [1992] ECR I-249 och mål C-300/90 (Kommisionen mot Belgien) [1992] ECR I-305.

¹²⁴ Se tex. mål C-264/96 (ICI) REG 1998 s. I-4695 och mål C-35/98 (Verkooijen) REG 2000 s. I-4071.

¹²⁵ Mål C-254/97 (Société Baxter) REG 1999 s. I-4809. I detta mål fann dock domstolen att de franska reglerna var oproportionerliga varför de stred mot gemenskapsrätten.

¹²⁶ Mål C-264/96 (ICI) REG 1998 s. I-4695.

¹²⁷ Mål C-294/97 (Eurowings Luftverkehrs) REG 1999 s. I-7447.

¹²⁸ Vid tiden för avgörandet var detta art. 59.

framställningen. När det gäller beskattningskonsekvenserna i övrigt tjänar dock den allmänna redogörelsen i avsnittet ovan som vägledning.

6.4.4 De brittiska reglerna

I avsnittet ovan rörande ”double dipping” nämnde jag att Storbritannien har regler som medför att tillgångar som brukas utomlands i enlighet med leasingavtal inte får skrivas av i samma takt som tillgångar som nyttjas inom Storbritannien. Denna regel har tillkommit för att undvika att brittiska skattesubjekt i skatteplaneringssyfte inträder som leasegivare i internationella leasingtransaktioner. Av redogörelsen i avsnitten ovan framgår att det inte finns något som hindrar att medlemsstaterna inför sådana regler gentemot icke medlemsstater. I förhållandet till andra medlemsstater lägger dock EG-rätten hinder i vägen. Detta eftersom de brittiska reglerna, på samma sätt som de ovan behandlade tyska reglerna, medför att det är mindre förmånligt för brittiska leasegivare att leasa ut till skattesubjekt i andra medlemsstater än till brittiska skattesubjekt. Jag menar därför att Storbritannien vid en prövning skulle få problem att rättfärdiga sina regler. Av reglernas utformning följer att deras syfte är att skydda skatteunderlaget. Detta är enligt EG-domstolens praxis inte ett godtagbart syfte. Inte heller menar jag att reglerna, med hänsyn till de stränga krav som EG-domstolen uppställt, går att motivera med hänsyn till skattesystemets kongruens. Detta eftersom det inte finns något direkt samband mellan de brittiska leasegivarnas avdragsrätt och de utländska leasetagarnas beskattning.

6.4.5 Avslutning

Av avsnitten ovan framgår att EG-rätten medför att företag genom att konstruera leasingtransaktioner inom EU kan uppnå skattemässiga fördelar. Bland EU:s medlemsstater tillämpar vissa principen om ”substance over form” och vissa ”form over substance” vid avgörandet av vem som skall ha rätt att göra värdeminskningssavdrag. Vid vissa konstruktioner kan således samma leasingobjekt skrivas av flera gånger. I relationen med stater som inte är medlemmar av EU kan medlemsstaterna införa regler för att försvåra sådana här konstruktioner i syfte att skydda sina beskattningsunderlag. Dyliga regler tillåts dock inte vid transaktioner mellan medlemsstater och därigenom är det fritt fram för avtalsparterna att konstruera gränsöverskridande leasingtransaktioner i skatteplaneringssyfte. Som en följd av det allmänna integrationsarbetet kan man dock anta att även inkomstbeskattningen kommer att harmoniseras. Detta kommer i sin tur leda till att möjligheterna till ”double dip” vid transaktioner inom EU minskar.

7 Avslutande synpunkter

7.1 Om behovet av lagstiftning sett ur det allmännas synvinkel

Eftersom analysen har skett fortlöpande i tidigare kapitel kommer detta avslutande kapitel istället att användas åt ett par sammanfattande synpunkter på beskattningen av leasingtransaktioner. En första fundering är huruvida det från det allmännas synpunkt är angeläget att det finns klara riktlinjer som reglerar beskattningen av leasing. I Leasingutredningens betänkande från 1994 berörs frågan om huruvida användningen av leasingavtal är betingade av finansiella eller skattemässiga motiv. Härvid kan man anlägga synsättet att det ifrån det allmännas synpunkt inte spelar någon roll vem som skall anses som ägare till egendomen och därmed åtnjuta rätten att bl.a. göra värdeminskningsavdrag. För det fallet att leasegivaren inte berättigas till avdragen kommer leasetagaren istället att utnyttja de samma. En förutsättning för att detta resonemang om ett statsfinansiellt nollsummespel skall vara riktigt är dock att bägge de inblandade skattesubjekten befinner sig i samma skattemässiga situation.¹²⁹ Saker som kan inverka härvid är det faktum att avtalsparterna har olika behov av att ta fram kostnader för att hålla vinsterna nere samt det faktum att de befinner sig inom olika jurisdiktioner. Avsaknad av klara regler medför således att de skattskyldiga kan tillskapa otillbörliga skatteförmåner i det att rätten till värdeminskningsavdrag förflyttas genom leasingtransaktioner. Slutsatsen i denna del blir därför att det från det allmännas synvinkel trots allt är av vikt att reglera vem av parterna som skall medges rätt att göra värdeminskningsavdrag.

7.2 Av lagstiftare och redovisningsnormgivare förbisedda konsekvenser av rättsläget

Som redogjorts för ovan i uppsatsen kan mindre och medelstora företag idag välja att redovisa alla sina leasingavtal som operationella. Denna regel har tillkommit för att underlätta redovisningen i dessa företag. För att det skall vara möjligt att redovisa på detta sätt krävs dock att det godtas även vid beskattningen. Om så inte är fallet kan det få stora konsekvenser för företagens möjlighet att skapa obeskattade reserver. Som en följd av den rättspraxis som utbildats kan vissa leasingavtal vid beskattningen omklassificeras till avbetalningsköp. En följd av detta blir att leasegivaren inte medges värdeminskningsavdrag på tillgången. För det fall att leasegivaren redovisat avtalet som ett operationellt leasingavtal enligt BFNAR 2000:4 kommer dock tillgången att synas på aktivsidan i balansräkningen och företaget är därmed enligt ÅRL skyldigt att göra

¹²⁹ SOU 1994:12 s. 30.

avskrivningar på det. För det fall att skattemyndigheten inte godtar parternas rubricering av avtalet medför detta således att det i redovisningen kommer att göras avskrivningar som saknar motsvarighet vid beskattningen. Detta medför i sin tur att företaget förlorar rätten att göra räkenskapsenlig avskrivning utan är hänvisat till den lägre procentsatsen som gäller vid restvärdesavskrivning.¹³⁰ Dessutom försvinner möjligheten att använda sig av kompletteringsregeln, vilket i sin tur medför att tillgången aldrig kan skrivas av helt. Ett mindre eller medelstort företag som vill vara säkert på att behålla rätten att göra räkenskapsenlig avskrivning kan således aldrig välja att redovisa sina finansiella leasingavtal enligt den särskilda rekommendation som framtagits för att förenkla deras redovisning. Detta är en olägenhet som det från lagstiftarens och redovisningsnormgivarnas håll kan finnas skäl att beakta. Möjligen kan bristen avhjälpas genom att förutsättningarna för att göra räkenskapsenlig avskrivning ändras beträffande inventarier som innehas enligt leasingavtal. För det fall att man finner att det trots allt är en acceptabel konsekvens av reglerna att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad måste klarhet bringas i rättsläget beträffande beskattningen så att de skattskyldiga på förhand kan överblicka konsekvenserna av vald redovisningsprincip.

7.3 Vägar att bringa klarhet i rättsläget

Som visats i uppsatsen är det svenska rättsläget beträffande beskattningen av leasingtransaktioner i mångt och mycket oklart. Med tanke på vilken betydelse leasing har som finansieringsform är detta ur rättssäkerhetssynpunkt mycket olyckligt. En förhoppning är därför att klarhet bringas i frågan om hur leasingtransaktioner skall beskattas. Detta kan antingen ske genom att RegR skriver klara domskäl i ett mål rörande leasing eller alternativt genom lagstiftning. När det gäller det första alternativet kan nämnas att det för tillfället finns ett par kammarrättsavgöranden som har överklagats men där beslut om prövningstillstånd ännu inte meddelats.¹³¹ Detta vore ett utmärkt tillfälle för RegR att klargöra hur beskattningen skall ske.

I uppsatsen har jag argumenterat för att 1998 års mål inte innebar någon materiell förändring av rättsläget. Skattemyndigheten har dock tagit målen till intäkt för att leasingtransaktioner skall granskas mer ingående. Detta får i praktiken till följd att företag blivit ytterst återhållsamma med att använda leasing. Vid kontakter med praktiskt verksamma skattekonsulter har jag fått bilden att de skattemässigt betingade leasingtransaktionerna idag förekommer i mycket ringa omfattning. Detta är en följd av att skattemyndigheterna lägger ned så mycket tid på att granska transaktionerna. Skattekonsulter avråder därför sina klienter från att genomföra transaktioner som ligger i den gråzonen som kan tänkas innebära att avtalen omklassificeras.

¹³⁰ Förutsättningarna för att göra räkenskapsenlig avskrivning med 30% av avskrivningsunderlaget framgår av 18 kap. 13 § IL. Vid restvärdesavskrivning uppgår avskrivningstakten istället till 25%.

¹³¹ Se t.ex. KR i Jönköpings dom 2001-02-28 mål nr. 3100-1998.

Effekterna av en omklassificering kan nämligen medföra förödande konsekvenser när de aktuella leasingobjekten utgörs av t.ex. flygplan. Dessa investeringar uppgår till miljardbelopp och nekade värdeminskningssavdrag, eventuellt kombinerat med påförandet av skattetillägg, kan komma att medföra mycket stora kostnader för de inblandade företagen. Denna effekt torde förvisso inte medföra några större bekymmer för företag där leasing är en del av den ordinarie verksamheten. Värre är dock att företag idag även drar sig för att genomföra affärsmässigt betingade leasingtransaktioner. Detta medför att leasingavtal inte ingås utan att företagen låtit skattekonsulter syna avtalsvillkoren ytterst noga. Detta förfarande medför givetvis en merkostnad för företagen och kan på sikt bli en konkurrensnackdel gentemot utländska konkurrenter som verkar i stater där rättsläget är mer klart. Jag menar därför att det finns anledning att lagstifta på området. Vid detta alternativ inträder frågan hur en sådan lagstiftning skulle se ut.

Det ligger nära till hands att anse att en lagstiftning borde anknyta till principen om ”substance over form” som gäller enligt RR 6:99. Denna rekommendation överensstämmer i sin tur med vad som gäller vid beskattningen i flertalet betydande industrinationer. På detta vis skulle alltså Sverige få en skattelagstiftning som är anpassad för svenska företags handel med utlandet. För att en sådan lagstiftning skall vara funktionell krävs dock att det i lagstiftningen intas klara bestämmelser som reglerar vilka avtal som skall leda till att det är leasetagaren och inte leasegivaren som tillerkänns rätten att göra värdeminskningssavdrag. Detta eftersom det tyngst vägande skälet för att lagstifta på området är förutsägbarheten. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det helt nödvändigt att skattesubjekten på förhand kan överblicka vilka beskattningseksekvenser som olika handlingsalternativ får. I denna del kan det därför synas olyckligt att beskattningsreglerna skall bygga på den ekonomiska principen om ”substance over form”. Denna olägenhet kan dock undanröjas genom att det i lagtexten intas uttryckliga bestämmelser om vilka kriterier som skall vara avgörande vid fastställandet av rätten till värdeminskningssavdrag. Detta menar jag borde medföra att beskattningseksekvenserna blir mer förutsägbara än idag när domstolarna måste fastställa partsavsikten för att kunna avgöra avtalens obligationsrättsliga verkningar.

En nackdel med att principen om ”substance over form” accepteras fullt ut uppstår dock när t.ex. stat och kommun står som leasetagare. Dessa kan inte utnyttja rätten till värdeminskningssavdrag. När leasegivaren nu i många fall inte heller kommer att kunna göra dessa avdrag kommer detta medföra att leasingavgifterna måste sättas högre. Detta är en faktor som kan få nog så långtgående effekter på statsfinanserna och därför måste utredas närmare innan det kan vara aktuellt att lagstifta.

7.4 Finansiering eller skatteplanering

I uppsatsen har jag i enlighet med syftet försökt utreda samt kommenterat de beskattningskonsekvenser som inträder i samband med leasingtransaktioner. I samband med detta har jag funnit att de skattskyldiga gentemot skattemyndigheten ofta påstår att de är intresserade av att skaffa sig erfarenheter av leasing för att sedan kunna använda finansieringsformen i sin ordinarie verksamhet. Anledningen till att de skattskyldiga påstår detta är att de aktuella leasingverksamheterna inte i sig är lönsamma om man bortser ifrån de positiva skatteeffekterna som värdeminskingsavdragen medför. Leasing synes alltså i dessa fall i första hand vara ett skatteplaneringsinstrument. Utifrån detta antagande skulle det därför vara intressant att undersöka i vilken utsträckning som leasing överhuvudtaget är en finansieringsform. Min inledande tanke med uppsatsen var också att kunna besvara frågan huruvida leasing i första hand är en finansieringsform eller endast ett skatteplaneringsinstrument. Inom ramen för denna uppsats och det material som varit tillgängligt var det dock inte möjligt att komma fram till något svar i denna del. Trots detta kommer jag här att presentera en del tankar rörande denna fråga.

Jag menar att det är nödvändigt att hålla isär avsikten hos de olika parter som ingår i transaktionen. När det gäller leverantören menar jag att denne inte har något reellt intresse av hur den framtida brukaren finansierar sitt förvärv. Leverantören är endast intresserad av att få betalt för sin vara och hur detta löses är av underordnad betydelse. När det sedan gäller leasetagaren menar jag att denne oftast har ett affärsmässigt, icke skattemässigt, betingat behov av att leasa egendom. Detta kan ha att göra med att hans kreditvärdighet är sådan att han inte kan anskaffa nödvändiga medel genom sedvanliga lån. Leasing är då ett praktiskt alternativ. När det sedan gäller beskattningskonsekvenserna medför valet av leasing att han istället för att göra värdeminskingsavdrag beviljas avdrag för leasingavgifterna. Detta medför att han inte själv kan bestämma periodiseringen av kostnaderna. Ur leasetagarens perspektiv kan således inte de skattemässiga skälen anses vara de avgörande vid valet av finansiering. När det så slutligen gäller leasegivaren finns det skäl att tro att det i många fall kan vara skattekonsekvenserna som är avgörande för om en transaktion skall bli av. Detta påstående grundar jag på det faktum att det förekommer leasingavtal där leasegivaren, bortsett från skattefördelarna, inte har något att vinna på transaktionerna. Dahlénmålen och Flygplansleasingsmålen är skolexempel på detta. I dessa rättsfall hade leasingverksamheten, trots de skattskyldigas avvikande uppfattningar i processerna, med största sannolikhet inte något samband med den ordinarie verksamheten. Incitamentet för de aktuella företagen att inträda som leasegivare var endast möjligheten att utnyttja värdeminskingsavdragen för att uppnå en skattecredit. Dessa rättsfall visar att leasing, ur leasegivarens synpunkt, inte är en finansieringsform utan ett rent skatteplaneringsinstrument. Faktum kvarstår dock att leasing för leasetagaren i många fall fortfarande är en

finansieringsform och därför är det angeläget att transaktionerna inte försvåras. Det är dock givetvis av vikt att rena skenkonstruktioner inte godtas vid beskattningen. Jag menar att det är i detta ljus man skall se 1998 års domar. Domarna skall inte av skattemyndigheten användas som ett slagträ mot leasing som finansieringsform. Domarna skall istället tjäna som ett rättesnöre så att transaktioner, som i verkligheten utgör köp eller lån, inte skall kunna användas som ett skatteplaneringsinstrument genom att de betecknats som leasing.

Käll- och litteraturlista

Propositioner

Prop. 1976/77:123 med förslag till konsumentkreditlag m.m.

Prop. 1977/78:142 om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.

Prop. 1991/92:83 om ny konsumentkreditlag.

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen.

Statens offentliga utredningar

SOU 1991:81 Fastighetsleasing sale and lease back.

SOU 1994:120 Finansiell leasing av lös egendom.

SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning.

SOU 1996:157 Översyn av redovisningslagstiftningen.

SOU 1999:79 Källskatt på utdelning och royalty till begränsat skattskyldiga.

Redovisningsrekommendationer

Bokföringsnämndens allmänna råd 2000:2: ”Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden” [cit. BFNAR 2000:2].

Bokföringsnämndens allmänna råd 2000:4: ”Redovisning av leasingavtal” [cit. BFNAR 2000:4].

Bokföringsnämndens uttalande 87:7: ”Periodisering av s.k. särskild leasingavgift som utgår vid avtalets ingående” [cit. BFN U 87:7].

Föreningen auktoriserade revisorers rekommendation i redovisningsfrågor nr. 7: ”Redovisning av avtal om förhyrning och uthyrning av anläggningstillgångar (leasing m.m.) [cit. FAR nr. 7].

International Accounting Standards Committee, International Accounting Standard nr. 17: ”Accounting for Leases” [cit. IAS nr. 17].

Redovisningsrådets rekommendation 6:99: ”Redovisning av leasingavtal” [cit. RR 6:99].

Riksskatteverket

RSV Rapport 1985:8: "Leasing - en rapport utifrån skatteförvaltningens erfarenheter av leasing och beskrivning av olika möjligheter att styra finansieringsformens utveckling", Stockholm 1985.

RSV Rapport 1998:6 "Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning", Stockholm 1998.

RSV Hemställan om lagändringar med anledning av RSV:s rapport 1998:6 "Sambandet mellan redovisning och inkomstbeskattning", dnr 9926-99/100.

RSV:s skrivelse 981026, dnr 9397-98/900.

Litteratur

Bergström, Sture: "Skatter och civilrätt – en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang", Stockholm 1978.

Clark, Tom: "Leasing finance", 2 edition London 1990.

Gade, Poul: "Finansiell leasing - leje och leasing av ehervervslösöre", Köpenhamn 1997.

Håstad, Torgny: "Sakrätt avseende lös egendom", 5 uppl. Stockholm 1994.

Johansson, Gunnar och Rabe, Gunnar: "Det svenska skattesystemet", 14 uppl. Stockholm 2001.

Köhlmark, Anders och Tiveus, Ulf: "Internationella skattehandboken", 4 uppl. Stockholm 2001.

Millqvist, Göran: "Finansiell leasing – om det finansiella leasingavtalets civilrättsliga innebörd och reglering", Lund 1987.

Möller, Mikael: "Civilrätten vid finansiell leasing", Uppsala 1996.

Nyström, Jan-Åke: "Leasing", 3 uppl. Lund 1981.

OECD:s kommitté för skattefrågor: "Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet", i översättning av Francke, Jan och Skurnik, Hillel, Uppsala 1995.

Ståhl, Kristina och Persson Österman, Roger: "EG-skatteätt", Uppsala 2000.

Tegin, Åke: "Kredithandboken", 2 uppl. Stockholm 1997.

Thomasson, Jan: "Extern redovisning och finansiell analys", 10 uppl. Malmö 2000.

Yard, Stefan: "Kalkyler för investeringar och verksamheter", Lund 1991.

Artiklar

Adolfsson, Ronald: "Flygplansleasingmålen – en nödlandning?", I: *Skattenytt* 1999 s. 789-792.

Von Bahr, Stig och Thorell, Per: "Inkomst av näringsverksamhet", I: *Skattenytt* 1993 s. 303.

Cerin, Claes: "Civilrättsliga frågor – skatterättsliga problem", I: *RSV Rättsnytt* nr. 1/01.

Hagstedt, Jan Anders: "Skatterättsliga aspekter på leasingavtal", I: *Skattenytt* 1975 s. 281- 292.

Hultqvist, Anders: "Leasingdomarna - en analys och kommentar", I: *Skattenytt* 1999 s. 395-404.

Köhlmark, Anders och Nyström, Anette: "Flygplansleasing- sale and leasebackmålen avgjorda; en kommentar", I: *Svensk Skattetidning* 1998 s. 641-653.

Lindblad, Madelene: "Skatteregler vid leasing", I: *FAR info* 1998 nr. 16.

Möller; Lars: "Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen", I: *Skattenytt* 2001 s. 122-131.

Westermarck, Christer: "Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt bokföringslagen och inkomstskattelagen", I: *Svensk Skattetidning* 2000 s. 456-473.

Opublicerat material

Anders Hultqvists rättsutlåtande i RegR:s mål nr. 6796-6797-1998.

Föredragningspromemoria i RegR:s mål nr. 462-1994.

Internet

<http://www.kpmg.se> (senast besökt 2002-01-14)

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens Årsbok

RÅ 1951 ref. 8

RÅ 1963:121

RÅ 1967 Fi 41

RÅ 1985 1:40

RÅ 1986 ref. 55

RÅ 1987 ref. 5

RÅ 1987 ref. 166

RÅ 1989 ref. 62 I-II

RÅ 1989 ref. 82

RÅ 1991 ref. 105

RÅ 1992 ref. 21 I-II

RÅ 1992 ref. 104

RÅ 1994 ref. 17

RÅ 1998 ref. 58 I-III

Rättsfall från hovrätterna

RH 1986:153

Opublicerade domar och beslut

KR i Jönköpings dom 2001-02-28, mål nr. 3100-1998.

RegR:s beslut den 17 mars 2000, mål nr. 6796-6797-1998.

RegR:s dom den 25 januari 2001, mål nr. 4329-2000.

Rättsfall från EG-domstolen

Mål 270/83 (Avoir fiscal) [1986] ECR 273.

Mål C-204/90 (Bachmann) [1992] ECR I-249.

Mål C-300/90 (Kommission mot Belgien) [1992] ECR I-305.

Mål C-264/96 (ICI) REG 1998 s. I-4695.

Mål C-254/97 (Société Baxter) REG 1999 s. I-4809.

Mål C-294/97 (Eurowings Luftverkehrs) REG 1999 s. I-7447.

Mål C-35/98 (Verkooijen) REG 2000 s. I-4071.