



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Linda Jaensson

Rätten till
värdeminskningsskatt vid
nationella och internationella
leasingtransaktioner

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

Hösttermin 2004

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1. INLEDNING	4
1.1 Bakgrund och problemställningar	4
1.2 Syfte och avgränsningar	5
1.3 Metod och material	5
1.4 Disposition	5
1.5 Några allmänna skatterättsliga principer och frågeställningar	6
1.5.1 Legalitetsprincipen	6
1.5.2 Civilrättens samband med skatterätten	6
1.5.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning	7
1.5.4 Genomsyn	7
1.5.5 Skatteflykt	8
2. ALLMÄNT OM VÄRDEMINSKNINGSAVDRAG	9
2.1 Rätten till värdeminskingsavdrag	9
2.2 Kompletteringsregeln	10
3. ALLMÄNT OM LEASING	11
3.1 Leasingens historiska bakgrund	11
3.2 Leasingbegrepp	12
3.2.1 Leasing	12
3.2.2 Leasingtransaktionens parter	12
3.2.3 Finansiell och operationell leasing	13
3.2.4 Direkt och indirekt leasing	14
3.2.5 Sale and lease back	15
3.2.6 Investorleasing	15
3.2.7 Hävstångsleasing	16
3.2.8 Restvärdeleasing	16
3.2.9 Optionsrätt	17
3.2.10 Cross border leasing	17
3.3 Egendom som oftast blir föremål för leasingtransaktioner	18
3.4 Fördelar med leasing	18
3.5 Nackdelar med leasing	19

4. SVENSK SKATTERÄTTSLIG SYN PÅ VÄRDEMINSKNINGS- AVDRAG VID LEASINGTRANSAKTIONER	21
4.1 Allmänt om den rättsliga bedömningen av leasingtransaktioner	21
4.2 Avgränsning mellan köp och hyra	21
4.4 Ägarförhållandet vid leasing och faktorer som kan påverka detta	23
4.4.1 Allmänt	23
4.4.2 Leasingavtalet	23
4.4.3 Sale and leaseback	23
4.4.4 Leverans	24
4.4.5 Köpoptioner	25
4.4.6 Säljoptioner	26
4.4.7 Egendomens karaktär	27
4.4.8 Centrala ägarfunktioner	28
4.5 Utveckling i praxis	29
4.5.1 Allmänt	29
4.5.2 Några leasingdomar i kronologisk ordning	29
4.5.3 Kommentarer till leasingdomarna	37
4.6 Förslag till en skattelagstiftning avseende leasing	39
5. INTERNATIONELLA LEASINGTRANSAKTIONER	41
5.1 Allmänt	41
5.2 Civilrättsliga leasingregler i andra länder	42
5.2.1 Allmänt	42
5.2.2 Norden	43
5.2.3 USA	44
5.2.4 Tyskland	45
5.2.5 Frankrike	46
5.2.6 Portugal	47
5.3 Double dipping	47
6. INTERNATIONELLA SAMARBETEN	50
6.1 Unidroit-konventionen om internationell finansiell leasing	50
6.2 1990 års IFA-kongress	51
6.3 EG-rättens påverkan på internationella leasingtransaktioner	54
6.3.1 Allmänt om leasing i Europa	54
6.3.2 EG-rättens företrädare framför nationell rätt	55
6.3.3 EG-konform tolkning	55
6.3.4 Bestämmelser om fri rörlighet och icke-diskriminering	55
6.3.5 EG-domstolens behörighet	56
6.3.6 EG-rättens påverkan på leasingtransaktioner	57
7. ANALYS	59
7.1 Inledande kommentarer	59

7.2 Svensk praxis	59
7.3 Behovet av en svensk reglering	60
7.4 Lagstiftningens utformning	62
7.5 Behovet av en internationell reglering	62
KÄLL OCH LITTERATURFÖRTECKNING	64
Litteratur	64
Artiklar	65
Propositioner	65
Statens offentliga utredningar	65
Finansdepartementet promemoria	66
Riksskatteverkets skrivelser	66
Redovisningsrekommendationer	66
Internationella rapporter	66
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	67
Regeringsrättens Årsbok	67
Nytt Juridiskt Arkiv	67
Domar från EG-domstolen	67

Sammanfattning

Leasing är idag en väl accepterad och etablerad finansieringsform. Den är en viktig alternativ finansieringsform för många företag och kan ge flera fördelar. Trots detta saknas i svensk rätt både civilrättsliga och skatterättsliga bestämmelser som uttryckligen reglerar leasingtransaktioner. Det är därför oftast Regeringsrättens praxis som ligger till grund för avgöranden om vilka skattemässiga effekter en leasingtransaktion får. Regeringsrätten har i ett antal domar avgjort ägarfrågan vid leasingtransaktioner. Men trots dessa avgöranden är rättsläget oklart. Lagförslag till en reglering av leasing har presenterats av bl. a. Finansdepartementet, men har hittills inte lett till någon lagstiftning.

Begreppet värdeminskningsavdrag innebär att en verksamhet får göra avdrag i och med att en egendom minskar i värde. Rätten till värdeminskningsavdrag ges normalt till näringsidkare för utgifter de haft för att inskaffa inventarier till sin näringsverksamhet. Genom dessa värdeminskningsavdrag kan näringsidkare skapa obeskattade reserver. Det är denna möjlighet som gör att leasing ibland används vid skatteplanering. Den avgörande frågan som uppkommer vid bedömningen av vem som är rätt part att göra värdeminskningsavdrag vid leasingtransaktioner är vem som skatterättsligt ska ses som ägare till egendomen. Vid leasingtransaktioner är det normalt leasegivaren som ska ses som ägare, men ibland när vissa omständigheter föreligger, kan leasingavtal omklassificeras till köp och det blir då leasetagaren som ska anses som ägare.

Beskattning är en viktig faktor i dagens moderna globaliserade ekonomi. Skattereglerna kan utnyttjas för att uppnå ekonomiska fördelar. Vid internationella leasingtransaktioner, sk. cross border leasing, används olikheterna i de nationella skattesystemen för att uppnå skattemässiga fördelar. Vid cross border leasing kan det göras stora skattevinster vid rätt planering. Om exempelvis leasetagare och leasegivare placeras i länder där man i det ena landet använder sig av en civilrättslig bedömning och i det andra av en ekonomisk bedömning kan det medföra att bägge parter i respektive land får göra värdeminskningsavdrag på samma egendom. Detta förfarande kallas för *double dipping*. Planering och kostnaderna i övrigt för att få till dessa leasingförfaranden är dock mycket stora. Detta leder till att cross border leasing främst används och är ett attraktivt finansieringsalternativ åt i första hand dyrbara tillgångar, som t.ex. flygplan och skepp. Cross border leasing är även förknippat med stora risker. Det finns nämligen en risk att transaktionen underkänns i efterhand, vilket kan orsaka stora kostnader för de inblandade parterna.

För att skapa större klarhet och för att försöka harmonisera leasingreglerna har det skett en del internationella samarbeten avseende leasingtransaktioner. 1998 avslutade Unidroits sitt arbete med en internationell leasingkonvention. Grundtanken med konventionen var att förse leasing med en egen rättslig infrastruktur. Denna infrastruktur skulle grundas på de särskiljande momenten i transaktion istället för traditionella avtalstyper och kontraktuella mönster. Vid de leasingtransaktioner som faller in under konventionen ska leasegivaren alltid ses som ägare till egendomen. Vid avgörande om en leasingtransaktion faller in under konventionens regler eller ej görs en helhetsbedömning av samtliga moment. Konventionen är dock till största del dispositiv, och har än så länge inte tillträtts av så många stater.

Även i IFAs internationella rapport från 1990 har man diskuterat kring vilka åtgärder som bör vidtas för att skapa större klarhet vid internationella leasingtransaktioner. Rapporten har i 11 punkter sammanfattat reflektioner på leasing från 31 deltagande länder. Det ges även fem rekommendationer på hur man bör se på leasingtransaktioner i framtiden. I korthet kan man säga att det som framkom av rapporten var att stater bör använda sig av ett ekonomiskt synsätt, vid bedömningen av ägarförhållandet, för att få en harmonisering av leasingreglerna på det skattemässiga planet. Vidare rekommenderas stater att inte ha nationella regler som är diskriminerande för leasingparter från andra länder.

EG-rätten verkar för en harmonisering av reglerna inom EU, men än så länge finns det inte något specifikt direktiv som reglerar enbart leasingtransaktioner. Det finns dock inget som talar emot att ett sådant direktiv skulle kunna dyka upp i framtiden. I dagsläget påverkar EG-rätten endast leasingtransaktioner på så sätt att EG-domstolen kan anse att nationella leasingbestämmelser strider mot EG-fördraget, och genom dom förbjuda denna typ av lagstiftning. Exempel på sådan lagstiftning kan vara att ett land har fördelaktigare regler för leasing inom landet gentemot fall då ena leasingparten befinner sig i ett annat land.

För att komma tillrätta med oklarheterna kring leasingtransaktioner, då speciellt frågan om vem som ska ha rätt till värdeminskningssavdrag tycker jag att det bör införas klagörande nationella regler eller praxis för leasing, främst ur rättsäkerhetssynpunkt. Dessa regler borde även följa internationella överenskommelser. Enbart den praxis som vi har nu är, enligt min mening, inte tillräcklig.

Förkortningar

BGH	Bundesgerichtshof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
EGD	EG-domstolen
IAS	International Accounting Standard
IFA	International Fiscal Association
IL	Inkomstskattelagen
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
RSV	Riksskatteverket(Skatteverket)
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SKM	Skattemyndigheten
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
UCC	Uniform Commercial Code
Unidroit	The International Institute for the Unification of Private Law
ÅRL	Årsredovisningslagen

1. Inledning

1.1 Bakgrund och problemställningar

Genom att näringsidkare får göra värdeminskingsavdrag vid bl. a leasingtransaktioner skapas obeskattade reserver. Det är just denna möjlighet som är bakgrund till att leasing används vid skatteplanering. Man ser då till att genom leasingavtal konstruera en sådan situation att den part som kan dra nytta av avdragen i sin verksamhet får göra värdeminskingsavdrag. Parterna kommer sedan oftast överens om att den andra parten ska kompenseras för detta på annat sätt, genom tex. lägre leasingavgifter. Rätten till värdeminskingsavdrag torde följa den civilrättsliga avtalstypen. Om avtalet är att betrakta som ett leasingavtal anses ägaren, leasegivaren, till föremålet ha kvar avskrivningsrätten till föremålet. Om avtalet däremot är anses vara ett avbetalningsköp tillfaller värdeminskingsavdraget istället leasetagaren.¹

En problemställning som kommer att löpa genom hela uppsatsen är hur leasingtransaktioner ska klassificeras i olika situationer. En frågeställning som i stort sett alltid uppkommer vid klassificeringen, och som även kommer att diskuteras mycket i uppsatsen, är vem som i skatterättsligt hänseende ska anses vara ägare till den leasade egendomen, och därmed vara den part som får åtnjuta värdeminskningavdrag på den leasade egendomen. En följdfråga som uppkommer i samband med denna frågeställningen är vilka faktorer som kan påverka avgörandet av äganderätten. Ett annat problem är att det inte finns några lagbestämmelser för leasingtransaktioner. Jag kommer att föra en diskussion kring huruvida det bör införas en sådan lagstiftning, och hur en sådan lagstiftning i sådana fall skulle vara utformad. Jag ska även försöka besvara frågan hur leasingtransaktioner i dagsläget skatterättsligt regleras, eftersom det inte finns någon lagstiftning på området. Hur skattesubjekt kan använda sig av leasing i skatteplaneringssyfte, är ytterligare ett problem som kommer att diskuteras. Jag kommer även beskriva och diskutera kring problem och skattemässiga konsekvenser rörande den internationella leasingverksamheten, och kring en eventuell internationell reglering av leasingtransaktioner. I samband med den internationella leasingen uppkommer även frågan på vilket sett EG-rätten kan påverka leasingtransaktioner och om något samarbete borde ske angående leasing på de EG-rättsliga planet.

¹ Johansson, Rabe, *Det svenska skattesystemet*, Stockholm 2001, s. 347

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med denna uppsats är att redogöra för och diskutera kring rätten till värdeminskingsavdrag vid nationella och internationella leasingtransaktioner. Avsikten är att göra en studie kring ämnet från ett rättsligt perspektiv. Jag kommer i uppsatsen ta upp problemställningar kring ämnet och titta på hur de nationella och internationella synsätten är kring dessa problem och hur problemen skulle kunna lösas. Jag kommer även löpande genom uppsatsen ge mina egna synpunkter på området. Tyngdpunkten i uppsatsen kommer att läggas på finansiella leasingtransaktioner då de flesta skatterättsliga problem uppstår vid denna leasingform. Med begreppet leasing i denna uppsats avses därför finansiell leasing om inget annat anges. De operationella leasingavtalen kommer endast att beröras i korthet eftersom de sällan ger upphov till skatterättsliga problem. Jag kommer vidare endast beröra leasingtransaktioner mellan näringsidkare. Leasingtransaktioner påverkar skatterätten även på andra områden än vid värdeminskingsavdrag. Dessa kommer dock inte att behandlas i denna uppsats. Vad gäller internationell leasing så har jag valt, med tanke på uppsatsens omfattning, att endast i korthet beröra leasingregler i andra länder.

1.3 Metod och material

Jag använder mig i uppsatsen av en deskriptiv analytisk metod. Eftersom det inte finns någon lagstiftning på leasingområdet i svensk rätt, används endast lagtext i begränsad omfattning. Lagtext som källa används främst på värdeminskingsavdragsområdet och i situationer då andra lagar utsträcks så att de i vissa fall även omfattar leasingtransaktioner. I övrigt har jag använt mig av förarbeten, praxis, doktrin och internationella konventioner samt samarbetsrapporter för att kunna redogöra för ämnet och besvara problemställningarna. Praxis har dock utgjort en väldigt stor del av materialet, speciellt vad gäller den svenska rätten.

1.4 Disposition

I inledningen nedan har jag valt att redogöra för några allmänna skatterättsliga principer och frågeställningar. Anledningen till att jag tar upp dessa principer så tidigt i uppsatsen är att jag tror att det är lättare för en läsare att följa med i problemställningarna i den löpande texten om dessa principer nämns redan från början. I uppsatsens därefter följande kapitel går jag igenom innebörden av värdeminskingsavdrag och leasing. Jag kommer även att ge en historisk bakgrund av leasing och förklara innebörden av de leasingbegrepp som kommer att beröras i uppsatsen. I nästkommande kapitel kommer jag att redogöra för vad vi i Sverige har för skatterättslig

syn på värdeminskningsskatt vid leasingtransaktioner. Jag tar då bl. a upp avgränsningen mellan leasing och köp, vilka faktorer som är av betydande för avgörandet av ägandeförhållande samt redogör för utvecklingen i praxis. I kapitel fem kommer jag redogöra för internationella leasingtransaktioner. I detta kapitel berör jag bl. a hur internationella leasingtransaktioner kan konstrueras för att uppnå skattemässiga fördelar och även något kort om hur leasing regleras i andra länder. I kapitel sex kommer jag nämna några internationella samarbeten som skett på leasingfronten, Unidroitkonventionen från 1988 och IFA-rapporten från 1990. Efter det diskuteras hur EG-rätten kan påverka internationella leasingtransaktioner. Avslutningsvis kommer jag ge mina egna slutsatser och reflektioner i en analys. Jag diskuterar då bl. a kring behovet av en nationell respektive internationell reglering av leasingtransaktioner.

1.5 Några allmänna skatterättsliga principer och frågeställningar

1.5.1 Legalitetsprincipen

En viktig skatterättslig princip i Sverige, och i alla de flesta andra länder, är att skatt inte får tas ut utan stöd i lag. Den här principen kallas även för föreskriftskravet som är den centrala delen i legalitetsprincipen.² Principen är viktig för rättsäkerheten eftersom det är av stor vikt att skatteskyldiga ska kunna förutse hur domstolarna kommer att bedöma olika handlingsalternativ.³ För inkomstbeskattningens del innebär detta krav såväl att ytterligare intäkter inte kan påföras, som att avdragsrätten inte kan begränsas, utöver vad som är föreskrivet i lag.⁴

1.5.2 Civilrättens samband med skatterätten

En betydelsefull fråga är civilrättens samband skatterätten. Som nämnts ovan får skatt inte tas ut utan stöd i lag. Lagen beskriver oftast att en skatterättslig rättsföljd ska inträda vid en viss situation, då vissa "fakta" föreligger. Olika begrepp och rättshandlingstyper, exempelvis köp och hyra, förekommer i lagtexten för att beskriva de situationer då den skatterättsliga rättsföljden ska inträda. Eftersom det inte finns något skatterättsligt "köpeavtal" eller "aktiebolag", använder man ofta den civilrättsliga tolkningen av köpeavtal då ordet benämns i en skatterättslig regel. Man kan då säga att civilrätten blir prejudiciell i förhållande till skatterätten. Man får först titta på den civilrättsliga tolkningen av begreppet innan det är möjligt

² Anders Hultqvist, *Leasingdomarna-en analys och kommentar*, Skattenytt 1999, s. 395

³ Prop. 1980/81:17 s. 13 Se även Sture Bergström, *Skatter och civilrätt*, Uppsala 1978, s.

68

⁴ Hultqvist, a.a. s. 395

att svara på de vilka skattemässiga konsekvenser som kommer inträda. Civilrättens samband med skatterätten är och har varit en omdiskuterad fråga i den rättsvetenskapliga litteraturen. Flertalet författare är av den uppfattningen att skatterätten bör följa civilrätten och att den normalt gör det, men att det finns fall då skatterätten måste söka egna lösningar.⁵

1.5.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Av 2 § 14 kap i IL framgår att det beskattningsbara resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder samt att räkenskaperna ska läggas till grund för beskattningen såvida annat inte är föreskrivet i lag. Av förarbetena till inkomstskattelagen framgår det också att räkenskaperna ska läggas till grund för beskattningen om redovisningen är förenlig med god redovisningssed.⁶

Bokföringslagen och årsredovisningslagen innehåller allmänna principer för rapportering och dokumentation av räkenskapens information. De är utformade som ramlagar. För mera detaljerade regler använder sig man av annan kompletterande normgivning. De viktigaste organen som sysslar med sådan kompletterande normgivning är Bokföringsnämnden och Redovisningsrådet.⁷

1.5.4 Genomsyn

I skatterätten finns alltid en dragkamp mellan önskan att bedömma saker som överensstämmer till sin ekonomiska innebörd lika, och att följa de yttre konstruktionerna.⁸ Ibland använder man sig i skatterätten av sk. genomsyn. Exakt vad principen är och innebär är något oklart. Principen innebär på ett ungefär att ett särskilt skatterättsligt läge skapas vid sidan av det civilrättsliga förhållandet. Detta särskilda skatterättsliga läge tar sikte på transaktionernas reella innebörd och den reella innebörden läggs till grund för bedömningen av rättsverkningarna. Genomsynsprincipen är ett slags komplement till övriga angreppsmetoder avseende skatteflykt. Principen tillämpas med stor försiktighet och endast i de fall då det är uppenbart att parternas enda avsikt med avtalen varit att uppnå skattelindring. Regeringsrätten har med genomsynen velat skapa ett särskilt skatterättsligt läge då man frångår rättshandlingarnas lydelse och tittar på den reella innebörden.⁹ Anders Hultqvist skriver i *Skattenytt* att om genomsyn är ett uttryck för något vidare, en "ekonomisk innebörd", som skiljer sig från den juridiska innebörden så bör två avgörande frågor ställas. För det första bör man, enligt Hultqvist, fråga sig vad genomsynsprincipen i sig innebär och

⁵ Hultqvist, *Leasingdomarna – en analys och kommentar*, *Skattenytt* 1999 s. 395f

⁶ Prop. 1999/2000 del 2 s. 179f

⁷ DS 2002:16 s. 41

⁸ Håstad, *Den nya köprätten*, s. 289

⁹ Johansson, Rabe, *Det svenska skattesystemet*, Stockholm 2001, s. 567f

för det andra vilket stöd man har i skattelagstiftningen av att använda sig av en sådan princip. En avgörande fråga blir därvid också principens förhållande till legalitetsprincipen. Enligt Hultqvist är genomsyn en bristande princip i hänsyn till samtliga nämnda frågor. Han menar att det aldrig kunnat visats vad principen innebär och att det saknas teoretisk grund för att kunna påstå att det är en skatterättslig princip eller metod.¹⁰ Huruvida Regeringsrätten genom praxis utvecklat en skatterättslig genomsynsprincip diskuteras även av Sture Bergström och Lars Möller i Skattenytt 2003. Sture Bergström menar att en sådan princip saknas och inte har utvecklats genom Regeringsrättens praxis.¹¹ Bergström skriver att uttrycket genomsyn bör undvikas, det bör istället talas om det som det handlar om, d.v.s att det är rättshandlingarnas verkliga innebörd som ligger till grund för beskattningen.¹² Lars Möller däremot menar att det finns en dimension som inte finns vid vanlig tillämpning av civillag- det allmännas intresse av att få in skatt. Detta förhållande bör enligt Möller i sig kunna leda till ett särskilt skatterättsligt synsätt i genomsynsmål. Möller drar i artikeln den slutsatsen att det är mycket som talar för att Regeringsrätten tillämpar en särskild skatterättslig princip om rättshandlingars verkliga innebörd.¹³

1.5.5 Skatteflykt

Begreppet skatteflykt används oftast för att karaktärisera transaktioner som står i överensstämmelse med lagstiftningens formella lydelse, men som ändå står i strid med lagstiftningens syften. Vid skatteflykt brukar man även tala om att det förekommit kringgåendeåtgärder och åtgärder för att skapa obehöriga skatteförmåner. I vilka fall skatteflykt kan komma ifråga regleras i skatteflyktslagen. För att en rättshandling ska ogillas med stöd av skatteflyktsklausulen krävs det att fyra kriterier är uppfyllda. För det första krävs det att rättshandlingen medför en väsentlig skatteförmån. För det andra krävs det att den skatteskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen. Vidare krävs det att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet. Slutligen krävs det att en taxering på grundval av förfarandet strider mot lagstiftningens syfte.¹⁴

¹⁰ Hultqvist a.a. s. 397.

¹¹ Bergström Sture, , *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper- nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt nr. 1-2.

¹² Bergström Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång*, Skattenytt nr. 7-8 2003.

¹³ Möller Lars, *Regeringsrätten och genomsyn*, Skattenytt nr. 7-8 2003.

¹⁴ Johansson Rabe, *Det svenska skattesystemet*, Stockholm 2001, s. 562-565.

2. Allmänt om värdeminskningssavdrag

2.1 Rätten till värdeminskningssavdrag

Rätten till värdeminskningssavdrag definieras i 18 kap. 3§ IL. Enligt paragrafen får årliga värdeminskningssavdrag göras för utgifter en verksamhet har haft för att anskaffa inventarier. Värdeminskningssavdragen beräknas enligt 13-22§§ i samma kapitel. Från intäkt av näringsverksamhet får avdrag göras för kostnader i verksamheten, däribland värdeminskningssavdrag av byggnad och av inventarier som är avsedda för stadigvarande användning i ägarens näringsverksamhet. Avdrag vid räkningskaplig avskrivning får ske med högst 30% på avskrivningsunderlaget, enligt 13 §. För att man ska kunna tillgodogöra sig värdeminskningssavdrag krävs att man är ägare till egendomen ifråga och att denna ingår i sökandes näringsverksamhet. Det krävs dessutom att egendomen anskaffats för stadigvarande bruk. För att en verksamhet ska kunna benämnas näringsverksamhet krävs att den är en yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. I praxis har det uppställts tre rekvisit som ska vara uppfyllda för att verksamheten ska ses som en näringsverksamhet. Dessa tre rekvisit är *varaktighet*, *självständighet* och *vinstsyfte*¹⁵. För att verksamheten ska anses varaktig krävs att den bedrivs regelbundet och inte endast tillfälligt. I regelbundenheten ligger ett krav på viss omfattning och varaktighet. En verksamhet som är mycket omfattande kan dock anses yrkesmässig trots att den endast pågår under en kort period. Verksamheten ska normalt vända sig till allmänheten och inte endast bedrivas för egen räkning. Vad gäller självständighetskravet får verksamheten inte bedrivas på uppdrag av annan eller på annat sätt vara osjälvständig. Kravet på vinstsyfte innebär att verksamheten bedrivs i syfte att ge ekonomiskt utbyte. Det är syftet som är avgörande, inte att verksamheten faktiskt går med vinst. Domstolarna har i rättspraxis satt ribban relativt lågt för att kraven ska anses uppfyllda, speciellt då det gäller kravet på vinstsyfte i en verksamhet.¹⁶ I RÅ 1992 ref. 21 I fördes en diskussion kring om det hade bedrivits någon näringsverksamhet. Man diskuterade i målet om kravet på självständighet och vinstsyfte var uppfyllt. Regeringsrätten fann att kravet på självständighet var uppfyllt trots att leasingverksamheten skiljde sig från bolagets verksamhet i övrigt. Vad gällde kravet på vinstsyfte påpekade Regegringsrätten att det normalt sätts relativt lågt, och därför ansågs även detta krav uppfyllt.

¹⁵ RÅ 1992 ref 21 s. 106f.

¹⁶ SOU 1994:120, *Finansiell leasing av lös egendom*, s. 203.

2. 2 Kompletteringsregeln

Det finns även en kompletteringsregel i 17 § 18 kap. i IL som är nödvändig för att inventarierna så småningom ska kunna skrivas av helt.

Näringsidkaren ges enligt denna paragraf en möjlighet att skriva av inventarierna med ett så högt med belopp att det skattemässiga värdet inte överstiger anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning på 20 %. Enligt 4 kap. 4 § ÅRL ska avskrivningarna beräknas utifrån inventariernas ekonomiska livslängd.

3. Allmänt om leasing

3.1 Leasingens historiska bakgrund

Spår av leasing kan återfinnas mycket långt tillbaka i tiden. Nyttjanderätter av olika slag har länge varit ett känt rättsinstitut och finns nämnda ibland de äldsta kända rättskällorna. Exempel på detta är regler om uthyrning av skepp och nyttodjur¹⁷ i Hammurabi lag från ca 2000 f Kr. Även i det antika Grekland och den romerska rätten fanns regler om hyra och nyttjanderätt.¹⁸ De första skrivna reglerna om leasing återfinns i Corpus juris civilis från ca. 550 e Kr. Och redan där skiljde man mellan finansiell och operationell leasing.¹⁹ Ofta förekommande var leasing av olika slag inom jordbruket. Exempel på egendom som då leasades ut var vatten och slavar.

I någorlunda modern tid uppträdde leasing för första gången i Storbritannien på 1800-talet (*British Railways Wagons*).²⁰ Den moderna formen av leasing uppstod först kring 1950-talet i USA, och spreds sedan även till andra industristater runt om i världen. De första leasingföretagen etablerades då i industristater.²¹ En förklaring till att leasingformen uppstod just kring denna tid var bl. a. att ekonomin expanderade och att investeringstakten var hög. Många företag hade samtidigt med denna expansion, speciellt de mindre, problem med soliditeten. Det fanns inte möjlighet för dessa företag att egenfinansiera investeringarna och sedvanliga kreditformer stod oftast inte till buds. Det fanns därför vid denna tid ett stort behov av ytterligare kreditkapacitet och nya finansieringsformer.²² Sedan den moderna leasingens uppkomst på 1950-talet har leasingformen växt mycket snabbt, med en årlig tillväxt på 15-20%, sett ur ett världsperspektiv. En av anledningarna till att leasingformen fick så stor tillväxt är att leasing är ett väldigt flexibelt instrument som därför kan anpassas efter kundens behov. En annan orsak är att leasing ofta kan göras mer föredelaktigt än köp. Leasing kan också lätt anpassas vid balansräkningssammanhang.²³

Den finansiella leasingformen kom till Sverige under 1960-talet. Under 1970-talet förekom en rad sk. "upplägg" med hjälp av leasing. Man använde

¹⁷ Exempelvis oxar och åsnor.

¹⁸ Göran Millqvist, *Finansiell leasing*, Lund 1986 s. 25.

¹⁹ Finansdepartementets Promemoria, *Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier*. DS 2002:16, s. 23.

²⁰ Finansdepartementets Promemoria. a. a. s. 23.

²¹ IFA-rapport, *Taxation of Cross Border Leasing*, 1990 s. 24.

²² SOU 1994:120 s. 37.

²³ IFA-rapport, a.a., s. 22.

sig då av leasingtransaktioner för att genom värdeminskningssavdrag utnyttja vinster i verksamheter. Dessa leasingupplägg försvann dock efter ett tag p.g.a. att lagstiftningen ändrades så att bara börsnoterade bolag och deras dotterbolag i praktiken kunde utnyttja underskotten.²⁴ På den svenska marknaden fick leasingen ett uppsving under 1980-talet.²⁵ Den finansiella leasingen har kommit att bli av stor vikt för svensk exportindustri. Även nationellt har finansiell leasing varit betydelsefull. Speciellt mindre företag har haft stor nytta av leasing som finansieringsform.²⁶ Årsskiftet 1993-94 uppgick det bokförda värdet av finansbolagens leasing i Sverige till 36 miljarder kronor.²⁷

3.2 Leasingbegrepp

3.2.1 Leasing

Det engelska ordet leasing översätts oftast med uthyrning eller förhyrning. När man använder begreppet leasing som beteckning på ett avtal om nyttjanderätt till lös sak avses dock oftast, både i Sverige och utomlands, något annat än en ren uthyrning.²⁸ Det som oftast avses med begreppet leasing är en transaktion då en ägare av en egendom överlåter rättigheterna att använda egendomen till en annan person mot betalning. Transaktionen sker genom avtal för en viss period och avser ett antal specifika betalningar.²⁹ Leasingavtalet är formlöst och innefattar obligationsrättsligt att ägaren hyr ut föremålet till hyresmannen.³⁰ Traditionellt sett har leasing använts och används fortfarande av näringsidkare som ett alternativ till vanlig finansiering vid anskaffandet av olika tillgångar. Leasing är idag en väl etablerad och accepterad finansieringsform.³¹ I lagen (1992:1610) om kreditmarknadsbolag finns det ett stadgande som avser leasingtransaktioner. Av 1 § i lagen framgår att som finansieringsverksamhet avses bl. a näringsverksamhet som har till ändamål att medverka vid finansiering genom att upplåta lös egendom till nyttjande.

3.2.2 Leasingtransaktionens parter

²⁴ Ronald Adolfsson, *Flygplansleasingmålen-en nödlandning?*, Skattenytt 1999 s. 789.

²⁵ Svensk Skattetidning 6-7/98 *Rättsfallskommentarer*, s. 641.

²⁶ SOU 1994:120 s. 18.

²⁷ SOU 1994:120 s. 363.

²⁸ Mikael Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, s. 19.

²⁹ Margunn Aas, Cathrine Botness, *Cross Border leasing*, 1996, s. 2.

³⁰ Göran Grosskopf m.fl, *Det svenska skattesystemet*, s. 352.

³¹ Svensk Skattetidning 6-7/98, *Rättsfallskommentarer*, s. 641.

De vanligaste parterna inblandade i en leasingtransaktion är leverantör, leasegivare och leasetagare. I vissa fall är leverantör och leasegivare samma person. Leasegivaren är den person som har den legala eller skattemässiga titeln över egendomen, dvs. den som leasar ut egendomen och har rätt att få betalt för hyresbetalningarna.³² Leasetagaren är den part som betalar hyresbetalningarna till leasegivaren, och som har rätt att använda och inneha egendomen under leaseperioden.³³ Vad som avses med begreppet leverantör framgår av namnet, d.v.s den part som levererar den aktuella egendomen ifråga.³⁴ Med leverantör avses oftast i leasingsammanhang speciellt när det gäller leasing av ny egendom därmed även den som tillverkat egendomen.

3.2.3 Finansiell och operationell leasing

En finansiell leasingtransaktion består av tre parter; leverantören, leasegivaren och leasetagaren. Leasetagaren bestämmer vilken vara han vill ha hos leverantören. Leasegivaren köper sedan den aktuella varan ifråga och leasar sedan ut den till leasetagaren. Finansiell leasing kan ses som ett alternativ till avbetalningsköp för att få tillgång till en vara på kredit.³⁵ Man kan därmed säga att finansiell leasing är ett hyresavtal. Denna form av leasing är en ren finansieringsform, och ett alternativ till egen upplåning och förvärv. Vid finansiell leasing står leasetagaren själv för alla underhållskostnader och dylikt. Finansiell leasing förekommer ofta via finansbolag och liknande, och därför uppstår, som nämnts tidigare, ofta ett trepartsförhållande mellan tillverkare, finansbolag och leasetagaren. Mellan finansbolaget och tillverkaren finns ett köpeavtal och det är finansbolaget, som ska utöva de med köpet förenade rättigheterna avseende reklamation, brister, förseningar m.m. Finansbolaget blir även betalningsskyldig gentemot tillverkaren oavsett om leasetagaren fullgör sina hyresavgifter eller ej.³⁶

Typiskt för finansiell leasing är alltså att de ekonomiska risker och förmåner som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt har förts över från leasegivaren till leasetagaren.³⁷ I redovisningsrådets rekommendation RR6 punkt 4, anges exempel på omständigheter som är karaktäristiska för ett finansiellt leasingavtal:

- Nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingavtalets ingång är större eller i det närmaste lika stort som leasingobjektets verkliga värde med avdrag för eventuella förmåner som leasegivaren kan tillgodoräkna sig.
- Leasingavtalets giltighetstid täcker huvuddelen av leasingobjektets återstående livslängd.

³² Aas, Botness, a.a., s. 2

³³ Aas, Botness, a.a., s. 3

³⁴ Poul Gade, *Finansiell leasing – leje og leasing af ehrvervsførsøre*, Köpenhamn 1997, s. 44

³⁵ Håstad, *Den nya köprätten*, s. 284f

³⁶ Grosskopf m.fl., *Det svenska skattesystemet*, s. 352

³⁷ Kent Simon, *Redovisning av leasingavtal*, Skattenytt1997, s. 446

- Leasetagaren äger rätt att köpa leasingobjektet till ett pris som understiger förväntat verkligt värde så mycket att det vid avtalets ingång framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas.

Ett operationellt leasingavtal är negativt definierat, dvs. om avtalet inte är ett finansiellt leasingavtal så föreligger ett operationellt.³⁸ Operationell leasing innefattar oftast såväl uthyrning som underhåll av det leasade föremålet. Detta innebär att operationell leasing består av två avtal, ett om uthyrning av föremålet och ett om underhåll. Operationell leasing är vanligast vid egen tillverkning. Operationell leasing redovisas normalt som en normal hyrestransaktion.³⁹

Jag har ovan förklarat uttrycken operationell och finansiell leasing och hur dessa definieras i Sverige. Men det bör kommenteras att det runt om i världen finns andra definitioner på dessa uttryck. Det beror då på i vilka länder leasingtransaktionen läggs huruvida den är att betrakta som en finansiell eller operativ leasingtransaktion.⁴⁰

3.2.4 Direkt och indirekt leasing

Med direkt leasing avses leasingavtal som tecknas direkt mellan leverantören av leasingobjektet och leasetagaren. Det är alltså ett förhållande där leverantören även har rollen som leasegivare. Direkt leasing innebär också ofta att det är frågan om en operationell leasing. För att man vid direkt leasing ska kunna tala om finansiell leasing krävs att leverantören/leasegivaren överlåter eller pantsätter sina rättigheter som leasegivare till en finansiär. En sådan transaktion kallas för *direkt trepartsleasing* och kännetecknas av att leasingavtalet ingås som ett led i en finansiering av brukarens anskaffning av objektet.

Med indirekt leasing avses ungefär vad som gäller för finansiell leasing. Det avser en leasingtransaktion som bedrivs av en leasegivare som i ägarhänseende är fristående från leverantörsföretagen. Kännetecknande för den indirekta leasingen är trepartsförhållandet som finns från transaktionens början mellan leverantör, finansbolag och leasetagare, där leverantören och finansbolaget, finansbolaget och leasetagaren men inte leasetagaren och leverantören står i avtalsförhållande med varandra. Kännetecknande är också att leasegivaren aldrig tar någon befattning med den leasade egendomen, utan den levereras direkt från leverantören till leasetagaren.⁴¹

³⁸ Kent Simon, a.a., Skattenytt 1997, s 446.

³⁹ Grosskopf m.fl., *Det svenska skattesystemet*, Stockholm 1997 s. 352.

⁴⁰ Aas, Botness, a.a., s. 6.

⁴¹ SOU 1994:120 s. 61.

Begrepp som har en viss sammankoppling med direkt och indirekt leasing och som också kan nämnas här är leverantörsorienterad och kundorienterad leasing. Vid leverantörsorienterad leasing är det leverantören som tar initiativ till leasingavtalet och vid kundorienterad är det leasetagaren.⁴²

3.2.5 Sale and lease back

En *sale and lease back*-transaktion är en transaktion som involverar en försäljning av en egendom till en annan part, som sedan leasar tillbaka egendomen till den ursprungliga ägaren. Den ursprungliga ägaren fortsätter då oftast bara att använda egendomen utan att egendomen lämnar denne. Transaktion sker oftast inte av egendomen i sig utan endast formellt.⁴³ I redovisningsrådets rekommendation RR6 punkt 24 sägs att försäljningspriset för tillgången och leasingavtalets villkor ofta är beroende av varandra, och därför inte alltid motsvarar marknadsvärdet. Syftet med en sale and lease back transaktion är oftast att ge den ursprungliga ägaren kapital, dvs. ungefär som ett lån.

3.2.6 Investorleasing

En investorleasing är en leasingtransaktion med minst tre parter, därför kallas den ibland även för partnerleasing. Parterna består av leasetagare, investorn och förmedlare. Investorn är ofta ett industriföretag som genom leasingtransaktionen anskaffar egendom som utgör avskrivningsunderlag i dennes verksamhet. Banker eller finansbolag har oftast rollen som förmedlare. Transaktionen brukar gå till så att leasetagaren meddelar förmedlaren vilken egendom han är intresserad av och förmedlaren köper därefter in anvisad egendom. Leasingavtal upprättas mellan leasetagaren och förmedlaren och egendomen levereras till leasetagaren. Förmedlaren kan sen ha två olika typer av roller, antingen som ren förmedlare mellan investorn och leasetagaren eller som en aktiv mellanhand då han står kvar som direkt part i förhållande till leasetagaren.

Om leasingtransaktionen är uppbyggd så att förmedlaren agerar som ren förmedlare överlåter förmedlaren leasingobjekten inklusive redan ingångna leasingavtal till investorn. Ett nytt avtalsförhållande uppstår då mellan investorn och leasetagaren. Leasetagaren betalar nu istället leaseavgifterna till investorn och det är investorn som får göra avskrivning på egendomen. Förmedlaren får oftast ett engångsbelopp i ersättning, men kan även få ersättning om han åtar sig att administrera avtalen. Investorn kan finansiera inköpet av leasingegendomen inklusive avtalet med egna medel, eller genom upplåning. Ibland inträder förmedlaren som finansiär om investorn finansierar köpet med hjälp av lån.

⁴² Jan-Åke Nyström, *Leasing*, s. 10.

⁴³ Aas, Botness, a.a., s. 4.

Om förmedlaren istället är kvar som en aktiv mellanhand överläts endast egendomen till investorn, inte leasingavtalet. Samtidigt som överlåtelsen av egendomen sker upprättas också ett leasing- och ett sale and lease backavtal mellan investorn och förmedlaren. Oftast upprättas också en säljoption mellan investorn och förmedlaren som innebär att förmedlaren har rätt att återköpa den leasade egendomen efter leasingperiodens slut. Sale and lease back avtalet ger förmedlaren rätt att hyra ut egendomen till tredje man och förmedlaren står således som part i förhållandet till leasetagaren och fortsätter att uppbära leaseavgifter, leasingobjekt som återlämnas och eventuella lösensummor för investorns räkning. Leasetagaren denutieras om att egendomen är överlåtten till investorn, men underrättas också om att leasingavgifterna även framöver ska betalas till förmedlaren.⁴⁴ Investor-leasing används ofta vid finansiering av egendom vars värde uppgår till mycket stora belopp och vars livslängd kan var upp till 15-20 år eller mer.⁴⁵

3.2.7 Hävstångsleasing

I en hävstångsleasing finns det flera finansiärer bakom leasegivaren. Leasegivaren lånar i stort sett största delen av leasingobjektets inköpspris av finansiärerna. Vid en hävstångsleasingtransaktion är oftast leasegivaren ett förvaltningsbolag, som till säkerhet för lånet till finansiärerna pantsätter leasingkontraktet och leasingobjektet. Vanligtvis erläggs leasingavgifterna direkt till finansiärerna, som kan ha bundit sig att få amorteringar och ränta endast ur leasingavgifterna och, i sista hand via panträkten i objektet. Om det blir något överskott redovisas detta till leasegivaren. Låneräntan och leasingavgifterna fastställs efter leasetagarens kreditvärdighet. Oftast krävs det också att ytterligare en part ställer sig som garant för leasetagaren. Anledningen till att man inte ser på leasegivarens kreditvärdighet är att denne saknar personligt betalningsansvar för lånet. Namnet hävstångsleasing kommer utav den hävstångseffekt och skattekredit som uppstår då leasegivaren, trots att denne endast erlagt en mindre del av köpeskillingen, kan göra avskrivning på hela avskrivningsunderlaget. Samtidigt kan leasegivaren även göra avdrag för de låneräntor som betalas till finansiärerna. Vid internationella hävstångsleasingtransaktioner är det oftast en mängd subjekt involverade som dokumenteras i en omfattande avtalsmassa.⁴⁶

3.2.8 Restvärdeleasing

Restvärdeleasing är ett leasingavtal där man inte anpassar summan av leasingavgifterna som leasingtagaren ska betala till objektets livslängd. Därmed föreligger det ett restvärde på objektet vid avtalsperiodens slut.

⁴⁴ SOU 1994:120 s. 235f.

⁴⁵ SOU 1994:120 s. 31.

⁴⁶ SOU 1994:120 s. 63.

Denna typ av avtal ses som ett finansiellt leasingavtal om leasetagaren i en eller annan form garanterar att leasegivaren erhåller det i förväg kalkylerade restvärdet Denna typ av leasing är vanlig vid leasing av bilar, men även vid leasing av dyrbar egendom som ex. skepp och flygplan.⁴⁷

3.2.9 Optionsrätt

I många leasingavtal ingår en optionsrätt, dvs. En rätt att förvärva egendomen vid leaseperiodens slut.⁴⁸ Ordet option betyder valmöjlighet eller valrätt. Det finns olika typer av optioner. I denna uppsats kommer främst köp- och säljoptioner att beröras. Med en köpoption avses då man avtalat om att leasetagaren har en rätt men inte en skyldighet att köpa den leasade egendomen. Leasegivaren har då en skyldighet att sälja egendomen till leasetagaren om denne vill så. En säljoption betyder att leasegivaren har en rätt men inte en skyldighet att sälja den leasade egendomen till leasetagaren. Leasetagaren måste då köpa egendomen i fråga om leasegivaren skulle önska detta.⁴⁹

3.2.10 Cross border leasing

Med begreppet *cross border leasing* avses leasingtransaktioner som ingåtts av parter som är skatteskyldiga i två olika länder. Ett annat begrepp som oftast används för samma transaktion är ”internationell leasing”. Denne typ av leasing är ett naturligt inslag i många företags verksamhet och används som en av många former för finansiering över gränserna. Finansiering av import eller export av anläggningstillgångar eller av investeringar i utländska dotterbolag är exempel på situationer då man kan använda sig av internationella leasingtransaktioner.⁵⁰ Eftersom denna typ av leasing ofta också kan vara väldigt skattefixerad brukar den även ibland kallas för *Tax lease*.⁵¹

⁴⁷ Mikael Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, s. 21f.

⁴⁸ Håstad, *Den nya köprätten*, s. 285.

⁴⁹ SOU 1994:120 s. 37.

⁵⁰ Mikael Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, s. 24.

⁵¹ Aas, Botness, a.a., s. 1.

3.3 Egendom som oftast blir föremål för leasingtransaktioner

Den egendom som blir föremål för leasing kan vara mycket varierande. Det kan vara allt från bilar, flygplan, tåg och maskiner till kommunikationsutrustning och immateriella rättigheter. En gemensam faktor brukar dock vara att egendomen har en någorlunda varaktig livslängd. Vid internationella leasingtransaktioner brukar även ett högt värde på den leasade egendomen vara en gemensam faktor. Särkilt vid anskaffning och försäljning av flygplan utgör leasing en viktig finansieringsform. Anledningen till detta är den stora kostnaden för att anskaffa flygplan. Ett flygplan brukar ligga på en prisnivå mellan 50 mkr och upp till ca. 1 mdkr. Leasingen är även oftast i dessa fall långsiktig.⁵²

3.4 Fördelar med leasing

En fördel med leasing är att den ger små och medelstora företag en möjlighet till finansiering, vid inköp av dyrare inventarier, som de annars inte hade haft råd med. Leasingen ger industrin ytterligare en möjlighet att sälja sina produkter mot kontant betalning. På detta sätt kan industrin öka sin kundkrets. Leasingen kan också öka kreditmarknadens effektivitet. Ju fler olika finansieringsformer marknaden har tillgång till, desto mer ökar sannolikheten för en allsidig bedömning. Eftersom leasingen på många punkter gynnar företagandet kan leasingen även medföra en ökad effektivitet i ekonomin, eftersom en effektiv produktion också generellt ökar effektiviteten i ekonomin. Genom att parterna i en leasingtransaktion själva kan fördela och placera restvärderisken, ger detta en ökad effektivitet i riskhanteringen.⁵³

En viktig fördel för leverantören är att denne får kontant betalning för sina varor. Vid en trepartsleasing innebär en leasingtransaktion även att leverantören kan få full betalning direkt. En annan viktig fördel är, som nämnts ovan, är att leverantören även kan få kunder som normalt inte haft råd att köpa varorna ifråga.⁵⁴

En fördel för leasetagaren med en leasingtransaktion är ofta att denne får möjlighet till finansiering för anskaffning av kostbar egendom som annars inte varit möjlig.⁵⁵ Det krävs normalt inte heller särskilda säkerheter, krav på handpenning eller kontantinsats vid leasingtransaktioner.⁵⁶ För leasetagaren kan det även vara positivt att inte ses som ägare. Denne kan då vid korta leasingperioder göra snabbare kostnadsavdrag för

⁵² SOU 1994:120 s. 94.

⁵³ SOU 1994:120 s. 268f.

⁵⁴ SOU 1994:120 s. 268.

⁵⁵ SOU 1994:120 s. 18.

⁵⁶ SOU 1994:120 s. 256f.

leasingavgifterna jämfört med värdeminskingsavdrag.⁵⁷ En annan fördel för leasetagaren är att denne kan ”sälja” avskrivningsunderlaget till leasegivaren. Detta förekommer ofta vid anskaffning av dyra objekt. Leasetagaren har många gånger inte tillräckligt hög beskattningsbar inkomst för att fullt ut kunna utnyttja avskrivningsmöjligheterna. Istället köper leasegivaren egendomen och genom att denne utnyttjar avskrivningarna fullt ut kan han erbjuda leasetagaren lägre leaseavgifter. Leasing påverkar inte heller leasetagarens balansräkning vilket bl. a kan ge ett bättre intryck på aktiemarknaden samt är en fördel vid en låneansökan.⁵⁸

Om leasegivaren skatterättsligt är att se som ägare till egendomen kommer denna att åtnjuta de fördelar som följer av skatterättsliga avskrivningsregler. Genom att leasegivare får göra värdeminskingsavdrag kan han erbjuda leasetagaren lägre räntekostnad än vad som gäller för motsvarande banklån. Leasing kan också erbjuda fördelar i skattehänseende jämfört med avbetalningsköp genom att parterna ibland har något större möjlighet att påverka avskrivningstakten på investeringarna hos leasetagaren.⁵⁹ Vid långvariga leasingavtal, bl.a. då avskrivningstiden är kortare än den ekonomiska livslängden, kan leasegivaren få räntefri skattecredit av staten. Skattecrediten gör det möjligt för leasegivaren att erbjuda lägre räntekostnader i jämförelse med avbetalningsköp eftersom han genom avskrivningarna kan få snabbare återbetalning av satsat kapital som tidigt kan återinvesteras. Om leasegivaren inte själv kan utnyttja avskrivningarna kan han ”sälja” dessa till tredje man, genom exempelvis en sale and lease back transaktion eller investoraaffärer. En annan fördel för leasegivaren är att denne kan försätta att vara ägare till egendomen trots att han fått full betalning för anskaffningskostnaden. Leasegivaren har dessutom en bättre ställning än en avbetalningssäljare vid motpartens konkurs. Positivt för leasegivaren är också att denne har större möjligheter, än exempelvis en avbetalningssäljare, att fritt höja vederlaget. Detta beror på att avtalsräntan ofta inte är känd för leasetagaren.⁶⁰

3.5 Nackdelar med leasing

En nackdel med leasingtransaktioner är avsaknaden av klagörande lagregler för avtalstypen. Den kan då vara svårt att förutse följderna av handlande vid leasingtransaktioner, vid exempelvis rättsliga tvister.⁶¹ Leasing kan också på kort sikt leda till minskade skatteintäkter för staten, eftersom den ger företag relativa stora möjligheter att minska eller skjuta upp beskattningen samt ger olika möjligheter att utnyttja skatteavdragen. Med andra ord finns det visst utrymme för skatteplanering vid leasingtransaktioner. Genom att leasing kan ge finansiering då detta annars inte är möjligt kan detta bidra till en ökad risk för att olönsamma företag

⁵⁷ SOU 1994:120 s. 31.

⁵⁸ SOU 1994:120 s. 256-258.

⁵⁹ Torgny Håstad, *Den nya köprätten*, 1996, s. 289.

⁶⁰ SOU 1994:120 s. 260-262.

⁶¹ SOU 1994:120 s. 18.

eller företag som saknar långsiktig bärkraft drivs vidare mot konkurs. Leasing påverkar inte heller möjligheterna till att exempelvis ta nya lån. Dessutom har oftast inte leasetagaren rätt att lösa sig från avtalet.⁶²

En nackdel för leverantören, speciellt vid operationella leasingtransaktioner, är att leasing på sikt kan medföra större problem och risker.⁶³

För leasetagaren kan det vara en nackdel att denne inte utan samtycke från leasegivaren har rätt att säga upp eller lösa avtalet i förtid. En annan nackdel kan vara att leasing är sämre än avbetalningsköp vad gäller möjligheter till resultatreglering. Anledningen till detta är att leasingavgifterna skattemässigt måste periodiseras över leasingtiden. Ytterligare en nackdel för leasetagaren är att det är tveksamt om denna har sakrättsligt skydd till den leasade egendomen. Dessutom blir inte leasetagaren ägare trots att denne betalat hela den leasade egendomens värde. Vid avbetalningsköp finns det lagregler för hävning och återtaganderätt med ett särskilt och kvalificerat väsentlighetskrav. I flera av leasingavtalen däremot kan leasegivaren kräva hävning eller återtagande vid obetydliga avtalsbrott. Leasetagaren har normalt inte heller rätt till att få ut ett eventuellt övervärde i objektet. Det kan även vara svårt för leasetagaren att avgöra om leasegivarens debitering av leasingavgift är riktig p.g.a. att avtalsräntan oftast inte är känd för leasetagaren. Vidare har oftast leasetagaren en sämre förhandlingsposition än vad exempelvis en avbetalningsköpare har. Detta beroende på att leasegivarens standardavtal i första hand tillvaratar dennes intressen samt att det finns en osäkerhet kring leasingavtalets rättsliga status.⁶⁴

En nackdel för leasegivaren kan vara att det finns en risk med leasing till företag med dålig likviditet.⁶⁵ Leasegivaren står även restvärderisken om inget annat är avtalat med leasetagaren. En annan nackdel för leasegivaren är att han inte har rätt till speciell handräckning för återtagande av objektet.⁶⁶

⁶² SOU 1994:120 s. 269.

⁶³ SOU 1994:120 s. 268.

⁶⁴ SOU 1994:120 s. 258-260.

⁶⁵ SOU 1994:120 s. 18.

⁶⁶ SOU 1994:120 s. 262-263.

4. Svensk skatterättslig syn på värdeminskningssavdrag vid leasingtransaktioner

4.1 Allmänt om den rättsliga bedömningen av leasingtransaktioner

I Sverige har vi inga specifika regler i lagstiftningen som reglerar leasing av egendom, varken civilrättsligt eller skatterättsligt. Vilka skattemässiga konsekvenser ett leasingavtal får avgörs genom allmänna skatterättsliga principer, som bl. a nämnts ovan, och generella skatteregler. Oftast behandlas leasingavtal som hyresavtal. Det görs då ingen skillnad på operationell och finansiell leasing. Det avgörande är istället vem av parterna som är att betrakta som ägare till leasing objektet. Vid avgörandet om vem som ska ses som ägare läggs traditionsmässigt en civilrättslig bedömning av förhållandet mellan parterna till grund även för den skatterättsliga bedömningen. Den bokföringsmässiga redovisningen kan också vara av betydelse vid avgörandet om vem som ska anses vara ägare. Det är inte avtalets formella beteckning som är avgörande för bedömningen, utan avtalets reella innehåll. Anledningen att frågan om ägare är så avgörande är att det har stor betydelse skattemässigt. Bland annat är det, som nämnts tidigare, ägaren som har rätt till att göra värdeminskningssavdrag.⁶⁷ Även praxis har spelat stor roll vid bedömningen. Domstolarna har också ett antal gånger fått ta ställning till om ett leasingavtal är att se som köp eller hyra, och vem som ska anses som ägare. Kärnfrågan vid en svensk bedömning om värdeminskningssavdrag är alltså vem som ska anses som äger till den leasade egendom. Hur man kommer fram till detta ska redogöras för i de nedanstående kapitlen.

4.2 Avgränsning mellan köp och hyra

Vid leasingtransaktioner bör man även beakta lagen om avbetalningsköp (SFS 1978:599). I lagen om näringsidkares avbetalningsköp (SFS 1992:830) 1§ 3 st samt konsumentkreditlagen 3§ 2st, eftersom leasingavtal ibland omklassificeras till köp. Enligt dessa lagrum ska kreditköp anses föreligga oavsett om avtalet betecknats som ett hyresavtal, om det vid avtalets slut var avsett att leasetagaren skulle bli ägare till egendomen. I

⁶⁷ SOU 1994:120 s. 203.

motiven till 1915 års lag om avbetalningsöp uttalades att man vid bedömningen av om ett avbetalningsköp föreligger, är obunden av avtalets beteckning och istället bör ta hänsyn till avtalets ekonomiska syfte. Kreditköpslagstiftningen borde enligt dessa förarbeten vara tillämplig om syftet varit att en person ska bli ägare oavsett om det står i avtalet eller inte. Man bör även ta hänsyn till om de avtalade hyresbeloppen är så höga, att de inte kan anses utgöra ersättning endast för nyttjandet av egendomen.⁶⁸ Om det är så att leasetagaren vid leasingperiodens slut blir ägare till egendomen föreligger det ett avbetalningsköp enligt lagen. Även i de fall då det inte uttryckligen är föreskrivet att äganderätten ska övergå till köparen vid leasingperiodens slut, men det av omständigheter i övrigt underförstått framgår att äganderätten ska övergå, kan det finnas risk för att transaktionen ses som ett avbetalningsköp.⁶⁹ Det finns inte någon bestämmelse i skatteförfattningarna som reglerar hur gränsdragningen ska göras mellan hyra och köp.⁷⁰ I förarbetena till lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare har framhållits att bestämmelserna om avbetalningsköp i princip inte ska tillämpas på leasingavtal utan köpoption.⁷¹ Som framgår av ovanstående finns det inga skatterättsliga regler som klart definierar vem av avtalsparterna som ska ses som ägare till ett leasat objekt. Den skattemässiga gränsdragningen sker då istället med hjälp av civilrättsliga tolkningar, den bokföringsmässiga redovisningen och skatterättslig praxis.⁷²

Domstolarna har genom rättspraxis hittills inte tagit någon direkt ställning till var gränsen mellan hyra och köp ska dras vid leasingavtal.

År 1995 publicerade Redovisningsrådet en rekommendation, för att anpassa sig till internationell standard när det gäller redovisning av leasingavtal. Vid framtagandet av rekommendationen har IAS´ s⁷³ rekommendation; *IAS 17 Accounting for leases* använts som utgångspunkt. Genom rekommendationen⁷⁴ kan utläsas att leasingavtal bör redovisas med utgångspunkt från avtalets ekonomiska innebörd för parterna. Av tredje punkten i rekommendationen framgår att avtal som betecknas som leasingavtal, men som rättsligt är att betrakta som köp, inte formellt omfattas av rekommendationen. Sådana förtäckta avbetalningsköp ska i redovisningen behandlas som köp. Redovisningsrådets rekommendation som kom 1990, RR 6:99, bekräftar detsamma. Internationellt benämns denna princip *substance over form*. Vilket innebär att man vid en bedömning tittar på de ekonomiska effekterna av ett avtal framför dess formella utformning.

⁶⁸ NJA II 1915 s. 306f.

⁶⁹ Grosskopf m.fl, *Det svenska skattesystemet*, s.352.

⁷⁰ Kent Simon, *Redovisning av leasingavtal*, Skattenytt 1997 s. 443.

⁷¹ Prop. 1977/78:142 s. 84.

⁷² SOU 1994:120 s. 203.

⁷³ International Accounting Standard Committee.

⁷⁴ *IAS 17 Accounting for leases*.

4.4 Ägarförhållandet vid leasing och faktorer som kan påverka detta

4.4.1 Allmänt

Som framgår ovan har den som ses som ägare till egendomen även en rätt att göra värdeminskingsavdrag på egendomen. Om transaktionen anses utgöra ett köp ses leasetagaren som ägare, och om den anses utgöra ett leasingavtal ses leasegivaren som ägare. Hur vet man då om det är fråga om ett leasingavtal eller ett köp? Alla verkar vara överens om att leasingavtal som egentligen är att se som förtäckta avbetalningsköp också ska behandlas som sådana. Det som dock inte är lika klart är vilka faktorer och kriterier som ska användas vid avgörandet av om det är fråga om ett sådant förtäckt köp. Jag ska försöka klargöra för detta nedan, och visa vad som i praxis och doktrin ansetts vara viktiga faktorer. Rättsläget är dock oklart.

4.4.2 Leasingavtalet

Vid bedömningen av ägarförhålllet läggs naturligtvis en betydande vikt på leasingavtalet i sig. Av leasingavtalet framkommer hur parterna vill att avtalet ska klassificeras. Beroende på hur parterna klassificerar avtalet räknar de även med att få de konsekvenser som följer enligt ett sådant avtal. Regeringsrätten har i ett flertal domar, bl. a RÅ 1989 ref 62 I, uttalat att man bör iaktta stor restriktivitet för att göra annan bedömning än vad parterna själva åsyftat. Samt att det krävs starka skäl för att omklassificera avtalet till köp.

4.4.3 Sale and leaseback

En *sale och lease back* transaktion är som nämnts tidigare ett fall då ägaren av en tillgång säljer denna till en köpare, som sedan hyr ur tillgången till den tidigare ägaren. Säljaren fortsätter att inneha och använda egendomen och kvarstår i väsentligen samma ägarfunktioner som före överlåtelsen. Den grundläggande redovisningsrättsliga principen vid *sale and lease back* transaktioner är att försäljningen av objektet i princip godkänns. Hur avtalet ska klassificeras beror på hur de ekonomiska förmånerna och riskerna är fördelade på säljare respektive köpare, om de ekonomiska förmånerna och ekonomiska riskerna i stort sett övergått till köparen (leasegivaren) klassificeras leasingavtalet som operationellt. Om de däremot kvarstår hos säljaren (leasetagaren) ses leasingtransaktionen som finansiell.⁷⁵ En finansiell *sale and lease back* transaktion utgör en säkerhetsöverlåtelse då transaktionen utformats så att säljaren formellt överför äganderätten till köparen som säkerhet för en förpliktelse, men där syftet inte är att köparen

⁷⁵ Simon, *Redovisning av leasingavtal*, Skattenytt 1997 s. 449.

slutligen ska bli ägare utan istället att egendomen ska utgöra kreditsäkerhet. Vid en sådan säkerhetsöverlåtelse återlämnas egendomen då säljaren fullgjort sina förpliktelser, respektive tas i anspråk av köparen om eller när säljaren inte fullgör sina förpliktelser. Enligt SOU 1994:120 ska en säkerhetsöverlåtelse enligt gällande rätt beskattas som lån mot säkerhet i den överlåtna egendomen. Vid sale and lease back-transaktioner som ses som säkerhetsöverlåtelser ska säljaren, inte köparen anses som skattemässig ägare till egendomen och har sedvanlig rätt till avdrag, antingen direkt eller i form av värdeminskingsavdrag. Avyttring av egendomen ska anses ha ägt rum först när en överlåtelse av denna rätt sker eller när säkerhetsköparen tar egendomen i anspråk och säljaren definitivt avhänder sig äganderätten.⁷⁶ En förutsättning för att transaktionen ska ses som en säkerhetsöverlåtelse är att det finns en återlösningsrätt. Om inte en sådan finns är det istället fråga om en omsättningsöverlåtelse och transaktionen ses som ett vanligt köp.⁷⁷

Om den inledande försäljningen vid en sale and lease back-transaktion istället för en säkerhetsöverlåtelse ses som en omsättningsöverlåtelse uppkommer frågan om egendomen övergått till en ny ägare på så sätt att köparen är berättigad till värdeminskingsavdrag. När det gäller inventarier torde det, enligt SOU 1994:120 utöver ett för köparen obligationsrättsligt giltigt anspråk på tillgången även krävas någon form av fysisk leverans.⁷⁸ Rättsläget är dock något osäkert. Jag kommer gå in närmare på leveransens betydelse i nästföljande avsnitt.

4.4.4 Leverans

En faktor som kan ha viss betydelse vid bestämmandet av vem som ska ses som ägare till egendomen, är om leverans skett eller inte. Detta har särskilt diskuterats i fall av sale and lease back transaktioner, som nämnts ovan. I många fall levereras inte egendomen till köparen vid försäljningen, utan är hela tiden kvar i säljarens besittning. Det har då diskuterats om det ska krävas leverans för att köparen ska ha rätt till värdeminskingsavdrag.

Både Grosskopf och Rabe och Bergström har i doktrinen hävdats att det borde krävas leverans för att få göra värdeminskingsavdrag. Men en svaghet med dessa uttalandena är att de inte i något fall bygger på något avgörande av Regeringsrätten. I Regeringsrättens avgörande RÅ 1987 ref. 5 kom rätten fram till att det obligationsrättsliga förhållandet var den avgörande faktorn för den skatterättsliga bedömningen. Peter Nordqvist menar i Svensk Skattetidning 1991, att om man har samma principella inställning vid sale and lease-back transaktioner, så borde det i princip räcka med köpeavtalet för att köparen ska få göra avdrag.⁷⁹ Leveransfrågan diskuterades även på IFA⁸⁰-kongressen i Stockholm 1990.

⁷⁶ SOU 1994:120 s. 217f.

⁷⁷ Simon, a.a. s. 450.

⁷⁸ SOU 1994:120 s. 218.

⁷⁹ Peter Nordqvist, *Sale and lease-back av lös egendom*, Skattentytt 1991 s. 336f.

⁸⁰ International Fiscal Association.

Det finns även i IFA rapporten olika uppfattningar om leveranskrav, men författarnas sammanfattande mening var att det inte borde föreligga något krav på fysisk leverans för att få göra värdeminskingsavdrag.⁸¹

Frågan om leverans ska krävas eller inte är i dagsläget oreglerad och det finns faktorer som väger både för och emot. Peter Nordqvist menar att det vid en *sale and lease-back* transaktion ligger i sakens natur att egendomen inte ska lämna säljarens besittning. Ett krav på fysisk leverans ter sig då, enligt Nordquist, som orimligt. Vid en rättslig prövning borde det bli den utgången att värdeminskingsavdrag ska beviljas oavsett om något moment av fysisk avlämnade finns eller inte, menar Nordquist. Det som är avgörande borde enligt Nordquist istället vara själva äganderättsövergången i sig, d.v.s. "leveransen" av äganderätten. Denna tolkning innebär också att det inte görs någon skillnad mellan *sale and lease back* av fastmonterad egendom och lös egendom.⁸²

Av RÅ 1992 ref 21 framkom att Regeringsrätten ansåg att det för värdeminskingsavdrag krävdes både att leasegivaren erhållit äganderätten till egendomen och att egendomen levererats i skatterättslig mening. Om tillgången redan är hos tredje man, ersätts leveransen av denuntiation.

I RÅ 1998 ref 58 II diskuterades leveranskravet både i Länsrätten och i Kammarrätten, dock inte i Regegeringsrätten som såg på andra faktorer vid avgörandet vid om värdeminskingsavdrag skulle medges eller ej. Både Länsrätten och Kammarrätten bekräftade det som framkommit i RÅ 1992 ref 21, dvs att det är tillräckligt med denuntiation för att egendomen ska anses levererad.

Man kan därmed konstatera att det i dagsläget, enligt praxis, bör räcka med denuntiation för att äganderätten ska anses ha övergått.

4.4.5 Köpoptioner

En köpoption innebär att leasetagaren har rätt, men inte skyldighet, att köpa den leasade egendomen. Ett sådant avtal förpliktar bara en part, d.v.s. leasegivaren att sälja. Ett leasingavtal med köpoption anses därför oftast inte som köp, enligt SOU 1994: 120. Fall då leasingavtal med köpoption kan anses som köp är exempelvis då priset avsevärt understiger objektets marknadsvärde vid den tidpunkt då optionen utövas. I ett sådant fall menade leasingutredningen att prisfallsrisken läggs på leasetagaren. Det avtalade priset är då så lågt att det i stort sett är självklart att leasetagaren förvärvar objektet. Såväl förmånen som risken av egendomens värdeutveckling faller på leasetagaren. Utredningen menade att köp bör anses föreligga vid klara fall av bristande ägarintresse för leasegivaren.⁸³ I

⁸¹ IFA Volume LXXVa, *Taxation of Cross Border Leasing*, s. 639f.

⁸² Peter Nordqvist, *Sale an lease-back av lös egendom* Svensk Skattetidning 1991, s. 341.

⁸³ SOU 1994:120 s. 110f.

förarbetena till 1977 års konsumentkreditlag har framhållits att leaseavtal med optionsklausul kunde vara ett maskerat kreditköp. I förarbetena nämns även att det överlämnas åt rättstillämpningen att dra gränsen mellan kreditköp och hyresavtal.⁸⁴ Håstad skriver att ett leaseavtal med optionsrätt inte är ett köpeavtal utan bara ett nyttjanderättsavtal med ett anbud till leasetagaren om köp. Ett köpeavtal blir det först då optionsrätten utnyttjas. Annorlunda är det om leasetagaren är tvungen att köpa egendomen vid leasingperiodens slut. Då borde, enligt Håstad, gränsen till köp ha passerats.⁸⁵ Rättsfallet RÅ 1987 ref 166 berör en leasingtransaktion där det fanns en köprätt till ett mycket lågt pris för leasetagaren. Detta faktum ansågs dock inte ensamt vara avgörande faktum, utan det gjordes en helhetsbedömning. Vid helhetsbedömningen försökte domstolen hitta den gemensamma partsavsikten. I detta fall ansågs bl. a, p.g.a. egendomens karaktär, att den gemensamma partsavsikten varit att leasetagaren skulle överta egendomen.

4.4.6 Säljoptioner

En säljoption innebär att leasegivaren har en rätt men ingen skyldighet att sälja objektet till leasetagaren. Denna typ av avtal kan normalt, enligt leasingutredning, inte betraktas som köp. Anledning till detta är att avtalet inte innebär någon ömsesidig bundenhet för parterna.⁸⁶ Under vissa omständigheter kan dock säljoption tillsammans med andra omständigheter bidra till att leasingtransaktionen ses som ett köp. Ett sådant fall är då säljoptionen är utformad på ett sådant sätt att leasegivaren har en skyldighet att erlagga en avsevärd avgift till leasetagaren om objektet inte säljs till denne. Ett annat fall är då det avtalade priset sätts väsentligt över objektets marknadsvärde vid den tidpunkt då optionen utövas. I bägge situationerna borde inte leasegivaren ha kvar något beaktansvärt ägarintresse i objektet, och avtalet är att jämställa med köp. Det avgörande rättsfaktumet vid leasingutredningens bedömning av om köp eller leasing föreligger, var huruvida alla risker och ekonomiska förmåner var överförda på leasetagaren. För att leasing ska anses föreligga bör leasegivaren antingen ha ett beaktansvärt intresse av att objektets restvärde blir högre än kalkylerat eller står en beaktansvärd ekonomisk risk av att restvärdet blir lägre än kalkylerat⁸⁷. I doktrinen⁸⁸ har det framförts att en säljoption skatterättsligt kan ses som köp. Kent Simon skriver i Skattenytt 1996 att enbart säljoptionen i sig inte borde medföra att leasingavtalet är att betrakta som ett avbetalningsköp. Om man gör en civilrättslig bedömning, så anses vanligtvis inte leasingavtal med säljoptionsrätt som ett köpeavtal. Avtalet förpliktar bara leasetagaren att köpa, enligt Simon, och skatterätten borde följa den civilrättsliga avtalstypen.⁸⁹

⁸⁴ NJA II 1977 s. 163.

⁸⁵ Håstad, *Den nya köprätten*, s. 287.

⁸⁶ SOU 1994:120 s. 117.

⁸⁷ SOU 1994:120 s. 338.

⁸⁸ Se bl. a Hagstedt, *Skattenytt* 1975 s. 291.

⁸⁹ Kent Simon, *Redovisning av leasingavtal*, *Skattenytt* 1996, s. 446.

4.4.7 Egendomens karaktär

Den leasade egendomens karaktär kan i vissa fall ha betydelse för om leasingtransaktionen ska ses som hyra eller köp.

Ett rättsfall då just egendomens karaktär gavs stor betydelse vid avgörandet är som nämnts tidigare, RÅ 1987 ref. 166. Detta mål rörde ett avtal om leasing av en täckdikningsanläggning. Frågan var om leasingavtalet kunde anses som ett förtäckt avbetalningsköp. I leasingavtalet stod att leasgivaren skulle behålla äganderätten till täckdikningsanläggningen samt ett förbud för leasetagaren att förfoga över objektet. När avtalet upphörde skulle leasetagaren återställa objektet till leasgivaren. Leasetagaren hade dock en rätt att förvärva anläggningen till fem procent av anskaffningsvärdet vid basperiodens utgång. Regeringsrätten ansåg att avtalets bestämmelser överensstämde med vad som var bruklig vid finansiella leasingavtal. Likaså tyckte inte Regeringsrätten att avtalet gav någon ledning i avgörandet om det skulle ses som en försäljning eller ej. Däremot utgjorde avtalet tillsammans med anläggningens karaktär som fastighetstillbehör omständigheter som utvisade att den gemensamma partsavsikten var att leasetagaren redan från början skulle bli ägare av anläggningen. Övriga omständigheter som pekade mot att leasetagaren skulle överta egendomen var bl. a. att det fanns en köprätt till ett mycket lågt pris för leasetagaren. Vidare var anläggningen av sådan karaktär att det skulle bli svårt att återställa den. Regeringsrätten gjorde en helhetsbedömning och ansåg alla omständigheter tillsammans gjorde att det var uppenbart att anläggningen ska övergå i hyrestagarens ägo vid leasingperiodens slut och att avtalet därför skulle ses som ett avbetalningsköp.⁹⁰ I ett annat mål, RÅ 1997 ref. 5, var den utleasade egendomen en klimatanläggning. Klimatanläggningen ifråga hade installerats i leasetagarens byggnad och hade därmed blivit byggnadstillbehör. I motsats till täckdikningsmålet ansåg Regeringsrätten att leasingtransaktionen i det här fallet inte var att beteckna som ett köp. Skillnaden verkade främst vara att en klimatanläggning rent praktiskt kunde skiljas från byggnaden.

Vid leasing av fastighetstillbehör har Regeringsrätten i RÅ 1997 ref 5 och i sist nämnda RÅ 1987 ref. 166 gjort bedömningen att avskrivningsrätten följer de obligationsrättsliga reglerna. Innebörden av detta är att finansbolaget har rätt att göra värdeminskningssavdrag om avtalet är att beteckna som ett hyresavtal, oavsett om det är fråga om byggnadstillbehör eller industritillbehör. Trots att finansbolaget inte har kvar det sakrättsliga skyddet till egendomen ligger rätten till värdeminskningssavdrag kvar på bolaget. En förutsättning är dock fortfarande att det varken uttryckligen eller

⁹⁰ Kent Simon, a.a. s. 445.

underförstått framgår att hyrestagaren ska bli ägare till egendomen vid hyrestidens utgång.⁹¹

Vid situationer då den leasade egendomen sammanfogats med annan har leasegivaren, som nämnts ovan, rätt till värdeminskingsavdrag under förutsättning att denne fortfarande har kvar det obligationsrättsliga anspråket på att få tillbaka egendomen och att någon skatterättslig genomsyn inte leder till att den verkliga innebörden av avtalet ändå anses utgöra köp. Tillförandet av lös egendom förändrar normalt inte egendomens skattemässiga karaktär, utan den utgör fortfarande inventarium, anläggningstillgång hos leasegivaren. I sådana fall då den tillförda egendomen skattemässigt skulle utgjort markanläggning eller sådant tillhör till byggnad som skrivs av enligt reglerna för värdeminskning av byggnad och om leasetagaren ägt egendomen kan det finnas risk för att transaktionen ses som ett köp. Exempel på sådan egendom är egendom som är så fast inmonterad i byggnaden eller så förenad med marken att den endast kan skiljas därifrån till kostnader som står i klart missförhållande till anläggningens resterande värde och efter ett återtagande saknar den då ofta ett realistiskt, alternativt värde för leasegivaren. I sådana fall kan det då sammantaget anses som uppenbart att leasetagaren ska bli ägare till den utleasade egendomen. Den formella ägaren, leasegivaren, fränkänns då rätten till värdeminskingsavdrag och denna tillfaller leasetagaren. Som exempel på tveksamma fall kan nämnas tunnlar och ledningar i mark, parkeringsplatser och flygplatsbanor, ledningar och andra i byggnad fast inmonterade anordningar som behövs för fastighetens allmänna användning och troligen även tillhör av typ hiss för personaltransport.⁹²

4.4.8 Centrala ägarfunktioner

Enligt RSV ska bedömningen av ägarfrågan avgöras genom en helhetsbedömning av alla aktuella avtalsvillkor. En faktor som först ska ses på, enligt RSV, är vilken part som utövar de centrala ägarfunktionerna. Man tittar då bl. a på vilken part som står risken för om egendomen förstörs, vem som ansvarar för underhåll och försäkringar etc. Vid trepartsleasing bör, enligt RSV också undersökas vilka rättigheter och skyldigheter leasegivaren har gentemot leverantören. I övrigt menar RSV att det krävs att leasegivaren ska stå en normal affärsrisk för att få anses som ägare, bl.a. att denne står för en viss restvärderisk. Vad gäller optioner att mer eller mindre tvingande optioner kan medföra att den ekonomiska innebörden av avtalet är att leasetagaren ska ses som ägare.⁹³ I tre domar från 1998 har Regeringsrätten bedömt att omständigheten att leasetagaren utövade de väsentliga ägarfunktionerna medförde att denne även skulle ses som ägare till egendomen och därmed också ha rätt till att göra värdeminskingsavdrag.⁹⁴

⁹¹ Grosskopf mfl., *Det svenska skattesystemet*, s. 353.

⁹² SOU 1994:120 s. 211.

⁹³ RSV:s skrivelse 981026, dnr 9397-98/900.

⁹⁴ RÅ 1998 ref 58 I-III.

4.5 Utveckling i praxis

4.5.1 Allmänt

I Sverige är rättspraxisen begränsad när det gäller leasingtransaktioner, den praxis som finns rör oftast speciella avgränsande frågor eller utrustning av särskild karaktär.⁹⁵ Jag ska nedan redogöra för de domar som finns rörande värdeminskningssavdrag vid leasingtransaktioner i kronologisk ordning. Jag kommer därefter kommentera utvecklingen i svensk praxis.

4.5.2 Några leasingdomar i kronologisk ordning

Arrendemålet

Ett tidigt mål som det kan dras vissa paralleller till dagens problematik med leasing är RÅ 1963 Fi 121. I detta mål var det fråga om arrende av fastigheter, som enligt arrendekontrakten skulle arrenderas för en tidsperiod på 49 år. Enligt arrendekontrakten skulle arrendatorn överta alla rättigheter och skyldigheter som normalt tillkommer ägaren beträffande fastigheterna. Bland annat nämndes att arrendatorn ägde obegränsad rätt till att arrendera ut fastigheterna i andra hand. Vid arrendetidens slut skulle arrendatorns arvingar få optionsrätt till köp av fastigheterna och arrendatorn ett ägarhypotek i fastigheterna med friskrivande av jordägaren från personligt betalningsansvar, samt att alla mellanhavanden mellan parterna därmed i.o.m avtalet ansågs uppgjorda. Regeringsrätten menade att arrendatorn genom arrendekontraktet i så betydande mån överlämnats sådana befogenheter, som normalt ges åt jordägaren, att arrendeupplåtelsen i beskattningavseende borde betraktas som en äganderättsöverlåtelse. Vederlaget som getts för fastigheterna skulle därmed anses som köpeskilling istället för avdragsgillt arrendebelopp.

Domar rörande den leasade egendomens karaktär

År 1987 kom två leasingdomar rörande värdeminskningssavdrag som var inriktade på leasingegendomens karaktär. I den första, RÅ 1987 ref. 5 var det fråga om ett förhandsbesked angående leasing av en klimatanläggning som installerats i leasetagarens byggnad och därmed blivit byggnadstillbehör. En av frågorna som finansbolaget ställde till domstolen var bl. a om de fick göra värdeminskningssavdrag på den utleasade klimatanläggningen. Regeringsrätten utgick från att det var fråga om en uthyrning och inte en försäljning och ansåg i detta fall att det inte spelade någon roll om egendomen blev byggnadstillbehör eller inte för rätten till värdeminskningssavdrag. Man konstaterade att leasegivaren inte hade kvar sitt sakrättsliga skydd i och med att klimatanläggningen infogades i

⁹⁵ Svensk Skattetidning 6-7/ 98, *Rättsfallscommentarer*, s.643.

leasetagarens fastighet, men så länge leasegivaren hade rätt att kräva tillbaka egendomen, rent obligationsrättsligt, ansågs denne fortfarande som ägare till denna.⁹⁶

Det andra målet, RÅ 1987 ref 166, var också ett förhandsbesked som berörde leasing av en täckdikningsanläggning till en lantbrukare. Man ville då bl. a få svar på frågan om leasingbolaget kunde få göra värdeminskingsavdrag för den utleasade anläggningen. Leasingbolaget ifråga skulle i detta fall ombesörja projekteringen av täckdikningsanläggningen, nödvändig jordprovstagning, inköp av erforderligt material samt installation av anläggningen på lantbrukarens fastighet. Därefter skulle leasingbolaget hyra ut anläggningen till jordbrukaren på villkor som skulle anges i ett leasingavtal. I avtalet skulle det föreskrivas att den leasade egendomen skulle förbli leasingbolagets egendom och att leasetagaren inte fick överlåta, pantsätta eller på annat sätt överlåta den leasade egendomen. Hyrestiden var överenskommen till 60 månader med möjlighet till förlängning. Leasetagaren hade även en rätt att köpa anläggningen för 5 % av anskaffningskostnaden vid leasingperiodens slut. Regeringsrätten sa, liksom i RÅ 1987 ref. 5, att den omständigheten att leasegivaren förlorar det sakrättsliga skyddet till egendomen inte hindrar att transaktionen ses som en uthyrning. Men om däremot det obligationsrättsliga anspråket till egendomen går förlorat bör transaktionen i beskattningshänseende ses som köp. Regeringsrätten påpekade även att parterna efter omständigheterna måste ha åsyftat att lantbrukaren till slut skulle bli ägare till anläggningen. Man fäste då i detta avseende särskild vikt vid egendomens karaktär. Anläggningen skulle förenas med marken på ett sådant sätt att den endast skulle kunna skiljas därifrån till en sådan kostnad att det skulle stå i klart missförhållande till anläggningens återstående värde. Regeringsrätten ansåg därför att parterna inte hade något annat realistiskt alternativ än att låta anläggningen ligga kvar på lantbrukarens fastighet, oavsett hur avtalet dem emellan var utformat. Leasingbolaget är därför inte, enligt RegR, att se som ägare till egendomen och fick därmed inte heller göra värdeminskingsavdrag på denna.⁹⁷

Sale and lease back

I RÅ 1989 ref 62 I-II var det fråga om sk. *sale and lease back* transaktioner. Målen berör ett avtal mellan ett finansbolag och ägaren av en fastighet(I) respektive mellan ett finansbolag och ägaren av en byggnad på ofri grund (II). I mål I var det ett finansbolag som ville påbörja en form av fastighetsleasing. Bolaget skulle köpa fastigheter och sedan hyra ut dem till de ursprungliga ägarna för en viss period av 3-10 år. Vid leasingperiodens slut var det meningen att den ursprungliga ägarna skulle köpa tillbaka fastigheten. Leasetagaren skulle, för att garanteras återköp, erhålla en köpoption på fastigheten. Bolaget ställde sig frågor kring vilka skatterättsliga konsekvenser förfarandet skulle få. En fråga som då uppkom

⁹⁶ RÅ 1987 ref 5, s 39-41.

⁹⁷ RÅ 1987 ref 166 s. 522-524.

var om leasingbolaget i inkomstskattehänseende skulle ses som ägare till fastigheterna. Enligt köpeavtalet som upprättas mellan leasingbolaget och den ursprungliga fastighetsägaren så borde leasingbolaget ses som ägare, såvida inte andra omständigheter klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden var en annan, menade Regeringsrätten. Man borde, enligt Regeringsrätten, iaktta stor restriktivitet för att göra en annan bedömning. Anledningen till detta var att det annars kan vara svårt för den enskilde och det allmänna att överblicka och förutse konsekvenserna av ett handlande. Det fanns dock en del skäl som talade mot att leasingbolaget skulle ses som ägare, och att transaktionen istället skulle ses som att fastigheten ställdes som säkerhet för ett lån från leasingbolaget till leasetagaren. En sådan faktor var bl. a att avtalets innehåll avvek från köp i flera avseenden. För det första fanns det redan från början en rätt för den ursprungliga ägaren att köpa tillbaka fastigheten, dessutom sker köp, hyra och återförsäljning till priser som fastställs på andra grunder än marknadsvärdet. Men trots att det fanns skäl till att omklassificera avtalet ansåg Regeringsrätten att dessa inte var starka nog för att ändra i den klassificering som följde av parternas avtal. Regeringsrätten ansåg att denna *civilrättsliga* bedömning av förhållande mellan parterna även skulle ligga till grund för den inkomstskatterättsliga bedömningen. Leasingbolaget sågs i detta fall som ägare och hade därmed också rätten till att göra värdeminskingsavdrag på egendomen. Två regeringsråd var skiljaktiga och menade att transaktionen skulle ses som en säkerhetsöverlåtelse.⁹⁸

I mål II var det fråga om ett leasingbolag som ville köpa in byggnader på ofri grund med samma förutsättningar som i mål I ovan. Även i detta fall ansåg Regeringsrätten att byggnaden utgjorde anläggningstillgång i finansbolagets rörelse och att finansbolagets inkomster av fastigheten ansågs utgöra inkomst av bolagets rörelse. Leasingbolaget sågs därmed som ägare till fastigheten.⁹⁹

Två domar huruvida leasingverksamheten utgjorde en rörelse

RÅ 1992 ref. 21 berör huruvida partnerleasing är att anse som rörelse och om generalklausulen mot skatteflykt kan bli tillämplig, i frågan om ett företag är berättigat till värdeminskingsavdrag. I målet hade ett mycket vinstgivande företag (bolaget), som bedrev tillverkning och försäljning av ugnar, förvärvat inventarier från tre olika finansbolag för ca 48 miljoner kr. Bolaget hyrde sedan samma dag tillbaka inventarierna till säljarna. Inventarierna var då redan uthyrda av de egentliga brukarna enligt andra leasingavtal. Bolaget yrkade värdeminskingsavdrag på inventarierna med 30%. Uthyrningsverksamhetens underskott för värdeminskning av inventarierna kvittades mot verksamhetens överskott, vilket nedbringade nettointäkten i rörelsen med samma belopp. Taxeringsnämnden bestämde bolagets taxeringar i enlighet med deklarationen. Taxeringsintendenten däremot överklagade taxeringsnämndens beslut. Denne hävdade att bolaget

⁹⁸ RÅ 1989 ref 62 I, s. 207-214.

⁹⁹ RÅ 1989 ref 62 II, s. 214-217.

inte, enligt civilrättsliga regler, kunde åberopa något rättsligt bestående förvärv av inventarierna. Han menade att övergång av äganderätten ej skett och att bolaget därmed inte heller kunde hyra ut inventarierna. Intendenten menade att den egentliga innebörden av avtalet var ett lån. I andra hand yrkade intendenten, om det skulle anses att bolaget förvärvat inventarierna, att uthyrningen inte skulle ses som rörelse p.g.a. att den var så väsentligt skild från bolagets verksamhet i övrigt att den måste betecknas som en särskild förvärvskälla. För att det ska vara fråga om rörelse ska verksamheten vara varaktig och bedrivs i vinstsyfte samt vara självständig. Intendenten menade att leasingverksamheten var olönsam därför att räntan understeg bankräntan som skulle ha erhållits om medlen satts in på bank. Vinsten som uppnåddes genom att kvitta underskottet mot överskottet var inte vinst från leasingverksamheten i sig utan vinst från annan förvärvskälla. Bolaget kunde inte heller, enligt intendenten, ses som självständigt gentemot finansbolagen. I sista hand yrkade intendenten att bolagets taxering skulle höjas med stöd av lagen mot skatteflykt.

Att denuntiation skett och att bolaget förvärvat inventarierna, och därmed var att anse som ägare, har inte någon av instanserna ifrågasatt. Regeringsrätten fann kraven på rörelse och kravet på självständighet vara uppfyllda. Angående kravet på vinstsyfte påpekade Regeringsrätten att det normalt sätts tämligen lågt. Det kommenterades även att Regeringsrätten i tidigare mål ansett partnerleasing som berört mervärdeskatten utgöra rörelse. Regeringsrätten fann att vinstkravet var uppfyllt och att det var fråga om en rörelse. Vad gäller lagen mot skatteflykt, så är den tillämplig på transaktioner som den skatteskyldige genomför uteslutande i syfte att uppnå viss beskattningseffekt. Regeringsrätten fann att det aktuella förfarandet medförde en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget och att denna skatteförmån med hänsyn till omständigheterna i varje fall utgjort det huvudsakliga skälet till förfarandet. För att förfarandet skulle kunna underkännas krävdes också, enligt Regeringsrätten, att taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Regeringsrätten konstaterade att det är möjligt i inkomstslaget rörelse att göra avdrag inte bara till det belopp som motsvarar den faktiska värdeminskningen utan även till en nivå som innebär en viss överavskrivning. Det är ett grundläggande drag i rörelsebeskattningen att den ger goda möjligheter att skapa obeskattade reserver. Omständigheten att de anskaffade inventarierna inte har något med bolagets verksamhet att göra i övrigt hindrar i sig inte avdragsrätten. Regeringsrätten ansåg att bolaget har rätt att göra värdeminskningsavdrag i.o.m. att den redovisade avskrivningen inte anses strida mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse. Två regeringsråd var skiljeaktiga och menade att avdrag inte borde godkännas p.g.a. att verksamheten inte bedrivits i vinstsyfte.¹⁰⁰

Mål RÅ 1992 ref 21 II är liknande mål I. Ett handelsbolag hade här träffat ett avtal med ett finansbolag om förvärv av finansbolagets redan uthyrda inventarier. Inventarierna skulle sedan direkt efter förvärvet hyras tillbaka

¹⁰⁰ RÅ 1992 ref 21 I, s. 106-119.

till finansbolaget. Handelsbolaget angav i sin deklaration en uppkommen förlust i samband med uthyrning på ca 4,2 Milj kr, samt en realisationsvinst på ca 6 Milj kr. Frågan var om handelsbolaget hade rätt till värdeminskningssavdrag för inventarierna. En automatisk följdfråga blev då även om verksamheten utgjorde rörelse. En annan fråga var om lagen om skatteflykt var tillämplig. Regeringsrätten började med att konstatera att handelsbolaget gjort ett civilrättsligt giltigt förvärv till egendomen och därför också bör ses som ägare till denna. I målet berördes aldrig varaktighetskravet. Regeringsrätten ansåg att självständighetskravet var uppfyllt. Det avgörande blev liksom i RÅ 1992 ref 21 I om kravet på vinstsyfte var uppfyllt. Mot bakgrund av vad som bl. a nämnts i mål I fann Regeringsrätten även här att vinstsyftet ansågs vara uppfyllt. Regeringsrätten fann inte heller lagen mot skatteflykt tillämplig med samma skäl som nämnts i mål I.¹⁰¹

Leasing av en immateriell rättighet

I förhandsbeskedet RÅ 1992 ref. 104 avsåg ett moderbolag i en koncern att överlåta en patenträtt till ett finansföretag. Finansföretaget i sin tur skulle sedan upplåta en exklusiv licens enligt ett leasingavtal att använda patentet till ett av moderbolagets dotterbolag. Leasingavtalet skulle innebära att dotterbolaget fick en exklusiv licens att använda sig av de rättigheter som omfattades av patentet. Avtalets löptid skulle vara på mellan 5-10 år och vid leasingperiodens slut hade dotterbolaget enligt avtalet att på anfordran från finansbolaget anvisa annan köpare till patentet om inte avtalet förlängdes. Köparen skulle betala ett i förväg bestämt pris. En av frågorna som ställdes i samband härav var just finansbolagets rätt till värdeminskningssavdrag. SRN började med att konstatera att leasing länge varit en väl etablerad och vanligt förekommande transaktionsform som godtagits till grund för beskattning som uthyrning. Det konstaterades även att det saknas anledning att ha ett annat synsätt när det avser en immateriell rättighet. SRN sade vidare att finansbolaget genom överlåtelseavtalet förvärvat äganderätten till patentet. Avtalets innebörd fick, enligt SRN, anses innebära dels att en skattemässig äganderättsövergång sker mellan parterna dels att en upplåtelse sker av patentet. SRN kom därmed fram till att finansbolaget fick göra värdeminskningssavdrag på patentet ifråga. Regeringsrätten delade SRNs uppfattning.

Flygplansleasingmålen

RÅ 1998 ref. 58 I-III berörde leasingtransaktioner då rätt till värdeminskningss avdrag inte har ansetts föreligga. RÅ 1998 ref. 58 I berör leasing av ett flygplan. Ett nederländskt företag *Gelderse Luchtvaart Maatschappij B.V.*(Gelderse) träffade avtal med *The Boeing Company* (Boeing) om förvärv av ett flygplan. Gelderse överförde sedan, strax innan

¹⁰¹ RÅ 1992 ref 21 II, s. 119-130.

leveransen, rätten att köpa planet till *Mega Carrier Kommanditbolag* (Mega). Samma dag som nyssnämnda avtal upprättades slöts även ett avtal mellan Mega och ett närstående flygbolag till *Gelderse, Martinair Holland N.V.*(Martinair), ett avtal om leasing av flygplanet. Dessutom upprättades ett avtal om att Martinair efter leasingperiodens slut skulle förvärva flygplanet. För att finansiera köpet tog Mega ett lån i den nederländska företaget *Bank Mees & Hope N.V.* Frågan som uppkom var om *AB Sandvik Falken* (Sandvik) som var kommanditdelägare i Mega, hade rätt att göra värdeminskningssavdrag avseende flygplanet motsvarande sin andel hos Mega.

Regeringsrätten började med att påpeka att man vid avtals tolkande ska utgå från partsavsikten och avtalets egentliga innebörd. I detta fall var det, enligt Regeringsrätten, uppenbart att utgångspunkten vid avtalets ingång för parterna varit att Mega såsom ägare kunnat göra värdeminskningssavdrag för egendomen. Regeringsrätten sade dock att faktumet att parterna utgått från ett visst skattemässigt resultat saknade betydelse för Regeringsrättens prövning av avdragsrätten. Regeringsrättens prövning gjordes istället utifrån en analys av de ekonomiska och andra effekter som leasingavtalet förde med sig för Mega och Gelderse/Martinair. I överlåtelseavtalet mellan Gelderse och Mega, gav Mega rätten att utöva alla rättigheter som normalt tillkommer köparen åt Gelderse. Gelderse fick dock inte rätten att köpa avtalet eller att byta ut det mot ett annat. Enligt avtalet skulle även Gelderse gentemot Boeing fullgöra alla köparens skyldigheter och förpliktelser. Det var Martinair som stod risken om flygplanet skulle skadas eller förstöras eller dylikt. Mega hade visserligen ansvar för att planet reparerades m.m. men det var Martinair som skulle få bekosta detta. Martinair betalade även försäkringspremierna för planet. Många viktiga ägarfunktioner låg därmed på Martinair. Av det ovan nämnda framgick att Mega inte hade några andra skyldigheter och förpliktelser enligt köpeavtalet förutom att betala köpesumman. Regeringsrätten påpekade att Mega enligt dessa bestämmelser i avtalet inte framstod som ägare till flygplanet. Regeringsrätten lade också vikt vid att man i avtalet hade olika alternativ för hur man ska gå tillväga vid leasingperiodens slut. Alternativet gick antingen ut på att leasetagaren eller annan skulle köpa flygplanet, eller att Mega skulle ta tillbaka planet. Med hänsyn till de ekonomiska effekterna som uppstår vid de olika alternativen så framstod det inte särskilt sannolikt, enligt Regeringsrätten, att något av återtagande alternativen skulle komma att väljas.

Även underinstanserna hävdade att återtagandevalternativen inte skulle kunna komma ifråga p.g.a av de var allt för olönsamma. Regeringsrätten kom fram till att med hänsyn till bl. a nyss nämnda omständigheter utövade Martinair de väsentliga ägarfunktionerna under avtalstiden och att parterna vid avtalets ingående förutsatt att Mega inte skulle återta planet, samt att Mega med stor säkerhet kunnat räkna ut det ekonomiska utfallet av transaktionen från början. Regeringsrätten ansåg med anledning av ovan

sagda att Mega inte kunde ses som ägare till planet och att Sandvik därmed inte heller fick rätt till värdepappersavdrag.¹⁰²

I RÅ 1998 ref 58 II, hade SMAB förvärvat inventarier från ett svenskt finansbolag (Finans Scandic AB). Dessa inventarier användes i tyska företags verksamhet. Finans Scandic i sin tur hade förvärvat inventarierna från ett helägt tyskt finansbolag, *Deutsche Scandic Leasing GmbH* (Deutsche Scandic) och Deutsche Scandic hade förvärvat inventarierna från det tyska företaget som använde sig av inventarierna i sin verksamhet. Respektive förvärvare hade leasat tillbaka inventarierna till den från vilket förvärvet gjorts. Frågan som uppkom var om SMAB fick göra värdepappersavdrag på inventarierna ifråga. I leasingavtalet mellan SMAB och Scandic Finans skulle SMAB sälja egendomen vid leasingperiodens slut till ett angivet värde och Scandic Finans skulle anvisa en köpare till egendomen. SMAB fick inte enligt avtalet överlåta eller pantsätta egendomen till annan än Scandic Finans utan dennes godkännande. Till säkerhet för SMABs skyldigheter pantförskrevs den utleasade egendomen. SMAB hade också förbundit sig att sälja tillbaka egendomen till Finans Scandic närhelst de önskade. Länsrätten och Kammarrätten gav SMAB rätt till avdrag. Det diskuterades kring om kravet på leverans var uppfyllt. Bägge instanserna fann att leveranskravet var uppfyllt genom denuntiation och att sakrättsligt skydd inte krävdes för att få rätt till avdrag. Regeringsrätten å andra sidan gick in i avtalet och tittade på hur rättigheter och skyldigheter var fördelade samt den ekonomiska effekten av avtalet. Regeringsrätten konstaterade att Finans Scandics leasingavgifter till SMAB sammanföll med SMABs annuitetsbetalningar till Finans Scandic och att några faktiska betalningar därför inte behövde göras. Vidare sade Regeringsrätten att faktumet att SMAB pantförskrivit inventarierna till Finans Scandic innebar att SMAB inte förfogade över egendomen. Detta i samband med övriga avtalsbestämmelser medförde att Regeringsrätten fann att syftet med avtalen varit att ge SMAB ett underlag för värdepappersavdrag och inte att i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter avseende egendomen. Regeringsrätten fann därför inte att SMAB har rätt till värdepappersavdrag. Ett regeringsråd var skiljeaktig och menade att stor restriktivitet skulle gälla vid genomsyn och att det i detta mål inte fanns tillräckligt stöd för en sådan genomsyn och att avtalen därför skulle bedömas i enlighet med sin ordalydelse.¹⁰³

I RÅ 1998 ref 58 III hade Dyno Sverige AB (Dyno) förvärvat inventarier från olika utländska dotterbolag och sedan leasat tillbaka inventarierna till respektive dotterbolag. Skattemyndigheten menade bl. a att avdrag inte kunde godtas p.g.a. att leverans inte skett av inventarierna. Regeringsrätten påpekade att äganderätten enligt avtalen övergick till Dyno när ägandeöverlåtelsen skett. Regeringsrätten diskuterade dock inte leveranskravet i sig utan gjorde istället en helhetsbedömning vid avgörandet av vem som skulle ses som ägare. Regeringsrätten konstaterade att det var

¹⁰² RÅ 1999 ref 58 I, s. 310-334.

¹⁰³ RÅ 1998 ref 58 II, s. 334-341.

leasetagarna som ansvarade för underhåll och skador på de leasade inventarierna. Faktumet att inventarierna användes i dotterbolagens verksamhet, medförde att det inte finns något realistiskt alternativ till att Dyno skulle ta hand om inventarierna efter leasingperiodens slut, menade Regeringsrätten. Det var, enligt Regeringsrätten, mera troligt att dotterbolagen skulle ha kvar inventarierna Regeringsrätten fann som i ovanstående mål att enda syftet med avtalen var att ge Dyno underlag för värdeminskingsavdrag och att avdrag därmed inte skulle medges. Två regeringsråd var skiljeaktiga och menade att det inte krävdes att egendomen fysiskt levererades till Dyno för att ge rätt till värdeminskingsavdrag. Utan att det var tillräckligt med avtalen för att värdeminskingsavdrag skulle ges. De hävdade vidare att det saknades grund för att genom genomsyn neka avdrag bl. a med den grunden att avtalen mellan bolagen var civilrättsligt giltiga.¹⁰⁴

Garanti mot restvärdeförlust

RÅ 2001 ref 7 avsåg ett förhandsbesked som rörde ett kreditmarknadsbolags (bolaget) möjlighet till att göra värdeminskingsavdrag. Bolaget skulle förvärva bussar och sedan leasa ut dessa till ett svenskt transportföretag. Leasingavtalet ifråga var utformat som ett standardavtal av typen restvärdeleasing, vilket innebar att bussarna kom att ha ett inte obetydligt restvärde vid leasingtidens utgång. Bolaget hade ställt upp fyra olika alternativ i vilka de försökte undvika restvärdeförlust vid leasingperiodens slut. Huvudalternativen (alt. 1-3) gick ut på att Bolaget skulle träffa en överenskommelse med i första hand leverantören av utrustningen och att denne på anmodan av Bolaget skulle anvisa en köpare av bussarna. Om leverantören inte kunde göra detta skulle han själv förvärva bussarna till restvärdet och därmed stå förlusten¹⁰⁵. Leverantören skulle enligt olika alternativ få ersättning för sitt åtagande. Om leverantören skulle finna en köpare som betalade mer än det kalkylerade restvärdet, så att vinst uppstår, skulle leverantören och bolaget dela på vinsten. I det fjärde leasingalternativet skulle leasingavtalet förhandlas om så att det kalkylerade restvärdet blir noll.

SRN började med att konstatera att leasegivaren var att anse som ägare enligt leasingavtalet i sig. Frågan var om avtalet i kombination med en säljoption ändrade detta förhållande. Eftersom det inte fanns någon vägledande lagstiftning på området hämtade SRN vid sin bedömning vägledning från praxis. Man tittade då på RÅ 1992 ref. 104 som säger att faktumet att ett leasingföretag i sin verksamhet skyddar sig mot risken att göra en restvärdeförlust inte i sig är någon åtgärd som kan företa rätten till värdeminskingsavdrag. Av RÅ 1998 ref 58 framkommer att situationen blir en annan om ex. ett avtal titulerats som uthyrning men att det inte framstår som en uthyrning p.g.a. de olika rättigheter och förpliktelser som är kopplade till avtalet. SRN såg inte att garantin mot restvärdeförlust skulle

¹⁰⁴ RÅ 1998 ref.58 III, s. 341-348.

¹⁰⁵ Sk. säljoption.

medföra något sådant förhållande att det skulle göras en annan bedömning än vad som gjorts i RÅ 1992 ref 104. Bolaget ansågs därmed berättigat till att göra värdeminskningsavdrag. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN.¹⁰⁶

4.5.3 Kommentarer till leasingdomarna

Sammanfattningsvis kan konstateras att det främst är det obligationsrättsliga förhållandet mellan leasegivare och leasetagare som varit avgörande vid Regeringsrättens bedömningar. Regeringsrätten har hela tiden använt stor restriktivitet för omklassificering. Det har lagts stor vikt vid avtalets utformning, parternas avsikt och parternas möjlighet att förutse sitt handlande. Endast om det har funnits mycket övervägande skäl har omklassificering skett. Fram till 1998 omklassificerades leasing till köp endast då egendomen var av sådan karaktär att det framstod som osannolikt att den skulle kunna återtas vid leasingperiodens slut. 1998 skedde en förändring i praxis och Regeringsrätten använde sig i ett antal domar av sk. genomsyn. Regeringsrätten ansåg i dessa mål att leasetagaren skulle ses som ägare istället för leasegivaren p.g.a. att alla väsentliga ägarfunktioner låg hos leasetagaren. Det obligationsrättsliga förhållandet var i dessa domar fortfarande avgörande. Skillnaden vid 1998 års mål var att det gjordes en sakprövning av avtalsvillkoren och att det vid avgörandet av partsavsikten mättes större vikt vid den ekonomiska innebörden av avtalet. En liknande bedömning gjordes även i arrendemålet från 1963. Regeringsrätten ansåg att arrendatorn överlämnats sådana befogenheter, som normalt ges åt jordägaren och att arrendeupplåtelsen därför skulle ses som en äganderättsöverlåtelse.

Det bör kommenteras att det i leasingdomarna innan 1998 inte i något mål tagit upp frågan om vem som hade de väsentliga ägarfunktionerna. Anledning till detta var antagligen att ägarfunktionerna låg hos leasegivaren i dessa mål. Det som istället diskuterades var om förekomsten av en viss omständighet skulle leda till att avtalet omklassificerades som köp, exempelvis förekomsten av optioner, leasingegendomens speciella karaktär, om rörelse bedrivs etc. Endast förekomsten av en sådan omständighet har inte Regeringsrätten ansett tillräckligt för en omklassificering, med undantag från täckdiktningmålet då egendomen hade sådan karaktär att den var omöjlig att avskilja från egendomen. I målet från 2001 var det fråga om en restvärdeklausul kunde medföra att avtalet omklassificerades. Regeringsrätten följde i detta mål, tycker jag, vad man tidigare konstaterat att endast en omständighet oftast inte kan medföra att avtalet omklassificeras. Rätten till värdeminskningsavdrag ansågs inte kunna fräntas enbart på den grund att man ville skydda sig mot risken att göra en restvärdeförlust.

¹⁰⁶ RÅ 2001 ref 7 s. 53-58.

Ronald Adolfsson skriver i Skattenytt 1999 att Regeringsrätten gjort samma avtalsstolkning i 1998 års mål som gjorts i arrendemålet 1963, trots att utgången blev tvärtom. Att det blivit så menar Adolfsson kan bero på att 1963 års mål är ett gammalt notismål eller att bedömningen blivit en annan på i stort sett samma kriterier. Tolkningsprincipen att omkaraktärisera avtalen, skriver Adolfsson, är dock densamma i målen. Enligt Adolfsson medför 1998 års mål att Regeringsrätten ger en fingervisning om att det i framtiden bör göras en noggrannare granskning av skatteupplägg ur en civilrättslig och skatterättslig synpunkt. Det innebär även en noggrann genomgång av andra eventuella skattefördelar samt en rigorös analys av de ekonomiska och andra effekter som direkta eller anknyttande avtal för med sig. Adolfsson menar att om hans bedömning är riktig så innebär 1998 års mål kanske inte direkt en ändring av praxis, men i alla fall en lägre acceptans av avtal som tillkommit i skatteplaneringssyfte. Adolfsson medger att Regeringsrätten ställningstagande i de aktuella målen var naturlig, men att metoden att omkaraktärisera avtal kan inge starka betänkligheter trots att det kan ha visst fog i det enskilda fallet. Adolfsson menar att det även finns stora risker med ett sådant tolkande. Avtalsparterna måste inte bara vid upprättandet av avtal ta hänsyn endast till hur avtalet dem sinsemellan ska tolkas utan även hur skatteförvaltningen eventuellt kommer att tolka avtalen. Adolfsson skriver vidare att omkaraktärisering av avtal är en besvärlig fråga och att det finns stor risk för felbedömningar och för att rättsäkerheten åsidosätts.¹⁰⁷

Anders Hultqvist har också i en artikel i Skattenytt kommenterat 1998 års domar från Regeringsrätten. Enligt Hultqvist saknas det i dessa domar en diskussion kring om kraven för att omkaraktärisering ska kunna ske är uppfyllda. Hultqvist tror inte att Regeringsrättens avsikt med domarna varit att göra avsteg från kraven för omkaraktärisering. Dessa krav är av central betydelse för frågan om civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten, och om domstolen avsett att ändra dessa krav borde frågan ha behandlats i plenum, eftersom det borde betraktas som ändring av stadgad praxis. Hultqvist tror inte att Regeringsrätten med domarna avsett någon sådan ändring i praxis. Hultqvist fortsätter med att konstatera att Regeringsrätten inte heller diskuterat kring någon särskild skatterättslig metod för omkaraktärisering. Regeringsrätten bedömer, enligt Hultqvist, avtalen på civilrättslig grund och tittar då bl. a på termer som ägande och ägarfunktioner. Hultqvist slutsats är att avsikten med 1998 års mål inte varit att avvika från tidigare praxis, men att Regeringsrätten ifrågasatt om avtalen kan karaktäriseras som en leasingtransaktion och därmed funnit att avtalen bör omkaraktäriseras på civilrättslig grund.¹⁰⁸

¹⁰⁷ Ronald Adolfsson, *Flyplansleasingmålen – en nödlandning?*, Skattenytt 1999, s. 789-792.

¹⁰⁸ Anders Hultqvist, *Leasingdomarna – en analys och kommentar*, Skattenytt 1999, s. 395-404.

4.6 Förslag till en skattelagstiftning avseende leasing

I SOU 1994:120 kan utläsas bl. a ett förslag om att leasing under vissa förhållanden civilrättsligt ska behandlas som avtal om avbetalningsköp. Leasingavtalet ska enligt utredningens förslag ses som köp då leasetagaren inte hade ett beaktansvärt intresse för hur leasingegendomens marknadsvärde utvecklades i förhållande till det avtalade priset när avtalet ingicks.¹⁰⁹ Lagförslaget ledde dock aldrig till någon lagstiftning.

År 2002 utkom Finansdepartementet med ett lagförslag i en promemoria. Med lagförslaget ville departementet att det skulle införas klara och tydliga regler beträffande leasingtransaktioner. Lagförslaget berör en skattelagstiftning avseende leasing av inventarier. Departementets promemoria innebär ett förslag på 24 nya paragrafer avseende leasing. Förslaget skulle medföra en ändring i 18 kap IL. Grundtanken i promemorian är att om en leasegivare i huvudsak bara tar en kreditrisk ska han inte beskattas som för uthyrning av tillgång utan som för utlåning av pengar. Denna princip ska av enkelhetsskäl inte gälla på leasingtransaktioner som är fem år eller kortare. Om leasingtransaktionen är fem år eller kortare ska enligt lagförslaget alltid leasegivaren få göra avdrag på egendomen. I de föreslagna 10-11 §§ i 18a kap i IL anges situationer då leasegivaren inte ska skriva av den leasade egendomen. Detta gäller bl. a då någon ställt ut en restvärdegaranti eller då någon har fått en option att köpa tillgången till ett pris som understiger det förväntade marknadsvärdet när optionen utnyttjas. Detsamma gäller då leasingtiden överstiger 75 % av tillgångens förväntade ekonomiska livslängd.

I 12 § i lagförslaget anges de fall då leasetagaren ska skriva av egendomen. Detta ska enligt paragrafen ske bl. a om leasetagaren själv ställt ut en restvärdegaranti eller om leasetagaren fått en option att köpa egendomen och lösenpriset understiger egendomens marknadsvärde. Som även nämnts ovan anger paragrafen att det är leasetagaren som ska göra avdrag om leasingtiden överstiger 75 % av egendomens förväntade ekonomiska livslängd. I promemorian anges också att operationella leasingtransaktioner ska behandlas som en försäljning.¹¹⁰

Av 9 § i lagförslaget framgår att i de fall då leasingobjektet avser maskininventarier så ska leasetagaren göra avdrag, inte leasegivaren. I 25 § i förslaget kan utläsas att en sale and lease back-transaktion som genomförs direkt eller indirekt mellan parter som är i intressegemenskap med varandra inte ska behandlas som en försäljning i kombination med hyra.¹¹¹

¹⁰⁹ SOU 1994:120 s. 37f.

¹¹⁰ Finansdepartementets Promemoria, *Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier*, Ds 2002:16.

¹¹¹ Ds 2002:16, a.a., s. 14.

Riksskatteverket har i en skrivelse yttrat sig över Finansdepartementets promemoria. RSV anser likom Finansdepartementet att det är önskvärt med en skattelagstiftning avseende leasing, men RSV menar att förslagen i promemorian bör bli föremål för ytterligare övervägningar och omarbetning i vissa frågor. Bland annat hävdar RSV att de föreslagna reglerna är matematiskt svåra att tillämpa. RSV menar att det skulle behövas speciella program för att kunna tillämpa reglerna, vilket i sin tur medför extra kostnader för de skatteskyldiga. RSV anser inte heller att det finns skäl att ha olika principer ur beskattningssynpunkt för leasingtransaktioner som är fem år eller kortare. RSV anser att alla leasingtransaktioner ska bedömas enhetligt oavsett längd.¹¹²

¹¹² Riksskatteverkets skrivelse Dnr.4413-02-150.

5. Internationella leasingtransaktioner

5.1 Allmänt

Internationella leasingtransaktioner är ofta komplicerade och rör betydande värden.¹¹³ För svenska exportföretag har leasing kommit att bli ett allt viktigare alternativ till vanlig försäljning. Företag erbjuder leasing till sina kunder runt om i världen som ett alternativ till köp av företagets produkter. Detta har framförallt stor betydelse för företag som sysslar med produktion av utrustningar med stora värden. Exempel på sådan dyrbar utrustning är tåg, flygplan, maskiner till pappers- och massaindustrin, telekomutrustning etc. För kunden är leasing av stor betydelse vid köp av dyrbarare utrustning, eftersom leasingalternativet innebär att man behöver binda mindre kapital för investeringen. På nya exportmarknader kan leasing kanske ofta vara den enda möjliga formen för att få avsättning för exportföretagens produkter på grund av valutareglering, kapitalbrist etc.¹¹⁴

Vid internationell leasing är det oftast nödvändigt att man även undersöker de lagliga konsekvenserna av transaktionen, för att ta reda på om transaktionen uppfyller parternas behov och att inte problem uppstår.¹¹⁵

Som i alla andra affärstransaktioner anpassas den internationella leasingen i viss utsträckning till den skattelagstiftning som gäller i respektive land. I ett flertal fall har leasingavtalen haft en sådan konstruktion att de enbart synes ha styrts av möjligheten att uppnå skattemässiga fördelar. I dessa fall är avtalen utformade så att olikheterna som finns mellan skattereglerna i de länder där avtalsparterna är skatteskyldiga utnyttjas på förmånligast sätt. Anledningen till att dessa olikheter finns är att vissa länder i princip följer den civilrättsliga, formella äganderätten, medan man i andra länder låter ett ekonomiskt synsätt ligga till grund för beskattningen. I SOU 1994:120 nämns Sverige, Danmark, Finland, Frankrike, Italien och Storbritannien som exempel på länder som följer det civilrättsliga principen medan länder som Belgien, Holland, Tyskland, Luxemburg och USA är länder som använder sig av den ekonomiska principen. Oftast finns det normalt inte några nationella skatteregler som begränsar möjligheten till avskrivning med hänvisning till att även den andre avtalsparten fått avskrivning på samma objekt.¹¹⁶ Man kan då åstakomma dubbla avdrag, sk. *double dipping*, vilket jag kommer beröra mer utförligt i avsnittet 5.3.

¹¹³ Svensk Skattetidning 6-7/98 *Rättsfallskommentarer*, s. 647.

¹¹⁴ Svensk Skattetidning, a.a., s. 641.

¹¹⁵ Cahillane, *Cross border aircraft leasing*, s. Vii.

¹¹⁶ SOU 1994:120 s. 246.

Eftersom leasingen har fått en allt större omfattning har flera länder infört särskild civil och/eller skatterättslig lagstiftning avseende leasing. I vissa andra länder har istället skattemyndigheterna utarbetat särskilda anvisningar för den skattemässiga behandlingen av leasingtransaktioner. I Sverige har, som nämnts tidigare, ingen sådan lagstiftning eller sådana anvisningar utformats. Flera försök har dock gjorts genom åren utan att ha resulterat i konkreta åtgärder.¹¹⁷

Håstad skriver, i *Den nya köprätten*, att det brukar hävdas att det svenska näringslivet måste ha samma behandling skattemässigt som dess internationella konkurrenter har, vilket skulle innebära en låsning, men att den internationella konkurrenskraften inte bara avgörs av leasing utan också av skattesystemet i övrigt.¹¹⁸

5.2 Civilrättsliga leasingregler i andra länder

5.2.1 Allmänt

Jag ska i detta avsnitt göra en kort redogörelse för hur leasing regleras civilrättsligt i några andra länder för att visa på att det finns en hel del skillnader.

I vissa länder har finns en heltäckande civilrättslig reglering av finansiell leasing, exempelvis USA och Portugal. Frankrike och Norge är exempel på länder då endast vissa aspekter reglerats. Även i Belgien finns viss lagstiftning om finansiell leasing. I Tyskland har man skapat en tvingande reglering kring alla viktigare kontraktsfrågor genom en omfattande rättspraxis i anslutning till standardavtalslagen. I Frankrike har också praxisen varit av stor betydelse vid lösande av problem som uppkommer vid leasingtransaktioner.¹¹⁹

Det finns inte någon särskild kontraktsrättslig lagstiftning för enbart finansiella leasingtransaktioner i något av de nordiska länderna. Det finns istället tilläggsbestämmelser i andra lagar som utvidgar reglernas tillämpning så att de även avser finansiell leasing. Exempel på lagar där sådana bestämmelser finns är lagar om kreditköp, kreditavtal och pantavtal. I alla de nordiska länderna kan, med stöd av 36§ avtalslagen, oskäligen leasingvillkor lämnas utan avseende eller jämkas.¹²⁰

¹¹⁷ Svensk Skattetidning 6-7/98, *Rättsfallskommentarer*, s. 641.

¹¹⁸ Håstad, *Den nya köprätten*, s. 289.

¹¹⁹ SOU 1994:120 s. 366f.

¹²⁰ SOU 1994:120 s. 273.

5.2.2 Norden

Av Norges bestämmelser om kreditköp framgår att en leasingtransaktion ses som ett kreditköp endast om avtalet förutsätter att leasetagaren ska bli ägare till objektet, 3 § 1 st. *loven om kredittkjøp* 1985 nr 82. Att det finns en köption är inte tillräckligt i Norge för att transaktionen ska anses utgöra ett köp. I de norska standardavtalen för leasing har leasetagaren sällan vare sig rätt eller plikt att överta objektet. Detta medför att leasing i Norge väldigt sällan blir bedömt som kreditköp.¹²¹ Vid avgörandena av vem som ska ses som skattemässig ägare till den leasade egendomen görs i Norge en bedömning av alla rättigheter, risker och förpliktelser som finns med avseende på restvärdet samt övriga kontraktsvillkor. Norska skattemyndigheten har i sina rekommendationer angett ett antal situationer då leasetagaren ska ses som ägare. För det första ska leasetagaren ses som ägare om det är meningen att denne ska bli ägare till egendomen vid leasingperiodens slut. Detsamma gäller om leasetagaren har en option att köpa egendomen till ett visst pris efter en bestämd tid, likaså om leasetagaren har en option att köpa till ett symboliskt pris. En annan situation är då leasetagaren har rätt att förlänga avtalet för en reducerad leasingavgift som väsentligen understiger en marknadsmässig leasingavgift. Leasetagaren ska även ses som ägare då egendomen har ett obetydligt marknadsvärde vid leasingperiodens slut. Den sista situationen är då leasetagaren har en ekonomisk risk avseende restvärdet på så sätt att han får överskottet eller måste täcka ett underskott vid försäljning till tredje man.¹²²

I Danmark, enligt *kreditaftalslovens* 6§ 2 st, ses avtal då ett vederlag betalas för bruk av viss egendom som köp mot ägarförbehåll om det ”*må antages have været meningen*” att mottagaren till saken ska bli ägare till den.¹²³ I Danmark ska den civilrättslige ägaren behandlas som ägare även skattemässigt. Detta medför normalt att det är leasegivaren som skriver av och beskattas för hela leasingavgiften.¹²⁴

Huvudregeln i Finland är att den som är civilrättslig ägare till egendomen även ska ses som ägare skattemässigt.¹²⁵ I Finland ska ett avtal, trots att det exempelvis betecknats som leasing eller hyra ses som ett avbetalningsköp om detta åsyftas av avtalet, enligt 1§ 2st lagen om avbetalningsköp¹²⁶. I finska HDs dom 1973 II 87 har regeln tillämpats. I detta mål var det fråga om leasing av en grävmaskin. Det var först tänkt att leasetagaren skulle köpa egendomen av leverantören på avbetalning, men banken ville inte godta ett lån till leasetagaren, så parterna bestämde sig därför för en leasingfinansiering istället. Tre avtal ingicks. Först upprättades

¹²¹ Mikael Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, Uppsala 1996, s. 160f.

¹²² Ds 2002:16 s. 60f.

¹²³ SOU 1994:120 s. 280f.

¹²⁴ Ds 2002:16 s. 60.

¹²⁵ Ds 2002:16 s. 60.

¹²⁶ 1996 nr. 91.

leasingavtalet och ett avtal om att leasetagaren förbundit sig att köpa och leasetagaren att sälja egendomen vid leasingperiodens slut. Dessutom ingick leverantören ett avtal med leasegivaren att till visst pris återköpa egendomen vid leasingtidens utgång eller vid avtalsbrytande. Banken var leasegivarens ombud och leasingavtalet förmedlades av bankens föreståndare. Efter ett tag kom leasetagaren i betalningsdröjsmål, vilket medförde att leasegivaren i samråd med leverantören återtog grävmaskinen och stämde leasetagaren på obetalda leasingavgifter. Leasetagaren stämde i sin tur leasegivaren och leverantören och hävdade att avbetalningsköp förelåg. Finska HD ansåg i detta fall att de tre avtalen skulle ses som en helhet och ansåg att avsikten från början med dessa var att leasetagaren skulle bli ägare till maskinen, samt att alla parter borde vara införstådda med detta.¹²⁷

5.2.3 USA

I USA regleras all slags hyra inklusive leasing i UCC¹²⁸, som är en delstatlig lagbok för det handelsrättsliga området. För gränsen mellan leasing och köp ges inga direkta regler utan man ser istället på de allmänna definitionerna av köp och leasing. Ett köp är enligt UCC en överföring från säljaren till köparen mot vederlag. Leasing innebär en överföring av rätten att besitta och nyttja gods för viss tid mot vederlag. UCC är inte avsedd för att bestämma äganderättens placering. Kodens definitioner och gränsdragningar är rent funktionella och endast avsedda för de frågor som regleras av UCC.¹²⁹ I USA görs det, för att lösa ägarfrågan, en gränsdragning mellan sk. "true leases"¹³⁰ inklusive "financial leases"¹³¹ och leasingavtal som skapar "security interest"¹³² i objektet för leasegivaren. De verkliga leasingavtalen regleras huvudsakligen av dispositiva regler, Art 2A, medan de leasingavtal som grundar säkerhetsrätt uteslutande faller under Art 9 som innehåller en stor del tvingande regler. Art 9 innehåller bl. a. regler om obligationsrättslig och sakrättslig giltighet. Ett avtal kan dock utgöra ett säkerhetsavtal oberoende av vem av parterna som har den formella äganderätten och oberoende av avtalets form.¹³³ I USA kan optioner vara avgörande för frågan om det verkligen föreligger ett avtal om leasing eller om det är fråga om en säkerhetsrätt. Vid avgörandet tittar man då på optionernas ekonomiska effekt.¹³⁴

För att leasegivaren skattemässigt ska ses som ägare krävs det alltså att det är fråga om en sk. *true lease*. I övriga fall behandlas leasingtransaktionen

¹²⁷ Mikael Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, Uppsala 1996, s. 173f.

¹²⁸ Uniform Commercial Code.

¹²⁹ SOU 1994:120 s. 289-303.

¹³⁰ Verkliga leasingavtal.

¹³¹ Finansiella leasingavtal.

¹³² Säkerhetsrätt.

¹³³ Mikael Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, Uppsala 1996, s. 177-179.

¹³⁴ SOU 1994:120 s. 385f.

som en villkorad försäljning. För att den amerikanska skattemyndigheten ska godkänna transaktionen som en *true lease* måste leasegivaren visa att denne uppfyller vissa ekonomiska kriterier. För det första måste leasegivarens minimirisk avseende investeringen uppgå till minst 20% av anskaffningsvärdet. Leasetagaren får vidare inte ha en option att köpa egendomen till ett pris som understiger marknadsvärdet vid lösentidpunkten. Leasetagaren eller något företag i samma koncern får inte ha någon investering i den leasade egendomen eller något lån eller någon garanti. Leasingtiden får vidare inte överstiga 80% av egendomens ekonomiska livslängd. Vid leasingtidens utgång måste egendomen ha ett uppskattat värde som uppgår till minst 20% av anskaffningsvärdet. Det måste vara kommersiellt möjligt att någon annan än leasetagaren ska använda egendomen efter leaseperiodens slut. Slutligen måste transaktionen ge leasegivaren ett positivt kassaflöde och en sammanlagd vinst när skatteeffekten har räknats bort.

Ovanstående kriterier ligger endast till grund för skattemyndighetens bedömning. Trots att skattemyndigheten inte godkänt leasingtransaktionen p.g.a. att alla kriterier inte varit uppfyllda, så kan domstolarna ändå fastställa att transaktionen ska ses som en *true lease*. Domstolarna lägger vid sin bedömning stor vikt vid avtalets utformning samt om det finns något affärsmässigt intresse av transaktionen förutom de skattemässiga. Domstolarna tittar också på om leasegivaren behåller något väsentligt ägarattribut såsom någon förlustrisk eller chans till ekonomisk vinst.¹³⁵

5.2.4 Tyskland

I Tyskland finns det ingen särskild civilrättslig lagstiftning som berör finansiell leasing. Enligt rättspraxis från BGH¹³⁶, samt doktrinen, är utgångspunkten en tillämpning av de allmänna reglerna för hyresavtal i BGB¹³⁷ §§ 535 ff även för finansiell leasing. Tyskland har inte någon tvingande lagreglering för avbetalningsköp mellan näringsidkare. Vid gränsdragningen mellan finansiell leasing och köp går man därför andra vägar. De finansiella leasingavtalen som förekommer i Tyskland brukar delas in i "*Vollamortisationsverträge*"¹³⁸ respektive "*Teilamortisationsverträge*"¹³⁹. Vid fullamorteringsavtal får leasegivaren i de löpande leasingavgifterna täckning för sin totalkostnad, vilket inte är fallet vid delamorteringsavtal. Under 1970-talet utfärdades föreskrifter av finansministeriet, enligt vilka ett ekonomiskt synsätt ska ligga till grund för beskattningen av finansiell leasing. Enligt föreskrifterna ska ett fullamorteringsavtal skattemässigt betraktas som ett leasingavtal om den ursprungliga leasingtiden motsvarar minst 40% och högst 90% av den

¹³⁵ Ds 2002:16 s. 53f.

¹³⁶ Bundesgerichtshof.

¹³⁷ Bürgerliches Gesetzbuch.

¹³⁸ Fullamorteringsavtal.

¹³⁹ Delamorteringsavtal.

leasade egendomens ekonomiska livslängd. Om avtalet innehåller köp- eller förlängningsoptioner, får optionsvederlaget inte understiga det bokförda skattemässiga restvärdet eller ett lägre marknadsvärde vid optionens utövande. Leasetagaren ska dock ses som skattemässig ägare, oavsett leasingperiodens längd och förekomsten av optioner, om det leasade objektet är specialtillverkat åt leasetagaren och som inte efter leasingperiodens slut kan användas av annan än leasetagaren. Vad gäller delamorteringsavtalen som löper för minst 40% och högst 90% av objektets ekonomiska livstid görs en skillnad mellan tre olika avtalsformer. Den första avtalsformen är då leasegivaren har en säljoption och priset fastställs i förväg. Leasegivaren ses då generellt som den skattemässiga ägaren. Den andra avtalsformen är då leasegivaren ska sälja objektet vid leasingperiodens slut. Om försäljningsintäkten understiger restskulden¹⁴⁰ får leasetagaren täcka underskottet och leasegivaren anses vara ägare. Om försäljningsintäkten däremot överstiger restskulden delar leasegivare och leasetagaren på överskottet. Leasegivaren anses då som ägare om han erhåller 25% eller mer. Om överskottet för leasegivaren understiger 25% anses istället leasetagaren vara skattemässig ägare. Den tredje och mest förekommande avtalsformen är då leasetagaren får säga upp avtalet då det kvarstår 40% av objektets ekonomiska livslängd. Därefter ska objektet säljas och leasetagaren ska göra en slutbetalning. Slutbetalningen är densamma som restskulden med en avräkning på 90% av leasegivarens försäljningsintäkt. Om det uppkommer underskott ska leasetagaren täcka detta. Leasegivaren har rätt att behålla hela överskottet och ses även som skattemässig ägare till objektet. Det kan därmed konstateras att leasingavtal i Tyskland ofta anses vara ekonomiskt likvärdigt med köp då avtalet överför allt beaktansvärt kommersiellt värde av objektet till leasetagaren. För att leasegivaren ska kunna betrakta sig som ägare måste denne förbehålla sig en beaktansvärd del av objektets restvärde vid leasingtidens slut. För leasingavtal som inte faller under något av det ovanstående nämnda avgörs ägandeskapet enligt de grundprinciper som Bundesfinanzhof fastslog 1970. Det som då blir avgörande är hur förmånen och risken av värdeförändringar är fördelade mellan parterna. Leasetagaren betraktas som ägare om denne både står risken för värdenedgång samt har förmånen av värdeuppgång.¹⁴¹

5.2.5 Frankrike

I Frankrike är det normalt sett leasegivaren som får göra avdrag på den leasade egendomen.¹⁴² Det finns en leasingform som kallas ”*crédit-bail*”¹⁴³. Denna form av leasing blev tidigt föremål för reglering genom lag¹⁴⁴. Till en början innehöll lagen endast kreditpolitiska regler, men senare tillkom även

¹⁴⁰ Leasegivarens totalkostnad minus de erlagda leasingavgifterna.

¹⁴¹ SOU 1994:120 s. 304-308.

¹⁴² DS 2002:16 s. 59.

¹⁴³ Kredithyra.

¹⁴⁴ Lag 66-4585.

civil- och redovisningsrättsliga regler¹⁴⁵. För att en leasingtransaktion ska ses som en kredithyra ska det vara fråga om objekt som är avsedda för näringsverksamhet. Objektet ska vara anskaffat särskilt för att leasas ut och leasegivaren ska vara ägare till objektet. För att det ska ses som kredithyra krävs också att leasetagaren ska ha rätt att köpa objektet och att priset ska vara förutbestämt. Som synes är avgränsningen för kredithyra relativt snäv. För dessa sk. kredithyresavtal finns flera rättsverkningar bl. a finns en regel om offentlig registrering. Om man enligt lagen registrerat ett hyreskreditavtal ses alltid leasegivaren som ägare till det leasade objektet. Vad gäller leasingavtal som faller utanför lagen om hyreskredit så ses de beroende på omständigheterna antingen som ett hyresavtal eller som ett förtäckt avbetalningsköp. Vilket också leder till skattemässiga skillnader beroende på hur det betecknas. Vid avbetalningsköp i Frankrike anses köparen omedelbart bli ägare.¹⁴⁶

5.2.6 Portugal

I Portugal finns det till skillnad från de flesta andra länder en någorlunda heltäckande civilrättslig lagstiftning om finansiell leasing¹⁴⁷. Lagstiftningen tillkom främst p.g.a. att man ville få fart på ekonomin genom att stimulera leasing av produktionsmedel. En annan anledning var att se till att leasing inte användes för andra ändamål än för vilka den egentligen är avsedd. Lagen har begränsats till att enbart gälla för näringsidkarförhållande. Lagen har visat sig uppfylla sitt primära ändamål. Lagen motsvarar också i huvudsak leasingbolagens intressen. I lagens första kapitel definieras finansiell leasing. Definitionen stämmer överens med denna franska definitionen på ”*crédit-bail*” när det gäller att objektet ska ha förvärvats för att leasas ut, samt att en köpoption ska ha avtalats till ett i princip fast pris. Däremot krävs inte att leasetagaren, som krävs i Frankrike, är ägare. Detta medför att olika former av underleasing sk. ”*subleases*” även omfattas av lagen. Däremot har den portugisiska lagen ett krav på att förvärvet eller tillverkningen av leasingobjektet sker enligt leasetagarens anvisningar. I huvudsak är lagen dispositiv.¹⁴⁸

5.3 Double dipping

Leasegivare och leasetagare kan på grund av att reglerna för leasing skiljer sig från varandra i olika länder, som nämnts ovan, dra fördel av olikheterna vid förläggandet av leasingtransaktionen. Avtalen anpassas ofta i affärstransaktionerna efter skattelagstiftningen och man ser till att placera parterna i sådana länder att skattemässiga fördelar kan uppnås, och det kan dras nytta av olikheterna. Denna möjlighet kan uppstå bl. a då det ena landet

¹⁴⁵ Ordonnans nr 67-837 1967, dekret nr 72-566 1972.

¹⁴⁶ SOU 1994:120 s. 317-319.

¹⁴⁷ Lagdekretet 171/79, 6 juni 1979.

¹⁴⁸ SOU 1994:120 s. 324-325.

använder sig av en civilrättslig bedömning och det andra av en ekonomisk bedömning, vilket medför att både leasetagaren och leasegivaren skattemässigt betraktas som ägare i respektive land och att båda därmed också kan göra värdeminskingsavdrag på samma egendom. Detta medför att en sk. "double dipping" situation uppstår. Double dipping är när både leasetagare och leasegivare kan göra avdrag på samma objekt. Det görs vanligtvis en åtskillnad mellan operationell och finansiell leasing då det ekonomiska synsättet tillämpas. Vid operationella leasingavtal anses leasegivaren som skattemässig ägare. Vissa finansiella avtal kan däremot betraktas som köp och det är då leasetagaren som skattemässigt anses vara ägare till egendomen. Avgörande kriterier kan då exempelvis vara parternas fördelning av risker och förmåner sett mot bakgrund av bl. a leasingavtalets längd, leasingobjektets restvärde och förekomst av optioner. Efter en bedömning kan då leasetagaren anses som skattemässig ägare om leasingavtalet i allt väsentligt innebär att de risker och förmåner som normalt följer med ägandet genom avtalet överförs på leasetagaren. Double dipping kan också uppnås om en leasingtransaktion kan bedömas som ett hyresavtal i leasegivarens land och som avbetalningsköp i leasetagarens.¹⁴⁹

Skattebesparingarna som exempelvis leasegivaren får i en leasingtransaktion förs sedan oftast delvis över på leasetagaren genom exempelvis lägre leasehyror under leasingperioden.¹⁵⁰

Ett förenklat förfarande med en *double dip* kan exempelvis gå till så att ett bolag i Frankrike leasar ut ett flygplan till ett bolag i England. Eftersom Frankrike följer den civilrättsliga principen är leasegivaren berättigad till värdeminskingsavdrag. England å andra sidan använder sig av det ekonomiska synsättet. Parterna kan då utforma leasingavtalet på så sätt att den ekonomiska äganderätten enligt engelsk rätt flyttas över till leasetagaren, genom att bl. a förse avtalet med en köpoption till ett fördelaktigt pris. Båda parter får då göra avdrag på samma objekt.¹⁵¹

Som nämnts tidigare är det främst egendom av betydande värde som förekommer vid internationella leasingtransaktioner. Vid finansiering av flygplan är det mycket vanligt att använda sig av internationell leasing som finansieringsform. Ett exempel är sk. japansk *leveraged lease* som är en form av internationell hävstångsleasing och som används just för att åstadkomma *double dipping* vid flygplansleasing. Transaktionen är relativt komplicerad och kan exempelvis gå till så att ett flygbolag i Sverige, tecknar ett avtal med tillverkaren om leverans av flygplan. Innan leveransen av flygplanen sker överlåter sedan det svenska flygbolaget rätten att antecknas i flygplansregistret till en japansk investör. Det ingås då ett leasingavtal mellan flygbolaget och den japanska investorn, vilket ofta är förenat med en köpoption. Investorn erlägger sedan köpesumman till

¹⁴⁹ SOU 1994:120 s. 246f.

¹⁵⁰ Aas, Botness, a.a., s. 246f.

¹⁵¹ Tivéus, Köhlmark, *Internationella skattehandboken*, s. 223.

tillverkaren. Den japanska investorn, leasegivaren, finansierar oftast köpet med en mindre del eget kapital och resterande del genom lån av bank, en sk. *defeance-bank*. Flygbolaget, leasetagaren, betalar samtliga framtida leasingavgifter, diskonterade till nuvärde, samt optionssumma i förskott till banken, som i sin tur utbetalar leasingavgifterna till leasegivaren vid respektive förfallodag. Transaktionen betraktas som hyra i Japan och som köp i Sverige, vilket medför att bägge parter får göra avskrivningar på egendomen. Leasegivaren kan dessutom göra avdrag för låneräntorna. Ett annat sätt att uppnå samma skatteeffekter är att flygbolaget först erlägger köpesumman till tillverkaren. När köpesumman betalats ingår flygbolaget ett överlåtelse- och leasingavtal med den japanska investorn, utan *defeanceförfarande*. Den japanska investorn erlägger en köpeskilling till flygbolaget som något överstiger den summa som flygbolaget erlagt till tillverkaren. Flygbolaget anses då ha köpt flygplanet av tillverkaren medan investorn betraktas som leasegivare i Japan. Finansieringskostnaderna beräknas kunna minskas med ca 10 procent av planets anskaffningskostnader i och med de skattefördelar man kan få med hjälp av leasingtransaktionen. Genom de positiva skatteeffekterna ges det alltså utrymme för parterna att sänka leasingavgifterna. Skattefördelarna ger även leasegivaren en konkurrensfördel.¹⁵²

Det finns även en typ av andrahandslease, sk. *tripple dipping*, som kan användas vid internationella leasingtransaktioner. Vid trippel dipping förs skatteeffekterna vidare i flera led exempelvis genom att hyra ut egendomen i andrahand. Vid trippel dipping placeras andrahandsleasetagaren i ett sådant land där denne är att se som skattemässig ägare till egendomen så alla tre parter får göra avdrag för den leasade egendomen.¹⁵³ Jag kommer inte benämna trippel dipping närmare i uppsatsen, eftersom att det vid denna leasingform uppstår samma och problem och konsekvenser som vid *double dipping*.

Både leasingförfarande genom *double* och *tripple dipping* kräver mycket förarbete och planering, vilket gör att processen oftast är mycket kostsam. Därför används dessa förfaranden främst på dyrare egendom som t. ex. flygplan. Vid leasing av mindre dyrbar egendom överstiger oftast kostnaderna för att planera leasingförfarandet vinsten som görs på att genomföra den.¹⁵⁴

¹⁵² SOU 1994:120 s. 246f.

¹⁵³ SOU 1994:120 s. 247.

¹⁵⁴ Tivéus, Köhlmark, a.a., s. 223.

6. Internationella samarbeten

6.1 Unidroit-konventionen om internationell finansiell leasing

1974 påbörjade Unidroit arbetet med en leasingkonvention, och detta arbete avslutades först 1988 på en diplomatkonferens i Ottawa. Unidroit utgav 1991-1992 två volymer som skildrar bakomliggande överväganden, dokumentation och de avslutande förhandlingarna vid konferensen. Konventionen gäller bara för internationell leasing och reglerar vissa civilrättsliga och internationellt privaträttsliga frågor. Med konventionen har Unidroit försökt skapa större klarhet vid internationella leasingtransaktioner. Leasingtransaktioner har allt sedan dess tillkomst klassificerats och tolkats på skilda sätt i olika länder runt om i världen, vilket har lett till rättslig osäkerhet vid internationell leasing. Grundtanken med konventionen var att förse den finansiella leasingen med en egen rättslig infrastruktur. Denna infrastruktur skulle vara grundad på de särskiljande momenten i transaktionen och inte på traditionella avtalstyper och kontraktuella mönster.

För att en leasingtransaktion ska falla in under konventionen ställs olika rekvisit upp, bl. a. krävs det att transaktionen avser en trepartsleasing, att det är ett leasingavtal mellan näringsidkare, det leasade objektet är en kapitalvara och att leasegivaren ska förbli ägare till objektet. Vid avgörandet om en leasingtransaktion faller in under konventionens regler eller ej görs en helhetsbedömning av samtliga moment. En transaktion kan falla in under konventionen trots att inte precis alla rekvisit är uppfyllda. Ett syfte med konventionen är att finansiell leasing inte ska definieras som köp eller hyra, utan som en särskild typ av hyra av lös egendom. I konventionen har tyngdpunkt lagts vid speciellt två faktorer för att särskilja leasing från närliggande avtalstyper. För det första lägges stor vikt vid att det ska vara leasetagaren som självständigt väljer leasingobjekt av leverantören och att leasegivaren ska ha en ren finansiell roll och intresse. För det andra ska leasingavtalet omfatta en tidsperiod som beaktar tiden för amortering av objektet. Det andra kravet visar på att det ska vara fråga om en avtalstyp av finansiell karaktär och inte enbart ett avtal om nyttjande av objektet. De leasingtransaktioner som främst är avsedda att omfattas av konventionen är sk. "*leveraged leases*", dvs. hävstångsleasingtransaktioner. Även finansiella andrahandsleasingavtal omfattas av konventionen. Rena sale and lease back transaktioner faller inte in under konventionens regler, likaså inte trepartsleasingtransaktioner där leasingavgifterna inte är kopplade till amorteringen av utrustningen.¹⁵⁵

¹⁵⁵ SOU 1994:120 s. 329-360.

Av artikel 5 i konventionen framgår att konventionen är dispositiv, med undantag för tre bestämmelser. Detta medför att trots att en leasingtransaktion faller under konventionens regler kan de inblandande parterna i princip avtala sig bort från reglerna. Av artikel 1.3 kan det utläsas att konventionen är tillämplig oavsett om leasetagaren har en köption. Detta gäller trots att optionen ger en rätt att köpa till ett symboliskt värde, vilket medför att ett leasingavtal som i övrigt faller under konventionen inte kan omklassificeras till köp om det finns en köption. Sverige har inte tillträtt Unidroitkonventionen.

6.2 1990 års IFA-kongress

Faktumet att det förekommer en hel del varierande regler avseende värdepappersavdrag vid leasingtransaktioner runt om i världen, är en internationell angelägenhet. Detta visas bl. a. av 1990 års IFA-rapport, då det ämne som hade högsta prioritet på kongressen var "*Taxation of Cross Border Leasing*". Ämnet väckte stort intresse på kongressen, och inte mindre än 31 stater bidrog med nationalrapporter, vilket är att anse som ett högt antal.¹⁵⁶

IFA-rapporten har i 11 punkter sammanfattat de reflektionerna av cross border leasing som framkommit av de 31 nationella rapporterna och den allmänna rapporten. Det framkom att både nationell och cross border leasing är en väletablerad finansiell teknik runt om i världen. I många stater är leasing den huvudsakliga finansieringskällan vid anskaffande av ny viktig utrustning och finansieringsformen fortsätter i många länder att utvecklas trots att det skett ändringar i skattelagstiftningar för att minska skattemotiverade leasingtransaktioner. Vidare har man konstaterat att ett dominerande drag med cross border leasing är problemet med olika skattebehandling av leasing i olika stater.

Under IFA-kongressen konstaterades även att vissa stater har skatteregler som skiljer mellan operationell och finansiell leasing. I sådana stater är legalt ägarskap den enda grunden för att få göra avskrivningar. I dessa stater är det rapporterat att domstolar och skattemyndigheter ibland övervägt att leasing ska ses som avbetalningsköp eller hyresköpsöverenskommelser. Andra har skiljt mellan operationell och finansiell leasing beroende på vilken part som anses ha det ekonomiska ägarskapet till egendomen. Det nyss nämnda kan, enligt IFA, leda till komplikationer på internationell nivå. Om en cross border leasing behandlas som en operationell leasing i en stat och som en finansiell leasing i en annan stat, kan resultatet bli en sk. *double dip*, vilket innebär att avdrag kan göras på egendomen i båda staterna, eller kan leda till en situation då avdrag förnekas i bägge staterna. Denna skillnad i skattebehandling är för det mesta en timingskillnad, och i

¹⁵⁶ Sundgren, 1990 års IFA-kongress i Stockholm, s. 582f.

frånvaro av andra faktorer, resulterar det inte i skatteundvikande, enligt rapporten. Skillnader i nationella skattebehandlingar gör att det blir en avsaknad på komplexitet och säkerhet, vilket i sin tur är ett hinder för fri rörlighet av kapital mellan staterna.

I den allmänna rapporten föreslås det att all cross border leasing ska behandlas som operationell leasing i skattehänseende, eftersom det skulle vara omöjligt för alla stater att komma överens om att göra skillnad mellan operationell och finansiell leasing samt att göra denna skillnad på samma sätt. Vidare behandlas leasingtransaktioner generellt som operationell leasing i majoriteten av staterna. Det konstateras även i rapporten att ett antal av de större industristaterna representerar den största delen av all leasingverksamhet. Av rapporten framkommer att länderna kommer närmare varandra i harmoniseringen genom att låta ekonomiska istället för legala kriterier ligga till grund för karaktäriseringen av leasing, och att detta stöds av flera faktorer. Stater som använder sig av legala kriterier som utgångspunkt kan när som helst bli påverkade av andra faktorer som t.ex. missbruk av lagen eller doktrin, vilket kan leda till ungefär samma skattebehandling som stater har i länder som använder sig av det ekonomiska kriteriet. Det borde vara enklare att uppnå enformighet i skattelag och i administration än att söka en internationell harmonisering av civilrättens begrepp *sale* och *lease*. Användningen av ett ekonomiskt kriterie ger en större likhet mellan skatt och redovisning, vilket underlättar behandlingen av cross border leasing transaktioner. Generellt har inte staterna följt OECDs rekommendation från den 13 september 1983, som säger att leasingtransaktioner ska vara skattefria i källstaten vid frånvaro av en varaktig ordning. Det är mer vanligt, helt i motsats med rekommendationerna, att staterna har fortsatt att påföra inestående skatter på hyror för lös egendom. Inestående skatter läggs på den totala inkomsten och utan att det normalt tas hänsyn till relaterade kostnader. Vanligtvis är vinstmarginalerna för leasegivaren små, vilket medför att skattebördan i relation till nettoinkomsten är överdriven, vilket i sin tur gör leasingtransaktioner mellan vissa länder omöjligt. Det finns andra problem förknippade med skattebehandlingen av leasing som inte har behandlats i överensstämmelse med allmänt accepterade principer i skatterätten, och speciellt principen om icke-diskriminering av medborgare från andra stater.

I samband med IFA-kongressen gavs det ut fem rekommendationer för hur de enskilda staterna bör hantera cross border leasing transaktioner i framtiden:

- 1) Stater ska ta steg mot att klargöra skattebehandlingen av leasingtransaktioner, och för att göra det bör de delta i harmoniseringen av skattebehandling av cross border leasing.
- 2) Denna harmonisering kan uppnås genom multilaterala överenskommelser och ensidig handling. OECD bör undersöka problemet och göra rekommendationer till sina medlemsstater.

- 3) När OECD gör dessa rekommendationer bör de ha i åtanke staternas riktning/ tendens/utveckling mot ett större användande av det ekonomiska kriteriet, i utarbetandet av regler som berör skattebehandling av cross border leasing, medan man samtidigt söker förena angelägenheterna som ligger till grund för det legala kriteriet. speciellt viktigt är att användningen av det ekonomiska kriteriet inte splittrar eller ersätter tillämpningen av det legala kriteriet vid definiering av legalt ägarskap i icke- skatte situationer.
- 4) Staterna uppmuntras att följa OECDs rekommendation och anta fördragsbestämmelser som eliminerar innestående skatter och räntebetalningar för industriell, kommersiell eller vetenskaplig utrustning som görs av leasetagare som är bosatta i landet mot leasegivare som inte är bosatta i landet. I de stater där detta inte kan uppnås, och speciellt i stater som inte är medlemmar i OECD, borde skattenivån begränsas till en låg nivå så att full förtjänst kan uppnås i bosättningslandet. Alternativt, borde källstaten tillåta leasegivaren att välja om han vill bli skattad till inhemska skattenivåer på sin nettoinkomst, efter avdrag för bestämda utgifter, inkluderat finansiella kostnader. Vid tillfälle att en leasegivare som inte är bosatt i landet har ett fast driftställe i källstaten , borde denne på samma sätt vara berättigad till att dra av alla bestämda utgifter inkluderat finansiella kostnader.
- 5) Stater bör inte diskriminera utländska leasegivare eller leasetagare. Speciellt, bör de tillåta fullt avdrag på räntebetalningar i skattesyfte utan hänsyn till bosättningslandet till leasegivaren. De bör tillåta samma avskrivningar till en leasegivare oavsett bosättningslandet till leasetagaren eller användningen av egendomen. De bör karaktärisera betalningar för cross border leasing på samma sätt som inkomstskatt och ohindrande / innestående skattesyften.

Sammanfattningsvis kan man säga att IFA betonar vikten av ett internationellt samarbete och en klargöring av leasingreglerna. Man uppmuntrar även internationellt samarbete och ett större användande av det ekonomiska kriteriet. Staterna uppmuntras även att följa OECDs rekommendationer på området. Slutligen påpekas att stater inte bör diskriminera utländska leasegivare eller leasetagare.

I finansdepartementets promemoria från 2002 uttrycks en önskan om att det bör träffas en internationell överenskommelse för att förhindra att double dipp situationer uppstår, och att denna överenskommelse rimligtvis bör omfatta samtliga OECD-stater och ett antal andra stater. Departementet anser dock inte att en sådan överenskommelse kommer att kunna slutas inom en överskådlig framtid.

6.3 EG-rättens påverkan på internationella leasingtransaktioner

6.3.1 Allmänt om leasing i Europa

Efter den Europeiska Unionens bildande fortsatte leasingtransaktionerna i Europa att expandera. Mellan åren 1988 och 1989, exempelvis, så ökade leasingen med 18%. Tillväxten skedde särskilt mellan länderna inom EU. Orsaken till detta var antagligen det växande ekonomiska handelsintegrationen mellan eu-länderna i allmänhet. I oktober 1989 hölls ett seminarie i Bryssel med temat *Leasing law in the European Community*. Under seminariet diskuterades angelägenheter kring leasingtransaktioner. En representant från varje medlemsstat uttalade sig kring leasing. Varje representant presenterade först sin stats rättsliga syn på leasingtransaktioner och sedan synen på leasingtransaktioner mellan eu-stater. De framkom att vissa länder var mer inblandade i, och hade mer uttalande att göra kring leasingtransaktioner än andra. En angelägen fråga som kom upp var bl. a vad exakt som menas med leasing, och vilken typ av leasing det är fråga om. Det framkom att det som definierades som en finansiell leasingtransaktion normmässigt i ett land kunde ses som operationell leasing skattemässigt i annat land. Dessutom utvecklar varje land sina egna tolkningssystem vid benämning av leasingtransaktioner. För exempelvis engelska företag är det väldigt förvirrande att andra länder gör åtskillnad på begreppen leasing och hyra, och att det bakom dessa beteckningar finns gömt beskrivningar på hur begreppen ska tolkas baserat på leasingtransaktionens legala och skattemässiga funktioner. I ett land som England, beskriver begreppet *finance lease* en fullt betald leasingtransaktion där leasegivaren inte tar några risker på den leasade egendomens återstående värde. I andra länder, som exempelvis Belgien, används begreppet *finance lease* för att indikera på att det i skattehänseende ska ses som en försäljning har skett av egendomen och att leasingtransaktionen har rättat sig efter ett visst huvudkriterie.¹⁵⁷

EU har inte utfärdat något direktiv som särskilt avser leasing.¹⁵⁸ Man har dock i bolagsrättsliga direktiv angett en allmän princip, en miniminivå, för att medlemsländernas regler för aktiebolags årsredovisning och koncernredovisning ska ge ”a true and fair view of assets, liabilities, financial position and profit or loss”. Bland länderna som antagit dessa direktiv ifråga finns både de som tillämpar det substantiella synsättet och de som tillämpar det mer formella. Detta medför att begreppet ”rättvisande bild” kommer att tolkas på olika sätt i de olika länderna.¹⁵⁹

¹⁵⁷ Rosen, *Leasing law in the European Community*, s. ix-xii.

¹⁵⁸ Skattenytt 1997, *Redovisning av leasigavtal*, s. 443.

¹⁵⁹ SOU 1994:120 s. 195.

6.3.2 EG-rättens företräde framför nationell rätt

I och med att medlemsstaterna undertecknat fördraget har de även avstått från en del av sin nationella suveränitet. Genom fördraget har det också skapats en ny rättsordning, EG-rätten, som är bindande för medlemsstaterna och deras medborgare och som ska utgöra en integrerad del av staternas nationella rätt. EG-rätten är överordnad och har företräde framför den nationella rätten. EG-rättens företräde gäller, enligt EGD, alla tänkbara konflikter med nationell rätt. Detta gäller oavsett vilken typ av EG-rättslig respektive nationell reglering det rör sig om. Ett krav för detta är dock att den EG-rättsliga regeln är bindande och har direkt effekt.¹⁶⁰

6.3.3 EG-konform tolkning

Med en EG-konform tolkning menas att nationella regler som är en följd av ett direktiv ska tolkas i enlighet med detta direktiv. Även nationell rätt som inte utfärdats i syfte att genomföra, exempelvis ett EG-direktiv, men som rör frågor som regleras av EG-rätten ska tolkas EG-konformt. Principen om EG-konform tolkning fastslogs i målet *Von Colson* 1984¹⁶¹ och principen har sedan även upprepats i flera andra mål, bl. a i målet *Marleasing* 1990¹⁶². Trots att en användning av EG-konform tolkning bör ske poängterar samtidigt EGD vikten av rättsäkerhet vid tolkning av skattebestämmelser. I målet *Gondrand Frères* år 1981¹⁶³ framkom att oklara skatteregler i princip bör tolkas till den skatteskyldiges fördel.¹⁶⁴

6.3.4 Bestämmelser om fri rörlighet och icke-diskriminering

En grundläggande princip inom EU är fri rörlighet för varor, tjänster, personer och kapital. I EG-fördraget finns bestämmelser för att hinder för dessa ska avskaffas. När det gäller den fria rörligheten för varor anges särskilt att man söker avskaffa fiskala hinder, t.ex. i form av diskriminerande beskattning av varor från andra medlemsländer. Det finns

¹⁶⁰ Ståhl, Österman, *EG-skatterätt*, s. 19f.

¹⁶¹ Mål 14/83 *Von Colson* 1984 ECR 1891.

¹⁶² Mål C-106/89 *Marleasing* 1990 ECR I-4135.

¹⁶³ Mål 169/80 *Gondrand Frères* 1981 ECR 1931.

¹⁶⁴ Ståhl, Österman, a.a., s. 34-36.

dock ingen motsvarande referens till de fiskala bestämmelserna vad gäller de övriga föreskriftskraven. Medlemsstaterna har tidigare antagligen inte heller trott eller haft för avsikt att fördraget skulle få något genomslag på de övriga områdena. Medlemsstaterna verkade länge ha den uppfattningen att fördraget inte inkräktade på det nationella självbestämmandet i skattefrågor, med undantag för antagande av sekundär lagstiftning. Men EG-domstolen visade i målet *avoir fiscal* år 1986¹⁶⁵ att så inte var fallet. Domstolen fastslog i detta mål att skattebestämmelser som hindrar den fria etableringsfriheten kan angripas med stöd av fördraget. Domstolen sa att det faktumet att skattereglerna inte hade harmoniserats inte innebär att de grundläggande fördragsrättigheterna kunde åsidosättas. Denna praxis har sedan vidareutvecklats i ett flertal mål även rörande de övriga fördragsfriheterna. Det är därmed numera helt klart att skatteregler också måste utformas i enlighet med fördragets bestämmelser. Det finns även en artikel om allmänt diskrimineringsförbud i fördraget. Denna bestämmelse tillämpas endast om ingen av de mer specialiserade artiklarna är tillämplig.¹⁶⁶

6.3.5 EG-domstolens behörighet

För att avgöra om en skatteregel strider mot EG-fördragets bestämmelser eller inte måste först avgöras om den situation den aktuella skatteregeln täcker omfattas av fördragets bestämmelser. Skatteregeln måste även för att det ska vara fråga om ett fördragsbrott leda till en negativ särbehandling eller hindra någon att utnyttja fördragsfriheten.¹⁶⁷

Inskränkningar i de rättigheter som följer med EG-rätten kan tillåtas endast om de är objektivt rättfärdigande. För att göra en sådan bedömning har EGD utvecklat en sk. *rule of reason*. Denna regel innebär att när det saknas stöd i fördraget ska 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.¹⁶⁸

Enligt EG-domstolens praxis har det hittills endast funnits två tänkbara hänsyn som skulle kunna rättfärdiga fördragsstridiga skattebestämmelser. Dessa två hänseenden är önskemålet att uppnå en effektiv skattekontroll och önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Det ställs dock höga krav både på att reglerna verkligen är ägnade att uppnå det angivna syftet och på att de inte är mer ingripande än vad som är absolut nödvändigt för att syftet ska uppnås.¹⁶⁹ I målet *Bachmann* år 1992 ansågs en regel vara objektivt rättfärdigad med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang. I det aktuella målet nekades avdragsrätt för vissa

¹⁶⁵ Mål 270/83 *avoir fiscal* 1986 ECR 273.

¹⁶⁶ Ståhl, Österman, *EG-skatte rätt*, Uppsala 2000, s. 59f.

¹⁶⁷ Ståhl, Österman, a.a., s. 139.

¹⁶⁸ Ståhl, Österman, a.a., s. 124f

¹⁶⁹ Ståhl, Österman, a.a., s. 133

försäkringspremier, eftersom de utfallande beloppen skulle beskattas i Tyskland. Detta utgjorde i och för sig ett hinder mot den fria rörligheten, men eftersom det fanns ett direkt samband mellan avdragsrätt och beskattning fann EGD att det var objektivt rättfärdigande med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang att avdragsrätt nekades.¹⁷⁰ EGD har även uttalat sig att hänsynen till en effektiv skattekontroll kan utgöra ett tvingande allmänintresse.¹⁷¹ Minskade skatteintäkter utgör dock inte ett tillräckligt skäl för att godta inskränkningar, enligt EGD.¹⁷²

6.3.6 EG-rättens påverkan på leasingtransaktioner

Som nämnts tidigare finns det inget särskilt direktiv som berör just leasingtransaktioner. Man får därför då titta på de allmänna fördragsbestämmelserna vid avgörandet om ett förfarande eller en regel som rör leasing strider mot EG-rätten. Som framgått ovan så är det främst diskrimineringsförbudet i EG-fördraget och direktiv som får betydelse för den direkta beskattningen. Om det i den nationella lagstiftningen finns regler t.ex för att motverka *double dipping* situationer vid leasingtransaktioner kan det hända att dessa regler anses strida mot EG-rätten. I England finns det några leasingregler som eventuellt kan ligga i riskzonen för att anses som diskriminerande. Dessa regler medför att avskrivningar på leasingobjekt som inte nyttjas i England endast får skrivas ned med 15% istället för det normala 25%.¹⁷³ Det kan hända att domstolen ser detta som diskriminerande mot företag som vill tillhandahålla leasingtjänster till engelska företag. Man kan också se det på det sättet att engelska företag diskrimineras i sin rätt till fri rörlighet till tjänster enligt fördraget, eftersom de av ekonomiska skäl kan bli låsta att göra affärer med engelska företag.

Ett mål från 1999 berörde huruvida några tyska regler stod i strid med artikeln om fri rörlighet för tjänster. Enligt de tyska reglerna fick leasetagaren bara avdrag för hälften av leasingavgifterna om leasegivaren var skatteskyldig i något annat land än Tyskland. Det var alltså bara leasegivare som beskattades i Tyskland som enligt reglerna fick rätt till hela avdraget. EGD konstaterade att rätten till fri rörlighet för tjänster även innebär en rätt att utnyttja tjänster samt att rätten inte enbart omfattar ett avskaffande av alla regler som diskriminerar p.g.a. nationalitet utan att det även krävs att rätten att tillhandahålla tjänster inte kränks. EGD menade att rätten till fri rörlighet för tjänster kränkts i detta fall genom att tyska företag som leasade från utländska företag beskattades hårdare än de som leasade

¹⁷⁰ Mål C-204/90 *Bachmann* 1992 ECR I-249.

¹⁷¹ Mål C-254/97 *Société Baxter* REG 1999 s. I-4809.

¹⁷² Mål C-264/96 *ICI* REG 1998 s. I-4695.

¹⁷³ Tivéus, Köhlmark, *Internationella skattehandboken*, s. 223.

från tyska företag. EGD tyckte inte heller att reglerna kunde godtas med hänsyn till det tyska skattesystemets inre sammanhang.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Mål C-294/97 *Eurowings Luftverkehrs* REG 1999 s. I-7447.

7. Analys

7.1 Inledande kommentarer

Leasing är, som nämnts tidigare, en väl etablerad och accepterad finansieringsform runt om i världen. Det är ingen tvekan om att det finns ett behov och ett stort intresse för leasing eftersom det ger parterna många fördelar. Leasing ger bl. a mindre företag en möjlighet till finansiering som de annars inte skulle ha haft. Detta i sin tur medför att industrin ökar sin kundkrets, vilket även får en positiv effekt på ekonomin. Leasing har även länge varit ett väldigt flexibelt finansieringsinstrument. Parterna har relativt enkelt kunnat lägga upp transaktionen som det passar dem, och därmed dra nytta av värdeminskningssavdragen på bästa möjliga sätt. Detta har lett till att leasing även använts i skatteplaneringssyfte.

Möjligheterna till leasingtransaktioner har dock idag försvårats vilket har lett till en minskning av antalet transaktioner. Anledningarna till detta är bl. a att reglerna i många länder är oklara vad gäller leasingtransaktioner, vilket medför att det kan vara svårt att förutse konsekvenserna av ett handlande. Denna orsak gör att många drar sig för att inleda ett leasingförfarande. Reglerna har även skärpts för att motverka att en leasingtransaktion uppstår enbart i skattesyfte. Kostnaderna för rådgivning från exempelvis jurister, ekonomer och andra experter blir också dyrare i och med att reglerna är mer komplicerade och tar längre tid att utreda. I och med att fler och fler länder använder sig av det ekonomiska kriteriet innebär det också en större risk för sk. genomsyn av transaktionen. På grund av ovan nämnda förekommer leasing idag främst på egendom av betydande värde. Jag kommer i detta kapitel försöka besvara problemställningarna som ställts i början av uppsatsen och kommentera lösningar till problemen.

7.2 Svensk praxis

I Sverige har den civilrättsliga bedömningen länge legat till grund för det skatterättsliga avgörandet om vem som har rätt till värdeminskningssavdrag vid leasingtransaktioner. Rätten till värdeminskningssavdrag är som nämnts ovan kopplad till ägaren till egendomen. I uppsatsen har jag angett en rad faktorer som kan påverka bedömningen av ägarförhållandet. Exempel på sådana faktorer kan vara leverans, förekomsten av optioner, egendomens karaktär och vem som innehar de väsentliga ägarfunktionerna. Vad gäller kravet på leverans så har Regeringsrätten fastställt att det räcker med denuntiation för att ägarförhållandet ska anses ha övergått. Regeringsrätten har i sin praxis gjort den bedömningen att endast förekomsten av en option eller restvärdeklausul inte i sig kan medföra att ett leasingavtal omklassificeras till köp. Visserligen kan dessa faktorer peka åt det hållet,

men det har hittills inte varit tillräckligt för en omklassificering. Regeringsrätten har vid flera tillfällen poängterat vikten av stor restriktivitet vid omklassificering. I dessa fall har det krävts mycket för att avsteg ska göras från leasingavtalets utformning och parternas vilja, vilket har ansetts väga mycket tungt. Ett exempel på när ett leasingavtal omklassificerats är i det sk. täckdikningsmålet. Regeringsrätten ansåg i detta mål att det skulle medföra sådana svårigheter och så stora kostnader att återföra egendomen till leasegivaren att detta ansågs som osannolikt. Detta mål kan jämföras med klimatanläggningsmålet, som hade ungefär samma omständigheter. I detta mål ansågs dock att det fanns en realistisk möjlighet för leasegivaren att återta klimatanläggning och denne sågs därför som ägare till objektet. Det kan tänkas att det även i detta mål var rätt osannolikt att klimatanläggningen skulle monteras ned och återlämnas till leasegivaren. Av detta mål framgår att Regeringsrätten använt sig av stor restriktivitet vid omklassificering. Trots att det i det här målet inte var speciellt sannolikt att leasegivaren skulle ta tillbaka egendomen, räckte det att det fanns en praktisk möjlighet att återta den, trots att detta skulle medföra en del svårigheter.

I 1998 års domar har dock Regeringsrätten omklassificerat leasingavtal på den grunden att leasetagaren innehade alla de väsentliga ägarfunktionerna. Detta har varit mycket omdiskuterat och en del menar att Regeringsrätten härmed gjort avsteg från tidigare praxis. Hur ägarfunktionerna sett ut i de tidigare målen har dock aldrig diskuterats. I dessa mål har bara diskuterats huruvida en viss omständighet, exempelvis en köpoption, kan omklassificera ett leasingavtal. I de tidigare målen låg ägarfunktionerna i övrigt hos leasegivaren och därför togs aldrig frågan upp till diskussion. Regeringsrätten har inte, enligt min mening, i och med 1998 års domar gjort något avsteg från praxis eftersom det inte avgjorts något liknande fall tidigare. En reservation kan då göras för det sk. arrendemålet, vilket i och för sig inte rörde leasing. I detta mål gjordes samma bedömning som i 1998 års domar, d.v.s. arrendeavtalet omklassificerades p.g.a. att arrendatorn innehade alla viktiga ägarfunktioner.

Det kan också hävdas, oavsett hur ägarfunktionerna var fördelade i målen för 1998, att Regeringsrätten genom 1998 års domar visar en tendens att följa den internationellt dominerande principen *substance over form*. I domarna från 1998 har rätten vägt stor vikt vid hur de faktiska ägarfunktionerna är fördelade på parterna istället för att se på avtalens formulering.

7.3 Behovet av en svensk reglering

En av de största nackdelarna med leasing är att det inte finns några klaggörande regler på området.

Omständigheten att den finansiella leasingen inte är lagreglerad kan ses som att dess egenart som finansieringsform och avtalstyp inte är formellt erkänd. För att reda ut oklarheter nationellt kan en lagstiftning vara till hjälp. Eftersom leasing är en accepterad finansieringsform borde denna också finnas definierad, eftersom följderna av att en transaktion klassas som leasing också får rättsliga effekter. En lagstiftning kan också vara till stor hjälp vid förebyggande av tvister.

För de inblandade parterna kan en lagstiftning innebära både nackdelar och fördelar. Som det ser ut idag är det Regeringsrätten som i varje enskilt fall avgör, efter en helhetsbedömning, vilken part som ska ha rätt att göra värdeminskningsskatt vid leasingtransaktionen. Dagsläget situation medför att företag oftast undviker att ingå leasingtransaktioner då det är osäkert hur det kommer att klassificeras med risk för att de inte godkänns. Om en lagstiftning funnits där det definieras vilka faktorer som gör att leasingavtal kan omklassificeras, exempelvis om alla de väsentliga ägarfunktionerna överförs på leasetagaren, hade det varit lättare för parterna att förutspå sitt handlande. En nackdel med lagstiftning för parterna kan vara att möjligheten till flexibilitet och anpassning minskar. Detta kan leda till att många typer av leasingformer minskar.

Om leasingen regleras för hårt nationellt kan det även tänkas att konkurrensförutsättningarna i förhållande till andra stater påverkas.

Om en skatteregel ska införas för att ange när leasingavtalet ska ses som köp frångår man huvudregeln att i första hand titta på avtalet. Om en sådan regel införs bör den vara exakt och lätt att tillämpa. Förslaget i SOU om att värdeminskningsskatt inte ska medges om det inte finns ett beaktansvärt intresse för egendomens värde tycker jag är något oprecis. Reglerna måste som sagt vara mycket klara och förutsägbara.

Som nämnts under avsnitten med nackdelar, är en nackdel för leasetagaren att det oftast är leasegivaren som styr villkoren i leasingavtalen. Särskilt små leasetagare har en underlägsen ställning. För dessa företag kan en lagstiftning vara positiv. De blir då inte lika lätt för leasegivaren att styra villkoren till sin fördel.

En lagstiftning skulle eventuellt även minska kostnaderna för att planera en leasingtransaktion. Om det inte finns några regler är det större chans för att avtalen granskas och desto större kostnader får företagen för rådgivning vid leasing, vilket leder till minskade leasingtransaktioner.

Vidare är det endast vissa typer av leasingtransaktioner som prövats av Regeringsrätten. Det är väldigt svårt att med utgångspunkt från dessa förutse hur Regeringsrätten kommer att döma i andra konstellationer.

7.4 Lagstiftningens utformning

En eventuell lagtext bör innehålla bestämmelser om vilka kriterier som ska vara avgörande vid situationer då leasingavtal kan omklassificeras till köp. Just med anledning av att reglerna ska vara förutsebara. Reglerna bör även vara så precisa som möjligt. I finansdepartementets promemoria ges bl. a. förslag till mer precisa regler. Exempelvis sägs att leasetagaren ska göra avdrag om denne ställt ut en restvärdegaranti eller fått en köpoption och lösenpriset understiger egendomens marknadsvärde. Detsamma gäller om leasingtiden överstiger 75 % av egendomens förväntade värde. Dessa regler kan självklart också vara svåra att tillämpa. De kan som RSV menar vara matematiskt svåra att tillämpa, men jag tror att Finansdepartementet är på rätt väg. Det är denna typ av regler som behövs, så att parterna vet inom vilka ramar de ska hålla sig. Denna typ av regler finns redan idag, och fungerar i andra länder. Det blir också med denna typ av regler lättare att förutse hur leasingtransaktioner kommer att klassificeras. Med lite mer bearbetning av dessa regler tror jag att de skulle kunna fungera bra i praktiken.

En regel som återfinns bl. a. i tysk rätt och som, enligt min mening, skulle kunna tillämpas även i Sverige är att leasetagaren skattemässigt ska ses som ägare oavsett leasingperiodens längd och förekomsten av optioner om egendomen är specialtillverkad åt leasetagaren och att egendomen inte efter leasingperiodens slut kan användas av annan än leasetagaren.

Ovan nämnda förslag till en lagstiftnings utformning bygger på ekonomiska kriterier, istället för civilrättsliga. Det tittas bl. a. på egendomens värde i förhållande till leasingperiodens längd m.m. Eftersom det finns en internationell tendens till att fler och fler länder går mot att använda ekonomiska kriterier vid bedömningen av ägarförhållandet, tycker jag det är bra om även Sverige följer detta synsätt för att få en så enhetlig internationell tolkning som möjligt. Under bl. a. IFA-kongressen så rekommenderades stater att ha en utveckling mot ett större användande av det ekonomiska kriteriet. Redovisningsrådets rekommendation från 1995 innebär att leasingavtal ska redovisas med utgångspunkt från avtalets ekonomiska utgångspunkt. Det vore därmed enklare om även avtalet skattemässigt bedömdes ur ekonomisk synvinkel.

7.5 Behovet av en internationell reglering

Cross border leasing är en betydelsefull form av finansiering över gränserna, men det kan inte kommas ifrån faktumet att leasingavtalens konstruktion många gånger styrts av möjligheten att kunna uppnå skattefördelar. I internationella avtalsförhållanden är det svårt att åtgärda förändringar enbart genom att ändra de svenska lagarna. För att komma till

rätta med problemen med de internationella leasingtransaktionerna krävs samarbete mellan staterna och harmonisering av reglerna. Visserligen kan det ibland i slutändan gynna ekonomin i stort att det finns möjlighet för företag att konstruera sk. *double dipping* transaktioner.

Det finns som nämnts tidigare en tendens till att stater mer och mer börjar att använda sig av en ekonomisk bedömning, vid avgörandet av klassificering av leasingavtal. Detta framkommer bl. a. av IFA rapporten. Jag håller med om slutsatsen som dragits av IFA att det borde vara lättare att uppnå enformighet om alla stater gjorde en ekonomisk bedömning, än att försöka få en harmonisering på alla civilrättsliga begrepp. Om man använder sig av ett ekonomiskt kriterie underlättar man även för skatte- och redovisnings behandling av leasing. De flesta betydande industrinationerna använder sig idag av det ekonomiska kriteriet och allt fler länder börjar som sagt visa en riktning mot det. Det skulle även underlätta för handeln mellan staterna använde sig av samma regler.

EG-rätten kan komma att påverka nationella leasingregler om det strider mot rättigheterna i EG-fördraget. I och med att EG-rätten har företräde framför nationell rätt innebär det att medlemsstaterna måste följa de beslut EG-domstolen tar. Om det finns nationella regler som berör värdeminskningsskatt vid leasingtransaktioner som står i strid med EG-rätten kan EG-domstolen förbjuda sådan lagstiftning. Detta kan komma ifråga om en stat har skattemässiga leasingregler som diskriminerar ex. ett företag i en annan stat. En viktig förutsättning för att domstolen kan döma i frågan är dock att domstolen har behörighet, dvs. att den nationella regeln faller under EG-rättens reglering. EG-domstolen kan i vissa fall tillåta inskränkningar i konventionen av nationell lagstiftning om de är objektivt rättfärdigande

I 1990 års IFA-rapporten framkom att stater inte bör diskriminera utländska leasegivare eller leasetagare, vilket är något som överensstämmer med det EG-rättsliga tänkandet. Det finns även en möjlighet att inom EU upprätta direktiv för att harmonisera leasingtransaktioner mellan EU-staterna.

Leasingen kan vara mycket viktig internationellt. Utan möjlighet till denna typ av finansiering kan det ibland vara svårt med export, särskilt för utvecklade marknader. Det är därför, enligt min mening, viktigt med en enhetlig nationell reglering så att inte företag avskräcks att ingå en leasingtransaktion p.g.a. att det är oklart om transaktionen kan ligga i riskzon för omklassificering. Med klagörande regler ökar denna förutsebarhet. Dessa regler bör dock inte internationellt vara allt för hårt reglerat. Det bör lämnas en viss öppning för individuell planering för företagen så att den internationella handeln inte låses helt.

Käll och Litteraturförteckning

Litteratur

Aas Margunn, Botness Cathrine, *Cross Border Leasing*, Bergen 1996

Adlercreutz Axel, *Finansieringsformers rättsliga reglering*, 2001, Studentlitteratur, Lund

Bergstöm Sture, *Skatter och civilrätt*, Liber Förlag, Uppsala 1978

Cahillane John, *Cross border aircraft leasing*, Lloyd's of London Press LTD, North Yorkshire

Collins Jean, Marwood Philip, Maxwell David, *Tax and Financial Aspects of Leasing*, Butterworth, London UK, 1997

Crans Berend J.H, *Aircraft Finance*, Kluwer Law International, London, 1995

Gade Poul, *Finansiell leasing – leje og leasing af ehrvervsførsøre*, Jurist og økonomiforbundet, København 1997

Grosskopf Göran, Johansson Gunnar, Rabe Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, Norstedts Juridik AB, Kristianstad, 1997

Håstad Torgny, *Den nya köprätten*, IUSTUS Förlag, 1996

Johansson Gunnar, Rabe Gunnar, *Det svenska skattesystemet*, 14uppl, Norstedts Juridik AB, Stockholm 2001

Millqvist Göran, *Finansiell leasing*, Juridiska föreningen, Lund 1986

Möller Mikael, *Civilrätten vid finansiell leasing*, IUSTUS Förlag, Uppsala 1996

Nyström Jan-Åke, *Leasing*, 3 uppl, Studentlitteratur, Lund 1981

Rosen Howard, *Leasing Law in the European Community*, Euromoney Books, London., UK, 1991

Ståhl Kristina, Österman Roger P, *EG-skatterätt*, IUSTUS Förlag, Uppsala 2000

Tivéus Ulf, Köhlmark Anders, *Internationella skattehandboken*, Nordstedts Juridik AB, Stockholm 2001

Taxation of Cross Border Leasing, IFA Volume LXXVa, 1990, Kluwer Law and taxation Publishers

Artiklar

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

Hagstedt Jan Anders, *Skatterättsliga aspekter på leasingavtal*, Skattenytt 1975

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

Nordquist Peter, *Sale and lease-back av lös egendom*, Svensk Skattetidning 1991 s. 335-342

Simon Kent, *Redovisning av leasingavtal*, Skattenytt 1997 s. 443-451

Sundgren Peter, *1990 års IFA-kongress i Stockholm*

Rättsfallskommentarer, Svensk Skattetidning 6-7 1998

Bergström Sture, *Regeringsrättens lagtolkningsprinciper – nya tendenser under senare tid?*, Skattenytt nr1-2 2003

Möller Lars, *Regeringsrätten och genomsynsmål*, Skattenytt nr. 7-8 2003

Bergström Sture, *Regeringsrättens tolkningsprinciper – ännu en gång*, Skattenytt nr. 9 2003

Propositioner

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

Prop. 1980/81:17 med förslag till lag mot skatteflykt

Prop. 1999/2000 Inkomstskattelagen

Statens offentliga utredningar

SOU 1994:120, Finansiell leasing av lös egendom

Finansdepartementet promemoria

Finansdepartementets Promemoria. *Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier*. Ds 2002:16

Riksskatteverkets skrivelser

RSV:s Skrivelse dnr 4413.02-150

RSV:s Skrivelse 981026, dnr 9397-98/900

Redovisningsrekommendationer

International Accounting Standard Committee, International Accounting Standard nr. 17, *Accounting for Leases*, [cit. IAS nr 17]

Internationella rapporter

Diplomatic conference for the adoption of the draft Unidroit conventions on international factoring and international financial leasing. Act and proceedings. Volume I och II Rome 1991 resp. 1992 (Cit. Volume I och Volume II.)

Rättsfallsförteckning

Regeringsrättens Årsbok

RÅ 1963 Fi 121

RÅ 1987 ref. 5

RÅ 1987 ref. 166

RÅ 1989 ref. 62 I-II

RÅ 1992 ref. 21 I-II

RÅ 1992 ref. 104

RÅ 1998 ref. 58 I-III

Nytt Juridiskt Arkiv

NJA II 1977 s. 163

Domar från EG-domstolen

Mål 169/80 *Gondrand Frères* 1981 ECR 1931

Mål 14/83 *Von Colson* 1984 ECR 1891

Mål 270/83 *avoir fiscal* 1986 ECR 273

Mål C-106/89 *Marleasing* 1990 ECR I-4135

Mål C-204/90 *Bachmann* 1992 ECR I-249

Mål C-264/97 *ICI* REG1998 s. I-4695

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

Mål C-294/97 *Eurowings Luftverkehr* REG 1999 s. I-7447