



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Oliver Paoli

God skattelagstiftning, finansiell leasing och SOU 2014:40

En analys av innebörden av finansiell leasing i Företagsskattekommitténs
slutbetänkande och förslaget skattelagstiftningskvalitet

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Axel Hilling

Termin för examen: HT14

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund	4
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod och material	6
1.4 Avgränsningar	7
1.5 Disposition	8
1.6 Terminologi: Särskilt om begreppen leasing, operationell leasing och finansiell leasing	8
2 EN GOD SKATTELAGSTIFTNING	9
2.1 Inledning	9
2.2 Övergripande kriterier	10
2.3 Allmänna kriterier	11
2.3.1 Inledning	11
2.3.2 Enkelhet/proportionalitet	11
2.3.3 Förutsebarhet och rättssäkerhet	12
2.3.4 Kontrollerbarhet	13
2.3.5 Likformighet och neutralitet	13
3 ALLMÄNT OM SOU 2014:40	14
3.1 Inledning	14
3.2 Hyra och leasing som finansiella kostnader	15
3.3 Reservationer och särskilda yttranden	16
4 SKATTERÄTT	19
4.1 Inledning	19
4.2 Skatterättslig lagtolkning	20
4.2.1 Lagtolkningsmetoder	20
4.2.2 Normer	22

4.2.3	Verklig innebörd och genomsyn	23
4.3	Praxis	24
4.3.1	Inledning	24
4.3.2	RÅ 1987 ref. 166	24
4.3.3	RÅ 1998 ref. 58 I	25
4.3.4	RÅ 1998 ref. 58 II	26
4.3.5	RÅ 1998 ref. 58 III	26
4.3.6	Kommentar angående rättspraxis	27
4.4	Avslutande kommentarer	28
5	CIVILRÄTT	30
5.1	Inledning	30
5.2	Civilrättsliga begrepp inom skatterätten	31
5.3	Avbetalningsköplagen	32
5.4	Rättspraxis angående avbetalningsköplagen och leasingavtal	35
5.5	36 § Avtalslagen	37
5.6	Civilrättslig avtalstolkning och gemensam partsavsikt	38
5.7	Avslutande kommentar	38
6	REDOVISNINGSRÄTT	40
6.1	Inledning	40
6.2	Sambandet mellan redovisning och beskattning	40
6.2.1	Det materiella och formella sambandet	40
6.2.2	Periodiserings-, omfångs- och klassificeringsfrågor	41
6.3	Redovisningsrättens grunder	42
6.3.1	Lagstiftning	42
6.3.2	Normgivare	43
6.3.2.1	Bokföringsnämnden (BFN)	43
6.3.2.2	Redovisningsrådet (RR) och Rådet för finansiell rapportering (RFR)	45
6.3.2.3	International Accounting Standards Board (IASB)	45
6.4	Leasing inom redovisningsrätten	45
6.4.1	K1	45
6.4.2	K2	46
6.4.3	K3	47
6.4.4	RFR 2	47
6.4.5	IFRS	47
6.5	Avslutande kommentar	48
7	SLUTSATSER	50
7.1	Inledning	50

7.2	Analys	51
7.3	Sammanfattande slutsatser	52
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	54
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	58

Summary

If the proposed changes in SOU 2014:40 are implemented it will impose limitations on deductions for "financial expenses". This process will mean limitations for deductions related to financial leasing. The idea behind this is to lessen the difference that exists between the taxation of equity and borrowed capital. Another reason behind the proposed changes is the large extent to which the current regulation has been used in order to lessen the extent of taxation. This has proved hard to counteract and the proposed changes address this by completely removing deductions tied to interest payments.

In its current state the proposal has a broad definition of what can be deemed as a "financial expense". This definition includes costs tied to rent and leasing. The proposal does not contain a definition concerning what is to be considered rent and leasing.

This essay examines the lack of a definition for financial leasing. This is done to determine if this absence of a clear definition will lead to problems if the rules are put to use. To determine this we have to determine if there is a current definition for financial leasing. Tax law, civil law the laws and regulations surrounding accounting are examined. Civil law and accounting are part of the study since they have a close connection to tax law in Sweden. This connection is also examined.

Aside from this the essay also deals with the question: What makes a legislation good? This is then discussed with reference to the parts of the proposed changes in SOU 2014:40 that deal with limiting deductions for rent and leasing.

My conclusions are that there is no clear definition of the term financial leasing in Swedish tax or civil law. The definition that can be found in the regulations surrounding accounting is not useful with regard to tax law given that there is no need to differentiate between financial leasing and credit purchases from an accounting perspective. This is not the case in tax law. Drawing conclusions about the quality of the legislation is harder but what can be said with a high degree of certainty is that the proposal in SOU 2014:40 is complicated and that the lack of a clear definition of financial leasing can pose future problems when there is a need to differentiate between financial leasing and credit purchases. This means that aside from being needlessly complicated the predictability of the legislation is lessened which makes it hard to claim that the proposal is in fact an example of a good tax legislation.

Sammanfattning

SOU 2014:40 innebär avdragsbegränsningsregler för finansiella kostnader, bland annat finansiella leasingtransaktioner. Grundtanken bakom detta är att utjämna skillnaderna i den skattemässiga behandlingen av eget och lånat kapital. Ett ytterligare skäl till att avskaffa avdragsrätten för räntor är att det har förekommit omfattande skatteplanering med ränteavdrag som har visat sig svår att motverka. Utredningens lösning på problemet är att slopa avdragsrätten för räntor fullständigt.

Den utformning som utredningen har gett avdragsbegränsningsregler innebär att en vid definition för finansiella kostnader införs. I denna definition ingår hyres- och leasingkostnader. Förslaget innehåller dock ingen definition avseende hyres- eller leasingbegreppen.

Uppsatsen behandlar avsaknaden av en definition av finansiell leasing. Tanken är att se om avsaknaden av en tydlig begreppsbestämning framstår som problematisk om man ser till rättstillämpningen. För att utreda detta undersöks ett flertal rättsområden. Inledningsvis behandlas skatterätten för att se om det i nuläget finns en tydlig definition av termen. Civilrätten blir även föremål för framställningen. Detta då skatterätten och civilrätten har ett starkt samband, inte minst när det gäller terminologi, vilket innebär att en civilrättslig definition av finansiell leasing skulle kunna påverka skatterätten. Ett tredje rättsområde som behandlas är redovisningsrätten. Sambandet mellan beskattningen och redovisningen innebär att det är relevant att se till den redovisningsmässiga hanteringen av finansiell leasing och vad denna kan innebära för den skatterättsliga definitionen.

Arbetet behandlar utöver detta vad som kan sägas utgöra en god skattelagstiftning. De delar av SOU 2014:40 som avser ränteavdragsbegränsningar för hyres- och leasingtransaktioner diskuteras sedan i relation till de krav som kan ställas på en sådan lagstiftningsprodukt.

De slutsatser jag dragit angående definitionen av finansiell leasing är att en tydlig sådan inte återfinns inom skatterätten eller civilrätten. Den definition som finns inom redovisningsrätten är inte lämplig för skatterätten då redovisningen inte har något behov av att skilja mellan finansiell leasing och avbetalningsköp/kreditköp, något som skatterätten har. När det gäller den goda skattelagstiftningen är det svårare att dra någon konkret slutsats. Det som kan sägas med en större säkerhet är att förslaget är komplicerat och att avsaknaden av en legaldefinition för finansiell leasing kan innebära gränsdragningsproblem mellan leasing och avbetalningsköp/kreditköp. Detta innebär att enkelheten, förutsebarheten och rättssäkerheten i SOU 2014:40 riskerar att inte nå upp till den nivå som den borde för att kunna sägas utgöra en god skattelagstiftning.

Förkortningar

AvbL	Lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.
AvtL	Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
BFNAR	BFN:s allmänna råd
Dir.	Kommittédirektiv
Ds.	Departementsserie
Dvs.	Det vill säga
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EU	Europeiska unionen
FSK	Företagsskattekommittén
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HovR	Hovrätten
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IFRS	International Financial Reporting Standards
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Jfr.	Jämför
MD	Marknadsdomstolen
M.fl.	Med flera
M.m.	Med mera
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
Ref.	Referat
RFR	Rådet för finansiell rapportering
RH	Rättsfall från hovrätterna
RR	Redovisningsrådet
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SEK	Svenska kronor
S.k.	Så kallad
SOU	Statens offentliga utredningar
T.ex.	Till exempel
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Den 12 juni 2014 inkom ett slutbetänkande, ”Neutral bolagsskatt – för ökad effektivitet och stabilitet”, till regeringen.¹ Betänkandet var resultatet av ett omfattande utredningsarbete som pågick i över tre års tid och som även utmynnade i två ytterligare delbetänkanden.² Kommittén som tillsattes för att genomföra utredningen tog under arbetets gång namnet Företagsskattekommittén (FSK), en benämning som kommer användas i den fortsatta framställningen.

Den ursprungliga tanken vid tillsättandet av utredningen var att se över bolagsbeskattningen och undersöka möjligheterna till ett nytt beskattningssystem.³ Vänder man sig till direktivet framgår det att den huvudsakliga målsättningen var att skapa ett nytt regelverk som ökade den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital.⁴ Utöver detta skulle förslaget innebära ett heltäckande system, om möjligt ersätta de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna, värna om bolagskattebasen, vara enkla för företagen att tillämpa och motverka kringgående utan att stå i strid med EU-rätten.⁵

Anledningen till att regeringen fann det angeläget att se över bolagsbeskattningen berodde på att det efter införandet av 2009-års ränteavdragsbegränsningsregler bedömdes föreligga en dubbel asymmetri i skattesystemet som dessa regler inte kunde lösa. Den första asymmetrin ansågs vara att avkastning på vissa tillgångar, som t.ex. näringsbetingade andelar, var skattefria samtidigt som ränteutgifter kunde vara avdragsgilla. Den andra asymmetrin bedömdes resultera i att lånat kapital fick en fördelaktigt skattemässig behandling. Anledningen var att kostnader för lånat kapital (ränta) var avdragsgill men samma avdragsmöjlighet inte förelåg gällande kostnader för eget kapital (utdelningar eller värdeöverföringar).⁶

FSK har i sitt slutbetänkande inkommit med två förslag som båda innebär ett nytt system för beskattningen av bolag för att bemöta den skattemässiga olikbehandlingen av eget och lånat kapital. Förslagen är avsedda att gälla för aktiebolag, andra juridiska personer som inkomstbeskattas enligt samma regler som aktiebolag, som t.ex. ekonomiska föreningar, samt handelsbolag. Enskilda näringsidkare och privatpersoner omfattas inte av förslagen.⁷

¹ SOU 2014:40.

² SOU 2012:3 och SOU 2012:66.

³ Se Dir. 2011:1, s. 1-3 och 12.

⁴ Dir. 2011:1, s. 12.

⁵ Dir. 2011:1, s. 18.

⁶ Dir. 2011:1, s. 8-11.

⁷ SOU 2014:40, s. 178 och 332.

Gemensamt för såväl det huvudförslag som det alternativförslag som återfinns i slutbetänkandet är att de innebär en begränsning av avdragsrätten för räntekostnader. Det första förslaget åstadkommer detta genom att bara tillåta avdrag för finansiella kostnader som motsvaras av finansiella intäkter. Utöver detta medges inget avdrag för dessa kostnader som i förslaget benämns som finansnetto. Ett schablonmässigt avdrag kompenserar bolagen för den ökade kostnaden som annars hade uppstått genom den slopade avdragsrätten för negativa finansnetton.⁸ Det andra förslaget begränsar avdragsrätten genom att bara tillåta avdrag för negativa finansnetton som uppgår till högst 20% av ett avdragsunderlag. Detta kombineras med en sänkning av bolagsskatten istället för ett schablonavdrag.⁹

Som ett led i begränsandet av avdragsrätten för räntekostnader behandlar båda delar av förslagen hyres- och leasingtransaktioner. Utredningen menar att det i alla hyrestransaktioner ingår en räntekomponent. Vid hyra av en tillgång ska därför den finansiella kostnaden, dvs. räntekomponenten, skiljas ut från hyreskostnaden. Samma regler gäller oavsett förslag.¹⁰ Regleringen innefattar vissa undantag. Hyror med en löptid som inte överstiger 8 månader behöver inte delas upp och företag med en sammanlagd hyreskostnad som inte överstiger 300 000 SEK för ett beskattningsår behöver inte göra någon uppdelning.¹¹ Fastighetshyror är även undantagna från uppdelningskravet, men med två undantag från undantaget som avser sale-and-lease-back-transaktioner samt hyresavtal mellan företag som är del av samma koncern.¹²

Definitionen av vad som utgör en hyres- eller leasingtransaktion lyser däremot med sin frånvaro. Det finns därför inte heller någon definition av vad som kan sägas utgöra en finansiell leasingtransaktion.¹³ Sett till den framtida tillämpningen av regleringen framstår detta som något som kan vara problematiskt då det inte sedan tidigare finns en legaldefinition för begreppet inom skatterätten. Gränsdragningsfrågor mellan exempelvis finansiella leasingavtal och avbetalningsköp/kreditköp bör kunna förekomma. Utan en legaldefinition eller någon form av vägledning angående hur en framtida bedömning bör se ut är det osäkert vad som egentligen är hänförligt under benämningen finansiell kostnad.

Ur ett lagstiftningsperspektiv kan man diskutera hur lämplig denna bestämmelsen utformning egentligen är. En lagstiftning bör normalt eftersträva att vara så tydlig som möjligt, givet att den inte blir för komplex som ett resultat av detta.

⁸ SOU 2014:40, s. 177.

⁹ SOU 2014:40, s. 331.

¹⁰ SOU 2014:40, s. 227-229.

¹¹ SOU 2014:40, s. 232-233.

¹² SOU 2014:40, s. 229-232.

¹³ SOU 2014:40, s. 225-227.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med uppsatsen är att undersöka den del av SOU 2014:40 som behandlar hyres- och leasingtransaktioner. Uppdelningen av hyrestransaktioner kommer att inkludera finansiella leasingtransaktioner. För att tillämpa lagstiftningen som föreslås i utredningen och skilja ut en räntekomponent vid dessa transaktioner blir det därför nödvändigt att definiera vad som utgör ett finansiellt leasingavtal. I detta avseende finns det en ytterligare aspekt som bör belysas. I svensk skattelagstiftning saknas det särskilda regler om leasing. Det finns ingen legaldefinition av leasingbegreppet. Ingen legaldefinition införs genom utredningens förslag. Det framstår därför som antagbart att en viss gränsdragningsproblematik kan uppstå mellan avtalsformer.

Den första frågeställningen för uppsatsen är om avsaknaden av en legaldefinition av finansiell leasing i FSK:s förslag är ett problem eller om det finns en definition att tillgå. Begreppet kanske låter sig definieras inom skatterätten eller om detta inte är fallet, något annat rättsområde.

Uppsatsens andra frågeställning är vad som kan anses utgöra en god skattelagstiftning och om FSK:s förslag, sett till de delar uppsatsen behandlar, lever upp till dessa krav.¹⁴

1.3 Metod och material

En rättsdogmatisk metod utgör grunden i detta arbete. Uppsatsen behandlar en eventuell framtida lagstiftning som föreslås träda i kraft först den 1 januari 2016. En rättsdogmatisk metod framstår som lämplig trots att den huvudsakligen inriktar sig på att tolka och systematisera de lege lata. Att FSK:s utredning i sig inte utgör gällande rätt borde inte skapa ett problem i relation till detta metodval. Utredningen utgör bara en utgångspunkt för arbetet. För att utreda innebörden av begreppet finansiell leasing blir det nödvändigt att göra en utredning av begreppet enligt gällande rätt inom såväl skatterätten som civilrätten och redovisningsrätten. I den mån det är behövligt behandlas utredningen på samma sätt som om den vore gällande rätt, givet det undantag att det kommer att finnas ett mer begränsat material att tillgå.

Det begränsade materialet är ett resultat av att förslaget för nuvarande endast består av en SOU. Av naturliga skäl finns det exempelvis ingen proposition att vända sig till. Detta är en ytterligare aspekt som får en rättsdogmatisk metod att framstå som praktisk. Rättsdogmatiken behöver nämligen inte nödvändigtvis vara alltför snäv. Utgå från att slutmålet med den rättsdogmatiska metoden är att skapa en fullständig bild av de lege lata.¹⁵ Per definition måste detta gälla hela rättsordningen, då den är en del

¹⁴ Alternativt är ett förslag till en god skattelagstiftning, om man så vill.

¹⁵ Peczenik, *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005, s. 249-250.

av den gällande rätten. För att uppnå detta blir ett tillvägagångssätt som bara utgår från de mest centrala rättskällor ohållbart. Ett behov av att kunna se till de bakomliggande normer och strukturer som påverkar ett rättsområde, i kombination med en analytisk och kritisk syn på den gällande rätten, borde framstå som logiska respektive lämpliga följder och verktyg.¹⁶

För uppsatsens vidkommande bör tillämpandet av en rättsdogmatisk metod som inkluderar hela rättsordningen vara en fördel. Avsaknaden av särskild lagstiftning och följaktligen även legaldefinitioner för leasing inom skatterätten innebär att det blir aktuellt att vända sig till andra rättsområden för att skapa klarhet i vad som gäller.

Arbetet har haft FSK:s utredning som utgångspunkt. Enligt rättskällehierarkin innebär detta inget problem. Förarbeten är en del av rättskällehierarkin och en SOU utgör onekligen ett förarbete. Det kan även argumenteras för att ett SOU-betänkande bör värderas väldigt högt som rättskälla. En utredning av detta slag måste, eller i vart fall borde, nämligen på ett grundligt sätt redogöra för den gällande rätten för att möjliggöra för en väl underbyggd analys av vilka problem som existerar och vilka lösningar som framstår som bäst lämpade för att bemöta denna problematik. Detta bör vara sant även om utredningen inte leder till lagstiftning, vilket exempelvis varit fallet med de tidigare utredningar som finns angående just leasing.¹⁷

Materialet som har använts har varit varierat då arbetet har behandlat flera rättsområden. I uppsatsen förekommer skatterättslig doktrin, civilrättslig doktrin, och redovisningsrättslig doktrin. Materialet som behandlar god skattelagstiftning är främst skatterättsligt, det bör dock noteras att Hellners verk är civilrättsligt, men av en mer allmän karaktär. När det gäller de rättsfall som har använts har jag främst använt mig av rättsfall med ett tydligt prejudikatvärde som har refererats och kommenterats i doktrin.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen behandlar svensk rätt. EU-rättsliga och internationella aspekter kommer huvudsakligen inte att behandlas. Undantaget till detta blir inom redovisningen där det finns internationella aspekter genom IFRS/IAS-regleringen.¹⁸ IASB:s¹⁹ arbete med en ny reglering för leasingtransaktioner kommer inte att behandlas.

Uppsatsen behandlar enbart den delen av SOU 2014:40 som tar sikte på hyres- och leasingtransaktioner. Förslagets reglering behandlas dock bara i relation till finansiell leasing. I FSK:s förslag behandlas dock leasingtransaktioner och således även finansiella leasingtransaktioner

¹⁶ Peczenik, SvJT 2005, s. 249-250 och 254-255.

¹⁷ Jfr. Bengtsson, *SOU som rättskälla*, SvJT 2011, s. 777-785.

¹⁸ International Financial Reporting Standards och International Accounting Standards.

¹⁹ International Accounting Standards Board.

gemensamt med hyra. De juridiska personer som är undantagna från SOU 2014:40 tillämpning som huvudregel kommer inte att behandlas.²⁰

1.5 Disposition

Den fortsatta framställningen inleds med en redogörelse för vad som utgör en god skattelagstiftning i kapitel 2. I kapitel 3 återfinns det en bakgrund till SOU 2014:40 som är särskilt inriktad på de för uppsatsen relevanta aspekterna av utredningen. Kapitel 4 behandlar definitionen av finansiell leasing inom skatterätten och avslutas med en kortare delanalys. Därefter presenteras den civilrättsliga regleringen för finansiell leasing i kapitel 5 och innebörden av begreppet utreds inom rättsområdet. Även detta kapitel avslutas med några kortare kommentarer. Uppsatsens sjätte kapitel består av en redogörelse för redovisningsrätten med avseende på den finansiella leasingen, återigen återfinns det avslutningsvis en kortare delanalys. Det sista kapitlet, kapitel 7, innehåller uppsatsens analys och avslutas med de sammanfattande slutsatser som kan dras.

1.6 Terminologi: Särskilt om begreppen leasing, operationell leasing och finansiell leasing

I den fortsatta framställningen kommer termen leasing att användas som benämning för finansiella leasingavtal. Begreppen operationell leasing och finansiell leasing kommer dock att förekomma i de fall då det är viktigt att skilja på termerna för framställnings skull. Ett exempel på detta är när leasing diskuteras i relation till redovisningsområdet.

HFD används konsekvent som en benämning för den högsta förvaltningsrättsliga instansen. Domstolens namn vid t.ex. den tidpunkt ett uttalande gjordes beaktas ej.

²⁰ Främst stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund, se SOU 2014:40, s. 248.

2 En god skattelagstiftning

2.1 Inledning

Beskattningens primära syfte är finansieringen av den offentliga sektorn, detta är beskattningens rent fiskala syfte. Av naturliga skäl kan och används beskattningen även för att åstadkomma andra effekter och uppnå andra ändamål. Som exempel kan det fördelningspolitiska syftet nämnas, vilket kortfattat innebär ett försök till en utjämning av inkomst- och förmögenhetsskillnader. Det fördelningspolitiska syftet har haft en tydlig påverkan på utformningen av den svenska beskattningen främst genom den progressiva inkomstbeskattningen och den tidigare beskattningen av förmögenhet, arv och gåva. Syftet med en beskattningsåtgärd behöver således inte vara rent fiskalt, även om detta bakomliggande syfte får anses som primärt i förhållande till övriga icke-fiskala målsättningar.²¹

Vad kännetecknar då en god skattelagstiftning? Syften som finansieringen av den offentliga sektorn eller fördelningspolitiska betänkligheter är av en övergripande karaktär och kan främst beskrivas som bakomliggande politiska motiv vid lagstiftningsarbetet som utgör en ram för vad lagstiftaren vill åstadkomma.²² Utöver dessa övergripande motiv finns det vissa allmänna kriterier som en skattelagstiftning bör uppfylla för att de primära politiska målen med lagstiftningen ska kunna uppnås utan att eventuella brister resulterar i oönskade effekter vid lagstiftningens införande och tillämpning. En skattelagstiftning som i hög grad uppfyller dessa kriterier, genom utformning och teknisk kvalitet, och således undviker oönskade effekter och komplikationer utgör därigenom ett exempel på en god lagstiftning.²³

Givet detta blir följdfrågan vilka kriterier som en lagstiftning bör sträva efter att uppfylla. Frågan kompliceras i viss mån av att det i litteraturen finns en begränsad mängd material som behandlar lagstiftningstekniska frågor.²⁴ Lodin har i artikeln ”Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning”²⁵ behandlat vad som kan sägas utgöra en god skattelagstiftning ur ett mer skattepolitiskt perspektiv.²⁶ Den fortsatta framställningen har sin utgångspunkt i Lodins artikel. De skattepolitiska aspekterna får dock mindre utrymme till fördel för de frågor som är av en mer juridisk karaktär.

Inom doktrinen förekommer det olika indelningar av bakomliggande syften och kriterier när frågan om vad som utgör en god lagstiftning diskuteras. Att

²¹ Lodin m.fl., *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 2013, s. 2-3.

²² Melz, *Några reflektioner om lagstiftningsteknik i skattelagar – främst i inkomstskattelagen* ur *Festskrift till Gustaf Lindencrona*, 2006, s. 273.

²³ Lodin, *Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning*, SN 2007, s. 477-478.

²⁴ Melz m.fl., *Skattelagstiftning: Att lagstifta om skatt*, 2014, s. 45.

²⁵ SN 2007, s. 477-490.

²⁶ Jfr. Melz m.fl. (2014) s. 45.

indelningen i sig varierar innebär inte att det finns en uttalad oenighet gällande vad som är centralt för att en lagstiftningsprodukt ska kunna bedömas som god, utan snarare på att författarna diskuterar olika aspekter av samma huvudfråga. Om utgångspunkten för arbetet är de bakomliggande politiska motiven framstår det som naturligt att en annan indelning kan komma att användas än den som varit mer naturlig i en diskussion som enbart kretsade kring rent lagstiftningstekniska frågor. Även här har stora intryck tagits från Lodin²⁷ och rubrikerna som används är i viss mån överensstämmande med de rubriker som återfinns i hans artikel.

2.2 Övergripande kriterier

Enligt Lodin finns det två övergripande kriterier som borde beaktas vid utformningen av varje skattelagstiftning; effektivitet och legitimitet.²⁸ Det förstnämnda kriteriet, effektivitet, är kopplat till det bakomliggande politiska motivet med lagstiftningen och lagens uttalade syfte.²⁹ Lodin menar att varje skatt bör ha ett uttalat syfte och att utformningen av lagstiftningen bör vara beroende av att detta syfte kan uppnås med en så hög grad av effektivitet som möjligt.³⁰ Den samhällsekonomiska effektiviteten för en skatt blir dock beroende av en lång rad andra kriterier och hur väl uppfyllda dessa är.³¹ Hellner behandlar effektivitet tillsammans med två ytterligare kriterier; läsbarhet och begriplighet.³² Läsbarheten är här ett kriterium som utgår från lagtexten och tar sikte på dess disposition, språkbruk och tillgänglighet.³³ Begripligheten handlar istället om vad läsaren förstår av det som lagstiftaren har velat uttrycka i lagtexten.³⁴

Legitimiteten hos en skatt beror på många faktorer och är avgörande för att skatten i längden skall vara samhällsekonomiskt effektiv och medborgarna lojala mot skattesystemet. Lodin resonerar att skatten måste upplevas som adekvat och proportionerlig av de som ska bära den. Om en skatt upplevs som orättvis och onödigt komplicerad blir det svårt att få denna att uppfattas som legitim. På samma sätt som med effektiviteten är legitimiteten som övergripande kriterium delvis beroende av i vilken grad andra viktiga kriterier är uppfyllda.³⁵

Det är enkelt att se effektivitet och legitimitet som två kriterier som utgör motpoler till varandra. För att uppnå en hög grad av effektivitet inom ett skattesystem krävs det dock att skattesystemet upplevs som legitimt. Motsatsen kan även sägas vara sann. Det rör sig med andra ord om två

²⁷ Lodin, SN 2007, s. 477-90.

²⁸ Lodin, SN 2007, s. 478-81.

²⁹ Lodin, SN 2007, s. 478.

³⁰ Lodin, SN 2007, s. 478.

³¹ Lodin, SN 2007, s. 478.

³² Hellner, *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten*, 1990, s. 219-221.

³³ Hellner (1990) s. 219-221.

³⁴ Hellner (1990) s. 220.

³⁵ Lodin, SN 2007, s. 480.

kriterier, som båda måste tillgodoses, men som även samverkar med varandra.³⁶

2.3 Allmänna kriterier

2.3.1 Inledning

Enligt Lodin kan en skattelagstiftning endast uppnå en hög grad av effektivitet och legitimitet genom att vissa underliggande kriterier uppnås. Lodin använder sig av en indelning av dessa s.k. allmänna kriterier som resulterar i åtta kategorier: Enkelhet/proportionalitet, förutsebarhet och rättssäkerhet, kontrollerbarhet, likformighet och neutralitet, synlighet, fördelningspolitiska effekter, låg *excess burden*, samt internationell effektivitet.³⁷ Endast några av dessa kommer att förekomma här. Detta beror främst på att vissa av rubrikerna framstår som mer skattepolitiska eller av andra skäl hamnar utanför syftet med denna framställningen. Rubrikerna synlighet, fördelningspolitiska effekter och låg *excess burden* anses här vara av en mer skattepolitisk karaktär samtidigt som rubriken internationell effektivitet omfattar frågor som ligger utanför uppsatsens syfte och avgränsningar. De nyss nämnda rubrikerna behandlas därför inte nedan.

2.3.2 Enkelhet/proportionalitet

Enkelhet är ett kriterium som är hänförligt till skattelagstiftningens utformning.³⁸ Vid framtagandet av en lagstiftningsprodukt borde denna utformas så att den är enkel att förstå och tillämpa samtidigt som det bakomliggande syftet beaktas.³⁹ En skatt som är konstruerad så att den avspeglar dess syfte kan även underlätta förståelsen för skattens existens.⁴⁰

Utgår man från denna definition av enkelhet innebär det att kriteriet innefattar en hel del underliggande lagtekniska frågor. En del av dessa frågor blir kopplade till lagstiftnings utformning både som helhet och sett till konstruktionen av enskilda rättsregler.

Referenser och hänvisningar är en del av utformningen av enskilda lagregler. Dessa återfinns i lagstiftningen av en rad olika skäl. Den moderna lagstiftningsstekniken har exempelvis resulterat i att lagtexten består av kortare paragrafer och stycken vilket i sin tur innebär att det finns ett ökat behov av explicita hänvisningar av typen ”för detta fall gäller vad som anges i nästa stycke”.⁴¹ Referenser och hänvisningar fyller även en funktion genom att de kan ersätta behovet av längre satser bestående av ett svårtolkat

³⁶ Hultqvist, *Vad är en rättssäker beskattning?*, SvSkT 1998, s. 768.

³⁷ Se Lodin, SN 2007, s. 481-90

³⁸ Lodin, SN 2007, s. 481.

³⁹ Lodin, SN 2007, s. 481.

⁴⁰ Lodin, SN 2007, s. 481.

⁴¹ Melz m.fl. (2014) s. 53-54. Exempel lånat av Melz, se s. 54.

lagspråk, en tillämpning som ligger i linje med den moderna lagstiftningstekniken.⁴²

Hänvisningar förekommer dessutom i många olika former. Ser vi till det ovan nämnda exemplet är detta en typ av explicit intern referens. Hänvisningen är med andra ord till ett annat stycke av samma paragraf. Referenser består dock onekligen även av hänvisningar till andra lagregler, främst när den refererade regeln utgör rekvisit för en bestämmelse, detta istället för att upprepa rekvisitet.⁴³ En ytterligare möjlighet är dock externa referenser, dvs. hänvisningar till andra lagar, antingen inom samma rättsområde eller inom ett annat.⁴⁴ Referenserna kan vara öppna eller dolda. En metod för att komma ifrån hänvisningar är att tillämpa definitioner.⁴⁵

Proportionalitet innebär i detta sammanhang att det ska finnas en balans mellan skattebelastningen och fullgörandebördan. Om fullgörandebördan resulterar i en för hög kostnad riskerar skatten att bli samhällsekonomiskt ineffektiv. Proportionalitet handlar med andra ord i stor utsträckning om en skatts administrativa utformning varför enkelhet och proportionalitet blir två närliggande kriterier.⁴⁶

2.3.3 Förutsebarhet och rättssäkerhet

Det är svårt att ge en enkel och entydig definition av rättssäkerheten som begrepp.⁴⁷ Det som kan konstateras är att det föreligger en stark koppling mellan rättssäkerhet, förutsebarhet och skyddet för den personliga integriteten vid statlig maktutövning.⁴⁸ Rättssäkerhet beskrivs lämpligast som ett allmänt begrepp som innefattar sådana rättsliga åtgärder som avser att förhindra godtycklig och alltför långtgående maktutövning.⁴⁹

Kopplingen mellan rättssäkerhet och förutsebarhet beskrivs ofta genom att det anses vara ett rättssäkerhetskrav att en skatt är förutsebar.⁵⁰ Inom doktrinen framhävs det, bland annat av Hulgaard, att det är viktigt att sträva efter att lagtexten så långt det är möjligt ska räcka för att ge klarhet om vad som gäller.⁵¹ Hulgaard konstaterar dock att det får anses omöjligt att uppnå detta rättssäkerhetens idealiska tillstånd. Det bör dock inte resultera i att lagtexten istället blir mycket allmänt hållen och att det endast av motiven går att utläsa vad som avses. Hulgaard beskriver denna lagstiftningsmetod

⁴² Melz m.fl. (2014) s. 53.

⁴³ Melz m.fl. (2014) s. 53.

⁴⁴ Melz m.fl. (2014) s. 55-58.

⁴⁵ Hellner (1990) s. 245.

⁴⁶ Lodin, SN 2007, s. 481.

⁴⁷ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763.

⁴⁸ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763. Se även Lodin, SN 2007, s. 483 och Hulgaard, *Några tankar om rättssäkerhet*, SvSkT 1998, s. 778 angående kopplingen mellan förutsebarhet och rättssäkerhet. Observera att Hulgaard använder termen klarhet istället för förutsebarhet.

⁴⁹ Hultqvist, SvSkT 1998, s. 763.

⁵⁰ Lodin, SN 2007, s. 483.

⁵¹ Hulgaard, SvSkT 1998, s. 778.

som förkastlig.⁵² Om oklarheten är relaterad till avsaknaden av en definition av ett visst begrepp är det även tänkbart att begreppets innebörd kan förändras med tiden.⁵³ Något som ur ett förutsebarhetsperspektiv inte framstår som lämpligt.

I relation till de övergripande kriterier som behandlades ovan kan förutsebarhet beskrivas som en viktig faktor för att en skatt skall upplevas som legitim. För att uppnå en hög grad av förutsebarhet krävs det att lagstiftningen inte resulterar i för många fall av tolkningssvårigheter eller inslag av bedömningsfrågor.⁵⁴

2.3.4 Kontrollerbarhet

Ett annat kriterium för en god skattelagstiftning är kontrollerbarhet. En skatt skall vara lätt att kontrollera och svår att undgå. En skatt som är lätt att undgå resulterar inte enbart i statsfinansiella förluster utan även i att skattemoralen och lojaliteten mot beskattningssystemet skadas. Lodin resonerar att detta är en anledning till att undanta sådana inkomster som principiellt borde vara skattepliktiga men som är svårkontrollerade.⁵⁵

2.3.5 Likformighet och neutralitet

En neutral och likformig beskattning är viktig av bland annat rättssäkerhetsskäl, lika fall ska behandlas lika. Om en skatt kan undgås genom annat likartat handlande kan dock skatten även få snedvridande effekter som skadar samhällsekonomin. Detta sker om beskattningen blir det avgörande vid valet av handlingsväg och mindre ekonomiskt effektiva handlingsvägar väljs. Det är därför lämpligt om skattesystem är neutralt mellan olika handlingsvägar. Som huvudregel kan man säga att generella regler ofta främjar neutralitet och likformighet, medan specialregler medför olikbehandling och snedvridningar.⁵⁶

⁵² Hulgaard, SvSkT 1998, s. 778.

⁵³ Jfr. Lodin m.fl. (2013) s. 709.

⁵⁴ Lodin, SN 2007, s. 483.

⁵⁵ Lodin, SN 2007, s. 483.

⁵⁶ Lodin, SN 2007, s. 484.

3 Allmänt om SOU 2014:40

3.1 Inledning

FSK:s slutbetänkande⁵⁷ består av två förslag till hur ett nytt skattesystem för företagsbeskattning bör se ut för att ökade den skattemässiga neutraliteten mellan eget och lånat kapital vilket eftersträvades av regeringen.⁵⁸ Det är endast det första, huvudförslaget, som innebär att de nuvarande ränteavdragsbegränsningsreglerna ersätts fullt ut.

Det första förslaget, huvudförslaget, består av två delar. Den första delen innebär ett begränsande av avdragsrätten för räntekostnader och andra finansiella kostnader genom att företag inte längre får göra avdrag för negativa finansnetton. Med andra ord medges avdrag enbart för de finansiella kostnader som motsvaras av finansiella intäkter. För att kompensera för denna avdragsbegränsning föreslår FSK i förslagets andra del att ett schablonavdrag ska införas. Avdraget, som går under benämningen finansieringsavdrag, utgör 25 procent av ett underlag som betecknas underlag för finansieringsavdrag. I princip utgörs underlaget av ett företags skattemässiga resultat för schablonavdraget. Då grundtanken är att avdraget ska vara neutralt och således oberoende av om ett företag finansieras med lånat eller eget kapital får detta göras oavsett om företaget har motsvarande faktiska kostnader eller inte. Effekten av finansieringsavdraget är detsamma som en sänkning av bolagsskatten med 5,5 procentenheter, det vill säga en sänkning av bolagsskatten till 16,5 procent. Det bör även noteras att förslaget är ”fullt finansierat” eller med andra ord att den totala skattemässiga kostnaden för bolagssektorn inte förändras om förslaget skulle träda i kraft.⁵⁹

Betänkandets andra förslag, det alternativa förslaget, består även detta av två delar. Den första delen innebär i likhet med den första delen av huvudförslaget en begränsning av avdragsrätten för negativa finansnetton. Till skillnad från huvudförslaget rör det sig här ordagrant om en begränsning och således inte ett slopande av avdragsrätten för negativa finansnetton. Begränsningen består i att efter att företagen har fått göra avdrag för finansiella kostnader som motsvaras av finansiella intäkter medges enbart avdrag för negativa finansnetto med ett belopp som uppgår till högst 20 procent av ett avdragsunderlag. Underlaget är baserat på företagets rörelseresultat före finansiella poster och skatter, EBIT.⁶⁰ Förslaget innebär även att de nuvarande ränteavdragsbegränsningsregler behålls för att motverka skatteplanering med koncerninterna lån. Utöver detta medges det även rullning för nekade avdrag för negativa finansnetton,

⁵⁷ SOU 2014:40.

⁵⁸ Dir. 2011:1, s. 12.

⁵⁹ SOU 2014:40, s. 177.

⁶⁰ Earnings Before Interest and Taxes.

dock med spärregler vid ägarskiften. Reglerna innebär att sparade negativa finansnetton helt faller bort vid ägarskiften. Förslagets andra del består av en bolagsskattesänkning om 3,5 procentenheter eller med andra ord en ny bolagsskattesats på 18,5 procent. Även när det gäller det alternativa förslaget är bedömningen att den totala skattemässiga belastningen för bolagssektorn inte kommer att förändras om förslaget träder i kraft.⁶¹

Det finns stora likheter mellan förslagen. Den första likheten är att båda förslagen berör aktiebolag, övriga juridiska personer som inkomstbeskattas enligt samma regler som aktiebolag och handelsbolag.⁶² En ytterligare likhet är att avdragsbegränsningarna i båda förslagen gäller för negativa finansnetton, om än i olika utsträckning.⁶³ Vidare har de utjämningsmöjligheter som föreslås för koncerner i huvudförslaget även en motsvarighet i det alternativa förslaget.⁶⁴ Förslagen gör även liknande undantag för den finansiella sektorn genom schablonavdrag som motiveras med det särskilda förhållande som råder för finansiella kostnader och intäkter inom sektorn.⁶⁵ Ser man till de definitioner av finansiella intäkter och kostnader som finns med i huvudförslaget återanvänds dessa i alternativförslaget.⁶⁶ För uppsatsens vidkommande är detta ytterst relevant då definitionen av vad som utgör en finansiell kostnad även inkluderar och behandlar hyra och leasing.⁶⁷

3.2 Hyra och leasing som finansiella kostnader

24 kap. 5 §

*Med finansiell kostnad avses även det räntebelopp som ingår i en hyreskostnad, om inte annat anges i 7–9 §§.*⁶⁸

FSK menar att det alltid ingår en finansiell kostnad som en komponent i en hyreskostnad. Denna finansiella kostnad är den s.k. räntekostnaden i den ovan angivna paragrafen. Detta förklaras med att ett företag som vill förvärva en tillgång kan välja mellan att hyra eller köpa den. Väljer företaget att hyra tillgången innebär detta att det är uthyraren som står för de finansiella kostnaderna för tillgången som sedan överförs på hyrestagaren genom hyresbetalningar.⁶⁹

Det bör här även noteras att FSK jämnställer leasing med hyra och menar att det i praktiken är samma förfarande oavsett den terminologi som används. Den uppdelning i en räntedel och en hyresdel som måste göras för

⁶¹ SOU 2014:40, s. 331-333.

⁶² SOU 2014:40, s. 178 och 332.

⁶³ SOU 2014:40, s. 177 och 331.

⁶⁴ SOU 2014:40, s. 184-189 och 343-346.

⁶⁵ SOU 2014:40, s. 178 och 332.

⁶⁶ SOU 2014:40, s. 332, för definitioner se s. 196 ff.

⁶⁷ Se SOU 2014:40, s. 225 ff.

⁶⁸ Se SOU 2014:40, s. 34.

⁶⁹ SOU 2014:40, s. 225.

hyreskostnader måste således även göras vid leasingtransaktioner. Bestämmelsen innehåller ingen tydlig definition av vad som utgör en leasingtransaktion, än mindre vad som utgör en finansiell leasingtransaktion. Det som sägs är att det enligt gällande rätt med finansiell leasing avses ett leasingförhållande där de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren, en definition hämtad ur redovisningen. Det konstateras även att en bedömning, av om ett leasingförhållande är finansiellt, ska göras med utgångspunkt från avtalets ekonomiska innebörd och inte dess formella utformning. Det framstår dock som att detta bara är en redogörelse för vad som gäller inom redovisningen och inte någon vägledning för den skatterättsliga definitionen av begreppet.⁷⁰

Det finns tre undantagsfall där det inte behöver ske någon uppdelning i en räntedel och en hyresdel. Det första återfinns i förslaget 24 kap. 7 § och avser fastighetshyror.⁷¹ Det andra undantaget är för korttidshyror, dvs. hyror med en löptid som inte överstiger åtta månader, och gäller om hyreskostnaderna inte avser hyra mellan två koncernföretag.⁷² Det tredje undantaget avser mindre hyresbelopp. Gränsen för vad som räknas som mindre hyresbelopp är att de sammanlagda hyreskostnader under beskattningsåret inte får överstiga 300 000 SEK. Kostnader för fastighetshyra, för hyra mellan koncernföretag och för korttidshyror ingår inte i beräkningen av de sammanlagda hyreskostnaderna.⁷³

3.3 Reservationer och särskilda yttranden

Slutbetänkandet angående ett nytt system för bolagsbeskattningen innehåller även en rad reservationer och särskilda yttranden varav en del specifikt tar sikte på hanteringen av hyres- och leasingtransaktioner. En stor del av den kritik som riktas mot den föreslagna uppdelningen av hyres- och leasingintäkter i en räntekomponent och en hyreskomponent är svårigheterna som lär uppstå vid en praktisk tillämpning av reglerna. Det rör sig sammantaget om två reservationer och fem särskilda yttranden som finner den av FSK föreslagna uppdelningen som problematisk.⁷⁴

Huvudsakligen verkar det finnas ett medhåll bland de reservationer och särskilda yttranden som framförs avseende den principiella synen att en

⁷⁰ SOU 2014:40, s. 225-227.

⁷¹ SOU 2014:40, s. 229-232.

⁷² SOU 2014:40, s. 232-233.

⁷³ SOU 2014:40, s. 233-236.

⁷⁴ Se Reservation av ledamoten Åsa Hansson, s. 569-576, Reservation av ledamoten Anita Saldén Enérus, s. 577, Särskilt yttrande av ledamoten Ingemar Hansson, s. 581-583, Särskilt yttrande av sakkunniga Linda Haggren m.fl., s. 590-593, Särskilt yttrande av experten Krister Andersson, s. 604-616, Särskilt yttrande av experten Anders Bengtsson, s. 617-620, Särskilt yttrande av experten Annika Fritsch, s. 622-627. Samtliga återfinns i SOU 2014:40.

hyreskostnad rent faktiskt består av såväl en hyreskomponent som en räntekomponent. Instämmandet är dock inte fullständigt.⁷⁵

En fråga som ställs är om detta antagande verkligen är korrekt och således om det är en lämplig utgångspunkt för förslaget om en uppdelning av hyreskostnader. Experten Anders Bengtsson ifrågasätter om det kan anses ingå en finansiell komponent i ett hyresbelopp ”om hela hyran betalas i förskott eller om den avser en tillgång som uthyraren inte förvärvat (t.ex. personal)?” Även om så är fallet menar Bengtsson att det föreligger ett ytterligare problem angående avsaknaden av en principiell skillnad mellan ett traditionellt hyresavtal, med andra ord inte finansiella leasingavtal, och andra avtal. Det framstår nämligen som rimligt att även avtal som inte avser hyra eller leasing kan innehålla en finansiell komponent. Bengtsson ifrågasätter även om alla hyresavtal måste bli föremål för en reglering när det framstår som att finansiell leasing är det egentliga problemet. Enklare regler som inriktade sig på finansiell leasing hade annars varit att föredra. Bengtsson anser även att behandlingen av finansiella leasingavtal riskerar att framstå som motsägelsefull och irrationell.⁷⁶

Experten Annika Fritsch menar att den definition av finansiella kostnader som återfinns i förslaget är för omfattande. Detta då den träffar betydligt mer än vad som allmänt uppfattas som räntekostnader.⁷⁷ Liknande åsikter framförs av Krister Andersson som menar att förslaget med avseende på leasing- och hyreskostnaderna har blivit väldigt komplicerat och riskerar att resultera i skatteundandragande och avgränsningsproblem.⁷⁸

Finansdepartementets sakkunniga och experter Linda Haggren, Anders Kristoffersson, Mats Andersson, Annica Axén Linderl, Andreas Högberg och Elisabeth Sheikh anser att det är för långtgående att urskilja en räntekomponent inte bara vid finansiell leasing utan vid alla hyresavtal. De menar även att kommitténs förslag saknar viktiga komponenter för hur räntedelen av hyrorna ska beräknas i praktiken. Som alternativ förespråkar Finansdepartementets sakkunniga och experter en modell som ligger i linje med redovisningsreglerna och som koncentreras till sådana transaktioner där den ekonomiska innebörden är att det är fråga om utlåning av pengar, dvs. finansiell leasing. Detta skulle kunna åstadkommas genom att anpassa skattereglerna till vad som gäller redovisningsmässigt, dvs. att vid beskattningen tillämpa de regler som gäller för redovisningen.⁷⁹ Ledamoten Anita Saldén Enérus ansluter sig till detta förslag.⁸⁰

Att regelverk blir för komplext beroende på avdragsbegränsningen för räntekostnader är en åsikt som framförs av Åsa Hansson. Hon menar att

⁷⁵ Se föregående fotnot.

⁷⁶ SOU 2014:40, s. 619-620.

⁷⁷ SOU 2014:40, s. 624.

⁷⁸ SOU 2014:40, s. 604.

⁷⁹ SOU 2014:40, s. 590-593.

⁸⁰ SOU 2014:40, s. 577.

komplikationen i att skilja ut icke avdragsgilla finansiella kostnader från avdragsgilla kostnader är förslagets akilleshäls.⁸¹

Ledamoten Ingemar Hansson menar att det skapas en asymmetri när uthyraren men inte hyrestagaren är ett bolag i Sverige med negativt finansnetto. Detta är ett problem då det skulle kunna resultera i ett förhållandevis stort utrymme för skatteplanering. En lösning och förenkling vore att inte dela upp hyres- och leasingintäkter i två komponenter.⁸²

⁸¹ SOU 2014:40, s. 571.

⁸² SOU 2014:40, s. 581.

4 Skatterätt

4.1 Inledning

Det finns i svensk lagstiftning en avsaknad av reglering avseende leasing. Termen återfinns bara i en svensk lag, en lag som behandlar bank- och finansieringsrörelse⁸³ där den jämföras med att ”upplåta lös egendom till nyttjande”.⁸⁴ Denna lag är onekligen inte av skatterättslig karaktär och det finns i skrivande stund ingen skatterättslig lagstiftning gällande leasing och således inte heller någon tydlig legaldefinition av termen att tillgå i lagtext.

Avsaknaden av lagstiftning på området innebär inte att leasing som finansieringsform inte har varit föremål för utredning. Den s.k. leasingutredningen inkom under 1990-talet med två betänkanden avseende leasing.⁸⁵ Utredningarna tog dock främst sikte på de civilrättsliga aspekterna av leasing, även om en viss diskussion om beskattning och redovisning förekom. Inget av betänkandena har lett till någon lagstiftningsåtgärd för finansieringsformen.

Det finns även en departementspromemoria från 2002 som behandlar de skatterättsliga aspekterna av leasing.⁸⁶ Promemorian fokuserade huvudsakligen på de ekonomiska effekterna av leasing och grundtanken med förslaget var att om en leasegivare i huvudsak bara bar en kreditrisk skulle han beskattas för utlåning av pengar, inte för uthyrning av tillgång.⁸⁷ Denna reglering tog bara sikte på avtal med en löptid som översteg fem år.⁸⁸ Om förslaget trätt i kraft hade det inneburit att ett nytt kapitel införts i inkomstskattelagen (IL),⁸⁹ 18 a kap. med benämningen ”Beskattning av leasinginventarier”.⁹⁰ Förslaget fick dock ett övervägande negativt mottagande och lagförslaget antogs inte.⁹¹

År 2008 avslutades en utredning om sambandet mellan redovisning och beskattning som bland annat utredde behovet av särskilda periodiseringsregler om leasing.⁹² Utredningen konstaterade att det inte fanns ett behov av särskilda periodiseringsregler för leasing. Detta motiverades främst av att oklara leasingfrågor inte handlade om periodisering utan om vem som var berättigad till att göra värdeminskningsskattdrag, något som inte ansågs vara föremål för

⁸³ Lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.

⁸⁴ Se kap. 1 § 4 och kap. 7 § 1 Lag (2004:297) om bank- och finansieringsrörelse.

⁸⁵ SOU 1991:81 och SOU 1994:120.

⁸⁶ Ds. 2002:16.

⁸⁷ Ds. 2002:16, s. 7 och 25-34.

⁸⁸ Ds. 2002:16, s. 7.

⁸⁹ Inkomstskattelag (1999:1229).

⁹⁰ Ds. 2002:16, s. 11.

⁹¹ SOU 2008:80, del II, s. 434.

⁹² SOU 2008:80.

utredningen. Utöver detta slogs det även fast att 2002-års promemoria redan hade lämnat ett förslag till lagstiftning kring leasing som inte resulterat i någon lagstiftning och att detta var ett tecken på de svårigheter som var förenade med att lämna ett nytt förslag till lagstiftning på området. Utredningen noterade dock att avsaknaden av lagstiftning kring leasing resulterat i en hel del osäkerhet och anmärkte att ”det ideala vore givetvis om det gick att åstadkomma en reglering i IL som tillgodosåg både näringslivets behov av att kunna använda leasing som en normal finansieringsform och det allmännas intresse av att förhindra skatteplanering med leasing som går utöver det som är normalt och rimligt.”⁹³

Leasing har med andra ord varit föremål för ett flertal utredningar men ingen av dessa har utmynnat i någon direkt lagstiftning för finansieringsformen. För att skapa klarhet kring den skatterättsliga behandlingen av leasing blir det därför nödvändigt att vända sig till skatterättsliga lagtolkningsmetoder, rättsnormer och HFD:s praxis.

4.2 Skatterättslig lagtolkning

4.2.1 Lagtolkningsmetoder

Lagtolkning innebär att en lagregels innebörd fastställs i syfte att tillämpa den i ett konkret fall.⁹⁴ I enklare fall där lagtexten är lättbegriplig och klar samt ger tydlig ledning i det för rättstillämpningen aktuella fallet blir lagtolkningsfrågan mindre framträdande. Lagtexten är tyvärr inte alltid tydlig, särskilt i förhållande till de varierade situationer som kan uppkomma, och lagtexten kan även vara av en allmän karaktär där det endast av motiven går att utläsa vad som menas.⁹⁵

Varje läsning av lagtexten innebär dock en tolkningsoperation.⁹⁶ Lagtexten har företräde gentemot andra rättskällor och även i enklare fall erfordras en semantisk analys.⁹⁷ Tolkningen som företas avser då att fastställa den språkliga innebörden som de uttryck som förekommer i lagtexten har, sett till det allmänna språkbruket och definitionerna av juridiska fackuttryck. Att uttröna innebörden av ett i lagtexten förekommande begrepp kan dock medföra vissa svårigheter då skattelagstiftningen inte alltid preciserar de begrepp som används och det även kan handla om tekniska uttryck som är svårbestämda.⁹⁸

I de fall där lagtexten har en vag eller otydlig innebörd med avseende på ett konkret fall och därför kan tolkas på olika sätt finns det skilda uppfattningar

⁹³ SOU 2008:80, del II, s. 434.

⁹⁴ Lodin m.fl. (2013) s. 707.

⁹⁵ Jfr. Lodin m.fl. (2013) s. 708-709, Hulgaard, SvSkT 1998, s. 778.

⁹⁶ Lodin m.fl. (2013) s. 708.

⁹⁷ Lodin m.fl. (2013) s. 708, jfr. Melz, *Lagtolkningsmetoder - ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall*, SN 1993, s. 140.

⁹⁸ Lodin m.fl. (2013) s. 708.

om vad som gäller.⁹⁹ Den objektiva lagtolkningsmetoden fäster avgörande vikt vid lagens ordalydelse.¹⁰⁰ Tillämpar man en utpräglat objektiv lagtolkningsmetod fäster man inget avseende på vad som anförs i förarbetena utan väljer istället den tolkning av lagtexten som objektivt sett är mest rimlig.¹⁰¹ En sådan tillämpning skulle kunna beskrivas som en strikt semantisk tolkning av lagtexten.¹⁰² Denna metod kan inte anses vara allmänt accepterad och stämmer inte överens med den som används av domstolar och doktrin inom skatterätten.¹⁰³

Den lagtolkningsmetod som istället tillmäter förarbetena en stor betydelse brukar betecknas som subjektiv.¹⁰⁴ Gränsdragningen mellan vad som utgör en objektiv respektive subjektiv lagtolkningsmetod blir av naturliga skäl beroende av vad man lägger in i begreppen. Det framstår som rimligt att anse att en objektiv lagtolkning även kan tillmäta förarbetena någon grad av auktoritet, givet att man först avgöra vilka objektivt möjliga tolkningar av lagtexten som finns.¹⁰⁵ Ser man till utvecklingen av begreppen inom doktrin framstår det dock som att det med en objektiv lagtolkningsmetod oftast åsyftas en metod som inte beaktar något annat än lagens ord.¹⁰⁶ Det framstår därför som lämpligt att fortsättningsvis beteckna den metod som fäster någon betydelse vid det som uttalas i förarbetena som subjektiv.

De objektiva och subjektiva lagtolkningsmetoderna behöver inte strida mot varandra. I enklare fall där lagtextens innebörd är tydlig har denna företräde och bör tillämpas, i överensstämmande med den objektiva lagtolkningsmetoden. I de fall där lagtexten inte ger ett tydligt svar på en fråga eller på något vis framstår som oklar tillämpas en subjektiv lagtolkningsmetod. Vid en tillämpning får man först avgöra vilka objektivt möjliga tolkningar av lagtexten som finns. Vid en sådan bedömning är det möjligt att det finns flera objektiva lösningar och det blir då nödvändigt att beakta förarbetsuttalandena i valet mellan dem.¹⁰⁷ Det är i regel denna lagtolkningsmetod som förekommer inom rättstillämpningen.¹⁰⁸

Alla situationer är tyvärr inte så enkla att de kan lösas genom en tillämpning av de objektiva och subjektiva lagtolkningsmetoderna. Lagtexten kan vara vag och oklar samtidigt som förarbetena inte säger något som belyser lagtextens innebörd. Problematiken förvärras ytterligare om rättspraxis och doktrin inte heller ger någon tydlig vägledning. Situationen behöver inte i sig innebära att frågan är oreglerad och att ett domslut till den skattskyldiges nackdel exempelvis skulle stå i strid med legalitetsprincipen

⁹⁹ Melz, SN 1993, s. 140.

¹⁰⁰ Lodin m.fl. (2013) s. 715.

¹⁰¹ Melz, SN 1993, s. 140.

¹⁰² Melz, *Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter*, SN 1992, s. 614.

¹⁰³ Lodin m.fl. (2013) s. 715.

¹⁰⁴ Lodin m.fl. (2013) s. 715.

¹⁰⁵ Jfr. Melz, SN 1993, s. 140.

¹⁰⁶ Jfr. Lodin m.fl. (2013) s. 715.

¹⁰⁷ Melz, SN 1993, s. 140.

¹⁰⁸ Lodin m.fl. (2013) s. 715.

och grundtanken *nullum tributum sine lege*. Den avsedda tolkningsfrågan kan t.ex. handla om hos vem eller på vilket sätt beskattningen ska ske.¹⁰⁹

Givet att de ovan diskuterade lagtolkningsmetoderna framstår som otillräckliga återstår det att tillgripa ytterligare tolkningsmetoder för att uttröna innebörden av lagtexten. En metod som har förespråkats i den allmänna rättsvetenskapliga debatten är den teleologiska tolkningsmetoden. Metoden innebär som namnet antyder att man företar en ändamålsenlig tolkning.¹¹⁰ Den teleologiska tolkningsmetoden kan beskrivas som sidoordnad till de två ovan avhandlade lagtolkningsmetoderna och kan rymma varianter som är mer objektiva eller mer subjektiva.¹¹¹ I Sverige är det den av Ekelöf förespråkade teleologiska metoden som har varit mest tongivande.¹¹²

Ekelöfs teleologiska metod utgår från att fall kan delas in i ordinära eller mer eller mindre säregna. Vid lagtolkning i ett ordinärt fall borde det gå att utläsa innebörden av en bestämmelse i lagtexten, dessa fall är således oproblematiska. Säreigna fall innebär att detta inte är möjligt och då anser Ekelöf att lagtextens innebörd ska bestämmas med hänsyn till lagens ändamål. Förarbetena ska dock inte beaktas vid bestämmandet av lagens ändamål. Utgångspunkten ska istället vara den tänkta tillämpningen vid ordinära fall och då inte bara av den aktuella rättsregeln utan också av andra regler. Som metod kan Ekelöfs teleologiska lagtolkning beskrivas som objektiv, detta då den utgår från lagtexten och praxis. En teleologisk tolkning av objektiv karaktär behöver inte heller anses vara alltför riskabel ur ett rättssäkerhetsperspektiv.¹¹³

4.2.2 Normer

För att kunna föra en diskussion om rättsnormer och deras tillämpning vid lagtolkning framstår det som nödvändigt att först definiera begreppet rättsnorm. Tikka beskriver normer genom att använda Ludwig Wittgensteins metafor. Rättsnormer liknas då med järnvägsspår, som man kan följa eller inte följa, men som man kan inte följa mer eller mindre utan att spåra ur. Detta i kontrast till principer som har karaktären av att främst vara optimeringsuppmaningar som leder till övervägande och balansering.¹¹⁴

Hultqvist har länge förespråkade användandet av en normteori som går utöver att bara erkänna handlings- och förhållningsnormer, dvs. normer som förbjuder, påbjuder eller tillåter visst handlande. Denna utvidgade normteori inkluderar då även konstitutiva normer, dvs. normer som utgör ett

¹⁰⁹ Jfr. Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, 1995, s. 332-336.

¹¹⁰ Lodin m.fl. (2013) s. 718.

¹¹¹ Melz, SN 1992, s. 614.

¹¹² Se Lodin m.fl. (2013) s. 718 och Strömholm, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: En lärobok i allmän rättslära*, 1996, s. 480.

¹¹³ Lodin m.fl. (2013) s. 718-719. Angående förekomst i praxis se RÅ 1993 ref. 49, RÅ 1994 ref. 31, rättsfallen finns även mycket kort sammanfattade i Lodin m.fl. (2013) s. 719.

¹¹⁴ Tikka, *Om principer vid tolkningen av skattelag*, SN 2004, s. 656.

institutionellt faktum, eller med andra ord en rättslig egenskap. Givet denna utgångspunkt diskuterar Hultqvist hur beskattningssystemet går att beskriva som en normkedja, detta genom att en norm kan utgöra ett rättsfaktum i ett sammanhang kan vara beroende av en annan norm i ett tidigare sammanhang där denna är en rättsföljd. Legaldefinitioner är i regel ansedda som konstitutiva normer.¹¹⁵

Normer kan vidare delas upp i tre grupper; normer med systeminterna rättsfakta, normer med systemspecifika rättsfakta eller normer med systemexterna rättsfakta. Den förstnämnda gruppen, normer med systeminterna rättsfakta, består då av exempelvis inkomstskatterättsliga normer som anknyter till andra inkomstskatterättsliga normer enligt den systematik som återgavs ovan under benämningen normkedjan. Normer med systemspecifika rättsfakta avser begrepp som är specifika för ett särskilt område, låt oss återigen säga inkomstskatterätten, men även kan förekomma i andra sammanhang, exempelvis inom civilrätten. Om normen när den används inom inkomstskatterätten har en särskild innebörd genom t.ex. en legaldefinition kan den benämnas som en systemspecifik norm. Den sistnämnda normgruppen, normer med systemexterna rättsfakta, är normer som är beroende av definitioner som inte kan återfinns inom samma rättsområde vid sin tillämpning. Hultqvist exemplifierar detta med en rad begrepp, bland annat begreppet ”lön” som är beroende av systemexterna rättsfakta samtidigt som dess rättsföljd är en konstitutiva norm eller ett institutionellt faktum inom inkomstskatterätten.¹¹⁶

4.2.3 Verklig innebörd och genomsyn

Verklig innebörd eller genomsyn innebär att en eller flera transaktioners uppgivna innehåll ses igenom och istället läggs den verkliga innebörden till grund för beskattningen. Begreppet genomsyn används knapphändigt av HFD och kan möjligtvis ha sitt ursprung i doktrin. HFD talar istället om rättshandlingars verkliga innebörd.¹¹⁷

Det är möjligt att vid en bedömning av rättshandlingars verkliga innebörd betrakta flera rättshandlingar som en helhet när de är så civilrättsligt säregna, sedda var och en för sig, att de framstår som rimliga endast om de betraktas tillsammans. Detta kräver dock att det rör sig om det som inom civilrätten benämns kopplade avtal i sammanvävda förfaranden där de enskilda rättshandlingarna inte kan förstås annat än i sitt sammanhang.¹¹⁸

Sammanfattningsvis kan det konstateras att rättshandlingar ska tolkas och beskattas enligt sin verkliga innebörd om denna avviker från den uppgivna innebörden.¹¹⁹ En tolkning som ska utgå enbart från civilrättsliga regler.¹²⁰

¹¹⁵ Hultqvist (1995) s. 348-351.

¹¹⁶ Hultqvist (1995) s. 352-362.

¹¹⁷ Bergström, *Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref. 27*, SN 2004, s. 772.

¹¹⁸ Hultqvist, *Verklig innebörd i nytt rättsfall*, SvSKT 2009, s. 111, jfr. RÅ 1998 ref. 19.

¹¹⁹ Bergström, SN 2004, s. 773.

4.3 Praxis

4.3.1 Inledning

Den praxis som existerar angående leasing är relativt omfattande.¹²¹ Större delen av rättsfallen behandlar rätten till värdeminskingsavdrag och de resterande handlar om periodiseringen av leasingavgifter. Det är endast i ett fåtal fall rörande rätten till värdeminskingsavdrag som HFD har underkänt de ingångna leasingavtalen.¹²²

4.3.2 RÅ 1987 ref. 166

RÅ 1987 ref. 166 behandlar uthyrningen av en täckdikningsanläggning.¹²³ Anläggningen hyrdes ut av ett leasingbolag till en lantbrukare och installerades på dennes mark. Följden av detta var att konstruktionen blev fastighetstillbehör och leasingbolaget förlorade därmed sitt sakrättsliga skydd och möjligheten att rikta ett anspråk mot en framtida tredje man.¹²⁴ HFD konstaterade dock att detta i sig inte utgjorde en grund för att avtalet inte i skatterettsligt hänseende kunde anses vara ett hyresavtal. Domstolen menade istället att det var möjligheten att rikta ett obligationsrättsligt anspråk på att återfå egendomen som var avgörande och att om denna rätt hade förlorats genom avtalet var det inte att anse som en uthyrning utan snarare som ett kreditköp.

För att avgöra om avtalet var tänkt som ett hyresavtal eller ett kreditköp blev det av betydelse att utreda om parterna haft för avsikt att låta lantbrukaren bli ägare till täckdikningsanläggningen. Inledningsvis sökte HFD vägledning i det avtal som ingåtts av leasingbolaget och leasetagaren men då avtalet var utformat som ett standardavtal för finansiell leasing kunde inga slutsatser dras. Domstolen menade då att det istället var anläggningens karaktär av fastighetstillbehör som i rent fysiskt avseende förenats med marken på sådant sätt att det endast kunde skiljas från denna endast till kostnader som hade stått i klart missförhållande till anläggningens därefter återstående värde som blev avgörande. Följden av detta var att det ansågs att parterna haft en annan avsikt än att låta anläggningen ligga kvar på leasetagarens mark oavsett hur avtalet var utformat då något realistiskt alternativ till detta inte existerade. HFD menade därför att partsavsikten redan från början varit att leasetagaren skulle bli ägare till anläggningen och utfallet blev att det även var denna part som hade rätt till värdeminskingsavdraget.

¹²⁰ Hultqvist, SvSkT 2009, s. 111, jfr. RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27.

¹²¹ Se exempelvis RÅ 1987 ref. 5, RÅ 1987 ref. 166, RÅ 1989 ref. 62 I och II, RÅ 1989 ref. 82, RÅ 1992 ref. 21 I och II, RÅ 1992 ref. 104, RÅ 1994 ref. 17, RÅ 1998 ref. 58 I, II och III samt RÅ 2001 ref. 7 osv. För en behandling av praxis se Hultqvist, *Leasingdomarna - en analys och kommentar*, SN 1999, s. 395-404 eller för en mer utförlig behandling se Knutsson m.fl., *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, 2012, s. 200-218.

¹²² Jfr. Knutsson m.fl. (2012) s. 210-211.

¹²³ En anläggning för dränering.

¹²⁴ Se 2 kap. 2 och 5 §§ Jordabalk (1970:994).

4.3.3 RÅ 1998 ref. 58 I

RÅ 1998 ref. 58 I är det första av tre mål som avgjordes av HFD angående beskattningen vid leasingtransaktioner och rätten till värdeminskingsavdrag. Sedan deras avgörande har domarna ofta förekommit under namnet ”leasingdomarna”, något som om inte annat kan sägas återspegla deras vikt på området.¹²⁵ Del I av RÅ 1998 ref. 58 handlade om leasing av flygplan och rätten till värdeminskingsavdrag i samband med detta.

I det aktuella fallet rörde det sig om ett utländskt företag som träffat ett avtal med en utländsk flygplanstillverkare om förvärv av ett flygplan. Strax före leveransen överförde det förstnämnda bolaget rätten till att köpa flygplanet till ett svenskt kommanditbolag, vilket godkändes av flygplanstillverkaren. Kommanditbolaget ingick i samband med detta ett leasingavtal med ett utländskt flygbolag som var närstående till det förstnämnda utländska bolaget. Flygplanstillverkaren levererade senare flygplanet till det svenska kommanditbolaget. Ett svenskt aktiebolag som var en av flera kommanditdelägare i kommanditbolaget tillgodogjorde sig senare del av det rörelseunderskott som hade uppstått i kommanditbolaget som en följd av de värdeminskingsavdrag som detta gjort på flygplanet i fråga. Kommanditbolagets rätt till de gjorda värdeminskingsavdragen ifrågasattes och HFD hade att pröva om de skulle godtas.

Utöver de ovan angivna omständigheterna kan det även tilläggas att det svenska kommanditbolaget genom avtal erhållit en betryggande säkerhet för flygplanets restvärde. Detta skedde främst genom ett avtal där leasetagaren, det utländska flygbolaget, åtog att ansvara för en försäljning av flygplanet efter leasingavtalets upphörande. Detta avtal läst tillsammans med leasingavtalet innebar att kommanditbolaget hade en långtgående säkerhet mot att göra en förlust kopplat till restvärdet och bör således kunna jämföras med en restvärdesgaranti.

HFD:s inledde sin bedömning av fallet med att konstatera att man vid avtalstolkning försöker utröna partsavsikten och avtalets egentliga innebörd. Domstolen noterade vidare att det var uppenbart att det i denna transaktion varit av central betydelse att det svenska kommanditbolaget kunde uppnå vissa skattemässigt gynnsamma effekter som ett resultat av att det ansågs vara ägare till det leasade flygplanet. HFD ansåg dock inte att detta kunde tillmätas någon avgörande betydelse vid en prövning av avdragsrätten. Den bedömning som gjordes utgick istället från en analys av de ekonomiska och andra effekter som leasingavtalet (och andra anknytande avtal) förde med sig för parterna.

Domstolen fortsatte med att göra just en sådan analys genom att granska de avtal som låg till grund för transaktionen. Det rörde sig här om flera avtal utöver leasingavtalet. Av de som hamnade i fokus var det ett avtal om

¹²⁵ Se exempelvis Hultqvist, SN 1999, s. 395.

överlåtelse, ett avtal om vad som gällde vid uppsägning av leasingavtalet och ett avtal där det leasetagande flygbolaget förband sig att ansvara för en eventuell försäljning av flygplanet efter det att leasingavtalet upphört att gälla. Avtalen, och följaktligen även HFD:s bedömning, var relativt omfattande och komplex. Kortfattat kan domstolens bedömning sammanfattas med att man försökte se till den verkliga innebörden av avtalen när det gällde de ekonomiska konsekvenserna som de innebar för parterna.

Slutsatsen som HFD drog var att det inte var rimligt att anse att det svenska kommanditbolaget var ägare till flygplanet och således inte heller berättigad till värdepappersavdrag kopplade till detta. Detta hade sin grund i tre huvudsakliga omständigheter som domstolen sammanfattade i slutet av sin dom. Den första faktorn var att HFD ansåg att det genom en analys av avtalen hade framgått att det var det utländska flygbolaget som utövade de väsentliga ägarfunktionerna kopplade till flygplanet. Utöver detta bedömde domstolen att avtalsparterna redan vid avtalens ingående förutsatt att flygplanet aldrig skulle komma att återlämnas till det svenska kommanditbolaget och att bolaget med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av sitt engagemang redan från början.

4.3.4 RÅ 1998 ref. 58 II

Det andra fallet som förekommer i leasingdomarna, RÅ 1998 ref. 58 II, handlade om ett svenskt företag som förvärvat inventarier från ett svenskt finansbolag och sedan omedelbart leasat tillbaka inventarierna till försäljaren, med andra ord en sale-and-lease-back-transaktion. Inventarierna hade innan denna transaktion förvärvats av det svenska finansbolaget från sitt helägda tyska dotterbolag och även här rörde det sig om ett sale-and-lease-back-avtal. Det tyska dotterbolaget hade dessförinnan förvärvat samma inventarier från två tyska företag som använde dessa i sina verksamheter, återigen rörde det sig om ett sale-and-lease-back-avtal.

HFD valde att göra en liknande bedömning till den som gjordes i RÅ 1998 ref. 58 I, dock utan att återigen notera eller vidareutveckla det som sagts i det fallet angående utrönandet av partsavsikten och avtalets egentliga innebörd. Prövningen tog trots detta sikte på syftet med avtalen och domstolen konstaterade att detta hade varit att ge det svenska företaget ett underlag för värdepappersavdrag utan att i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter med avseende på inventarierna till detta företag. Det nyss nämnda bolaget hade därför inte rätt till något värdepappersavdrag avseende inventarierna.

4.3.5 RÅ 1998 ref. 58 III

Det tredje och sista av fallen i leasingdomarna, RÅ 1998 ref. 58 III, gällde inventarier som förvärvats av ett svenskt moderbolag från fyra utländska dotterbolag. Inventarierna leasades i samband med förvärven tillbaka till respektive dotterbolag och leasingavtalen löpte i tre till fem år. Det rörde sig

med andra ord om fyra fall av sale-and-lease-back-transaktioner mellan närstående bolag. Inventarierna som var föremål för transaktionerna var alla av samma karaktär. Det rörde sig om anläggningar som användes av de utländska dotterbolagen i deras produktion.

HFD inledde sin bedömning med att slå fast att avtalen avvek från gängse avtal mellan icke närstående bolag då det inte fanns någon garanti för att dotterbolagen skulle få fortsätta använda inventarierna efter det att leasingavtalet upphört att gälla. Detta trots att det rörde sig om anläggningar som användes i dotterbolagens produktion. Utan att hänvisa till tidigare praxis drar domstolen slutsatsen att det var uppenbart att det inte kunde varit något realistiskt alternativ för det svenska moderbolaget att ha tagit hand om inventarierna efter leasingperiodens utgång eller ha sålt dem externt. HFD ansåg att det var rimligt att anta att anläggningarna skulle komma att finnas kvar hos dotterbolagen, även efter det att leasingavtalen löpt ut, så länge detta var ekonomiskt rationellt.

Mot denna bakgrund ansåg HFD att leasingavtalen som hade ingåtts mellan det svenska moderbolaget och de utländska dotterbolagen endast syftade till att ge moderbolaget ett underlag för värdeminskingsavdrag utan att i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter kopplade till anläggningarna till moderbolaget. Det svenska bolaget bedömdes inte ha någon rätt till värdeminskingsavdrag på inventarierna.

4.3.6 Kommentar angående rättspraxis

Ser man till de ovan återgivna rättsfallen är det svårt att dra några konkreta slutsatser kring innebörden av leasingbegreppet. I RÅ 1987 ref. 166 konstaterade HFD att det finns en yttre gräns för vad som kan anses utgöra ett leasingavtal. Förlorar leasegivaren både sitt sakrättsliga anspråk på och sitt obligationsrättsliga anspråk på att återfå leasingobjektet rör det sig om ett kreditköp. Omständigheterna var dock relativt tydliga angående parternas avsikter och uttalandet utvecklades inte ytterligare.

Bedömningarna i leasingdomarna som företas är i stor utsträckning civilrättsliga och HFD försöker utröna den egentliga innebörden av avtalen i de olika målen.¹²⁶ En slutsats som drogs av Hultqvist angående leasingdomarna var att det inte var någon skillnad mot vad som varit fallet tidigare och att HFD:s domar innebar att skatterätten följer civilrätten och det är genom en civilrättslig analys av avtalen som man avgör huruvida det är fråga om ett leasingavtal.¹²⁷

I detta sammanhang finns det ytterligare ett rättsfall som kort kan nämnas, RÅ 1989 ref. 62 I. I målet uttalade sig HFD angående omkaraktisering av ett leasingavtal till ett avbetalningsköp. Slutsatsen var att det vid en sådan bedömning bör iakttas stor restriktivitet, detta då det annars lätt kunde

¹²⁶ Jfr. Hultqvist, SN 1999, s. 401-402.

¹²⁷ Hultqvist, SN 1999, s. 400.

uppstå betydande svårigheter – för såväl den enskilde som det allmänna – att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Mot den bakgrund ansåg HFD att de i målet anförda skälen inte hade sådan styrka som borde krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följde av parternas rättshandlingar.

Det är svårt att bedöma i vilken grad den ovan nämnda restriktiviteten har tillämpats i rättspraxis utan att göra en uttömmande studie av just detta. Det som kan konstateras är att det allt som allt rör sig om väldigt få fall där just leasingavtalen har underkänts vilket kanske i och för sig tyder på en viss mån av restriktivitet. En slutsats som har dragits av Knutsson, Norberg och Thorell är att HFD:s underkännande av avtal ligger mycket nära en tillämpning av skatteflyktslagen och att det enbart är i fall där skatteflykt befaras som avtalsparterna riskerar att få sina avtal underkända.¹²⁸ Jag tolkar påståendet som att HFD iakttar en stor restriktivitet i sina bedömningar av leasingavtal. Denna restriktivitet skulle kunna anses vara en bidragande anledning till att det är svårt att dra några slutsatser kring definitionen av leasing. Om domstolen bara är beredd att omkaraktisera avtal vid uppenbara fall av skatteflykt bör det närmst kunna anses som en logisk följd att denna omkaraktisering endast kommer att kunna ge indikationer om den yttre gräns som kan existera. Detta eftersom avtalen eller situationerna i fråga ofta är alltför uppenbart konstruerade för att skapa skattemässiga fördelar åt avtalsparterna.

4.4 Avslutande kommentarer

Om man försöker tillämpa de ovan angivna skatterättsliga lagtolkningsprinciperna på den av FSK föreslagna lagstiftningen utmynnar detta inledningsvis inte i mycket. En semantisk tolkning innebär att vi ska utreda begreppet av lagtexten sett till den juridiska fackterminologin. Avsaknaden av en definition inom skatterätten begränsar dock detta i viss mån.

En objektiv lagtolkning som bara utgår från lagtexten fastnar onekligen relativt omedelbart då det var just avsaknaden av en definition i lagtexten som resulterade i tillämpandet av metoden. Samma problem kan sägas gälla för den teleologiska metoden. Väljer man att inkludera den praxis som finns angående leasing men som behandlar rätten till värdeminskningsskatt kan man spekulera över om en tolkning i rättstillämpningen inte borde utgå från den verkliga innebörden av rättshandlingarna sett med avseende på den civilrättsliga regleringen.

Går man vidare till den subjektiva metoden innebär detta att vi kan vända oss till förarbetena vilket ger nya möjligheter. I SOU 2014:40 möts vi av förklaringen att det med finansiell leasing avses ett leasingförhållande där de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i

¹²⁸ Knutsson m.fl. (2012) s. 217-218.

allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.¹²⁹ Detta ger en viss insikt i begreppbildningen, men knappast någon vägledning i vad som gäller i fall där gränsdragningsfrågor mellan ett leasingavtal och ett avbetalningsköp/kreditköp föreligger. Vidare konstateras det att bedömningen av om ett leasingförhållande är finansiellt ska göras med utgångspunkt i avtalets ekonomiska innebörd och inte dess formella utformning.¹³⁰ Det bör dock noteras att detta antagligen enbart förekommer då det rör sig om en redogörelse för gällande rätt och det område som diskuteras är redovisning. Givet att enbart redovisning diskuteras skulle man möjligtvis kunna se detta som en indikation att redovisningen bör ha någon form av relevans. Om så skulle bedömas vara fallet innebär detta en tolkning som påminner om den som HFD utför under benämningen verklig innebörd. Ekonomisk innebörd är dock en redovisningsrättslig term och det framstår då som att redovisningsrätten har en stark påverkan avseende innebörden av leasingbegreppet. En sådan tolkning framstår dock som alltför långtgående.

Ser man till normläran blir det relativt snabbt uppenbart att man kommer behöva nyttja systemexterna normer för att kunna dra några slutsatser. Det finns inga systeminterna normer som ger någon direkt ledning angående definitionen av leasingbegreppet. Detsamma kan i viss mån sägas om verklig innebörd. För att få någon form av förståelse för vad som skulle kunna utgöra ett leasingavtal får vi enligt en tolkning av den verkliga innebörden vända oss till civilrätten. Den slutsats som kan dras av rättspraxis stämmer överens med detta.

¹²⁹ Se SOU 2014:40, s. 226.

¹³⁰ SOU 2014:40, s. 226.

5 Civilrätt

5.1 Inledning

Den engelska innebörden av ordet leasing kan översättas med uthyrning eller förhyrning vilket skiljer sig från dess användning i Sverige. Den svenska termen leasing används främst för att avgränsa det från ett avtal som innebär uthyrning i en mer traditionell mening.¹³¹

Om man utgår från den något vidare engelska definitionen och utgår från leasing som en term som avser upplåtelse av nyttjanderätt generellt, så får leasing som finansieringsform anses ha mycket gamla anor. Konceptet användes exempelvis redan i det gamla babyloniska riket ca. 2000 f kr där regler som behandlar uthyrning av skepp och diverse kreatur kan återfinnas i Hammurabis lagar.¹³² Även i det antika Grekland förekom olika avtalsformer gällande nyttjanderätten av bl.a. slavar och fartyg och den romerska rätten innehåller likaså den flera upplåtelseformer av leasingorienterad karaktär.¹³³ De första skrivna reglerna om leasing återfinns i Corpus juris civilis från cirka 550-talet e.Kr.¹³⁴

Den moderna finansiella leasingen som används idag tillkom dock först långt senare. Konstruktionen där det finns ett leasingbolag som specialiserat sin verksamhet kring denna finansiella tjänst och samtidigt tillhandahåller den oavsett typ av leasingobjekt etablerades först i USA efter andra världskrigets slut.¹³⁵ Civilrättsligt har leasing som begrepp förekommit sedan lång tid.

Den svenska lagstiftningen inom civilrätten innehåller trots leasingbegreppets långa civilrättsliga historia inget regelverk som specifikt behandlar leasing. Att utreda vad innebörden av begreppet leasing innebär inom det civilrättsliga området är därför mer komplicerat än att bara vända sig till en tydlig legaldefinition. Civilrättsligt har således leasingavtal främst ingåtts genom standardavtal.¹³⁶ Det regelverk som blir tillämpligt är därför främst avtalslagen¹³⁷ (AvtL) och då dess indispositiva regler i det tredje kapitlet om rättshandlingars ogiltighet.¹³⁸ Avbetalningsköplagen¹³⁹ (AvbL) är en annan lag som har en viss relevans, detta då leasing och avbetalningsköp ligger mycket nära varandra sett till innebörd och uppbyggnad. Det rör sig dock om två skilda finansieringsformer och

¹³¹ Ds 2002:16, s. 23.

¹³² Millqvist, *Finansiell leasing*, 1987, s. 25.

¹³³ Millqvist (1987) s. 25.

¹³⁴ Ds 2002:16, s. 23.

¹³⁵ Millqvist (1987) s. 26.

¹³⁶ Millqvist (1987) s. 61.

¹³⁷ Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område.

¹³⁸ Millqvist (1987) s. 63-67.

¹³⁹ Lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.

gränsdragningen mellan dem kan indirekt skapa en viss klarhet kring definitionen av leasingbegreppet.¹⁴⁰ Utöver detta återstår den allmänna avtalslagstiftningen¹⁴¹ och civilrättslig avtalstolkning.

Innan en genomgång av det ovan angivna sker kommer jag först att utreda sambandet mellan civilrätten och skatterätten, ett sambandet som främst består i den delade terminologi som existerar mellan dessa två rättsområden.

5.2 Civilrättsliga begrepp inom skatterätten

Förekomsten av civilrättsliga begrepp inom skatterättsliga lagstiftningen är relativt omfattande. Förklaringen till detta är att beskattningen av såväl fysiska som juridiska personer sker med avseende på deras ekonomiska verksamheter och innehav av olika tillgångar. Det är civilrätten som rättsområde som reglerar det ekonomiska livet, eller med andra ord hur dessa ekonomiska verksamheter är strukturerade och hur tillgångarna kan innehas och överföras mellan olika parter. Skatterätten reglerar i sin tur vilka inkomster och tillgångar som ska beskattas och i vilken utsträckning.¹⁴²

Melz menar att det är möjligt att dela upp de skatterättsliga normerna så att de består i en faktumsida och en regelsida.¹⁴³ Faktumsidan består av tolkandet av sakomständigheter som vid beskattningen ofta är av en civilrättslig karaktär.¹⁴⁴ Sakomständigheterna som ska bedömas är dessutom oftast inte reglerade inom skatterätten.¹⁴⁵ Detta innebär med andra ord att de skatterättsliga rättsföljderna har en koppling till civilrättsliga rättsfakta.¹⁴⁶ Regelsidan består av en tolkning av den tillämpliga skattelagen för att se vilken innebörd de har för de aktuella sakomständigheterna.¹⁴⁷ Avsaknaden av en skatterättslig reglering gör det antagligt att det är den definition som begreppet har inom civilrätten, givet att det är det rättsområdet där termen har sitt ursprung, som ska ligga till grund för bedömningen.¹⁴⁸ Av detta följer att civilrättsliga definitioner ofta kan komma att spela en stor roll för bedömandet av rättsfakta vid tillämpandet av skattelagstiftning.¹⁴⁹ Hultqvist benämner användandet av normer som inte tillhör skatterätten som ett användande av normer med systemexterna rättsfakta.¹⁵⁰

¹⁴⁰ Millqvist (1987) s. 81-82.

¹⁴¹ Lag (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område.

¹⁴² Bergström, *Skatter och civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, 1978, s. 13.

¹⁴³ Melz, *Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen – RÅ 2004 ref. 1 som illustration ur Vänbok till Per Anclow*, 2004, s. 224.

¹⁴⁴ Melz (2004) s. 224.

¹⁴⁵ Melz (2004) s. 224.

¹⁴⁶ Bergström (1978) s. 13, Lodin m.fl. (2013) s. 729.

¹⁴⁷ Melz (2004) s. 224.

¹⁴⁸ Hultqvist, *Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv*, SvSkT 2009, s. 252.

¹⁴⁹ Bergström (1978) s. 13.

¹⁵⁰ Hultqvist, SvSkT 2009, s. 252.

Beskattningen kan således i många fall sägas utgå från en civilrättslig grund. Civilrätten, genom exempelvis avtalsrätten, reglerar den civilrättsliga innebörden av en transaktion och skatterätten reglerar därefter de skattemässiga effekterna av transaktionen. Grosskopf och Grönförs beskriver det som att civilrätten i detta hänseende är *primus* och skatträtten *sekundus*, vilket även tydligt beskriver den starka kopplingen mellan dessa två rättsområden.¹⁵¹ Hultqvist menar att civilrätten blir prejudiciell i förhållande till skatterätten i fall där civilrättsliga termer förekommer i skattelagstiftningen.¹⁵²

Det är dock inte nödvändigtvis så att skatterätten måste följa civilrätten. Lagstiftaren har vid införande av en ny skatterättslig bestämmelse möjligheten att ange en speciell skatterättslig definition av ett begrepp istället för att använda den redan civilrättsligt etablerade definitionen. Som nämndes ovan är det endast i fall där den skatterättsliga regleringen inte innehåller en sådan speciell definition av ett begrepp som det är antagligt att den civilrättsliga definitionen är den som åsyftats. Resonemanget gällande tillämpligheten av de civilrättsliga definitionerna för begrepp som förekommer inom skatterätten har sin grund i att ett rättssystem bör förutsättas vara koherent, eller med andra ord ha ett inre sammanhang. En definition av ett begrepp i en del av rättssystemet bör därför resultera i att denna definition även blir tillämplig i en annan del av samma system, om det inte finns särskilda skäl som talar emot användandet av denna definition och för användandet av en annan. Hultqvist menar att denna koherens är nödvändig för att rationell argumentation överhuvudtaget ska vara möjlig och för att rättstillämpningen ska öka i begriplighet, förutsägbarhet och rättssäkerhet.¹⁵³

En ytterligare aspekt är den praktiska. Det är enklare för såväl rättssubjekten som rättstillämpningen om terminologin som förekommer i såväl civilrätten som skatterätten inte har skilda definitioner. Bergström menar att det är opraktiskt och förvirrande om den civilrättsliga och skatterättsliga definitionen av ett begrepp inte överensstämmer. Ur en rättssäkerhetssynpunkt menar han därför att det är lämpligt om olika civilrättsliga begrepp inte ges en alltför avvikande innebörd i skatterätten och att de rekvisit som är gemensamma för alla begrepp som omfattas av en term i civilrätten även återfinns hos dess olika skatterättsliga begrepp.¹⁵⁴

5.3 Avbetalningsköplagen

Avbetalningsköp har varit reglerade i svensk lagstiftning sedan 1915.¹⁵⁵ Den dåvarande lagstiftningen tog sikte på alla former av avbetalningsköp och gällde med andra ord både för konsumentköp och avtal som ingicks mellan

¹⁵¹ Grosskopf & Grönförs, *Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget*, SN 1990, s. 353-354.

¹⁵² Hultqvist, SN 2007, s. 697 och 702.

¹⁵³ Hultqvist, SN 2007, s. 697 och 702-703.

¹⁵⁴ Bergström (1978) s. 94.

¹⁵⁵ Lag (1915:219) om avbetalningsköp.

näringsidkare. Under 1970-talet ändrades denna systematik och en uppdelning gjordes mellan konsumenter och näringsidkare genom införandet av konsumentkreditlagen och avbetalningsköplagen.¹⁵⁶

Avbetalningsköplagen aktualiseras på det civilrättsliga området då finansiella leasingavtal ligger mycket nära avbetalningsköp till sin innebörd och uppbyggnad. Båda transaktionsformerna innebär kreditgivning för anskaffandet av ett visst föremål med säkerhet för kreditgivaren i föremålet genom förbehållen äganderätt och således även återtaganderätt. Oavsett om det rör sig om ett avbetalningsköp eller en leasingtransaktion blir utfallet att äganderätten till föremålet sedan används som ett påtryckningsmedel av kreditgivaren för att erhålla betalning av motparten.¹⁵⁷

Avbetalningsköplagens 1 § reglerar lagens tillämpningsområde:

1 § Denna lag gäller avbetalningsköp som sluts mellan näringsidkare i deras yrkesmässiga verksamhet eller som annars faller utanför konsumentkreditlagen (2010:1846).

Med avbetalningsköp avses avtal om köp av vara, om

1. betalningen ska erläggas i särskilda poster, varav minst en sedan varan har lämnats ut till köparen, och

2. avtalet innehåller villkor som ger säljaren möjlighet att återta varan om köparen inte fullgör sin del av avtalet (förbehåll om återtaganderätt).

Har avtalet betecknats som uthyrning eller betalningen som vederlag för varans nyttjande föreligger ändå avbetalningsköp, om det är avsett att den till vilken varan utlämnas ska bli ägare av denna. Lag (2010:1847).

Det första stycket klargör att lagen enbart gäller för transaktioner mellan näringsidkare. Paragrafens andra stycke definierar ett avbetalningsköp som ett kreditköp med en köpeskillning som består av minst en amorteringspost efter det att varan har utlämnats till köparen och innehåller ett förbehåll om återtaganderätt vid köparens kontraktsbrott. Av det tredje stycket följer att lagen även omfattar köp som av parterna har betecknats som ett hyresavtal om partsavsikten varit att hyrestagaren skulle bli ägare till varan.

Vid en första anblick framstår det som att det avslutande stycket innebär en möjlighet till att inkludera avtal som exempelvis vissa finansiella leasingavtal inom ramen för lagens tillämpningsområde. Av förarbetena framgår det dock att lagstiftaren inte haft detta i åtanke. Grundtanken har snarare varit att på samma sätt som i 1977-års konsumentkreditlag uttryckligt påpeka att försök till kringgående av den tvingande lagstiftningen genom användandet av hyresterminologi inte skulle vara möjligt.¹⁵⁸

¹⁵⁶ Detta genom Lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. och Konsumentkreditlag (1977:981). Den senare ersattes senare av en ny lag, Konsumentkreditlag (1992:830), för att sedan återigen ersättas av den nu gällande lagen, Konsumentkreditlag (2010:1846).

¹⁵⁷ Millqvist (1987) s. 81.

¹⁵⁸ SOU 1977:24, s. 78-79.

I förarbetena konstateras det att finansiella leasingavtal i och för sig har vissa likheter med avbetalningsköp men att det krävs att köparen alternativt leasetagaren får förfoganderätt över varan, omedelbart eller sedan vissa villkor uppfyllts, för att det ska röra sig om ett köp. Finansiella leasingavtal ska därför av principiella skäl inte falla inom lagens tillämpningsområde. Köpoptionsrätt, dvs. möjligheten för hyres- eller leasetagaren att förvärva uthyrningsobjektet mot en tidigare fastställd ersättning, diskuteras även i förarbetena. Slutsatsen blir dock enbart att det bör vara avtalets reella innebörd som ligger till grund för lagens eventuella tillämplighet och det fakum att parterna verkligen kan ha velat lämna frågan om ett senare köp öppen framstår som en bakomliggande orsak till detta. Utöver detta konstateras det att avbetalningsköplagen inte borde kunna vara fullt ut tillämplig innan dess att hyres- eller leasetagaren har utnyttjat sin rätt att köpa varan.¹⁵⁹

I praktiken innebär detta att det avslutande stycket ur ett lagtolkningsperspektiv blir relativt intetsägande. Avbetalningsköplagen är tvingande och kan därför inte avtalas bort och paragrafens andra stycke innehåller en tydlig positivrättslig definition av vad som utgör ett avbetalningsköp. Ett försök till ett kringgående av lagen genom att upprätta ett avtal som döljer den verkliga partsavsikten är därför inte möjligt då det är avtalets reella innebörd som bör ligga till grund för en bedömning i rättstillämpningen. Trots dess formulering innebär därför det tredje stycket inte ett utvidgande av tillämpningsområdet för avbetalningsköplagen.¹⁶⁰

För att avbetalningsköplagen ska vara tillämplig krävs det med andra ord att transaktionen i fråga utgör ett köp. För att detta ska vara uppfyllt krävs det att parterna har haft för avsikt att äganderätten till objektet i fråga skulle övergå till den leasetagande eller hyrande parten. Tidpunkten då denna partsavsikt uppstår påverkar när avbetalningsköplagen blir tillämplig. Om avsikten redan i utgångsläget varit en äganderättsövergång borde lagen vara tillämplig på hela avtalet och för hela avtalsperioden men om avsikten har uppkommit först senare borde det först vara från denna tidpunkt som avbetalningsköplagen gäller för avtalet.¹⁶¹

Av förarbetena framgår det att partsavsikten ska vara det avgörande vid en bedömning av huruvida ett avtal faller inom avbetalningsköplagens tillämpningsområde eller inte. Det framgår dock inte hur partsavsikten ska utrönas eller hur tydlig den ska vara, detta lämnas istället till rättstillämpningen.¹⁶²

Regeln om äganderättsövergång som kriterium för avbetalningsköplagens tillämplighet överfördes från den tidigare lagen från 1915 utan sakliga ändringar. Motiven till den tidigare lagen skulle i och med detta kunna beaktas och erbjuda ytterligare vägledning. Enligt motiven till 1915-års

¹⁵⁹ SOU 1977:24, s. 79.

¹⁶⁰ Millqvist (1987) s. 83.

¹⁶¹ SOU 1977:24, s. 79 och 104-105. Se även Millqvist (1987) s. 83-84.

¹⁶² Se prop. 1977/78:142, s. 84 och SOU 1977:24, s. 79 och 104-105.

avbetalningsköpslag var den benämning som parterna använt för avtalet inte avgörande för bedömningen om det rörde sig om ett avbetalningsköp givet att en äganderättsövergång var åsyftad.¹⁶³ Vidare konstaterades det inte att det var avtalets form, utan det ekonomiska syftet som parterna velat uppnå, som var det avgörande vid en bedömning av huruvida det rörde sig om ett avbetalningsköp. Det ekonomiska syftet skulle fastslås genom att man såg till avtalets verkliga innebörd, detta bland annat för att kunna angripa s.k. ”förklädda köpeavtal” som givits karaktären av ett hyresavtal.¹⁶⁴ Ett problem med 1915-års motivuttalanden är dock det faktum att de är från just år 1915. Den gamla lagen tog sikte på den dåtida kreditmarknaden och de förhållanden som gällde vid dess införandet skiljer sig från de som råder idag.¹⁶⁵

5.4 Rättspraxis angående avbetalningsköplagen och leasingavtal

Millqvist konstaterade 1986 att det inte fanns några avgörande från HD som direkt behandlade frågan om gränsdragningen mellan leasingavtal och avbetalningsköplagen.¹⁶⁶ Tio år senare, 1996, noterade Möller att detta fortfarande var fallet.¹⁶⁷ I skrivande stund har, tyvärr, ingen förändring gällande denna brist på rättspraxis skett.

Gränsdragningen mellan leasingavtal och avbetalningsköp har dock förekommit i ett rättsfall, NJA 1963 s. 129, i anslutning till en fråga om förlagsinteckning. Rättsfallet gällde huruvida vissa förlagsinteckningar som uttagits hos en näringsidkare även omfattade en maskin som näringsidkaren först sålt till en annan näringsidkare men senare, efter att samma näringsidkare begärt detta, istället hyrt ut objektet till denne med köpoptionsrätt. Det var i fallet ostridigt att maskinen i fråga tillhörde den uthyrande näringsidkaren som gått i konkurs, men inte om maskinen ingick i förlagsegendomen. HD fann det dock inte möjligt att bedöma om maskinen hade upphört att tillhöra förlagsegendomen innan köpoptionen hade utnyttjats. Detta trots att det pris som uthyrning och köpoptionen sammanlagt innebar motsvarade det belopp som parterna först avtalet om vid maskinens försäljning. Hyresavtalets betydande ekonomiska likheter med ett köpavtal behandlas inte.¹⁶⁸

Avsaknaden av rättspraxis avseende gränsdragningen mellan leasingavtal och avbetalningsköplagen gäller dock inte underrättspraxis, även om den fortfarande är något begränsad, utan det finns två mål från hovrätter, ett

¹⁶³ NJA II 1915, s. 304, Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing*, 1996, s. 53.

¹⁶⁴ NJA II 1915, s. 306-307, Möller (1996) s. 54.

¹⁶⁵ Millqvist (1987) s. 88.

¹⁶⁶ Millqvist (1987) s. 89.

¹⁶⁷ Möller (1996) s. 56.

¹⁶⁸ Millqvist (1987) s. 90 och Möller (1996) s. 57.

opublicerat¹⁶⁹ samt RH 1986:153. Det opublicerade fallet avsåg en fråga om s.k. investortleasing, dvs. en situation där leasingobjekt kom att fungera som omsättningsbara avskrivningsobjekt för företag med placeringsbara överskott. I detta fall bestod leasingobjekten av datorutrustning som ett leasingbolag köpte in för att sedan hyra ut till en annan part. I samband med detta sålde leasingbolaget efter förvärven datorutrustningen vidare till den s.k. investorn och ingick även ett leasingavtal med denne. Leasingbolaget gick senare i konkurs men hade vid denna tidpunkt ingått en slutuppgörelse och erhållit betalning av leasetagaren. Det hade dock inte skett någon sådan uppgörelse mellan leasingbolaget och investorn som därför inte ansåg att äganderätten för datorutrustningen kunde anses ha övergått till leasetagaren.¹⁷⁰

Leasetagaren invände bland annat att det rörde sig om ett avbetalningsköp där det hade ingåtts ett särskilt avtal avseende slutbetalningen. Hovrätten konstaterade att det krävdes en gemensam partsavsikt för att avtalet skulle kunna bedömas som ett avbetalningsköp. I det av leasingbolaget och leasetagaren ingångna avtalet fanns det bl.a. bestämmelser som innebar att leasingbolaget hade rätt att återfå leasingobjektet vid kontraktstidens utgång och rätt att överlåta egendomen under kontraktstiden samt att leasingbolaget uttryckligen bibehöll äganderätten. Detta talade mot att det skulle ha förelegat en gemensam partsavsikt som innebar att det egentligen rörde sig om ett avbetalningsköp. Avtalet innehöll även en köptionklausul. Optionen innebar att avtalet skulle förlängas om inte leasetagaren sa upp det tre månader före avtalstidens utgång samt att leasetagaren vid en uppsägning hade möjligheten att erlægga en förutbestämd slutlikvid och behålla leasingobjekten. Domstolen ansåg dock inte att dessa två förhållanden kunde tillmätas någon självständig betydelse för om avtalet skulle anses utgöra ett leasingavtal eller ett köpeavtal. Den gemensamma partsavsikten kunde därför inte anses ha varit att transaktionen skulle utgöra ett avbetalningsköp och leasetagaren ansågs inte vara ägare till leasingobjekten.¹⁷¹

I RH 1986:153 hade ett enmansaktiebolag förvärvat en maskin av ett finansbolag genom ett avbetalningsköp. Aktiebolaget gick senare i konkurs men dess ägare ingick ett nytt avtal med finansbolaget men denna gången leasades grävmaskinen istället. Leasingavtalet innehöll ingen köptionsklausul. Leasegivaren, dvs. finansbolaget, återtog senare grävmaskinen då leasegivaren underlåtit att betala leasingavgifter. Finansbolaget hävde leasingavtalet och krävde skadestånd av leasetagaren. Det var i målet ostridigt att det inte hade ingåtts en överenskommelse om köp mellan parterna och att det inte förekommit någon diskussion avseende vad som skulle hända med grävmaskinen efter det att avtalstiden löpt ut. Leasetagaren hävdade dock att leasingavtalet var att anse som ett avbetalningsköp och menade att det var en självklarhet som om inte annat

¹⁶⁹ Svea HovR, Avd. 12, T 1622/92, DT 54, 1993-11-15.

¹⁷⁰ Svea HovR, Avd. 12, T 1622/92, DT 54, 1993-11-15, Millqvist, *Kreditköp eller hyra: En fråga om verklighetens inflytande på rättsliga klassificeringar*, SvJT 1995, s. 545-562.

¹⁷¹ Svea HovR, Avd. 12, T 1622/92, DT 54, 1993-11-15, Millqvist, SvJT 1995, s. 545-562.

följde av branschpraxis att han vid avtalstidens utgång skulle erbjudas att förvärva maskinen. Hovrätten fann dock att den leasingavgift som avtalats inte kunde anses större än vad som var skäligt för brukandet av maskinen och att restvärdet inte var obetydligt. Det kunde heller inte styrkas att någon form av köpoption hade avtalats om muntligen. Hovrätten ansåg därför att avtalet med hänsyn till dessa omständigheter inte kunde anses utgöra något annat än ett nyttjanderättsavtal.

En rimlig slutsats av de ovan angivna rättsfallen är att domstolarna verkar mycket ovilliga att intolka en avtalad äganderättsövergång i ett avtal som inte ger ett uttryckligt stöd för detta. En logiskt förklaring till detta är att en sådan omtolkning av ett leasingavtal till ett avbetalningsköp kan få mycket långtgående konsekvenser, inte bara ur ett civilrättsligt perspektiv, utan även ur ett sakrättsligt, konkursrättsligt, skattemässigt och bokföringsmässigt perspektiv.¹⁷²

5.5 36 § Avtalslagen

Inom den civilrättsliga doktrinen förekommer det i samband med att finansiell leasing behandlas ofta en diskussion kring AvtL.¹⁷³ I dessa fall är det främst generalklausulen i 36 § AvtL som hamnar i fokus. Enligt bestämmelsen kan en part i en rättegång yrka på att domstolen ska jämka eller ogiltigförklara en eller flera delar av ett avtal, eller avtalet i sin helhet. För att jämkning ska vara aktuellt krävs det att avtalet är oskäligt gentemot parten med hänsyn till avtalets innehåll, omständigheterna vid avtalets tillkomst, senare inträffade förhållanden och omständigheter i övrigt. Bestämmelsen aktualiseras särskilt i konsumentrelationer.¹⁷⁴

Sett ur ett skatterättsligt perspektiv framstår dock 36 § AvtL som mindre relevant. Den bedömning som sker i rättstillämpningen angående oskäligheten av vissa avtalsklausuler eller avtalet i sin helhet är onekligen av en civilrättslig natur. Utfallet av en sådan prövning kan givetvis skapa klarhet angående vad som kan anses utgöra ett skäligt standardavtal vid leasing, men det kommer samtidigt inte att resultera i att det med någon större säkerhet går att utröna vad leasing som begrepp innebär och innefattar.¹⁷⁵

¹⁷² Millqvist, SvJT 1995, s. 557. Det bör här även noteras att det finns ett par mål från MD, MD 1991:31 och MD 1992:32, som inte har behandlats här. Anledning till detta är oklart vilket värde en bedömning av MD i marknadsrättsliga hyresköpsfall kan anses ha angående gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp. MD:s praxis är inte bindande för HD och dess prejudicerande värde framstår som svagt, särskilt med avseende på skatterätten. För övrigt var situationerna i målen av konsumenträttslig karaktär. Jfr. Möller (1996) s. 58-60.

¹⁷³ Jfr. exempelvis Möller (1996) s. 72-84, Millqvist (1987) s. 67-78.

¹⁷⁴ Millqvist (1987) s. 67, Adlercruetz & Gorton, *Avtalsrätt II*, 2010, s. 109.

¹⁷⁵ Jfr. Möller (1996) s. 75-84.

5.6 Civilrättslig avtalstolkning och gemensam partsavsikt

Vid civilrättslig avtalstolkning är det ibland inte tillräckligt att se till innehållet i avtalstexten eller avtalets ordalydelse för att kunna bedöma en fråga i ett särskilt fall. Underlaget, dvs. det material som kan ingå vid avtalstolkningen, är dock mer omfattande än så. Utöver innehållet i det specifika avtalet är det möjligt att även inkludera andra kopplade avtal eller liknande rättshandlingar. Det är även möjligt att väga in andra aspekter som t.ex. avtalets syfte, den gemensamma partsavsikten, sedvänja eller situationen vid avtalets ingående.¹⁷⁶ Avtalstolkningen kan innebära ett påtagligt bearbetande av materialet och kan innefatta såväl omtolkningar som intolkningar och borttolkningar. Resultatet kan med andra ord gå utöver eller vid sidan av den lydelse som framgår vid en läsning av avtalsinnehållet.¹⁷⁷

Den gemensamma partsavsikten eller partsviljan kan, givet att den går att fastställa, vid avtalstolkning tillmätas större betydelse än avtalets lydelse. Partsavsiktens betydelse som tolkningsregel aktualiseras särskilt i två typer av fall. Det första är fall där en rättshandling innehåller ett från det vanliga avvikande språkbruk som kan vara svårt för utomstående att tolka och därmed leda till förklaringsmisstag. Det andra är om parterna har utformat avtalet så att det döljer rättshandlingens verkliga karaktär.¹⁷⁸

5.7 Avslutande kommentar

Det framstår som att det finns starka belägg för att vända sig till den civilrättsliga regleringen för att försöka hitta svar angående definitionen av leasingbegreppet. Detta givet den starka koppling som finns avseende terminologin rättsområdena emellan och den rättstillämpning av HFD avseende verklig innebörd som diskuterades i det föregående kapitlet.

Dessvärre ger AvbL ingen ledning i vad definitionen av ett leasingavtal skulle vara. I förarbetena har lagstiftaren lagt stor vikt vid partavsikten, vilket ligger i linje med HFD:s bedömningar av rättshandlingars verkliga innebörd. För övrigt ger dock förarbetena en begränsad ledning när det gäller hur partavsikten ska bedömas och detta lämnas istället öppet till rättstillämpningen. 1915-års förarbeten framstår som alltför föråldrade för att tillmätas något större värde. Förekomsten av termen ”ekonomisk innebörd” kan för övrigt vid en första anblick verka väldigt intressant, om inte annat då detta begrepp stämmer väl överens med det språkbruk som förekommer på redovisningsområdet. Det bör då återigen poängteras att

¹⁷⁶ Adlercruetz & Gorton (2010) s. 15-17, se även s. 56-84.

¹⁷⁷ Adlercruetz & Gorton (2010) s. 47. Notera att Adlercruetz & Gorton använder sig av en systematisk uppdelning mellan tydning och tolkning, denna har inte återgivits eller nyttjats här främst då detta hade förutsatt och inneburit en alltför omfattande diskussion kring civilrättslig avtalstolkning.

¹⁷⁸ Adlercruetz & Gorton (2010) s. 57-58.

förarbetena är från år 1915 och att användandet av begreppet nog har mer med det att göra än den nuvarande terminologin inom den svenska redovisningen.

Ser man till rättspraxis verkar även detta ge en begränsad insikt i var den exakta gränsen mellan avbetalningsköp och leasingavtal går. Detta innebär i sin tur att det blir svårt att säga alltför mycket om definitionen av ett leasingavtal genom rättspraxis. Det huvudsakliga problemet är avsaknaden av fall som behandlar frågan och då särskilt på ett tillfredställande sätt.

Vidare har vi AvtL, som inte framstår som särskilt aktuell. AvtL kan säkerligen skapa klarhet angående vad som kan anses utgöra ett skäligt standardavtal vid leasing, men hjälper föga med att ge en tydlig definition av begreppet som vi kan ha nytta av inom skatterätten.

Den civilrättsliga avtalstolkningen, särskilt med avseende på den gemensamma partsavsikten, uppvisar likheter med den tolkning som sker vid bestämmandet av ett avtals verkliga innebörd inom skatterätten. Detta är dock i viss mån en självklarhet då en sådan bedömning inom skatterätten ska utgå från en civilrättslig grund.

6 Redovisningsrätt

6.1 Inledning

Det är oomtvistat att det råder ett starkt samband mellan redovisningen och beskattningen.¹⁷⁹ Avsaknaden av ett tydligt svar angående vad som utgör en leasingtransaktion ur ett skatterättsligt perspektiv gör det därför naturligt att undersöka regleringen på redovisningsområdet.

Det bör även noteras att utgångspunkten i såväl redogörelsen för, som tillämpningen av, K-regelverken varit att det rör sig om ett räkenskapår som påbörjas den 1 januari 2014 eller senare.

6.2 Sambandet mellan redovisning och beskattning

6.2.1 Det materiella och formella sambandet

Uppdelningen i ett materiellt och ett formellt samband används ofta när sambandet mellan redovisning och beskattning diskuteras i doktrin och förarbeten.¹⁸⁰ Nedan följer därför en kort genomgång av vad som avses med de olika sambandsformerna.

Det formella sambandet innebär att det finns en skatterättslig regel för avdragsrätt där regeln ställer ett krav på att det belopp som avdrag ska medges för återfinns i räkenskaperna. Ett vanligt exempel på det formella sambandet är bestämmelserna om räkningsplig avskrivning på maskiner och inventarier. 18 kap. 14 § IL stadgar att avskrivningsmetoden bara får användas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet.¹⁸¹

Det materiella sambandet brukar avse situationer där redovisningen påverkar beskattningen eftersom det inte finns någon särskild skatterättslig regel och det istället är god redovisningssed som avgör när beskattning ska ske.¹⁸² Sambandet följer av 14 kap. 2 § IL där det stadgas att beräkningar av resultat ska ske enligt bokföringsmässiga grunder och 14 kap. 4 § IL som föreskriver att den skattskyldiges räkenskaper ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten.¹⁸³ Det materiella sambandet kritiserades i SOU 2008:80. Utredningen menade att det materiella sambandet borde avskaffas och nya skatterättsliga regler

¹⁷⁹ Bjuvberg, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, 2006, s. 191.

¹⁸⁰ Knutsson m.fl. (2012) s. 74.

¹⁸¹ Knutsson m.fl. (2012) s. 75.

¹⁸² Knutsson m.fl. (2012) s. 74. Se även Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 179-180.

¹⁸³ Möller, *Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen*, SN 2001, s. 123-124, Knutsson m.fl. (2012) s. 74.

borde införas i IL för att reglera beskattningstidpunkten.¹⁸⁴ Utredningen möttes dock själv av omfattande kritik.¹⁸⁵

Det är inte givet att någon av de två ovan återgivna sambandsformerna gäller för en situation. Ett tre tredje alternativ blir avsaknaden av ett samband mellan redovisning och beskattning. Situationen uppstår om det finns en skatterättslig regel som uppställer ett krav på hur en post ska redovisas samtidigt som reglen inte kräver ett formellt samband mellan redovisning och beskattning. I detta fall finns det inget samband att tala om och frågan kan benämnas som frikopplad. Behandlingen av posten kommer skilja sig och redovisningen får senare justeras för att få fram det beskattningsbara underlaget.¹⁸⁶

6.2.2 Periodiserings-, omfångs- och klassificeringsfrågor

En ytterligare uppdelning som förekommer när sambandet mellan redovisning och beskattning behandlas är den mellan periodiserings-, omfångs-, och klassificeringsfrågor. Periodiseringsfrågan besvarar när en intäkt eller kostnad är skattepliktig respektive avdragsgill.¹⁸⁷ Att det är god redovisningssed som är avgörande för beskattningen, om det rör sig om en periodiseringsfråga och det inte finns några särskilda skatteregler, är att anse som en självklarhet.¹⁸⁸

Omfångsfrågan behandlar som namnet antyder det skattemässiga omfånget. Med andra ord handlar frågan om när det föreligger avdragsrätt respektive skatteplikt för kostnader respektive intäkter.¹⁸⁹ Det verkar finnas en uppfattning inom skatterätten att redovisningen inte har någon betydelse för avgörandet av omfångsfrågor utan enbart påverkar när det gäller periodiseringsfrågor.¹⁹⁰ Det bör dock noteras att det finns en rad olika uppfattningar angående redovisningens betydelse för omfånget inom doktrinen.¹⁹¹ Bjuvberg menar dock att redovisningen kan påverka bedömningar av det skatterättsliga omfånget men att det finns en yttre gräns genom föreskriftskravet och retroaktivitetsförbudet.¹⁹²

Den påverkan som redovisningen kan få vid en bedömning av omfånget kan enligt Bjuvberg bero på att redovisningen har betydelse för periodiseringsfrågor och att denna frågan kan inverka på bedömningen av omfånget. Ett andra alternativ är att det handlar om en terminologisk tolkning. Föreskriftskravet utgör nämligen inget hinder för att redovisningen

¹⁸⁴ SOU 2008:80, del I, s. 239-243.

¹⁸⁵ Knutsson m.fl. (2012) s. 80.

¹⁸⁶ Knutsson m.fl. (2012) s. 76.

¹⁸⁷ Knutsson m.fl. (2012) s. 22.

¹⁸⁸ SOU 2008:80, del I, s. 125-126. Se även 14 kap. 2 § och 4 § IL.

¹⁸⁹ Bjuvberg (2006) s. 199.

¹⁹⁰ Bjuvberg (2006) s. 193, se t.ex. Prop. 1999/2000:2, del 2, s. 176.

¹⁹¹ Bjuvberg (2006) s. 193.

¹⁹² Bjuvberg (2006) s. 194-195.

ska kunna påverka utfallet av en tolkning av den innebörd en ordalydelse eller ett begrepp i en lagregel har. Bjuvberg menar att detta istället bör anses vara helt naturligt om termen även förekommer i redovisningen och det inte framgår att det finns en särskild skatterättslig innebörd genom t.ex. en legaldefinition. Motiveringen till detta är att det bör framstå som fördelaktigt om skatterätten och redovisningsrätten delar samma begreppsapparat för att undvika problem vid tillämpningen. Ett fristående system av skatterättsliga termer innebär att man måste ompröva all klassificering som skett inom redovisningen vilket skulle innebära ett omfattande merarbete.¹⁹³

Detta för oss slutligen in på klassificeringsfrågan. Typiska klassificeringsfrågor är om en tillgång är av det ena eller andra slaget (inventarier, lagertillgångar, kapitaltillgångar, fastigheter, byggnader m.fl.).¹⁹⁴ Det är möjligt att anse att klassificeringen blir styrande för avgörandet av omfångs- och periodiseringsfrågorna, detta eftersom den avgör vilka regler som kommer att vara tillämpliga sett till omfångs- och periodiseringsfrågorna.¹⁹⁵ Bjuvberg har argumenterat för att den redovisningsmässiga klassificeringen borde få genomslag vid beskattningen i andra fall än de där det uttryckligen framgår av skattelagstiftningen att en annan lösning än den redovisningsmässiga ska gälla.¹⁹⁶ Det bör dock noteras att utredningen i SOU 2008:80 drog slutsatsen att, även om det fanns exempel på ett samband i praxis, så borde det inte anses föreligga ett materiellt samband mellan redovisning och beskattning.¹⁹⁷

6.3 Redovisningsrättens grunder

6.3.1 Lagstiftning

Inom redovisningsrätten är de viktigaste lagarna årsredovisningslagen¹⁹⁸ och bokföringslagen.¹⁹⁹ ÅRL innehåller huvudsakligen materiella redovisningsregler medan BFL framför allt innehåller bestämmelser om vem som är bokföringsskyldig och vad bokföringsskyldigheten innebär. Ingen av dessa lagar innehåller en definition av leasing. Gemensamt för båda regelverken är att de är av ramlagskaraktär. En ramlag kännetecknas av att den är öppen och att lagtexten ofta rymmer ett flertal rimliga tolkningar. Detta innebär att reglerna måste fyllas ut med en kompletterande normgivning för att kunna tillämpas. Inom redovisningsrätten sker detta genom förekomsten av en rättslig standard, god redovisningsd.²⁰⁰

¹⁹³ Bjuvberg (2006) s. 200-202.

¹⁹⁴ SOU 2008:80, del I, s. 127.

¹⁹⁵ Jfr. Kellgren, *Tolkning av redovisningsregler - om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden*, SN 2003, s. 327.

¹⁹⁶ Bjuvberg (2006) s. 197-198.

¹⁹⁷ SOU 2008:80, del I, s. 127-129.

¹⁹⁸ Årsredovisningslag (1995:1554), vidare ÅRL.

¹⁹⁹ Bokföringslag (1999:1078), vidare BFL.

²⁰⁰ Bjuvberg (2006) s. 73-74. Se även Kellgren & Bjuvberg, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för beskattningen*, 2014, s. 36 och Knutsson m.fl. (2012) s. 32.

De redovisningsrättsliga ramlagarnas beroende av den rättsliga standarden framstår delvis som främmande ur ett mer traditionellt juridiskt perspektiv. Normalt hade man vid behov av ett förtydligande av en lagregel försökt inhämta svar ur andra rättskällor som förarbeten och rättspraxis. Inom redovisningsrätten är dock förarbetena förhållandesvis kortfattade. Detta kan bero på att det rör sig om just ramlagar, där förarbeten ofta är av en kortare karaktär. En ytterligare anledning kan vara att ÅRL bygger på ett EU-direktiv. Det kan även vara så att lagstiftaren ansåg att mer omfattande förarbeten skulle bli föråldrade genom den fortsatta utvecklingen på området. Oavsett skälet så ger förarbetena inom redovisningen en mycket begränsad vägledning.²⁰¹

När det gäller rättspraxis saknas detta i stor utsträckning inom redovisningsrätten. I de fall redovisningsrättsliga frågor förekommer i mål från HFD handlas dessa oftast bara som en del i målet. Det rör sig ofta om skattemål och redovisningsreglerna innebörd är sällan föremål för någon längre diskussion. Den ledning som kan inhämtas från rättspraxis avseende redovisningen får därför sägas vara relativt begränsad.²⁰²

EU-rätten har även en stark påverkan på redovisningsområdet. ÅRL bygger på ett antal EU-direktiv som i likhet med den svenska lagstiftningen är utformade som ramlagar. Den rättsliga standarden inom den EU-rättsliga redovisningen utgörs dock inte av god redovisningssed, utan snarare grundtanken att en årsredovisning eller ett årsbokslut ska ge en rättvisande bild av bolagets tillgångar.²⁰³ Den största betydelsen EU-rätten har för redovisningen är resultatet av den s.k. IAS-förordningen²⁰⁴ som innebär att att noterade företag i sina koncernredovisningar ska följa de internationella redovisningsreglerna som framtagits av IASB. Effekten av detta är att svenska noterade bolag måste följa IAS/IFRS vid upprättandet av koncernredovisning.²⁰⁵

6.3.2 Normgivare

6.3.2.1 Bokföringsnämnden (BFN)

BFN är en myndighet under regeringen (Finansdepartementet) med egen instruktion²⁰⁶ och eget anslag. BFN:s huvudsakliga uppgift är att ansvara för utvecklingen av god redovisningssed i företagens bokföring och offentliga redovisning.²⁰⁷ Nämndens huvudsakliga verktyg för att främja utvecklingen

²⁰¹ Kellgren & Bjuvberg (2014) s. 38.

²⁰² Kellgren & Bjuvberg (2014) s. 38.

²⁰³ Kellgren & Bjuvberg (2014) s. 36.

²⁰⁴ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

²⁰⁵ Kellgren & Bjuvberg (2014) s. 36. Se även Bjuvberg (2006) s. 71-72 och Knutsson m.fl. (2012) s. 34.

²⁰⁶ Förordning (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden.

²⁰⁷ 1 § Förordning (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden och 1 § 8 kap. Bokföringslag (1999:1078).

av god redovisningssed är utgivandet av redovningsregler.²⁰⁸ Reglerna benämns ”Bokföringsnämndens allmänna råd” och förkortas BFNAR. BFN publicerar även vägledningar med namnet ”Bokföringsnämndens vägledningar”. Vägledningarna består av återgivelser av innehållet i lagar och andra författningar, allmänna råd som publicerats i BFNAR samt andra redovisningsnormer. Utöver detta innehåller vägledningarna även kommentarer till normerna. Syftet med vägledningarna är att förtydliga hur redovisningen bör vara utformad på ett visst område.²⁰⁹

Den 13 februari 2004 beslutade BFN om en ändrad inriktning på sitt normgivningsarbete. Nämnden ansåg att den dåvarande normgivningen för onoterade företag inte var ändamålsenlig. Detta hade sin bakgrund i den ökade internationalisering som fortfarande pågår på redovningsområdet. BFN bedömde att dess dåvarande arbete med att uppdatera enskilda rekommendationer separat, för att anpassa dessa till internationella redovisningsregler för onoterade företag, resulterade i att systemet blev alltför komplext. Detta kombinerat med införlivandet av en EU-förordning²¹⁰ som innebar att noterade företag i sina koncernredovisningar skulle följa de internationella redovisningsreglerna (IAS) utan några nationella anpassningar och den s.k. IAS-utredningens förslag att även onoterade företag skulle beredas möjligheten att tillämpa IFRS-reglerna²¹¹ resulterade i att BFN beslutade att göra vissa grundläggande förändringar.²¹²

Den nya strukturen inom redovisningsnormgivningen föreslogs bestå av fyra regelverk där var del var avsett för en kategori av företag. Regelverken benämns K1, K2, K3 och K4. K1 gäller för ideella föreningar och registrerade trossamfund, enskilda näringsidkare och handelsbolag som ägs av fysiska personer om dessa upprättar förenklat årsbokslut. K2 gäller för mindre ekonomiska föreningar, mindre aktieföretag samt andra mindre företag. K3 gäller för medelstora företag, dvs. företag som inte kan klassificeras som små men samtidigt inte är så stora att de är skyldiga att tillämpa IFRS-reglerverket. K4 är avsett att gälla för företag som tillämpar IASB:s normsystem, arbetet med K4-regelverket är i skrivande stund inte färdigställt. Grundtanken med framtagandet av fyra nya regelverk för redovisningsområdet var att skapa ett heltäckande regelverk som var mer lätthanterligt än dess föregångare. Reglerna är helt fristående från IFRS och de internationella reglerna utgör inte heller ett komplement till de nationella reglerna.²¹³

²⁰⁸ 2 § Förordning (2007:783) med instruktion för Bokföringsnämnden

²⁰⁹ BFN, <http://www.bfn.se/bfn/infobfn.aspx> och <http://www.bfn.se/bfn/normgivning.aspx>, 2014-10-23. Se även Bjuvberg (2006) s. 54.

²¹⁰ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

²¹¹ SOU 2003:71, s. 91-93.

²¹² BFN Dnr 28/04, s. 1-2.

²¹³ BFN, <http://www.bfn.se/aktuellt/aktuelltprojekt.aspx>, 2014-10-23. Se även BFN Dnr 28/04, s. 2-3.

6.3.2.2 Redovisningsrådet (RR) och Rådet för finansiell rapportering (RFR)

Redovisningsrådet utgav tidigare normgivning för noterade företag men lades ner år 2007. De rekommendationerna och uttalandena som RR publicerat har ersatts genom IFRS/IAS. De fyller dock under en övergångsperiod ett syfte inom ramen för BFNs normgivning för övriga företag. I BFNs allmänna råd BFNAR 2000:2 anges i vilken utsträckning rekommendationerna respektive uttalandena får tillämpas av övriga företag.²¹⁴

Samma år som RR lades ner bildades RFR. RFR:s normgivning avser företag som tillämpar IFRS/IAS i koncerner. Normgivningen består i skrivande stund av RFR 1 och RFR 2. Det sistnämnda rådet, RFR 2, är nödvändig för att IFRS/IAS ska kunna ha en indirekt effekt på beskattningen. Utan det undantag som anges i normgivningen gäller IFRS/IAS enbart för koncernern, som inte är skattesubjekt.²¹⁵

6.3.2.3 International Accounting Standards Board (IASB)

International Accounting Standards Board, IASB, är ett internationellt privaträttsligt organ. Den huvudsakliga målsättningen för organisationen är att skapa ett globalt normsystem för redovisning.²¹⁶ IASB ger ut redovisningsstandarder under benämningarna IFRS och IAS. Genom IAS-förordningen²¹⁷ har IASB:s normgivning antagits av EU. I Sverige innebär detta att noterade bolag måste upprätta koncernredovisning enligt IFRS/IAS.²¹⁸

6.4 Leasing inom redovisningsrätten

6.4.1 K1

K1 regelverket är bara relevant i förhållande till de handelsbolagen som träffas av den nya regleringen i SOU 2014:40.²¹⁹

K1-regelverket tar sikte på företag som upprättar ett förenklat årsbokslut.²²⁰ Bland de företag som normalt hade inkluderats i denna grupp finns handelsbolag som ägs av fysiska personer då dessa kan välja att upprätta ett

²¹⁴ BFN, <http://www.bfn.se/redovisning/radet/radet.aspx>, 2014-10-23. Se även Bjuvberg (2006) s. 56-60.

²¹⁵ BFN, <http://www.bfn.se/redovisning/radet/radet.aspx>, 2014-10-23, och Kellgren & Bjuvberg (2014) s. 37.

²¹⁶ Bjuvberg (2006) s. 60-61.

²¹⁷ Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

²¹⁸ Kellgren & Bjuvberg (2014) s. 37.

²¹⁹ SOU 2014:40, s. 261-263. De övriga juridiska personerna som tillämpar K1-regelverket är undantagna från SOU 2014:40 och kommer inte behandlas här, se SOU 2014:40, s. 248.

²²⁰ Se exempelvis, Drefeldt & Törning, *Finansiell rapportering: Enligt K3 och K2*, 2012, s. 18.

bokslut i förenklad form, s.k. förenklat årsbokslut, om företagets årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner SEK.²²¹

BFN har i dagsläget beslutat om två allmänna råd inom K1-regelverket, BFNAR 2006:1 och BFNAR 2010:1. Inget av dessa regelverk tar sikte på handelsbolag som ägs av fysiska personer och företagen får därför tillämpa allmänna regler. Den kompletterande normgivningen som aktualiseras är i första hand BFNAR 2000:2. I detta allmänna råd framgår det att ett handelsbolag kan välja att tillämpa antingen Redovisningsrådets rekommendation eller Bokföringsnämndens allmänna råd.²²² Bolagen i fråga får med andra ord tillämpa Redovisningsrådets rekommendationer.²²³ Enligt god redovisningssed får bolagen inhämta vägledning från Redovisningsrådets normer om det inte finns några att inhämta från BFN.²²⁴

Handelsbolag som ägs av fysiska personer och upprättar ett förenklat årsbokslut borde därför normalt vända sig till RR 6:99 för vägledning. BFNAR 2000:4 innebär dock att stora delar av RR 6:99 inte längre är tillämpliga. Bolag behöver exempelvis inte göra någon åtskillnad mellan finansiella och operationella leasingavtal och alla leasingavtal ska istället redovisas som operationella och de punkter i RR 6:99, främst punkterna 6 och 7, som behandlade klassificeringen av ett leasingavtal som finansiellt är inte längre tillämpliga.²²⁵

Det blir med andra ord väldigt svårt att finna en legaldefinition av finansiell leasing om man ser till den redovisningsrättsliga reglering som gäller för handelsbolag som ägs av fysiska personer och upprättar ett förenklat årsbokslut.

6.4.2 K2

K2-regelverket kan delas upp i K2-ÅB och K2-ÅR där den första kategorin består av företag som upprättar årsbokslut enligt BFL och den andra kategorin består av företag som upprättar årsredovisning enligt ÅRL men är mindre enligt denna lag.²²⁶ BFN har i dagsläget beslutat om två allmänna råd inom K2-regelverket, BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1.

Det finns inga nuvarande allmänna råd inom K2-regelverket för mindre företag som upprättar årsbokslut. Effekten blir densamma som för handelsbolag som ägs av fysiska personer med K1-regelverket.

Enligt K2-regelverket redovisas alla leasingavtal som operationella²²⁷.

²²¹ 6 kap. 3 § andra stycket, Bokföringslag (1999:1078).

²²² BFNAR 2000:2, p. 5.

²²³ Jfr. Brockert & Nilsson, *Bokslut och deklaration A-Ö: Sambandet mellan redovisning och beskattning*, 2014, s. 27-28, angående tillämpningen av allmänna råd av handelsbolag som ägs av fysiska personer.

²²⁴ BFNAR 2000:2, punkt 6.

²²⁵ BFNAR 2000:4, punkt 4.

²²⁶ Drefeldt & Törning (2012) s. 18.

²²⁷ K2, punkt 7.10.

6.4.3 K3

K3 innehåller följande definitioner agående leasingavtal:

*Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalning.*²²⁸

Ett leasingavtal ska, redan när avtalet ingås, klassificeras som antingen ett finansiellt leasingavtal eller ett operationellt leasingavtal.

Ett finansiellt leasingavtal är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

*Ett operationellt leasingavtal är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.*²²⁹

I samband med definitionen av vad som utgör ett finansiellt leasingavtal konstateras det att det är avtalets ekonomiska innebörd och inte dess juridiska form som ska vara avgörande för bedömningen. BFN listar även en rad situationer, exempelvis att äganderätten till tillgången kommer att överföras till leasetagaren vid leasingperiodens slut, som normalt bör leda till att leasingavtalet är att bedöma som finansiellt. Listan i sig är dock inte uttömmande och innehållet bara exempel. Det noteras även att inget av de exempel som anges är direkt avgörande för klassificeringen, det centrala för bedömningen är istället om leasingavtalet i allt väsentligt överför de risker och fördelar som är förknippade med att äga tillgången till leasetagaren.²³⁰

6.4.4 RFR 2

Enligt RFR 2 kan alla leasingavtal redovisas som operationella.²³¹ Detta motiveras med att reglerna i IAS 17 inte alltid är praktiskt genomförbara. Någon klassificering av vad som utgör ett finansiellt leasingavtal återfinns därför inte.

6.4.5 IFRS

Den standard inom IFRS som behandlar leasing är IAS 17. Den definition av vad som utgör ett finansiellt leasingavtal lyder:

*A lease is classified as a finance lease if it transfers substantially all the risks and rewards incidental to ownership. A lease is classified as an operating lease if it does not transfer substantially all the risks and rewards incidental to ownership.*²³²

²²⁸ K3, punkt 20.2.

²²⁹ K3, punkt 20.3.

²³⁰ K3, punkt 20.3.

²³¹ RFR 2, s. 18.

²³² IAS 17, punkt 8.

På samma sätt som i K3-regelverket finns det i anslutning till definitionen av vad som utgör ett finansiellt leasingavtal en lista på situationer som bör resultera i att ett leasingavtal bedöms som finansiellt.²³³ Det är dock överföringen av risker och fördelar som ska vara det avgörande vid bedömningen om ett leasingavtal är finansiellt eller inte.²³⁴

Grundtanken enligt IAS 17 är att redovisningen av leasingavtalen ska avspegla deras ekonomiska substans. Ett problem med detta har varit att det kräver att företagen själva får göra bedömningar i samband med redovisningen samtidigt som de kan ha starka incitament för att redovisa på ett visst sätt. Detta problem har resulterat i att IASB inte är nöjda med den nuvarande regleringen och att det pågår ett större arbete med att uppdatera bestämmelserna kring leasingavtal.²³⁵

6.5 Avslutande kommentar

Definitionen av ett begrepp som finansiell leasing kan med avseende på det formella och materiella sambandet knappast anses ha den förstnämnda sambandsformen som grund. Ett formellt samband kräver att det finns en skatterättslig regel som hänvisar till redovisningsrätten. Avsaknaden av en skatterättslig reglering gällande leasing omöjliggör dock detta. Att argumentera för ett materiellt samband framstår som mer rimligt, även om denna sambandsform främst tar sikte på periodiseringsfrågor.

Gällande uppdelningen i periodiserings-, omfångs-, och klassificeringsfrågor bör det framstå som uppenbart att definitionen av ett begrepp inte är en periodiseringsfråga i grunden. Bjuvbergs synpunkter angående den påverkan redovisningsrätten kan ha på klassificerings- och omfångsfrågan är dock intressant. Jag instämmer i att det framstår som logiskt och lämpligt att ge redovisningen betydelse i en fråga där det finns en avsaknad av skatterättslig reglering. Gällande skatterättsliga definitioner är det dock mer komplicerat än så, detta beroende på skatterättens samband med civilrätten.

En tillämpning av K1- och K2-regelverken innebär att alla leasingavtal redovisas som operationella. Regelverken ger således ingen vägledning vid ett försök till att bestämma innebörden av leasingbegreppet.

K3-regelverket och IAS 17 är väldigt lika. I båda fallen återfinns det en definition av vad ett finansiellt leasingavtal är. Definitionerna stadgar att det är de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång och att dessa i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren som ska utgöra grunden vid en bedömning. Detta innebär att det är den ekonomiska substansen i transaktionerna som är det avgörande,

²³³ IAS 17, punkt 10 och 11.

²³⁴ IAS 17, punkt 12.

²³⁵ Marton m.fl., *IFRS - i teori och praktik*, 2012, s. 246. Det pågående arbetet kommer inte att diskuteras här.

inte avtalsformen. Till sin karaktär påminner bedömningen om den som förekommer inom skatterätten med avseende på rättshandlingars verkliga innebörd. Den väsentliga skillnaden är att det är den ekonomiska innebörden och inte den ”verkliga” som blir utslagsgivande.

Det finns dock ett visst problem med den redovisningsrättsliga regleringen. Om man i allt väsentligt överför de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång rör det sig onekligen om ett avbetalningsköp/kreditköp. Detta är även grundtanken med regleringen. Avbetalningsköp och finansiella leasingavtal är ur ekonomisk synpunkt väldigt lika och ska därför behandlas på samma sätt. Det är dock problematiskt om man från ett skatterättsligt perspektiv försöker utreda definitionen av vad finansiell leasing är, särskilt då gränsdragningen mot just avbetalningsköp blir en av de huvudsakliga anledningarna till att en sådan definition eftersträvas.

7 Slutsatser

7.1 Inledning

I anslutning till de tre kapitel som återfinns innan denna analys har de försök som gjorts till att hitta en definition av begreppet finansiell leasing som kan tillämpas i relation till SOU 2014:40 avslutats med delanalyser. De kapitel som avses är de som behandlar de skatterättsliga, civilrättsliga respektive redovisningsrättsliga definitionerna av leasing begreppet. Det som sägs i delanalyserna kommer inte att repeteras här, undantaget den kortare sammanfattningen som nu följer.

Sökandet efter en definition av begreppet finansiell leasing resulterade inte i att en sådan hittades. Inom skatterätten finns det ingen lagstiftningen som specifikt behandlar leasing och heller inga rimliga alternativ till att genom lagtolkning kunna utläsa en definition i SOU 2014:40. Undersökningen av skatterätten resulterade dock i att civilrätten och redovisningsrätten aktualiserades. Civilrätten gav dessvärre inte heller några tydliga svar. Gemensamt för civilrätten och skatterätten är avsaknaden av en reglering som specifikt tar sikte på leasing. Det försök som gjordes till att utläsa en definition av finansiell leasing genom att studera AvbL och således undersöka gränsdragningen mellan avbetalningsköp/kreditköp och leasing transaktioner utmynnade inte heller i någon definition av begreppet. AvtL visade sig mindre lämplig för att utröna en definition av leasingbegreppet och dess relevans verkar begränsad till att bedöma vad som kan sägas utgöra ett skäligt standardavtal. Den civilrättsliga avtalsstolkningen ledde inte heller till att någon klarhet skapades angående definitionen av begreppet finansiell leasing. Även redovisningsrätten visade sig problematisk. En definition av finansiell leasing återfanns inom rättsområdet men redovisningen behandlar finansiell leasing på samma sätt som avbetalningsköp. Den redovisningsmässiga behandling har sin grund i att avtalsformerna är väldigt lika varandra, samtidigt innebär det dock att ingen skillnad behöver göras mellan avbetalningsköp/kreditköp och leasing. Givet regleringen i SOU 2014:40 är gränsdragningen mellan just leasing och andra avtalsformer anledningen till att en definition eftersträvas, inte minst avtalsformer som är av en väldigt snarlik karaktär. Ur ett skatterättsligt perspektiv betyder det att en definition av begreppet finansiell leasing inte hittades inom redovisningsrätten.

Tanken är att under den återstående delen av analysen fokusera på de kriterier som etablerades i inledningen av uppsatsen gällande god skattelagstiftning.²³⁶ En utgångspunkt för den fortsatta framställningen är att en lämplig definition inte hittades.

²³⁶ Se kapitel 2.

7.2 Analys

Det första allmänna kriteriet som nämndes för en god skattelagstiftning var enkelhet. Lagstiftningen ska vara utformad så att den är enkel att förstå. Ser man till FSK:s förslag blir det svårt att argumentera för att de har lyckats med detta. I lagtexten framgår det inte att leasingtransaktioner ingår i begreppet hyra. Detta anges endast i utredningen. Avsakanden av en definition av leasingbegreppet i såväl lagtexten som i förarbetet är även detta problematiskt ur ett enkelhetsperspektiv. Om det är svårt att veta vad som avses med ett begrepp är det av logiska skäl knappast enkelt att förstå vad den lagregel som är beroende av begreppet innebär. Det verkar även finnas en relativt utbredd åsikt bland de ledamöter, sakkunniga och experter som har inlämnat reservationer eller särskilda yttranden om att förslaget framstår som alltför komplicerat.

Ser man istället till proportionaliteten är det svårt att göra en bedömning angående vad som är rimlig och frågan är delvis skattepolitisk. Det handlar helt enkelt om att väga den ena aspekten mot den andra. Jag är dock beredd att anslut mig till den uppfattning som Bengtsson framför i sitt särskilda yttrande. Om avsikten med den del av regleringen som behandlar hyra och leasing huvudsakligen var att komma åt de finansiella leasingavtalen, så måste det ha funnits andra alternativ. Utredningen diskuterar asymmetrin i beskattningssystemet, instämmer man med uppfattningen om att alla hyres- och leasingtransaktioner har en finansiell komponent så är det kanske rimligt att regleringen tar sikte på alla hyresorienterade transaktioner. Utredningens förslag framstår dock spontant som en mycket långtgående lösning för att komma tillrätta med problemet. Hyres- och leasingkostnader, om inte annat operationella leasingkostnader, är normalt inte att anse som finansiella kostnader, en åsikt som även framförs i de reservationer och särskilda yttranden som återfinns i SOU 2014:40.

Ur ett förutsebarhets- och rättsäkerhetsperspektiv är det önskvärt att ha en tydlig lagtext. Avsaknaden av en legaldefinition för finansiell leasing innebär först och främst att så inte är fallet. En annan aspekt är dock att ett otydligt eller odefinierat begrepp med tiden kan komma att ändra innebörd. Hur detta sker är i viss mån oväsentligt, men tänkbara alternativ är att det kan införas andra bestämmelser som definierar begreppet, eller leder till att begreppet tolkas på ett annat sätt. Ett annat alternativ är att det uppstår en definition genom rättstillämpningen som kan komma att förändras genom rättspraxis eller, som nyss nämnts, påverkas av framtida bestämmelser som definierar begreppet. Oavsett bakgrunden till förändringen av begreppets innebörd är det tänkbart att en sådan förändring kan inträffa givet avsaknaden av en legaldefinition. Givet att det redan är negativt med ett begrepp som inte gynnar förutsebarheten och således rättssäkerheten skulle detta kunna förvärras om begreppet kom att bli föremål för omdefinieringar eller omtolkningar. Begreppet skulle även kunna få en annan innebörd än den som lagstiftaren, eller i detta fall FSK, i utgångsläget åsyftat. Detta kanske inte nödvändigtvis skadar rättssäkerheten för skattesubjekten, undantaget under den period då förändringen eller förändringar av begreppet

sker, men samtidigt framstår det inte som en aspekt som kan få negativa konsekvenser om man ser till skattens legitimitet.

När det gäller kontrollerbarheten, likformigheten och neutraliteten är förslaget mer optimerat. Då alla de som ska dela upp sina hyres- och leasingkostnader är redovisningsskyldiga framstår det som att det borde vara rimligt att kontrollera så att detta genomförs på ett fullständigt och korrekt sätt. Syftet med förslaget är dessutom att uppnå en likformig och neutral behandling mellan eget och lånat kapital. Det finns självfallet utrymme till att ifrågasätta i vilken grad det kommer åstadkommas, men detta är något som framtiden får utvisa om SOU:n leder till lagstiftning.

Vad innebär detta då för de övergripande kriterierna? Effektiviteten i lagförslaget i sig måste kunna ifrågasättas i viss mån. Motiveringen till detta är densamma som diskuterades angående enkelheten. Lagtexten hade kunnat vara tydligare, särskilt när det gäller definitioner. Legitimiteten är svårare att uttala sig om, den beror på hur skatten uppfattas av skattesubjekten. En åsikt i reservationerna och de särskilda yttrandena var dock att behandling av finansiell leasing inte var fullständig och därför kunde anses vara motsägesfull och irrationell. Tänkbart är att en skatt som kommer att begränsa avdragsrätten för vissa skattesubjekt inte uppfattas som positiv av de som får bära den. Om skatten sen visar sig ha ett vidare eller snävare tillämpningsområde borde detta knappast förbättra skattens legitimitet.

7.3 Sammanfattande slutsatser

Sammanfattningsvis kan det konstateras att det inte var möjligt att finna en tillfredställande definition av begreppet finansiell leasing. Det enda området där det fanns ett tydligt begrepp att finna var inom redovisningen. Begreppet återfanns då inom K3-regelverket och IFRS/IAS regleringen. Problemet med definitionen som återfinns där är dock att finansiell leasing enligt dessa redovisningsnormer behandlas enligt samma systematik som ett avbetalningsköp/kreditköp. Utgår man från den begreppsbestämning blir det onekligen omöjligt att skilja mellan finansiell leasing och avbetalningsköp, som är två mycket närliggande avtalsformer och en stor del av anledningen till att en definition av finansiell leasing framstår som behövlig. Finansiell leasing får således sägas vara ett begrepp utan en helt klarlagd skatterättslig innebörd.

Om SOU 2014:40 utgör ett exempel på en god skattelagstiftning är svårare att besvara med ett lika definitivt svar. Det som angavs i analysen ovan är främst den kritik som kan riktas mot förslaget. En stor del av kritiken är hänförlig till att lagstiftning framstår som komplicerad. Följdrågan är hur komplicerad den egentligen är givet de förutsättningar som funnits. Som nämnts tidigare har varje lagstiftning bakomliggande politiska motiv att ta hänsyn till och en god skattelagstiftning ska även se till att dessa uppnås. Den enda slutsatsen som kan dras med någon större säkerhet är att fler legaldefinitioner hade varit att föredra. Nackdelen med att ha ett begrepp som är tydligt definierat är främst att det är svårt att förändra om det senare

visar sig att det inte är heltäckande givet det syftet som fanns med lagstiftningen. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv framstår detta dock som ett mindre problem i förhållande till den klarhet som hade skapats genom tydliga definitioner av begrepp som är centrala för reglernas framtida tillämpning.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Dir. 2011:1 Översyn av företagsbeskattningen

Ds 2002:16 Inkomstskatteregler vid leasing av inventarier

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

Prop. 1999/2000:2 Inkomstskattelagen

SOU 1977:24 Näringsidkares avbetalningsköp m.m.

SOU 1991:81 Fastighetsleasing – Sale and lease back

SOU 1994:120 Finansiell leasing av lös egendom

SOU 2003:71 Internationell redovisning i svenska företag

SOU 2008:80 Beskattningstidpunkten för näringsverksamhet

SOU 2012:3 Skatteincitament för riskkapital

SOU 2012:66 Skatteincitament för forskning och utveckling

SOU 2014:40 Neutral bolagsskatt - för ökad effektivitet och stabilitet

Litteratur

Adlercruetz, Axel, Gorton, Lars, *Avtalsrätt II*, 6 uppl., Juristförlaget, Lund, 2010.

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber Förlag, 1978.

Bjuvberg, Jan, *Redovisningens betydelse för beskattningen*, MercurIUS Förlags AB, Stockholm, 2006.

Brockert, Mats, Nilsson, Peter, *Bokslut och deklaration A-Ö: Sambandet mellan redovisning och beskattning*, 3 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2014.

Drefeldt, Caisa, Törning, Eva, *Finansiell rapportering: Enligt K3 och K2*, Studentlitteratur, 2012.

Hellner, Jan, *Lagstiftning inom förmögenhetsrätten*, Juristförlaget, Stockholm, 1990.

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattning*, Juristförlaget, Stockholm, 1995.

Kellgren, Jan, Bjuvberg, Jan, *Redovisning och beskattning – om redovisningens betydelse för beskattningen*, 3 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2014.

Knutsson, Margit, Norberg, Claes, Thorell, Per, *Redovisningsfrågor i skattepraxis*, 3 uppl., Iustus förlag, Uppsala, 2012.

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*, 14 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2013.

Marton, Jan, Lumsden, Marie, Lundqvist, Pernilla, Pettersson, Anna Karin, *IFRS - i teori och praktik*, 3 uppl., Sanoma Utbildning, Stockholm, 2012.

Melz, Peter, *Några reflektioner om lagstiftningsteknik i skattelagar – främst i inkomstskattelagen ur Festskrift till Gustaf Lindencrona*, Nordstedts Juridik, Stockholm, 2006.

Melz, Peter, *Val mellan olika normtyper i rättstillämpningen – RÅ 2004 ref. 1 som illustration* ur *Vänbok till Per Anclow*, Iustus förlag, Uppsala, 2004.

Melz, Peter, Hultqvist, Anders, Pålsson, Robert, *Skattelagstiftning: Att lagstifta om skatt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014.

Millqvist, Göran, *Finansiell leasing*, Juridisk Föreningen, Lund, 1987.

Möller, Mikael, *Civilrätten vid finansiell leasing*, Iustus förlag, Uppsala, 1996.

Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1996.

Artiklar

Bengtsson, Bertil, SOU som rättskälla, *Svensk juristtidning* 2011, s. 777-785.

Bergström, Sture, Rättshandlingars verkliga skatterättsliga innebörd - en kommentar till RÅ 2004 ref. 27, *Skattenytt* 2004, s. 771-774.

Grosskopf, Göran, Grönfors, Kurt, Civilrätt och skatterätt - hönan och ägget, *Skattenytt* 1990, s. 353-367.

Hulgaard, Bodil, Några tankar om rättssäkerhet, *Svensk Skattetidning* 1998, s. 777-784.

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

Hultqvist, Anders, Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv, *Svensk skattetidning* 2009, s. 250-266.

Hultqvist, Anders, Rättshandlingars verkliga innebörd, *Skattenytt* 2007 s. 696-703.

Hultqvist, Anders, Vad är en rättssäker beskattning?, *Svensk skattetidning* 1998, s. 763-768.

Hultqvist, Anders, Verklig innebörd i nytt rättsfall, *Svensk Skattetidning* 2009, s.106-111.

Kellgren, Jan, Tolkning av redovisningsregler - om några svårigheter i jämförelse med skatterättsliga förhållanden, *Skattenytt* 2003, s. 325-344.

Lodin, Sven-Olof, Några kvalitetskrav på en god skattelagstiftning, *Skattenytt* 2007, s. 477-490.

Melz, Lagtolkningsmetoder – synpunkter i anledning av ett rättsfall om subjektiv skattskyldighet för ränteintäkter, *Skattenytt* 1992, s. 613-620.

Melz, Peter, Lagtolkningsmetoder - ytterligare synpunkter i anledning av ett nytt rättsfall, *Skattenytt* 1993, s. 138-142.

Millqvist, Göran, Kreditköp eller hyra: En fråga om verklighetens inflytande på rättsliga klassificeringar, *Svensk Juristtidning* 1995, s. 545-562.

Möller, Mikael, Sambandet mellan redovisning och beskattning enligt inkomstskattelagen, *Skattenytt* 2001, s. 122-131.

Peczenik, Aleksander, Juridikens allmänna läror, *Svensk Juristtidning* 2005, s. 249-272.

Tikka, Kari S., Om principer vid tolkningen av skattelag, *Skattenytt* 2004, s. 656-663.

Övrigt

BFN Vägledning – Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar (K2)

BFN Vägledning – Årsredovisning i mindre aktieföretag (K2)

BFN Vägledning – Årsredovisning och koncernredovisning (K3)

BFN Dnr 28/04

BFNAR 2000:2

BFNAR 2000:4

BFNAR 2006:1

BFNAR 2008:1

BFNAR 2009:1

BFNAR 2010:1

IASB/IFRS: IAS 17 *Leases*

RFR 2

RR 6:99

Elektroniska källor

Bokföringsnämndens hemsida, <http://www.bfn.se>, 2014-10-23.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1987 ref. 5

RÅ 1987 ref. 166

RÅ 1989 ref. 62 I och II

RÅ 1989 ref. 82

RÅ 1992 ref. 21 I och II

RÅ 1992 ref. 104

RÅ 1993 ref. 49

RÅ 1994 ref. 17

RÅ 1994 ref. 31

RÅ 1998 ref. 19

RÅ 1998 ref. 58 I-III

RÅ 2004 ref. 27

RÅ 2001 ref. 7

NJA II 1915, s. 304

NJA 1963 s. 129

RH 1986:153

Svea HovR, Avd. 12, T 1622/92, DT 54, 1993-11-15

MD 1991:31

MD 1992:32