

Juridiska institutionen  
Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Juris kandidat-programmet  
Tillämpningsuppsats, 20 poäng  
HT 1999/2000

**RÅ 1998 ref 58 I-III  
rörande finansiell leasing – en analys och  
kommentar ur inkomstskatterättsligt  
perspektiv**

Sarah Olsson, 741203-4881  
Handledare: Bo Svensson

# Innehållsförteckning

Förkortningar 4

## 1 Inledning 5

- 1.1 Syfte och metod 5
- 1.2 Avgränsningar 6
- 1.3 Sammanfattande slutsatser 6

## 2 Finansiell leasing 9

- 2.1 Allmänt 9
- 2.2 Karakteristiska särdrag för finansiell leasing 9
- 2.3 Lagreglering 10
- 2.4 Inkomstbeskattning av finansiell leasing 10
  - 2.4.1 Värdeminskningsavdrag 10
  - 2.4.2 Leasingavgifterna 11
- 2.5 Bakgrund 11

## 3 Olika former av leasing 11

- 3.1 Operationell kontra finansiell leasing 11
- 3.2 Sale and lease back 12
- 3.3 Investorleasing 12
- 3.4 Hävstångsleasing 13
- 3.5 Internationell leasing 13
- 3.6 Big ticket-leasing 13

## 4 Leasing som finansieringsform – fördelar och nackdelar 14

## 5 Skatterättsliga problem med finansiell leasing 15

- 5.1 Gränsdragningen mot avbetalningsköp 15
- 5.2 Säkerhetsöverlåtelse kontra omsättningsöverlåtelse 16
- 5.3 Lagen mot skatteflykt och genomsyn 16
- 5.4 Näringsverksamhet som rekvisit för avskrivningsrätt 17
- 5.5 Avslutande synpunkter 17

## 6 Rättspraxis av betydelse för analysen av RÅ ref 58 I-III 18

- 6.1 RÅ 1953 Fi 121 18
- 6.2 RÅ 1967 Fi 31 18
- 6.3 RÅ 1967 Fi 41, villkor om köplikt 18
- 6.4 RÅ 1977 Aa 195 19
- 6.5 RÅ 1978 Aa 149 19
- 6.6 RÅ 1985 1:40 19
- 6.7 RÅ 1987 ref 5, klimatanläggningen 20
- 6.8 RÅ 1987 ref 166, täckdikningsanläggningen 20
- 6.9 RÅ 1989 ref 62 I, sale and lease back av fastighet, och II 20
- 6.10 RÅ 1992 ref 21 I, Dahlénmålet, och II 22
- 6.11 RÅ 1992 ref 104, sale and lease back av patent 23
- 6.12 RÅ 1993 ref 86, förvärv och upplåtelse av filmrättigheter 24
- 6.13 NJA 1995:183, framtida äganderättsövergång 24
- 6.14 RÅ 1997 ref 60, automatisk ägarövergång vid leasingperiodens utgång 25

<b>7</b>	<b>Avgränsningen mellan leasing och avbetalningsköp</b>	<b>25</b>
7.1	Lagreglering	25
7.2	Förarbeten	26
7.3	Doktrin och rättspraxis	26
	7.3.1 <i>Partsavsikten avgörande för gränsdragningen</i>	27
	7.3.2 <i>Avtalets reella innebörd</i>	28
	7.3.3 <i>Omständigheter av betydelse för tolkningen av partsavsikten</i>	29
7.4	Leasingutredningens lagförslag	33
7.5	Sammanfattning	33
<b>8</b>	<b>Särskilt om äganderättsövergången vid sale and lease back</b>	<b>33</b>
8.1	Omsättningsöverlåtelse kontra säkerhetsöverlåtelse	33
8.2	Rättspraxis och doktrin	34
8.3	Avslutande kommentar	35
<b>9</b>	<b>Leverans – en förutsättning för värdeminskningssavdrag?</b>	<b>35</b>
9.1	Allmänt	35
	9.1.1 <i>Lagreglering av värdeminskningssavdragsrätt</i>	35
	9.1.2 <i>Doktrin och rättspraxis</i>	36
	9.1.3 <i>Gällande rätt avseende leveransens betydelse</i>	37
9.2	Särskilt om leveranskrav vid sale and lease back	39
	9.2.1 <i>Utgångspunkter</i>	38
	9.2.2 <i>Doktrin och rättspraxis</i>	38
	9.2.3 <i>Gällande rätt</i>	39
9.3	Särskilt om värdeminskningssavdrag vid investiorleasing	40
<b>10</b>	<b>RÅ 1998 ref 58 I, flygplansleasing</b>	<b>40</b>
10.1	Referat	40
10.2	Analys	42
<b>11</b>	<b>RÅ 1998 ref 58 II, investiorleasing med sale and lease back</b>	<b>44</b>
11.1	Referat	44
11.2	Analys	45
<b>12</b>	<b>RÅ 1998 ref 58 III, sale and lease back mellan koncernbolag</b>	<b>47</b>
12.1	Referat	47
12.2	Analys	48
<b>13</b>	<b>Integrerad analys av RÅ 1998 ref 58 I, II och III</b>	<b>50</b>
13.1	Innebär avgörandena att praxis ändrats vad gäller omkaraktärisering och rätt till värdeminskningssavdrag?	50
13.2	Betydelsen av leverans	52
13.3	Jämförelse med Dahlénmålet, RÅ 1992 ref 21 I	52
<b>14</b>	<b>Eventuella och faktiska effekter av domarna</b>	<b>52</b>
<b>Bilaga:</b>	Artikel 3.6, förekommande leasingavtal i flygplansleasingmålet, RÅ 1998 ref 58 I	54
<b>Källförteckning</b>		<b>55</b>

## Förkortningar

a a	anfört arbete
anm	anmärkning
anv p	anvisningspunkt
a st	anfört ställe
AvbL	Lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.
avs	avseende
BFL	Bokföringslagen (1976:125)
Dnr	diarienummer
eg	egentligen
f	(och) följande sida
ff	(och) följande sidor
HD	Högsta domstolen
HovR	hovrätt
LR	länsrätt
kap	kapitel
KkrL	Konsumentkreditlagen (1992:830)
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	kammarrätt
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avdelning I
NJA II	Nytt juridiskt arkiv, avdelning II
MD	Marknadsdomstolens avgörande
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
mom	moment
prop	proposition
RegR	Regeringsrätten
RH	rättsfall från hovrätterna
RSN	Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvSkT	Svensk Skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning
utskottsbet	utskottsbetänkande

# 1 Inledning

## 1.1 Syfte och metod

Denna uppsats avser att behandla rättsfallen RÅ 1998 ref 58 I-III gällande finansiell leasing. I avgörandena vägrades värdeminskingsavdrag då leasingavtalen underkändes. Fallen gällde dels uthyrning av flygplan, och dels två fall av sale and lease back av produktionsutrustning och andra inventarier, i det ena fallet mellan moder- och dotterbolag och i det andra genom investerleasing. Jag avser att företa en analys av dessa mål samt även belysa de skatterättsliga frågeställningar som aktualiserats genom domarna. Fallen rör finansiell leasing av egendom av betydande värde, och denna typ av leasingtransaktioner är vanligt förekommande, varför underkännande av förfarandet kan få stora konsekvenser. Detta gäller främst leasegivaren då denne inte medges värdeminskingsavdrag på egendomen.

Inte någon gång tidigare har avtal om leasing underkänts på exakt de grunder som anförs i domarna. I de två senare (II och III) anför Regeringsrätten att syftet med avtalen varit att ge den som leasegivare benämnda parten ett underlag för värdeminskingsavdrag och inte att i övrigt överföra några rättigheter till denne. I det s k flygplansleasingmålet (I) diskuterar rätten olika ”väsentliga ägarfunktioner” och lägger vid bedömningen betydande vikt vid att den part som betecknats leasetagare utövar dessa med avseende på leasingobjektet. Avgörandena har lett till en stor osäkerhet på leasingmarknaden om den skatterättsliga bedömningen av finansiella leasingavtal. Dessa omständigheter har motiverat mig att undersöka rättsfallen med tillhörande frågeställningar närmare.

Jag avser att som utgångspunkt för den fortsatta framställningen ge en kort beskrivning av vad finansiell leasing är samt redogöra för några av de olika former som förekommer. För att ge en ökad förståelse för finansiell leasings funktion som alternativ till andra finansieringsformer och sätt att anskaffa respektive avsätta egendom, redogörs för några av incitamenten att ingå leasingavtal i form av olika fördelar finansiell leasing kan erbjuda inblandade parter. I detta syfte redogörs även för inkomstbeskattningen av förfarandet och då huvudsakligen leasegivarens rätt till värdeminskingsavdrag på leasingobjektet. I uppsatsen behandlas också några av nackdelarna med finansiell leasing, såväl allmänna sådana som de skatterättsliga problem som avtalstypen aktualiserar. Främst rör den aktuella problematiken gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp och överförandet av äganderätten inom skatterätten. Då två av rättsfallen rör sale and lease back, diskuteras även äganderättsövergången i sådana transaktioner.

För att ge diskussionen och analysen ett innehåll behandlas även de olika rekvisiten för när värdeminskingsavdrag skall medges för inventarier i skattskyldigs verksamhet. Värdeminskingsavdrag anses kunna nekas på flera grunder, bland annat till följd av att avtalet civilrättsligt anses vara något annat än vad det ger uttryck för, med påföljd att den skattskyldige inte anses vara ägare till egendomen. Så är fallet då leasingavtalet anses utgöra ett förtäckt avbetalningsköp eller försträckning. Värdeminskingsavdrag kan också vägras på den grund att förfarandet strider mot lagen (1995:575) mot skatteflykt.

Uppsatsen syftar även till att undersöka och i möjligaste mån redogöra för under vilka omständigheter ett avtal som betecknats som leasing underkänns eller annars inte anses ge upphov till de rättsverkningar som normalt följer ett sådant avtal. I syfte att klargöra gällande rätt på området behandlas därför doktrin samt relevant rättspraxis för finansiell leasing i allmänhet och för rättsfallen RÅ 1998 ref 58 I-III i synnerhet. Leveransens betydelse och om det för av-

skrivningsrätt på inventarier krävs att dessa lämnat säljaren och avlämnats till köparen diskuteras också.

Vid analysen av rättsfallen RÅ 1998 ref 58 I-III ställs den tidigare redogörelsen avseende gällande rätt på området i relation till avgörandena. Varje mål analyseras först självständigt, varefter målen betraktas tillsammans. Frågan har ställts om Regeringsrätten genom domarna avsett att avvika från gällande rätt. Det är oklart vilka slutsatser som kan dras av rättsfallen, samt dessas tillämplighet på andra fall rörande finansiell leasing. Utifrån rättspraxis, doktrin, uttalanden i förarbeten och betänkanden liksom egna tankegångar önskar jag klargöra rättsläget (något). Slutligen avser jag att redogöra för vilka effekter domarna idag fört med sig, samt vilka konsekvenser för leasing som finansieringsform som de eventuellt kan föranleda.

## **1.2 Avgränsningar**

Målen 1998 ref 58 I-III rör finansiell leasing av maskiner och andra inventarier. Uppsatsen avser därför inte att behandla operationell leasing eller leasing av fast egendom, annat än för att belysa vad som gäller inventarier. Innehållet är valt med hänsyn till de skatterättsliga frågeställningar som målen föranleder och då särskilt de inkomstskatterättsliga frågor gällande rätt till värdeminskingsavdrag och ägande som förutsättning för denna rätt. De processrättsliga frågor som rättsfallen aktualiserar samt de mervärdesskatterättsliga aspekterna på finansiella leasingavtal behandlas därför inte. Någon vidare redogörelse gällande leasingavgifternas storlek och avdragsrätten för dessa respektive för de periodiseringsregler som fastställts genom praxis, ges inte heller. Uppsatsen avser alltså inte att heltäckande redogöra för beskattning av finansiell leasing. Framställningen begränsar sig till den nationella beskattningen av finansiella leasingavtal och lämnar även konsumentleasing utanför.

## **1.3 Sammanfattande slutsatser**

Anledningen till den osäkerhet och debatt som avgörandena medfört, är flera. Domarna, eller domskälen, var i viss mån överraskande och rörde betydande belopp. Avgörandena innebar eventuellt att Regeringsrätten ändrat sin inställning till finansiell leasing. Det är emellertid inte klart vilka rättigheter, skyldigheter och andra omständigheter som är relevanta och av avgörande betydelse för gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp och för att värdeminskingsavdrag skall medges. Troligt är att dessa inte klart kan utkristalliseras utan att en helhetsbedömning måste göras i varje enskilt fall.

### **Flygplansleasingmålet**

RÅ 1998 ref 58 I gällde ett typiskt fall av internationell flygplansleasing. Flera förhållanden gällande risk- och ansvarsfördelning, exempelvis avseende olika kostnader knutna till leasingobjektet samt till dettas restvärde, överensstämmer med typiska leasingavtal för denna sorts egendom. Mot denna bakgrund ter sig domen förvånande. Vid ett annat betraktelsesätt, inriktat på hur konstlat och utstuderat förfarandet är för att låta leasegivaren utnyttja möjligheten att skriva av egendomen och nyttjaren avdragsrätten genom att låta den förre stå som ägare, men utan normalt ägaransvar eller –rättigheter, är utgången mer förstäligen.

Skulle avgörandet innebära att Regeringsrätten ändrat inställning till förfaranden av denna typ, skulle många avtal om finansiell leasing kunna komma att underkännas. I äldre mål har äganderätten ansetts övergå på nyttjaren då ägar rättigheter respektive –skyldigheter överlåtits på denne i den utsträckning att denne mer framstått som ägare än den formelle ägaren (se RÅ 1953 Fi 121 samt RÅ 1967 Fi 31). Min slutsats, efter att ha undersökt tidigare rättspraxis och

doktrin, är att restriktivitet fortfarande bör iakttas vad gäller att omkaraktärisera rättshandlingar.

Enligt min uppfattning har rätten genom avgörandet avsett att markera att många av dagens avtal om finansiell leasing ligger på gränsen för vad som är tillåtet. Regeringsrätten anger i målet vissa krav som brister, för att den skattskyldige skall anses inneha flygplanet med äganderätt och värdeminskingsavdrag medges denne. Däremot ges inte klart uttryck för vilka kriterier som gäller, varför det är omöjligt att säga vilka fall som är godtagbara och vilka som inte är det. Att ingå avtal om finansiell leasing i skatteplaneringssyfte tycks alltså riskabelt. Det kan hållas för troligt att osäkerheten leder till att de mest utstuderade förfarandena undviks, och alltså till att bestämmelsen om avskrivningsrätten används enligt sitt syfte. Regeringsrätten torde därför fortsättningsvis komma att stoppa oönskade transaktioner genom ytterligare in casu-bedömningar och på så vis dirigera den finansiella leasingmarknaden i önskad riktning.

### **Målet gällande investorleasing med sale and lease back**

RÅ 1998 ref 58 II gällde ett investorleasingförfarande med sale and lease back rörande inventarier. Varken leasetagaren eller leasegivaren tog befattning med leasingobjekten eftersom egendomen nyttjades av en tredje part. Några vidare slutsatser av att förfarandet angreps torde inte kunna göras, då fallet var speciellt såtillvida att leasingavtalen skraddarsytts så att leasingavgifterna exakt motsvarade leasegivarens amorteringar på leasingobjektet, och slutregleringen avpassats till att motsvara slutamorteringens storlek. Värt att påpeka är emellertid att det inte är ovanligt att de betalningar dessa avtal föranleder ansluter mycket nära till varandra, samt att leasetagaren lämnar en förskottsbetalning till banken på kommande leasingavgifter för att inga mellanhavanden skall behövas mellan denne och leasegivaren. I det aktuella fallet överensstämde beloppen med varandra på kronan. Av avgörande betydelse torde ha varit att leasetagaren inte bar någon som helst ekonomisk (eller annan nämnvärd) risk till följd av hur affären reglerats.

Jag tror inte att Regeringsrätten genom avgörandet avsett att generellt underkänna investorleasing som grund för värdeminskingsavdrag trots att sådana transaktioner ingår i huvudsakligt syfte att erhålla vissa skatteeffekter utan något intresse i leasingobjektet. Att leasegivaren godtas som ägare för att denne skall medges avskrivningsrätt har ansetts utgöra en typförutsättning för denna form av sale and lease back-avtal.<sup>1</sup> Partsavsikten skulle vid investorleasing kunna tänkas innebära detta, och inget mer.

### **Målet gällande sale and lease back mellan koncernbolag**

I RÅ 1998 ref 58 III underkändes sale and lease back-förfaranden där de parter som gjordes till köpare-leasegivare genom avtalen som kom att underkännas, aldrig fick tillgång till egendomen. Syftet var inte heller att någon besittningsändring skulle komma att ske. Enligt avtalen hade leasegivaren av sagt sig ansvar för underhåll och reparation samt för krav som kunde riktas mot denne. Vad som skiljer målet från andra fall rörande sale and lease back, är att leasegivaren var moder- och leasetagarna dotterbolag inom samma koncern. Därigenom ansågs moderbolaget styra över om den köpoption som intagits i respektive avtal skulle komma att utnyttjas eller inte. Fallet torde ha avgjorts med hänsyn till att detta upplägg skulle kunna användas för resultatutjämning i koncernen.

---

<sup>1</sup> Se Millquist, SvJT 1995 s 548.

## Slutsatser i uppsatsen

I samtliga tre mål vägrades leasegivaren rätt till värdeminskingsavdrag på leasingobjekten. En förutsättning för avskrivningsrätt är att den skattskyldige är att betrakta som ägare till egendomen varför avgränsningen mellan leasing och köp blir avgörande för beskattningen. I brist på direkt tillämplig lagstiftning gällande finansiell leasing får prövning göras mot avbetalningsköplagen som stadgar att partsavsikten är avgörande för huruvida äganderättsövergång skall anses ha skett. Vid tolkningen av denna måste olika optioner och andra villkor i avtalet analyseras för att fastställa dettas verkliga innebörd. Främst de åsyftade ekonomiska konsekvenserna anses vara av betydelse vid prövningen. För sale and lease back-förfaranden är det främst ägarövergången till köpare-leasegivare som är intressant och bedömningen av om transaktionen innefattar en omsättningsöverlåtelse.

Vidare är inte klargjort om det för värdeminskingsavdragsrätt även krävs att leasingobjekten, då de utgörs av maskiner eller andra inventarier, levererats till leasetagaren. Mycket talar för att inget sådant krav uppställs. Klart tycks emellertid vara att en denuntiation är tillräcklig då egendomen befinner sig hos tredje man. Osäkerheten gäller även sale and lease back, där leasingobjektet som regel kvarstår hos säljaren. Troligtvis gäller samma denna typ av förfaranden. Att egendomen inte levererats till köpare och från denne till leasetagare torde emellertid vara en betydelsefull omständighet vid ovan nämnda avgränsningsprövning.

I RÅ 1998 ref 58 I-III gavs däri ingående avtal (gällande leasing m m) verkan avvikande från deras formella innebörd. Enligt tidigare rättspraxis skall sådan omkaraktärisering, eller genomsyn, företas restriktivt. Osäkerhet råder om vad som är gällande rätt ifråga om finansiella leasingavtal som grund för värdeminskingsavdrag. Enligt min bedömning avsåg inte Regeringsrätten genom avgörandena att avvika från vad som tidigare gällt, även om kraven för att företa genomsyn eventuellt mildrats något. Av aktuella rättsfall torde emellertid inga generella slutsatser kunna dras.

Vid tolkningen av partsavsikten i skattemål, torde beaktas att aktuella avtal inte rör endast avtalsparterna, utan även fiskus, samt att transaktionen kan ha utformats med hänsyn till detta. Gemensamma syften kan hållas för troliga vad gäller att transaktionen skall resultera i en för båda parter förmånlig beskattning. Som uttalats i rättspraxis skall inte vid bedömningen beaktas att parterna utgått från ett visst skattemässigt resultat. Av detta torde följa att tolkningen av partsavsikten inte heller skall göras (endast) utifrån åsyftat rättsfaktum; här ägande som rekvisit för värdeminskingsavdragsrätt. Partsavsikten som grund för avgränsningen torde innefatta även ekonomiska och andra effekter som avtalen medför. Detta innebär att avtalets hela innehåll skulle styra tolkningen, vilket ligger nära att tolka partsavsikten enligt avtalets verkliga innebörd.

Konsekvensen av ett sådant synsätt är att en bedömning måste göras från fall till fall. Vad beträffar RÅ 1998 ref 58 I-III, torde dessa mål ha avgjorts med hänsyn till de särskilda omständigheter som förekom och alltså ha utgjort in casu-avgöranden. Faktum kvarstår dock att domarna skapat en osäkerhet om vad som gäller. Från vissa håll har framförts att avgörandena skulle kunna medföra att många typiska avtal gällande finansiell leasing kommer att underkännas – förutsatt att de ges generell giltighet. Antalet leasingtransaktioner kommer eventuellt att minska alternativt bli mindre konstlade då skatteplaneringssyftet kan tänkas bli mindre uttalat av rädsla för att avtalen kan komma att omklassificeras. Leasingavgifterna kan förväntas stiga som följd av detta, med konkurrensnackdelar för svenska leverantörer på den internationella marknaden.



## 2 Finansiell leasing

### 2.1 Allmänt

Leasing är uthyrning av egendom, vanligtvis för en näringsidkare i hans yrkesmässiga verksamhet. Leasing skiljer sig från den traditionella nyttjanderätten hyra på flera sätt. Finansiell leasing utgör ett alternativ till kontantförvärv och avbetalningsköp respektive lån och har utvecklats till att bli en finansieringsform för anskaffande av såväl maskiner och inventarier, som fastigheter och byggnader i näringsverksamhet. Leasing fyller också en viktig funktion för tillverkare och leverantörer för avsättning av produkter.

### 2.2 Karaktäristiska särdrag för finansiell leasing

Leasegivaren fungerar vid finansiell leasing som finansiär för leasetagaren att förvärva egendom han önskar använda i sin verksamhet. Genom att leasetagaren inte behöver göra ett förvärv för att få tillgång till egendomen finns det möjlighet att anskaffa och utnyttja den i princip utan krav på insatskapital eller annan säkerhet än leasingobjektet. Leasetagarens betalningsskyldighet är i princip strikt och oberoende av nyttjandet. Leasetagaren står risken för egendomen sedan den avlämnats till honom.<sup>2</sup>

Vid finansiell leasing är leasingperioden längre än vid traditionell uthyrning och motsvarar ofta helt eller i det närmaste den uthyrda egendomens beräknade ekonomiska livslängd. Leasingavtalet är vanligtvis utformat så att leasegivaren skall säkra sin avkastning på så sätt att det är ouppsägbart under så lång tid att denne kan skriva av anskaffningskostnaden för egendomen genom värdeminskningssavdrag eller på annat sätt garanteras täckning för de utgifter som är förknippade med affären. Detta sker regelmässigt med ekonomiska villkor som gör det ekonomiskt irrationellt för leasetagaren att bryta avtalet i förtid eller utnyttja andra eventuella rättigheter att frånträda avtalet. Leasingavgifterna är tänkta att täcka leasingobjektets successivt minskade värde och utgår som annuiteter.<sup>3</sup>

Typiskt för finansiell leasing är att leasegivaren avsäger sig allt ansvar för objektet och inte såsom vid operationell leasing svarar ekonomiskt för försäkringar, underhåll och reparationer av leasingobjektet.<sup>4</sup> Den finansiella leasingen innehåller för leasegivaren enbart finansiella moment. Affären är typiskt en trepartskonstellation mellan uthyrare (ofta ett finansbolag), leasetagare och leverantör. Detta kallas indirekt leasing och är en form där leverantören och finansbolaget, finansbolaget och leasetagaren men inte leasetagaren och leverantören står i avtalsförhållande med varandra. Objektet levereras från leverantören direkt till leasetagaren utan att leasegivaren tar någon befattning med det.<sup>5</sup>

Normalt är det leasetagaren som själv väljer leverantör och objekt. Leasegivarens funktion är att ingå avtal med leverantören, antingen efter det att den blivande leasetagaren själv förhandlat med leverantören eller efter att ha godkänt de köpevillkor som leasegivaren och leverantören överenskommit om, och sedan hyra ut egendomen till leasetagaren. Leasegivarens intresse ligger inte i att faktiskt utnyttja objektet, utan i de skatte- och andra ekonomiska

---

<sup>2</sup> Se Möller, Civilrätten vid finansiell leasing s 20, Millquist, Finansiell leasing 1986 s 48 f samt Arnesdotter, Finansiell leasing s 24.

<sup>3</sup> Jfr RSV Rapport 1985:8 s 7 och Nyström, Finansiell leasing s 10.

<sup>4</sup> Se Adlercreutz, Finansieringsformers rättsliga reglering s 161 och 163 och Nyström, Finansiell leasing s 11 och SvJT 1980 s 253.

<sup>5</sup> Se Millquist, Finansiell leasing s 46 och Möller, Civilrätten vid finansiell leasing s 20 f.

effekter som ägandet och uthyrningen ger upphov till. Leasingen påminner mycket om kreditgivning mot säkerhet, något som de avgränsningsproblem som förekommer vittnar om.<sup>6</sup>

## 2.3 Lagreglering

I Sverige saknas särskild lagstiftning avseende leasing. Det finns inte heller något EG-direktiv utfärdat som direkt tar sikte på leasing. Det råder huvudsakligen avtalsfrihet inom området, men leasingvillkoren kan komma att prövas mot lagen (1994:1512) om avtalsvillkor i konsumentförhållanden respektive lagen (1984:292) om avtalsvillkor mellan näringsidkare, samt bli föremål för oskälighetsprövning enligt 36 § avtalslagen. Enligt lagen om kreditmarknadsbolag (1992:1610) bedriver leasingbolag finansieringsverksamhet varför sådan leasingverksamhet som huvudregel får bedrivas endast med tillstånd av Finansinspektionen.<sup>7</sup>

Det har visat sig vara en brist att det inte finns någon allmän definition av finansiell leasing i svensk lag. I lagen om kreditmarknadsbolag finns däremot en definition som gäller den lagen.<sup>8</sup> Leasing är upplåtelse av fast eller lös egendom, men företeer en rad olikheter mot traditionell hyra. Leasegivarens prestation är typiskt endast finansiell, och vederlaget utgår i ekonomiska medel. Leasing ligger snarare närmare avbetalningsköp och kreditgivning mot säkerhet än hyra i traditionell bemärkelse.

I konsumentkreditlagen (1992:830) och lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. ges en definition av konsumentkredit respektive avbetalningsköp, varför det är gränsdragningen mot dessa avtalstyper som blir aktuell och i vissa fall föranleder problem och rättsosäkerhet. Vid prövningen avgörs om som leasing betecknade avtal getts en felaktig benämning och i själva verket utgör avbetalningsköp. Försättningsvis begränsas framställningen till avbetalningsköplagen då jag inte avser att behandla konsumentleasing.

## 2.4 Inkomstbeskattning av finansiell leasing

### 2.4.1 Värdeminskningssavdrag

Värdeminskning på hyresobjekt som är inventarier är enligt kommunalskattelagen att anse som driftskostnad i rörelsen och därför avdragsgill för ägaren. Det krävs således för att avdrag skall medges att inventarierna tillhör näringsidkaren samt att egendomen inte är rörelsefrämmande, utan ingår i dennes näringsverksamhet. Inventarierna måste vidare enligt vara avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten.<sup>9</sup>

Att ett leasingbolag förvärvat utrustning för att hyra ut densamma har i rättspraxis (se RÅ 1977 Aa 186) ansetts betyda att egendomen utgör anläggningstillgång, d v s är anskaffad för stadigvarande bruk, i rörelsen. Att egendom i vissa fall leasas ut för lång tid berättigar inte leasetagaren avskrivningsrätten. Skulle leasingavtalet däremot komma att bedömas som ett förtäckt avbetalningsköp är det istället nyttjaren som medges värdeminskningssavdraget då denne anses vara ägare.

---

<sup>6</sup> Se Möller, *Civilrätten vid finansiell leasing* s 21, SOU 1994:120 s 59 f samt Hellner, *Leasing*, allmänna avtalsvillkor och jämkning s 213 f.

<sup>7</sup> Se Lag om kreditmarknadsbolag 1 kap 2 § 1 st jfr 1 kap 1 § p 1.

<sup>8</sup> Se Lag om kreditmarknadsbolag 1 kap 1 § jfr 3 kap 1 § 2 st 3.

<sup>9</sup> Se KL 23 § anv p 12-13, Sterner/Ekman/Berglöf/Gustavsson, *GRS skattehandbok*, avsnitt 29:89 samt BFL 13 §.

Att ett uthyrt objekt får karaktär av byggnads- eller fastighetstillbehör hos leasetagaren hindrar inte att ägaren-leasegivaren är berättigad till värdepappersavdrag.<sup>10</sup> Det är således det obligationsrättsliga och inte det sakrättsliga momentet som är avgörande.

## **2.4.2 Leasingavgifterna**

Avskrivningarna på den uthyrda egendomen för ägaren-leasegivaren, motsvaras av en avdragsrätt för leasetagaren för vad han erlägger som leasingavgift såsom kostnad i näringsverksamheten. Leasingavgifterna är avdragsgilla det år de enligt god redovisningssed är att hänföra till, vilket kan avvika från det år de erlagts. För leasegivaren utgör hyresbetalningarna inkomst av näringsverksamhet.<sup>11</sup>

## **2.5 Bakgrund**

Leasing startade år 1877 i USA då Bell Telephone Company valde att hyra ut, istället för att sälja, telefoner. Uthyrningen var inte omfattande och dessutom förknippad med stora kostnader och risker varför särskilda finansieringsbolag bildades som var beredda att ta på sig dessa problem. Det första finansieringsbolaget, United States Leasing Corporation, startade sin verksamhet år 1952.<sup>12</sup>

Anledningarna till framväxten av finansiell leasing var flera. Under 1960-talet var investeringstakten hög i expanderande ekonomier. I många industriländer fanns ett behov av och utrymme för finansieringsformer utöver de traditionella, liksom kreditkapacitet för nyinvesteringar. Många företag hade bristande soliditet och hög rörelserisk varför främst små och medelstora företag saknade möjlighet att egenfinansiera investeringar eller skaffa kapital genom kreditgivning via bank eller andra kreditinstitut. Den nya kreditformen som den finansiella leasingen innebar gjorde det möjligt för företag att utvecklas genom att kapital kunde frigöras till investeringar.<sup>13</sup> Leasetagarna utgörs än idag huvudsakligen av små och medelstora företag.

För produktionsföretagen innebar finansiell leasing att avsättning av de egna produkterna gynnades såväl inom som utom det egna landet. Samtidigt möjliggjorde finansieringsformen att man kunde göra sig av med överskottslikviditet. Sverige har traditionellt varit ett av de länder där leasing varit störst räknat efter årsvolym, och leasing svarar uppskattningsvis för cirka 20 procent av de totala investeringarna i landet.<sup>14</sup>

## **3 Olika former av leasing**

### **3.1 Operationell kontra finansiell leasing**

Den huvudsakliga indelningen av leasing är den som görs i finansiell respektive operationell leasing. En beskrivning av finansiell leasing har givits ovan. Operationell leasing motsvarar det traditionella hyresavtalet, och avtalets löptid är inte såsom vid finansiell leasing satt till leasingobjektets beräknade ekonomiska livslängd utan kortare.<sup>15</sup> Vid operationell leasing kvarstår ofta ett betydande restvärde i egendomen efter avtalstiden.<sup>16</sup> Leasingavgifternas

---

<sup>10</sup> Detta följer av RÅ 1987 ref 5 samt RÅ 1987 ref 166.

<sup>11</sup> Se KL 23 § anv p 1, st 1, 24 § anv p 1, st 3 samt 23 § jämfört med 2 § 1 mom 1 och 2 SIL.

<sup>12</sup> Se Nyström, SvJT 1980 s 242.

<sup>13</sup> Se Millquist, Finansiell leasing s 28 f samt SOU 1994:120 s 89.

<sup>14</sup> Se Riksdagens utskottsbet 1997/98: LU18 samt SOU 1994:120 s 17.

<sup>15</sup> Se Hellner, Kommersiell avtalsrätt s 115.

<sup>16</sup> Se Bjuggren/Wijkander, Samhällsekonomiska konsekvenser av finansiell leasing s 10.

storlek är anpassade till värdet av nyttjandet av egendomen på annat sätt än vid finansiell leasing. Vanligtvis är endast två parter, nämligen tillverkare eller säljare (leasegivare) och leasetagare inblandade.

Vid operationell leasing handlar leasegivaren med leasingprodukten ifråga och besitter kunskap om denna och har kapacitet att ta hand om service, reparationer och annat underhåll. Därför är det ofta denne som enligt leasingvillkoren ansvarar för dessa funktioner. Brukandet är det huvudsakliga syftet med avtalsrelationen och efter uthyrningen skall leasingobjektet återgå till leasegivaren. Operationell leasing är ett alternativ för kunden att få nyttjanderätt till egendom, ofta för ett tillfälligt behov, utan att behöva köpa eller binda sig långsiktigt. Uthyrningsformen används av kunder som önskar tillgång till modernaste möjliga utrustning<sup>17</sup> och sällan utnyttjar egendom under dess fulla livslängd.

I kontrast står finansiell leasing där det är avtalet och krediten som är det centrala i affären. Då leasegivarens verksamhet består i kreditgivning, saknar denne en naturlig koppling till leasingobjektet. Objektet förvärvas av leasegivaren i syfte att leasas ut, i kapitalplacersyfte, och inte att användas på annat sätt. Egendomen fungerar närmast som kreditsäkerhet i leasingavtalet.<sup>18</sup>

### 3.2 Sale and lease back

Sale and lease back är en speciell form av leasing där egendom säljs till ett leasingbolag eller annan kreditgivare för att sedan leasas tillbaka till säljaren, vanligen med en återköpsrätt för denne. Transaktionen innebär att säljaren avhänder sig egendom, med bibehållande av nyttjanderätten.<sup>19</sup> På detta sätt frigörs kapital i säljarens verksamhet. Sale and lease back har i ett par fall bedömts utgöra säkerhetsöverlåtelser främst till följd av att leverans sällan sker vid överlåtelsen. Frågan om sakrättsligt skydd liksom giltigheten av återköpsklausuler vid sale and lease back av fast egendom diskuteras.<sup>20</sup>

### 3.3 Investorleasing

Vid investor- eller partnerleasing är minst tre parter inblandade, nämligen leasetagare, investör och förmedlare. Den senare är ofta ett finansbolag eller en bank och investorn ett industriföretag med önskan att förvärva avskrivningsunderlag.<sup>21</sup> Investorleasing förekommer huvudsakligen i två former. Enligt den första överlåter den ursprunglige leasegivaren/finansbolaget såväl leasingavtal som leasingobjekt till en investör. Leasetagaren denuntieras om överlåtelsen. Finansbolaget fungerar här som ren förmedlare mellan investorn och leasetagaren. Vid den andra typen av investorleasing överlåts enbart leasingobjektet till investorn, inte avtalet. Istället upprättas ytterligare avtal gällande leasing, denna gång mellan investorn och förmedlaren. Detta innehåller ofta en klausul om återköpsrätt. Leasetagaren denuntieras om ägandeövergången. Det är i själva verket ett avtal om sale and lease back som ingåtts.<sup>22</sup> Förmedlaren kvarstår som direkt part i förhållande till leasetagaren. I regel pantsätts överlåtna rättigheter och objekt till finansbolaget som säkerhet för fordringarna på investorn.

---

<sup>17</sup> Se Arnesdotter, Finansiell leasing s 7.

<sup>18</sup> Se Millquist, Finansiell leasing s 36.

<sup>19</sup> Se Bjuggren/Wijkander, Samhällsekonomiska konsekvenser av finansiell leasing s 9.

<sup>20</sup> Se SOU 1991:81 s 22, Nerep, SvSkT 1989 s 308 ff samt Bergström, Fastighetsleasing – en ny finansieringsform s 36 ff.

<sup>21</sup> Jfr Angelin/Wennergren, Partner Leasing in Sweden s 2.

<sup>22</sup> Se SOU 1994:120 s 235 f.

Investorleasing är idag inte särskilt vanligt förekommande, men användes flitigt innan skatte-reformen 1991.<sup>23</sup> Investorn kan genom att erhålla avskrivningsunderlag minska sin beskattningsbara inkomst. De stora avskrivningarna i början av egendomens ekonomiska livslängd gör att investorns verksamhet regelmässigt går med förlust och kan således användas för att kvittas mot överskott i annan verksamhet. Investorleasing användes för att skjuta upp beskattning inför sänkningen av bolagsskatten från 50 till 30 % vid ovan nämnda skatte-reform. Leasingen ger en skattecredit och räntevinster erhålls då inventarier införskaffas i slutet av verksamhetsåret. För det fall investorn lånat kapital till köpet är låneräntan avdragsgill.

### 3.4 Hävstångsleasing

Vid hävstångsleasing lånar leasegivaren till merparten av leasingavgiften av en eller flera finansärer. Leasingkontraktet och leasingobjektet pantsätts ofta som säkerhet för de lån denne upptagit. Hävstångsleasingen ger leasegivaren en skattecredit då avskrivning kan göras på fulla värdet av egendom som denne betalat endast till en mindre del med eget kapital. Samtidigt är låneräntorna avdragsgilla i verksamheten. Leasingavgifterna erläggs som regel direkt till finansierarna och avräknas mot de lån som ställts till leasegivaren.<sup>24</sup> Transaktionen företar många likheter med investorleasing.

### 3.5 Internationell leasing

Vid internationell leasing, eller cross border leasing som det också kallas, är minst en av de tre parterna skattskyldig i ett annat land än övriga. Prestationer fullgörs således över nationsgränser. Ofta genomförs leasingtransaktioner av detta slag på grund av de skattemässiga fördelar som utnyttjande av olikheter i länders lagstiftning erbjuder. Dessa resulterar i att leasingavgifterna kan hållas lägre än vid nationell leasing.

Vissa länder följer vid beskattningen den civilrättsliga, formella äganderätten, medan andra låter den ekonomiska äganderätten ligga till grund för vem som skall erkännas rätt till värdeminskingsavdrag på den leasade egendomen. Leasingavtalet kan då utformas så, att såväl leasegivare som leasetagare blir att betrakta som ägare i var sitt land. På så sätt kan båda utnyttja möjligheten till värdeminskingsavdrag på samma objekt, något som är omöjligt vid nationell leasing. Samma resultat uppnås i de fall affären bedöms som leasing i ett land och som avbetalningsköp i ett annat. Dessa sätt att åstadkomma att både leasegivare och leasetagare åtnjuter värdeminskingsavdrag vid finansiell leasing kallas double dipping.<sup>25</sup> För den inhemska beskattningen är det emellertid utan betydelse hur förfarandet bedöms i annan stat.<sup>26</sup>

### 3.6 Big ticket-leasing

Big ticket-leasing rör leasing mellan storföretag gällande mycket kapitalkrävande egendom. Som exempel på leasingobjekt kan nämnas flygplan, fartyg, tåg och industrianläggningar. Leasingavtalen för denna typ innehåller vissa för formen karaktäristiska villkor. Avtalstiden sträcker sig vanligtvis mellan 5 och 20 år och är alltså längre än vid ordinär leasing. Vid leasingperiodens slut gäller optioner och andra villkor. Leasetagaren ges regelmässigt möjligheter att förkorta eller förlänga avtalstiden. Ofta kvarstår efter den ursprungligen avtalade leasingperioden ett inte obetydligt restvärde i objektet. Transaktionen innefattar inte sällan

---

<sup>23</sup> Se Angelin/Wennergren, Partner Leasing in Sweden s 19.

<sup>24</sup> Se SOU 1994:120 s 63.

<sup>25</sup> Se a a s 64, 245 f.

<sup>26</sup> Se exv KR:s dom i RÅ 1998 ref 58 I.

mycket komplicerade investor- och hävstångstransaktioner av bland annat skattemässiga skäl, och rör ofta parter som är skattskyldiga i olika länder.<sup>27</sup>

Det förekommer att leasingavtalet innefattar ett s k ”legal defeasance agreement”, vilket innebär att leasetagaren vid leasingperiodens början erlägger nuvärdet av leasingavgifter och köpeoption till den bank som givit leasegivaren kredit för förvärv av det leasade objektet. Denna oåterkalleliga betalning använder sedan banken, genom avräkning på leasegivarens låneskuld, för att fullgöra betalning av leasingavgifter och köpeoption som leasetagaren enligt leasingavtalet skall erlägga till leasegivaren. Transaktionen används för att erhålla dubbla avskrivningar på den leasade egendomen med utnyttjande av ägandebegreppet i olika länders lagstiftning. På detta sätt kan egendomen erhållas till ett betydligt lägre pris.<sup>28</sup>

## 4 Leasing som finansieringsform - fördelar och nackdelar

Genom leasing kan företag som inte kan erbjuda tillfredsställande säkerhet för banklån och saknar likvida medel att kontant förvärva egendom ändå investera i ny egendom.<sup>29</sup> Ingen handpenning erläggs vid leasing utan vederlaget utgörs av periodiska leasingavgifter. Ekonomiskt sett är leasing vid första anblick inte någon billig finansieringsform jämfört med andra på marknaden<sup>30</sup> då den implicita räntan ofta är hög. Däremot erbjuder leasing flera fördelar, bland annat genom att det kan vara skattemässigt förmånligt att leasa istället för att köpa egendom.

Ägaren till utrustningen har rätt att göra värdeminskingsavdrag för maskiner och inventarier som används för stadigvarande verksamhet enligt kommunalskattelagen 23 §. För leasetagaren är de leasingavgifter han erlägger avdragsgilla. Vid lån däremot kan räntan men inte amorteringarna dras av. Leasing ger nyttjaren möjlighet att göra snabbare avdrag för investeringen jämfört med om egendomen istället förvärvats.<sup>31</sup> Då leasetagaren önskar förvärva egendom men saknar möjlighet att utnyttja avskrivningsmöjligheterna kan denne genom sale and lease back sälja avskrivningsunderlaget till part som genom kvittning önskar få ned sin beskattningsbara inkomst. För leasetagaren kvarstår nyttjanderätten till egendomen som förut, och leasetagaren kan erbjudas en lägre räntekostnad än vad som skulle gällt finansiering genom banklån.<sup>32</sup> Transaktionens enda egentliga syfte har varit att utnyttja skattelagstiftningen till att sänka kostnader.

Vid leasing kan ett företag få tillgång till egendom och anläggningar utan att nyckeltal ändras då varken leasingobjektet eller framtida leasingavgifter behöver tas upp i balansräkningen. Redovisningen visar således inte denna belastningen i verksamheten såsom en ordinär skuldsättning vid förvärv gör. Leasegivarens säkerhet för kontraktet utgörs av den uthyrda egendomen. Då inga särskilda säkerhet krävs kan leasetagaren använda eventuella säkerheter till att betinga sig krediter på annat sätt, t ex genom lån.

Nackdelarna med leasing är för leasetagaren flera. Som huvudregel saknar denne rätt att säga upp eller lösa avtalet i förtid, medan leasegivaren ofta har denna möjlighet redan vid ett obetydligt avtalsbrott. Vid avbetalningsköp har däremot nyttjaren en lagstadgad rätt att betala

---

<sup>27</sup> Se SOU 1994:120 s 84 f.

<sup>28</sup> Se a a s 86 f.

<sup>29</sup> Se a a s 256 samt Arnesdotter, Finansiell leasing s 13.

<sup>30</sup> Se Nyström, Leasing s 36 samt Hagstedt, SN 1975 s 283.

<sup>31</sup> Se Nyström, Leasing s 37, Hagstedt, SN 1975 s 283 samt Arnesdotter, Finansiell leasing s 12.

<sup>32</sup> Se Håstad, Den nya köprätten s 284.

skulden och lösa egendomen i förtid utan någon skadeståndsskyldighet. Vid hävning saknar leasetagaren som regel rätt att få ut eventuellt övervärde i egendomen. Leasetagaren har som regel strikt ansvar för den leasade egendomen och kan således tvingas att erlægga leasingavgifter utan att ha kunnat nyttja objektet. Summan av leasingavgifterna för leasingperioden överstiger ofta hela objektets anskaffningsvärde, dock utan att leasetagaren då blir ägare till egendomen. Vid leasing är möjligheterna till resultatreglering mindre än vid avbetalningsköp då leasingavgifterna enligt gällande skattepraxis måste periodiseras över leasingtiden.<sup>33</sup> Vidare är det oklart om leasetagaren har sakrättsligt skydd till den leasade egendomen.

För leasegivaren är leasetagaren en kontantkund då finansieringsbolagets medverkan i transaktionen gör att denne inte som vid ett avbetalningsköp tvingas lämna kredit. Leasegivaren kan utnyttja äganderätten till egendomen för resultatreglering genom värdeminskingsavdrag på egendomen. Då avskrivningstiden är kortare än den ekonomiska livslängden och leasingperioden, eller då den möjliga avskrivningen i början är större än den faktiska värdeminskningen kan leasegivaren få räntefri kredit genom värdeminskingsavdrag.<sup>34</sup> Avskrivningarna möjliggör alltså att investerat kapital återbetalas tidigare. Leasegivaren kan även ”sälja” avskrivningsunderlag då han inte själv fullt kan utnyttja värdeminskingsavdragen. Detta sker genom sale and lease back eller investeraffärer.<sup>35</sup>

Då leasingperioden löpt ut har leasegivaren som huvudregel fått ersättning för det uthyrda objektets anskaffningskostnad och för administrativa kostnader, underhåll och även vinst. Äganderätten kvarstår dock hos leasegivaren, som eventuellt kan realisera ett eventuellt övervärde i objektet för att betinga sig ytterligare avkastning. Genom leasingavtalet har ägaren strikt reglerat och begränsat leasetagarens nyttjande- och förfoganderätt till objektet och dessutom ålagt denne ett strikt ansvar för objektet samt för de kostnader underhåll, reparationer och försäkring av densamma föranleder. Den huvudsakliga risken för leasegivaren är begränsad till leasetagarens kreditvärdighet. Vid en eventuell konkurs hos kunden har leasegivaren separationsrätt. Till nackdelarna hör att leasegivaren inte har rätt till speciell handräckning för återtagande av objektet samt att han i vissa avtal står risken att den uthyrda egendomens värde sjunker snabbare än beräknat.

## 5 Skatterättsliga problem med finansiell leasing

Finansiell leasing har kommit att bli en väl utbredd form för finansiering och avsättning av produkter och kan idag anses utgöra en särskild avtalstyp. Incitamentet att välja finansiell leasing är ofta de skattekrediter och –effekter formen erbjuder. Leasingtransaktioner har underkänts då de i flera fall ansetts utgöra andra typer av avtal. Finansiell leasing rör ofta egendom av betydande värde, varför ett vägrat värdeminskingsavdrag kan få stora ekonomiska konsekvenser för den skattskyldige. Det är denna senare typ av risker, med effekter för beskattningen, som belyses nedan.

### 5.1 Gränsdragningen mot avbetalningsköp

Avtal som betecknats som leasing riskerar att bedömas vara förtäckta avbetalningsköp. I sådana fall anses den part som benämnts leasegivare ha överlåtit äganderätten till leasetagaren. En omkaraktärisering påverkar taxeringen, eftersom rätten att tillgodogöra sig värdeminskingsavdrag tillkommer ägaren. Avbetalningsköplagen är tvingande till sin

<sup>33</sup> Se Tegin, Kredithandboken s 141.

<sup>34</sup> Jfr Håstad, Den nya köprätten s 284 samt Nyström, Finansiell leasing s 37.

<sup>35</sup> Se SOU 1994:120 s 261.

karaktär, vilket gör att avtalsfriheten begränsas för det fall att avtalet bedöms som köp och inte som leasing. En sådan omklassificering medför också att köplagen blir tillämplig på avtalet. Enligt lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. anses avbetalningsköp vara för handen om parternas avsikt vid ingåendet av avtalet varit att äganderätten skall övergå.

## 5.2 Säkerhetsöverlåtelse kontra omsättningsöverlåtelse

Bedömningen av sale and lease back-transaktioner är ingalunda klar. Sedda var för sig utgör de däri ingående transaktionerna försäljning-köp, uthyrning och som regel återköp tillbaka till den ursprungliga ägaren. Leasingavtalet är nämligen normalt förenat med en köption. Regeringsrätten har i ett par avgöranden underkänt den ursprungliga försäljningen till leasegivaren och på den grunden vägrat att medge denne avdrag för värdeminskning på egendomen.

Osäkerheten ligger i huruvida det första ledet civilrättsligt kommer att godkännas som en omsättningsöverlåtelse eller om transaktionen istället bedöms som försträckning, där säljaren ställer aktuell egendom som kreditsäkerhet. Avsikten är vid en sådan säkerhetsöverlåtelse inte att köparen slutligen skall bli ägare. Anledningen till problemet, är att säljaren fortsätter att inneha och använda egendomen förfarandet igenom med bibehållande av ägarfunktioner.

## 5.3 Lagen mot skatteflykt och genomsyn

För att en civilrättsligt giltig rättshandling inte skall läggas till grund för beskattningen krävs enligt 2 § skatteflyktlagen som utgångspunkt att förfarandet som rättshandlingen ingår i medfört en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Denna skatteförmån skall antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, i vilket den skattskyldige skall ha medverkat direkt eller indirekt. Slutligen krävs att det skulle strida mot lagstiftningens syfte att lägga förfarandet till grund för beskattningen för att de skatteeffekter som rättshandlingen normalt medför inte skall inträda.

Leasingupplägg har tidigare prövats mot lagen mot skatteflykt, men mig veterligen har ännu inget förfarande gällande finansiell leasing underkänts med stöd av denna lag. I flera domar har Regeringsrätten medgivit part avdrag för värdeminskningssavdrag och som stöd angett att kommunalskattelagen medger viss överavskrivning och andra metoder för att skapa obeskattade reserver. Främst det fjärde och sista rekvisitet begränsar lagens tillämplighet.<sup>36</sup>

För att komma till rätta med förfaranden som inte ansetts kunna godtas skatterättsligt, har domstolarna istället valt att företa genomsyn av rättshandlingar. Denna metod saknar lagstöd, men har vuxit fram i rättspraxis. Det finns ingen allmängiltig definition av begreppet och meningarna är något delade om vad genomsyn är. En allmän uppfattning tycks vara att genomsyn innebär att rätten åsidosätter civilrättsligt giltiga rättshandlingar som företagits i syfte att erhålla oberättigade förmåner och lägger dessas reella – istället för formella – innebörd till grund för beskattningen.<sup>37</sup> Detta anses ske då rätten bortser från ett handelsbolag i en transaktion, omkaraktäriserar en rättshandling alternativt ser flera rättshandlingar som en

---

<sup>36</sup> Se RÅ 1992 ref 21 I-II.

<sup>37</sup> Se Hultmark/Ramberg, Allmän avtalsrätt s 232, prop. 1996/97:170 s 32, Bergström, SN 1999 s 329 samt Lodin/Lindencrona/Melz/Silfverberg, Inkomstskatt s 552 och 554. Jfr även Johansson/Rabe, Det svenska skattesystemet s 586, Möller, SvSkT 2/95 s 143 f, Grosskopf/Grönfors, SN 1990 s 353 och 366 f samt Gäverth, SvSkT 8/96 s 763.



enda. Det är de två senare sätten som varit aktuella i leasingmål rörande rätt till värdeminskingsavdrag.

I rättspraxis har uttalats att genomsyn skall iaktas med stor restriktivitet.<sup>38</sup> Vad detta närmare innebär har inte kunnat klargöras, särskilt då de olika målen där genomsyn företagits eller diskuterats varit mycket olika. Det synes emellertid som att avgöranden där omkaraktärisering gjorts grundats på en helhetsbedömning i flera mål.<sup>39</sup> Detta talar för att respektive mål avseende leasing utgjort in casu-avgöranden.

#### **5.4 Näringsverksamhet som rekvisit för avskrivningsrätt**

En förutsättning för att värdeminskingsavdrag skall medges ägaren är att leasingverksamheten bedöms som rörelse eller näringsverksamhet. Verksamheten måste uppfylla de tre rörelserekvisiten självständighet, varaktighet och vinstsyfte.<sup>40</sup> Det är främst kravet på vinstsyfte som prövats och av praxis framgår det att kravet satts lågt. Att en verksamhet i sig, d v s utan beaktande av skattevinster, inte kunnat gå med vinst betyder inte att vinstsyfte saknas, se RÅ 1985 1:40 samt RÅ 1992 ref 21 I-II. Avgörande har istället ansetts vara om verksamheten typiskt sett brukar bedrivas i förvärvssyfte och för att tillhandagå utomstående, se RÅ 1992 ref 21 I-II. Vad beträffar kravet på självständighet, gäller att leasegivaren till viss del själv bör finansiera köpet av egendomen. Har exempelvis förmedlaren vid investortleasing också stått för finansieringen kan risk finnas att avdrag vägras.

#### **5.5 Avslutande synpunkter**

Mot bakgrund av vad som anförts ovan är det osäkert under vilka förhållanden leasing anses eller inte anses föreligga och i övrigt när värdeminskingsavdrag skall medges. Det är därmed riskfyllt att ingå leasingavtal i gränstrakterna där det kan ifrågasättas om avtalen kan komma att omkaraktäriseras.

Då leasingförfaranden underkänts, har detta som regel gjorts med hänvisning till att leasegivaren inte skall godtas som ägare av den uthyrda egendomen på sätt som ovan angivits i avsnitt 5.1 och 5.2. Grunden för en omkaraktärisering av en rättshandling är som utgångspunkt att dess verkliga innebörd är en annan än vad den benämns av parterna, eller vad den enligt sin form ger uttryck för. Metoderna att fränkänna en transaktion dess betecknade innebörd är flera än ovan nämnda. En skenrättshandling är ogiltig och läggs inte till grund för beskattningen.

I de fall leasegivaren inte godtagits som ägare, har domstolen i ett flertal fall valt att nöja sig med att ange att värdeminskingsavdrag mot denna grund inte kan medges den skattskyldige. Kvar står då frågan vad transaktionen istället då anses utgöra och vilka beskattningskonsekvenser affären föranleder. Möjligt är att leasingavtalet bedömts som ett förtäckt

---

<sup>38</sup> Se RÅ 1989 ref 62 I-II. Jfr även KR i Stockholms dom 1999-01-19, mål nr 4966-1996, gällande två fall av finansiell leasing av mobilteleutrustning där ingen genomsyn gjordes utan värdeminskingsavdrag medgavs för Ericsson Finans. Leasingavtalen innehöll köpoptioner som berättigade respektive leasetagare att förvärva aktuell egendom, i det ena fallet till värde som förväntades motsvara vad som skulle återbetalas denne för erlagda service- och underhållsavgifter. I det andra kunde förvärv ske till värde som närmast uppgick till storleken på de ytterligare leasingavgifter som leasetagaren skulle tvingas erlägga ifall optionen inte utnyttjades eftersom avtalet då skulle förlängas. Följaktligen skulle ett förvärv i praktiken vara kostnadsfritt för den ene leasetagaren, då vad denne skulle erhålla förväntades motsvara köpeskillingen och för den andre skulle ett förvärv inte medföra någon större merkostnad. Köpoptionerna ansågs inte tillräckliga för att rättshandlingarna skulle omklassificeras.

<sup>39</sup> Se Möller, SvSKT 2/95 s 143 f.

<sup>40</sup> Se avsnitt 6.10 av Dahlénmålet.

avbetalningsköp, att avtalet ansetts utgöra lån mot säkerhet i aktuell egendom eller att förfarandet istället ansetts utgöra handel med avskrivningsunderlag.

Det råder även stor osäkerhet vad gäller huruvida det uppställs ett krav på leverans för rätt till värdeminskingsavdrag. Meningarna i doktrin är delade. Se nedan kapitel 9 för en mer utförlig redogörelse.

## **6 Rättspraxis av betydelse för analysen av RÅ 1998 ref 58 I-III**

### **6.1 RÅ 1953 Fi 121**

Fallet RÅ 1953 Fi 121 rörde arrendeavtal gällande flera fastigheter. Avtalet bedömdes av Regeringsrätten gälla ägaröverlåtelse eftersom befogenheterna som normalt tillfaller ägaren i väsentlig utsträckning överlämnats på arrendatorn. Enligt avtalet skulle denne överta alla rättigheter och skyldigheter avseende fastigheterna. Arrendatorn gavs vidare rätt till underarrende samt att kräva ut alla handlingar rörande fastigheten. Ägaren friskrev sig från allt annat avseende egendomen i samband med att ägarhypotek i fastigheten överläts. Enligt kontraktet förklarades därmed alla mellanhavanden mellan parterna vara avslutade.

### **6.2 RÅ 1967 Fi 31**

RÅ 1967 Fi 31 gällde en fastighet som köpts och sedan arrenderats tillbaka till säljarbolaget. Vid en eventuell uppsägning av någon av parterna innan avtalstidens utgång var bolaget förpliktigt att återköpa fastigheten till pris motsvarande vad köparen erlagt för fastigheten, uppräknat med hänsyn till inflationen fram till tidpunkten för återköpet.

Kammarrätten vägrade avdrag för värdeminskning på fastigheten till följd av de inskränkningar av köparens rätt till fastigheten som gjorts i olika handlingar. Rätten menade att dessa måste anses frånta det väsentliga innehållet i köparens äganderätt. Denna omständighet gav anledning att anta att avtalets verkliga innebörd var en annan den formen utvisade. Bolaget stod för alla kostnader på fastigheten under nyttjandet, även skatter, svarade för arbeten på egendomen, samt hade rätt att göra inteckningar i fastigheten. Regeringsrätten gjorde ej ändring.

Vilken giltighet rättsfallet har idag kan ifrågasättas, främst med tanke på den tid som löpt sedan avgörandet samt att det inte avsåg leasing utan arrende av fast egendom. Emellertid ter sig domen högst aktuell mot bakgrund av uttryckssättet i nyare rättsfall beträffande ett avtals verkliga innebörd och betydelsen av att äganderätten uttunnats.<sup>41</sup>

### **6.3 RÅ 1967 Fi 41, villkor om köpplikt**

RÅ 1967 Fi 41 rörde rörelseinventarier som arrenderats ut för en tid av knappt sex år. Kammarrätten menade att avtalet till sin verkliga innebörd utgjorde avbetalningsköp då arrendatorn efter arrendets upphörande var förpliktigt att förvärva inventarierna till dessas framtida marknadsvärde. Regeringsrätten gjorde ej ändring.

Fallet har, trots att det avser arrende, ansetts ge stöd för att avtalets verkliga innebörd skall vara avgörande för gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp, samt för att den skatterättsliga bedömningen skall följa den civilrättsliga.<sup>42</sup>

<sup>41</sup> Jfr RÅ 1989 ref 62 I-II och RÅ 1989 ref 58 I. Se även SOU 1991:81 s 203.

<sup>42</sup> Se Grosskopf, SN 1988 s 650 samt Hagstedt, SN 1975 s 287.

## 6.4 RÅ 1977 Aa 195

RÅ 1977 Aa 195 gällde avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av egendom som avsågs bli föremål för sale and lease back. Ett aktiebolag lät uppföra en fabriksbyggnad med avsikt att sälja och återhyra den genom avtal med ett finansbolag. Aktiebolaget skulle behålla nyttjanderätten till egendomen förfarandet igenom. Enligt konstruktionen skulle finansbolaget genom en säljoption ges möjlighet att framtvinga en försäljning av byggnaden till aktiebolaget efter utgången av en första leasingperiod. Utövades inte denna rätt skulle aktiebolaget vara förpliktigt att återköpa byggnaden efter en förlängning av leasingperioden.

Frågan huruvida aktiebolagets ursprungliga anskaffning av byggnaden skulle vara att betrakta som förvärv i den skattepliktiga verksamheten och den ingående skatten avdragsgill, besvarades nekande då egendomen inte skulle anses förvärvad för stadigvarande bruk. Äganderätten ansågs ha övergått på finansbolaget genom en omsättningsöverlåtelse.

Det kan emellertid diskuteras vilken betydelse detta rättsfall har idag. Rättsläget är oklart gällande sale and lease back och åsikterna är delade huruvida någon ägarövergång skall anses ske då säljaren behåller nyttjanderätten till egendomen och ingen besittningsövergång eller leverans sker. Jag återkommer nedan i avsnitt 8.2 respektive 9.2 till denna problematik.

## 6.5 RÅ 1978 Aa 149

Förhandsbeskedet RÅ 1978 Aa 149 gällde från vilken tidpunkt avskrivning på inventariers anskaffningsvärde kunde göras. Maskinerna i fråga hade levererats till köparen, men inte inmonterats. I fallet klargjordes att värdeminskingsavdrag kunde göras oaktat att maskinerna inte tagits i bruk.

Fallet har åberopats som stöd för att det uppställs ett leveranskrav för värdeminskingsavdrag.<sup>43</sup> Enligt min åsikt är det emellertid att dra för långtgående slutsatser av avgörandet. I domen uttalas ingenting om leveransens betydelse av Riksskattenämndens nämnd för rättsärenden vars avgörande Regeringsrätten inte fann anledning att ändra.

## 6.6 RÅ 1985 1:40

I RÅ 1985 1:40, ett förhandsbesked gällande partnerleasing, prövades om ett handelsbolag bedrev yrkesmässig verksamhet enligt mervärdesskattelagen. Handelsbolaget köpte in datorer för uthyrning. Bolaget var part i en längre transaktionskedja och fick aldrig besittning till förvärvade objekt då datorerna levererades direkt från tillverkare till slutkund. Osäkerheten gällde huruvida det vid den skattemässiga bedömningen var handelsbolaget eller ett annat bolag som skulle medges värdeminskingsavdrag och anses som egentlig ägare.

Regeringsrätten konstaterade att handelsbolaget bedrev yrkesmässig verksamhet och därmed var berättigat till värdeminskingsavdrag på inventarierna. Enligt 4 § mervärdesskattelagen inträder skattskyldighet då varan levereras, och med leverans förstås att varan avlämnas eller avsänds. Att leverans i fallet aldrig sker till handelsbolaget utan direkt till slutanvändaren hindrade inte att handelsbolaget skulle medges värdeminskingsavdrag. Avgörandet har ansetts ge ledning för vad som gäller i fråga om leverans som förutsättning för värdeminskingsavdrag samt ansetts ge uttryck för att den omständigheten att en transaktion genomförs

---

<sup>43</sup> Se Nordquist, SvSKT 6/91 s 338.

huvudsakligen i syfte att vinna skattefördelar inte är tillräcklig för att underkänna ett förfarande skatterättsligt.<sup>44</sup>

### **6.7 RÅ 1987 ref 5, klimatanläggningen**

Förhandsbeskedet RÅ 1987 ref 5 gällde uthyrning av en klimatanläggning och ett luftbehandlingsaggregat som leasetagaren avsåg att installera i en byggnad som tillhörde denne. Den uthyrda utrustningen skulle då bli byggnadstillbehör enligt 2 kapitel 2 § jordabalken (1971:1209) med följd att leasegivaren skulle förlora sitt sakrättsliga skydd till egendomen. Regeringsrätten fastslog att leasegivaren trots dessa omständigheter behåller rätten till avdrag för värdeminskning på utrustningen.

### **6.8 RÅ 1987 ref 166, täckdikningsanläggningen**

I RÅ 1987 ref 166 gällde frågan avdragsrätt för leasingavgifter avseende en täckdikningsanläggning. Avgörande var därvid om avtalets verkliga innebörd var uthyrning eller förtäckt avbetalningsköp. Vid installation av täckdikningsanläggningen skulle den få karaktär av fastighetstillbehör hos leasetagaren och leasegivaren därmed förlora sitt sakrättsliga skydd i egendomen. Enligt Regeringsrätten hindrar inte detta i sig att avtalet i skatterättsligt hänseende bedöms som uthyrning. (Se tidigare avgörande RÅ 1987 ref 5.)

Av betydelse var enligt Regeringsrätten huruvida omständigheterna visar att den gemensamma partsavsikten är att äganderättsövergång skall ske. Avgörande vikt fästes vid att kostnaderna för att särskilja anläggningen från marken och återställa denna till leasegivaren antogs stå i klart missförhållande till anläggningens därefter återstående värde. Regeringsrätten gjorde bedömningen att det inte fanns något realistiskt alternativ till att låta anläggningen ligga kvar i marken hos leasetagaren varför det antogs att parternas avsikt redan då avtalet ingicks, var att leasetagaren senare skulle bli ägare till egendomen.<sup>45</sup>

### **6.9 RÅ 1989 ref 62 I, sale and lease back av fastighet, och II**

Rättsfallen RÅ 1989 ref 62 I-II rörde sale and lease back av en fastighet (I) respektive byggnad på ofri grund (II). Ansökningarna om förhandsbesked gällde huruvida egendomen skulle anses utgöra omsättningstillgångar i köparens rörelse samt till vilket inkomstslag leasinginkomsterna från fastigheten och byggnaden skulle hänföras.

Regeringsrätten hade att ta ställning till om rättshandlingarna mellan parterna – nämligen köp, leasing och ett eventuellt återköp – skulle ges verkan enligt den benämning de givits av parterna, eller om transaktionerna skulle bedömas annorlunda. Sedda var för sig var de olika

---

<sup>44</sup> Se RegR i RÅ 1992 ref 21 I. Jfr även KR:s i Göteborg dom 1993-12-27, mål nr 6765-1991 där leasingobjektet levererades direkt från leverantör till leasetagare och detta förfarande ansågs ersätta leverans till köpare/leasegivare.

<sup>45</sup> RSN tog även upp andra omständigheter som talade för att transaktionen skulle utgöra ett förtäckt avbetalningsköp och grundade sitt avgörande på en samlad bedömning av de olika omständigheterna utan att såsom RegR senare endast låta kostnaden att återställa egendomen ensam avgöra. De ekonomiska konsekvenserna av avtalet som RSV framhöll var följande: Vid utgången av en första basperiod av fem år överstiger summan av då betalda leasingavgifter väsentligt anskaffningskostnaden för leasingobjektet. Vid samma tidpunkt har leasetagaren möjlighet att köpa täckdikningsanläggningen för fem procent av avskaffningsvärdet. Detta pris, menar RSV, måste antas avsevärt understiga värdet anläggningen har för leasetagaren. Jfr även notismålet RÅ 1967 Fi 41 som ansetts ge uttryck för att den skatterättsliga bedömningen normalt följer den civilrättsliga. Se Grosskopf, SN 1988 s 650.

transaktionerna civilrättsligt giltiga. Regeringsrätten analyserade leasingupplägget som helhet för att fastställa dess reella och åsyftade innebörd.<sup>46</sup>

Avsikten var att fastigheten och byggnaden skulle säljas tillbaka till den ursprunglige säljaren efter leasingperioden. Priset på fastigheten och leasingavgiftens storlek torde därför, menade Regeringsrätten, fastställas på andra grunder än marknadspris. Normalt kommer försäljningspriset att anpassas för att inte utlösa realisationsvinstbeskattning för säljaren. Vidare angavs att leasingavgifterna och försäljningspriset på fastigheten var funktioner av varandra och tillsammans avpassade för att ge leasegivaren en viss avkastning.

Som utgångspunkt måste fastställas om någon äganderättsövergång skett genom det första köpet. Rätten konstaterade att stor restriktivitet bör iakttas vad gäller att omklassificera rättshandlingar och menade i fallet att köparen skulle ha förvärvat äganderätten till fastigheten respektive byggnaden, d v s att transaktionen skulle innebära en omsättningsöverlåtelse, om den genomfördes som planerat.

Flera omständigheter talade dock enligt Regeringsrätten för att det första ledet i transaktionen, försäljningen, i själva verket var en säkerhetsöverlåtelse där fastigheten ställdes som säkerhet för ett lån till leasetagaren. Leasegivare och köpare var ett finansbolag vars verksamhet inte i första hand syftade till att äga och förvalta fastigheter. Finansbolaget angav att transaktionen skulle utgöra en ny finansieringsform. Avtalet avvek från ett normalt köpeavtal, exempelvis genom återköpsklausulen i kontraktet. En sådan utfästelse är emellertid inte civilrättsligt bindande då den gäller fast egendom, men Regeringsrätten menade att man kunde utgå från att återköp verkligen skulle ske. Vidare fastställdes vederlagen, d v s köpeskillingen vid den ursprungliga överlåtelsen, återköpet samt leasingavgifterna, på andra grunder än marknadspris och säljaren-leasetagaren garanterades genom rätten att återfå äganderätten till egendomen möjlighet att tillgodogöra sig eventuell värdestegring på fastigheten.

Regeringsrätten framhöll som stöd för att beskattningen skulle grundas på den utformning avtalen givits att de effekter parterna åsyftat med transaktionen var de som följer en äganderättsövergång och inte en pantsättning. Avtalen skulle också ingås i beaktande av att sale and lease back-transaktioner sedan länge förekommer i stor omfattning både vad gäller fastigheter och byggnader på ofri grund och godkänts civilrättsligt. För inkomsttaxeringen var det utan betydelse huruvida sale and lease back-transaktionerna rörde fastighet eller byggnad på annans mark. Detta ansågs vara fallet trots att en köpeoption avseende fast egendom aldrig är civilrättsligt bindande.

Rätten var dock inte enig, och i doktrin är meningarna delade vad gäller hur sale and lease back bör bedömas skatterättsligt. Sammantaget tycks det som att avgörande för att överlåtelsen bedömdes enligt sin form varit att de tre olika leden bedömts var för sig och inte som led i en och samma transaktion.<sup>47</sup> Någon genomsyn gjordes inte av sale and lease back-transaktionen. Avgörandet följer i den bemärkelsen utgången i RÅ 1974 1:61 samt RÅ 1977 Aa 195, där Regeringsrätten bedömde giltigheten av varje transaktion för sig.

Avgörandet rörde ett förhandsbesked enligt vilket som förutsättning för ansökan ställdes att de i leasingaffären ingående avtalen var civilrättsligt giltiga. Vad Regeringsrätten uttalar om att bedömning skett av det civilrättsliga förhållandet mellan parterna tolkar Nerep som att en självständig skatterättslig bedömning av om omsättningsöverlåtelse föreligger gjorts och skall

---

<sup>46</sup> Se Bergström, SN 1989 s 263.

<sup>47</sup> Se Bergström, SN 1989 s 265.

göras, och att denna kan avvika från den civilrättsliga.<sup>48</sup> Jag uppfattar Nereps ståndpunkt så att han menar att en skatterättslig bedömning måste göras, fristående från den civilrättsliga.

## 6.10 RÅ 1992 ref 21 I, Dahlénmålet, och II

I två mycket likartade mål prövade Regeringsrätten två fall av så kallad investortleasing. Frågorna rörde om uthyrningen ifrågavarande fall utgjorde rörelse i kommunalskattelagens mening samt om förfarandet kunde angripas enligt lagen mot skatteflykt.<sup>49</sup>

RÅ 1992 ref 21 I rörde Dahlén International AB, vars huvudsakliga verksamhet bestod i att producera och exportera elektriska ugnar. Bolaget förvärvade av tre olika finansbolag inventarier och leaseade i anslutning till köpeavtalen tillbaka samma inventarier till respektive säljare. Detta innebar avtal om underleasing, då inventarierna redan vid försäljningen var uthyrda av säljaren till tredje man. Dahlénbolaget finansierade köpen i det närmaste helt genom lån. De förvärvade inventarierna saknade anknytning till bolagets övriga verksamhet.<sup>50</sup>

För att bolaget skulle medges avdrag för värdeminskning på inventarierna måste verksamheten anses utgöra rörelse. I praxis har krav på varaktighet, självständighet och vinstsyfte uppställts hos verksamheten. Skattemyndigheten gjorde gällande att de två senare rekvisiten inte var uppfyllda. Finansbolagen utformade ensidigt förvärvsavtalen och ansvarade för det praktiska i anslutning till leasingaffärerna. Förfoganderätten kvarstod också hos dem. Självständighetsrekvisitet bedömdes vara uppfyllt då verksamheterna inte ansågs bedrivna på uppdrag av finansbolagen.

Den avgörande frågan var då om vinstsyfte förelegat. Sale and lease back-avtalen innebar för bolaget en förräntning understigande kreditkostnaden på lånen som finansierat transaktionerna och även den bankränta bolaget hade kunnat få på egna medel. Bolagets leasingverksamhet var mot denna bakgrund beräknad att gå med förlust. Regeringsrätten konstaterade att kravet på vinstsyfte satts tämligen lågt i praxis. Avgörande har ansetts vara om verksamheten typiskt sett brukar bedrivas i förvärvssyfte och för att tillhandagå utomstående. I domen fastslogs att den omfattning och karaktär som olika slag av finansiell verksamhet numera har inom näringslivet måste invägas i bedömningen.<sup>51</sup> Vidare anförde Regeringsrätten som stöd för sitt ställningstagande att partnerleasing i tidigare avgöranden av Regeringsrätten ansetts utgöra rörelse (se RÅ 1985 1:40 och RÅ 1991 ref 105).

Regeringsrätten fastslog att leasingverksamheten utgjorde rörelse i kommunalskattelagens mening och konstaterade samtidigt att det avgörande motivet för bolaget att delta i leasingverksamheten uppenbarligen varit att vinna skattefördelar. Att leasingverksamheten i sig inte kunnat gå med vinst ansågs alltså inte hindra att kravet på vinstsyfte var uppfyllt.<sup>52</sup>

Domstolen hade sedan att ta ställning till om värdeminskningssavdrag skulle vägras på den grund att sale and lease back-transaktionen skulle falla under lagen mot skatteflykt. Det aktuella värdeminskningssavdraget uppgick till ett belopp som innebar en inte oväsentlig

<sup>48</sup> Se Nerep, SvSkT 1989 s 360 f.

<sup>49</sup> Se 27 §, 29 § 1 mom och 29 § anv p 4 KL (1928:370) samt 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt.

<sup>50</sup> Det förekom också i leasingavtalen klausuler som gav finansbolagen rätt att under vissa förutsättningar återköpa inventarierna för en kostnad av nuvärdet av kalkylerat restvärde med tillägg för återstående leasingavgifter. Vidare var finansbolagen förpliktigade att för leasingbolagens räkning sälja leasingutrustningen vid avtalsperiodens utgång om slutanvändarna inte längre önskade hyra egendomen.

<sup>51</sup> Eg hade vid tiden för avgörandet.

<sup>52</sup> Jfr RÅ 1985 1:40.

skatteförmån för bolaget. Detta antogs ha utgjort i varje fall det huvudsakliga skälet för leasingupplägget. Det tredje och avgörande rekvisitet i 2 § ovan nämnda lag är att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Därmed, fortsatte Regeringsrätten, måste avdragsyrkandet för värdeminskning på inventarier ställas i relation till reglerna för beskattning av rörelse i och särskilt för reglerna om värdeminskning.

Vidare konstaterades att värdeminskingsavdrag för inventarier är ett av flera möjliga sätt att skapa obeskattade reserver då kommunalskattelagens regler medger viss avskrivning utöver den faktiska värdeminskningen. Avdragsbegränsningar finns, men de gäller inte för inventarier anskaffade för stadigvarande bruk, utan bokslutslager. I beaktande av dessa omständigheter kan inte avdrag för värdeminskning vägras. Att de inventarier som ingått i leasingverksamheten saknade direkt anknytning till bolagets övriga och huvudsakliga verksamhet ändrade inte bedömningen.

I underinstanserna anförde skattemyndigheten som en av flera grunder för att värdeminskingsavdrag skulle vägras, att Dahlénbolaget inte förvärvat inventarierna med äganderätt. Som skäl för att avdrag skulle nekas angavs att utrustningen inte levererats till bolaget samt att bolagets möjligheter att förfoga över den varit mycket begränsade. Vid leasingupplägget skedde således inget rådighetsavskiljande eller någon besittningsövergång, utan inventarierna kvarstod hos de kunder som leasat respektive inventarium. Någon fysisk leverans var inte heller avsedd att äga rum, utan istället denuntierades tredje man om överlåtelsen.

I domen gör Regeringsrätten följande yttrande: ”Mot bakgrund av hur skattemyndigheten sålunda utformat sin talan och den utredning som förebragts i målet saknar Regeringsrätten anledning att utgå från annat än att bolaget gjort civilrättsligt giltiga förvärv av inventarierna och att bolaget därför är att betrakta som ägare till dem.” Detta uttalande kan uppfattas som att Regeringsrätten menar att det vid en prövning inte skulle ha varit givet ifall talan utformats annorlunda att någon äganderättsövergång skulle anses ha skett (med följd att värdeminskingsavdrag skulle kunna vägras redan på denna grund). Därmed skulle rättsfallet påvisa att det fortfarande är osäkert vad som skall anses utgöra gällande rätt beträffande sale and lease back-transaktioner. Uttalandet kan också tolkas som att den skatterättsliga bedömningen följer den civilrättsliga.

### **6.11 RÅ 1992 ref 104, sale and lease back av patent**

Förhandsbeskedet RÅ 1992 ref 104 rörde en patenträtt som avsågs att överlåtas till ett finansbolag, för att därefter leasas ut till ett dotterbolag till det säljande företaget. Dotterbolaget erhöll enligt leasingavtalet en exklusiv licens till de rättigheter som var anknutna till patentet. Vid uthyrningens upphörande skulle leasetagaren vara förpliktigad att anvisa köpare till patentet om finansbolaget så krävde, och leasingavtalet inte förlängts. Leasetagaren fick inte anvisa sig själv som köpare och priset var bestämt på förhand.

En skatterättslig äganderättsövergång med efterföljande upplåtelse av patentet bedömdes ha skett varför dotterbolaget ansågs ha rätt till avdrag för leasingavgifterna, och finansbolaget rätt till värdeminskingsavdrag. Som stöd för skatterättsnämndens avgörande, som Regeringsrätten fastställde, angavs att Regeringsrätten i tidigare avgöranden godtagit sale and lease back-transaktioner till grund för beskattning såsom uthyrning (RÅ 1987 ref 5) liksom även försäljning och återförhyring (RÅ 1989 ref 62 I-II och RÅ 1992 ref 21 I). Fallet är speciellt såtillvida att det rör sale and lease back med tre parter inblandade, där återköp sker av

närstående dotterbolag till den ursprunglige ägaren, samt att transaktionen rör en immateriell rättighet.

## **6.12 RÅ 1993 ref 86, förvärv och upplåtelse av filmrättigheter**

Ett kommanditbolag hade förvärvat och upplåtit filmrättigheter till utländska bolag med följd att underskott uppkommit i rörelsen. Fråga var om kommanditbolaget skulle medges avdrag för den del av underskottet som var att hänföra till dessa transaktioner.

Utfallet av upplägget tycktes redan vid avtalens ingående ha varit bestämt till en förlust om fem procent av investeringskostnaden för filmerna då minimiroyaltyn för dessa satts till 95 procent av inköpspriset. Köpeskillingen skulle nedsättas och komplementären betala mellanskillnaden upp till den garanterade royaltyn om denna inte erlagts av licenstagarna per ett visst datum. Kommanditbolaget var ovetande om, och hade inte visat intresse för, rättigheternas marknadsvärde och vilka inkomster dessa hade genererat hos licenstagarna. Enligt rättens bedömning hade medel motsvarande storleken på minimiroyaltyn gått runt i cirkel mellan inblandade parter genom betalningar och återbetalningar. Dessa betalningsströmmar ansågs inte ha samband med rörelsen. Leasegivaren-kommanditbolaget ansågs inte ha förvärvat äganderätten till visningsrätterna utan avtalen bedömdes gälla uppställande och återbetalning av penningdepositioner. Någon upplåtelse ansågs inte heller ha varit för handen.<sup>53</sup> En andel av vad kommanditbolaget erlagt till komplementären kunde inte hänföras till rörelse utan ansågs vara betalning avtal om förvärv av underlag för underskottsavdrag i rörelsen.<sup>54</sup>

I målet gjorde Regeringsrätten en genomsyn av transaktionerna och bedömde att deras åsyftade innebörd var en annan än vad avtalsbeteckningarna gav uttryck för. Då omständigheterna i fallet var mycket speciella där de inblandade parterna var kommanditbolag och intressenter till detta, samt transaktionerna avsett immateriella rättigheter är det svårt att tro att avgörandet har någon generell giltighet avseende avgränsningen mellan leasing och avbetalningsköp. Däremot kan rättsfallet anses ge uttryck för en restriktiv inställning hos Regeringsrätten att godta handel med avskrivningsunderlag eller andra förfaranden som ingåtts genom mycket konstlade transaktioner med enda syfte att uppnå positiva skatteeffekter.

## **6.13 NJA 1995:183, framtida äganderättsövergång**

NJA 1995:183 rörde arvsskatt och tidpunkten för skatterättslig äganderättsövergång avseende fastighet. Enligt köpekontraktet skulle den skatterättsliga äganderätten övergå på köparen först på tillträdesdagen. Då en av säljarna avlidit innan detta datum uppkom fråga om fastigheten eller fordran på köpeskillning skulle tas upp som tillgång.

Äganderätten till fastigheten ansågs ha övergått redan vid upprättandet av köpehandlingarna då partsavsikten att senarelägga ägandeövergången inte ansågs innefatta hur en eventuell arvsskatt skulle fördelas ifall säljaren skulle avlida innan avtalet fullbordats. Avgörandet kan tolkas så att, då det står klart att äganderättsövergång kommer att ske vid en senare tidpunkt, äganderätten anses överförd redan då bindande köpeavtal ingås.<sup>55</sup>

<sup>53</sup> Se Möller, SvSkt 2/95 s 140 samt von Bahr/Thorell, SN 1994 s 353.

<sup>54</sup> Genom en investering på knappt 155 tkr hade den skattskyldige i målet givits rätt till avdrag i rörelsen med 500 tkr och hade dessutom möjlighet att kvitta den reaförlust som affären föranlett med en eventuell reavinst.

<sup>55</sup> Jfr även KR:s i Stockholm domar 97-05-27, mål nr 1838-1995 samt 1839-1995, där det fastslogs att rätten till värdeminskningsskatt inträder i och med köpekontraktet.



## 6.14 RÅ 1997 ref 60, automatisk ägarövergång vid leasingperiodens utgång

Rättsfallet RÅ 1997 ref 60 rörde leasing av datorer från arbetsgivare till arbetstagare. Enligt avtalet skulle hyra erläggas månadsvis under tre år, varefter äganderätten till utrustningen skulle övergå på den anställde. Om arbetstagaren skulle sluta sin anställning innan leasingperiodens utgång skulle datorn återlämnas till arbetsgivaren. Det stod därmed inte klart redan vid leasingavtalets ingående huruvida äganderätten till utrustningen skulle komma att övergå på den anställde eller ej. Den anställde stod under uthyrningen risken för att varan förkom eller blev förstörd då hyran skulle erläggas under hela avtalstiden oavsett att datorn inte kunde utnyttjas. Leverantören hade lämnat ett års garanti på utrustningen och efter denna tid stod arbetsgivaren för reparationskostnader under uthyrningen.

Mot bakgrund av dessa omständigheter kunde utrustningen inte anses förvärvad med äganderätt redan vid den tidpunkt då leasingavtalet ingicks, utan först vid leasingperiodens utgång då leasingavgifterna fullgjorts och äganderätten enligt avtalet skulle övergå. Fallet gällde operationell leasing, men avgörandet torde ändå vara relevant för finansiell leasing då huvudfrågan rörde avgränsningen mellan leasing och avbetalningsköp eller när äganderätten skall anses övergå. Emellertid måste beaktas att rättsfallet rörde förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst.

## 7 Avgränsningen mellan leasing och avbetalningsköp

Anledningen till gränsdragningsproblemen är de likheter de båda avtalstyperna företer. Såväl finansiell leasing som avbetalningsköp innebär kreditgivning för anskaffning av egendom, där denna utgör säkerhet.<sup>56</sup> I båda fall erläggs betalningar för egendomen successivt som avbetalningar respektive hyresbetalningar. Leasegivaren-säljaren har också möjlighet att återta egendomen för det fall att leasetagaren-köparen inte fullgör sina avtalsenliga förpliktelser; leasegivaren eftersom han är ägare (och leasetagaren inte rättsligt kan förfoga över egendomen), och säljaren då ett återtagandeförbehåll intagits i avbetalningsköpavtalet. Nedan följer en redogörelse över vad som utgjorde gällande rätt på området innan avgörandena i RÅ 1998 ref 55 I-III.

### 7.1 Lagreglering

Det finns inte någon skatterättslig eller annan lagstadgad definition av begreppet ägande. Genom olika regler klargörs vilka rättsföljder som knyts till äganderätten, men vad som egentligen konstituerar ägande är oklart. Leasingavtals avgränsning mot köp avgörs av lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. samt av konsumentkreditlagen som är tvingande lagstiftning. Enligt 1 § 3 st AvbL (jämför 3 § 2 st KkrL) stadgas:

”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 skall bli ägare av denna.”

Är den gemensamma partsavsikten att äganderätten skall övergå, skall transaktionen alltså bedömas som ett avbetalningsköp. Utgångspunkten anges emellertid vara att ett avtal som betecknas gälla leasing också skall godtas som sådant.<sup>57</sup>

<sup>56</sup> Se Millquist, Finansiell leasing s 81.

<sup>57</sup> Se SOU 1994:120 s 208.

## 7.2 Förarbeten

Vid gränsdragningen skall den gemensamma partsavsikten ges företräde framför den gemensamma viljeförklaringen i avtalet. Detta anges såväl i motiven till 1915 års avbetalningsköplag som i doktrin och anses även följa av allmänna tolkningsprinciper.<sup>58</sup> I motiven till stadgandet avseende gränsdragningen i 1 § 2 stycket nämnda lag angavs att såsom avbetalningsköp anses avtal där äganderätten efter uthyrningen automatiskt skulle övergå på leasetagaren, eller då denne gavs rätt att förvärva egendomen efter uthyrningen för ett obetydligt belopp. I motiven framhölls vidare att såsom avbetalningsköp även är att anse avtal om uthyrning där det är underförstått, men inte manifesterat i avtalet, att äganderätten skall övergå.<sup>59</sup> Anledningen till att motiven till 1915 års lag fortfarande anses gälla är att bestämmelsen om gränsdragningen överförts till den lag som gäller idag, utan att någon ändring angavs vara avsedd.<sup>60</sup>

I förarbetena framhölls vidare att avtalet måste syfta till att leasetagaren skall få fri förfoganderätt över egendomen, antingen omedelbart eller sedan villkor uppfyllts, för att denne skall anses vara ägare till denna och köp vara för handen.<sup>61</sup> Detta innebär enligt leasingutredningen att leasingavtal utan köption i princip inte utgör avbetalningsköp. Detsamma anses gälla leasingavtal med förlängningsrätt eller -skyldighet för leasetagaren.<sup>62</sup> Förarbetena har i den juridiska litteraturen tolkats så att äganderätt innebär en i princip fri förfoganderätt till egendom, med de begränsningar som följer av lag eller författning.<sup>63</sup>

Av förarbetena framgår att leasingavgifternas storlek i förhållande till vad som kan motsvara skälig ersättning för nyttjande är relevant vid prövningen.<sup>64</sup> Enligt motiven talar omständigheten att ingen bestämd hyrestid avtalats för att köp är för handen.<sup>65</sup> Av detta vaga uttrycksätt torde inga slutsatser kunna dras vad gäller avtal där villkor förekommer om avtalstiden, men denna inte på förhand är bestämd. Motiven ger inte svar på frågan huruvida det i första hand är objektiva eller subjektiva omständigheter som skall beaktas vid tolkningen av partsavsikten, men leasingutredningen menar i sitt betänkande SOU 1994:120 att det är de förra.<sup>66</sup>

## 7.3 Doktrin och rättspraxis

Vad som civilrättsligt gäller om ägarövergång ligger som utgångspunkt till grund för den skatterättsliga bedömningen.<sup>67</sup> I enlighet med legalitetsprincipen, anses civilrätten prejudiciell för den skatterättsliga bedömningen då ägande är en förutsättning för lagens tillämplighet.<sup>68</sup> Den civilrättsliga gränsdragningen av som uthyrning betecknade avtal med köptioner har prövats i ett par fall i Marknadsdomstolen, men som leasingutredningen anför är det osäkert

<sup>58</sup> Se Hultmark/Ramberg, Allmän avtalsrätt s 106.

<sup>59</sup> Det är en tyst förutsättning att äganderätten skall övergå, se NJA II 1915 s 304. Stöd för detta finns även inom doktrin, se exv Grosskopf, SN 1988 s 648 samt Johansson/Rabe, Det svenska skattesystemet s 351.

<sup>60</sup> Se SOU 1994:120 s 104.

<sup>61</sup> Se NJA II 1915 s 305, SOU 1977:24 s 79, 104 f samt jfr prop 1977/78:142 s 84.

<sup>62</sup> Se SOU 1994:120 s 105 f.

<sup>63</sup> Se SOU 1994:120 s 105 och 111 samt Undén, Svensk sakrätt I, Lös egendom, s 64 f.

<sup>64</sup> Se NJA II 1915 s 307. Detta uttalar även i hovrättsavgörandet RH 1986:153. (Se SOU 1994:120 s 108 samt Arnesdotter, Finansiell leasing, s 19.)

<sup>65</sup> Se NJA II 1915 s 307.

<sup>66</sup> Se SOU 1994:120 s 104.

<sup>67</sup> Se SOU 1994:120 s 203, RSV Rapport 1985:8 s 40 samt Köhlmark/Nyström, SvSkT 6-7/98 s 642.

<sup>68</sup> Se Hultqvist, SN 1999 s 397 (Hultqvist har anförts att den skatterättsliga bedömningen enligt rättspraxis följer den civilrättsliga med påföljd att avgränsningen mellan leasing och avbetalningsköp skall göras enligt civilrätten. Se Hultqvists rättsutlåtande, s 8 f.)

vilket värde dessa avgöranden kan tillmätas vid finansiell leasing.<sup>69</sup> Det föreligger inte intill dagens datum något avgörande i högsta instans som direkt klargör när ett som leasing betecknat avtal skall anses som köp. Olika omständigheters betydelse för tolkningen av partsavsikten har emellertid prövats i domstol och diskuterats i doktrin.<sup>70</sup> (Se nedan.)

### **7.3.1 Partsavsikten avgörande för gränsdragningen**

Avtalets formella beteckning är inte avgörande, utan främst parternas avsikt med avtalet; enligt motiven till 1915 års avbetalningsköplag särskilt de åsyftade ekonomiska konsekvenserna.<sup>71</sup> Uttalandet gäller inte längre, menar Millquist, då förhållandena vid denna tidpunkt skiljde sig väsentligt från dagens. Det normala sättet för att förvärva egendom på kredit var vid tidpunkten för förarbetena genom avtal betecknade som leasing ("hyresformen" enligt förarbetena) och i de flesta fall var det uppenbart att leasetagaren skulle överta äganderätten även i de fall avtalet inte gav uttryck för någon sådan avsikt. Enligt Millquist förelåg då en presumtion för att dessa avtal utgjorde avbetalningsköp.<sup>72</sup>

Millquist och Tegin menar att omklassificering bör göras endast då det framstår som *uppenbart* att parterna, främst säljaren, medvetet försökt kringgå lagen genom att beteckna ett köpeavtal som leasing. Det är partsavsikten beträffande ägandet och inte de ekonomiska effekterna och grunderna för avtalet som är avgörande för bedömningen. Millquists uppfattning är att en omrubricering förutsätter mycket "handfasta och tydliga" omständigheter som ger stöd för att så skall ske då det anses vara en allmän obligationsrättslig princip att rättshandlingar skall tolkas efter dess reella innebörd i överensstämmelse med den gemensamma partsavsikten. Avtalets formella beteckning och förbehåll att äganderätten inte skall övergå på leasetagaren har enligt honom varit betydelsefulla omständigheter vid bedömningen av avtalet, men inte ensamt avgörande.<sup>73</sup>

Millquist menar emellertid att motiven inte helt kan bortses från. Ett avtal omfattas inte av avbetalningsköplagen om det saknas klara indicier på att äganderätten skall övergå även då de ekonomiska och andra effekter av avtalet överensstämmer med avbetalningsköpet.<sup>74</sup> Det är enligt hans uppfattning klart att det typiska finansiella leasingavtalet rättsligt sett inte skall omfattas av avbetalningsköplagen.<sup>75</sup>

Ett avbetalningsköp ansågs vara för handen i RÅ 1987 ref 166 då återlämnande av ett leasingobjekt skulle medföra kostnader som kraftigt översteg restvärdet på anläggningen och värdet av köptionen.<sup>76</sup> Mot bakgrund av dessa omständigheter ansåg Regeringsrätten ett återlämnande vara "*ekonomiskt helt orealistiskt*" varför den gemensamma partsavsikten "*måste antas*" ha varit att äganderätten skulle överföras på leasetagaren.

<sup>69</sup> Se SOU 1994:120 s 108 f gällande MD 1991:31-32.

<sup>70</sup> Även Hellner (Leasing, allmänna avtalsvillkor och jämkning s 215 f) har behandlat gränsdragningsfrågan, och framfört skäl såväl för och emot att leasegivaren skall betraktas som ägare vid finansiell leasing, dock utan att göra något ställningstagande om vad som gäller eller bör gälla.

<sup>71</sup> Se NJA II 1915 s 306 f samt SOU 1994:120 s 104. Se även Nyström, Leasing s 20. Jfr även RSNs uttalande om beskattning av leasing i SST 1953 s 66.

<sup>72</sup> Se Millquist, Finansiell leasing s 88.

<sup>73</sup> Se a a s 82 och 87 samt Millqvist, Kreditköp eller hyra, SvJT 1995 s 547 och 554 grundat på avgörandet T 1622/92 i Svea hovrätt.

<sup>74</sup> Se Millquist, Finansiell leasing s 89.

<sup>75</sup> Se a a s 81. Jfr även SOU 1994:120 s 208.

<sup>76</sup> Det uppgick till fem procent av anskaffningsvärdet.

Grosskopf menar, mot bakgrund av rättsfallen RÅ 1987 ref 5 samt RÅ 1987 ref 166 gällande byggnads- och fastighetstillbehör, att det vid prövningen måste *framgå* att avtalet syftat till att äganderätten skall övergå för att avtalet skall anses utgöra köp och inte leasing.<sup>77</sup> Detta torde överensstämja med vad anförts i RÅ 1989 ref 62 I-II där ett avtal om leasing i en sale and lease back-transaktion godtogs då det stod ”*klart*” att partsavsikten var att äganderätten skulle ligga hos leasegivaren. Även Nerep har formulerat kravet på detta sätt.<sup>78</sup>

Avgränsningen anges av leasingutredningen vara beroende av om leasegivaren vid en bedömning av samtliga omständigheter anses ha kvar något verkligt ägarintresse i objektet. Detta ligger i linje med uppfattningen att det främst är de åsyftade ekonomiska konsekvenserna, exempelvis vad gäller förmån och risk av värdeförändring på leasingobjektet, som skall tillmätas betydelse vid tolkningen av partsavsikten.<sup>79</sup> In dubio bör leasingavtalet anses vara just ett sådant. Utredningen menar att omklassificering kan göras endast då det *står klart* att leasegivaren saknar verkligt ägarintresse.<sup>80</sup>

Att leasegivarens eventuella verkliga ägarintresse skulle vara avgörande torde emellertid inte utgöra gällande rätt på området. I doktrin har inte uttalats att prövningen skall avgöras med hänsyn till ett sådant förhållande, och som Millquist påpekar<sup>81</sup> skulle en sådan prövning avvika från den som görs enligt avbetalningsköplagen med påföljd att ett avtalsförhållande skulle kunna komma att vare sig anses utgöra leasing eller avbetalningsköp. Jag tror inte att lagstiftaren avsett att detta skulle vara möjligt.

Även RSV menar att äganderätsfrågan skall avgöras efter en analys av främst ägarfunktioner och ekonomiska effekter av i transaktionen ingående avtal varefter en helhetsbedömning görs. För att myndigheten skall medge värdeminskningssavdrag krävs att leasingavtalet medför ett ekonomiskt mervärde, utöver skatteeffekten, eller på annat sätt har en reell funktion i den skattskyldiges verksamhet.<sup>82</sup> Vad RSV anför, har värde som doktrin på området, men måste beaktas med försiktighet då RSV är representant för fiskus och således part i mål rörande dessa frågor.

### **7.3.2 Avtalets reella innebörd**

Enligt Lodin och Hagstedt är avtalets reella innebörd avgörande för om avtalet skall omfattas av avbetalningsköplagen och von Bahr menar att så också borde vara fallet.<sup>83</sup> Hagstedt menar att en undersökning skall göras av klausulerna i avtalet, huruvida de anses normala och motiverade vid leasingen, och sannolikheten för att de kommer att tillämpas. Det är enligt honom främmande moment i avtalen som kan föranleda att leasingavtal underkänns men omklassificering skall enligt Hagstedt företas med restriktivitet.<sup>84</sup>

Leasingutredningen sätter i sin kommentar till RÅ 1987 ref 166, det s k täckdikningsmålet, likhetstecken mellan partsavsikten och avtalets egentliga innebörd.<sup>85</sup> Detta kan emellertid enligt min mening inte anses gälla generellt då det inte nödvändigtvis är så att dessa båda överensstämmer. Jag förstår det så att den gemensamma partsavsikten är avgörande för gräns-

---

<sup>77</sup> Se Grosskopf, SN 1988 s 651.

<sup>78</sup> Se Nerep, rättsutlåtande s 5 f.

<sup>79</sup> Se SOU 1994:120 s 120.

<sup>80</sup> Se a a s 121.

<sup>81</sup> Se Millquist, Kreditköp eller hyra, SvJT 1995 s 561.

<sup>82</sup> Se RSVs skrivelse 981026, RSV Dnr 9397-98/900 avsnitt 3.1.

<sup>83</sup> Se Lodin, Inkomstskatt s 262, Hagstedt, SN 1975 s 286 samt von Bahr, SN 1988 s 586. Se även RSVs handledning för beskattning 1999 avsnitt 12.18.3.

<sup>84</sup> Se Hagstedt, SN 1975 s 288, 290 f och 292. Jfr RÅ 1989 ref 62 I-II.

<sup>85</sup> Se SOU 1994:120 s 205.

dragningen och att avtalets egentliga innebörd, såsom den framstår vid en tolkning, ligger till grund för bedömningen av vilken partsavsikten måste antas ha varit. Det är också så att förekomsten av moment i avtalet som är främmande för leasing kan föranleda att partsavsikten anses vara att äganderätten skall övergå, men ett avtal kan inte bedömas som köp enbart av den anledningen att det företer många av de drag som är typiska för avtalsformen.<sup>86</sup>

### **7.3.3 Omständigheter av betydelse för tolkningen av partsavsikten**

Frågan om vilka faktiska och rättsliga omständigheter som är av relevanta för bedömningen enligt 1 § 3 stycket avbetalningsköplagen av om äganderättsövergång är avsedd och vilken vikt dessa skall tillmätas är inte klar utan föremål för diskussion.

Av RÅ 1987 ref 5 och RÅ 1987 ref 166, som gällde uthyrning av klimat- respektive täckdickningsanläggning, följer att det är utan betydelse för gränsdragningen om den uthyrda egendomen blir byggnads- eller fastighetstillbehör hos leasetagaren med följd att leasegivaren förlorar sakrättsligt skydd. Av fallen framgår att det är det obligationsrättsliga anspråket och inte det sakrättsliga som är avgörande för den skatterättsliga bedömningen.

Av betydelse anses enligt RSV vara vem som står de verkliga ekonomiska riskerna och åtagandena varvid leasegivarens eventuella skyldigheter mot säljaren och eventuella fri-skrivningar från dessa skall beaktas. Av intresse är därvid om leasegivaren inte har ålagts några förpliktelser av betydelse utan att dessa istället regleras mellan säljaren/leverantören och leasetagaren. En undersökning måste vidare göras av långtgående garantier mellan parterna som eliminerar innebörden av de aktuella avtalen och av s k defeasence agreements om förtida betalningar av leasingavgiften.<sup>87</sup>

RSV tycks anse att värdeminskningsskatt bör vägras i de fall leasegivaren i realiteten saknar sådana rättigheter respektive skyldigheter som normalt förknippas med äganderätt och leasingtransaktionen samtidigt tycks sakna affärsmässigt värde för leasegivaren med bortseende från beskattningseffekten. Enligt RSV talar omständigheter som att leasegivarens anskaffande av leasingobjektet finansierats av leasetagaren, att denne bär en endast obetydlig affärsrisk samt att leasingavtalet omfattar hela egendomens beräknade ekonomiska livslängd, för att avtalet inte gäller leasing utan försträckning eller avbetalningsköp.<sup>88</sup> Även Nyström menar att hyrestidens längd skall tillmätas särskild betydelse vid tolkningen av den verkliga partsavsikten.<sup>89</sup>

Vad RSV anför måste dock läsas mot bakgrund av att myndigheten inte uttalat sig om hur rättsläget är att uppfatta, eller vad som rättsligen krävs för att genomsyn skall företas, utan vad myndigheten bedömer vara av särskild betydelse vid sin granskning av leasingtransaktioner.

Emellertid torde såsom anføres, fördelningen av vissa rättigheter respektive skyldigheter samt risk vara av betydelse för bedömningen. Frågan är dock vilka funktioner och omständigheter som därvid är relevanta, samt vilken betydelse de tillmäts. Villkor som reglerar förhållandet parterna emellan (rättigheter och skyldigheter) under leasingavtalets löptid har inte behandlats

---

<sup>86</sup> Jfr Millquist, Finansiell leasing s 86.

<sup>87</sup> Se avsnitt 3.6.

<sup>88</sup> Se Hagstedt, SN 1975 s 286 och 290. Se och jfr även RSVs skrivelse 981026, RSV Dnr 9397-98/900 avsnitt 3.1, där RSV anför att det är av betydelse om leasegivaren gjort en betydande kapitalinsats med medel som inte kommer från någon annan i leasingkonstruktionen.

<sup>89</sup> Se Nyström, Leasing s 20 (hänv. till Eklund-Nordström, Lagen om avbetalningsköp s 22 f).

nämnavert inom doktrin, utan diskussionen har koncentrerats kring vad som gäller vid leasingperiodens slut.

### **Köp- och säljoptioner samt villkor om äganderättsövergång**

Vid förekomst av köpoption i ett leasingavtal är utgångspunkten att avtal om uthyrning föreligger till dess optionen utnyttjas. Detta gäller om inte parterna redan vid avtalets ingående avsåg att äganderätten skulle överföras på leasetagaren, antingen vid denna tidpunkt eller senare.<sup>90</sup> Då köpoptionen berättigar till förvärv för en symbolisk summa eller annars är så lågt i förhållande till egendomens beräknade marknadsvärde eller till avtalets löptid och leasingavgifternas storlek, eller så kraftigt överstiger detta värde att parternas avsikt vid avtalsingåendet måste anses ha varit att äganderätten skall övergå, torde avtalet bedömas som avbetalningsköp.<sup>91</sup> Sker försäljning efter hyrestiden till marknadspris skall avtalet däremot anses som leasing.<sup>92</sup>

Arnesdotter menar däremot att avtalet skall anses som avbetalningsköp redan då priset är lägre än egendomens verkliga värde vid tiden för köpet.<sup>93</sup> Enligt min mening kan en sådan omständighet föranleda att något leasingavtal inte anses vara för handen, men kan inte automatiskt leda till detta. Det finns nämligen andra omständigheter som påverkar bedömningen.

Ett avtal om leasing kan anses utgöra kreditköp då ett återlämnande av leasingobjektet vid leasingperiodens slut är ekonomiskt oförsvarbart jämfört med kostnaden att köpa egendomen. Beaktansvärda omständigheter är därvid det pris som leasetagaren skall betala för att äganderätten skall övergå samt det beräknade restvärdet vid avtalets utgång.<sup>94</sup> Avtal innehållande villkor som i praktiken gör återlämnande omöjligt eller som Regeringsrätten uttryckt det ”*helt orealistiskt*” måste anses utgöra avbetalningsköp.<sup>95</sup>

Av såväl doktrin som rättspraxis följer att köpplikt för leasetagaren, som regel skall föranleda att avtalet bedöms som köp.<sup>96</sup> En sådan köpplikt kan vara utformad som en säljoption för leasegivaren till förutbestämt värde eller som en köpoption som i praktiken – av ekonomiska skäl eller andra – tvingar leasetagaren att köpa egendomen.<sup>97</sup> Att avtal med skyldighet för leasetagaren att förvärva egendom efter leasingperiodens utgång anses utgöra köp följer av RÅ 1967 Fi 41 som gällde arrende.

Avtal där äganderätten automatiskt skall övergå efter leasingavgifternas erläggande och leasingperiodens utgång anses som köp.<sup>98</sup> Detta förutsätter emellertid att den framtida äganderättsövergången är definitiv och inte beroende av att vissa villkor uppfylls, se RÅ 1997

---

<sup>90</sup> Se NJA 1963 s 129 samt jfr NJA II 1915 s 306 samt Håstad, Den nya köprätten s 282. Jfr Tegin, Kredithandboken s 91

<sup>91</sup> Jfr NJA II 1915 s 304. Detta anses följa av NJA 1963 s 129. Se Tegin, Kredithandboken s 91, Nyström, Leasing s 22 samt RSV Rapport 1985:8, s 38. Jfr även Hagstedt, SN 1975 s 286 samt SOU 1994:120 s 120 och 208.

<sup>92</sup> Se Tegin, Kredithandboken s 91.

<sup>93</sup> Se Arnesdotter, Finansiell leasing s 19. Jfr Tegin, Kredithandboken s 91, som menar att priset väsentligt måste understiga restvärdet, samt även Nyström, Leasing s 22.

<sup>94</sup> Se RÅ 1987 ref 166 samt RH 1986:153.

<sup>95</sup> Se RÅ 1987 ref 166.

<sup>96</sup> Se Hagstedt, SN 1975 s 292, Håstad, Den nya köprätten s 282 samt RSV Rapport 1985:8 s 39. Även avtal med köpplikt där förvärv skall ske till restvärde anses kunna komma att bedömas som köp, se Tegin, Kredithandboken s 91.

<sup>97</sup> Jfr RSV Rapport 1985:8 s 39 samt RÅ 1967 Fi 41.

<sup>98</sup> Se NJA II 1915 s 304 samt avsnitt 7.2.

ref 60.<sup>99</sup> Att en försäljning kommer till stånd efter leasingperiodens utgång anses däremot inte föranleda att egendomen bedöms ha överlåtits redan vid leasingavtalets ingående.<sup>100</sup>

Att leasetagaren har förköpsrätt till leasingobjektet hindrar som regel inte att avtalet anses utgöra leasing, förutsatt att avtalet inte avviker från vad som är normalt, exempelvis såtillvida att köpeskillingen är förutbestämd. Att leasetagaren har möjlighet att förvärva egendomen till ett pris understigande dess verkliga värde eller över huvud taget till ett förutbestämt belopp skall tillmätas avgörande betydelse vill bedömningen av köpoptioner.<sup>101</sup> Hyrestiden måste också ställas i relation till leasingavgifternas storlek och köpeskillning, varvid ett avtal som löper över kort tid kan anses som köpeavtal då den årliga leasingavgiften är hög och köpeskillingen förhållandevis låg.<sup>102</sup> (Se ovan.)

Millquist är emellertid av en annan uppfattning än leasingutredningen vad gäller olika optioners självständiga betydelse för avtalets klassificering. I målet T 1622/92 från Svea hovrätt stod det enligt honom klart att parterna utgått från att äganderätten skulle komma att övergå på leasetagaren efter leasingperioden. Klausulerna i avtalet om förlängning respektive uppsägning med betalning av slutbelopp ansågs i princip ekonomiskt likvärdiga för leasetagaren. Trots dessa omständigheter ansågs inte avbetalningsköplagen tillämplig på förfarandet. Millquist tolkar avgörandet som att villkor av denna typ måste bedömas tillsammans med andra omständigheter.<sup>103</sup> Detta torde överensstämma med gällande rätt, men jag menar att det finns fall då avtalsvillkor kan ges en självständig betydelse.

Säljoptioner till marknadspris kan inte föranleda att ett leasingavtal klassificeras som köp. Däremot kan så bli fallet då priset för att utnyttja en säljoption är förutbestämt och mycket högt i förhållande till egendomens beräknade framtida marknadsvärde samtidigt som leasegivaren inte anses ha kvar något väsentligt ägarintresse i objektet.<sup>104</sup> Sannolikheten att leasegivaren utnyttjar säljoptionen ökar nämligen med priset på denna. Åläggs leasegivaren att betala en avsevärd summa för det fall att denne inte säljer till leasetagaren, kan sanktionen föranleda att avtalet bedöms som köp.<sup>105</sup> Enligt leasingutredningen torde avtal med säljoptioner, beroende på deras utformning, regelmässigt vara att betrakta som köp.<sup>106</sup>

### **Förlängningsklausuler**

Leasingavtal med förlängningsrätt eller -skyldighet är enligt utredningen att betrakta på samma sätt som leasingavtal med köpoption för leasetagaren.<sup>107</sup> Leasingavtal skall enligt RSV godkännas som sådana då de innehåller förlängningsvillkor kombinerade med köp- eller anvisningsoptioner.<sup>108</sup> Att leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet torde inte innebära

---

<sup>99</sup> RÅ 1997 ref 60 gällde uthyrd datorutrustning som efter avtalstiden skulle övergå på anställd förutsatt att anställningen då bestod.

<sup>100</sup> Se Millquist, Kreditköp eller hyra, SvJT 1995 s 555.

<sup>101</sup> Se Nyström, Leasing s 22 ff, RSV Rapport 1985:8 s 39 samt Tegin, Kredithandboken s 91. Jfr även RÅ 1989 ref 62 I-II, se avsnitt 6.9.

<sup>102</sup> Se RSV Rapport 1985:8 s 39, Hagstedt, SN 1975 s 290 samt Tegin, Kredithandboken s 91.

<sup>103</sup> Se Millquist, Kreditköp eller hyra, SvJT 1995 s 553 och 561. Jfr även KR i Stockholms dom 1999-01-19, mål nr 4966-1996, se not 38.

<sup>104</sup> Se SOU 1994:120 s 117 och 120. Vad utredningen anför om väsentligt ägarintresse torde vara ett uttryck för fördelningen av ägarfunktioner såsom olika rättigheter och skyldigheter avseende leasingobjektet. Se avsnitt 7.3.3 stycke 3 och 4.

<sup>105</sup> Se SOU 1994:120 s 118.

<sup>106</sup> Se a a s 207 f.

<sup>107</sup> Se a a s 106 och 121.

<sup>108</sup> Se a a s 121.

något mer än att denne ges möjlighet att fortsätta att använda egendomen i verksamheten om så önskas. Det torde dessutom också vara till fördel för leasegivaren om avtalet förlängs.<sup>109</sup> Avtal som ger leasetagaren rätt att ovillkorligen lösa leasingförhållandet kan däremot enligt Tegin komma att anses som köp.<sup>110</sup>

### **Anvisningsklausuler och andra villkor om betalning vid återlämnandet samt betydelsen av förmån respektive risk gällande restvärdet**

Inte sällan åläggs leasetagaren att efter avtalstidens utgång istället för att utnyttja köptionen anvisa leasegivaren en köpare av objektet till förutbestämd köpeskilling. Har leasetagaren då en uttrycklig eller underförstådd rätt att själv förvärva objektet kan avtalet anses gälla avbetalningsköp om leasetagaren står restvärderisken.<sup>111</sup> Så är exempelvis fallet om värdet av vad leasetagaren skall erlägga till leasegivaren är oberoende av det faktiska försäljningspriset. Anvisningsklausuler kan anses som köptioner och bedömas som sådana. Även sannolikheten för att utrustningen kommer att vara svårsåld måste beaktas.<sup>112</sup> Då hela förmånen av att det framtida marknadsvärdet överstiger det beräknade tillgodogörs leasegivaren torde avtalet anses gälla leasing.

Ett avtal där leasegivaren efter leasingperiodens utgång har rätt att återfå egendomen efter värdering och avräkning har i praktiken samma innebörd, då ett sådant villkor betyder att det för båda parter är likgiltigt om leasegivaren säljer eller behåller objektet. Äganderätten kan då anses ha övergått på leasetagaren och efter leasingperioden blivit överförd från honom på leasegivaren eller tredje part. Leasingutredningen anför som stöd för dessa slutsatser att part som åtar sig fullt betalningsansvar för egendom normalt vill förvärva äganderätt till denna då betalningen erlagts.<sup>113</sup>

Åläggs leasetagaren att betala en viss förutbestämd summa om han väljer att återlämna leasingobjektet efter avtalstidens slut istället för att utnyttja köptionen, kan avtalet komma att betraktas som köp. Så är fallet då ersättningen förknippad med återlämnandet är avsedd att fungera som ett skadestånd och således hindra att leasetagaren återlämnar egendomen, liksom då beloppet leasetagaren har att erlägga vid återlämnandet motsvarar vad denne skall betala vid förvärv av egendomen.<sup>114</sup> Kostnaderna för återlämnande måste beaktas vid tolkningen av partsavsikten, främst vad gäller egendom som tillförts nyttjarens fasta egendom.<sup>115</sup> Utgångspunkten torde vara att leasetagaren efter avtalets slut skall ha en ovillkorlig rätt att återlämna leasingobjektet utan extra kostnader för att ett leasingavtal skall godtas som sådant.

Även i de fall leasetagaren till följd av anvisningsoption sålt leasingobjektet efter användandet kan avtalet ses som förtäckt avbetalningsköp. Detta förutsätter att leasetagaren står restvärderisken. Denna slutsats drar jag efter vad som uttalats i doktrin, och ovan angivna resonemang, som huvudsakligen förts av leasingutredningen, att anvisningsoption kan ses som en köption. Leasetagarens ägarintresse i objektet måste även beaktas vid prövningen som en omständighet bland andra för att fastställa om äganderättsövergång åsyftats av parterna. Denna får tolkas utifrån olika objektiva omständigheter. En analys får därför göras av

---

<sup>109</sup> Jfr även Tegin, Kredithandboken s 90.

<sup>110</sup> Se Tegin, Kredithandboken s 89.

<sup>111</sup> Se Håstad, Den nya köprätten s 282, Tegin, Kredithandboken s 91 samt jfr RÅ 1989 ref 62 I-II, avsnitt 6.9.

<sup>112</sup> Se RSVs skrivelse 981026, RSV Dnr 9397-98/900 avsnitt 3.3.

<sup>113</sup> Se SOU 1994:120 s 116 f.

<sup>114</sup> Se a a s 112 f.

<sup>115</sup> Se RÅ 1987 ref 166 avsnitt 6.8.



förekommande köpeoptioner och andra klausuler och sannolikheten att dessa kommer att utnyttjas eller tillämpas.

## **7.4 Leasingutredningens lagförslag**

För att undanröja osäkerheten om vad som var gällande rätt samt för att öka förutsebarheten på området, lämnades i betänkandet, SOU 1994:120. Finansiell leasing av lös egendom, ett förslag till lag om finansiell leasing, som dock inte antogs. Enligt lagförslagets 3 § stadgas:

3 § Ett leasingavtal föreligger enligt denna lag även om leasetagaren har rätt eller skyldighet att lösa objektet till visst pris, om leasegivarens intresse av hur objektets värde skulle utvecklas i förhållande till detta pris var beaktansvärt då avtalet ingicks.

Ett leasingavtal föreligger också utan hinder av att objektet vid avtalets slut skall säljas eller värderas och det erhållna priset avräknas mot objektets kalkylerade värde vid samma tid, om sådant intresse som avses i första stycket förelåg då avtalet ingicks.

Förslaget uttrycker utredningens syn på olika typer av optioner och villkors betydelse för gränsdragningen, varvid fördelningen av ekonomisk förmån och risk avseende leasingobjektets restvärde främst anses avgörande. Det anförs att lagförslaget i allt väsentligt överensstämmer med vad utredningen ansåg utgöra gällande rätt vid den aktuella tidpunkten, men man måste ha i åtanke att uttalandet är mycket allmänt samt att förslaget inte antogs som lag.

## **7.5 Sammanfattning**

Gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp skall alltså avgöras med hänsyn till partsavsikten avseende äganderättsövergång. Av såväl förarbeten som praxis följer att det vid tolkningen, främst är de åsyftade ekonomiska konsekvenserna som skall tillmätas betydelse, samt att ett leasingavtal som utgångspunkt skall godtas som ett sådant om det företer de för finansiell leasing typiska särdragen. Emellertid skall inte avgörande vikt tillmätas den formella beteckning som åsatts avtalet. För att en omkaraktärisering skall ske till köp tycks det som att det måste framgå eller stå klart att parterna avsett att överföra äganderätten till nyttjaren.

I avtalen ingående optioner och andra villkor analyseras för att fastställa partsavsikten. Av betydelse vid tolkningen är såväl vad som gäller under avtalets löptid, exempelvis vad beträffar rättigheter och skyldigheter, samt vad som skall gälla då avtalet upphör. Stor vikt läggs vid de ekonomiska konsekvenserna respektive riskerna avtalen medför för parterna. Få omständigheter ges däremot någon självständigt avgörande betydelse.

# **8 Särskilt om äganderättsövergången vid sale and lease back**

## **8.1 Omsättningsöverlåtelse kontra säkerhetsöverlåtelse**

För att sale and lease back skall anses innefatta en omsättningsöverlåtelse och godtas skatterättsligt, är en förutsättning att äganderätten övergått genom det första förvärvet. Som huvudregel gäller för sale and lease back vad som gäller finansiell leasing i allmänhet, nämligen att avgörande är den gemensamma partsavsikten bedömd utifrån en tolkning av avtalens reella innebörd. De särdrag som leasingtypen uppvisar ger dock anledning att kommentera vissa omständigheter närmare.

Sale and lease back består av tre normalt civilrättsligt giltiga handlingar, sedda var för sig. Flera omständigheter gör emellertid att transaktionen sedd som helhet kan underkännas vid den skatterättsliga bedömningen. Köparens avsikt är typiskt vid förvärvet att erhålla en långsiktig och säker kapitalplacering med god avkastning, och inte att överta och utnyttja samtliga ägarfunktioner avseende objektet. Den sålda egendomen kvarstår därför som regel hos säljaren utan att något faktiskt rådighetsavskiljande sker. Genom att transaktionen innehåller en köption behåller säljaren möjligheten att tillgodogöra sig en eventuell värdestegring på leasingobjektet. Säljaren-leasetagaren innehar ytterligare ägarfunktioner genom att denne ansvarar för kostnader på egendomen liksom står risken för denna.<sup>116</sup> Till skillnad mot den vanliga formen av finansiell leasing är det främst ägarövergången vid det första ledet (till leasegivaren) i transaktionen som är kritisk och som måste godtas för att förfarandet skall anses innefatta leasing, varför gränsdragning mot avbetalningsköp sällan blir aktuell.

## 8.2 Rättspraxis och doktrin

För att omklassificera transaktionen till säkerhetsöverlåtelse, d v s som ett lån med leasingobjektet som säkerhet, krävs att omständigheterna visar att transaktionens reella innebörd är en annan än formen ger uttryck för. För att den ursprungliga försäljningen skall godtas som sådan, d v s bedömas som en omsättningsöverlåtelse, torde som utgångspunkt gälla att äganderättsövergången är obligationsrättsligt giltig. Detta är den uppfattning som utredningen i SOU 1991:81, gjort av gällande rätt vid tidpunkten för betänkandet.<sup>117</sup>

Vad gäller giltigheten av sale and lease back allmänt, oavsett vilken egendom som är föremål för transaktionen, har bedömningarna i praxis varierat något. I RÅ 1992 ref 21 ansågs sale and lease back av inventarier innebära en omsättningsöverlåtelse, liksom i RÅ 1992 ref 104 gällande patent. Samma var utgången i RÅ 1989 ref 62 I-II respektive RÅ 1977 Aa 195 avseende fastighet och byggnad på ofri grund. Trots att domstolen i RÅ 1988 ref 106 menade att någon omsättning i mervärdesskattelagens mening inte var för handen då någon leverans inte hade skett, kan den slutsatsen dras att sale and lease back i princip godtas i praxis. Till saken hör också att Regeringsrätten i RÅ 1989 ref 62 I och II anförde som stöd för sitt avgörande att likartade transaktioner företagits en längre tid, samt att dessas civilrättsliga innebörd inte på allvar ifrågasatts.<sup>118</sup>

I RÅ 1989 ref 62 I och II uttalade Regeringsrätten att genomsyn skall tillämpas restriktivt, bland annat med hänsyn till den rättsosäkerhet som annars skulle uppstå. Fram till år 1998 hade genomsyn företagits endast i detta skattemål beträffande finansiell leasing. Enligt Bergström fastslog majoriteten genom avgörandet att egendom är föremål för omsättningsöverlåtelse vid sale and lease back.<sup>119</sup> Fastighetsleasingutredningen ansåg däremot att transaktionen i fråga, tvärtemot Regeringsrättens bedömning, utgjorde en säkerhetsöverlåtelse.<sup>120</sup>

Att sale and lease back enligt delbetänkandet SOU 1991:81 de facto utgör en säkerhetsöverlåtelse, till följd av att leasegivaren inte anses ha något väsentligt ägarintresse i objektet, ändrar inte att sale and lease back i princip godtas enligt gällande rätt. Av Regeringsrättens avgöranden kan inte, enligt min uppfattning, skönjas någon principiell inställning att underkänna överlåtelsen vid sale and lease back som en omsättningsöverlåtelse.

---

<sup>116</sup> Se SOU 1991:81 s 112 f.

<sup>117</sup> Se a a s 111. Jfr s 101.

<sup>118</sup> Samma argument framfördes även av SRN i RÅ 1992 ref 104.

<sup>119</sup> Se Bergström, SN 1989 s 266 och 268.

<sup>120</sup> Se SOU 1991:81 s 118.

Av vad ovan anförts drar jag slutsatsen att sale and lease back-transaktioner inte automatiskt underkänns, utan att omständigheterna i det särskilda fallet måste beaktas. Detta torde, av rättsfallet RÅ 1992 ref 104 (som avsåg patent) att döma, gälla alla typer av egendom – såväl fastigheter, lös egendom och immateriella tillgångar. Emellertid har inte klargjorts vilka omständigheter som föranleder att transaktionen skall anses som en säkerhetsöverlåtelse utan en helhetsbedömning måste göras från fall till fall. Dessutom skall omkaraktärisering av civilrättsligt giltiga handlingar företas med restriktivitet.

I praxis har fastställts att omsättningsöverlåtelse kan ske genom ett sale and lease back-förfarande utan att något rådighetsavskiljande skett. Detta gäller i vart fall fast egendom och byggnad på ofri grund. Det går nog emellertid inte att bortse från att, vid bedömningen av om omsättningsöverlåtelse skall anses ha skett, den omständigheten att egendomen inte levererats tillsammans med förekomsten av köpeoption, är av betydelse för bedömningen av om den gemensamma partsavsikten varit att äganderätten skall övergå eller kvarstanna hos lease-tagaren-säljaren. Grosskopf har uttryckt att det för avdragsrätt i princip bör räcka med ett överlåtelseavtal, men att det är fullt möjligt att det krävs något mera påtagligt fysiskt besittningstagande.<sup>121</sup>

### 8.3 Avlutande kommentar

Sale and lease back-transaktioner har också på vanligt sätt underkänts på grund av att det påstådda leasingavtalet ansetts utgöra avtal om förtäckt avbetalningsköp. Vid en sådan bedömning anses äganderätten ursprungligen ha övergått på leasegivaren och sedan återgått till säljaren-leasetagaren. (Se avsnitt 5.1 beträffande gränsdragningen enligt avbetalningsköplagen.)

## 9 Leverans – en förutsättning för värdeminskningssavdrag?

### 9.1 Allmänt

#### 9.1.1 Lagreglering av värdeminskningssavdragsrätt

Rätten till avdrag för värdeminskning på maskiner och övriga inventarier i näringsverksamheten regleras i 23 § anvisningspunkt 13 kommunalskattelagen. Där framgår att avskrivningen skall gälla ”anskaffande” av sådan egendom, samt att den skattskyldige måste vara ägare till inventarierna för att få kostnadsföra utgiften för deras anskaffande. Enligt bestämmelsen gäller nämligen att ”skattskyldig har rätt till avdrag för värdeminskning av *sina* inventarier”.<sup>122</sup> Det finns således inget uttryckligt stöd i lagtexten för att avskrivningsrätten inträder först när inventarierna levererats. Enligt en tolkning av 23 § KL, skall god redovisningssed vara vägledande och avskrivningsrätten därmed inträda i och med att ett civilrättsligt giltigt överlåtelseavtal upprättats eller fullgjorts.<sup>123</sup>

I 24 § anvisningspunkt 2 regleras rätten till avskrivning av värdet på inventarier som skall, men ännu inte levererats, för det fall inköpspriset på balansdagen understiger det avtalade priset. Sådan kontraktsavskrivning gäller lager, d v s omsättningstillgångar som inte är avsedda att stadigvarande innehas eller brukas i verksamheten. Regeln har åberopats som stöd för att, analogt med vad som krävs för denna rätt, egendomen måste ha tagits om hand av köparen eller av någon för dennes räkning, för att värdeminskningssavdrag skall medges. En

<sup>121</sup> Se Grosskopf, SN 1988 s 652.

<sup>122</sup> Min kursivering.

<sup>123</sup> Se SOU 1994:120 s 224.

hänvisning till denna bestämmelse görs nämligen i 23 § anvisningspunkt 12 andra stycket kommunalskattelagen.

Rättsläget måste i högsta grad betecknas som oklart, även om vad gällande rätt är på ett flertal punkter måste anses ha klargjorts i praxis. Då leasing förekommer i olika former, och avser olika sorters egendom, måste försiktighet iakttas vad gäller att dra alltför långtgående slutsatser utifrån olika avgöranden i praxis.

### **9.1.2 Doktrin och rättspraxis**

I doktrin är uppfattningarna delade i frågan, huvudsakligen enligt de två olika tolkningar för vilka redogjorts ovan under avsnitt 9.1.1. Utredningen menar, och stöd finns på flera håll inom doktrinen, att rätten till värdeminskingsavdrag på inventarier är knuten till leverans enligt vad som i praxis utvecklats gällande gränsdragningen mellan varulager och kontrakterade omsättningstillgångar.<sup>124</sup>

I RÅ 1978 Aa 149 klargjordes att inget krav uppställs på att inventarier tagits i bruk för att värdeminskingsavdrag skall medges. Leverans ansågs tillräcklig och har av leasingutredningen utifrån detta enda rättsfall bedömts vara avgörande för rätten till värdeminskingsavdrag.<sup>125</sup>

I ett annat mål, RÅ 1985 1:40, som gällde vanlig finansiell leasing, tog leasegivaren aldrig befattning med leasingobjektet då det levererades direkt till leasetagaren från den tidigare ägaren. Leasegivaren medgavs värdeminskingsavdrag då förfarandet ansågs ersätta en fysisk leverans till köparen. Det är dock ovisst vilken vikt avgörandet kan tillmätas vid sale and lease back, då rådigheten i fallet avskurits från säljaren. Vid sale and lease back kvarstår typiskt rådigheten hos säljaren då leasingavtal ingås avseende egendomen. Bergström menar att säljaren måste fråntas sin omedelbara rådighet över inventarierna.<sup>126</sup>

I Dahlénmålet, RÅ 1992 ref 21 I, diskuterades ett eventuellt leveranskrav i underinstanserna. Enligt kammarrätten kunde en fysisk leverans ersättas med en denuntiation till tredje man, som innehade egendomen vid tiden för överlåtelsen, om att ägarbyte skett. Detta överensstämmer med uppfattningen i doktrin.<sup>127</sup> I Regeringsrätten togs frågan inte upp. Av utgången kan eventuellt utläsas att det inte uppställs något krav på leverans, men motsatt uppfattning har framförts av Johansson och Rabe. De båda menar att rättsläget är osäkert och anför att exempelvis RÅ 1987 ref 166, det s k täckdikningsmålet, kan ge ledning för att det obligationsrättsliga rättsförhållandet skulle vara avgörande och äganderättsövergång därmed tillräcklig.<sup>128</sup> Även RÅ 1989 ref 62 I och II kan anföras som stöd för att inget krav uppställs på leverans, även om de rättsfallen avser fastighet och byggnad på ofri grund.

Förhandsbeskedet RÅ 1988 ref 106 gällde sale and lease back av rörelseinventarier. Dessa skulle kvarstanna i säljarens besittning och det fanns inget moment av avlämnande eller avsändande till köparen. En handling upprättades i vilken stadgades att köparen ”erkänner

---

<sup>124</sup> Se Lodin/Lindencrona/Melz/Silfverberg, Inkomstskatt del 1, s 269 samt RSVs handledning för beskattning 1999 avsnitt 12.18.3. Se även SOU 1994:120 s 219 och 221 samt KL 24 § anv p 2, st 5.

<sup>125</sup> Se SOU 1994:120 s 218 och 221. Detta avgörande har ansetts utgöra stöd för att det ställs krav på leverans. Även Dahlénmålet har angivits som stöd för att så skulle vara fallet. Jfr även s 244.

<sup>126</sup> Se Bergström, SN 1989 s 266.

<sup>127</sup> Se Johansson/Rabe, Det svenska skattesystemet s 352 samt RSVs handledning för beskattning 1999 avsnitt 12.18.3.

<sup>128</sup> Se Johansson/Rabe, Det svenska skattesystemet, s 352.

mottagandet av utrustningen”. Regeringsrätten konstaterade att ett civilrättsligt avtal om försäljning inte i sig var tillräckligt för att anse att leverans hade skett och för att skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen skulle inträda. Målet har ansetts ge uttryck för att det uppställs ett krav på leverans i form av exempelvis besittningsövergång för värdeminskingsavdrag, trots att fallet inte gällde inkomst- utan mervärdebeskattning.<sup>129</sup>

Nordquist menar att en civilrättsligt giltig äganderättsövergång är avgörande och tillräcklig för rätten till värdeminskingsavdrag, och att detta även gäller sale and lease back-transaktioner. Enligt hans mening är bestämmelsen om kontraktsavskrivning i 24 § kommunalskattelagen inte tillämplig på sådana förfaranden.<sup>130</sup> Detta ligger i linje med Hultqvists uppfattning att det för avdragsrätten är utan betydelse om leverans skett.<sup>131</sup> I RSV Rapport 1985:8 uttalas också att leverans eller avlämnande inte skall ges någon självständig betydelse då begreppen i själva verket rör frågan om äganderätten övergått.<sup>132</sup> RSV lägger vikt vid om leverans eller denuntiation skett då egendomen befinner sig hos leasetagaren eller hos tredje man men anser det ej vara avgörande för rätten till värdeminskingsavdrag utan en omständighet bland andra av betydelse för bedömningen.<sup>133</sup>

### **9.1.3 Gällande rätt avseende leveransens betydelse**

Den gemensamma uppfattningen i doktrin är att rätten till värdeminskingsavdrag på inventarier inte är beroende av att köparen erhållit sakrättsligt skydd. Följaktligen fyller lösöreköp ingen funktion vad gäller att tillförsäkra sig avskrivningsrätt. I doktrin har flera författare uttalat att någon form av leverans som regel krävs för att köparen skall medges avskrivning på sina inventarier. Rätten har kopplats till god redovisningssed och till vad som gäller för lagernedskrivning. Kravet på leverans anses kunna uppfyllas genom denuntiation då inventarierna vid överlåtelsen befinner sig hos tredje man. Så är exempelvis fallet då egendom som är föremål för underhandsuthyrning säljs.<sup>134</sup>

Inga säkra slutsatser kan emellertid dras av rättspraxis och doktrin, men i beaktande av vad ovan framförts tycks det inte uppställas något krav på leverans för att skattskyldig skall medges avdragsrätt för värdeminskning på inventarier som tillhör honom. Leveransen utgör ett bevis på att äganderättsövergång skett, men har ingen självständig betydelse för beskattningen. Vad som stöder denna uppfattning är främst ordalydelsen i 23 § anvisningspunkt 12-14 kommunalskattelagen som inte nämner leverans som rekvisit för avdragsrätt och utgången i rättsfall där frågan prövats och för vilka redogjorts ovan. Jag syftar främst på RÅ 1992 ref 21 I där Regeringsrätten inte över huvud taget tog upp eller bemötte argumentet som framförts i domstolen. Av utgången i RÅ 1978 Aa 149 kan inte dras längre slutsatser än att den skattemässiga bedömningen inte följer redovisningen av när förvärvad egendom skall tas upp som tillgång samt att det inte fordras att man tagit tillgången i bruk för avdragsrätt.

Genom att äganderätten blir avgörande, kommer samma att gälla alla sorters egendom. Om det utöver ägande ställdes krav på att egendomen levererats till förvärvaren, skulle den

---

<sup>129</sup> Se SOU 1994:120 s 233.

<sup>130</sup> Se Nordquist, SvSkT 8/95 s 566 f. Han grundar denna inställning på analyser av praxis, där RegR grundat sina avgöranden på bedömningen av att äganderättsövergången varit civilrättsligt giltig, se Nordquist, SvSkT 6/91 s 340 f.

<sup>131</sup> Se Hultqvist, SN 1999 s 397 f.

<sup>132</sup> Se RSV Rapport 1995:8 s 41.

<sup>133</sup> Se RSVs skrivelse 981026, RSV Dnr 9397-98/900 avsnitt 3.2.

<sup>134</sup> Se SOU 1994:120 s 224, Johansson/Rabe, Det svenska skattesystemet s 353 samt avsnitt 7.3.3.

situationen kunna inträffa att varken säljare eller köpare skulle ha rätt att skriva av egendomen. Att detta varit lagstiftarens avsikt håller jag inte för troligt.

## **9.2 Särskilt om leveranskrav vid sale and lease back**

### **9.2.1 Utgångspunkter**

Merparten av vad som anförts under avsnitt 9.1 om leveranskrav vid finansiell leasing i allmänhet torde även gälla vid sale and lease back. De flesta av rättsfallen som där anförts som stöd för vad som anses vara gällande rätt, rör egendom som varit föremål för sale and lease back. Jag avser nedan att redogöra för de särskilda aspekter som kan anföras på frågan då leverans av leasingobjektet inte tycks ha någon praktisk funktion vid sale and lease back eftersom säljaren avser att behålla nyttjanderätten till egendomen förfarandet igenom.

Det är möjligt att bedömningen är beroende av vilken typ av egendom sale and lease back-transaktionen avser. Argumentet kan framföras att egendom som kan också måste förflyttas, för att kravet skall anses uppfyllt. Leverans är, som tidigare nämnts, eventuellt av betydelse för om en omsättningsöverlåtelse skall anses ha ägt rum. Vid köp i allmänhet kan leverans från säljare till köpare ses som ett indicium på att egendomen bytt ägare. Att säljaren som regel har för avsikt att återköpa egendomen har framförts som grund för att vara restriktiv med att godkänna äganderättsövergången vid en sale and lease back-transaktion. Mot denna bakgrund ter sig skälen för att medge värdeminskingsavdrag svagare i fall då avdragsrätten kan anses grundad på en temporär äganderätt.

### **9.2.2 Doktrin och rättspraxis**

I RÅ 1989 ref 62 I-II medgavs säljaren avdragsrätt avseende sale and lease back av fast egendom och byggnad på annans mark. För sådan egendom uppställs alltså inget krav på fysisk leverans eller annan typ av rådighetsavskiljande. Att märka är dock att någon förflyttning av dessa typer av egendom inte normalt är möjlig, varför det är osäkert vilken betydelse fallet har bedömningen av sale and lease back av maskiner och andra inventarier.

RÅ 1988 ref 106 rörde sale and lease back av inventarier som kvarstannat i säljarens besittning där ett civilrättsligt avtal om försäljning inte bedömdes vara tillräckligt för att anse att leverans skett enligt mervärdesskattelagen. Rättsfallet kan anföras som stöd för att ett fullgjort avtal parterna emellan inte är tillräckligt, utan att det uppställs ett krav på leverans för sådan egendom.<sup>135</sup>

Johansson och Rabe anser att avskrivningsrätten inte övergår till köparen vid sale and lease back då transaktionen rör inventarier, eftersom de anser att det troligtvis föreligger ett leveranskrav för den sortens egendom och egendomen som regel kvarstår hos säljaren. Lösöreköp anses inte heller kunna ersätta kravet på leverans.<sup>136</sup> Denna uppfattning delas även av Bergström som menar att samma krav som gäller för kontraktsavskrivning av inventarier torde gälla värdeminskingsavdrag. Köparen måste ”verkligt ha omhändertagit” inventarierna, varvid ett tillfälligt omhändertagande inte är tillräckligt.<sup>137</sup> En jämförelse kan göras till Grosskopf som i beaktande av RÅ 1987 ref 5 framfört att det vid sale and lease back eventuellt inte ställs något krav på leverans men möjligen på någon annan form av påtagligt

<sup>135</sup> Jfr även LRs dom i RÅ 1998 ref 58 III.

<sup>136</sup> Se Johansson/Rabe, Det svenska skattesystemet, s 353. Fallet RÅ 1987 ref 5, som Johansson/Rabe anför som stöd för att en obligationsrättslig äganderättsövergång skulle vara tillräcklig, gällde inte sale and lease back varför överlåtelseavtal inte anses tillräckligt för värdeminskingsavdrag vid sådana förfaranden.

<sup>137</sup> Se Bergström, SN 1989 s 266.

fysiskt besittningstagande såsom exempelvis besiktning av egendomen. Grosskopf utvecklade dock inte denna slutsats närmare.<sup>138</sup>

Enligt Nordquist är inte någon leverans nödvändig då partsavsikten och civilrättslig äganderättsövergång är avgörande för rätten till värdeminskingsavdrag. Denna slutsats drar Nordquist utifrån en bokstavstolkning av kommunalskattelagen 24 § och 23 § anvisningspunkt 13. Bestämmelserna anger inte något uttryckligt krav på leverans och ingen inskränkning görs för sale and lease back-transaktioner eftersom det första köpet anses utgöra en omsättningsöverlåtelse. Till stöd för sin åsikt framhåller Nordquist även RÅ 1992 ref 21 I-II samt RÅ 1989 ref 62 I-II. Vidare anges att RÅ 1978 Aa 149 inte kan anföras som stöd för ett leveranskrav, eftersom fallet inte rör sale and lease back som har ett helt annat syfte och innehåll än vanlig försäljning av inventarier.<sup>139</sup>

Nordquist anför vidare som grund för att avdragsrätt inte förutsätter leverans: *att* mål avgjorts utan att domstolen fört någon diskussion om betydelsen av leverans eller frånvaro av sådan (se RÅ 1992 ref 21 I-II), *att* det ligger i sakens natur att inventariet inte skall lämna säljaren, *och* genom att låta ägandet avgöra skulle samma gälla olika sorters egendom.

### **9.2.3 Gällande rätt**

I praxis har ännu inte något mål avgjorts avseende ett eventuellt leveranskrav vid sale and lease back av inventarier. Att äganderättsövergången är avgörande för rätten till värdeminskingsavdrag kan utläsas ur olika avgöranden i Regeringsrätten. Vad som där uttalats kan tolkas som att det i praxis framförts stöd för att sale and lease back skall godkännas skatterettsligt som finansieringsform (se exempelvis RÅ 1989 ref 62 I-II). Jag instämmer i Nordquists resonemang om att värdeminskingsavdrag inte förutsätter leverans, för vilket redogjorts ovan, men vill betona att rättsläget inte kan betecknas som klart, speciellt då majoriteten i doktrin tycks vara av den uppfattningen att något mer krävs än en civilrättsligt giltig äganderättsövergång.

I praxis har påpekats att sale and lease back-transaktioner sedan länge ingås beträffande fastigheter och byggnader på ofri grund och att detta sker i stor omfattning utan att giltigheten på allvar prövas. Detta uttalande i RÅ 1989 ref 62 I-II kan tolkas så att Regeringsrättens inställning är att transaktioner av detta slag skall godtas, och inte försvåras genom en rättstillämpning som ifrågasätter lämpligheten i förfarandet.<sup>140</sup>

## **9.2 Särskilt om värdeminskingsavdrag vid investerleasing**

Vid investerleasing tar köparen av leasingobjektet aldrig egendomen denne köper av den ursprunglige ägaren i sin besittning. Frågan om krav på leverans ter sig därför högst relevant vid denna formen av leasing och skälen att vägra avdrag starkare än vid vanlig sale and lease back. För att ägaren skall medges värdeminskingsavdrag på sin egendom ställs även krav på att inventarierna skall ingå i dennes näringsverksamhet. Som rekvisit för näringsverksamhet har i praxis uppställts krav på självständighet, varaktighet och vinstsyfte hos verksamheten. Det har diskuterats hur väl dessa uppfylls vid denna speciella form av leasing. Främst det sistnämnda rekvisitet har prövats i mål gällande leasing i denna form. Investorerleasing har emellertid godtagits i ett flertal fall – RÅ 1985 1:40, RÅ 1991 ref 105, RÅ 1992 ref 21 I-II. I

<sup>138</sup> Se Grosskopf, SN 1988 s 652.

<sup>139</sup> Se Nordquist, SvSkT 1-2/92 s 32 f samt SvSkT 8/95 s 557.

<sup>140</sup> Se Nordquist, SvSkT 6/1991 s 340.

ett senare mål, RÅ 1998 ref 58 II, vägrades emellertid värdeminskningssavdrag vid investering.

## 10 RÅ 1998 ref 58 I, flygplansleasing

### 10.1 Referat

Fråga var i målet om AB Sandvik Falken varit berättigat till värdeminskningssavdrag för flygplan som inventarium för stadigvarande bruk i rörelsen. Bolaget var kommanditdelägare i Mega, som förvärvat flygplanet från Boeing via överlåtelse av en köpeoption från Gelderse och sedan leasat ut detsamma till Martinair. Leasetagaren var närstående till Gelderse, som ursprungligen hade rätt att från Boeing köpa flygplanet. Det var sedan denna rätt med Boeings samtycke överlåtits, som flygplanet senare avyttrades.

De olika transaktionerna reglerades genom flera avtal och handlingar, vars innehåll av Regeringsrätten analyserades och lades till grund för avgörandet. Leasingperioden kunde enligt avtal förlängas för flera perioder, och vid avtalstidens slut var alternativen för Martinair att antingen erlägga en förutbestämd summa som slutbelopp tillsammans med återlämnande av flygplanet eller att betala ett slutbelopp till leasegivaren efter försäljning av flygplanet för Megas räkning. Storleken på vad som skulle betalas var beroende dels av efter det antal år som leasingförhållandet upphörde samt grunden till att avtalet sagts upp eller inte förlängts.

Riksskatteverket anförde i Regeringsrätten som grund för att avdrag borde vägras att flygplanet inte hade levererats till köparen, att avtalet borde bedömas som avbetalningsköp och inte som leasing, att leasegivaren inte bar någon egentlig ekonomisk risk, samt, att skatteflyktslagen var tillämplig på upplägget.

Regeringsrätten inleder i domen med att konstatera att man vid avtalstolkning försöker utröna partsavsikten och avtalets egentliga innebörd. Det anses uppenbart att parterna avsett att avtalen skulle upprättas så att Mega skulle vara berättigat till värdeminskningssavdrag på flygplanet grundat på att Mega skulle anses som ägare. Att parterna utgått från ett skattemässigt resultat saknar enligt Regeringsrätten betydelse vid prövningen av avdragsrätten.<sup>141</sup> Denna prövning skall istället göras utifrån en analys av leasingavtalets och anknytande avtals ekonomiska och andra effekter för avtalsparterna Mega och Gelderse/Martinair. Ett regeringsråd var skiljaktigt.

Enligt överlåtelseavtalet gällande köpeoptionen mellan Gelderse och Mega (fortsättningsvis överlåtelseavtalet) överförs rättigheten att förvärva flygplanet från Boeing och merparten av de rättigheter Gelderse hade gentemot Boeing enligt köpeavtalet avseende flygplanet dem emellan. Dessa innefattar alla anspråk på skadestånd, garantier m m i händelse av leverantörens försummelse, samt rätten att framtvinga fullgörande enligt köpeavtalet. Gelderse förbehåller sig rätten till återbetalning av erlagda förskottsbetalningar, service, data, utbildning, demonstrations- och provflygningar, reservdelar, rättigheter avseende andra flygplan liksom de s k "post-delivery rights" fram till dess leasingavtalet avslutats och Boeing fått meddelande om detta.

Mega bemyndigar Gelderse att utöva alla de rättigheter som tillfaller köparen enligt köpeavtalet, med vissa inskränkningar som hindrar Gelderse att ändra viktiga villkor i avtalen.

---

<sup>141</sup> Jfr RÅ 1992 ref 21 I och II.



Alla Gelderses skyldigheter och förpliktelser gentemot Boeing enligt det ursprungliga köpeavtalet kvarstår som om överlåtelseavtalet inte hade ingåtts med Mega. Den enda skyldigheten Mega åläggs, är att betala köpeskillingen. Effekten av överlåtelseavtalet är alltså att rättigheter förs till Mega och sedan tillbaka till Gelderse. Enligt Regeringsrätten framstår inte Mega som ägare av flygplanet i beaktande av överlåtelseavtalet.

Enligt leasingavtalet mellan Mega och Martinair är det leasetagaren (Martinair) som står risken för flygplanet. Bolaget drar fördel av garantier och utfästelser som Boeing eller annan leverantör lämnat. Mega ansvarar för att planet hålls försäkrat liksom för underhåll och reparationer, men premier och åtgärder på planet bekostas av Martinair. Enligt Regeringsrätten innebär detta att viktiga ägarfunktioner överförs på Martinair.

Regeringsrätten analyserar därefter de ekonomiska effekterna av leasingavtalet och köpekontrakten avseende flygplanet. Mega finansierar köpet till ca 80 procent genom lån, medan återstoden erläggs kontant. Amorteringarna på lånet ansluter mycket nära till de leasingavgifter Martinair skall betala till Mega. Vid en genomgång av och jämförelse mellan de olika villkoren beträffande vad som skall gälla då leasingen avslutas konstateras att en slutreglering enligt villkoret "A Termination sums" före 17-årsperiodens utgång, som innebär att planet säljs istället för återlämnas, ter sig förmånligast av de olika alternativen varför Martinair har anledning att avsluta leasingperioden på detta sätt. En av situationerna som aktualiserar slutreglering enligt detta villkor är att leasetagaren säger upp avtalet med stöd av artikel 3.6 till följd av "operational requirements of the Lessee, or technological factors materially and adversely affecting the Lessee, the Aircraft is surplus to the requirements of the Lessee". Regeringsrätten menar att detta villkor i praktiken inte begränsar möjligheterna för Martinair att säga upp leasingavtalet.

Anledningen till att en slutsumma skall erläggas i samband med återlämnande av flygplanet då avtalet sägs upp i förtid ansågs vara att leasegivaren Mega skulle tillförsäkras att vid varje tillfälle få ut utestående låneskuld samt viss del av anskaffningskostnaden, "Lessor's cost". Då skillnaden mellan de slutbelopp som skall erläggas efter 17 år enligt de olika alternativen är marginell, drar Regeringsrätten den slutsatsen att Martinair väljer att inte lämna tillbaka flygplanet. Vid en försäljning behåller nämligen Martinair likviden, men betalar istället såsom vid återlämnande ett förutbestämt slutbelopp. Villkoren i det omtalade alternativet gäller även för den händelse att Mega säger upp avtalet i förtid.

Vid leasingtidens slut skall Martinair sälja planet för Megas räkning. Eventuellt överskott tillfaller Martinair. Mega kan inte anses ha något intresse i värdeförändring hos planet då slutbeloppet inte påverkas av vilken köpeskillingen blir. Skulle leasingavtalet bedömas såsom varande just ett sådant innebär detta att Mega utställer en köpoption för Martinair för ett belopp motsvarande det Martinair skall betala om planet inte återlämnas. Det innebär vidare att Martinair åtar sig att efter leasingperiodens utgång betala en ytterligare leasingavgift som svarar mot vad man skulle betala om planet återlämnats.

Avslutningsvis sammanfattar Regeringsrätten analysen av de olika avtalsvillkoren med att ange att de väsentliga ägarfunktionerna under avtalstiden ligger hos leasetagaren Martinair, att avtalsparterna vid ingåendet av avtalen förutsatt att leasegivaren Mega inte skulle komma att återta planet då leasingperioden upphört och att Mega med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av upplägget redan från början. Därmed skall Mega inte godtas som ägare, med följd att bolaget inte skall medges avdrag för värdeminskning på flygplanet.

Både länsrätten och kammarrätten gjorde bedömningen att Mega skulle godkännas värde-minskningsavdrag. Kammarrätten menade att avtalskonstruktionen är sådan att den skall ges av att äganderätten övergått till Mega, men utan att samtidigt överföra alla de effekter som normalt följer med äganderättsövergång. Vidare anfördes att det ”endast i sådana fall där det framstår som uppenbart att de enskilda parterna medvetet försökt kringgå lagen genom att dölja avtalets verkliga innebörd genom en vilseledande utformning”, kan bli aktuellt att bedöma avtalet enligt avbetalningsköplagen. Avtalet ansågs av kammarrätten vara ett leasing-avtal då Riksskatteverket inte anförde någon omständighet som grund för att omklassificering skulle ske.

Länsrätten menade att vad gäller att bedöma avtalet som leasing eller avbetalningsköp, avgörande är inte huruvida leasetagaren har något intresse att återta leasingobjektet efter avtalstidens slut, utan huruvida partsavsikten varit att äganderättsövergång skall ske. Domstolen anförde att andrahandsvärdet på egendomen liksom andra faktorer är svåra att förutse och överblicka och menade att det inte kunde anses helt uteslutet att flygplanet skulle komma att återlämnas. För att Mega skulle betraktas som ägare talade också omständigheten att leasetagaren inte utan medgivande enligt avtal fick frånhända sig besittningen eller den direkta kontrollen över flygplanet.

## 10.2 Analys

Den härskande uppfattningen är att domstolen vidtagit en genomsyn av rättshandlingarna, men osäkert är emellertid huruvida dessa ansetts vara civilrättsligt oantastliga.<sup>142</sup> Domstolen tycks vid bedömningen ha betraktat flera rättshandlingar som en enda. Regeringsrätten besvarar inte huruvida bedömningen att Mega inte skall anses vara ägare till flygplanet grundas på att leasegivaren inte gjort något giltigt förvärv av egendomen eller att Mega anses ha anskaffat och sedan avyttrat flygplanet till Martinair. Troligt är att domstolen menat det senare.

Regeringsrätten tycks mena att den gemensamma partsavsikten måste ges en vidare innebörd än att vissa skatteeffekter skall uppnås för att Mega skall anses som ägare. Det är därmed partsavsikten gällande ekonomiska och andra effekter som måste undersökas och klargöras för att fastställa ett avtals verkliga innebörd. Denna torde sedan ligga till grund för bedömningen av partsavsikten. Att äganderättsövergång enligt avtal skall ske, gäller reglering gentemot staten. Det är, enligt min mening, av större betydelse att se till de konsekvenser avtalen för med sig för avtalsparterna, då avtalen primärt reglerar förhållandet dem emellan.

Efter en analys av avtalsinnehållet fastslog Regeringsrätten att den faktiska äganderätten inte låg hos den formelle ägaren Mega, utan hos leasetagaren Martinair. Det tycks som att avsikten varit att leasegivaren inte skulle inneha en äganderätt med de funktioner och konsekvenser som normalt följer ett sådant rättsförhållande. Leasegivarens enda funktion i förfarandet tycks vara att vid beskattningen ta upp egendomen som tillgång med möjlighet att skriva av densamma.

### Kritik mot domskälen

Det förekommer i målet flera avtal och handlingar som inte tillförts aktmaterialet och som till största del är hemligstämplade. Det är därför svårt att bedöma Regeringsrättens avgörande. En analys måste göras utifrån vad Regeringsrätten valt att kommentera i domen.

---

<sup>142</sup> Se Köhlmark/Nyström, SvSKT 6-7/98 s 648 och 651 samt Hultqvist, SN 1999 s 401.

Att det är leasetagaren som står risken för att flygplanet skadas och som drar fördel av garantier och utfästelser som Boeing eller leverantören lämnat, samt att denne bekostar och leasegivaren svarar för underhåll och reparation, anses innebära att viktiga ägarfunktioner ligger på annan än leasegivaren. Att dessa omständigheter läggs till grund för avgörandet är svårt att förstå, då anförda förhållanden är normala, för att inte säga typiska, vid finansiell leasing.<sup>143</sup> Dessutom tycks det praktiskt att leasetagaren utövar vissa av ägarens funktioner då denne nyttjar leasingobjektet och har starkast intresse av att egendomen kan användas enligt sin funktion. Att leasetagaren står kostnader för egendomen under leasingperioden kan ses som en lösning vald av leasegivaren att säkra det ekonomiska utfallet av affären. Hur kostnaderna fördelas antas återspeglas i leasingavgifternas storlek. Det anmärks i domen att leasingavgifterna nära ansluter till amorteringarna enligt låneavtalet. Leasingavgifterna skulle kunna ses som avbetalningar på köpeskillingen som erläggs till leasegivaren för att vidarebefordras till leverantören.<sup>144</sup>

Regeringsrätten menar att "*all anledning*" finns att räkna med att leasingförfarandet kommer att avslutas enligt villkor A genom att leasetagaren säljer flygplanet för Megas räkning. Som stöd för att flygplanet kommer att säljas anges att skillnaden mellan slutbeloppen vid återlämnande respektive försäljning är marginell. Huruvida skillnaden (mellan slutbeloppen på 54,6 respektive 48,6 MUSD) på 6 MUSD är marginell kan ifrågasättas. Uttrycket "*all anledning*" är enligt min mening alltför vagt för att grunda avgörandet på, och dessutom kan det starkt ifrågasättas om slutreglering verkligen kommer att ske på detta sätt. Anledningen är att artikel 3.6 som domstolen menar möjliggör ett avslutande på initiativ av båda parter utan begränsningar inte beaktas som helhet av rätten. I domen har endast delar av villkoret angivits, och de betydelsefulla begränsningar som klausulen innehåller har varken redogjorts för eller omnämnts.<sup>145</sup> Alternativet kan alltså inte tillämpas i alla lägen. Dessutom tycks det som att den framtida regleringen inte lätt låter sig förutses då leasingperioden kan komma att vara så länge som 17 år, och vilket villkor som skall gälla vid slutregleringen är beroende av flera faktorer som mycket väl kan ändras under denna tid. Då det inte är klart enligt vilket villkor slutreglering kommer att ske, eller till vilket belopp affären kommer att avslutas, kan inte leasegivaren beräkna det ekonomiska utfallet av sitt engagemang.

Att avtalet betecknat "*Sales Agency Letter*" skulle innebära att leasetagaren givits en köpoption är en omständighet som kan anföras för att det är leasetagaren som de facto styr över egendomen samt att denne sedermera skall komma att överta äganderätten till denna. Fråga är emellertid om priset för utövandet av denna kan fastställas samt om det med tillräcklig säkerhet kan förutses att leasetagaren kommer att förvärva egendomen. Dessa omständigheter tycks emellertid inte ha varit klara, då Regeringsrätten formulerat det så att

---

<sup>143</sup> Se avsnitt 2.2. Se även Köhlmark/Nyström, SvSkT 6-7/98 s 648 samt Adlercreutz, Finansieringsformers rättsliga reglering s 163; Att leasetagaren står för försäkringskostnader gäller som regel i finansbolagens standardavtal. Jag anser att omständigheten att leasegivaren har möjlighet att välja lämpligt försäkringsskydd som leasetagaren sedan skall stå kostnaden för, tyder på ett intresse hos denne att försäkra sig mot oväntade kostnader. Detta kan tolkas både som att leasegivaren utövar en ägarfunktion genom denna bestämmanderätt, men också som att leasegivaren frånhänt sig en sådan ägarfunktion genom att tillse att denne under leasingtiden inte skall påverkas ekonomiskt av yttre omständigheter utöver att leasingavgifter kontinuerligt tillfaller denne. Jfr även Nyström, Leasing s 15 f.

<sup>144</sup> Slutbeloppen överensstämmer emellertid inte med slutamorteringen i RÅ 1998 ref 58 I. Jfr avsnitt 11.2 ang RÅ 1998 ref 58 II.

<sup>145</sup> Se bilaga 1. I artikel 3.6 i leasingavtalet begränsas rätten till uppsägning av att leasetagaren måste ha avslutat ett annat leasingförhållande av en Boeing 747-300, samt att varken leasetagaren eller koncernbolag till denne äger eller nyttjar det flygplan som aktuellt leasingavtal gäller, under två års tid efter avtalets upphörande.

“parterna förutsatt” att leasegivaren inte skulle komma att återta planet. Trots detta ansågs äganderätten ha övergått på Martinair redan genom leasingavtalet.

Åsikten har framförts att avgörandet avviker från gällande rätt och ett avgörande i Svea hovrätt från 1993 av vilket framgår att det krävs mycket starka skäl för att omkaraktärisering skall ske.<sup>146</sup> I målet medgavs värdepappersavdrag vid ett investeringstillägg med sale and lease back. Att leasegivare och leasetagare utgått från att äganderätten skulle övergå på den sistnämnde efter leasingperioden, tillsammans med att förlängning respektive uppsägning med slutbetalning i princip var ekonomiskt likvärdiga alternativ för leasetagaren, ansågs inte utgöra tillräckligt starka skäl för att anse att denne förvärvat egendomen med äganderätt. Vad parterna förutsatt om framtida förhållanden, ansågs inte av domstolen vara detsamma som vad parterna avsett. Jag instämmer i denna åsikt. Omständigheten bör emellertid tillmätas betydelse vid tolkningen av partsavsikten.

Betydelsen Regeringsrätten tillägger att leasegivaren med stor säkerhet kunna beräkna det ekonomiska utfallet redan från början, tycks vara att denne under avtalstiden inte löper annan risk än kreditrisk, då det ekonomiska utfallet av affären redan är bestämt. Av de angivna skälen för avgörandet torde de väsentliga ägarfunktionernas placering utgöra det viktigaste skälet för bedömningen. För detta talar, utöver att det är den omständighet som nämns först, att de två övriga kan ifrågasättas (se ovan). De ekonomiska omständigheter som ligger till grund för domstolens bedömning av förutsebarheten av förfarandet och som får till effekt att leasegivaren inte enligt rättens bedömning tar någon affärsrisk skulle emellertid kunna ses som en ägarfunktion, som i fallet överförts på leasetagaren.

Sammanfattningsvis tycks det som att Regeringsrätten i målet företagit en genomsyn av rättshandlingarna utan att iaktta den restriktivitet som uttalats gälla i tidigare rättspraxis avseende finansiell leasing (se RÅ 1989 ref 62 I och II). De tre omständigheter som domstolen anför som grund för avgörandet utgör enligt min mening inte tillräckligt starka skäl för att underkänna leasingförfarandet enligt då gällande rättspraxis. De ekonomiska och andra effekter som en sådan omklassificering får för inblandade parter och andra aktörer på marknaden för finansiella leasing, och inte heller de begränsningar som följer av legalitetsprincipen, har utgjort tillräckliga skäl att godta rättshandlingarna enligt deras benämning.

## **11 RÅ 1998 ref 58 II, investeringstillägg med sale and lease back**

### **11.1 Referat**

I RÅ 1998 ref 58 II prövades om Svensk Maskinborrnig AB (fortsättningsvis SMAB) var berättigat till värdepappersavdrag vid så kallad investeringstillägg. Finans Scandic AB hade förvärvat inventarier från ett tyskt företag och sedan sålt dem vidare till SMAB. Vid tidpunkten för det första förvärvet var utrustningen uthyrd till två tyska bolag och detta rättsförhållande kvarstod oförändrat när respektive köpare ingick leasingavtal med sin respektive säljare. Slut användarna denuncierades om överlåtelsen och deras leasingavtal berördes inte i övrigt av försäljningen av leasingobjekten. SMAB var således den slutlige förvärvaren, men fick aldrig utrustningen levererad till sig. Förvärvet lades upp som ett avbetalningsköp där SMAB skulle erlägga köpeskillingen till finansbolaget genom halvårsvisa amorteringar, och med en slutamortering om 60 procent av köpeskillingen efter den 30 månader långa leasing-

---

<sup>146</sup> Svea HovRs dom 1993-11-15, avd 12, mål nr T 1622/92. Jfr Millqvist, Kreditköp eller hyra, SvJT 1995 s 547 samt se Köhlmark/Nyström, SvSKT 6-7/98 s 649.

perioden. Leasingavgifterna motsvarade SMABs avbetalningar till finansbolaget, varför några faktiska betalningar inte behövde göras.

Enligt överlåtelseavtalet gavs finansbolaget en köption till den leasade utrustningen till belopp motsvarande utestående låneskuld. Vidare gällde enligt leasingavtalet, att finansbolaget, för SMABs räkning, skulle sälja inventarierna vid leasingperiodens slut för 60 procent av SMABs köpeskilling, alltså till ett pris motsvarande slutamorteringen på köpet. Finansbolaget hade genom avtalet åtagit sig att anvisa köpare som skulle betala minst detta belopp. Även ett utnyttjande av köptionen skulle resultera i ett nollsummespel då villkoren avpassats så i de båda avtalen att varje betalningsförpliktelse för en part motsvarade en till samma belopp i motsatt riktning för den andra parten. SMAB löpte därmed ingen risk att inte kunna betala tillbaka slutamorteringen till finansbolaget. Under leasingperioden kunde inte SMAB förfoga över inventarierna då de var pantförskrivna till finansbolaget. Ingenting sägs i domen om vilken av parterna som står risken för utrustningen, kostnader för reparationer, underhåll och försäkring, eller om slutanvändarna har ålagts detta ansvar.

Regeringsrätten beslutade att värdeminskingsavdrag skulle vägras SMAB på den grunden att syftet med leasingupplägget mellan investorn SMAB och leasingbolaget varit att överföra ett avskrivningsunderlag och inte i övrigt några rättigheter eller skyldigheter med avseende på inventarierna. Som grund för detta angavs olika omständigheter gällande betalningar och slutreglering som resulterade i att transfereringar inte skulle behövas och att leasegivaren inte stod någon ekonomisk risk.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och menade att någon genomsyn inte borde företas med hänsyn till rättspraxis där uttalats att stor restriktivitet bör iakttas att omtolka avtal som ingåtts mellan icke närstående parter. Vidare anfördes som ytterligare argument att Regeringsrätten i tidigare mål uttalat att enbart den omständigheten att rättshandlingar ingåtts av det enda eller huvudsakliga skälet att uppnå skattemässiga fördelar inte i sig är tillräcklig för att fränkänna en rättshandling dess formella innebörd. Regeringsrådet menade att det efter en samlad bedömning inte fanns tillräckliga skäl att omklassificera rättshandlingen, utan den skulle betraktas som köp. Vidare anfördes att det inte uppställts något krav på att inventarierna kommit i köparens besittning eller att SMAB fått sakrättsligt skydd för sitt förvärv.

## 11.2 Analys

Frågan som uppställs i Regeringsrätten är om det är tillåtet att utnyttja de beskattningskonsekvenser leasingavtalet för med sig då parterna över huvud taget saknar intresse i objektet som sådant. Domstolen konstaterar att partsavsikten varit att förfarandet skulle ge leasegivaren avdragsrätt och att äganderätten därför skulle övergå på denne, men utan att de normala konsekvenserna av ett sådant rättsförhållande avsetts att överföras. Av domstolens formulering är omöjligt att säga huruvida äganderätten ansetts ha övergått på leasetagaren alternativt kvarstått och aldrig lämnat denne, eller om avdrag vägrats på annan grund. Troligt är emellertid, trots att inget resonemang fördes om rekvisiten för genomsyn, att sådan företagits av rättshandlingarna varvid leasegivaren inte bedömts vara ägare, något som också uttalats i doktrin.<sup>147</sup>

### **Omständigheter som varit avgörande för bedömningen**

Enligt en bokstavstolkning av domskälen skulle partsavsikten avseende äganderättsövergång vara av avgörande betydelse för om sådan skall anses ha skett. Vid bedömningen måste

---

<sup>147</sup> Jfr Köhlmark/Nyström, SvSKT 6-7/98 s 651.

partsavsikten beaktas ur ett vidare perspektiv, och tolkning ske av vilka andra konsekvenser som avsetts följa förfarandet. Det är därvid främst de åsyftade ekonomiska konsekvenserna och omständigheterna av transaktionen som ger stöd för tolkningen av vilken partsavsikten varit som avses.

Mot bakgrund av hur domskälen skrivits torde inte de faktiska omständigheterna ges någon självständig eller direkt avgörande betydelse, men troligt är att de tillmäts sådant värde vid tolkningen av vilken avsikten med förfarandet varit. Vilka rättigheter och skyldigheter som måste följa en avtalad äganderättsövergång för att äganderätt skall anses överförd, står i domen obesvarad. Däremot torde det vidare syftet – efter vad man kan utläsa av RÅ 1998 ref 58 II – vad gäller ägarfunktionernas placering tillsammans med det bakomliggande syftet med förfarandet vara avgörande för om en omklassificering skall ske av rättshandlingarna. (Jfr även vad anförs avseende RÅ 1998 ref 58 I i avsnitt 10.2 samt avsnitt 13.4.)

Leasetagaren kunde enligt avtal anvisa sig själv som köpare, och beloppet denne då skulle erlægga vid avtalstidens utgång var förutbestämt. Detta kan tolkas som att leasetagaren redan genom leasingavtalet förvärvar egendomen till visst belopp, samt att denne efter avtalstidens utgång har valmöjlighet att behålla egendomen eller att sälja denna vidare. Det var utan betydelse för leasegivaren vilket utfallet skulle bli då denne inte stod restvärderisken.

Värdeminskingsavdrag förutsätter ägande, och i det aktuella fallet har parterna genom avtalskonstruktionen försökt undvika de normala konsekvenserna av ett sådant rättsförhållande. Leasegivaren har försäkrat sig om att denne inte under avtalets löptid skulle påverkas av att han står som ägare eller behöva ta befattning med egendomen efter leasingperiodens utgång. Den åsyftade och verkliga effekten av leasegivarens äganderätt tycks enbart ha varit att det nödvändiga rekvisitet ägande för värdeminskingsavdrag skulle vara uppfyllt.

Att betalningar inte görs, varken under avtalstiden eller vid dennas utgång, tyder starkt på att förfarandet saknar verklig funktion och att inblandade parter saknar intresse i leasingobjektet som sådant, speciellt då vare sig leasegivare eller leasetagare tar befattning med objektet.<sup>148</sup> Detta förhållande torde ha varit det som tillmäts störst vikt vid bedömningen. I fallet löper leasegivaren varken restvärderisk eller kreditrisk, och denne kunde inte heller förfoga över egendomen som var pantsatt. Enligt min bedömning är leasegivarens enda risk att förfarandet skulle komma att underkännas skatterettsligt. Därmed ser jag ett underkännande av rättshandlingarna som motiverat.

### **Synen på investorleasing**

Rättsfallet rör investorleasing i form av sale and lease back där leasingobjekten är föremål för underleasing. Vid investorleasing framträder de finansiella funktioner som leasing erbjuder som näst intill eller rentav det enda skälet till att avtalet ingås då själva uthyrningen av objektet enbart ter sig som ett medel att nå skattemässiga fördelar. Särskilt tydligt är detta i beaktande av att leasingobjektet aldrig flyttas mellan parterna, och inte heller finns hos någon av dem, utan hos tredje man.

Investorleasing har som finansieringsform tidigare godtagits i rättspraxis, exempelvis genom avgörandet RÅ 1985 1:40. Frågan har uppställts om utgången i RÅ 1998 ref 58 II innebär en ändring av rättsläget såtillvida att investorleasing hädanefter inte godtas för överföring av

---

<sup>148</sup> Jfr rättsfallet RÅ 1993 ref 86 där genomsyn företogs av förfarandet då medel ansågs ha gått runt mellan inblandade parter utan samband med angivna förvärv och upplåtelse av filmrättigheter. Se avsnitt 6.12.

avskrivningsunderlag för värdeminskning. Jag menar att denna slutsats inte kan dras av domen då det inte kan hållas för troligt att Regeringsrätten åsyftat en sådan ändring utan att diskutera saken närmare. I domskälen diskuteras inte förfarandet utifrån den synvinkeln att det rör sig om investerleasing, och mot bakgrund av tidigare rättspraxis gör jag den bedömningen att Regeringsrätten inte anser att den omständigheten att ett leasingupplägg är utformat som investerleasing förtar leasegivaren rätt till värdeminskingsavdrag. Däremot är det troligt att förhållandet är en omständighet av stor betydelse vid prövningen.<sup>149</sup>

## 12 RÅ 1998 ref 58 III, sale and lease back mellan koncernbolag

### 12.1 Referat

I RÅ 1998 ref 58 III hade Dyno såsom leasegivare yrkat avdrag för värdeminskning på inventarier som förvärvats från och leasats tillbaka till respektive utländska dotterbolag. Det var i fallet fråga om likartade sale and lease back-avtal, där egendomen i fråga kvarstod hos säljarna. Skattemyndigheten menade att transaktionen skulle ses som ett lån från Dyno till dotterbolagen och inte som försäljning och uthyrning eftersom leverans inte skett.

Leasetagarna var enligt leasingavtalen förpliktigade att svara för underhåll och reparationer av leasingobjekten samt för krav som kunde riktas mot leasegivaren Dyno. Regeringsrätten anförde i domskälen att avtalen avviker från gängse avtal mellan icke närstående bolag, bland annat då dotterbolagen inte garanteras att få fortsätta att nyttja den uthyrda egendomen då avtalsperioden löper ut, trots att leasetagarna använder denna i sina respektive verksamheter. Samtidigt ansågs det uppenbart att det inte är ett realistiskt alternativ för leasegivaren att ta hand om, eller sälja inventarierna externt då leasingperioden gått till ända. Därför var det rimliga att utgå från att den uthyrda utrustningen kommer att kvarstanna hos respektive dotterbolag så länge det är ekonomiskt rationellt att använda den där. Syftet med avtalen har varit, menade domstolen, att ge Dyno ett underlag för värdeminskingsavdrag men inte att i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter avseende utrustningen. Under dessa omständigheter är Dyno inte berättigat till något värdeminskingsavdrag.

Två regeringsråd var skiljaktiga och motsatte sig en genomsyn av den formella ägarövergången. Som skäl anfördes att kommunalskattelagen inte innehåller någon reglering för begränsning av avdragsrätt vid sale and lease back i fall då egendomen inte levereras till ägaren. Minoriteten menade att KL 41 § anvisningspunkt 2, inte är direkt tillämplig i fallet. Bestämmelsen anses inte heller ge uttryck för några skatterättsliga grundsatser som skulle vara tillämpliga på situationen i fråga. Dyno hade dessutom i sin bokföring upptagit utrustningen som inventarier. Under dessa förhållanden menade minoriteten att civilrättsligt giltig ägarövergång hade skett genom överlåtelseavtalet och att Dyno därför skulle medges yrkat avdrag för värdeminskning på de uthyrda inventarierna.

Kammarrätten gjorde först bedömningen att en civilrättslig äganderättsövergång hade skett, mot bakgrund av att det i praxis fastställts att stor restriktivitet skall iakttas vad gäller att göra genomsyn av rättshandlingar. Rätten menade att det dessutom krävs att den aktuella egendomen avlämnats från säljaren för medgivande av värdeminskingsavdrag, och gick in på vad som krävs för att egendom skall anses avlämnad. Kammarrätten gjorde en bedömning

---

<sup>149</sup> Även Nerep är av åsikt att inga generella slutsatser kan dras av avgörandet (II) då inga betalningsregleringar sker. Denna omständighet gör att transaktionerna innebär ett så utstuderat förfarande att utgången därför var given. Detta enligt samtal 99-11-16. Se även avsnitt 13.4 om jämförelse med Dahlénmålet.

av innebörden av avlämnande enligt köplagen och ställde som krav att omhändertagande av utrustningen skulle ha skett av köparen Dyno eller att sådana åtgärder vidtagits att Dyno utan medverkan från säljaren haft rätt och möjlighet att omhänderta denna. Kammarrätten ansåg att något avlämnande inte hade skett och vägrade värdeminskingsavdrag på utrustningen på denna grund.

## 12.2 Analys

### Äganderättsövergången

Regeringsrätten anför att partsavsikten varit avgörande för bedömningen att underkänna det ursprungliga förvärvet som leasegivaren gjort i sale and lease back-transaktionen. Domstolen konstaterar att partsavsikten varit att äganderätten skulle överföras, men inte att överföra det som normalt följer en äganderätt. Rätten menar vidare att det varit utan betydelse att avtalsparterna åsyftat att äganderätten skulle ligga på leasegivaren och utgått från att avdrag skulle medges. Regeringsrätten har alltså likt i RÅ 1998 ref 58 II gjort en djupare tolkning av äganderättsbegreppet, som anses innefatta mer än ett formellt rättsförhållande bland annat bestående i ansvar för den ägda egendomen. Majoriteten gör emellertid inte klart hurvida domstolen ser igenom avtalen såtillvida att äganderätten inte överförs från säljare till köpare, eller om förfarandet såsom RSV hävdar är att anse som ett lån från leasegivare till leasetagare.

### Kritik mot domskälen

Enligt min mening kan domskälen kritiseras på flera punkter, bland annat ifrågasätter jag om där angivna skäl verkligen utgör grund för den bedömning domstolen gör av partsavsikten. Först och främst ställer jag frågan på vilken grund det inte skulle vara något realistiskt alternativ för leasegivaren att sälja den uthyrda egendomen vid utgången av leasingperioden, och vidare vilken relevans ett sådant eventuellt förhållande skulle ha för bedömningen. Det påstås inte att egendomen skulle vara specialtillverkad för leasetagaren eller på annat sätt utan kommersiellt intresse för annan än denne. Det är därför troligt att det finns en andrahandsmarknad för egendomen.

Vidare menar domstolen att avtalet avviker från vad som är normalt mellan icke närstående parter, bland annat genom att leasetagaren inte givits någon rätt till förlängning i avtalet. Mig veterligen, har vare sig i doktrin eller i tidigare rättspraxis uttalats att leasingavtal utan förlängningsklausul skulle vara onormalt. Dessutom är svårt att se vilken betydelse detta förhållande skulle ha för bedömningen av leasingtransaktionen. Köhlmark och Nyström menar tvärtom att det är naturligt att avtal mellan närstående parter avviker från sådana där parterna är varandra oberoende på grund av att det i ett sådant förhållande inte finns samma skäl att detaljreglera avtalsförhållandet.<sup>150</sup>

Regeringsrätten anför också som grund för att leasegivaren inte skall ses som ägare att leasetagaren svarar för underhåll, skador och krav som kan riktas mot leasegivaren-ägaren. Enligt min mening är det endast dessa omständigheter som gör att leasetagaren-säljaren kan anses som ägare, men då måste beaktas att de är naturliga vid finansiell leasing. Anledningen till att leasetagaren står för krav mot leasegivaren torde vara att dennes funktion skall vara enbart finansiell: Leasegivaren skall stå som ägare och tillhandahålla det objekt leasetagaren önskar och utöver betalningsregleringar kunna stå passiv vad gäller objektet och begränsa sin funktion till att likna långgivarens.

Slutligen anför Regeringsrätten som stöd att det *rimliga* är att utgå från att egendomen kommer att kvarstå hos leasetagaren efter avtalstiden så länge det är ekonomiskt rationellt att

---

<sup>150</sup> Se Köhlmark/Nyström, SvSKT 6-7/98 s 652.



använda den där. Rätten ger inte uttryck för att det stått klart att äganderätten skall övergå på leasetagaren. Enligt min mening kan det därför inte vara ostridigt att partsavsikten varit att egendomen skulle överföras. Avtalet stadgar dessutom att egendomen skall återlämnas efter leasingperiodens utgång. Regeringsrätten går enligt min mening alltför långt då en sannolik utveckling och slutreglering läggs till grund för bedömningen. Troligtvis har domstolen beaktat omständigheten som en av flera som stöd för avgörandet. En analogi till RÅ 1987 ref 166 gällande täckdikningsanläggningen torde inte kunna göras.<sup>151</sup>

### **Innebörden av avgörandet**

Regeringsrätten har inte i sin dom nämnt begreppen genomsyn eller helhetssyn, men det är troligt att det är just vad rätten företagit. Enligt min mening kan avgörandet inte ges generell giltighet. Att göra så skulle innebära att alla sale and lease back-förfaranden i praktiken skulle komma att underkännas eftersom målet gäller en typisk sale and lease back-transaktion, som ingåtts med samma syfte som regelmässigt ligger till grund för denna typ av upplägg. Detta kan Regeringsrätten inte tänkas ha avsett. Dessutom fattades avgörandet med en 3-2 majoritet, något som måste anses begränsa prejudikatvärdet. Att inblandade parter är varandra närstående kan jag inte se böra påverka bedömningen annat än att rätten vid sådana transaktioner måste vara extra uppmärksam för de bakomliggande syftena.

Nerep har uttryckt en diametralt motsatt uppfattning i frågan. Enligt hans mening avgjordes utgången av att fråga var om en koncernintern transaktion där moderbolaget i princip kunde styra över om återköp skulle komma att ske. Avgörandet skulle enligt hans mening innebära en ändring av gällande rätt såtillvida att sale and lease back-förfaranden hädanefter skulle komma att underkännas skatterättsligt då de företas mellan moder- och dotterbolag. Domen är enligt Nerep ett uttryck för att Regeringsrätten inte längre håller på juridiska personers självständighet utan ser på koncerner som en juridisk enhet inom det skatterättsliga området.<sup>152</sup>

Rätten har inte vidare diskuterat frågan eller motiverat varför transaktioner mellan moder- och dotterbolag skulle underkännas utan istället uttalat att avtalen i vissa avseenden avviker från vad som är normalt mellan icke närstående parter. Att domstolen nämnt detta torde, enligt min uppfattning, inte ges en vidare innebörd än att omständigheten är en bland flera som talar för att motivet varit ett annat än det lagstiftaren avsett skola ligga bakom leasingtransaktionen.<sup>153</sup>

Målet rörde sale and lease back mellan moder- och dotterbolag där moderbolaget-leasegivaren inte tycks ha burit någon affärsrisk. Det är troligt att bolagen hade gemensamma intressen och att förfarandet eventuellt var ett medel för resultatutjämning dem emellan. Att Regeringsrätten avsett att transaktioner av detta slag inte skall godtas som grund för att överföra en rätt till värdeminskningssavdrag ser jag inte som troligt. Domstolen skulle om så varit fallet varit tydligare i sin dom eller på något sätt antytt eller uttalat att detta varit avsikten.

Enligt min uppfattning kan domskälen tolkas på två olika sätt. Antingen som att de omständigheter som anförts som stöd för bedömningen är tillräckliga rekvisit för att vägra värdeminskningssavdrag då dessa ger stöd för att syftet med avtalen varit att överföra avdragsrätten till annan part utan andra effekter avseende egendomen i fråga. Eller som att detta syfte

---

<sup>151</sup> Jfr Hultqvist, SN 1999 s 399 f, som menar att RÅ 1998 ref 58 följer den praxis som stadgats genom nämnda rättsfall.

<sup>152</sup> Nerep vid samtal 99-11-16.

<sup>153</sup> Jfr dock RÅ 1992 ref 21 II där omständigheten angavs vara av betydelse vid prövningen av ett förhållande mot skatteflyktsklausulen.

varit avgörande och domstolen genom domskälen försökt att motivera sin inställning genom de omständigheter som anförs som stöd för avgörandet. Jag tror för min del att domen skall tolkas enligt det senare synsättet, och att rätten efter en helhetsbedömning av förfarandet kommit till slutsatsen att transaktionen borde underkännas till följd av att äganderätten starkt uttunnats samt att de förhållanden som anges som stöd inte skall tillmätas någon självständig betydelse.

Vid en analys tycks domen inte följa den rättspraxis som utarbetats vad gäller under vilka förutsättningar som genomsyn skall företas. I RÅ 1989 ref 62 I-II uttalades att genomsyn skulle företas med stor restriktivitet, och i målen kunde förfarandet därför inte angripas. Oavsett om rätten genom avgörandet avvikit från gällande rätt, kan jag inte se att någon sådan ändring varit avsedd. Därför menar jag att avgörandet inte skall tillmätas någon betydelse för hur bedömningen skall göras, då fallet tycks ha avgjorts in casu.

## 13 Integrerad analys av RÅ 1998 ref 58 I, II och III

### 13.1 Innebär avgörandena att praxis ändrats vad gäller omkarakaktärisering och rätt till värdeminskningssavdrag?

Från flera håll uttalas det olyckliga i att Regeringsrätten inte formulerat sig tydligare i domarna (främst i RÅ 1998 ref 58 I) vad gäller partsavsikten och avtalens eller transaktionernas reella innebörd. Dessutom fattades inte något av avgörandena med full majoritet. Detta har fått till följd att det är oklart vilka slutsatser som kan dras av avgörandena.<sup>154</sup> De två målen gällande sale and lease back företer många likheter vad gäller formuleringar i och uppställning av domskälen. Dessa är betydligt kortare och inte lika välmotiverade som flygplansleasingdomen, varför sistnämnda avgörande torde tillåta fler och säkrare slutsatser.

Hultqvist anser att det är omöjligt att förstå om rätten i målen betraktat avtalen som köpeavtal eller som att leasegivaren aldrig förvärvat äganderätten till leasingobjekten, men uttalar försiktigt att det torde vara så att det första förvärvet bedömts vara civilrättsligt ogiltigt i de två senare fallen, och att leasetagaren erhållit leasingobjektet med äganderätt i flygplansleasingmålet.<sup>155</sup> Även von Bahr och Norberg menar att avdrag vägrades av den anledningen att någon giltig äganderättsövergång inte företagits, samt att detta gällde alla tre fallen. Anledningen skulle vara att leasegivarens rättigheter tunnats ut till den grad att denne inte kunde anses som civilrättslig ägare.<sup>156</sup> Enligt Köhlmark och Nyström är det oklart huruvida de aktuella rättshandlingarna godtogs civilrättsligt eller inte i sale and lease back-målen.<sup>157</sup>

I doktrin har uttalandena om avgörandenas förhållande till stadgad rättspraxis och dessas tillämplighet på andra leasingförfaranden varit försiktiga. Åsikten har framförts av Hultqvist och Adolfsson att domarna utgör in casu-avgöranden samt att Regeringsrätten inte haft för avsikt att direkt ändra den rättspraxis som utarbetats. En sådan avsikt skulle enligt Hultqvists mening ha visat sig i att avgörandet avgjorts i plenum alternativt att rätten klargjort att en ändring varit avsedd. Att ingen ändring avsetts gäller enligt honom flygplansleasingdomen,

---

<sup>154</sup> Se Köhlmark/Nyström, SvSKT 6-7/98 s 647 och 652, RSVs skrivelse 981026 avsnitt 2.4. Jfr Nerep, rättsutlåtande s 6 och 9 samt Hultqvist, SN 1999 s 401.

<sup>155</sup> Se Hultqvist, SN 1999 s 401 f och 403.

<sup>156</sup> Se von Bahr/Norberg, SN 1999 s 303.

<sup>157</sup> Se Köhlmark/Nyström, SvSKT 6-7/98 s 651.

medan detsamma inte sägs gälla sale and lease back-målen.<sup>158</sup> Det har uttalats att målet RÅ 1998 ref 58 I är betydelsefullt för bedömningen av avtals karaktärisering vid beskattningen.<sup>159</sup> Att ge domarna en mer generell räckvidd skulle emellertid få till följd att leasetagaren betraktas som ägare vid finansiella leasingtransaktioner samt även inverka på bedömningen av om omsättning enligt mervärdesskattelagen skett, då det för en sådan krävas att äganderättsövergång varit.<sup>160</sup> Enligt Köhlmark och Nyström innebär inte avgörandena II-III att gällande rätt ändrats, även om de inte tycks följa tidigare praxis (RÅ 1989 ref 127 samt 1990 ref 73).<sup>161</sup>

Adolfsson anser däremot att RÅ 1998 ref 58 I ligger i linje med RÅ 1963:121, där ett avtal om arrende ansågs utgöra köp då ägar rättigheter i betydande mån överförts på nyttjaren. Det tycks enligt min mening som att Regeringsrätten genom avgörandena gett uttryck för att kraven att fränkänna en rättshandling dess formella innebörd satts något lägre än tidigare, även om restriktivitet fortfarande bör anses gälla. Samma tolkning gör även Adolfsson, som menar att ingen ändring av rättspraxis varit avsedd, även om kraven mildrats något.<sup>162</sup>

Enligt min bedömning har Regeringsrätten i samtliga mål efter en helhetsbedömning kommit fram till att värdeminskingsavdrag borde vägras leasegivaren. Det ligger nära till hands att tro att domstolen först bestämt denna utgång och därefter motiverat sitt beslut med angivande av grunder. Mot denna bakgrund framstår samtliga mål som in casu-avgöranden. För detta talar också de särskilda omständigheter som varit i fallen. Detta bör även gälla flygplans-leasingmålet, trots att omständigheterna till stor del verkar överensstämma med vad som gäller s k big ticket-leasing (avseende flygplan) i allmänhet. Trots att det inte klargjorts genom domarna under vilka omständigheter genomsyn skall företas av rättshandlingar, tycks av domskälen kunna utläsas vissa omständigheter som måste beaktas och anses utgöra väsentliga ägarfunktioner.<sup>163</sup> Vilka andra omständigheter som är relevanta, respektive vilken betydelse olika omständigheter anses ha, är dock inte klart. Anledningen är att aktuella avtal och förhållanden i fallen tillsammans tycks ha bidragit till avgörandena. Sale and lease back-målen kan dock ge viss ledning just på grund av att de omständigheter som angivits som stöd för avgörandena varit så få.

Av RÅ 1998 ref 58 I-III torde följa att värdeminskingsavdrag skall vägras ifall äganderätten vid den skatterättsliga bedömningen anses ha överförts, men inte i praktiken någon vidare avsikt funnits att mottagaren av egendomen i övrigt skall erhålla några rättigheter eller skyldigheter avseende densamma. Klart tycks vara, då det följer av tidigare rättspraxis, att äganderätten kan anses övergå då ägarbefogenheter (eller -funktioner) i väsentlig mån överförs på annan part att den formelle ägaren inte längre framstår som ägare. Då äganderätten ter sig uttunnad till ett minimum på detta sätt och/eller den som betecknats ägare fränhänt sig riskerna knutna till egendomen eller affären, saknas skäl att den som betecknats ägare skall medges värdeminskingsavdrag.

---

<sup>158</sup> Se Hultqvist, SN 1999 s 403 och Adolfsson, SN 1999 s 789 ff. Jfr även Köhlmark/Nyström, SN 1999 s 652 f, som menar att avgörandena eventuellt kan ges en mer generell tillämpning, men att det troligaste är att så inte är fallet.

<sup>159</sup> Se Silfverberg, SN 1998 s 629.

<sup>160</sup> Se Köhlmark/Nyström, SvSkT 6-7/98 s 652 f.

<sup>161</sup> Se Köhlmark/Nyström, SvSkT 6-7/98 s 651.

<sup>162</sup> Se Adolfsson, SN 1999 s 790.

<sup>163</sup> Även RSV tycks vara av den uppfattningen att avgörandena i RÅ 1998 ref 58 I-III inte inneburit att några rekvisit kunnat uppställas för när genomsyn skall företas, utan snarare varit uttryck för omständigheter som kan vara av betydelse för bedömningen.

## 13.2 Betydelsen av leverans

Frågan om leveransens betydelse var uppe för bedömning i kammarrätten i RÅ 1998 ref 58 II, och domstolen ansåg där att kravet på leverans var uppfyllt. Däremot angavs inte vad kravet består i, men troligt är att den denuntiation som gjorts till tredje man som innehade egendomen var tillräcklig. Regeringsrätten yttrade inte något om leverans eller avlämnande som ett krav för att värdeminskning skulle medges i något av de tre målen. Detta trots att RSV i målet gällande sale and lease back framfört argumentet att leverans inte skett som grund för att avdrag skulle vägras. Anledningen till att rätten inte bemötte argumentet kan man endast spekulera i. En trolig orsak är att man inte behövde ta ställning till frågan då avdrag kunde vägras på andra grunder, eller att man rentav önskade att rättsläget skulle stå öppet tills vidare. En annan möjlig förklaring är att det ansågs vara irrelevant huruvida leverans skett eller inte.<sup>164</sup> Inga säkra slutsatser torde alltså kunna dras om något krav uppställs på leverans och i så fall i vad detta består.

## 13.3 Jämförelse med Dahlénmålet, RÅ 1992 ref 21 I

Av målet från 1992 framgår att ett leasingförfarande inte kan underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt på den grund att det ingåtts i syfte att en viss beskattningseffekt skall inträda. I RÅ 1998 ref 58 II-III vägrades avdrag enligt domskälen på grund av att syftet med transaktionerna varit att ge leasegivaren ett avskrivningsunderlag, men inte att i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter avseende objektet. Jag anser inte att dessa avgöranden avviker från Dahlénmålet utan ser dem snarare som en utveckling av vad uttalats i det rättsfallet.<sup>165</sup> I de senare målen har äganderätten överlåtits i samma syfte – att nå skattefordelar – med den väsentliga skillnaden att parterna låtit de funktioner och konsekvenser som normalt följer en äganderätt stå kvar hos säljaren alternativt överförs på leasetagaren (beroende på om äganderätten anses ha kvarstått hos eller efter att ha funnits hos leasegivaren återgått till säljaren). Regeringsrätten har vid prövningen i RÅ 1998 ref 58 II-III låtit denna omständighet utgöra tillräckligt skäl för att vägra värdeminskningens avdrag. Troligt är att konstruktionen (i II) setts som att leasegivaren skulle överta en annan parts beskattning med därtill hörande avdragsrätt. Då detta inte är möjligt underkändes transaktionerna vid den skatterättsliga bedömningen.

## 14 Eventuella och faktiska effekter av domarna

Det har uttalats att avgörandena lett till en betydande osäkerhet rörande vad som är gällande rätt avseende finansiell leasing. Detta är beklagligt bland annat ur det hänseendet att rättssäkerheten liksom förutsebarheten minskar. Skattemyndigheten har redan anfört avgörandena som stöd för att värdeminskningens avdrag skall vägras i andra fall, trots att det är oklart vilka slutsatser som kan dras av domarna. Kammarrätten har i ett mål från 1998 vägrat värdeminskningens avdrag på samma grund som angivits i RÅ 1998 ref 58 II och III att syftet med avtalen varit nämnda skatteeffekt och inte i övrigt att överföra några rättigheter eller skyldigheter med avseende på de aktuella inventarierna.<sup>166</sup>

Då fler leasingupplägg liknande de avgjorda kan komma att underkännas, torde en viss försiktighet vad gäller utformandet av sådana affärer uppträda. Eventuellt kommer användandet av finansiell leasing att minska.<sup>167</sup> Det är också troligt att domarna medför att

<sup>164</sup> Se Hultqvist, SN 1999 s 402. Detta gäller även RÅ 1998 ref 58 III.

<sup>165</sup> Jfr RSVs skrivelse 981026 avsnitt 2.4, där åsikten framförs att RÅ 1998 ref 58 II-III målen inte innebär någon direkt avvikelse från Dahlénmålet.

<sup>166</sup> Se KR:s i Göteborg dom, 1998-11-04, avd 4, mål nr 2521-1994.

<sup>167</sup> Jfr även Adolffson, SN 1999 s 790.

uppläggen blir mindre konstlade och utstuderade för att begränsa risken eller rentav undvika att förfaranden underkänns. Finansieringsformen skulle då återigen fungera som ett alternativ till sedvanligt köp, och för tillverkare/leverantör ett sätt att få avsättning av sina produkter, mer än att utnyttja beskattningsregler och använda transaktioner involverande leasing för att få ned beskattningsbara vinster eller att på annat sätt påverka den beskattningsbara inkomsten.

Det har även framförts som en trolig konsekvens att leasingavgifterna kommer att bli högre i de affärer som fortsättningsvis anses som leasing. Detta skulle innebära konkurrensnackdelar för svenska leverantörer och påverka deras möjligheter till avsättning av produkter.

En långtgående och inte så trolig, men fullt möjlig effekt av denna rättsosäkerhet är att internationell finansiell leasing i ökad utsträckning ingås utan inblandning av parter som är skattskyldiga i Sverige.<sup>168</sup> Det skulle vara mycket olyckligt om transaktioner gällande betydande ekonomiska värden begränsades till andra stater. Den svenska staten skulle därmed förlora betydande inkomster. För att något sådant skall ske krävs förmodligen en vidare utveckling i en för detta scenario gynnsam riktning.

Det har även framförts krav på klagörande lagstiftning beträffande leasing, bland annat genom en skrivelse till finansdepartementet från Näringslivets Skattedelegation hösten 1998. Stadgandena i kommunalskattelagen beträffande rätt till värdeminskningsskatt kvarstår emellertid oförändrade.<sup>169</sup> Troligtvis kommer flera finansiella leasingavtal att prövas i domstol så länge osäkerheten består. En ansökan om resning, gällande de åtta snarlika mål avseende flygplansleasing som avgjordes i anslutning till RÅ 1998 ref 58 I, ligger i skrivande stund hos Regeringsrätten.<sup>170</sup> Vid en eventuell ny prövning, är att önska att Regeringsrätten klargör rättsläget för att undanröja rådande rättsosäkerhet. Huruvida resning medges återstår att se. Målen beräknas föredras inför Regeringsrätten vecka 6.<sup>171</sup>

---

<sup>168</sup> Jfr även Dwyer/Young/Lennance, Swedish leveraged lease, *Airfinance Journal* 1999 s 29.

<sup>169</sup> Se FAR INFO nr 16 1998, 553. Näringslivets Skattedelegation begär ny leasinglag.

<sup>170</sup> Dessa har dock inte refererats i Regeringsrättens årsbok.

<sup>171</sup> Enligt uppgift 00-01-25 från Torbjörn Eriksson, rotel 24 Regeringsrätten, föredraganden i ärendet.

**Bilaga:** Artikel 3.6, förekommande leasingavtal i RÅ 1998 ref 58 I, flygplans-leasingmålet



- Möller, Mikael Civilrätten vid finansiell leasing, Iustus Förlag AB 1996
- Nyström, Jan-Åke Leasing, uppl 3, Studentlitteratur 1983
- Ramberg / Hultmark Allmän avtalsrätt, uppl 5, Norstedts Juridik 1999
- Sterner / Ekman / Berglöf / Gustafsson  
GRS skattehandbok 2, Norstedts förlag 1986
- Tegin, Åke Kredithandboken. Finansieringsformer, säkerheter och risker, uppl 2, Norstedts Juridik AB 1997
- Undén, Östen Svensk sakrätt I. Lös egendom, uppl 10, Bröderna Ekstrands Tryckeri AB 1976

### **Tidsskrifter**

- Adolfsson, Ronald Flygplansleasingmålen – en nödlandning? ,  
SN 1999 s 780-792
- von Bahr / Thorell Inkomst av näringsverksamhet, SN 1994 s 352-359
- von Bahr / Norberg Inkomst av näringsverksamhet, SN 1999 s 297-309
- von Bahr, Stig Verklighet, schablon eller fiktion, SN 1988 s 567-587
- Bergström, Sture Två avgöranden av regeringsrätten angående s k fastighetsleasing, SN 1989 s 261-270
- Dwyer / Young / Lennance Swedish leveraged lease, Airfinance Journal 1999 s 29
- Grosskopf, Göran Några aktuella skattefrågor inför 1988 års bokslut,  
SN 1988 s 639-653
- Grosskopf / Grönfors Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget,  
SN 1990 s 353-367
- Gäverth, Leif Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 8/96 s 731-769
- Hagstedt, Jan Anders Skatterättsliga aspekter på leasingavtal,  
SN 1975 s 281-292
- Hultqvist, Anders Leasingdomarna – en analys och kommentar,  
SN 1999 s 395-404
- Köhlmark / Nyström Flygplansleasing- och sale and lease back-målen  
avgjorda; en kommentar, SvSkT 6-7/98 s 641-653



Millquist, Göran	Kreditköp eller hyra. En fråga om verklighetens inflytande på rättsliga kvalificeringar, SvJT 1995 s 545-562
Möller, Lars	Regeringsrätten och den ”verkliga innebörden”, SvSkT 2/95 s 131-148
Nerep, Erik	Sale and lease back av fast egendom (fastighetsleasing) – obligationsrättslig, sakrättslig och skatterättslig giltighet, SvSkT 1989 s 299-373
Nordquist, Peter	Sale and lease-back av lös egendom. Erfordras leverans för att köparen skall ha rätt till avdrag för värdeminskning av hyresobjektet vid sin taxering?, SvSkT 6/91 s 335-342
	Leasing av lös egendom. Kommentarer med anledning av två domar från regeringsrätten, SvSkT 1-2/92 s 26-35
	Sale and lease-back av lös egendom. Ytterligare till frågan om leverans erfordras för att köparen skall ha rätt till avdrag för värdeminskning av hyresobjektet vid sin taxering, SvSkT 8/95 s 555-567
Nyström, Jan-Åke	Billeasing, SvJT 1980 s 241-257

## Övrigt

FAR INFO nr 16 1998	553. Näringslivets skattedelegation begär ny leasinglag Se FAR CD 1999:5 FAR INFO
Hultqvist, Anders	Rättsutlåtande som bilagts resningsansökan till RegRs mål nr 508, 509, 510, 511, 512-513, 514 och 515-1994
Nerep, Erik	Rättsutlåtande som bilagts resningsansökan till RegRs mål nr 508, 509, 510, 511, 512-513, 514 och 515-1994
RSV Rapport 1985:8	
RSVs skrivelser 981026, RSV Dnr 9397-98/900	Se <a href="http://www.rsv.se/skatter/skrivelser/19981026.html">www.rsv.se/skatter/skrivelser/19981026.html</a>
RSVs Handledning för beskattning	FAR CD 1999:5

## Muntliga källor

Torbjörn Eriksson, Regeringsrätten rotel 24, föredragande i aktuella mål  
Erik Nerep, professor vid Stockholms universitet