

Anders Hultqvist

Leasingdomarna – en analys och kommentar

1 Inledning

Den 24 juni 1998 meddelade Regeringsrätten ett antal domar avseende leasingtransaktioner. Flertalet av domarna avsåg flygplansleasing och kommanditdelägarna i KB Metro Flyg respektive Mega Carrier KB (se Regeringsrättens mål nr 502–515/94, varav ett refererats i RÅ 1998 ref. 58 I), medan ett mål gällde en koncernintern sale and lease back (Dynomålet, RÅ 1998 ref. 58 III) och slutligen ett mål där det var fråga om en sale and lease back i två led av egendom som redan var föremål för leasing (SMAB-målet, RÅ 1998 ref. 58 II). I denna artikel behandlas huvudsakligen flygplansleasingmålen, men även de två sistnämnda målen kommenteras kortfattat.

Flygplansleasingmålen är för närvarande föremål för en resningsansökan.¹ Det bör dock observeras att jag inte lägger några mer ingående synpunkter på prövningen i resningsärendet, utan här begränsar jag mig till att analysera och kommentera de aktuella domarna, med sikte på frågan om de innebär att praxis avseende den skatterättsliga bedömningen vid leasing har ändrats.

Artikeln disponeras på följande sätt. Först diskuteras några skatterättsliga principfrågor av betydelse vid tolkning och tillämpning av skattelag och kvalificering av rättshandlingar vid beskattningen (avsnitt 2). Därefter behandlas sambandet mellan skatterätt och civilrätt vid leasing (avsnitt 3) samt frågan om de aktuella målen innebär att avsteg gjorts från tidigare praxis (avsnitt 4). Slutligen behandlas frågan om avtalstolkning i skattemål är en rättsfråga eller en faktumfråga (avsnitt 5) och artikeln avslutas med några kommentarer i avsnitt 6.

2 Några skatterättsliga principfrågor

En utgångspunkt för resonemanget i det följande är att skatt endast får uttas med stöd av föreskrifter i lag, det s.k. föreskriftskravet, som är den centrala delen i legalitetsprincipen.² För inkomstbeskattningens del, där skattebasen utgörs av nettoinkomsten, innebär detta krav, såväl att ytterligare intäkter inte kan påföras, som att avdragsrätten inte kan begränsas, utöver vad som följer av föreskrifter i lag.³

¹ Mål nr 6801–6804/1998. Artikeln bygger på ett utlåtande som jag skrev i samband med den resningsansökan som ingavs till Regeringsrätten i oktober 1998 avseende de aktuella flygplansleasingmålen. I resningsärendet har även ett utlåtande av professor Erik Nerep, avseende den civilrättsliga tolkningen av de i målet aktuella avtalen, givits in till Regeringsrätten. Beslut i resningsärendet hade inte meddelats när artikeln lämnades för publicering (april 1999).

² Se vidare Anders Hultqvist, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995, kap. 3

³ Ett exempel på det senare finns i RÅ 1988 ref. 151, där Regeringsrätten fann att begränsningar i avdragsrätten för bilresor till och från arbetet inte ens kunde ske med stöd av verkställighetsföreskrifter.

Frågan om skatterättens beroende av civilrätten har varit föremål för en omfattande diskussion i den rättsvetenskapliga litteraturen.⁴ Ett sådant samband kan diskuteras från lämplighetssynpunkt, hur det i allmänhet är, hur sambandet ser ut i ett visst fall osv. Vidare måste man skilja mellan de fall där diskussionen förs *de lege lata* eller *de lege ferenda*. Flertalet författare förefaller vara av uppfattningen att skatterätten *bör* följa civilrätten, och att den normalt gör det, men att det kan finnas fall när skatterätten måste söka egna lösningar.

Vid rättstillämpningen blir frågan dock mer konkret, eftersom det normalt är ett visst förfarande som skall bedömas i förhållande till någon eller några skatterättsliga bestämmelser. Kravet på en föreskriftsbunden beskattning fordrar då att man först ställer sig frågan om skattebestämmelsen anknuter till civilrätten eller ej, dvs. om bestämmelsen i fråga förutsätter eller lämnar det öppet huruvida inkomstskatteplikt respektive avdragsrätt är beroende av att en viss rättshandling ingåtts, att ett visst rättsförhållande föreligger etc. Föreligger vissa rättsfakta, så inträder en viss rättsföljd, t.ex. avdragsrätt eller inkomstskatteplikt. Anknuter bestämmelsen till viss rättshandlingstyp (t.ex. köp, gåva, testamente etc.) blir detta med andra ord en förutsättning för att regelns rättsföljd skall inträda. Det finns t.ex. inga skatterättsliga "aktiebolag" eller "köpeavtal", utan de förekommer endast i civilrätten. Civilrätten blir i sådant fall prejudiciell i förhållande till skatterätten. Svaret på den civilrättsliga frågan behövs i sådana fall innan det är möjligt att ge svar på de skatterättsliga konsekvenserna.⁵

Frågan om kopplingen mellan civilrätt och skatterätt blir därför, enligt detta resonemang, vid rättstillämpningen främst en fråga om hur bestämmelserna är konstruerade, vilket är en lagstiftarfråga. Har man valt att i lagstiftningen anknuta de skatterättsliga följderna till civilrättsliga institut, blir det på rättstillämparnivån en prejudiciell fråga att först avgöra huruvida de aktuella rättshandlingarna, rättsförhållandena m.m. föreligger. Om det å andra sidan inte är på det sättet, utan den relevanta bestämmelsen har en annan uppbyggnad, måste bedömningen ske utifrån de rekvisit som däri anges.

Kopplas en skatterättslig konsekvens till huruvida ett visst avtal föreligger eller liknande blir det naturligtvis frestande för de skattskyldiga att, om möjligt, konstruera avtalen, så att man uppnår bästa möjliga skattemässiga resultat. Förekommer olika civilrättsliga möjligheter att nå ett visst affärsmässigt syfte kan den skattskyldige också hamna i en valsituation huruvida han, under hänsynstagande till alla konsekvenser av betydelse för de till buds stående möjligheterna, vill nå syftet genom det ena eller det andra förfaringssättet. De skattemässiga konsekvenserna är härvid ofta en mycket väsentlig omständighet, men ingalunda den enda. Skatteplanering eller, hellre, skatteundvikande åtgärder kan förefalla ha en illojal prägel, men vid närmare eftertanke torde det vara ekonomiskt rationellt och försvarbart för den skattskyldige, så länge han håller sig inom vad som är tillåtet. I flertalet västerländska skattesystem har man också accepterat grundsatsen att de skattskyldiga får ordna sina ekonomiska mellanhavanden på ett sådant sätt att de når lägsta möjliga skatt. Å andra sidan har naturligtvis de lagstiftningsansvariga ett intresse i att noga följa utvecklingen och ändra lagstiftningen där den inte fungerar tillfredsställande ur fiskal synvinkel.

Möjligheterna att åsidosätta de skattskyldigas förväntade skatterättsliga effekter vid ett visst förfarande, när den skatterättsliga bestämmelsen anknuter till civilrättsliga, prejudiciella förhållanden, är enligt min uppfattning begränsad till att omkaraktärisera rätts-

⁴ Se t.ex. Sture Bergström, Skatter och civilrätt, En studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang, Stockholm 1978, dens. Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, Stockholm 1984, Lars Hjerner, Sken – bulvanskap – kringgående, Genomsyn eller förträngning?, i Festskrift till Hans Thornstedt 1983 s. 269 ff., Erik Nerep, Sale and lease back av fast egendom (fastighetsleasing) – obligationsrättslig, sakrättslig och skatterättslig giltighet, SvSKT 1989 s. 299 ff., Göran Grosskopf och Kurt Grönfors, Civilrätt och skatterätt – hönan och ägget, SN 1990 s. 353 ff. och Göran Grosskopf, Finns det någon särskild skatterättslig civilrätt?, i Festskrift till Kurt Grönfors 1991 s. 211 ff., för att nämna några inlägg i denna diskussion.

⁵ Se vidare Hultqvist a. a. s. 362 ff.

handlingarna eller att pröva om förutsättningarna enligt skatteflyktslagen är uppfyllda. Skatteflyktslagen, och de svårigheter som är förenade med att tillämpa den, lämnas här därhän.⁶ Omkaraktärisering kan enligt min mening endast ske inom ramen för vad som är civilrättsligt möjligt, om andra bestämmelser saknas och en förutsättning är att man skall hålla sig inom legalitetsprincipens ramar. Avtal kan t.ex. vara ogiltiga, partiellt ogiltiga eller ha annan karaktär än den som motsvaras av parternas beteckning.

Ibland talas om "genomsyn" i skatterätten, varvid det ofta är oklart vad som menas. I den mån det är fråga om sådan "genomsyn" som diskuteras i civilrätten är det naturligtvis ingen särskild skatterättslig metod, varvid det kan skapa förvirring att använda termen. I den mån det skulle vara uttryck för något vidare, en "ekonomisk innebörd", som skiljer sig från den juridiska innebörden,⁷ måste man dock ställa sig två avgörande frågor: dels vad "genomsynsprincipen" eller "genomsynsmetoden" i sig innebär, dels vilket stöd man har i skattelagstiftningen att använda en sådan, varvid dess förhållande till en föreskriftsbunden beskattning (legalitetsprincipen) blir en avgörande fråga. Enligt min uppfattning brister sådan genomsyn i båda hänseendena. För det första har det aldrig kunnat visas vad den särskilda skatterättsliga "genomsynen" innebär. Det saknas teoretisk grund för att kunna påstå att det är en skatterättslig *princip* eller *metod*. Detta framhålls av t.o.m. Gäverth själv.⁸ De fåtaliga, disparata rättsfall, som därvid anförs som ett eventuellt stöd för en genomsynsmetod, ger inte någon solid grund att stå på. Utgången i de aktuella målen kan ha andra förklaringar. För det andra finns inget stöd, vare sig i lagbestämmelserna eller normalt godtagbara lagtolkningsmetoder, för att vid tillämpningen bortse från vad som eljest är en förutsättning för angivna rättsföljder. Tanken om "ekonomiska betraktelsesätt" synes endast vara ett försök att lösgöra sig från traditionell juridisk metod. Det ligger nära till hands att dra samma slutsats som Thøger Nielsen, angående motsvarande diskussion i dansk rätt, där han, med hänvisning till Alf Ross, hävdade att det var fråga om ett s.k. tû-tû-begrepp, dvs. ett begrepp med osäker semantisk referens.⁹

I RÅ 1998 ref. 19 har också frågan om en "helhetssyn" av en serie rättshandlingar varit föremål för diskussion.¹⁰ I den mån man avsett en civilrättslig "helhetssyn" är det åter inte fråga om någon särskild metod eller princip, utan endast ett sätt att uttrycka att rättshandlingar stundom skall tolkas och ges en karaktär tillsammans, t.ex. som s.k. kopplade avtal o.dyl. Är det någon ny "syn-metod" som är under utveckling blir frågorna rimligen desamma som vad som anförs i fråga om "genomsyn". För egen del tolkar jag domen som att det varit fråga om en civilrättslig helhetsbedömning, eftersom domskälen inte ger stöd för att Regeringsrätten skulle ha funnit eller introducerat någon särskild metod att bedöma rättshandlingars karaktär vid beskattning.

Sammantaget anser jag således att kravet på en föreskriftsbunden beskattning (legalitetsprincipen) medför vissa begränsningar vid rättstillämpningen, eftersom lagtolkningen måste hålla sig inom ramen för vad som rimligen följer av bestämmelsen. Förutsätter en lagbestämmelse ett visst civilrättsligt rättsförhållande blir civilrätten prejudiciell och de skattskyldigas förfarande måste analyseras i förhållande härtill. Det finns enligt min uppfattning inga särskilda metoder att åsidosätta ingångna avtal vid beskattningen, annat än med stöd av skatteflyktslagen, mot vilken det dock finns skäl att vara kritisk av andra skäl, utan man är hänvisad till att bestämma karaktären på ingångna avtal enligt civilrättsligt accepterade metoder.

⁶ Se dock Hultqvist SN 1996 s. 670 ff. om turerna i denna diskussion.

⁷ Se t.ex. Leif Gäverth, Regeringsrätten och genomsyn, SvSkT 1996 s. 731 ff.

⁸ Gäverth a. a. s. 763.

⁹ Se Thøger Nielsen, Den evige udfordring, Bemærkninger om nogle skatteretlige grundproblemer, i Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965-1990, s. 66.

¹⁰ Målet har refererats och kommenterats av Christer Silfverberg i SN 1998 s. 530 f.

3 Sambandet mellan skatterätt och civilrätt vid leasing

För inkomstslaget näringsverksamhet skall inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i kommunalskattelagen (24 § KL). Såsom framhållits av Skattelagskommittén har kopplingen till räkenskaperna en materiell innebörd såvitt avser periodiceringen, men ej i fråga om vad som är skattepliktigt eller avdragsgillt.¹¹ Kommittén anför bl.a. följande:

”När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt över huvud taget föreligger, saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna.”

Avskrivningsrätten avseende inventarier regleras uttryckligen i 23 § anvp. 13 och 14 KL.¹² Den förra anvisningspunkten är den normalt tillämpliga och då fordras bl.a. att den skattskyldige haft ordnad bokföring och att avdraget motsvarar avskrivningen i bokföringen. Det är emellertid inte samma sak som att avskrivningen skall baseras på bokföringsmässiga grunder, inte ens i fråga om periodiceringen. Tvärtom är avskrivningsrätten utförligt reglerad i anvisningspunkten, vilken dessutom är en schablonregel, där 30 procents avskrivning på restvärdet skall ske årligen, om inte kompletteringsregeln (20 procent per år) blir förmånligare, med hänsyn till att någon av dessa schabloner skall tillämpas på hela inventariebeståndet. Den omständigheten, att reglerna medger skattemässiga avskrivningar utöver den verkliga värdeminskningen, är en följd av schablonregelns konstruktion (jfr resonemanget i Dahlénmålet, RÅ 1992 ref. 21 I).

Enligt andra stycket anses som anskaffningsvärde för inventarier, då inventarierna förvärvats genom *köp, byte eller därmed jämförligt fång*, den verkliga utgiften för deras anskaffande. Här förutsätts således explicit att avskrivningsrätten vid s.k. onerösa fång tillkommer ägaren av en anläggningstillgång. Tilläggas kan att beskattningen vid försäljningen av inventarier har motsvarande koppling till civilrätten enligt 22 § anvp. 1, 2 st. KL, där det förutsätts att egendomen har avyttrats, varvid det åter skall vara fråga om *försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse* av egendomen (24 § 2 mom. SIL). Även här är det således en överföring av äganderätten, eftersom en överlåtelse skall ha skett. (Övriga fall då avyttring skall anses ha skett lämnas här därhän.)

Oavsett vad redovisningsrekommendationerna säger om vem som har avskrivningsrätten på egendomen och hur avskrivningen skall ske, är god redovisningssed med anledning av den nämnda lagregleringen av underordnad betydelse vid beskattningen. När det gäller avskrivningsrätten vid leasing gäller således att denna tillkommer ägaren (leasegivaren) av objektet, inte leasetagaren, om inte grund för civilrättslig omkaraktärisering till köp föreligger. En annan möjlighet till omkaraktärisering är att den, som av parterna betecknas som leasegivaren, inte skall anses ha köpt egendomen. Det förefaller som om Regeringsrätten ansett att detta var fallet i Dyno- och SMAB-målen (se vidare nedan).

Kopplingen mellan skatterätt och civilrätt har i fråga om värdeminskningsskatten således ett formellt stöd i bestämmelserna i kommunalskattelagen. Den som *köpt* en anläggningstillgång och hyrt eller leasat ut den, har avskrivningsrätten intill dess att han sålt anläggningstillgången i fråga. Reglerna har schablonkaraktär, varvid 30 procents avskrivning på restvärdet (eller 20 procent årlig avskrivning på anskaffningsvärdet) medges.

För att avskrivningsrätt skall kunna vägras fordras således att leasegivaren antingen på civilrättsliga grunder inte kan anses ha *köpt* egendomen eller att han *sålt* densamma till leasetagaren eller någon annan. En annan tänkbar möjlighet är att objektet övergått till

¹¹ Se SOU 1997:2 del II s. 131.

¹² Jfr 29 § anvp. 4 och 5 KL före 1991 års skattereform.

att vara omsättningstillgång. Så länge han är ägare till leasingobjektet och det utgör en anläggningstillgång har han emellertid enligt lag också avskrivningsrätten.

Har parterna givit rättshandlingen *köp* eller *försäljning* en annan rubricering än som är fallet enligt civilrättsligt godtagbara metoder för att karaktärisera rättshandlingarna eller är leasingen egentligen ett köp eller en försäljning enligt sådana metoder, föreligger dock grund för omkaraktärisering.

Slutsatsen är att avskrivningsrätten enligt skattelagstiftningen följer obligationsrätten och fordrar således en civilrättslig analys av vem som har förvärvat egendomen och därmed har denna rätt.

4 Innebär målen att avsteg gjorts från tidigare praxis?

Regeringsrätten har tagit ställning till leasing i fallen RÅ 1987 ref. 5 (luftkonditioneringsanläggningar), RÅ 1987 ref. 166 (täckdikningsmålet), RÅ 1989 ref. 62 I (fastighetsleasing), RÅ 1992 ref. 21 I (Dahlénmålet) och RÅ 1992 ref. 104 (trepartsleasing av patent). En jämförelse kan även göras med målet i RÅ 1997 ref. 60 avseende uthyrning av datorer till anställda. (Referaten i RÅ 1989 ref. 62 och 1992 ref. 21 innehåller två snarlika mål, II, vilka inte kommenteras särskilt.)

I målet avseende luftkonditioneringsanläggningarna (RÅ 1987 ref. 5) ställdes bl.a. frågan om vad som var det avgörande kriteriet (obligationsrätten eller sakrätten) för om leasing eller köp förelåg, när luftkonditioneringsanläggningar fogades in i byggnaden och blev byggnadstillbehör, varvid leasegivaren förlorade det *sakrättsliga* skyddet i egendomen. Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden fann att leasegivaren hade möjlighet att göra *ett anspråk* på att återfå egendomen gällande *mot leasetagaren* och att detta förhållande måste tillmätas avgörande betydelse för den aktuella beskattningsfrågan. Obligationsrätten ansågs således avgörande. Regeringsrätten ändrade ej förhandsbeskedet.

I täckdikningsmålet (RÅ 1987 ref. 166) fann Regeringsrätten att den omständigheten att bolaget förlorade sitt *sakrättsliga* anspråk på täckdikningsanläggningen, när den infogades i fastigheten, inte i sig hindrade att avtalet i skatterättsligt hänseende behandlas som uthyrning. Om däremot även det *obligationsrättsliga* anspråket på att återfå egendomen gick förlorat borde avtalet betraktas som ett kreditköp, vilket man fann vara fallet i det aktuella målet. Det fanns enligt Regeringsrätten inte något realistiskt alternativ till att låta anläggningen ligga kvar på fastigheten, oavsett hur avtalet mellan parterna var utformat. Det kunde därför inte antagas annat än att parterna *redan från början* syftat till att fastighetsägaren skulle bli ägare till anläggningen.

Frågan om under vilka förutsättningar ett leasingavtal kan omkaraktäriseras till ett kreditköp (avbetalningsköp) diskuterades utförligt i fastighetsleasingmålet (RÅ 1989 ref. 62 I). Majoriteten anförde, att vid bedömningen av frågan, om ett sådant annat rättsläge skall anses föreligga, bör *stor restriktivitet* iakttas. Annars skulle det enligt Regeringsrätten lätt uppstå betydande svårigheter – för såväl den enskilde som det allmänna – att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Regeringsrätten fann att de i målet anförda skälen inte hade sådan styrka som borde krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följde av parternas rättshandlingar.

När Dahlén-bolaget köpte egendom, som redan var uthyrd, av några finansbolag, varefter Dahlén-bolaget åter hyrde ut egendomen till finansbolagen genom ett leasingavtal, uppkom frågan om detta förfarande utgjorde rörelse och om Dahlén-bolaget kunde göra värdeminskningsskatt på egendomen (RÅ 1992 ref. 21 I). Regeringsrätten framhöll att man mot bakgrund av hur Riksskatteverket utformat sin talan och den utredning som förebragts i målet, saknade anledning att utgå ifrån annat än att Dahlén-bolaget gjort civilrättsliga giltiga förvärv av inventarierna och att Dahlén-bolaget därför var att betrakta som ägare till dem. Efter att ha konstaterat att leasingverksamheten utgjorde rörelse (en fråga som sedan 1991 års skattereform är av mindre betydelse) prö-

vades frågan om skatteflykt. Överavskrivning av inventarier framhölls vara en av flera tillåtna metoder som syftar till att göra det möjligt att bygga upp reserver. Förfarandet kunde därför inte anses strida mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse.

I patentleasingmålet (RÅ 1992 ref. 104) påpekade Skatterättsnämnden att leasing är, liksom sale and lease back, en sedan länge väl etablerad och vanligt förekommande transaktionsform. Anledning saknades därför att anlägga ett annat betraktelsesätt när transaktionerna avser en immaterialrätt. Avtalen fick därför anses innebära dels att en äganderättsövergång skattemässigt hade skett mellan parterna och dels att en upplåtelse skett av patentet. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde förhandsbeskedet.

Sammanfattningsvis hade man före de nu aktuella målen i rättspraxis accepterat att det är obligationsrätten som är av betydelse för äganderättsövergången och därmed avskrivningsrätten. Detta står i överensstämmelse med hur de aktuella skattebestämmelserna enligt min uppfattning är konstruerade (se avsnitt 3 ovan). När det gäller frågan huruvida leasing eller kreditköp skall anses föreligga skall bedömningen således ske enligt civilrätten.

Detta principiella synsätt framkommer också i RÅ 1997 ref. 60, där en anställd vid försäkringsbolaget Folksam fick hyra en dator under 36 månader, varefter datorn skulle tillfalla den anställde med full äganderätt. RSV hävdade att det var fråga om ett avbetalningsköp, men Regeringsrätten fann bl.a. att utrustningen skulle återlämnas till Folksam om den anställde slutade sin anställning under hyrestiden, utan att detta skulle följas av en avräkning mellan parterna. Mot denna bakgrund kunde det enligt Regeringsrätten inte anses att den anställde åtnjöt en skattepliktig förmån i form av förvärv till underpris, dvs. det var inte från början klart att den anställde skulle bli ägare av utrustningen.

I de nu aktuella flygplansleasingmålen (RÅ 1998 ref. 58 I) inleder Regeringsrätten med att konstatera att man vid avtalstolkning försöker utröna partsavsikten och avtalets egentliga innebörd.¹³ Huruvida parterna utgått från ett visst skattemässigt resultat saknar i sig betydelse, utan prövningen får enligt Regeringsrätten i stället göras utifrån en analys av de ekonomiska och andra effekter som leasingavtalet och anknyttande avtal för med sig mellan de aktuella parterna.

Man kan förstå dessa principiella utgångspunkter som att det inte är någon skillnad mot vad som varit fallet i de tidigare domarna. Skatterätten följer civilrätten och det är genom en civilrättslig analys av avtalen som man avgör huruvida det är fråga om ett leasingavtal, med följande rätt till avskrivning för leasegivaren, eller ett kreditköp (avbetalningsköp).

Efter att ha redovisat några väsentliga villkor i och effekterna av avtalen finner Regeringsrätten att leasetagaren utövar de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanen, att avtalsparterna vid ingåendet av avtalen förutsatt att leasegivaren inte skulle komma att återta flygplanen och att leasegivaren med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början. Mot denna bakgrund skulle därför leasegivaren inte godtas som ägare av planet. Det förefaller som att Regeringsrätten gjort en civilrättslig omkaraktärisering av avtalen i flygplansleasingmålen. Ett regeringsråd hade skiljaktig mening och fastställde kammarrättens domslut, dvs. tillerkände leasegivarna rätt till värdeminskningssavdrag.

När det gäller Regeringsrättens resonemang angående avtalens innebörd har dessa analyserats ingående i ett rättsutlåtande av Erik Nerep, vilket ingivits i ovan nämnda resningsärendet. Nerep (och sökandena i resningsärendet) är mycket kritisk till den företagna omkaraktäriseringen.¹⁴

¹³ Se vidare Christer Silfverberg i SN 1998 s. 532 f., där ett av målen har refererats och kommenterats.

¹⁴ Enligt uppgift kommer Nerep att utveckla sina synpunkter i ett senare nummer av denna tidskrift, varför jag här lämnar de civilrättsliga möjligheterna till omkaraktärisering av de föreliggande avtalen därhän.

Domarna i Dyno- och SMAB-målen (RÅ 1998 ref. 58 II och III) är inte lika utförliga,¹⁵ som i flygplansleasingmålen, och det är i det närmaste omöjligt att förstå om Regeringsrätten betraktat leasingavtalen som köpavtal (omkaraktärisering av leasingavtalen) eller om den i leasingavtalen betecknade leasegivaren över huvud taget aldrig förvärvat egendomen (dvs. att köpavtalen är skenavtal eller åtminstone någonting annat än köp av de aktuella leasinginventarierna).

I SMAB-målet var det frågan om ett förfarande som påminner om förutsättningarna i Dahlén-målet, dvs. köp och återleasing av redan uthyrd egendom, i två led dessutom (köp av uthyrd egendom från Finans Scandics tyska dotterbolag till Finans Scandic och vidare till SMAB, kombinerat med leasing i andra riktningen). Betalningar för köp respektive leasing hade matchats på ett sådant sätt att några faktiska betalningar inte behövde göras. Regeringsrätten fann att syftet med avtalen hade varit att ge SMAB ett underlag för värdeminskingsavdrag och inte att till SMAB i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter med avseende på inventarierna. Under dessa förhållanden ansågs SMAB inte vara berättigat till det yrkade värdeminskingsavdraget. Ett regeringsråd hade skiljaktig mening och ansåg att det inte förelåg tillräckligt stöd för att anse att de ingångna avtalen innebar annat än det som de enligt sin ordalydelse angavs innebära. Det saknades enligt dissidenten också skäl att även kräva att inventarierna kommit i SMAB:s besittning eller att sakrättsligt skydd skulle vara för handen, varför han sålunda ansåg att SMAB hade rätt till värdeminskingsavdrag.

I Dyno-målet var det fråga om sale and leaseback mellan bolag i en koncern (försäljning av inventarier från utländska dotterbolag till det svenska moderbolaget, Dyno, med en följande leasing av samma egendom till dotterbolagen). Regeringsrätten fann, med en motivering som påminner om täckdikningsmålet (ovan), att det inte kan vara något realistiskt alternativ för det svenska moderbolaget att ta hand om inventarierna efter leasingperiodens utgång eller sälja dem externt. Det rimliga ansågs därför vara att utgå från att produktionsutrustningen kommer att finnas kvar hos respektive dotterbolag så länge det är ekonomiskt rationellt att använda den där. Liksom i SMAB-målet fann Regeringsrätten därefter att syftet med avtalet varit att ge Dyno ett underlag för värdeminskingsavdrag och inte att till Dyno i övrigt överföra några rättigheter eller skyldigheter med avseende på inventarierna. Under dessa förhållanden ansågs Dyno inte vara berättigat till det yrkade värdeminskingsavdraget. Två regeringsråd hade skiljaktig mening och fann att bolaget var berättigat till värdeminskingsavdrag.

Vad som saknas i de nu aktuella leasingdomarna är en diskussion om kraven för att omkaraktärisering av avtalen skall kunna ske, dvs. att *stor restriktivitet* bör iakttas vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge skall anses skall föreligga (jfr RÅ 1989 ref. 62 I angående fastighetsleasing). Regeringsrättens ställningstagande i fastighetsleasingmålet synes sammanfalla väl med gängse krav i civilrätten för att omkaraktärisering skall kunna ske. Möjligen skulle dissidenternas sätt att formulera sig i Dyno- och SMAB-målen kunna tyda på att majoriteten haft för avsikt att mjuka upp detta krav, men det är långt ifrån säkert att detta varit avsikten. Skulle Regeringsrätten med flygplansleasingmålen (liksom med Dyno- och SMAB-målen) avsett att göra avsteg från kraven vid omkaraktärisering, vilka bör vara av central betydelse för frågan om civilrättens prejudiciella förhållande till skatterätten i detta hänseende, borde det ha anmärkts i domarna och troligen också fordrat att frågan behandlats i plenum, eftersom det bort betraktas som ändring av stadgad rättspraxis. Med hänsyn härtill finner jag det svårt att tolka domarna som att någon sådan praxisändring varit avsedd, utan att frågan om avtalens civilrättsliga karaktär bedömts *in casu*.

Det förekommer i domarna heller inget resonemang om någon särskild skatterättslig metod för omkaraktärisering (t.ex. "skatterättslig genomsyn", se ovan), liksom det saknas uppgifter om någon annan skatterättslig grund för att avvika från deras civilrättsliga

¹⁵ Se Christer Silverbergs referat av målen i SN 1998 s. 533 ff.

innebörd. Tvärtom redovisas i flygplansleasingmålen steg för steg hur Regeringsrätten bedömer avtalen i civilrättsligt hänseende. Termer som ägande och ägarfunktioner används. Det är därför mest rimligt att anta att Regeringsrätten bedömt avtalen på civilrättslig grund och funnit att det inte varit fråga om leasing, utan ett förtäckt kreditköp. I Dyno- och SMAB-domarna är skälen så kortfattade att det är svårt att bilda sig någon uppfattning om hur Regeringsrätten karakteriserat avtalen, men en gissning är att den part som kallats leasegivare över huvud taget inte ansetts förvärva egendomen.

Min slutsats är således att avsikten i leasingmålen inte varit att avvika från tidigare praxis, men att Regeringsrätten har ifrågasatt huruvida avtalen innebär leasing och därvid funnit att de ifrågavarande avtalen bör omkaraktäriseras på civilrättslig grund.

Det bör noteras att det skiljaktiga regeringsrådet i SMAB-målet, liksom de båda dissidenterna i Dyno-målet, behandlar och tillbakavisar det ofta förekommande argumentet att inventarierna måste varit föremål för *fysisk leverans*. Lagstöd saknas för ett sådant krav, varvid bl.a. 41 § anvp. 2 KL (i dess lydelse vid 1990 års taxering) och bestämmelsens förarbeten analyseras i det senare målet. För egen del anser jag att det nämnda kravet dessutom går stick i stäv med tidigare praxis, där obligationsrätten ansett vara styrande för om ett leasingavtal föreligger eller inte. Leverans enligt obligationsrätten är en sak, frågan om besittning eller sakrättsligt skydd, vilket uttrycket "*fysisk*" *leverans* rimligen måste åsyfta, är en annan. Ingenting i domarna tyder heller på att Regeringsrättens majoritet tagit argumentet på allvar.¹⁶

5 Avtalsolkning i skattemål – En rättsfråga eller en faktumfråga?

När man i skattelagstiftningen valt att anknyta rättsfaktum till civilrättsliga institut, har ovan konstaterats att det vid rättstillämpningen blir en prejudiciell fråga att först avgöra huruvida de aktuella rättshandlingarna, rättsförhållandena m.m. föreligger. När det gäller avdragsrätten vid leasing blir den första frågan om den som anges vara leasegivare verkligen förvärvat egendomen, normalt genom köp, för att sedan ha upplåtit nyttjanderätt åt leasetagaren. För det andra kan avskrivningsrätten gå förlorad genom att leasingavtalen i stället innebär att leasingobjektet har sålts (ett förtäckt kreditköp).

Regeringsrätten har, vad jag kan förstå, ansett att avtalen i flygplansleasingmålen innebär att äganderätten övergått på den som i avtalen angivits vara leasetagare, medan den s.k. leasegivaren i Dyno- och SMAB-målen inte ansett förvärva tillgångarna. Eftersom avtalsparterna bestridit en sådan avtalsolkning, medan skattemyndigheten bland andra argument hävdade en sådan uppfattning, men på annan grund, uppkommer några principiella frågor.

Första frågan blir då om bedömningen huruvida ett avtal skall karakteriseras som leasing eller köp är en rättsfråga eller faktumfråga. Avtalsparterna hävdar t.ex. att det är fråga om leasing, men parterna inför domstolen, den skattskyldige (som ofta är en av avtalsparterna) respektive skattemyndigheten, tvistar om karaktären på avtalet. Det förefaller mig vara så, att slutsatsen om avtalets rättsliga karaktär är en rättsfråga, en för skatterätten prejudiciell rättsfråga. Däremot torde grunderna för denna bedömning vara en faktumfråga, där parterna har att till stöd för sin uppfattning framföra bevisning avseende avtalens karaktär. Enligt Regeringsrättens praxis bör man, som framhållits ovan, vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge skall anses skall föreligga, iaktta stor restriktivitet (se fastighetsleasingmålet, RÅ 1989 ref. 62 I). När den skattskyldige bestrider omkaraktärisering torde bevisbördan ligga på skattemyndigheten. I de

¹⁶ RSV fortsätter dock att hävda betydelsen av fysisk leverans och denuntiation utan att ens nämna den utförliga argumentationen mot sådana krav (se RSV skrivelse 981026, dnr 9397-98/900).

aktuella målen har skattemyndigheten argumenterat för en sådan omkaraktärisering och till grund för Regeringsrättens avgörande har bl.a. avtalen varit tillgängliga.

Emellertid förefaller de grunder Riksskatteverket framfört, och som därmed varit föremål för kommunikation med den skattskyldige, inte haft någon avgörande betydelse för utgången i flygplansleasingmålen. Riksskatteverket har inriktat sig på ett antal punkter, där man bl.a. anfört att det vid avtalets ingående inte fanns någon känd statistik, som visar att flygplanets marknadsvärde efter 17 år skulle vara så lågt som 5 MUSD (skillnaden mellan vad som i avtalen benämnts B Terminations Sums part I och II). Regeringsrätten framhåller detta i domarna, samtidigt som det anges att det också finns anledning att undersöka hur villkoren enligt ett annat avtalsvillkor (A Termination Sums) förhåller sig till de båda B-alternativen. Av betydelse för utgången i målen läggs sedan villkoren i A Termination Sums, utan att detta, enligt resningsansökan, varit föremål för argumentation eller kommunikation mellan parterna.

Det torde knappast kunna sägas vara ett formellt fel, att Regeringsrätten beaktar avtalsvillkor som inte omfattas av parternas argumentation avseende grunderna för yrkandena, eftersom avtalen i sin helhet utgör bevismaterial i målet. I förvaltningsprocessen är domstolen inte lika bunden av hur parterna disponerar sin talan, som t.ex. är fallet i en civilprocess. Samtidigt har utvecklingen alltmer gått mot förhandlingsprincipen, åtminstone gentemot skattemyndigheten.¹⁷ Eftersom Riksskatteverket under processen inte påtalat och framfört argument avseende den för utgången förmodligen mest väsentliga omständigheten i avtalen (villkoren enligt A Termination Sums), har naturligtvis den skattskyldige inte haft någon anledning att argumentera för att vederlägga den. Är det dessutom så, att innebörden i villkoren missuppfattats,¹⁸ framstår bristen på kommunikation i denna del som en starkt bidragande orsak här till.

Huruvida det är förvaltningsrättsligt godtagbart att Regeringsrätten letar fram tidigare icke nämnda omständigheter i bevismaterialet, till nackdel för den skattskyldige, utan att sådana omständigheter kommuniceras med den skattskyldige, undandrar sig min bedömning. Det framstår emellertid som mycket otillfredsställande i rättssäkerhets-hänseende, att den skattskyldige inte beretts möjlighet att yttra sig över att en så oväntad tolkning av avtalet ex officio förs in i målet och sedan ges en avgörande betydelse för utgången. Detta är en av de grunder som anförts för resning och måhända kommer att bli föremål för diskussion i resningsärendet.

6 Avslutande kommentar

Avskrivningsrätten vid leasing tillkommer, enligt den tolkning av skattelagstiftningen och tidigare praxis avseende leasing jag gjort ovan, leasegivaren, inte leasetagaren, så länge det inte finns civilrättsligt godtagbara skäl att omkaraktärisera rättshandlingarna i en leasingtransaktion. Regeringsrätten har, såvitt det framgår av domskälen, företagit en sådan omkaraktärisering i de nu aktuella leasingmålen, dock utan att närmare gå in på vilka krav som bör uppställas för att omkaraktärisering skall kunna ske. Det är således en öppen fråga om Regeringsrätten följt tidigare praxis, att stor restriktivitet bör iakttas vid en sådan bedömning, eller om man ansett att det är möjligt att företa en friare bedömning av avtalsinnehållet.

Eftersom en avvikelse från stadgad praxis torde ha fordrat att målen hänskjutits till plenum har jag svårt att tro annat än att Regeringsrätten gjort en bedömning av om de föreliggande avtalen på civilrättslig grund kan ges en annan karaktär än leasing. Rättsläget är i sådant fall detsamma som tidigare och de nya leasingdomarna har då endast ett intresse i de enskilda fallen och andra liknande fall. Det är dock viktigt att påpeka att

¹⁷ Se SOU 1985:42 s. 233.

¹⁸ Se vidare Erik Nereps utlåtande i resningsärendet.



bevisningen om parternas intentioner och därmed avtalstolkningen kan variera i olika mål.

I flygplansleasingmålen kan avtalstolkningen ånyo komma att tas upp till prövning om resning meddelas. Skulle Regeringsrätten hörsamma de invändningar, som framförts mot tolkningen av avtalen i dessa mål, torde vi kunna få ett antal principiellt intressanta frågor avgjorda av Regeringsrätten, framförallt avseende bevisfrågor vid avtalstolkning och hur långt Regeringsrätten får gå utöver parternas argumentation avseende avtalsinnehållet. Inget torde heller hindra att Regeringsrätten motiverar ett beslut att inte bevilja resning. Annars får vi hoppas att Regeringsrätten tar upp andra leasingmål till prövning och ger den vägledning som så väl behövs när det gäller skattefrågor vid framförallt s.k. finansiell leasing.

Anders Hultqvist är adjungerad professor i skatterätt vid Handelshögskolan i Stockholm och verksam som skattekonsult vid Ernst & Young i Stockholm.

