

Målnummer:	4329-00	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-01-25		
Rubrik:	Ett kreditmarknadsbolag har ansetts berättigat till avdrag för värdeminskning på leasingegendom utan hinder av restvärdegaranti från leverantören av egendomen eller annan och bankgaranti för motparternas åtaganden. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	23 § anvisningarna punkt 12 och 13 kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1992 ref. 104• RÅ 1998 ref. 58 I		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB (Bolaget) bl.a. följande. Bolaget är ett kreditmarknadsbolag. Bolaget avser att förvärva bussar, fortsättningsvis benämnda Utrustningen, och leasa dem till ett svenskt transportföretag, fortsättningsvis benämnt Leasetagaren. - I samband med förvärvet kommer Bolaget att inhämta värdering av Utrustningen gjord av oberoende värderingsinstitut. Den preliminära värdering, som har gjorts, indikerar följande, vilket ligger till grund för denna ansökan. - Ekonomisk livslängd är 20 år och marknadsvärde efter 7 år är 50-60 procent av anskaffningsvärdet. - Leasingavtalet kommer att utformas enligt ett standardleasingkontrakt. - Leasingtiden är 7 år. - Betalningsperiod är halvår och leasingavgiften skall erläggas halvårsvis i efterskott. - Kalkylerat restvärde är det värde som Utrustningen vid leasingavtalets ingående enligt Bolagets regelmässigt försiktiga bedömning bedöms ha vid leasingtidens utgång och som efter avskrivning är Utrustningens bokförda värde vid leasingtidens utgång. Det kalkylerade restvärdet uppgår till 50 procent av anskaffningsvärdet avseende Utrustningen (förväntat marknadsvärde är 50-60 procent av anskaffningsvärdet). - Leasingavgifterna är beräknade så att Utrustningen skrivs av ned till det kalkylerade restvärdet och att Bolaget får täckning för övriga kostnader - utöver avskrivning - samt visst överskott. - Parameter för förändring av leasingavgiften (i standardkontraktet benämnd ränteparameter) är STIBOR 3 månader. Avgiftsnivån enligt leasingavtalet är per halvår 5,33 procent av anskaffningsvärdet och kan - i enlighet med vad som närmare framgår av standardkontraktet - ändras vid ändrad lagstiftning m.m. - t.ex. ändrade kapitaltäckningsregler - som påverkar leasingavgifterna. - Leasingavgift vid förlängning är densamma som ordinarie leasingavgift. - Leasetagaren har ingen vid eller i anslutning till leasingavtalets ingående överenskommen rätt att förvärva Utrustningen. Leasetagaren är dock givetvis oförhindrad att vid eller i anslutning till leasingtidens utgång begära att av Bolaget få förvärva Utrustningen vid leasingtidens utgång. Köpeskillingen fastställs då efter en förhandling mellan Leasetagaren och Bolaget. - Det finns inga skriftliga eller muntliga överenskommelser vid sidan av leasingavtalet mellan Leasetagaren och Bolaget avseende leasingförhållandet. - Om Leasetagaren eller Bolaget inte säger upp leasingkontraktet vid leasingtidens utgång, dvs. efter 7 år, förlängs leasingkontraktet med ett år i sänder på i övrigt oförändrade villkor. - Om uppsägning sker och Leasetagaren och Bolaget då inte kommer överens om att antingen förlänga leasingförhållandet med ändrade villkor eller att Leasetagaren skall förvärva Utrustningen är Leasetagaren skyldig att till Bolaget lämna tillbaka Utrustningen. - Bolaget kommer - i enlighet med något av de alternativ som anges nedan - att försöka

att undvika att vid leasingtidens utgång drabbas av någon s.k. restvärdesförlust avseende Utrustningen, dvs. förlust på grund av att Utrustningen då visar sig ha ett mindre värde än det kalkylerade restvärdet. - Alternativ 1 - I första hand kommer Bolaget att försöka få ett åtagande från leverantören av Utrustningen att, om Bolaget så begär, anvisa en köpare - dock inte Leasetagaren men väl leverantören själv - av Utrustningen per leasingtidens utgång. Även om Bolaget får detta åtagande står det Bolaget givetvis fritt att på egen hand sälja Utrustningen vid leasingtidens utgång. - Köpeskillingen skall uppgå till lägst ett belopp motsvarande restvärdet, dvs. 50 procent av Utrustningens anskaffningsvärde. - Om leverantören anvisar en köpare, som erlägger en köpeskillning, som överstiger restvärdet, har leverantören rätt att som provision erhålla 50 procent av det överstigande beloppet. - Om leverantören anvisar en köpare, som betalar ett lägre belopp än restvärdet eller om leverantören inte alls förmår att anvisa en köpare, är leverantören skyldig att ersätta Bolaget med det felande beloppet. Detta medför att om leverantören inte alls hittar någon köpare, så tvingas leverantören i praktiken att själv köpa Utrustningen för restvärdet. - Det står Bolaget givetvis fritt att, om och när det så finner lämpligt, genom skriftligt meddelande befria leverantören från åtagandet. - Som ersättning till leverantören för hans åtagande kommer Bolaget att utge antingen a) en engångsersättning beräknad i procent av Utrustningens anskaffningsvärde då leverantören undertecknat avtalet eller b) en löpande ersättning med viss procent av leasingavgiften, så länge som leasingavtalet är i kraft och oberoende av och oavsett om Leasetagaren betalar leasingavgiften till Bolaget eller inte, eller c) som en kombination av a) och b). - Alternativ 2 - I andra hand - nämligen för det fall att Bolaget inte lyckas få ett åtagande enligt ovan från leverantören - kommer Bolaget att försöka få ett motsvarande åtagande från någon annan tänkbar part, t.ex. en annan leverantör av bussar. Bolaget kommer dock inte att försöka få något åtagande från Leasetagaren. Eftersom det i samma koncern som Leasetagaren finns andra företag, t.ex. Leasetagarens moderbolag, som har mycket god kunskap om marknaden för begagnade bussar, kan annan tänkbar part än leverantören av utrustningen vara ett företag i samma koncern som Leasetagaren eller eljest vara i intressegemenskap med Leasetagaren. Denna andra tänkbara part får dock inte anvisa Leasetagaren som köpare. Denna andra tänkbara part förutsätts inte bara formellt utan även materiellt/faktiskt vara ett separat bolag med egen verksamhet. Denna andra part kan även vara ett försäkringsbolag, som lämnar Bolaget en restvärdesförsäkring eller en kombinerad kredit- och restvärdesförsäkring, eventuellt begränsad till ett visst högsta ersättningsbelopp, gemensamt för kredit- och restvärdesförluster. - Alternativ 3 - I tredje hand - nämligen om Bolaget lyckas få ett åtagande enligt alternativ 1 eller 2 men känner osäkerhet om leverantörens respektive annan tänkbar parts förmåga att fullgöra sina åtaganden - avser Bolaget att försöka få en bankgaranti för rätta fullgörandet av leverantörens respektive den andre tänkbare partens åtagande. - Alternativ 4 - Om Bolaget inte lyckas få ett åtagande från leverantören av Utrustningen eller från någon annan tänkbar part att anvisa en köpare vid leasingtidens utgång, avser Bolaget att försöka förhandla om leasingavtalet så att det kalkylerade restvärdet blir noll enligt följande nytillkomna alternativ 4. - Leasingtiden förlängs från 7 år till 12,5 år. Leasingavgiftsnivån per halvår förblir 5,33 procent av anskaffningsvärdet. - Frågor - Får bolaget göra avdrag för värdeminskning av Utrustningen i ovan angivna alternativ?

Skatterättsnämnden (2000-05-29, Ersson, ordförande, Wingren, Brydolf, Silfverberg, Ståhl, Svensson, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked. - Bolaget har i samtliga alternativ rätt till avdrag för värdeminskning på bussarna. - Motivering. - Bolaget är ett kreditmarknadsbolag. Bolaget har planer på att förvärva bussar (utrustningen) och leasa dem till ett svenskt transportföretag (leasetagaren). Leasingavtalet är utformat som ett standardavtal av typen restvärdeleasing, dvs. utrustningen kommer att ha ett inte obetydligt restvärde vid leasingtidens utgång. Leasingtiden kommer i de tre första alternativen att vara 7 år och i det fjärde alternativet 12,5 år. Den ekonomiska livslängden på utrustningen beräknas till 20 år. Vid leasingtidens slut kommer i de tre första

alternativen marknadsvärdet på utrustningen att uppgå till ca 50-60 procent av anskaffningsvärdet. Vid leasingtidens slut kommer utrustningen att försälas av Bolaget eller att leasas ut på nytt. Bolaget kommer, om utrustningen då skall försälas, i första hand att själv försöka finna en köpare. Leasetagaren har därvid ingen rätt och ej heller någon skyldighet att förvärva utrustningen. Något hinder mot att utrustningen efter förhandlingar mellan leasegivaren och leasetagaren överläts till leasetagaren föreligger dock inte. För att undvika en eventuell restvärdeförlust vid försäljningen av utrustningen kommer Bolaget i huvudalternativen (alternativ 1-3) att träffa en överenskommelse med i första hand leverantören av utrustningen att denne skall på anmodan av Bolaget anvisa köpare av utrustningen, dock inte leasetagaren, och om han inte kan anvisa en köpare att han själv skall förvärva utrustningen till restvärdet och därmed stå för förlusten. Leverantören kommer att enligt olika alternativ få ersättning för sitt åtagande. Om leverantören på anmodan av Bolaget anvisar en köpare som betalar ett högre pris än det kalkylerade restvärdet, så att vinst uppstår, har Bolaget rätt till halva vinsten medan resterande del av vinsten får behållas av leverantören som försäljningsprovision. Alternativt kommer Bolaget att försöka få ett liknande åtagande från t.ex. annan leverantör av bussar. Om avtal om ett sådant åtagande kommer till stånd men osäkerhet råder om avtalspartens förmåga att fullgöra åtagandet kommer Bolaget att försöka få en bankgaranti för fullgörandet av åtagandet. I ett fjärde alternativ kommer leasingavtalet förhandlas om så att det kalkylerade restvärdet blir noll. - Nämnden gör följande bedömning. - Alternativ 1-3 - Ansökan avser ett avtal om finansiell leasing med en avtalad skyldighet för leverantören eller annan avtalspart att svara för att leasingegendom vid avtalstidens slut försälas till ett i förväg bestämt pris (kvarvarande restvärde) en s.k. säljoption. Avtalet innebär att utfärdaren av optionen riskerar, om han inte lyckas få någon köpare av utrustningen, att själv få förvärva tillgången till det bestämda priset. - Nämnden utgår i det följande från att leasingavtalet i sig innebär att leasegivaren anses som ägare till utrustningen och således har rätt till värdepappersavdrag på denna. - Frågan är om avtalet i kombination med säljoptionen eller övriga åtgärder för att säkerställa restvärdet ändrar detta förhållande. - Någon särskild lagstiftning som kan ge vägledning för bedömningen av betydelsen av olika avtalskonstruktioner på området finns inte (jfr leasingutredningens förslag i SOU 1994:120 s. 37) utan vägledning för bedömningen får hämtas från praxis på området. - I förhandsbeskedet, RÅ 1992 ref. 104, var enligt förutsättningarna fråga om ett restvärdeleasingavtal avseende ett patent. Vid leasingperiodens slut skulle i princip patentet försälas. Till avtalet var kopplat en skyldighet för leasetagaren att anvisa en köpare, dock inte sig själv, som till ett i förväg beräknat kvarvarande restvärde skulle förvärva patentet om inte leasingföretaget själv kunde avyttra patentet till ett högre pris. Leasingföretaget ansågs berättigat till värdepappersavdrag på patentet. - I RÅ 1998 ref. 58 (I) ansågs leasegivare inte berättigade till värdepappersavdrag vid s.k. flygplansleasing. Fråga var om en form av sale and leaseback där den blivande leasetagaren efter köpet men före betalningen överlät sin rätt till flygplanet enligt kontraktet till en leasegivare varefter ett leasingavtal upprättades mellan parterna. Regeringsrätten fann - mot bakgrund av att flygbolagen (leasetagarna) CPA/Martinair under leasingavtalstiden utövade de väsentliga ägarfunktionerna avseende flygplanen, att avtalen förutsatte att kommanditbolagen Metro/Mega inte skulle återta planen när denna tid gått ut och att Metro/Mega med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början - att Metro/Mega inte kunde godtas som ägare av respektive flygplan. - Att ett leasingföretag i sin verksamhet skyddar sig mot risken för att göra en s.k. restvärdeförlust avseende objekt med stora värden är i sig inte någon åtgärd som kan förta företaget rätten till värdepappersavdrag (jfr RÅ 1992 ref. 104). Förhållandena blir annorlunda om avtal t.ex. betecknade som köp, uthyrning och försäljning inte framstår som sådana på grund av de olika rättigheter och förpliktelser som är kopplade till avtalen (jfr RÅ 1998 ref. 58). - I förevarande fall utgör den särskilda garantin mot en restvärdeförlust inte något förhållande som kan medföra en annan syn på äganderätten än i RÅ 1992 ref. 104. Mot bakgrund härav skall Bolaget i de ifrågakvarande alternativen anses berättigat

till värdeminskingsavdrag på utrustningen. - Alternativ 4 - Anledning saknas till en annan bedömning än i alternativen 1-3.

Riksskatteverket (RSV) överklagade Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg frågorna 1-3 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att Bolaget inte hade rätt till avdrag för värdeminskning på leasingobjekten. RSV anförde följande. Frågorna i förhandsbeskedet avser om Bolaget har rätt till värdeminskingsavdrag i olika situationer med s.k. restvärdegarantier. Bolaget har i de olika alternativen enbart en kreditfunktion med utrustningen som säkerhet för motpartens ekonomiska åtaganden. Avtalet måste ses i sin helhet vid bedömningen av rätten till värdeminskingsavdrag. Bolaget har inte visat att det föreligger något annat realistiskt alternativ än att utnyttja säljoptionen gentemot leverantören vid leasingperiodens utgång. Det är fråga om produkter där andrahandsmarknaden rimligen är mycket begränsad, framför allt om leasingobjekten skall säljas tillsammans. Rättsfallet RÅ 1992 ref. 104 kan enligt RSV inte tolkas så generellt som Skatterättsnämnden gjort. En särskild tolkning av avtalsvillkor måste ske i varje enskilt fall.

Bolaget bestred bifall till RSV:s yrkanden och anförde bl.a. följande. Det är en helt öppen fråga om Bolaget kommer att utnyttja säljoptionen eller inte. Leasingobjektens marknadsvärde vid leasingtidens utgång beräknas uppgå till 50-60 procent av anskaffningsvärdet. Enbart denna omständighet innebär att det finns en andrahandsmarknad för tillgångar av nu ifrågavarande slag. Om Bolaget utnyttjar leverantörens åtagande att anvisa en köpare av leasingobjekten vid leasingtidens utgång, skall eventuell restvärdesvinst delas lika mellan Bolaget och leverantören. Om Bolaget i stället självt säljer leasingobjekten får Bolaget behålla all eventuell restvärdesvinst. Bolaget kommer därför i första hand att självt försöka sälja leasingobjekten. Leverantörens vetskap om detta förhållande gör att han begär ersättning för sitt åtagande. Leverantören riskerar ju annars att inte alls få någon kompensation för sitt åtagande. Stor restriktivitet bör iaktas när det gäller att bedöma om en rättshandling har annan innebörd än vad parterna uttryckligen kommit överens om. Annars uppstår lätt betydande svårigheter - för såväl den enskilde som det allmänna - att överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer (jfr RÅ 1989 ref. 62).

Regeringsrätten (2001-01-25, Ragnemalm, Lindstam, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden i de delar som omfattas av överklagandet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet såvitt avser frågorna 1-3.

Föredraget 2001-01-10, föredragande Eriksson, målnummer 4329-2000.

Sökord: Förhandsbesked; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
