

Målnummer:	504-95	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1998-06-24		
Rubrik:	Enligt åberopade avtal har inventarier förvärvats från och leasats till flygbolag (I), finansbolag (II) respektive utländska dotterbolag (III). Rätt till avdrag för värdeminskning på inventarierna har inte ansetts föreligga.		
Lagrum:	29 § 1 mom. och 41 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse t.o.m. 1991 års taxering		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1956 ref. 5• RÅ 1987 ref. 5• RÅ 1987 ref. 166• RÅ 1989 ref. 62 I-II• RÅ 1992 ref. 21 I• RÅ 1992 ref. 104		

REFERAT

I.

Under rubriken Bakgrund redovisas i Regeringsrättens dom följande: "AB Sandvik Falken har som kommanditdelägare i Mega Carrier Kommanditbolag (Mega) vid 1989 och 1990 års taxeringar tillgodofört sig avdrag som motsvarar 33 procent av det för Mega beräknade rörelseunderskottet (övriga kommanditdelägare, två aktiebolag tillhörande Skanska- och Stora-koncernerna samt Salénia Aviation AB, har tillgodofört sig resterande underskott). Underskotten har väsentligen uppkommit som en följd av värdeminskningssavdrag på ett flygplan. Frågan i målen är om värdeminskningssavdragen skall godtas.

Vad som förekommit i samband med flygplansaffären har, såsom det framgår av handlingarna i målen, i korthet varit följande.

Ett nederländskt företag, Gelderse Luchtvaart Maatschippj B.V. (Gelderse), träffade avtal med The Boeing Company (detta och andra Boeing-företag betecknas i det följande "Boeing") om förvärv av ett flygplan. Strax före den tänkta leveransen överförde Gelderse, med Boeings godkännande, rätten att köpa planet till Mega. Samma dag slöts ett avtal om leasing av flygplanet med Mega som leasegivare och det Gelderse närstående flygbolaget Martinair Holland N.V. (Martinair) som leasetagare. Några dagar senare överlät Boeing flygplanet till Mega.

I det följande ges en förteckning av de mer väsentliga avtal och andra handlingar som förekommer i målen med en sammanfattning av det i många fall komplexa innehållet; det bör nämnas att det framgår att handlingar finns som inte tillförts aktmaterialet och vars innehåll därför är okänt.

1. Purchase Agreement den 28 mars 1986. Köpeavtal avseende flygplan att levereras av Boeing till Gelderse. Ändrat bl.a. den 29 juli 1988.

2. Purchase Agreement Assignment den 22 september 1988 varigenom Gelderse överlät rätten och skyldigheten att köpa flygplanet till Mega för 11 724 648 USD; Boeing samtyckte till överlåtelsen liksom till leasingavtalet (se p. 4) samt friskrev under leasingtiden Mega från skyldigheter som åvilade

Gelderse enligt köpeavtalet.

3. Boeing Bill of Sale den 26 september 1988 avseende överlåtelse av flygplanet från Boeing till Mega för 109 212 780 USD. Sammanlagt anskaffningspris 11 724 648 USD (p. 2) + 109 212 780 USD = 120 937 428 USD ("Lessor's cost").

4. Aircraft Lease Agreement den 22 september 1988 mellan Mega (leasegivare) och Martinair (leasetagare) om leasing av flygplanet på fem år med rätt för Martinair att förlänga avtalet i som mest tre fyraårsperioder (totalt således högst 17 år). Leasingavgift betalas med 3 023 436 USD per kvartal under den första femårsperioden och med stigande belopp under följande fyraårsperioder (under den sista fyraårsperioden är de kvartalsvisa betalningarna 4 308 396 USD).

5. Loan Agreement den 22 september 1988 mellan Mega och det nederländska företaget Bank Mees & Hope N.V. varigenom Mega lånade 96 749 942 USD, dvs. 80 procent av vad Mega betalat (se p. 3). Lånet löper på 17 år med 12,5 procent ränta och amorteringsfrihet under de första fem åren. Mega skall göra 68 kvartalsvisa annuitetsbetalningar på tider och med belopp som överensstämmer med betalningarna enligt det i p. 4 refererade leasingavtalet samt en slutamortering om 29 214 929 USD.

6. Sales Agency Letter den 22 september 1988. Avtal mellan Mega och Martinair avseende försäljning av flygplanet och ytterligare betalningar efter leasingperiodens slut."

Taxeringsnämnden taxerade bolaget i enlighet med bolagets självdeklaration.

I överklagande yrkade Riksskatteverket (RSV) att AB Sandvik Falken (Sandvik) skulle vägras avdrag med belopp motsvarande bolagets andel av värdeminskningsskatten hos Mega och att justering skulle ske av underlaget för vinstdelningsskatt. Till stöd för sin talan åberopade RSV en revisionspromemoria upprättad den 18 juni 1990 till ledning för taxering av delägarna i Mega.

Sandvik bestred bifall till RSV:s talan.

Länsrätten i Stockholms län (1992-05-27, ordförande Engström) yttrade:

Taxeringsåret 1989

Muntlig förhandling har den 3 och 6 april 1992 hållits i mål rörande delägarna i KB Metro-Flyg. Dessa delägare ingår i samma koncerner som delägarna i Mega. Då rättsfrågorna till viss del är desamma i alla dessa mål och argumentationen är densamma har parterna begärt att vad som förevarit vid den muntliga förhandlingen skall ligga till grund för bedömningen även i detta mål. Länsrätten kommer därför här nedan i vissa avseenden att hänvisa till vad som framkommit vid förhör med Lars Rantzén. Delägarna i KB Metro-Flyg åberopade vid den ovan nämnda muntliga förhandlingen förhör med Lars Rantzén som sakkunnig inom flygbranschen. Rantzén, som är flygingenjör med teknisk inriktning, har arbetat i flygbranschen under i vart fall mer än 20 år bl.a. för Boeing i USA och sedan 1971 för SAS där han bl.a. handhaft inköp av SAS flygflotta. För närvarande arbetar Lars Rantzén i ledningen för ett engelskt bolag, Electra Aviation Ltd, som äger och hyr ut flygplan. Företagets flygflotta har 50 egna och ytterligare 50 flygplan i trafik.

Något om Sandvik

Sandvik bildades i juni 1988. Enligt bolagsordningen driver Sandvik luftfartsrörelse samt därmed förenlig verksamhet. Sandvik har inte haft någon anställd under året och några löner har inte utgått. Bolagets aktiekapital är 50 000 kr. - Av årsredovisningen framgår att Sandvik under 1988 förvärvat 33

procent av andelarna i Mega. Förvärvet finansierades genom lån från moderbolaget. Annan verksamhet har såvitt framkommit inte förekommit i Sandvik. Enligt resultaträkningen har Sandvik mottagit koncernbidrag om 117 257 758 kr. Sandviks andel i Megas rörelseförlust uppgår till 117 257 758 kr varav 112 661 465 kr huvudsakligen utgör avskrivning utöver plan på det flygplan som Mega förvärvat under 1988. Sandvik redovisar inte någon inkomst att taxera 1989.

Något om Mega

Verksamheten i Mega består i uthyrningsverksamhet avseende lös egendom vilken verksamhet bolaget enligt förvaltningsberättelsen bedrivit under hela räkenskapsåret samt luftfartsrörelse. Enligt förvaltningsberättelsen har Mega under 1988 förvärvat en rätt från Gelderse Luchtvaart Maatschappij BV (Gelderse) att förvärva ett flygplan av typen Boeing 747-200 C från Boeing samt utnyttja denna rätt varefter flygplanet levererats. Av förvaltningsberättelsen framgår att flygplanet är uthyrt (operationell lease) till det holländska flygbolaget Martinair. I berättelsen anges; "Genom olika överenskommelser har bolaget erhållit betryggande säkerhet för flygplanets restvärde efter hyresperiodens slut. Leasetagaren har såsom ombud för bolaget åtagit sig att försälja planet. Bolaget har dessutom genom avtal uppnått, att planet inte får försäljas till ett pris understigande 36 procent av anskaffningsvärdet". - Mega har haft en anställd under 1988 och lön till denne har utgått med 8 000 kr. Under perioden har rörelsens intäkter/hyresintäkter uppgått till 19 397 272 kr. Rörelsens kostnader som utgörs av bl.a. arvode för löpande konsultationer avseende anskaffning av flygplan, förslag till investerare respektive leasetagare, förslag till finansiering etc. har uppgått till 3 977 958 kr. Avskrivningar enligt plan uppgår till 10 072 876 kr. Megas ränteutgifter uppgår till 96 643 kr och räntekostnader till 19 371 239 kr. Avskrivningar utöver plan har redovisats till 341 398 380 kr och årets resultat till ./ 355 326 588 kr. Avskrivningarna avser, såvitt framgår av årsredovisningen, förutom flygplanet ifråga tre stycken mobiltelefoner. -

Transaktionerna

Sandvik har uppgett att den avtalskonstruktion som föreligger i målen i huvudsak haft följande struktur. Gelderse har tecknat ett avtal med Boeing om förvärv av flygplan. I september 1988 har Gelderse överlåtit sin rätt enligt köpeavtalet från 1986 på Mega. Mega har utnyttjat sin rätt enligt köpeavtalet och har därefter låtit flygbolaget Martinair hyra planet. - De transaktioner som i första hand skall bedömas har genomförts i september 1988. Transaktionerna presenterades och förmedlades av finansbolaget ABB Credit AB. - Bakgrunden var följande. Gelderse tecknade 1986 ett kontrakt med Boeing om framtida leverans av flygplan. Planet levererades i september 1988. - I september 1988 utökades delägarkretsen i handelsbolaget Trindö Maskinuthyrning AB och bolaget gjordes om till kommanditbolag. I november 1988 registrerades namnändringen till Mega-Carrier Kommanditbolag samt förlängning av räkenskapsåret omfattande perioden 1 juli 1987 - 31 december 1988. Andelskapitalet ökades till 20 procent av anskaffningsvärdet på det flygplan som Gelderse beställt. Som kommanditdelägare inträdde, förutom AB Sandvik Falken med 33 procent, M-Carrier AB med 33 procent, Skanska Förvaltnings AB med 33 procent och Salénia Aviation AB med 1 procent. Komplementär är Mega Trade AB. - 1988-09-22 överlät Gelderse sin rätt att förvärva flygplanet till Mega genom "Purchase Agreement Assignment" (Överlåtelse av Köpeavtal, Gelderse-Mega). Överlåtelsen godkändes av Boeing. - 1988-09-22 träffades ett låneavtal mellan Mega och ett holländskt bolag, Bank Mees & Hope N.V. varigenom Mega mot säkerhet i flygplanet och leasinghyrorna lånade 80 procent av köpeskillingen för flygplanet. Lånet löper på 17 år med en fast ränta om 12,5 procent. Ränta och amortering skall erläggas fyra gånger per år och är tillsammans ungefär lika stora som de årliga leasinghyrorna från Martinair till Mega, med undantag för slutbetalningen. I låneavtalet har angivits att delägarna i Mega var och en för sig inte är ansvariga gentemot banken för

lånets rätta infriande. - 1988-09-22 träffades ett leasingavtal mellan Martinair och Mega enligt vilket Martinair leasar planet på fem år med rätt till förlängning 4+4+4 eller totalt 17 år. Vid utgången av leaseperioden, antingen efter 5, 9, 13 eller 17 år skall flygplanet, på visst i avtalet angivet sätt, antingen återlämnas till Mega eller försäljas för Megas räkning. - 1988-09-22 slöts ett avtal mellan Martinair och Mega innebärande att Martinair såsom ombud åtar sig att sälja flygplanet i händelse av uppsägning eller upphörande av leasingavtalet.

AVDRAG FÖR VÄRDEMINSKNING

Hyra/Avbetalningsköp

RSV har gjort gällande att det avtalsförhållande som föreligger mellan Mega och Martinair inte kan anses utgöra ett leasingavtal utan måste på grund av sitt innehåll betraktas som ett avbetalningsköp. RSV har i korthet anfört följande till stöd för sin talan. Avtalet är utformat så att Mega inte skall behöva riskera att ta tillbaka planet. Mega har i realiteten avhänt sig planet redan vid leasingavtalets ingående. Vid sådant förhållande är Mega inte att betrakta som ägare till flygplanet och Mega är därför inte berättigat till värdeminskingsavdrag. - Fråga uppkommer vid den skatterättsliga bedömningen om det avtal som till sin form utgör leasingavtal skall tilläggas den innebörd det har till sin form eller om man skall bortse från denna och utgå från andra rättsliga institut som är mera ägnade för transaktionen än den parterna valt. Vid bedömningen av om ett annat rättsläge kan anses föreligga än vad som framgår av avtalets form skall stor restriktivitet iakttagas, annars kan det lätt uppstå betydande svårigheter att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer, jfr RÅ 1989 ref. 62. Av nämnda rättsfall framgår också att det för att frångå ett avtals formella innehåll krävs att det föreligger omständigheter som klart visar att den reella och av parterna åsyftade innebörden är en annan än formen visar. - Frågan om gränsdragning mellan hyra och avbetalningsköp har prövats av Regeringsrätten i bl.a. RÅ 1987 ref. 166 och RÅ 1989 ref. 62. Av dessa rättsfall framgår att den avgörande frågan för gränsdragningen är om parterna åsyftat att hyrestagaren skall bli ägare till den uthyrda egendomen. Detta kan också jämföras med den lagstiftning som gäller mellan näringsidkare, lag (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl. I 1 § tredje stycket nämnda lag stadgas följande. 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. - Leasingavtalet innehåller inte någon uttrycklig bestämmelse att äganderätten skall övergå från Mega till Martinair. Martinair hyr flygplanet på 5+4+4+4=17 år och har vid utgången av varje leaseperiod en ovillkorlig rättighet att välja mellan två alternativ för att avsluta leasingavtalet. Martinair skall antingen återlämna flygplanet till Mega och samtidigt betala en viss i avtalet bestämd summa till Mega eller sälja planet och betala en viss förutbestämd summa till Mega. Denna senare summa är högre än i det första alternativet. Enligt Sales Agency Letter ges Martinair en exklusiv rätt att, om flygplanet skall säljas, som agent åt Mega inom 30 dagar ombesörja att planet säljs till bästa villkor på marknaden. Ett eventuellt överskott, utöver det belopp som Mega tillförsäkrat sig genom leasingavtalet av flygplansförsäljningen, tillfaller Martinair som försäljningsprovision. Ingenting hindrar att Martinair förvärvar flygplanet. Avtalet är konstruerat så att om Martinair väljer att lämna tillbaka planet efter fem år så skall bolaget samtidigt erlägga ca 122 000 000 USD till Mega. Om Martinair väljer att återlämna flygplanet efter utgången av senare leaseperiod minskas successivt det belopp som i samband därmed skall betalas till Mega. RSV har gjort gällande att detta alternativ är så ekonomiskt orealistiskt att det aldrig kan bli aktuellt för Martinair att återlämna planet och Martinair har i realiteten ingen annan möjlighet än att förvärva flygplanet. Om Martinair i stället väljer att sälja flygplanet efter fem år så skall bolaget till Mega erlägga ca 167 000 000 USD. Om Martinair väljer att sälja flygplanet efter utgången av senare leaseperiod minskas successivt det belopp som i samband därmed skall betalas till Mega, för att efter 17 år uppgå till ca 55 000 000 USD. - Vid förhör

med Lars Rantzén har denne uppgivit följande. Andrahandsvärdet på flygplan har normalt sett varit mycket högt men har sjunkit med ca 30 procent det senaste året. Detta gäller för alla flygplanstyper. För leasegivaren är det vidare i normalfallet önskvärt med långa hyresförhållanden. För leasetagaren å andra sidan är det av intresse att ha en viss flexibilitet i avtalet. Marknaden kan exempelvis ändras och sammansättningen på leasetagarens flygplansflotta kan behöva ändras. Sådana förändringar kan vara svåra att överblicka över längre perioder. Det är därför inte ovanligt att i leasingavtal som löper över längre perioder tillerkänna leasetagaren en möjlighet att återlämna flygplanet och leasetagaren skall då känna till vad det kommer att kosta. - Länsrätten gör följande bedömning. - Om man ställer ett högt andrahandsvärde i relation till försäljningsklausulen så torde Martinair kunna erhålla stora ekonomiska fördelar av att utnyttja sin exklusiva försäljningsrätt enligt Sales Agency Letter och köpa flygplanet till ett på förhand fastställt belopp. Viss värdeförändring som flygplanet genomgår tillfaller sålunda Martinair. Värdeförändringar i egendom brukar normalt tillfalla ägaren av egendomen. Länsrätten gör emellertid den bedömningen att även om det förefaller synnerligen kostsamt för Martinair att återlämna flygplanet och samtidigt erlagga ett i förhållande till flygplanets värde mycket högt belopp till Mega kan det inte, mot bakgrund av vad som framkommit vid förhör med Lars Rantzén, hållas för helt uteslutet att avtalet kan komma att avslutas på detta sätt. Vidare får Martinair enligt avtalet inte utan medgivande från Mega frånhända sig besittningen eller den direkta kontrollen över flygplanet. - Hela avtalskonstruktionen torde i hög grad bygga på att Mega innehar flygplanet med äganderätt. Mycket i avtalskonstruktionen talar emellertid för att, som RSV gjort gällande, Mega inte har något intresse av att återfå flygplanet efter leasingperiodens slut. Den avgörande frågan är dock inte huruvida Mega saknar intresse att behålla äganderätten till flygplanet efter det att avtalet löpt ut, utan huruvida parterna åsyftat att hyrestagaren, Martinair, skall överta äganderätten. - Vad som sålunda går att utläsa av avtalen i sig samt vad som framgår av omständigheterna i övrigt ger enligt länsrättens bedömning inte stöd för antagandet att parternas gemensamma avsikt varit att Martinair skall förvärva äganderätten till flygplanet. - Skäl kan förvisso anföras för att bedöma avtalet som ett avbetalningsköp istället för leasingavtal. Länsrätten finner emellertid vid en samlad bedömning att dessa skäl inte har den styrka som bör krävas för att anse rättsläget vara ett annat än det som följer av parternas rättshandlingar. Äganderätten till flygplanet kan därför inte anses ha övergått till Martinair på den grunden.

Egentlig ekonomisk risk

RSV har i detta avseende dels fört ett resonemang om de risker för förlust och möjligheter till vinst som vanligtvis följer med äganderätt och dels åberopat bl.a. Regeringsrättens avgörande i RÅ 1956 ref. 5. En skattskyldig hade genom lösöreköpskontrakt sålt inventarier till ett bolag och prövningsnämnden vägrade den skattskyldige yrkat avdrag för värdeminskning på inventarierna. "Säljaren"/pansättaren/låntagaren klagade till kammarrätten. Kammarrätten ändrade inte prövningsnämndens beslut. Den skattskyldige fullföljde sin talan och anförde bl.a. att lösöreköpet var en form av kreditgivning som var mycket vanlig i kreditvärlden och enligt "god köpmanssed" bokfördes hos långivare och låntagare i överensstämmelse med sin innebörd, som lån. Det faktum att det aldrig förekom att "köparen" gjorde värdeminskningsskattavdrag för inventarierna talade för att sådant avdrag borde få åtnjutas av "säljaren". Regeringsrätten yttrade bl.a. att det av utredningen inte framgick att bolaget ("köparen"/panthavaren/långivaren) fritt förfogade över inventarierna såsom ägare men däremot att bolaget för den händelse lånet inte infriades fick realisera inventarierna och tillgodoräkna den skattskyldige vad realisationen inbringade. Eftersom den skattskyldige bar förlusten av den värdeminskning som under lånetiden drabbade inventarierna borde han enligt inkomstskattelagstiftningens grunder njuta avdrag härför. Regeringsrätten fann därför skäl bifalla den skattskyldiges talan. - I avgörandet har enligt vad som framkommit parterna varit överens om den aktuella lånekonstruktionen och dess innebörd. Panthavaren/långivaren/"köparen" hade inte gjort något

värdepappersavdrag på inventarierna och transaktionerna bokfördes enligt god köpmanssed som lån hos båda parter. I de transaktioner som länsrätten har att bedöma har inte klarlagts att parterna varit överens om att de rättshandlingar som företagits haft en innebörd som varit annan än vad avtalen ger vid handen. I målet är inte fråga om att, så som skett i RÅ 1956 ref. 5, tillerkänna annan än den formella ägaren avskrivningsrätten utan att fränkänna den formella ägaren avskrivningsrätten. Till detta kommer att Martinair, Megas motpart är ett utländskt rättssubjekt om vars motiv och inställning till engagemanget inte annat är känt än vad som framgår av de avtal som föreligger i målen. Vad RSV åberopat i detta sammanhang utgör sammantaget inte grund för att länsrätten skulle kunna fränkänna delägarna i Mega rätten till avskrivningar på flygplanet (se vidare nedan under rubriken "Internationella redovisningsprinciper" angående den ekonomiska risken).

Utomlands självständigt bedriven rörelse

Inkomst av i utlandet självständigt bedriven rörelse skall enligt 38 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370, KL) hänföras till inkomstslaget kapital. Sådan rörelse anses enligt 18 § samma lag som särskild förvärvskälla. Om förvärvskällan i sin helhet visar underskott är förlusten inte avdragsgill mot annan inkomst, 39 § 2 mom. KL. - 1921 års kommunalskattekommitté anger att med rörelse i utlandet avses "sådan verksamhet som där bedrivs som ett självständigt med egna räkenskaper försett företag". Som exempel på fall som inte omfattades av denna definition nämndes utrikes fraktfart som utövas av inländskt rederi (DsFi 1984:25 s. 54, med hänvisning till SOU 1924:53 s. 426). I ett senare betänkande har uttalats att en förutsättning för att en rörelse skall anses självständigt bedriven i utlandet torde vara att den har "egen bokföring och egen lokal ledning (DsFi 1984:25 s. 54, med hänvisning till SOU 1950:35 s. 38). - Regeringsrätten hade i avgörandet RÅ 1986 ref. 55 att ta ställning till huruvida viss rörelse skulle anses vara bedriven utomlands. Två skattskyldiga hade i Sverige förvärvat fraktcontainrar och genom avtal uppdragit åt ett schweiziskt bolag att förmedla uthyrning av dessa. Det schweiziska bolaget skulle registrera containrarna i Paris och försäkra dem mot förlust eller skada. Hyresintäkterna skulle uppbäras av det schweiziska bolaget som också svarade för att överskottet av verksamheten betalades ut till de skattskyldiga. I länsrättens dom, som inte ändrades av kammarrätten eller Regeringsrätten, angavs att den faktiska verksamheten måste anses ha skett i Schweiz. Rörelsen var därför en utomlands självständigt bedriven rörelse. - RSV har hävdad att Megas verksamhet bör ses som en utomlands självständigt bedriven rörelse, i synnerhet om verksamheten anses utgöra luftfartsrörelse och om "leasen" är operationell. I det senare fallet har nämligen Mega tillskapat en organisation utomlands för service och underhåll av flygplanet. RSV menar sammanfattningsvis att hela förvärvskällan riktar sig mot företag i ett annat land och att verksamheten kräver minimal administration i Sverige då betalningsströmmarna i de allra flesta fall är automatiserade. - För RSV:s bedömning talar mot bakgrund av 1986 års avgörande bl.a. att Martinair i egenskap av flygförare/operatör torde ha registrerat flygplanet i erforderliga register i Holland och svarar för att flygplanet är försäkrat. Sandvik har emellertid uppgett att Mega administrerar hela uthyrningen från Sverige. I Sverige har Mega också en person anställd som arbetar 20-30 timmar per månad med arbetsuppgifter av varierande karaktär såsom kontroll och administration av hyresbetalningar, amorteringar, betalning av räntor och övriga fakturor, upprättande av löpande bokföring och bokslut, myndighetskontakter samt kontroll och uppföljning av flygplanets drift. Leasingavgifterna går in på konto i svensk bank. Någon motsvarande lokal dvs. i Holland stationerad ledning av verksamheten förekommer, såvitt framgår av utredningen, inte. Underhållet av planet sköts av praktiska skäl via Martinair, Mega svarar för kostnaderna men vidarefakturerar Martinair dessa kostnader. - Länsrätten finner vid en samlad bedömning inte att Megas faktiska verksamhet kan anses ha skett utomlands. Samma bedömning gäller oavsett om Mega driver luftfartsrörelse.

Internationella redovisningsprinciper

Denna grund utgörs såsom länsrätten uppfattat RSV:s talan av det resonemang som framförts ovan under rubriken "Egentlig ekonomisk risk" med följande tillägg. Svensk redovisning tillåter redovisning efter ekonomiska principer. Av SAS' årsredovisning för 1989 framgår att SAS-gruppens bokslut upprättats i enlighet med International Accounting Standards Committees (IASC:s) redovisningsprinciper. Enligt IASC behandlas operationell och finansiell leasing på olika sätt. Finansiell "lease" skall redovisas bland balansräkningens anläggningstillgångar och leasingåtagande bland skulderna. Internationell redovisningspraxis har stor betydelse för tolkning av begreppet god redovisningssed i Sverige. Med hänsyn till den ringa ekonomiska risk som Mega löper är det naturligt att Martinair tillerkänns avskrivningsrätten. - Länsrättens bedömning. - Den svenska rättsordningen har inte något definierat äganderättsbegrepp. Begreppet äganderätt används som samlingsbeteckning på det maximum av befogenheter över en sak som rättsordningen medger. Befogenheterna är inte konstanta och äganderättsbegreppet är således ett funktionsbegrepp. - I bl.a. Sverige skall ett företags årsredovisning dels upplysa om företagets finansiella ställning och dels leda fram till ett rörelseresultat som skall beskattas. I flera anglosaxiska länder skall årsredovisningen endast upplysa om företagets finansiella ställning. - I internationella sammanhang betecknas redovisningsprinciper som bygger på grundprincipen att transaktioners ekonomiska betydelse skall avgöra hur de behandlas i redovisningen för "substance" och redovisningsprinciper som bygger på grundprincipen att redovisningen skall rätta sig efter avtals och andra rättshandlingars innebörd för "form". I vissa anglosaxiska länder tillämpas på vissa former av finansiell leasing redovisningsmässigt (inte kontrakt- eller skattemässigt) det s.k. substansinriktade synsättet ("substance over form"). - Med utgångspunkten att större delen av den "ekonomiska äganderätten" (risk and reward) till objekt övergår till leasetagaren har man rekommenderat att leasingobjektet aktiveras i leasetagarens balansräkning (bl.a. Balans, 1991 nr 2 s. 22-27 och nr 5 s. 25-28). En internationell redovisningsrekommendation, IAS 17, bygger på samma tanke. Den rekommendationen har inte godtagits i Sverige. - Enligt de i Sverige rekommenderade redovisningsreglerna tas det förhyrda objektet inte upp i leasetagarens balansräkning om denne inte har skyldighet att efter fastställda grunder överta det förhyrda objektet vid avtalstidens slut (FAR:s rekommendation i redovisningsfrågor nr 7). I enlighet med vad som framkommit ovan under "Hyra/Avbetalningsköp" kan leasingavtalet inte anses innebära att äganderätten till flygplanet skall övergå till Martinair. Vad som under sådana omständigheter är god redovisningssed är att den förhyrda egendomen tas upp som tillgång i leasegivarens balansräkning och aktiveras genom erforderliga avskrivningar. De internationella redovisningsprinciper som RSV åberopat kan inte läggas till grund för att frånkänna Mega avskrivningsrätten till flygplanet. - Även om Martinair så som RSV åberopat - enligt leasingavtalet innehar flera rättigheter och skyldigheter som typiskt sett tillkommer ägaren av ett objekt och Megas roll ur leasetagarens synvinkel främst synes vara finansärens finner länsrätten att avskrivningsrätten inte heller på denna grund kan frånkännas Mega.

SKATTEFLYKT

En första förutsättning för tillämpning av skatteflyktsklausulen är att rättshandling, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. - De transaktioner som Mega genomfört - förvärv av flygplan, uthyrning av detsamma och avskrivning för värdeminskning - har enligt länsrättens bedömning lett till inte oväsentliga skatteförmåner för delägarna då uppkomna underskott kvittas mot mottagna koncernbidrag. - En andra förutsättning för tillämpning av klausulen är att skatteförmånen med hänsyn till

omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.

- Enligt förarbeten till lagstiftningen är det vid denna bedömning inte avgörande vad den skattskyldige avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter framstår som det huvudsakliga skälet. Mega har uppgett att avsikten varit att erhålla kunskap om leasing som finansieringsform, framför allt cross-border leasing, för att delägarnas koncerner skall kunna dra nytta härav i sin övriga verksamhet. Mega har vidare uppgett att det skattemässiga utfallet alltid beaktas vid all affärsverksamhet så till vida att det skattemässiga resultatet av en transaktion aldrig får vara direkt oförmånligt. Det framstår enligt länsrättens bedömning som klart att Mega inte skulle genomfört transaktionerna om de inte medfört någon skatteförmån eftersom affären i vart fall under de inledande åren inte synes ge andra ekonomiska fördelar än just skatteförmånen. Skatteförmånen framstår därför inte bara som det huvudsakliga skälet till transaktionerna utan dessutom som det avgörande skälet därtill. Därutöver kan naturligtvis även andra positiva effekter följa av förfarandet. - Härefter kvarstår frågan om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. Vid denna bedömning utgår länsrätten från sina tidigare ställningstaganden att de i målet aktuella avtalen såväl civilrättsligt som skatterättsligt skall bedömas i enlighet med respektive ordalydelse. Av prop. 1982/63:84 s. 19 ff framgår följande. En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sätt otillfredställande resultat i den mening att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte som det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning. När det gäller skatteflykt som består i att den skattskyldige utnyttjar t.ex. en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel som skall beaktas vid prövningen. Men även i detta fall måste man inte sällan beakta grunderna för andra bestämmelser, t.ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. - Av 53 § 2 mom. KL framgår att kommanditbolag inte är skattesubjekt och att bolagets inkomst i stället skall beskattas hos delägarna. RSV har gjort gällande att den verksamhet som bedrivs i Mega, i enlighet med bestämmelserna i lag (1988:606) om finansbolag, inte får bedrivas utan tillstånd från finansinspektionen och att verksamheten inte får bedrivas i kommanditbolagsform vilket är en förutsättning för att erhålla skattemässiga förmåner av transaktionen. - Lagen om finansbolag är inte en skatterättslig reglering och har inte till syfte att styra val av associationsform vid beskattningen. Frågan huruvida den verksamhet som Mega bedriver är tillståndspliktig eller ej låter sig inte avgöras med lätthet. Om någon utan tillstånd driver verksamhet som kräver tillstånd enligt lagen om finansbolag skall Finansinspektionen (FI) förelägga honom att upphöra med verksamheten. Om vissa företrädare hos finansbolag på visst sätt lämnar oriktiga upplysningar till FI kan det leda till straffrättsliga påföljder. Några andra rättsföljder är inte föreskrivna i lagen. De företagna transaktionerna torde inte förlora sin civilrättsliga giltighet. Vid sådant förhållande saknar det enligt länsrättens bedömning skäl att vid den skatterättsliga bedömningen pröva huruvida Megas verksamhet är tillståndspliktig eller ej enligt finansbolagslagen. Det kan därför inte anses strida mot skattelagstiftningens grunder att utnyttja de avdragsregler som gäller för inventarier och vad som i övrigt gäller för kommanditbolag vid beskattningen på den grunden att det eventuellt krävs en annan associationsform och tillstånd enligt finansbolagslagen för den bedrivna verksamheten. - RSV har vidare gjort gällande att skattereglerna avser generellt normal rörelseverksamhet med normal företagsekonomisk inriktning, inte verksamhet som i grunden enbart har ett skattemässigt syfte. - Regeringsrätten har prövat frågan huruvida underskott hänförligt till värdeminskingsavdrag på inventarier i leasingverksamhet kunnat underkännas enligt lagen mot skatteflykt på den grunden att verksamheten endast hade till syfte att uppnå viss beskattningseffekt (mål nr 5173-1999, 1992-01-30). Regeringsrätten fann att förfarandet inte kunde anses strida mot lagstiftningens grunder. Länsrätten finner att det av Regeringsrätten prövade målet är så likartat det här i frågavarande målet i detta avseende, att skäl saknas till annan bedömning än den vartill Regeringsrätten kommit i detta hänseende. Förvisso

finns vissa begränsningar i avdragsrätten för underskott uppkomna på grund av avskrivning på flygplan. Lagstiftaren har emellertid uttryckligen undantagit svenska börsnoterade aktiebolag samt dotterbolag till sådana aktiebolag från dessa begränsningar. - RSV har vidare gjort gällande att avskrivningsrätten normalt är kopplad till den som bär risken för tillgångarna och kan förfoga över tillgångarna och att det därför skulle strida mot lagstiftningens grunder att medge Mega värdeminskingsavdrag. RSV har hänvisat till Regeringsrättens avgörande i RÅ 1956 ref. 5. - Rätten till avskrivning är knuten till ett äganderättsbegrepp; inventarien skall tillhöra rörelsen och rörelseägaren. Länsrätten har tidigare funnit att Mega har sådan äganderätt till flygplanet som medför rätt till avskrivning. Med beaktande härav och med hänvisning till vad som anförts tidigare under rubriken "Egentlig ekonomisk risk" finner länsrätten att det inte heller på denna grund kan anses strida mot lagstiftningens grunder att medge Mega värdeminskingsavdrag. - Slutligen har RSV gjort gällande att ett systematiskt utnyttjande av s.k. double dip, dvs. att samma inventarie skrivs av samtidigt i två länder, strider mot lagstiftningens grunder. - Ett svenskt skattesubjekt som skall beskattas i Sverige får under vissa förutsättningar göra avskrivning på inventarier på visst sätt enligt kommunalskattelagens regler. Att ett utländskt skattesubjekt som är självständigt från det svenska skattesubjektet och som inte beskattas i Sverige, enligt annat lands skattelagstiftning äger avskrika samma inventarie kan enligt länsrättens bedömning inte ges den innebörden att det svenska skattesubjektets avskrivningsrätt anses strida mot kommunalskattelagens grunder. Ett systematiskt utnyttjande av sådan eventuell dubbel avskrivningsrätt medför inte annan bedömning. - Mot bakgrund av vad som anförts i det föregående kan en avdragsrätt för den redovisade avskrivningen inte anses strida mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse. Sandviks avdragsyrkande kan därför inte underkännas med stöd av lagen om skatteflykt.

Sammanfattning - avdrag för värdeminskning

Sammanfattningsvis finner länsrätten att RSV:s yrkande, att Sandvik skall vägras avdrag för värdeminskning på flygplanet, inte skall bifallas.

DIREKTA ANSKAFFNINGSKOSTNADER FÖR INVENTARIER

Som anskaffningsvärde för inventarier skall, då inventarierna förvärvats genom köp, enligt 29 § anvisningarna punkten 4 andra stycket KL anses den verkliga utgiften för deras anskaffande. I anskaffningsvärdet skall inräknas inte bara inköpspris utan samtliga med förvärvet förenade kostnader såsom tull, frakt, provisioner, finansiering, montering och eventuell provning (företagsskatteberedningens slutbetänkande SOU 1977:86 s. 228). - Aktuella kostnader avser enligt den faktura från ABB Credit AB som granskats vid revisionen bl.a. strukturering av affärsidé och målsättning inklusive riskanalys, utvärdering av flygplansmarknaden, strukturering av ägarbild - utvärdering av ägare, myndighetskontakter, medverkan till bankkontakter, medverkan i leaseförhandlingar, finansiell analys, utvärdering av lämpliga skatte- och affärsjurister samt löpande kontakter med utvalda partners. - Länsrätten delar RSV:s och revisorernas bedömning att fråga till större delen är om en typ av "mellanhandsprovision" dvs. att ABB Credit AB tagit betalt för att förmedla flygplansförvärvet. Sådana kostnader måste anses ingå i anskaffningskostnaden för flygplanet. Kostnaderna bör ingå i avskrivningsunderlaget i övrigt och skrivas av på samma sätt som detta. I avsaknad av närmare utredning och med hänsyn till vad som framkommer av fakturan bör i enlighet med yrkandet 3 000 000 kr återföras till beskattning varav 990 000 kr belöper på Sandvik. Sandviks taxering till statlig inkomstskatt skall därför höjas i enlighet med RSV:s yrkande i denna del.

Underlag för vinstdelningsskatt

Om taxeringen till statlig inkomstskatt ändras genom dom skall domstolen enligt 10 § lagen om vinstdelningsskatt besluta om den ändring av

vinstdelningsunderlaget som föränleds av ändringen. I enlighet härmed fastställer länsrätten underlaget för vinstdelningsskatt till 443 000 kr. - Länsrätten bestämmer bolagets taxering till statlig inkomstskatt och underlaget för vinstdelningsskatt enligt bilaga 1 (här utesluten).

Taxeringsåret 1990

Mega har under 1988 köpt ett flygplan av typ Boeing 747-200C och hyrt ut flygplanet till ett flygbolag i Holland, Martinair. För verksamhetsåret 1989 redovisar Mega en rörelseförlust om 128 972 313 kr. Förlusten har huvudsakligen uppkommit genom avdrag för värdeminskning på flygplanet. RSV:s besvär innebär att delägarna i Mega skall vägras avdrag för rörelseförlusten. - Länsrätten har i dom denna dag avseende bolagets taxering för 1989 funnit att skäl inte föreligger att vägra bolaget avdrag för värdeminskning på flygplanet. RSV:s talan har med anledning härav i denna del lämnats utan bifall. Skäl att bedöma 1990 års taxering på annat sätt föreligger inte. Länsrätten avslår därför RSV:s besvär. - Länsrätten bifaller inte besvären.

RSV överklagade och vidhöll sin talan utom vad avsåg direktavdrag för anskaffningskostnader för inventarier.

Sandvik bestred bifall till RSV:s överklagande. I anslutningsbesvär yrkade bolaget för taxeringsåret 1989 i första hand att taxeringen skulle bestämmas i enlighet med deklarationen och i andra hand att taxeringshöjningen såvitt avsåg "Direkta anskaffningskostnader för inventarier" skulle begränsas till 544 500 kr. För taxeringsåret 1990 yrkade Sandvik med hänvisning till nämnda anslutningsbesvär att justering skulle ske för s.k. överavskrivning.

RSV hemställde om avslag på Sandviks förstahandsyrkande samt medgav bolagets andrahandsyrkande avseende taxeringsåret 1989.

Kammarrätten i Stockholm (1993-11-23, Rydholm, Dinnetz, von der Esch, referent) yttrade:

Taxeringsåret 1989

Transaktionerna

Mega har från Boeing förvärvat ett flygplan av typen Boeing 747-200C, vilket levererats i september 1988. Den 22 september 1988 har Mega med Martinair ingått ett Aircraft Lease Agreement (Leasingavtalet), enligt vilket Martinair hyr planet på 5 år med rätt till förlängning med 4+4+4 år eller totalt 17 år.

AVDRAG FÖR VÄRDEMINSKNING

Hyra/avbetalningsköp

Av Leasingavtalet mellan Mega och Martinair framgår i huvudsak följande. Martinair, som hyr flygplanet på maximalt 17 år, har vid utgången av varje leasingperiod en ovillkorlig rätt att välja mellan två olika alternativ för att avsluta Leasingavtalet. Martinair kan antingen återlämna flygplanet till Mega och samtidigt betala en viss i avtalet bestämd summa till Mega eller såsom agent för Mega sälja planet och betala en viss förutbestämd summa till Mega. Enligt ett Sales Agency Letter av den 22 september 1988 har nämligen Martinair erhållit en exklusiv rätt att - om flygplanet skall säljas - agera som agent åt Mega och sälja flygplanet inom 30 dagar till bästa villkor på den öppna marknaden. - Parterna vidhåller i alla delar vad de har anfört i länsrätten och anför härutöver i huvudsak följande. - RSV, som vidhåller att Leasingavtalet egentligen utgör ett avtal om avbetalningsköp, anför sålunda. Länsrätten har inte beaktat att Martinair redovisnings- och skattemässigt betraktas som ekonomisk ägare till planet i Nederländerna och där tillerkänts avskrivningsrätten. - Avtalskonstruktionen bygger på att ge sken av att Mega innehar planet med äganderätt men att man samtidigt inte vill betungas av

ägandeskapets normala konsekvenser. - Länsrätten har lagt vikt vid att värdesänkningen uppgetts vara 30 procent under det senaste året. Denna värdesänkning (om den verkligen förekommit) måste vara helt betydelselös i det långa loppet. När affären gjordes upp fanns det inga tveksamheter om en god framtida värdestegring. Det är vid denna tidpunkt parternas avsikt skall bedömas. - Även om man i likhet med länsrätten bedömer att viss osäkerhet föreligger om avvecklingen av det aktuella leasingförhållandet hindrar inte det att avtalet bedöms som ett köp. Köp kan föreligga även då köparen medgivits rätt att frånträda avtalet om denne betalar säljaren visst belopp. De villkor som föreligger i det aktuella fallet och som betecknas som leasing avviker således inte från villkor, som kan förekomma vid regelrätta köp. Det normala för ett hyresförhållande är att bundenheten vid godset är mer begränsad än vid köp. Länsrätten har ställt högre krav på leasetagarens bundenhet vid godset än då regelrätta köp föreligger. - Man bortser från länsrättens sida helt från det speciella med dessa internationella leasingavtal, nämligen det att de är konstruerade för att passa två olika länders rättssystem. - Det är enligt Göran Millqvist (Finansiell leasing s. 87) tämligen uppenbart att ett finansiellt leasingavtal skulle kunna omfattas av avbetalningsköplagen. Den tvingande regeln i nämnda lag är generellt utformad och avsedd att vara ett ingrepp i den fria avtalsrätten. - Sandvik anför. Vad RSV menar med att en värdesänkning måste vara betydelselös i det långa loppet är oförståeligt. Om ett flygplan kan sjunka i värde 30 procent under ett år torde detta ha utomordenligt stor betydelse i det långa loppet. Om alla flygplan sjunker i värde, även sådana som innehas av Martinair med äganderätt, påverkar detta i hög grad Martinairs framtida förmåga att fullgöra sina förpliktelser gentemot Mega och andra borgenärer. RSV hävdar att det inte fanns några som helst tveksamheter om en god framtida värdestegring. Det kanske det inte gjorde hos RSV och vissa andra bedömare, men en mera försiktig bedömare inser att det aldrig inträffar att marknaden alltid pekar uppåt. För att balansera tänkbara utvecklingstendenser har Mega och Martinair låst fast vissa restvärden. - Enligt Göran Millqvist (Finansiell leasing, s. 86) kan det endast i fall där det framstår som uppenbart att de enskilda parterna medvetet försökt kringgå lagen genom att dölja avtalets verkliga innebörd bakom en vilseledande utformning, komma i fråga att tillämpa de tvingande bestämmelserna i 1 § tredje stycket avbetalningsköplagen mellan näringsidkare på ett leasingavtal. Om syftet med avtalets utformning däremot varit ett annat (t.ex. ekonomiska eller kreditmässiga hänsyn) blir det, enligt Göran Millqvist, inte aktuellt att tillämpa lagen ens om leasingavtalet på ekonomiska grunder är jämförbart med ett avbetalningsköp. Med hänsyn härtill och till att det i förevarande fall inte finns någon skyddsvärd part - Mega har inte en starkare position än Martinair - är en tillämpning av nämnda skyddsregel utesluten. - Kammarrätten gör följande bedömning. - RSV har inte anfört någon omständighet, som visar att avtalet - vilket inte innehåller någon bestämmelse om att äganderätten till planet skall övergå från Mega till Martinair - skall bedömas på annat sätt än som ett leasingavtal. På grund härav saknas skäl att vägra Sandvik avdrag för värdeminskning på den av RSV nu åberopade grunden.

Egentlig ekonomisk risk

RSV gör i målet gällande att Mega inte löper någon egentlig ekonomisk risk i affären och att delägarna i Mega därför inte skall tillerkännas någon avskrivningsrätt. - Sandvik hävdar att Mega löper en egentlig ekonomisk risk eftersom det inte på förhand är klart hur transaktionen kommer att avslutas. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Kammarrätten finner inte att vad RSV åberopat i detta sammanhang utgör grund för att frånkänna delägarna i Mega rätt till avskrivning på flygplanet. Kammarrätten delar således länsrättens bedömning i denna fråga.

Utomlands självständigt bedriven rörelse

Parterna vidhåller i alla delar vad de har anfört i länsrätten och anför härutöver i huvudsak följande. - RSV anför sålunda. Martinair har gentemot Mega haft en

uppbörd och utbetalningsfunktion om Mega anses ha bedrivit luftfartsrörelse eller operationell leasing. Sådan rörelse innefattar mer än enbart uthyrning (jfr RÅ 1986 ref. 55). - Jämförelse bör även göras med en av Kammarrätten i Sundsvall den 29 september 1992 meddelad dom i mål nr 4403--4411-1991. Målen gällde två svenska fysiska personer, som från Sverige via ett handelsbolag hyrde ut en vattenrutschbana till ett engelskt bolag. Den omständigheten att de två svenskarna besökt England och deltagit i skötseln av rutschbanan där medförde enligt kammarrätten att den egentliga verksamheten inte till någon del kunde anses bedriven i Sverige. Den faktiska verksamheten ansågs ha bedrivits i England, varför yrkade underskottsavdrag i Sverige vägrades. - Från Sandviks sida har hävdats att fråga är om operationell leasing eftersom Mega ansvarar för service. Den servicen uppges skötas på uppdrag av Mega i samma land som "leasetagaren". Om Mega själv skött den servicen på plats hade fråga varit om utomlands självständigt bedriven rörelse mot bakgrund av nämnda dom. Samma bedömning bör ske om serviceverksamheten upplåtits till utomstående. - Sandvik anför. Martinair är hyrestagare i förhållande till Mega och erlägger halvårsvis hyra till Mega. Martinair uppbär inga betalningar för Megas räkning och bedriver alltså ingen "uppbördsverksamhet". Mega har direkt förbindelse med sin hyrestagare och det finns ingen mellanliggande "uppbördsman". - Mega har ingen bokföring i utlandet och ingen lokal ledning där. All Megas verksamhet bedrivs i Sverige. - De förhållanden som återges i den åberopade kammarrättsdomen är inte jämförbara med Megas. - Kammarrätten gör följande bedömning. - RSV har inte anfört någon omständighet som visar att Megas leasingverksamhet är att hänföra till någon utomlands självständigt bedriven rörelse. Skäl att vägra Sandvik avskrivningsrätt på sådan grund föreligger därför inte.

Internationella redovisningsprinciper

Parterna vidhåller i alla delar vad de har anfört i länsrätten och anför härutöver i huvudsak följande. - RSV anför sålunda. Länsrätten har uppfattat Föreningen Auktoriserade Revisorers (FAR) rekommendationer i redovisningsfrågor nr 7 som uttryck för god redovisningssed. Det är inte självklart att så är fallet. Innebörden av god redovisningssed beskrivs i förarbetena till bokföringslagen genom hänvisning till att det bör röra sig om faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativ och representativ krets av bokföringsskyldiga. Vad som är god redovisningssed kan således skifta från bransch till en annan och vara olika med hänsyn till rörelsens storlek eller företagsform (Bokföringsnämnden, BFN 13/7). Redovisningsfrågor har under senare år blivit mer komplicerade och avvikelser från utgivna och etablerade rekommendationer allt vanligare. Mot bakgrund härav har Bokföringsnämnden tillsammans med FAR och näringslivet bildat en stiftelse för utvecklandet av god redovisningssed, Redovisningsrådet. - Vidare hänvisar RSV till en artikel i Svenska Dagbladet den 4 juni 1992, av vilken framgår att SAS ansluter sig till internationell redovisningspraxis. - Sandvik anför. Det är helt klart att den som rättar sig efter FAR:s rekommendationer alltid tillämpar god redovisningssed. - Mega kan inte redovisa flygplanet som sålt eftersom Martinair inte har skyldighet att köpa det. - Att vissa företag funnit det förenligt med sina intressen att tillämpa internationella redovisningsprinciper kan naturligtvis inte tvinga alla svenska företag att göra detsamma. - Redovisningen behöver inte vara avgörande för vem som är ägare utan endast för vem som skall redovisa tillgången i sin balansräkning. Det starka sambandet mellan redovisning och äganderätt som finns i Sverige, saknas i många andra länder. Ej heller är sambandet mellan redovisning och beskattning lika starkt i andra länder som i Sverige, varför det ingalunda är självklart att avskrivning medges i skattehänseende endast av den anledningen att avskrivning skall ske i redovisningen. Det är således inte alldeles enkelt att applicera "internationella redovisningsprinciper" på svenska förhållanden utan att först analysera samtliga följder därav. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Vad RSV anfört till stöd för sin talan i detta avsnitt kan inte läggas till grund för att vägra Sandvik värdeminskningssavdrag.

SKATTEFLYKT

Parterna vidhåller i alla delar vad de har anfört i länsrätten och anför härutöver i huvudsak följande. - RSV anför sålunda. Det kan inte ha förespeglat någon skattelagstiftare att ökade avdragsmöjligheter skall kunna tillskapas genom olagliga associationsformer. Det bör vara en självklar generell utgångspunkt att skattskyldiga förutsätts iaktta gällande lagstiftning på alla rättsområden, som har direkt betydelse för taxeringen. - Länsrätten har med hänvisning till en av de s.k. Dahléndomarna (RÅ 1992 ref. 21 (I)) underkänt den av RSV åberopade förutsättningen för tillämpning av lagen mot skatteflykt att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. I det fallet anförde Dahlénbolaget som särskilt skäl för inledande av leasingverksamheten att man önskat skaffa sig erfarenhet av leasing, som senare kunde utnyttjas även för bolagets försäljning av ugnar. I det nu aktuella målet har Mega inte visat att det eller dess delägare haft någon nytta av flygleasing för att kunna öka försäljningen av egna produkter, som saknar anknytning till flygverksamheten. För att få kännedom om denna typ av leasing behöver man inte gå in i något projekt. Det är fråga om standardiserade upplägg, som saluförs av svenska företag och vars innehåll och ekonomiska konsekvenser är relativt lätta att förstå. I Dahlénmålet ansåg bolaget att den ifrågasatta leasingverksamheten utgjorde gemensam förvärvskälla med rörelsen i övrigt. I Megas fall är det fråga om separat verksamhet och förvärvskälla. - RSV har inte hävdats att svenskt skattesubjekt alltid skulle vägras avdrag för värdeminskning enbart av det skälet att samma objekt är föremål för avskrivning utomlands. - Den "svenska" värdeminskningen berör två olika parter, dels svenska Mega och dess ägare som får skatteminskningar, dels indirekt leasetagaren Martinair. Vissa av de svenska fördelarna förs vidare till Martinair genom att detta bolag får billigare finansiering. Det är alltså fråga om "export" av skatteförmåner. Det svenska skatteunderlaget minskas till förmån för ett företag, som är beläget i Nederländerna och som inte har någon som helst verksamhet i Sverige. Att s.k. double dip, triple dip osv. är satt i system beror självfallet på att det är lönsamt för samtliga parter. De gynnsamma svenska reglerna om värdeminskning är uteslutande till för svenska företag. Det måste strida mot skattelagstiftningens grunder att avdraget i realiteten medges ett utländskt företag. - Sandvik anför. Några utökade avdragsmöjligheter kan givetvis inte skapas genom "olagliga associationsformer". Avdragsmöjligheterna finns reglerade i kommunalskattelagen. I lagen om finansbolag anges hur och av vem finansiell leasing får bedrivas. Skulle finansiell leasing bedrivas av ett subjekt i strid mot lagen om finansbolag kan detta åtgärdas endast med stöd av denna lag och inte med stöd av skattelagstiftningen. Syftet med att använda kommanditbolagsformen var dels att fördela riskerna på varje leasetagare och varje flygplan på flera parter, dels att undvika att respektive koncern skulle bli tvungen att konsolidera företaget i sin respektive koncernbalansräkning med den inverkan detta skulle ha på nyckeltal m.m. - Att leasingen i rättsfallet RÅ 1992 ref. 21 (I) skulle vara en del av Dahlénbolagets verksamhet i övrigt är fel. Fiscus drev i det målet tesen att det just på grund av att leasingen var främmande för bolagets övriga verksamhet skulle utgöra en särskild förvärvskälla. För Megas del är leasingen den enda verksamheten och således inte vare sig "separat verksamhet" eller "separat förvärvskälla". - RSV:s påstående att denna typ av leasing är "standardiserade upplägg, som saluförs av svenska företag och vars innehåll och ekonomiska konsekvenser är relativt lätta att förstå" är minst sagt uppseendeväckande. RSV hävdar att det sker en "export" av svenska skatteförmåner vid s.k. double dip. Vare sig en transaktion utgör en double dip eller inte uppkommer emellertid samma effekt, nämligen den att leasingavgiften påverkas av vilken avskrivning den svenske ägaren kan göra. Andra faktorer som påverkar leasingavgiften är leasegivarens kostnad för att finansiera objektet och den risk leasegivaren bedömer vara förenad med transaktionen. Den svenska situationen är däremot helt opåverkad av om leasetagaren i sitt hemland kan göra avdrag för hela leasingavgiften såsom för hyra, eller om han kan göra avdrag för dels avskrivning, dels en tänkt räntedel av leasingavgiften. Att det skulle strida mot lagstiftningens grunder att bedriva uthyrning till utländska kunder förefaller minst sagt vara en överdrift. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Det är ostridigt i målet att de två

första kriterierna för tillämpning av skatteflyktsklausulen är uppfyllda, dvs. att de av Mega genomförda transaktionerna lett till en inte oväsentlig skatteförmån för delägarna och att denna förmån kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. - Vad gäller den tredje förutsättningen att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder hävdar RSV för det första att Mega bedriver rörelse i en olaglig associationsform eftersom kommanditbolag enligt lagen om finansbolag inte får bedriva finansiell leasing. Det strider därför, enligt RSV, mot lagstiftningens grunder att medge avdrag för underskott i sådan associationsform, som samtidigt utgör en direkt förutsättning för uppnåendet av den önskade skatteförmånen. - För det andra gör RSV gällande att skattereglerna generellt avser normal rörelseverksamhet med normal företagsekonomisk inriktning - inte verksamhet, som i grunden enbart har ett skattemässigt syfte. - I målet är ostridigt mellan parterna att Mega bedrivit rörelse i KL:s mening (27 §). Kammarrätten delar denna bedömning. - Enligt 29 § 1 mom. KL får avdrag för bruttointäkten av rörelse göras för allt som är att anse som driftkostnad. Hit räknas bl.a. värdeminskning på rörelseägaren tillhöriga för stadigvarande bruk avsedda inventarier. Enligt punkt 4 anvisningarna till paragrafen får avdrag för avskrivning för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet på sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier, vilka vid beskattningsårets slut fortfarande tillhörde rörelsen. - Kammarrätten har, i likhet med länsrätten, funnit att Mega har anskaffat Boeing-planet under beskattningsåret. Planet har vid årets utgång alltså tillhört rörelsen. Sandvik är därför enligt 29 § 1 mom. KL berättigat till värdeminskningens avdrag på det flygplan varom i målet är fråga. - En tillämpning av lagen mot skatteflykt är beroende av om avdragsyrkandet för värdeminskning på inventarierna kan underkännas på grund av att det strider mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse, och särskilt för reglerna om värdeminskning på inventarier i detta inkomstslag, eller mot grunderna för reglerna om beskattning av kommanditbolag eller delägare i sådant bolag. Kammarrätten konstaterar vid bedömningen av denna fråga att det enligt reglerna i KL är möjligt att i inkomstslaget rörelse göra avdrag för värdeminskning inte bara till belopp, som motsvarar den faktiska värdeminskningen under året utan därutöver till en nivå, som innebär en viss överavskrivning. Det är ett grundläggande drag i rörelsebeskattningen att den ger goda möjligheter att skapa obeskattade reserver. Överavskrivning av inventarier är en av flera tillåtna metoder, som syftar till att göra det möjligt att bygga upp sådana reserver. Det skall tilläggas att det beträffande inventarier saknas särskilda regler om avdragsbegränsning motsvarande dem, som gäller i fråga om s.k. bokslutslager. - Mot bakgrund av vad som anförts i det föregående kan en avdragsrätt för den redovisade avskrivningen inte anses strida mot grunderna för reglerna om beskattning av rörelse. Inte heller har något förhållande framkommit beträffande redovisningen av verksamheten i kommanditbolaget, som medför att de yrkade avdragen strider mot grunderna för reglerna om beskattning av kommanditbolag eller delägare i sådant bolag. Den omständigheten att Mega eventuellt har behövt tillstånd för sin verksamhet föranleder inte till annan bedömning. - RSV gör vidare gällande att avskrivningsrätten normalt är kopplad till den som bär risken för tillgångarna och kan förfoga över dessa samt att det därför skulle strida mot lagstiftningens grunder att medge Mega värdeminskningens avdrag. - Eftersom kammarrätten i likhet med länsrätten funnit att Mega är ägare till flygplanet och att delägarna således har rätt till avskrivning för värdeminskning på flygplanet strider det inte heller mot lagstiftningens grunder att medge dem värdeminskningens avdrag. - Från RSV:s sida görs slutligen gällande att det rör sig om ett systematiskt utnyttjande av s.k. double dip och att detta inte kan vara i enlighet med lagstiftningens grunder. RSV hävdar att det är fråga om "export" av skatteförmåner. - I likhet med länsrätten finner kammarrätten att det saknar betydelse huruvida så är fallet eftersom Martinairs eventuella beskattning i Nederländerna över huvud taget inte kan beaktas vid delägarnas i Mega beskattning i Sverige.

Sammanfattning - Avdrag för värdeminskning

Kammarrätten finner sammanfattningsvis - i likhet med länsrätten - att Sandvik är berättigat till värdeminskningssavdrag på flygplanet. RSV:s yrkande skall därför avslås.

DIREKTA ANSKAFFNINGSKOSTNADER FÖR INVENTARIER

Sandvik yrkar i anslutningsbesvär i första hand att taxeringen skall bestämmas i enlighet med deklarationen och i andra hand att taxeringshöjningen såvitt avser "Direkta anskaffningskostnader för inventarier" skall begränsas till 544 500 kr. Som grund härför anför bolaget i huvudsak följande. Ingen del av arvodet till ABB Credit AB är hänförlig till flygplansanskaffningen. Länsrättens bedömning grundar sig därför på en missuppfattning av innehållet i de tillhandahållna tjänsterna. Under alla omständigheter har länsrätten höjt taxeringen med för högt belopp. Enligt praxis skall taxeringen vid s.k. överavskrivning höjas endast med belopp som påverkat taxeringen, varefter detta belopp får avskrivas planmässigt på fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då avskrivningen gjordes. Enligt Megas årsredovisning uppgår restvärdet (55 procent av anskaffningsvärdet) till 429 544 347 kr. Efter tillägg med 3 000 000 kr till avskrivningsunderlaget uppgår lägsta tillåtna restvärde till 431 194 347 kr. Resultatpåverkan sker därför med endast 1 650 000 kr, varav 33 procent, dvs. 544 500 kr belöper på Sandvik. - RSV hemställer om avslag på Sandviks förstahandsyrkande men medger bolagets andrahandsyrkande, som enligt verket enbart avser en beloppsmässig justering av höjningsbeloppet. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Av punkt 4 nionde stycket av anvisningarna till 29 § KL framgår följande. Har skattskyldig gjort avskrivning med större belopp i räkenskaperna än han får dra av vid taxeringen - s.k. överavskrivning - föranleder inte detta att det värdet, på vilket räkenskapsenlig avskrivning beräknas, påverkas. Det överskjutande beloppet får i stället, sedan taxeringen i fråga har blivit slutligt avgjord, dras av genom årlig avskrivning efter 20 procent för helt år, räknat från och med beskattningsåret efter det under vilket avskrivningen i fråga verkställdes. - Utredningen i målet ger inte stöd för påståendet att ingen del av arvodet till ABB Credit AB är att hänföra till flygplansanskaffningen. Hur stor del som avser flygplansanskaffningen går dock inte att fastställa med säkerhet. Vid sådant förhållande får, såsom länsrätten funnit, en uppskattning av det avdragsgilla beloppet göras. Vad bolaget anför i kammarrätten föranleder inte kammarrätten att frångå länsrättens bedömning härvidlag. Såsom bolaget anför skall emellertid taxeringen höjas enbart med det belopp som påverkat taxeringen, varefter detta belopp får avskrivas på fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då avskrivningen gjordes. Taxeringshöjningen skall därför begränsas till 544 500 kr.

Underlag för vinstdelningsskatt

Av 10 § lagen om vinstdelningsskatt framgår följande. Om taxeringen till statlig inkomstskatt ändras genom dom skall domstolen besluta om den ändring av vinstdelningsunderlaget som föranleds av ändringen. Kammarrätten finner i enlighet härmed att underlaget för vinstdelningsskatt skall bestämmas till 242 000 kr. - Kammarrätten avslår RSV:s överklagande. - Kammarrätten avslår Sandviks förstahandsyrkande men bifaller bolagets andrahandsyrkande.

Kammarrätten bestämmer, med ändring av länsrättens dom, bolagets taxering till statlig inkomstskatt till 544 500 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst, samt underlaget för vinstdelningsskatt till 242 000 kr.

Taxeringsåret 1990

Kammarrätten har i dom denna dag angående bolagets inkomsttaxering 1989 funnit bolaget berättigat till yrkat avdrag för värdeminskning på det flygplan, varom i målet är fråga. Skäl att bedöma bolagets rätt till värdeminskning på

flygplanet vid 1990 års taxering på annat sätt föreligger inte. RSV:s talan skall därför avslås.

Kammarrätten har i domen angående 1989 års taxering återfört ett belopp om 544 500 kr, hänförligt till s.k. överavskrivning, till beskattning. I enlighet med punkt 4 nionde stycket av anvisningarna till 29 § KL skall det överskjutande beloppet avskrivs planmässigt på fem år räknat från och med taxeringsåret 1990. Bolaget är således berättigat till ytterligare avskrivning med (20 procent x 544 500 =) 108 900 kr vid 1990 års taxering avseende "Direkta anskaffningskostnader för inventarier". Då bolaget har taxerats till statlig inkomstskatt för 1 480 kr kan bolagets yrkande om justering med anledning av överavskrivningen endast bifallas intill detta belopp.

Kammarrätten avslår RSV:s överklagande. - Kammarrätten bestämmer, med ändring av länsrättens dom, Sandviks taxering till statlig inkomstskatt till 0 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst.

RSV överklagade och fullföljde sin talan. Enligt RSV borde några värdeminskingsavdrag inte få göras vid beräkning av inkomsten i Mega. RSV åberopade att leverans inte hade skett, att leasingavtalet borde behandlas som avtal om avbetalningsköp, att Mega inte hade burit någon egentlig risk och - i sista hand - att lagen (1980:685) mot skatteflykt är tillämplig.

Prövningstillstånd meddelades.

Sandvik bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1998-06-24, Brink, Lindstam, Rundqvist, Sandström) yttrade - efter att inledningsvis ha lämnat den redogörelse för bakgrunden som återgetts i referatets första stycke - följande: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Vid avtalstolkning försöker man utröna partsavsikten och avtalets egentliga innebörd. Det är uppenbart att en utgångspunkt vid uppgörelsen mellan Mega och Gelderse/Martinair varit att Megas inkomst skall få reduceras med värdeminskingsavdrag, grundade på att Mega anses som ägare av flygplanet vid utgången av år 1988 och 1989. Att avtalsparterna utgått från ett visst skattemässigt resultat saknar naturligtvis i sig betydelse vid Regeringsrättens prövning av avdragsrätten. Denna prövning får i stället göras utifrån en analys av de ekonomiska och andra effekter som leasingavtalet och anknytande avtal för med sig för Mega och Gelderse/Martinair.

I länsrättens och kammarrättens domar har getts en beskrivning av olika avtalsvillkor och en redovisning lämnats av parternas och domstolarnas syn på hur villkoren skall uppfattas. Den följande redogörelsen är inriktad på vissa i sammanhanget väsentliga avtalsvillkor som tidigare behandlats endast översiktligt eller som det finns anledning ge en annan tolkning.

Purchase Agreement Assignment (överlåtelseavtalet)

Enligt artikel 2.1 överför Gelderse till Mega sina rättigheter enligt Purchase Agreement (köpeavtalet) inklusive rätten att köpa flygplanet enligt köpeavtalet och rätten att betecknas som köpare i den "bill of sale" som skall utfärdas av Boeing. De överförda rättigheterna innefattar också alla anspråk på skadestånd, garantier m.m. på grund av försummelse från leverantören liksom befogenheten att framtvunga fullgörande av villkoren i köpeavtalet. Undantag görs för rätten till återbetalning av förskottsbetalningar m.m., rätten till bl.a. data, service, utbildning, demonstrations- och provflygningar, reservdelar, rättigheter med avseende på andra flygplan samt, intill dess att Boeing fått meddelande om att en händelse inträffat som leder till att leasingavtalet avslutas, "post-delivery rights".

I artikel 2.2 ger Mega ett bemyndigande till Gelderse att i eget namn, oavsett vad som föreskrivs i artikel 2.1 och så länge det inte föreligger något förhållande som kan föranleda att leasingavtalet avslutas, utöva alla de

rättigheter som tillkommer köparen enligt köpeavtalet. Gelderse får "retain any recovery or benefit resulting from the enforcement of any warranty or indemnity" enligt köpeavtalet. Gelderse får dock inte utöva rätten att köpa flygplanet enligt köpeavtalet och inte utan Megas samtycke medverka till en ändring av avtalet som innebär att flygplanet byts ut mot ett annat (utom i visst fall), att köpeskillingen höjs över 106,5 milj. USD (utom i visst fall), att leveransen skjuts upp till efter den 30 september 1988 eller att köpeavtalet upphävs, annulleras eller avslutas.

Enligt artikel 3.1 (c) skall Gelderse vid varje tidpunkt vara skyldig gentemot Boeing att fullgöra alla köparens skyldigheter och förpliktelser enligt köpeavtalet som om överlåtelseavtalet inte hade ingåtts. Mega har enligt artikel 3.1 (e) och 3.2 inga skyldigheter eller förpliktelser enligt köpeavtalet utom att betala köpeskillingen.

Det ligger nära till hands att tolka bestämmelsen om "post-delivery rights" i artikel 2.1 så att det är Gelderse - inte Mega - som gentemot Boeing kan göra gällande t.ex. fel i flygplanet som uppdagas efter leveransen. I den mån den rätten av någon anledning inte skulle anses följa av artikel 2.1 följer den av artikel 2.2. Innebörden av artikel 2.2 synes i själva verket vara att de rättigheter - bortsett från rätten att uppträda som köpare - som genom artikel 2.1 överförs till Mega förs tillbaka till Gelderse med den enda och i sammanhanget ointressanta begränsningen att detta inte gäller efter det att någon sådan i leasingavtalet beskriven händelse inträffat som leder till att avtalet skall upphöra.

Enligt de här relaterade artiklarna framstår Mega inte som ägare av flygplanet.

Leasingavtalet

Rättigheter och skyldigheter

Enligt artikel 3.3 är det Martinair som under leasingtiden drar fördel av garantier och utfästelser som Boeing eller någon annan leverantör lämnat.

Enligt artiklarna 5.6 och 17.1 bär Martinair hela risken för att flygplanet eller någon del av det förloras, stjäls, skadas eller förstörs.

Enligt artikel 7.1 är det Mega som svarar för att planet underhålls, repareras m.m. men åtgärderna bekostas enligt artikel 1.4 i Appendix D av Martinair. Mega kan enligt artikel 7.3 överlåta skyldigheten på en Approved Maintenance Contractor.

Enligt artikel 11.1 skall Mega instruera försäkringsmäklare att ordna försäkring av planet men premierna skall betalas av Martinair. Enligt artiklarna 11.3 och 11.4 har Martinair ansvaret för att försäkringen vidmakthålls.

De här relaterade bestämmelserna innebär att viktiga ägarfunktioner ligger på Martinair.

Ekonomiska effekter

Mega betalar ca 121 milj. USD för flygplanet. Av detta belopp erläggs drygt 24 milj. USD kontant medan resten (knappt 97 milj. USD) lånas av Bank Mees & Hope N.V. Lånet är avsett att amorteras under 17 år varefter sker en slutamortering som motsvarar drygt 30 procent lånebeloppet och drygt 24 procent av köpeskillingen. I leasingavtalet regleras Martinairs betalningar till Mega. Leasingavtalet ansluter mycket nära till låneavtalet. Så t.ex. svarar de avgifter som Martinair skall betala till Mega under leasingtiden mot de betalningar som Mega skall erlägga till långivaren.

När leasingavtalet avslutas skall Martinair betala ett slutbelopp till Mega. De alternativa slutbelopp det är fråga om framgår av följande uppställning

(avrundade belopp i milj. USD).

A Termination Sums (planet säljs)

efter 5 år	122,1
efter 9 år	117,2
efter 13 år	96,9
efter 17 år	54,6

B Termination Sums Part I (planet lämnas tillbaka till Mega)

efter 5 år	122,1
efter 9 år	117,2
efter 13 år	96,9
efter 17 år	48,6

B Termination Sums Part II (planet säljs)

efter 5 år	167,4
efter 9 år	145,9
efter 13 år	110,3
efter 17 år	54,6

C Termination Sum med tillägg av återstående låneskuld (planet säljs)

efter 1-4 år	100,4
efter 5 år	98,6
efter 9 år	91,8
efter 13 år	71,5
efter 17 år	29,2

C Termination Sum utgörs av dels 3 procent av Lessor's cost (120 937 428 USD) om leasingavtalet avbryts senast år 1992 resp. 1,5 procent av samma belopp om avtalet avbryts under år 1993, dels ett belopp som utgörs av marknadsvärdet av en "Reference Security" beräknat på visst sätt. Detta senare belopp har inte kunnat beräknas och det ingår därför inte i beloppen i tabellen ovan. Däremot ingår i beloppen ett belopp motsvarande utestående lånebelopp som Martinair också skall erlägga till Mega.

I följande situationer skall Martinair betala de olika slutbeloppen till Mega.

A Termination Sums skall betalas

1. om Martinair säger upp leasingavtalet enligt artikel 3.6 att upphöra vid en hyresbetalningsdag som infaller den 26 september 1998 eller senare, till följd varav flygplanet skall säljas; för uppsägning gäller vissa villkor rörande Martinairs och närstående företags innehav av flygplansmodellen Boeing 747-200C,

2. om Mega på grund av någon i artikel 15.1 angiven händelse säger upp avtalet, till följd varav planet skall säljas,
3. om planet går förlorat eller skadas svårt (artikel 17.3),
4. om avtalet sägs upp enligt artikel 18.2 sedan Martinair, Mega och långgivaren inte kunnat komma överens om nya villkor, t.ex. med anledning av att någon åtgärd enligt avtalet anses olaglig, till följd varav planet skall säljas.

B Termination Sums Part I skall enligt artikel 3.5 (c) (i) betalas om Martinair vid utgången av någon av leasingperioderna väljer att lämna tillbaka flygplanet till Mega.

B Termination Sums Part II skall enligt artikel 3.5 (c) (ii) betalas om Martinair vid utgången av någon av leasingperioderna väljer att sälja flygplanet.

C Termination Sum skall betalas

1. om avtalet sägs upp av Martinair på grund av någon i artikel 15.5 angiven händelse, till följd varav flygplanet skall säljas,
2. om Mega säger upp avtalet enligt artikel 18.3 på grund av att bolaget gjorts till skattesubjekt i Sverige och parterna inte kunnat komma överens om nya villkor, till följd varav planet skall säljas.

Slutbeloppet efter 17 år är enligt såväl A Termination Sums som B Termination Sums Part II 54,6 milj. USD. Det beloppet ger Mega viss ytterligare kompensation utöver det initialt erlagda kontantbeloppet (om drygt 24 milj. USD) och slutamorteringen till Bank Mees & Hope N.V. (om drygt 29 milj. USD). Denna kompensation uppvägs dock mer än väl av ränteförlusten på det satsade kontantbeloppet och provisionen till förmedlaren av affären, ABB Credit AB. Den egentliga ekonomiska fördelen för kommanditdelägarna ligger i det uppskov med beskattningen som följer av värdeminskningssavdragen under de första innehavsåren.

Parterna i målen liksom underdomstolarna har inriktat sig på villkoren enligt B Termination Sums Part I (återlämnandealternativet) och B Termination Sums Part II. RSV:s ståndpunkt är att slutregleringen inte kommer att ske enligt återlämnandealternativet eftersom det alternativet ter sig så oförmånligt för Martinair. Sandvik å sin sida har hävdats att de båda alternativen ger en önskad flexibilitet och att det inte kan sägas hur leasingavtalet kommer att avvecklas.

Enligt Regeringsrättens mening finns anledning att också undersöka hur villkoren enligt A Termination Sums förhåller sig till de båda B-alternativen.

Slutbeloppen enligt A Termination Sums och B Termination Sums Part I överensstämmer helt när leasingavtalet avbryts efter 5, 9 eller 13 år. En fundamental skillnad är emellertid att Martinair enligt det förra alternativet får behålla likviden vid en eventuell försäljning av planet men enligt det senare alternativet är hänvisad till att utan ersättning lämna tillbaka planet till Mega.

Slutbeloppen enligt A Termination Sums är efter 5, 9 och 13 år lägre än enligt B Termination Sums Part II (enligt ingetdera alternativet skall planet återlämnas).

Slutsatsen är att Martinair har all anledning att låta en slutreglering före 17-årsperiodens utgång ske enligt A Termination Sums.

En av de situationer då slutregleringen skall ske enligt A Termination Sums är när Martinair säger upp avtalet i förtid enligt artikel 3.6. Uppsägning förutsätter enligt avtalstexten att "due to the operational requirements of the Lessee, or technological advances, or economic factors materially and adversely affecting the Lessee, the Aircraft is surplus to the requirements of the Lessee". En sådan

bestämmelse är i praktiken innehållslös och begränsar inte Martinairs möjlighet att säga upp avtalet.

Den funktion artikel 3.6 synes ha är att ge Martinair en möjlighet att före 17-årsperiodens utgång få till stånd en externförsäljning av planet på villkor som vad gäller betalningarna till Mega harmonierar med villkoren om planet behålls perioden ut. Beloppet enligt A Termination Sums motsvarar nämligen vid varje tillfälle utestående låneskuld och 21 procent (under de första fyra och ett halvt åren något mer) av Lessor's cost.

Martinair kan avsluta leasingavtalet enligt artikel 3.6 tidigast den 26 september 1998, dvs. efter tio år. Det kan inte uteslutas att Martinair även dessförinnan kan få till stånd en slutreglering enligt A Termination Sums; tillgängliga avtal ger ingen klarhet på denna punkt. Även om så inte skulle vara fallet lär slutregleringen ändå ske enligt A Termination Sums. Ett exempel kan illustrera.

Anta att Martinair vid utgången av år 5 (den 26 september 1993) - dvs. då den initiala leasingperioden går ut - vill göra sig av med planet. Martinair kan då välja att behålla planet i ytterligare fem år och sedan avsluta avtalet enligt artikel 3.6 den 26 september 1998.

Väljer Martinair att göra så har Martinair att betala leasingavgifter under fem år och därefter erlægga A Termination Sums. Nuvärdet vid utgången av år 5 av dessa belopp kan beräknas utifrån en räntesats om 12,5, dvs. den räntesats som används i låneavtalet. Beloppen blir summan av ca 50 milj. USD (nuvärdet av fem års leasingavgifter) och ca 63 milj. USD (nuvärdet av det slutbelopp om 113,0 milj. USD som gäller efter tio år), tillsammans alltså ca 113 milj. USD. Det beloppet kan jämföras med 167,4 milj. USD enligt B Termination Sums Part II och 122,1 milj. USD enligt B Termination Sums Part I (återlämnandeanternativet). De båda B-alternativen framstår därmed som ointressanta för Martinair, än mer naturligtvis om man också beaktar eventuella intäkter som Martinair kan få av planets användning och (vid en jämförelse med återlämnandeanternativet) försäljning.

Med hänsyn till att skillnaden mellan slutbeloppen efter 17 år enligt B Termination Sums Part I och övriga alternativ är så marginell (6,0 milj. USD) saknas anledning att beakta eventualiteten av att Martinair efter 17-årsperioden väljer att lämna tillbaka flygplanet.

Enligt Regeringsrättens mening finns mot bakgrund av vad här har sagts all anledning att räkna med att Martinair som slutbelopp till Mega kommer att erlægga ett belopp som motsvarar A Termination Sums, särskilt som A Termination Sums skall tillämpas också vid en uppsägning från Megas sida eller om flygplanet förloras eller skadas svårt (utfallande försäkringsbelopp tillfaller enligt Appendix F långgivaren och/eller Martinair).

Sales Agency Letter

En försäljning av flygplanet skall ske på det sätt som anges i Sales Agency Letter. Enligt Sales Agency Letter gäller att Martinair skall sälja planet för Megas räkning som Megas "sole and exclusive agent". Försäljningen skall ske till högsta möjliga pris. Eventuellt överskott sedan långgivaren tillgodosätts och Mega fått sitt slutbelopp tillfaller Martinair som "sales commission".

Den reella innebörden av Sales Agency Letter är en annan än den ordalydelsen ger uttryck för. Megas intresse då leasingavtalet upphör att gälla är begränsat till att få det på förhand bestämda slutbelopp som enligt avtalet tillkommer bolaget. För Martinair är det däremot ett egenintresse att uppnå så bra pris som möjligt för att därmed kunna öka sin vinst (den s.k. försäljningsprovisionen) eller, i förlustfallen, begränsa den ekonomiska kompensation som bolaget enligt artikel 1.3 (b) i Appendix D till leasingavtalet i vissa fall skall erlægga till långgivaren. Inget hindrar att Martinair förvärvar/behåller planet; om man i enlighet med vad Sandvik hävdar skulle

anse att Mega äger flygplanet är det i så fall fråga om att uppdragstagaren, Martinair, säljer till sig själv.

Skulle leasingavtalet godtas som just ett leasingavtal får innebörden av det avtalet och Sales Agency Letter anses vara dels att Martinair åtar sig att i efterhand betala en tillkommande leasingavgift (belopp enligt B Termination Sums Part I) som svarar mot vad bolaget skall betala till Mega vid ett återlämnande av planet, dels att Mega till Martinair utställer en option som ger Martinair rätt att förvärva planet vid någon av de aktuella tidpunkterna (dvs. efter 5, 9, 13 eller 17 år) för belopp som motsvarar det ytterligare belopp som Martinair skall betala till Mega om planet inte återlämnas; detta ytterligare belopp utgörs av skillnaden mellan B Termination Sums Part II och Part I (dvs. 45,3, 28,7, 13,4 eller 6,0 milj. USD). Skulle å andra sidan leasingavtalet behandlas som ett försäljningsavtal bör - av skäl som redan redovisats - försäljningspriset relateras till beloppen enligt A Termination Sums. Vad som återgetts rörande de ekonomiska villkoren vid upphörandet av leasingavtalet ger vid handen att avtalet - förutsatt att Mega å sin sida kan anses ha gjort ett giltigt förvärv - skall ses som ett försäljningsavtal.

Sammanfattande bedömning

Enligt Regeringsrättens mening visar den här gjorda analysen av avtalsvillkoren att Martinair under avtalstiden utövar de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att avtalsparterna vid ingåendet av avtalen förutsatt att Mega inte skulle komma att återta planet när denna tid gått ut och att Mega med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början. Mot denna bakgrund bör Mega inte godtas som ägare av planet vid utgången av 1988 och 1989. Av vad nu sagts följer att Megas inkomst inte skall reduceras med värdeminskningssavdrag. RSV:s talan skall således bifallas.

Taxeringarna till statlig inkomstskatt bör bestämmas i enlighet med vad RSV yrkat i länsrätten.

Vad gäller taxeringarna 1990 till vinstdelningsskatt och särskild vinstskatt innebär Regeringsrättens ställningstagande rörande rätten till värdeminskningssavdrag att de ingående värdena i Megas balansräkning för räkenskapsåret 1989 inte utan vidare kan läggas till grund för inflationsjusteringen. Oavsett vilken närmare innebörd som kan ges åt de transaktioner som förekommit anser Regeringsrätten att det finns fog för att låta inflationsjusteringen av Megas tillgångar och skulder avse endast en tillgångspost svarande mot andelskapitalet.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av kammarrättens domar bestämmer Regeringsrätten Sandviks taxeringar till följande belopp: (beloppen här uteslutna).

Regeringsrådet Werner var av skiljaktig mening och gjorde samma bedömning som kammarrätten och ansåg därför att kammarrättens domar skulle fastställas.

II.

Av Svensk Maskinborrnig AB:s (SMAB) deklaration för taxeringsåret 1989 framgick att SMAB från ett svenskt finansbolag, Finans Scandic AB, hade förvärvat inventarier som användes i tyska företags verksamhet. Finans Scandic hade på motsvarande sätt förvärvat inventarierna från ett helägt tyskt finansbolag, Deutsche Scandic Leasing GmbH, (Deutsche Scandic), som i sin tur förvärvat inventarierna från de tyska företag som brukade dessa. Respektive förvärvare hade leasat tillbaka egendomen till den från vilken förvärvet gjorts. I deklarationen yrkade SMAB värdeminskningssavdrag på inventarierna.

Deklarationen godtog av taxeringsnämnden.

Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län överklagade och yrkade att SMAB skulle vägras av taxeringsnämnden medgivet värdeminskningsskatt för inventarier med 1 505 099 kr, att bolaget skulle påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på nämnda belopp samt att länsrätten skulle besluta om den ändring av underlaget för vinstdelningsskatt som föranleddes av myndighetens yrkande.

SMAB yrkade att länsrätten skulle avslå skattemyndighetens överklagande.

Länsrätten i Älvsborgs län (1993-02-25, ordförande Sahlsten) yttrade: Bolaget ägs av 11 fysiska personer och bedriver brunns- och entreprenadborrning. Under förevarande räkenskapsår har bolaget enligt förvaltningsberättelsen utvidgat sin verksamhet till att även omfatta finansiell leasing och uthyrning av verkstadsinventarier. Bolaget har under räkenskapsåret gjort investeringar på drygt 9,1 milj. kr, varav ca 5 milj. kr av dessa investeringar betalas via ett avbetalningskontrakt som löper på tre år. - Den i målet förekommande "egendomen", dvs. leasingobjekten, består i dels maskinell utrustning (bland annat svetsaggregat och generatorer), dels två gaffeltruckar. Utrustningen har såvitt framgår av handlingarna, hela tiden brukats av två företag, Autoliv GmbH och Sieger-Orbis GmbH i Tyskland. Den 24 augusti 1988 har en rad transaktioner ägt rum beträffande denna utrustning. Deutsche Scandic som ägt utrustningen, har sålt den till Finans Scandic i Stockholm till ett pris av DEM 1 458 426 samt 377 620 kr. Finans Scandic har sålt utrustningen vidare till SMAB för ett pris av 5 394 618 kr. Köpet lades upp som en avbetalning på 30 månader. Ränta skulle utgå under tiden med 1 084 904 kr och krediten slutbetalas den 28 februari 1991. SMAB godkände leveransen i särskild handling samma dag. Genom ett ytterligare avtal leasade Finans Scandic utrustningen på 30 månader för en sammanlagd leasingavgift på (5 x 573 026 =) 2 865 130 kr. I avtalet uppdrog SMAB åt Finans Scandic att efter leasingperiodens slut sälja leasingobjekten till ett i en "avräkningsklausul" särskilt angivet värde (60 procent av egendomens inköpspris). Finans Scandic förband sig samtidigt att anvisa en köpare till egendomen på dessa villkor. SMAB fick enligt avtalet inte till annan än Finans Scandic eller utan deras medgivande överlåta eller pantsätta leasingobjekten. Till säkerhet för SMAB:s skyldigheter enligt köpe- och leasingkontrakt pantförskrevs leasingobjekten. Slutligen leasade Finans Scandic utrustningen vidare till Deutsche Scandic med villkor bland annat att lessorn Deutsche Scandic ägde rätt att vidareupplåta utrustningen till Autoliv och Sieger-Orbis. Leasingkostnaden, (DEM 166 577 x 5 = 832 885) baserades på ett värde av DEM 1 458 426 samt 377 620 kr. - Utredningen visar inte när utrustningen nylevererats eller till vem och inte heller om utrustningen tidigare ägts av de tyska brukarna. - Från bruttointäkt av rörelse får enligt 29 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) avdrag göras för allt som är att anse som driftkostnad, bland annat värdeminskning på inköparen tillhöriga maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. I anvisningspunkten 3 till samma paragraf anges att utgifter för anskaffning av inventarier får dras av enligt punkt 4 eller 5. Av tredje stycket samma anvisningspunkt framgår att regler om avdrag avseende beställda men inte levererade inventarier (kontraktsavskrivning) finns i anvisningspunkten 2 till 41 § KL. Enligt anvisningspunkten 4 till 29 § samma lag får avdrag för avskrivning för visst beskattningsår göras med högst 30 procent för år räknat av summan av bokfört värde på inventarierna enligt balansräkningen för närmast föregående räkenskapsår och anskaffningsvärdet för sådana under beskattningsåret anskaffade inventarier som vid beskattningsårets utgång fortfarande tillhörde rörelsen. - Av 41 § KL framgår att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, såvitt inte dessa står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Av trettonde stycket i anvisningspunkten 2 till samma lagrum framgår att värdet av rättighet till leverans av maskiner eller inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt kan avskrivas (s.k. kontraktsavskrivning) om den skattskyldige visar att inköpspris för tillgång av samma slag på balansdagen understiger det kontrakterade priset. Motsvarande möjlighet finns för lagertillgångar (kontraktsnedskrivning). -

Skattemyndigheten hävdar i sin argumentation i första hand att den aktuella leasingaffären är en uppenbart konstlad transaktion som inte fyller några väsentliga eller ekonomiska funktioner och därför, vid en skatterättslig bedömning, inte skall accepteras i enlighet med sin rubricering. Härmed synes myndigheten syfta på den i svensk rätt gällande rättsgrundsatsen att ett avtal eller en rättshandling skall bedömas med hänsyn till sin riktiga innebörd, oavsett i vilken form den klätts. I andra hand menar skattemyndigheten att avdrag bör vägras eftersom SMAB inte uppnått sakrättsligt skydd för sitt förvärv. SMAB å sin sida hävdar i första hand, under hänvisning till rättsfallen RÅ 1987 ref. 5 och ref. 166, att obligationsrättsligt skydd är tillräckligt för avskrivningsrätt. I andra hand menar SMAB att avskrivningsrätt föreligger på grund av det obligationsrättsliga skyddet och att utrustningen är att anse som avlämnad i köprättsligt hänseende. SMAB gör i tredje hand gällande att rätt till avskrivning föreligger eftersom SMAB nått sakrättsligt skydd för utrustningen. - Länsrätten gör följande bedömning. Såvitt framgår av utredningen, har syftet med transaktionerna kring utrustningen, såväl för brukaren som för finansbolagen varit en typ av finansiering. Civil- och skatterättsligt saknas särreglering för denna typ av rättshandlingar. De avtal beträffande förvärv och hyra som föreligger i målen är giltiga i enlighet med sin ordalydelse. Regeringsrätten har i RÅ 1989 ref. 62 uttalat bland annat att stor restriktivitet bör iakttas vid bedömningen av om avtal skall ges en annan innebörd än den utformningen anvisar. Vad skattemyndigheten anfört i första hand kan därför inte frånta SMAB rätten att - i och för sig - utnyttja de möjligheter till avskrivningen på utrustningen som följer av kommunalskattelagen. - Det länsrätten utvecklat ovan, utvisar följande. Avskrivningsrätten är knuten till ett äganderättsbegrepp. Inventarien skall tillhöra rörelsen och rörelseägaren. Om ett köpekontrakt avseende inventarier inte är fullgjort utan rörelseägaren endast innehar en rätt till leverans, får avskrivning ske endast om den skattskyldige visar ett prisfall. Härmed avses då beställda men inte levererade inventarier (s.k. kontraktsavskrivning). Som tidigare angetts, finns en motsvarande regel för lagertillgångar (kontraktsnedskrivning). Det föreligger med andra ord en skiljelinje mellan kontrakterade respektive levererade inventarier. - Det finns inte något skatterättsligt definierat leveransbegrepp. I förarbetena till reglerna om kontraktsnedskrivning uttalade departementschefen bland annat som sin uppfattning att gränsdragningen borde ske med utgångspunkt från det bokföringssätt som tillämpats. I det hänseendet torde det ha varit rimligt att varuköp inte bokförts på varukonto förrän leverans skett. Departementschefen ansåg i enlighet därmed att gränsdragningen i princip borde ske så att det ineliggande varulagret skulle anses omfatta dels varupartier som på balansdagen omhändertagits av köparen eller tredje man för köparens räkning, dels varupartier som på balansdagen avlämnats av säljaren för transport till köparen. Departementschefen ansåg att det föreslagna redan fick anses gälla på grund av regeln att rörelseinkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att särskild bestämmelse i lagtexten därför torde vara obehövlig (prop. 1945:377 s. 42). - I förarbetena till reglerna om kontraktsavskrivning ansåg departementschefen att gränsdragningen mellan å ena sidan de tillgångar som omfattades av den då gällande fria avskrivningsrätten och å andra sidan beställda men inte levererade tillgångar, torde överlämnas åt praxis att avgöras i enlighet med allmänna civilrättsliga grundsatser. Därvid torde uppmärksammas den i promemorian gjorda hänvisningen till köplagens bestämmelser om när gods skall anses vara avlämnat (prop. 1948:42 s. 28). Avdragsrätten framställs såsom grundad på föreskrifter om taxering enligt bokföringsmässiga grunder (s. 29). - Till kravet beträffande ägande kan som framgår av ovan läggas ett krav på "leverans". Detta krav kan i detta sammanhang enligt länsrättens tolkning anses tillgodosett, förutom genom tradition eller därmed jämförlig åtgärd, genom någon typ av köprättsligt avlämnande som bokföringsmässigt hanteras så att fullgörande enligt köpekontraktet anses ha skett. - Skattemyndigheten har däremot i skriftväxlingen hävdats att en förutsättning för rätten till avskrivning på utrustningen är att denna skall vara levererad på ett obligationsrättsligt och sakrättsligt giltigt sätt. Myndigheten menar att det utöver avtalsbundenheten krävs ett särskilt sakrättsligt moment, som vid

överlåtelse av lösa saker som finns hos tredje man - exempelvis leasetagare - utgörs av en underrättelse, s.k. denuntiation. Myndigheten menar vidare att underrättelsen måste vara dels rådighetsavskiljande dvs. avskilja säljarens fortsatta möjligheter att disponera över saken, dels besittningsavskiljande dvs. underrättelsen får inte "andas" något om att säljaren framdeles får ta besittning med saken. Skattemyndigheten anser att det är fråga om s.k. trepartslease, dvs. en sale and lease backtransaktion som är kopplad till ett normalt leaseförhållande. Överlåtaren (Finans Scandic) kommer emellertid alltså efter överlåtelsen att ha tillgång till egendomen som medelbar besittare, därvid sambesittningen delas mellan överlåtaren och förvärvaren. Så länge förhållandet kvarstår uppnås inte sakrättsligt skydd. Eftersom en denuntiation inte blir sakrättsligt verksam, inträder inte ett sådant rådighetsavskiljande som krävs för avskrivningsrättens inträde. - Regeringsrätten har emellertid i flera avgöranden tagit avstånd från kravet på att separationsrätt i konkurs skulle ha en självständig betydelse för den skatterättsliga bedömningen (jfr RÅ 82 1:41). Länsrätten anser därför att frågan om SMAB har erhållit sakrättsligt skyddad äganderätt till utrustningen i målet inte kan tillmätas den betydelse för rätten till avskrivning som skattemyndigheten hävdar. - Det återstår för länsrätten att bedöma om den leverans som skett i målet uppfyller de krav som under de aktuella omständigheterna kan ställas för att avskrivning på utrustningen skall medges. - Utrustningen fanns vid leveranstillfället hos två tyska bolag. Leveransen ägde såvitt framgår rum genom att SMAB:s företrädare genom en särskilt upprättad handling bekräftade att man emottagit utrustningen. Finans Scandic har häf efter underrättat slutanvändaren i Tyskland beträffande SMAB:s förvärv. Utrustningen har efter leveransen pantsatts hos Finans Scandic som säkerhet för bolagets kredit. Länsrätten kan med den bakgrunden inte finna annat än att utrustningen levererats till och i detta sammanhang tillhör SMAB på ett sådant sätt att rätt till avdrag för värdeminskning föreligger. - Länsrätten finner därför att skattemyndighetens yrkande, att SMAB inte skall medges avdrag för värdeminskning på den aktuella utrustningen, inte kan bifallas. - Länsrätten avslår överklagandet.

Skattemyndigheten överklagade och vidhöll sin talan.

SMAB bestred skattemyndighetens talan.

Kammarrätten i Göteborg (1993-12-20, Dyhre, Kihlgren, referent, Hulting) yttrade: Kammarrätten, som vid sin bedömning utgår från att Finans Scandic vid tidpunkten för försäljningen till SMAB var ägare till utrustningen, finner lika med länsrätten att avtalet skall bedömas enligt sin ordalydelse (jfr RÅ 1992 ref. 21) och att en försäljning således får anses ha ägt rum. Enligt rättspraxis krävs inte sakrättsligt skydd för att rätt till avdrag för värdeminskning skall anses föreligga. Även kravet på leverans får anses uppfyllt. Kammarrätten finner därför att SMAB är berättigat till medgivet värdeminskningens avdrag. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle bifalla skattemyndighetens yrkanden i länsrätten.

Prövningstillstånd meddelades.

SMAB motsatte sig bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1998-06-24, Brink, Lindstam, Rundqvist, Sandström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målet är fråga om SMAB har rätt till värdeminskningens avdrag på vissa inventarier som används i tyska företags verksamhet.

Såvitt framgår av handlingarna har de tyska företagen närmast före den 24 augusti 1988 leasat inventarierna på grundval av avtal med Deutsche Scandic, ett dotterföretag till Finans Scandic. Nämnda dag har en rad överenskommelser

rörande inventarierna träffats. Dessa anges avse försäljning från Deutsche Scandic till Finans Scandic, vidareförsäljning från Finans Scandic till SMAB samt leasing från SMAB till Finans Scandic och vidare till Deutsche Scandic. Det ursprungliga leasingavtalet mellan Deutsche Scandic och de tyska företagen berörs inte direkt av dessa överenskommelser.

Enligt köpekontraktet mellan Finans Scandic och SMAB skall köpeskillingen (5 394 618 kr) erläggas med ett belopp kontant (377 620 kr), med fem halvårsvisa, annuitetsberäknade amorteringar med början den 28 februari 1989 samt med en slutamortering den 28 februari 1991 om 60 procent av köpeskillingen. Finans Scandics leasingavgifter till SMAB sammanfaller med SMAB:s annuitetsbetalningar till Finans Scandic och några faktiska betalningar behöver därför inte göras.

SMAB har i köpekontraktet förbundit sig att närhelst Finans Scandic så önskar sälja tillbaka inventarierna till Finans Scandic för belopp motsvarande utestående låneskuld. Vidare har SMAB uppdragit åt Finans Scandic att vid leasingperiodens utgång sälja inventarierna till ett förutbestämt pris om 60 procent av SMAB:s köpeskillning, dvs. till pris motsvarande slutamorteringen. Finans Scandic å sin sida har i leasingkontraktet förbundit sig att vid samma tidpunkt anvisa SMAB köpare som skall betala minst detta pris. Vidare gäller bl.a. att SMAB har pantförskrivit inventarierna till Finans Scandic och att SMAB inte kan förfoga över dem.

Regeringsrätten finner att syftet med avtalen har 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 är SMAB inte berättigat till det yrkade värdeminskingsavdraget. RSV:s talan skall därför bifallas.

SMAB har i sin självdeklaration inte lämnat sådana uppgifter om transaktionerna med ifrågavarande inventarier som möjliggjort en bedömning av transaktionernas verkliga innebörd. Det finns därför förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen (1956:623). Skäl för eftergift föreligger inte.

Det bör ankomma på länsrätten att bestämma SMAB:s vinstdelningsunderlag.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av kammarrättens dom fastställer Regeringsrätten SMAB:s taxering till statlig inkomstskatt till 2 548 610 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst.

Regeringsrätten påför SMAB skattetillägg med fyrtio procent av den skatt som belöper på 1 505 099 kr.

Handlingarna i målet överlämnas till Länsrätten i Vänersborg för bestämmande av vinstdelningsunderlag.

Regeringsrådet Werner var av skiljaktig mening och anförde: I målet uppkommer frågan om köparen i en s.k. sale and lease back-affär avseende inventarier har rätt till avdrag för värdeminskning av inventarierna, när dessa ej genom leverans kommit i köparens besittning.

Omständigheterna i målet är följande. SMAB bedriver brunn- och entreprenadborrning samt finansiell leasing och uthyrning av verkstadsinventarier. Den 24 augusti 1988 köpte SMAB på avbetalning viss maskinell utrustning av Finans Scandic enligt köpekontrakt nr 942181. Finans Scandic hade enligt vad som kommer att redovisas nedan samma dag köpt egendomen från sitt tyska dotterbolag Deutsche Scandic. Köpesumman var 5 394 618 kr, varav 377 620 kr skulle betalas kontant. Betalningen skulle ske halvårsvis i efterskott. Betalningstiden var 30 månader. Som en bilaga 3 till köpekontraktet fanns fogat "Allmänna villkor" omfattande 5 paragrafer. I § 1 anges att SMAB uppdrar åt Finans Scandic att, då leasingperioden enligt

leasingkontrakt nr 880829 mellan SMAB och Finans Scandic löpt ut, för SMAB:s räkning försälja det överlåtna objektet till det värde som angetts i en avräkningsklausul i leasingkontraktet. I § 2 anges att SMAB förbinder sig att för en köpeskilling motsvarande vid var tid utestående kreditfordran enligt köpekontraktet återsälja objektet, om slutanvändaren önskar förvärva objektet, om SMAB råkar på obestånd eller om Finans Scandic av annan orsak önskar återköpa objektet. SMAB får således inte heller överlåta - och inte heller pantsätta - objektet till annan än Finans Scandic utan särskilt medgivande från Finans Scandic. Finans Scandic förbinder sig enligt § 4 att underrätta slutanvändarna om SMAB:s förvärv enligt köpekontraktet. Till säkerhet för SMAB:s skyldigheter enligt köpekontraktet och leasingkontraktet pantförskrivs det förvärvade objektet.

I leasingkontrakt nr 880829 betecknas Finans Scandic som leasingkund och SMAB som leverantör. Leasingobjektet är identiskt med köpeobjektet i köpekontraktet. Leasingavgiften utgör 5 394 618 kr, dvs. samma belopp som köpesumman enligt köpekontraktet, och skall erläggas halvårsvis i efterskott. Leasingperioden är 30 månader och löpte under tiden den 29 augusti 1988 - den 28 februari 1991. Vidare har Finans Scandic enligt leasingkontraktet rätt att vidareuthyra leasingobjektet. SMAB förbinder sig att för en köpeskilling motsvarande vid var tid utestående kreditfordran enligt köpekontrakt 942181 återsälja objektet, om slutanvändaren önskar förvärva det under leasingperioden, om SMAB råkar på obestånd eller om Finans Scandic av annan orsak önskar återköpa objektet. Som en bilaga 3 till leasingkontraktet fanns fogad en avräkningsklausul, där Finans Scandic förbinder sig att vid leasingperiodens slut anvisa SMAB köpare till leasingobjektet. Köparen skall för egendomen i befintligt skick och utan ansvar för SMAB betala minst 60 procent av egendomens inköpspris exkl. moms.

Finans Scandic hade som ovan angetts den 24 augusti 1988 köpt den i målet aktuella egendomen av sitt dotterbolag Deutsche Scandic för ett pris av 1 458 426 DM plus 377 620 SEK. Enligt punkt 2 i detta "Sale Agreement" skulle godset levereras av säljaren på sådan plats i Tyskland som köparen anvisade. Mellan Finans Scandic och Deutsche Scandic träffades samma dag ett "Lease Agreement no 942702" avseende samma egendom. Leaseperioden löpte under tiden den 31 augusti 1988 - den 28 februari 1991. I leasingkontraktet föreskrevs bl.a. att Deutsche Scandic hade rätt att i sin tur leasa ut egendomen till två tyska företag. Deutsche Scandic skulle också ha rätt att vid utgången av leasingperioden köpa egendomen i befintligt skick för 940 922 DM.

Bland handlingarna i målet finns vidare ett brev daterat den 29 juni 1988 från Deutsche Scandic till det tyska företaget Autoliv GmbH angående ett leasingkontrakt den 30 juni 1988 mellan Deutsche Scandic och Autoliv. I brevet meddelar Deutsche Scandic att dess moderbolag Finans Scandic ämnar köpa leasingobjektet och att Finans Scandic i sin tur ämnar sälja objektet vidare till en köpare som skulle komma att anges senare. Deutsche Scandic bekräftar i brevet att transaktionerna inte kommer att påverka Autolivs rätt enligt leasingavtalet. På brevet finns en påteckning daterad den 24 augusti 1988, där SMAB bekräftar riktigheten av brevets innehåll.

Avdrag för värdeminskning på en rörelseägare tillhöriga maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier får enligt 29 § 1 mom. KL i den lydelse bestämmelsen hade ifrågavarande taxeringsår, göras som en driftkostnad från bruttointäkten av rörelsen. Av 41 § KL framgår att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, såvitt inte dessa står i strid med särskilda bestämmelser i KL.

RSV gör i målet gällande att SMAB inte skall vara berättigad till det yrkade värdeminskningssavdraget, eftersom SMAB enligt RSV:s uppfattning varken förvärvat äganderätten eller rådigheten över inventarierna vid bokslutstillfället. RSV anför att äganderätten i formell mening men inte reellt obligationsrättsligt kan anses ha övergått till köparen SMAB. En närmare prövning av

avtalsvillkorens utformning och innebörd leder enligt RSV till att säljaren Finans Scandic har kvar det väsentliga innehållet i de befogenheter som innefattas i äganderätten och att någon reell avhändelse därför inte skett. Civilrättsligt är således enligt RSV innebörden av avtalsförhållandet en annan än den parterna angett. Det är fråga om en uppenbart konstruerad transaktion som uteslutande eller så gott som uteslutande företagits med avsikt och i syfte att vinna skattefördelar.

Ett ytterligare skäl att vägra värdeminskingsavdraget är enligt RSV att någon fysisk leverans av inventarierna till SMAB inte skett och inte heller varit avsedd att ske samt att underrättelsen till det tyska företaget om överlåtelsen inte inneburit något reellt rådighetsavskiljande och inte varit sakrättsligt verksam.

Jag tar först upp frågan om genomsyn av de i målet aktuella transaktionerna skall göras.

Frågor om genomsyn har tidigare aktualiserats när det gällt sale and lease back-avtal. I rättsfallen RÅ 1989 ref. 62 I och II där det var fråga om sale and lease back av fast egendom respektive byggnad på ofri grund uttalade Regeringsrättens majoritet att denna typ av avtal skulle godtas skatterättsligt, såvida inte klara omständigheter visade att den reella och av parterna åsyftade innebörden av transaktionen var en annan än vad formen utvisade. Regeringsrätten uttalade vidare att stor restriktivitet bör iaktas vid sådan omtolkning av avtal som ingåtts av varandra oberoende parter. Genomsyn företogs inte och inte heller i rättsfallet RÅ 1990 ref. 101 I och II, som gällde s.k. utdelningsfonder. I de sistnämnda rättsfallen fann Regeringsrätten att den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för deltagandet i förfarandet varit att uppnå vissa förmånliga skatteeffekter inte i och för sig utgjorde grund för att vid inkomsttaxeringen fränkänna transaktionerna de rättsverkningar som följde av deras formella innehåll. Här kan också hänvisas till RÅ 1994 ref. 56, där Regeringsrätten intog samma restriktiva hållning till att företa genomsyn av de i det målet aktuella transaktionerna. Även i RÅ 1994 ref. 52 I och II och RÅ 1995 ref. 35 fann Regeringsrätten inte skäl att göra genomsyn.

Jag finner vid en samlad bedömning att det inte heller i förevarande mål föreligger tillräckligt stöd för att anse att de ingångna avtalen innebär annat än det som de enligt sin ordalydelse anges innebära. Det saknas därför skäl att fränkänna avtalen betydelse i skattehänseende.

Vad därefter gäller frågan om värdeminskingsavdrag skall förvägras SMAB på den grunden att någon fysisk leverans av inventarierna inte skett och för att överlåtelsen av inventarierna till SMAB av detta skäl inte varit sakrättsligt verksam gör jag följande bedömning. Som förutsättning för värdeminskingsavdrag för inventarier gäller till en början enligt den ovan redovisade bestämmelsen i 29 § 1 mom. KL att inventarierna tillhör rörelseidkaren. Numera anges i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL att skattskyldig har rätt till avdrag för värdeminskning av sina inventarier. Avskrivningen skall enligt punkterna 13 och 14 baseras på sådana inventarier som vid beskattningsårets utgång tillhörde näringsidkaren.

Jag har i det föregående funnit att de i målet aktuella sale and lease back-avtalen skall bedömas i enlighet med sin ordalydelse. SMAB har således enligt det fullgjorda köpekontraktet blivit ägare till inventarierna. Även redovisningsmässigt torde inventarierna ha varit hänförliga till SMAB:s rörelse. I rättsfallen RÅ 1987 ref. 5 och ref. 166, där fråga var om sale and lease back-avtal, har Regeringsrätten angivit att det civilrättsliga förhållandet mellan parterna varit avgörande. Även i rättsfallet RÅ 1990 ref. 103 som avsåg dold äganderätt till del av tomträtt angav Regeringsrätten att beskattningen bygger på de civilrättsliga ägarförhållandena.

Med hänsyn till vad nu anförts torde skäl saknas att för värdeminskingsavdrag även kräva att inventarierna kommit i SMAB:s besittning eller att sakrättsligt

skydd för ägaren skall vara för handen. Jag anser därför att RSV:s överklagande skall avslås och kammarrättens domslut fastställas.

III.

Av Dyno Sverige AB:s (Dyno) deklaration framgick att Dyno förvärvat inventarier från utländska dotterbolag och leasat tillbaka dessa till respektive dotterbolag. I deklarationen för 1990 års taxering redovisade Dyno leasingintäkter samt yrkade värdeminskingsavdrag på inventarierna.

Deklarationen godtogs av taxeringsnämnden.

Skattemyndigheten i Stockholms län överklagade och yrkade att Dynos taxering skulle höjas till 26 369 100 kr och att underlagen för vinstdelningsskatt och särskild vintskatt skulle ändras i konsekvens med yrkad höjning av inkomsttaxeringen. - Som grund för besvären anförde myndigheten sammanfattningsvis följande. Dyno var dotterbolag till Dyno Industrier A/S Norge och moderbolag till bl.a. Nitro Nobel AB och Dyno Nitrogen AB. Under 1989 hade Dyno utökat sin verksamhet från koncerngemensamma funktioner till att avse även leasingverksamhet. - Leasingverksamheten hade till största delen bestått av uthyrning av inventarier, främst maskiner för plasttillverkning, till utländska koncernbolag. Inventarierna hade förvärvats i december 1989 från de utländska koncernbolagen genom en s.k. sale and lease-backtransaktion, för 110 306 790 kr. - Vid inkomsttaxeringen hade Dyno gjort full avskrivning på de från koncernbolagen förvärvade inventarierna med 33 092 037 kr (30 procent). - Enligt 41 § anvisningspunkt 2 sista stycket KL krävdes leverans av inventarier till köparen för att denne skulle få göra avskrivning för värdeminskning på egendomen. Då det av föreliggande avtal framgick att leverans av ifrågavarande inventarier inte skett borde yrkad avskrivning inte medges. - Enligt skattemyndigheten skulle sale and leasebacktransaktionen i stället ses som ett lån från Dyno till de utländska koncernbolagen. Den del av leasingintäkten som avsåg ränta borde därvid intäktsföras, medan resterande del skulle ses som amortering på lånet. Då Dyno inte erlagt någon betalning för inventarierna före årsskiftet kunde någon ränteintäkt emellertid inte anses hänförligt till detta beskattningsår. Dyno borde därför vägras avdrag för mellanskillnaden av yrkat värdeminskingsavdrag, 33 092 037 kr, och redovisad leasingintäkt, 671 808 kr, och taxeringen bestämmas till yrkat belopp.

Bolaget medgav att yrkat avdrag för värdeminskning på inventarier vilka förvärvats från ett holländskt koncernbolag, Dynoplast BV, skulle återföras då betalning härför erlagts först under 1990. Motsvarande leasingintäkter skulle då undantas från beskattning.

I övrigt bestred bolaget besvären och anförde bl.a. följande. Av aktuella överlåtelseavtal framgick att det var fråga om förbehållslösa överlåtelser där återförsäljningsoption saknades. Bolagets redovisning av inventarierna följde god redovisingsssed sådan den definierats av Föreningen Auktoriserade Revisorer, varför rätt till avdrag för värdeminskning förelåg i de fall där betalning erlagts under året och därmed avtalsenlig äganderättsövergång skett. - Vidare anförde bolaget att de belopp avseende inventarierna som skattemyndigheten angett inte överensstämde med de belopp bolaget använt i sin redovisning. Skattemyndigheten hade vid omräkning av köpeskillingen till svenska kronor använt sig av gällande köpkurs på fakturadagarna. Det riktiga var dock att använda sig av gällande säljkurs på fakturadagarna, vilket bolaget gjort.

Länsrätten i Stockholms län (1993-11-12, ordförande Engström) yttrade: Av 41 § KL framgår att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, varvid god redovisingsssed skall beaktas, om dessa grunder inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. - Vad avser värdeminskning på inventarier anges i 29 § KL att skattskyldig får göra avdrag för allt som är att anse som driftkostnad, bl.a. värdeminskning på rörelseägaren tillhöriga

maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. De närmare bestämmelserna avseende värdeminskning på inventarier anges i anvisningspunkterna 4 och 5 till samma paragraf. Härav framgår att det för avdragsrätt krävs att inventarierna vid utgången av beskattningsåret skall tillhöra rörelsen. - Härutöver anges i 41 § anvisningspunkt 2, 13 stycket, att värdet på rättigheter till leverans av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier enligt ej fullgjorda köpekontrakt, kan skrivas av under förutsättningen att den skattskyldige visar att inköpspriset för tillgångar av samma slag på balansdagen understiger det kontraherade priset, eller det görs sannolikt att sådant prisfall kommer att inträffa innan tillgångarna levererats. - Rätten till avdrag för värdeminskning på enskilda inventarier är således avhängigt att dessa "tillhör" rörelsen. Detta innebär att leverans måste ha fullgjorts och avyttring får ej ha skett. Rättighet till leverans enligt köpekontrakt, vilket inte fullgjorts, får skrivas av endast om prisfall kan påvisas. - Skatteförfattningarna saknar definition av vilka förutsättningar som måste vara uppfyllda för att leverans skall anses ha skett. Gällande rätt vad avser varor framgår av bl.a. rättsfallet RÅ 1987 ref. 45, i vilket anges att ledning skall hämtas ur förarbetsuttalande rörande kontraktsnedskrivning (av varor), prop. 1945:377 s. 41-42. I dessa uttalas att det ineliggande lagret bör omfatta varupartier som på balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, eller av varor som av säljaren lämnats för transport till köparen. - Enligt länsrättens mening bör ovannämnda omständigheter normalt också vara avgörande vid bestämningen av huruvida leverans i skatterättslig mening skall anses ha skett av inventarier, jfr RÅ 1982 1:42, RÅ 1978 Aa 149 (= RSV/FB Dt 1978:22) och Kammarrätten i Sundsvall 1986-05-20 i mål 5149-1982. - Vägledande rättsfall i inkomstskattehänseende saknas vad avser sale and leaseback-transaktioner av inventarier. Viss ledning kan erhållas av RÅ 1987 ref. 5 i vilket värdeminskningsskatt medgavs leasegivaren av klimat- och luftbehandlingsanläggningar, vilka avsågs installeras antingen i samband med uppförande av byggnad eller i redan befintlig byggnad, oavsett om byggnaden ägdes eller förhyrdes av leasetagaren. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1989 ref. 62 II, avseende byggnader på ofri grund, godtagit att desamma skulle betraktas som anläggningstillgång i, och löpande inkomstbeskattas i, ett köpande finansbolags rörelse trots att byggnaderna avsågs återförhyras till tidigare ägare. Regeringsrättens dom byggde uttryckligen på förutsättningen att sökandebolaget förvärvat byggnaderna genom giltiga avtal, då erforderliga skäl för att ge i målet aktuella avtal en annan innebörd inte fanns. Med hänsyn härtill och då normalt dylik egendom kvarstår på platsen för dess uppförande samt till de olika inskrivnings- och specialbestämmelser som reglerar ägande och förvärv av ifrågavarande typ av egendom, lämnar detta rättsfall inte erforderlig ledning för tolkning av gällande rätt för nu aktuell fråga. - Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1988 ref. 106 tagit ställning till om en byggmästares försäljning av rörelseinventarier till ett finansbolag, som sedan utan att inventarierna lämnat byggmästarens besittning hyr ut dem till denne för fortsatt bruk i rörelsen, skulle medföra mervärdeskatteplikt. Enligt den i fallet aktuella bestämmelsen förstods med "leverans" att varan avlämnas till köparen eller avsändes till denne mot postförskott eller efterkrav. Regeringsrättens majoritet konstaterade att det i målet inte fanns något moment av avlämnande eller avsändande av det försålda godset till köparen och anförde: "Enbart den omständigheten att ett civilrättsligt bindande avtal om försäljning föreligger är inte - mot bakgrund av kraven i lagen om mervärdeskatt om skattskyldighet på grund av omsättning manifesterad genom leverans - tillräcklig för att skattskyldighet enligt lagen skall inträda." - Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Dyno saknade enligt balansräkningen anläggningstillgångar i form av maskiner och inventarier vid beskattningsårets ingång. Under året har Dyno förvärvat motsvarande tillgångar för 178 186 981 kr vilka i bokslutet skrivits av med 53 400 000 kr, till 100 procent som avskrivning utöver plan. Enligt i målet förekommande fakturor och köpeavtal (sales agreement) har Dyno enligt fem avtal den 18-21 december från koncernföretagen Dynochem (UK) Ltd, Dynoplast Ltd, Dynoplast B.V., Elbatainer France S.A.R.L. och Elbatainer GmbH förvärvat diverse

tillgångar (production equipment) enligt till varje avtal bifogad specifikation. Dyno har i processen uppgett att dessa tillgångar bokförts på konto inventarier till ett belopp om 110 757 406 kr. Resterande inventarier utgörs av tre stycken tågset "InterCity" vilka enligt avtal den 21 december förvärvats från Waggonfabrik Talbot KG och samma dag levererats och leasats ut på sju år till det statsägda N.V. Nederlandse Spoorwegen. - Enligt de förstnämnda och förutom pris samt tillgångsspecifikation identiska fem avtalen, förvärvar Dyno tillgångarna enligt avtalen i för köparen reviderat/uppvisat och inspekterat skick ("as audited and inspected by the purchaser"), avtalen p. 1. Äganderätten till tillgångarna övergår enligt avtalens p. 2 till köparen när full betalning erlagts. - Betalning för dessa tillgångar erläggs, förutom för Dynoplast B.V., under december 1989. - Genom sex olika leasingavtal den 19-22 december leasas de tillgångar, vilka förvärvats genom de fem avtalen, ut till samma bolag som de förvärvats från på en tidsrymd av tre till fem år. Leasingavgifter enligt dessa avtal intäktsförs i Dynos redovisning 1989 med 671 808 kr varav från Dynoplast B.V. 76 958 kr. - Länsrätten gör följande bedömning. - Som framgått av det tidigare anförda krävs enligt gällande rätt avseende avdrag för värdeminskning på inventarier, att desamma levererats till och vid beskattningsårets utgång tillhör rörelsen. För att leverans skall anses ha skett krävs, förutom att avtalsenliga förpliktelser fullföljts, normalt att aktuella tillgångar lämnat säljarens rådighet genom att köparen, köparens ombud eller annan överenskommen tredje man tagit fysisk kontroll över tillgångarna. - I speciella situationer kan nu angiven rådighetsövergång ersättas/kompletteras med att köparen på annat och i offentligrättslig mening mer än obetydligt sätt manifesterat sin äganderätt till tillgångarna (RÅ 1989 ref. 62 II och RÅ 1992 ref. 104).

I förevarande fall har den avtalsenliga betalningen för äganderättsövergången avseende inventarier vilka uppges förvärvats från Dynoplast B.V. inte skett under 1989 varför avdrag för värdeminskning på dessa inventarier ej kan medges.

Vad gäller de övriga här ifrågasatta inventarierna finner länsrätten vid en samlad bedömning i målet inte visat att dessa levererats till Dyno på ett sådant sätt att rätt till avdrag för värdeminskning föreligger. Vare sig vad Dyno anført eller innehållet i köpeavtalen medför i förevarande fall någon annan bedömning. - Skattemyndigheten har inte bemött Dynos uppgifter om att Dyno vid det uppgivna förvärvet i redovisningen upptog ifrågavarande inventarier till ett belopp om 110 757 406 kr. Dynos inventariebestånd har såvitt framgår av utredningen skrivits ned med 29,9685 procent (53 400 000 kr). Länsrätten finner därför att till beskattning rätteligen bort återföras 33 192 354 kr. - Länsrätten finner med hänsyn till beloppsramen i målet (26 369 100 kr) och då avskrivning i annan form inte gjorts gällande att det vid bestämmande av bolagets taxering saknar betydelse att betalning i fyra fall av de fem nu behandlade uppgivna förvärven, erlagts före beskattningsårets utgång. Dynos taxering till statlig inkomstskatt skall därför och med hänsyn till det underskott som redovisats i deklarationen bestämmas till 26 369 100 kr. - Till följd av den ändrade inkomsttaxeringen har länsrätten att enligt bestämmelserna i 10 respektive 9 §§ i lagarna om vinstdelningsskatt och särskild vinstskatt att besluta om den ändring av underlagen för nu angivna skatter som föranleds härav. - Länsrätten finner att båda underlagen skall bestämmas till 21 708 000 kr. - Länsrätten bestämmer, med bifall till besvärerna, Dynos inkomsttaxering och underlag till vinstdelnings- och särskild vinstskatt enligt bilaga 1 (här utesluten).

Dyno överklagade och yrkade att taxering skulle åsättas i enlighet med den av bolaget avlämnade deklarationen, dock med undantag för den i länsrätten medgivna justeringen beträffande inventarier anskaffade från Dynoplast B.V.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1995-09-26, Bergh, Grimby, Wetterling, referent)

yttrade: Skattemyndigheten har i målet gjort gällande att innebörden av avtalet varit sådan att Dyno måste anses ha lånat medel till inventariernas rätta ägare och att den som hyra beräknade ersättningen skattemässigt skall anses som ränta på lånat kapital. - I målet har inte påståtts annat än att avtalen mellan Dyno och de övriga koncernbolagen är giltiga i civilrättsligt hänseende. Enligt praxis skall stor restriktivitet iakttas vid bedömningen av huruvida civilrättsligt giltiga rättshandlingar skatterättsligt skall bedömas på ett sätt som avviker från avtalens innehåll (se bl.a. RÅ 1989 ref. 62). Mot bakgrund härav och med hänsyn till omständigheterna i målet finner kammarrätten inte skäl föreligga för att anse att de aktuella avtalen haft en annan innebörd än att Dyno köpt och därefter hyrt ut de i målet aktuella inventarierna. Grund saknas därför för att på grund av s.k. genomsyn vägra Dyno ifrågasvarande värdeminskingsavdrag. - Fråga uppkommer då om Dyno kan vägras rätten till värdeminskingsavdrag på grund av att ett fysiskt besittningsövertagande inte skett. - I förarbetena till 41 § anvisningspunkt 2, 13:e stycket KL (kontraktavskrivning avseende anläggningstillgångar) anförde departementschefen att gränsdragningen mellan de tillgångar som omfattades av den då gällande fria avskrivningsrätten och beställda men inte levererade tillgångar borde överlämnas åt praxis att avgöra i enlighet med allmänna civilrättsliga grundsatser. Därvid borde uppmärksammas den i promemorian gjorda hänvisningen till köplagens bestämmelser om när gods skall anses vara avlämnat (prop. 1948 nr 41 s. 28). - Det nu sagda, i förening med den rättspraxis som föreligger, ger enligt kammarrättens mening vid handen att för att en ny ägare skall ha rätt att tillgodogöra sig värdeminskingsavdrag krävs att inventarierna är att anse som köprättsligt avlämnade. - Kammarrätten finner mot bakgrund av omständigheterna i målet att för att ett avlämnande skall anses ha ägt rum erfordras att maskinerna omhändertagits av Dyno eller sådana åtgärder vidtagits att Dyno utan medverkan från säljarnas sida haft rätt och möjlighet att omhänderta dessa. Något avlämnande, i den mening som nu angetts, har inte skett. Rätt till avdrag för värdeminskning på inventarierna föreligger därför inte. Den omständigheten att inventarierna enligt köpeavtalet inte skall avlämnas kan inte föranleda annan bedömning. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Dyno överklagade och fullföljde sin talan. Dyno anförde bl.a. att det var Dyno som bar restvärderisken och att det var god redovisningssed att redovisa inventarierna hos bolaget och att motsvarande skulle gälla vid beskattningen.

RSV avstyrkte bifall till överklagandet. RSV anförde bl.a. att ett krav på leverans borde upprätthållas och att Dyno i sammanhanget hade enbart en finansiell funktion.

Dyno har påtalat att en av domarna i kammarrätten, referenten i målet Maria Wetterling, varit anställd som biträdande jurist hos Mannheimer Swartling Advokatbyrå med placering på skatteavdelningen under tid då det aktuella ärendet handlades där, något som skulle kunna vara ägnat att rubba förtroendet för hennes opartiskhet i målet. Kammarrätten har i yttrande till Regeringsrätten ansett det inte visat att Maria Wetterling varit jävig vid handläggningen av målet. Dyno - som liksom RSV fått del av yttrandet - har förklarat sig inte ha något att tillägga i anledning av vad kammarrätten anför.

Regeringsrätten (1998-06-24, Lindstam, Rundqvist, Sandström) yttrade:

Det är inte visat att Maria Wetterling varit jävig vid handläggningen i kammarrätten. Något hinder för Regeringsrätten att nu avgöra målet föreligger inte.

De inventarier som målet gäller har enligt likartade avtal överlåtits från fyra av Dynos utländska dotterbolag till Dyno och leasats tillbaka till respektive dotterbolag på tre-fem år. Enligt försäljningsavtalen övergår äganderätten till Dyno när full betalning skett, dvs. i anslutning till de träffade avtalen. Enligt leasingavtalen svarar leasetagaren (dotterbolaget) för underhåll och skador och för krav som kan riktas mot Dyno. Vid leasingperiodens slut skall leasetagaren

om avtalsparterna inte kommer överens om annat "return the object to the Lessor". Leasingavgifterna är beräknade med utgångspunkt i köpeskillingen, viss räntesats och ett restvärde bestämt som viss procent av "initial book value".

De ifrågavarande inventarierna har specificerats i avtalen. Så t.ex. avser avtalen med dotterbolaget Dynochem (UK) Ltd Spray Drier No. 4 och Spray Drier No. 5 samt Formalin Plant No. 4. De förstnämnda anläggningarna anges inkludera Resin tank, Pump/heat exchanger, Main chamber, Atomiser, Heat input (burner), Separation (cyclone/bag filter), Collection och Packing Machinery medan den sistnämnda anläggningen anges inkludera Methanol supply, Distillate supply, Air blower, Vaporiser, Stripper, Converter/silver catalyst, Vapour cooler, Condenser och Wet scrubber. Såvitt framgår är det här liksom i övriga avtal fråga om anläggningar som används i dotterbolagets verksamhet avseende plasttillverkning.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

De i målen aktuella avtalen avviker från gängse avtal mellan icke närstående bolag i bl.a. det hänseendet att dotterbolagen, trots att avtalen avser anläggningar som används i deras verksamhet, inte getts någon garanti att få fortsätta att använda inventarierna efter utgången av leasingperioden. Samtidigt är det uppenbart 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 är att utgå från att produktionsutrustningen kommer att finnas kvar hos respektive dotterbolag så länge det är ekonomiskt rationellt att använda den där.

Regeringsrätten finner att syftet med avtalen har 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 är Dyno inte berättigat till det yrkade värdeminskingsavdraget. Av den bedömningen följer att Regeringsrätten inte behöver ta ställning till förutsättningarna för att tillämpa den s.k. jämkningsregeln i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 29 § KL.

Mot bakgrund av det anförda skall överklagandet avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsråden Brink och Werner var av skiljaktig mening och anförde: Enligt 29 § 1 mom. KL i paragrafens lydelse vid 1990 års inkomsttaxering får avdrag göras från bruttointäkten av rörelse för allt som är att anse som driftkostnad, vartill bl.a. räknas värdeminskning på rörelseägaren tillhöriga maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier. De närmare bestämmelserna avseende värdeminskning på inventarier anges i anvisningspunkterna 4 och 5 till samma paragraf. Härav framgår att det för avdragsrätt krävs att inventarierna vid utgången av beskattningsåret skall tillhöra rörelsen.

I målet är fråga om Dyno har rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för värdeminskning på inventarier, främst maskiner för plasttillverkning, som bolaget den 18-21 december 1989 enligt fem separata och - förutom priser och specifikationen på förvärvad egendom - identiska avtal köpt från fem utländska koncernbolag och därefter genom sex leasingavtal den 19-22 i samma månad hyrt ut till samma bolag. De inventarier som omfattas av de ingångna "sale och lease back" avtalen har inte lämnat de bolag som sålt och därefter hyrt dem som leasetagare. Enligt förvärsavtalen, vilkas huvuddrag redovisats i länsrättens dom, skall äganderätten till inventarierna övergå till Dyno när full betalning erlagts. Betalning skedde i december 1989 utom i fråga om Dynoplast B.V., som fick betalt först efter årsskiftet. Leasingavtalen löper på tre, fyra eller fem år. Restvärdet på den uthyrda egendomen har i avtalen angetts till 37,5, 50 eller 62,5 procent av ursprungligt värde. Efter utgången av respektive avtalsperiod skall egendomen återlämnas till Dyno om inte annat

överenskommit.

I målet har inte framkommit annat än att avtalen mellan Dyno och de övriga koncernbolagen är civilrättsligt giltiga och såsom kammarrätten funnit finns inte skäl att anse att avtalen haft annan innebörd än att Dyno köpt och därefter hyrt ut ifrågavarande inventarier. Det saknas därför grund för att med tillämpning av s.k. genomsyn vägra Dyno det yrkade värdeminskingsavdraget.

Enligt förvärvsavtalen har äganderätten till de inventarier varom nu är fråga övergått till Dyno sedan full betalning erlagts i december 1989 och inventarierna har också bokförts hos detta. Inventarierna tillhörde således Dyno vid beskattningsårets utgång. Såttillvida föreligger förutsättning för rätt till värdeminskingsavdrag enligt 29 § 1 mom. KL.

RSV har emellertid hävdats att det av punkt 2 av anvisningarna till 41 § KL (i paragrafens lydelse vid 1990 års taxering) framgår att det härutöver krävs att inventarierna skall vara levererade till köparen för att denne skall få göra avskrivning på egendomen. Eftersom någon leverans i enlighet med vad som förutsatts i de ingångna "sale and lease back" avtalen inte ägt rum anser RSV att yrkade avskrivning inte skall medges.

KL innehåller ingen särreglering för den typ av transaktioner - sale and lease back - varom är fråga i målet. Det finns vidare ingen bestämmelse som utesluter rätt till värdeminskingsavdrag på grund av att inventarierna befinner sig på annan plats än hos rörelseägaren, t.ex. hos annan som efter överenskommelse avser att bruka dessa i sin verksamhet. I avsaknad av bestämmelser i KL som anger att det i en situation som den förevarande krävs att inventarierna levererats till rörelseägaren för att rätt till värdeminskingsavdrag skall kunna medges har i målet, bl.a. i underinstansernas domar, som stöd för att så skulle vara fallet hänvisats till förarbetsuttalanden beträffande bestämmelserna i punkt 2 sista stycket av anvisningarna till 41 § KL om kontraktsnedskrivning i fråga om lagertillgångar och kontraktsavskrivning i fråga om anläggningstillgångar (se prop. 1945:377 s. 39-42 och prop.1948:42 s. 24-29). Dessa uttalanden har emellertid gjorts med inriktning på helt andra situationer, nämligen nedskrivning respektive avskrivning av värdet på rättigheter till leverans av tillgångar av angivna slag enligt ej fullgjorda köpekontrakt. Uttalandena är således inte direkt tillämpbara i målet och enligt vår mening ger uttalandena inte heller uttryck för några skatterättsliga grundsatser som kan tillämpas när det gäller att ta ställning till den nu aktuella frågan.

Mot bakgrund av vad sålunda har anförts finner vi att det som förutsättning för rätt till värdeminskingsavdrag inte kan krävas att inventarierna levererats till bolaget eller att detta på något sätt uppnått sakrättsligt skydd för dem.

På grund av det anförda och då annat inte framkommit än att Dynos bokföring av förvärvet och avskrivning av inventarierna överensstämmer med god redovisningssed finner vi att Dyno är berättigat till avdrag för värdeminskning utan hinder av att den förvärvade egendomen kvarblivit hos säljaren. Dynos överklagande skall därför bifallas och taxering ske i enlighet med Dynos yrkande.

Föredragna 1997-10-15--16, föredragande Persson, målnummer 462-1994, 504--505-1994 och 6767-1995

(Anm. Samtidigt avgjordes mål angående inkomsttaxering 1989 och 1990 avseende övriga delägare i Mega Carrier Kommanditbolag och delägare i Kommanditbolaget Metro-Flyg med samma utgång)

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur: Peter Nordquist, Svensk Skattetidning 1991 s. 335ff, 1992 s. 26ff, 1995 s. 556ff, 1997 s. 131ff; Göran Millqvist, Svensk Juristtidning 1995, s. 545ff; Kent Simon, Skattenytt 1966 s. 443ff; Leif Gäfvert, Svensk Skattetidning 1996 s. 731ff.
