

10 Leasingavtal

10.1 RR 6:99 Leasingavtal

Tillämpnings- område

Rekommendationen behandlar redovisning av samtliga leasingavtal med undantag för avtal avseende exploatering och utnyttjande av naturresurser samt olika licensavtal, t.ex. filmer, patent och upphovsrätter.

Rekommendationen gäller avtal enligt vilket rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan, även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet.

Rekommendationen gäller från den 1 januari 2002.

Sammanfattning

Ett leasingavtal är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en tillgång i utbyte mot betalningar. Rekommendationen skiljer på finansiella och operationella leasingavtal. Ett finansiellt leasingavtal är ett avtal vari de ekonomiska risker och fördelar som förknippas med ägandet av ett objekt i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren. Äganderätten kan men behöver inte slutligen övergå till leasetagaren. Ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal är ett operationellt leasingavtal.

Leasetagaren ska redovisa objekt som innehåses enligt ett finansiellt leasingavtal som anläggningstillgång i balansräkningen. Förpliktelsen att i framtiden betala leasingavgifter redovisas som skuld. Leasingbetalningarna fördelas mellan ränta och amortering av skulden.

Leasegivaren ska redovisa tillgångarna enligt ett finansiellt leasingavtal som en fordran i balansräkningen. Erhållna leasingavgifter fördelas mellan betalning av fordran och finansiell intäkt.

Vad gäller operationella leasingavtal ska leasetagaren kostnadsföra leasingavgiften linjärt över leasingperioden, såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. På motsvarande sätt ska lease-

givaren som huvudregel periodisera leasingintäkterna linjärt under leasingavtalets löptid.

I juridisk person kan finansiella leasingavtal redovisas enligt de regler som gäller för operationella leasingavtal inklusive kraven på upplysningar.

URA 34

URA 34 gäller bedömningen av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal, och handlar om olika fall av ”upplägg”. Uttalandet anger att man tar ställning till huruvida en serie av transaktioner, vilka innefattar ett leasingavtal, är kopplade till varandra för att kunna avgöra om de ska redovisas som en transaktion samt att man beaktar den ekonomiska innebörden av ett upplägg för att avgöra om det innefattar rätten att använda en tillgång för en begränsad period. En serie av transaktioner som innefattar ett leasingavtal och som är kopplade till varandra ska redovisas som en transaktion när den ekonomiska innebörden inte kan förstås utan hänvisning till hela serien av transaktioner. Så är exempelvis fallet när serien av transaktioner är nära beroende av varandra, när de förhandlats fram som ett paket och när de genomförs samtidigt eller i en löpande följd. Redovisningen ska vidare återspegla uppläggets ekonomiska innebörd. Alla faktorer och konsekvenser av upplägget ska beaktas för att bedöma dess ekonomiska innebörd med tonvikt på de faktorer och konsekvenser som har en ekonomisk betydelse.

Exempel enligt URA 34 på transaktioner som ska ses som en helhet och som ska redovisas som en enda transaktion är:

- a. Ett företag leasar ut en tillgång till en finansiär (huvudleasingavtalet) och leasar tillbaka samma tillgång under en kortare period (underliggande leasingavtal). Vid slutet av leasingperioden för underliggande leasingavtal har företaget en option att köpa tillbaka tillgången från finansiären. Om företaget inte utnyttjar sin option har finansiären optioner som ger denne rätt att antingen erhålla en viss minsta avkastning på sin investering, att sälja tillgången till företaget eller kräva att företaget garanterar en viss avkastning på hans investering. I detta fall är syftet med upplägget i första hand att skapa skattefördelar som kan fördelas mellan de båda företagen. Även om avtalsperioden skiljer sig åt mellan huvudleasingavtalet och det underliggande leasingavtalet, är de optioner som båda företagen har vid utgången av det underliggande leasingavtalet

upplagda så att finansiären endast löper en obetydlig risk under den period som huvudleasingavtalet löper.

Den ekonomiska innebörden av upplägget är att företaget erhåller ett arvode för att genomföra överenskommelsen och behåller de risker och fördelar som är knutna till ägandet av den underliggande tillgången.

- b. Ett företag leasar ut en tillgång till ett annat företag under en tid som motsvarar tillgångens nyttjandeperiod och leasar tillbaka samma tillgång på identiska villkor. De båda företagen har legalt bindande rättigheter att kvitta de betalningar som de är skyldiga varandra och avsikten är att en kvittning ska ske. Avtalsvillkoren i de båda leasingavtalen är identiska. Därför är de risker och fördelar som är knutna till ägandet av den underliggande tillgången desamma efter det att upplägget ingåtts som före. Vidare ska de betalningar som ska erläggas kvittas mot varandra så därför finns inga kreditrisker. Den ekonomiska innebörden av upplägget är att ingen transaktion har skett.

Flera exempel finns i URA 34 där avtalen ska bedömas efter egentlig innebörd och inte efter form.

10.2 BFNAR 2000:4 Redovisning av leasingavtal

Små, medelstora och stora företag (enligt BFN:s definitioner) ska redovisa alla sina leasingavtal som om de vore operationella. Alla leasingavtal ska således redovisas som nyttjanderättsavtal. Den åtskillnad som enligt RR 6:99 ska göras mellan finansiella och operationella leasingavtal ska således inte ske.

De allmänna råden ska tillämpas på räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001 eller senare och får tillämpas på räkenskapsår som påbörjats tidigare.

10.3 BFNAR 2004:4 Redovisning vid förvärv av leasad tillgång

Det allmänna rådet ska tillämpas av företag som förvärvar en materiell anläggningstillgång som det tidigare leasat om avtalet redovisats som ett operationellt leasingavtal (hyra). Det allmänna rådet behandlar hur anskaffningsvärdet ska beräknas om förvärvet sker innan hyrestiden gått ut och leasetagaren vid leasingavtalets ingång erlagt en första förhöjd leasingavgift.

Tillgångens anskaffningsvärde är summan av:

- a. det belopp som leasetagaren betalar till leasegivaren i köpeskilling för att lösa avtalet och köpa tillgången, samt
- b. de i balansräkningen kvarvarande leasingavgifterna som redovisats som en tillgång. Med lösendag avses den dag då leasingavtalet löses.

Det allmänna rådet ska tillämpas för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2004 och får tillämpas för räkenskapsår som påbörjats tidigare. Anskaffningsvärden som avser förvärv som sker före ikraftträdandet behöver inte justeras.

10.4 Inkomstskatt

Sambandet

Det finns inga särskilda bestämmelser om leasingavtal i IL. Däremot finns i 18 kap. IL bestämmelser om värdeminskningsskatt för utgifter för maskiner och andra inventarier avsedda för stadigvarande bruk. Av bestämmelserna kan utläsas att den som är ägare till inventarierna också har rätt till värdeminskningsskatt (18 kap. 7 §). Dessutom torde krävas att inventarierna har levererats till denne.

Frågor

Den verkliga innebörden av leasingavtal

Inkomstbeskattningen utgår i stor utsträckning från civilrättsliga begrepp som köp, gåva, HB, AB osv. Normalt kan dessa begrepp utan vidare användas vid beskattningen. Ibland kan dock omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att det kan ifrågasättas om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd.

Det finns ingen bestämmelse i IL som reglerar om en rättshandling ska bedömas efter sin civilrättsliga form eller på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd. Frågeställningen har däremot prövats av RR i ett stort antal rättsfall under årens lopp. Det senaste rättsfallet i det sammanhanget är RÅ 2004 ref. 27 (upplåtelse av avverkningsskatt till skog). I rättsfallet konstaterar RR att ”allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingens verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts”, och att ”en sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar”.

RR har tagit ställning till beskattningseffekterna vid leasing i ett antal domar: RÅ 1987 ref. 5 (klimatanläggning), RÅ 1987

ref. 166 (täckdikningsanläggning), RÅ 1989 ref. 62 I och II (sale and lease back av fast egendom respektive av byggnad på ofri grund), RÅ 1992 ref. 21 I och II (investorleasing); RÅ 1992 ref. 104 (leasing av patent); RÅ 1997 ref. 60 (uthyrning av dator till arbetstagare), RÅ 1998 ref. 58 I, II och III (flygplansleasing samt två fall av sale and lease back), RÅ 2001 ref. 7 (restvärdesgaranti).

I flera av rättsfallen har huvudfrågan varit om leasegivaren kunde medges avdrag för värdeminskning av inventarier. I en del av fallen har RR medgett leasegivaren avdrag. I rättsfallet RÅ 1998 ref. 58 I var ett KB uthyrare av ett flygplan. Frågan var om KB skulle anses ha innehaft planet med äganderätt och därigenom ha rätt till värdeminskningsavdrag. RR konstaterade att hyresmannen utövade ”de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanet, att avtalsparterna vid ingående av avtalen förutsatt att (KB) inte skulle komma att återta planet när denna tid gått ut och att (KB) med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början”. RR godtog därför inte KB som ägare av planet och medgav inte värdeminskningsavdrag. I rättsfallen RÅ 1998 ref. 58 II och III angående sale and lease back av inventarier gjorde RR en liknande bedömning.

Finansiell leasing och beskattning

Redovisningsreglerna för finansiell leasing innebär att transaktionen redovisas enligt dess materiella innebörd som inte är uthyrning av en materiell tillgång utan utlåning av pengar. Detta medför att leasetagaren får göra avskrivningar på leasingobjektet trots att objektet civilrättsligt inte ägs av denne. Reglerna är endast tvingande i koncernredovisningen. I en juridisk person får redovisningsreglerna om operationell leasing tillämpas.

Det förekommer ibland att redovisningsreglerna för finansiell leasing används vid beräkningen av det skattemässiga resultatet i den juridiska personen. Enligt Skatteverkets mening är det inte möjligt att, mot bakgrund av bestämmelserna om värdeminskningsavdrag i 18 kap. IL, låta redovisningsreglerna för finansiell leasing styra beskattningen. Rätten till värdeminskningsavdrag tillkommer den som är ägare till inventarierna, dvs. normalt leasegivaren. Undantagsvis kan det bli aktuellt att – i enlighet med vad som var fallet i rättsfallen RÅ 1998 ref. 58 I–III – göra en annan bedömning av leasingavtalets verkliga innebörd, varigenom leasegivaren inte anses utgöra ägaren till inventarierna. Det kan i sammanhanget

påpekas att RR:s ställningstaganden i leasingmålen grundat sig på skatterättsliga och inte på redovisningsmässiga bedömningar (se vidare Skatteverkets skrivelse 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111, Finansiell leasing och beskattning).

Periodisering av leasingavgift

Av RR 6:99 framgår att när det gäller operationella leasingavtal ska leasetagaren kostnadsföra leasingavgiften linjärt över leasingperioden, såvida inte något annat systematiskt sätt bättre återspeglar användarens ekonomiska nytta över tiden. Det gäller även om betalningarna fördelas på annat sätt (se även BFNAR 2004:4).

Vid t.ex. leasing av bil kan det förekomma att den första leasingavgiften är förhöjd. I rättsfallet RÅ 1994 ref. 17 har RR prövat frågan om periodisering av en sådan avgift. Domstolen hänvisade till ett då gällande uttalande från BFN avseende leasing av utrustning, i vilket fastslogs att en hyresersättning som avser mer än ett räkenskapsår normalt ska periodiseras proportionellt över den aktuella tiden (BFN U 87:7). RR uttalade därefter bl.a. följande i domen. Det förhållandet att fråga är om leasing av en bil ger inte anledning till en annan bedömning. Att bilens faktiska värde kan antas minska väsentligt i början av hyrestiden medför inte att det ekonomiska värdet för bolaget i motsvarande mån snabbt reduceras. Inte heller i övrigt föreligger någon sådan särskild omständighet som skulle kunna medföra att bolagets åtgärd att i bokföringen hänföra hela den särskilda förhöjda månadsavgiften till det första året under avtalets löptid överensstämmer med god redovisningssed.

RR hade tidigare gjort en liknande bedömning i RÅ 1989 ref. 82, som gällde avdrag för förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid.

10.5 Mervärdesskatt

Frågor

Om en omsättning föreligger i mervärdesskatt hänseende avgörs mot bakgrund av EG-rätten. EG-domstolen har i mål C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*, ansett att med leverans av varor avses samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan som ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till den. Enligt EG-domstolen kan det inte vara direkt avgörande om en äganderättsövergång föreligger enligt den i varje medlemsstat gällande nationella civilrättsliga lagstiftningen. En bedömning får då göras vilka ägandefunktioner som överförs. Mot

bakgrund av EG-domstolens uttalande kan det heller inte ha någon direkt betydelse hur redovisningen gått till.

KRS har i två domar, 1999-10-19 (mål nr 4854-1998 och 4945-1998) och 2000-10-17 (mål nr 6450-6451-1998), behandlat sale and lease back-transaktioner av fordon. I den förstnämnda domen hänvisade KRS till EG domstolens avgörande i mål C-320/88. KRS ansåg att den inte kunde finna annat än att transaktionerna enligt köpekontrakt och anknyttande leasingavtal, i det aktuella fallet, medfört övergång av så primära och väsentliga äganderättsfunktioner att bolaget skall anses som ägare till aktuella fordon. Vidare anges att frågan om leverans har skett enligt KRS mening bör bedömas enligt kontraktsrättsliga principer.

RR har bedömt en fråga om sale and lease back i RÅ 1988 ref. 106. Målet avsåg dock tillämpningen av lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Omsättningsbegreppet har förändrats efter detta avgörande, vilket skedde 1994 vid införandet av ML. Definitionen i ML om vad som avses med omsättning av vara ska också sedan EG-inträdet tolkas mot bakgrund av motsvarande begrepp i EG:s sjätte direktiv. Det går därför inte utifrån detta rättsfall dra några vidare slutsatser hur en sale lease back transaktion ska behandlas.

Avgörande för frågan om det föreligger ett köp eller hyra är avtalets verkliga innebörd. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan i vissa fall hyresavtalet betraktas som ett avbetalningsköp. Vad som i avtalet betecknas som hyra blir då att anse som avbetalning. I artikel 5.4 b i sjätte direktivet anges uttryckligen att med "leverans av varor" förstås även faktiskt överlämnande av varor, i överensstämmelse med avtal om uthyrning av varor under viss tid eller om avbetalningsköp, som föreskriver att äganderätten normalt ska övergå senast när den sista avbetalningen erlagts.

10.6 Rättspraxis m.m.

Rättspraxis

- Leasing i flera led. Handelsbolag ansågs bedriva yrkesmässig verksamhet enligt ML RÅ 1985 1:40
- Leasingbolag medgavs rätt till värdeminskningsavdrag på utrustning som installerats i hyresmannens byggnad RÅ 1987 ref. 5

- Ett som leasingavtal betecknat avtal underkändes. Avbetalningsköp ansågs i stället föreligga.

RÅ 1987 ref. 166
- Ett avtal om sale and leaseback ansågs inte medföra momsplikt på grund av att leverans inte skett.

RÅ 1988 ref. 106
- Avtal om sale and leaseback av fastighet (I) och byggnad på ofri grund (II). Äganderätten till fastigheten respektive byggnaden ansågs ha övergått på finansbolaget

RÅ 1989 ref. 62
- Förskottshyra för maskiner med flerårig användningstid

RÅ 1989 ref. 82
- S.k. investorseasing har ansetts utgöra rörelse enligt KL. Lagen mot skatteflykt ansågs ej tillämplig.

RÅ 1992 ref. 21
I–II
- Överlåtelse av patenträtt till finansbolag. Finansbolaget medgavs rätt till värdeminskningssavdrag.

RÅ 1992 ref. 104
- Förhöjd första avgift för leasing av bil periodiserades proportionellt under leasingtiden.

RÅ 1994 ref. 17
- Uthyrning av dator till arbetstagare

RÅ 1997 ref. 60
- Avtalstolkning avseende förvärv av inventarier och utleasing till flygbolag (I), finansbolag (II) och utländskt dotterbolag (III). Avdrag för värdeminskning medgavs inte.

RÅ 1998 ref. 58
I–III
- Restvärdegarantier av olika karaktär förtoget inte leasegivaren rätten till värdeminskningssavdrag.

RÅ 2001 ref. 7

- | | | |
|---|---|--------|
| Akutgruppens
uttalanden | – Klassificering av ett leasingavtal | URA 8 |
| | – Förmåner i samband med teckning av operationella leasingavtal | URA 23 |
| | – Bedömning av den ekonomiska innebörden av transaktioner som innefattar ett leasingavtal | URA 34 |
| Skatteverkets
ställningstaganden | – Finansiell leasing och beskattning, 2004-10-07 (dnr 130 583520-04/111) | |