

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked m m (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt – Taxering

Nr 3 1981 – Årg. 11

Riksskatteverkets verkställighetsföreskrifter om befrielse från förseningsavgift i vissa fall;¹

RSV Dt
1981:11

RSFS 1981:21

utfärdade den 19 februari 1981.

Riksskatteverket (RSV) har meddelat följande verkställighetsföreskrifter enligt 60a § taxeringskungörelsen (1957:513 i dess lydelse 1979:45).

Bestämmelserna om påföring av förseningsavgift skall vid 1981 års taxering tillämpas så att

- deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom taxeringslagen (TL) skall lämna deklaration senast den 15 februari 1981 inte påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda senast den 18 februari 1981
- deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom TL har anstånd² med att lämna självdeklaration till den 31 mars 1981, inte påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda senast den 2 april 1981.

Dessa verkställighetsföreskrifter tillämpas vid 1981 års taxering.

¹ Jfr RSFS 1980:22 RSV Dt 1980:9

² Jfr RSFS 1980:72 RSV Dt 1980:29

Riksskatteverkets föreskrifter och anvisningar m m om skattetillägg och förseningsavgift vid 1981 års taxering;

RSV Dt
1981:12

RSFS 1981:24

utfärdade den 23 april 1981

RSV har den 23 april 1981 beslutat att de föreskrifter och anvisningar m m om skattetillägg och förseningsavgift som utfärdades den 15 maj 1979 att gälla vid 1979 års taxering¹ skall tillämpas även vid 1981 års taxering med följande ändringar och tillägg.

- Bestämmelserna om påföring av förseningsavgift skall tillämpas så att
 - deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom taxeringslagen (TL) skall lämna deklaration senast den 15 februari 1981, inte påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndigheterna tillhanda senast den 18 februari 1981
 - deklarationsskyldig, som enligt 34 § 1 mom TL har anstånd med att lämna självdeklaration till den 31 mars 1981, inte påförs förseningsavgift om hans deklaration kommit taxeringsmyndighet tillhanda senast den 2 april 1981²
- skattetillägg skall inte påföras den som genom att lämna oriktig eller missvisande uppgift skulle ha fått för låg skatt om lagen (1978:423) om skattelättnader för vissa sparformer hade tillämpats

¹ Jfr RSFS 1979:21 RSV Dt 1979:8

² Jfr RSFS 1981:21 RSV Dt 1981:11

– skattetillägg skall inte påföras den som underlåtit att deklarerat beraknad ränta på sådan räntefri deposition som lämnats i samband med billeasing.

Dessa verkställighetsföreskrifter tillämpas vid 1981 års taxering.

**RSV Dt
1981:13**

Riksskatteverkets information om beskattningskonsekvenserna av depositionsleasing ;

RSFS 1981:29

utfärdad den 23 april 1981.

Allmänt

RSV har efter överläggningar med bl a bilföretag, finansieringsbolag och vissa skattechefer, beslutat göra följande uttalande om beskattningskonsekvenserna av depositionsleasing.

Bakgrund

De traditionella leasingformerna operationell leasing och finansiell företagsleasing har numera utökats med ytterligare en leasingform. Denna benämns oftast depositionsleasing, insatsleasing eller privatleasing. Den nya leasingformen innebär att privatpersoner kan utnyttja fördelarna med finansiell leasing. Finansiell leasing innebär i korthet att leasetagaren inte behöver finansiera bilanskaffningen utan detta sker genom leasegivarens försorg. Leasetagaren svarar däremot själv för driftkostnaderna. Vid depositionsleasing erbjuds leasetagaren ett lån som skall deponeras hos leasingbolaget. På lånet erlägger leasetagaren ränta, men på det deponerade beloppet erhålls inte någon räntegottgörelse.

I marknadsföringen av den nya leasingformen framhålls ofta att räntan på lånet är avdragsgill vid inkomsttaxeringen och att någon mervärdeskatt inte tas ut på denna del. Därigenom skulle leasingkostnaden bli lägre än vid traditionell leasing.

RSV, som erhållit en mängd frågor om den nya leasingformen och dess skattemässiga konsekvenser, har granskat ett urval av olika på marknaden förekommande varianter av depositionsleasing. Eftersom RSVs nämnd för rättsärenden för närvarande behandlar en ansökan om bindande förhandsbesked beträffande de mervärdeskatterättsliga konsekvenserna av depositionsleasing vill RSVs styrelse inte föregå denna prövning genom att nu föreslå beskattningsåtgärder beträffande mervärdeskatten.

Beträffande de inkomstskatterättsliga följderna har RSV kommit fram till följande.

Jämförelse med avbetalningsköp

RSV har delat in de på marknaden förekommande avtalskonstruktionerna i fyra huvudgrupper. Samtliga huvudgrupper företer vissa likheter med avbetalningsköp. De skatterättsliga konsekvenserna är delvis beroende av om avtalskonstruktionerna civilrättsligt sett är att bedöma som avbetalningsköp eller leasingavtal.

För att avbetalningsköp skall anses föreligga skall det vara åsyftat att den som fått godset utgivet till sig skall bli ägare därav. Frågan har nyligen prövats av Stockholms tingsrätt (avd 19, DB 413/1976). Bak-

grunden var i korthet att åtal — efter anmälan av kommerskollegiet — väcktes mot ägare av ett företag som bedrev långtidsuthyrning av bilar. Enligt kollegiets och åklagarens uppfattning var uthyrningen i själva verket förtäckt avbetalningsförsäljning. Det hade varit åsyftat att den såsom hyresman betecknade avtalsparten skulle bli ägare till bilen vid hyrestidens utgång genom dels ett i samband med kontraktskrivandet utgivet skriftligt tillägg (enligt tillägget kunde hyresmannen om han så önskade efter hyrestidens utgång köpa den förhyrda bilen), dels att hyresbeloppen varit så avsevärt högre än de av andra uthyrningsföretag tillämpade. Tingsrätten fann inte att den förebragta utredningen gav stöd till antagandet att avtalsparterna gemensamt sökt förkläda sin verkliga avsikt eller att meningen varit att redan från början åstadkomma ett köpeavtal. I detta mål kunde således åklagaren, mot parternas bestridande, inte göra gällande att fråga var om förtäckt avbetalningsköp.

I de avtalsformer som RSV undersökt är det visserligen förutsatt att försäljning skall ske efter leasingtidens utgång men någon ovillkorlig rätt för leasetagaren att köpa bilen finns inte. Däremot kan leasetagaren anvisa köpare. Enligt kontraktet skall också en avräkning ske vid avtals- tidens utgång.

Frågan om det i praktiken blir så att den skattskyldige själv eller någon honom närmstående köper bilen efter avtalsperiodens slut kan inte besvaras. Det som talar mot avbetalningsköp är i första hand avtalens benämning och utformning (låg kontantinsats m m) och i andra hand låneförhållandena (i vissa fall är leasingbolagen inte kreditgivare) och att äganderätten inte uttryckligen ansetts övergå till köparen. I fallen 2 och 3, se bilaga, synes inte heller skuldförhållandet, jämte eventuell kontantlikvid, täcka hela priset.

Om emellertid avbetalningsköp hävdas av de skattskyldiga och godtas av skattedomstolarna kan ändå vissa anmärkningar göras beträffande de olika avtalsformerna. Felaktig fördelning av ränta och amortering i exempelvis avtalsform 4, se bilaga, m m.

Nedanstående ställningstagande bygger på att det är frågan om leasing och inte avbetalningsköp. RSV har i detta sammanhang inte tagit ställning till om "generalklausulen" (SFS 1980:865 Lag mot skatteflykt) kan tillämpas.

Principiellt ställningstagande

Enligt de allmänna grunderna för inkomstbeskattningen enligt kommunalskattelagen gäller att skattskyldighet föreligger för inkomster som kan hänföras till något av inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse, tjänst, tillfällig förvärvsverksamhet eller kapital. Därvid gäller att någon skillnad inte föreligger beroende på om ersättningen erhålls i pengar eller in natura. Om sålunda en person får ersättning för t ex utlånat kapital in natura på det sättet att han i stället för ränta i vanlig mening erhåller en tillgång — materiell eller immateriell — eller slipper utföra en prestation, t ex en betalning, föreligger skatteplikt för ersättningen. Om kostnaden för nämnda prestation inte är avdragsgill — därför att den utgör privat levnadskostnad — uppkommer ett skattepliktigt överskott hos långivaren.

I fråga om depositionsleasing får det anses klarlagt att leasetagaren

RSV Dt 1981: 13
RSFS 1981: 29

erhåller kompensation för utebliven ränta på det deponerade beloppet i form av reduktion av leasingkostnaden.

Denna principiella bedömning kan inte ändras av den omständigheten att flera kontrahenter än långgivaren och låntagaren är inblandade i ett avtalskomplex. Om t ex en långgivare (A) inte erhåller ränta på sitt till B utlånade (deponerade) kapital men — under förutsättning att lånet lämnats — vid affärer med C erhåller särskilda favörer genom prisreduktioner, hyresnedsättningar osv måste det nämligen antas att C be-tingat sig ersättning i en eller annan form från B för sitt inkomstbortfall. Om således förutsättningen för att kompensation in natura skall lämnas är att den räntelösa utlåningen (depositionen) kommit till stånd är det utan betydelse hur avtalskonstruktionen i övrigt byggts upp.

Principiell bedömning av depositionsleasing

I bilaga 1 lämnas en redogörelse för de vanligast förekommande avtalskonstruktionerna. Gemensamt för dem är att leasetagaren (= kunden) kompenseras för vissa av sina personliga levnadskostnader genom att tillhandahålla räntelös utlåning. Detta innebär att RSVs principiella ställningstagande till depositionsleasing gäller samtliga avtalskonstruktioner på marknaden.

Vilka ”privata levnadskostnader” är det som bör beskattas?

Eftersom depositionsleasing från avkastningssynpunkt skall jämföras med övrig billeasing och inte exempelvis med avbetalningsköp är det skillnaden i leasingkostnad mellan depositionsleasing och övrig billeasing som skall beskattas. Att i varje enskilt fall beräkna hur stor denna skillnad är låter sig inte göra. I stället bör följande schabloniserade beräkningsätt tillämpas.

Den räntesats som respektive finansieringsbolag tillämpar vid beräkning av ränta på lånet till depositionen justeras nedåt med 3 procentenheter. Den sålunda erhållna räntesatsen skall därefter ligga till grund för beräkning av ränteintäkten på såväl den kontant erlagda depositionen som den belånade, oavsett hur finansieringen av depositionen skett.

Motiveringen till att den räntesats som respektive finansieringsbolag tillämpar skall justeras nedåt med 3 procentenheter är följande.

Vid depositionsleasing skall leasetagaren lämna en kontantdeposition vid sidan om den belånade depositionen. Någon ränta tillgodoförs inte leasetagaren vare sig på den kontanta depositionen eller på den del av depositionen som finansierats med lån. Leasetagaren kompenseras i stället med en lägre leasingavgift. Att exakt fastställa värdet av denna kompensation är svårt. Leasetagarens alternativkostnad för kontantdepositionen motsvaras av den bankränta (10–12 %) som tillämpas. Alternativkostnaden för den belånade depositionen bör motsvaras av upplåningskostnaden (i nu förekommande fall motsvaras den av finansieringsbolagets räntesats, som varierar mellan 22 och 30 %). Att i varje enskilt fall strikt tillämpa en ränteberäkning som skiljer mellan belånad och kontant erlagd deposition är för omständligt. I stället bör en enhetlig räntesats tillämpas. Denna måste dock ta hänsyn till skilljaktigheterna i räntesatsernas storlek för kontant och deponerat belopp. En justering av

finansieringsbolagens räntesats med 3 procentenheter har ansetts beakta denna skillnad.

RSV Dt 1981: 13

RSFS 1981: 29

Skattetillägg vid 1981 års taxering

Beträffande frågan om skattetillägg skall utgå på det räntebelopp som inte redovisats i deklaration har RSVs styrelse beslutat göra följande tillägg till 1979 års föreskrifter och anvisningar om skattetillägg.

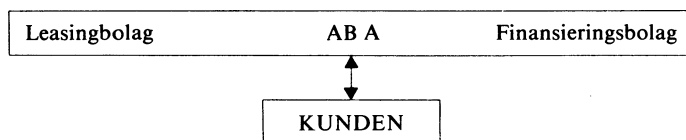
”Skattetillägg skall inte vid 1981 års taxering påföras den som underlåtit att deklarerat beräknad ränta på sådan räntefri deposition som lämnats i samband med billeasing.”

Bilaga 1

Översikt av de vanligast förekommande avtalskonstruktionerna vid depositionsleasing

Avtalsform 1

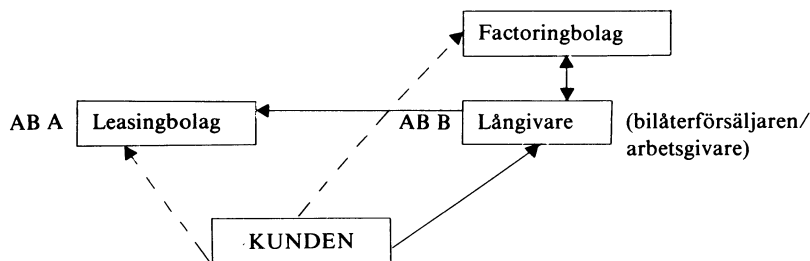
Avtalsformen används av bl a Lågprisleasing (L-P-L) AB



I denna avtalsform är leasingbolaget och finansieringsbolaget samma juridiska person. Kunden tecknar således både sitt leasingavtal och sitt låneavtal till deposition för bilen med samma företag.

Avtalsform 2

Avtalsformen används bl a av Finans Skandic och Merkantil Leasing.

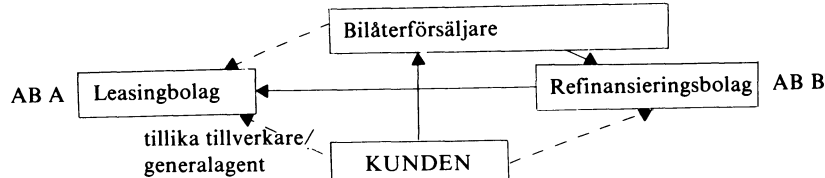


Här tecknar kunden leasingkontrakt och lånekontrakt till deposition för bilen med två skilda juridiska personer. Förutsättningen för att kunden skall få leasa bilen till den förmånliga månatliga leasingkostnaden är emellertid att han räntefritt lämnar depositionen för bilen till leasegivarens förfogande. Leasingbolaget och finansieringsbolaget är fristående syskonbolag.

RSV Dt 1981:13
RSFS 1981:29

Avtalsform 3 (koppling till tillverkare/generalagent)

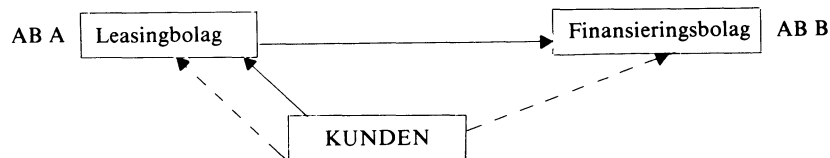
Avtalsformen används bl a av Finans Skandic, Volvo, Volkswagen.



Denna avtalsform kan jämföras med avtalsform 2. Enda skillnaden är att tillverkaren/generalagenten iklätt sig rollen av leasingbolag. I denna avtalsform finns således ingen civilrättslig äganderättskoppling mellan leasingbolaget och finansieringsbolaget.

Avtalsform 4

Avtalsformen används bl a av Svea Depositionsleasing och Leasab.



I denna avtalsform minskas kundens leasingkostnad på grund av den räntelösa deposition som han tillhandahållit leasingbolaget på sådant sätt att man kan skönja en "dubbel" kompensation. I övriga avtalsformer utgörs nämligen minskningen av leasingkostnaden vanligtvis enbart av finansieringskostnadsdelen av leasingkostnaden, vilken leasingbolaget haft om någon deposition inte hade lämnats. I avtalsform 4 utgörs således minskningen inte enbart av kompensation för sådan finansieringskostnadsdel utan även av kompensation för en viss del av den i leasingkostnaden ingående beräknade värdeminskningen på bilen. Av den anledningen sjunker leasingkostnaden i denna avtalsform ytterligare i jämförelse med övriga avtalsformer.

Det på sid 2 i RSVs information om beskattningsekvenserna av depositionsleasing redovisade principiella ställningstagandet gäller även för denna avtalsform. Till följd av att en ansökan om bindande förhandsbesked för avtalsform 4 föreligger vill RSVs styrelse inte föregå denna prövning genom att föreslå beskattningsåtgärder för denna avtalsform. I avvaktan härpå lämnas därför inte nu något uttalande vad avser 1981 års taxering. Så snart beslut i förhandsbeskedsärendet föreligger återkommer RSV. Sådant beslut är att förvänta före taxeringsperiodens slut.

**Riksskatteverkets information
med anledning av överenskommelse mellan verket och
norska finans- och tulldepartementet om avräkning för
norsk inkomstskatt från svensk inkomstskatt;**

**RSV Dt
1981:14
RSFS 1981:30**

utfärdad den 28 april 1981

Med anledning av att pågående förhandlingar mellan riksskatteverket och norska finans- och tulldepartementet aktualiserat frågan om avräkning för norsk skatt för ett stort antal skattskyldiga, får verket meddela följande information.

Riksskatteverket och norska finans- och tulldepartementet har den 9 februari och 1 mars 1977 enligt artikel 26 § 3 i 1971 års svensk-norska skatteavtal träffat följande överenskommelse:

Vid tillämpning av artikel 24 § 4 i det mellan Sverige och Norge den 1 november 1971 ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet skall med den norska inkomstskatten förstås norsk preliminär eller slutlig inkomstskatt.

Under nedan nämnda förutsättningar skall avräkning för norsk slutlig inkomstskatt få beslutas, även om den norska skatten inte har erlagts. Förutsättningarna är, att den norska skatten har debiterats och att den svenska myndighet, som beslutar om avräkningen, anser att den norska beskattningen överensstämmer med dubbelbeskattningsavtalets föreskrifter. I fall då myndigheten anser att beskattningen i Norge är för hög, t ex i samband med skönstaxering, äger myndigheten medge avräkning för den norska inkomstskatten med så stor del som är hänförlig till den inkomst som enligt myndigheten får beskattas i Norge.

Denna överenskommelse påverkar inte Norges rätt till preliminär skatt.

Överenskommelsen träder i kraft sedan vardera parten erhållit skriftligt godkännande från den andra parten beträffande överenskommelsens lydelse.¹

Vid tillämpning av överenskommelsen iakttas på vanligt sätt spärregeln i artikel 24 § 4 i det svensk-norska skatteavtalet samt punkt 2 av anvisningarna till artikeln.

Om svensk beskattningsmyndighet finner att den norska beskattningen är för hög, bör myndigheten innan den fattar beslut ta kontakt med riksskatteverket, rättsavdelningen, utredningssektionen, för eventuella åtgärder från verkets sida gentemot Norge med anledning av att beskattning kan ha uppkommit i strid mot det svensk-norska skatteavtalet.

¹ Sedan riksskatteverket den 9 februari 1977 undertecknat överenskommelsen, har verket den 14 mars 1977 erhållit skriftligt godkännande från norska finans- och tulldepartementet.

