

foreligger en reel overdragelse af ejendomsretten, hvis kommunens »salg« af det pågældende aktiv er i strid med f.eks. miljølovgivningen.

Som allerede nævnt er det en betingelse for skattemæssigt at kunne afskrive på et aktiv, at der foreligger ejerskab til aktivet. Spørgsmålet om ejerskab kan deles op i den civile retlige ejendomsret og ejendomsretten i skattemæssig henseende. Udgangspunktet i forholdet mellem den civile retlige ejendomsret og den skatteretlige ejendomsret er, at hvis ikke en ejendomsret anerkendes civile retligt, så vil dette heller ikke være tilfældet skatteretligt. Imidlertid vil der, som det fremgår af nedenstående, skatteretligt kunne ske tilsidesættelse af en ejendomsret, selvom denne anerkendes civile retligt, hvis f.eks. det vurderes, at ejendomsretten til at givet aktiv er af formel karakter og ikke forbundet med økonomisk indsats, risiko eller rådighed for ejeren.

Man kunne forestille sig et sale-and-lease back arrangement, hvor et kommunalt aktiv sælges til en privat erhverver, der i en periode udlejer/leaser aktivet til kommunen, der efterfølgende – som følge af tilbagekøbspligten – køber det pågældende aktiv af erhververen. Erhververen vil i den situation kunne betragtes som »leasinggiver«, mens kommunen vil være »leasingtager«.

I den situation skal leasinggiver i civilretlig henseende have opnået samt fastholde ejendomsretten til aktivet i løbet af leasingperioden for skattemæssigt at kunne afskrive på erhvervede aktiver. Er det ikke tilfældet, tilkommer afskrivningsadgangen ikke leasinggiver. Afgørelsen af, om der foreligger aftale om leasing af aktiverne eller i stedet en aftale om kreditkøb med ejendomsforbehold, jfr. kreditaftalelovens § 6, stk. 2, beror på, om det må antages at have været meningen, at leasingtageren skal blive ejer af aktivet, uanset aftalen er betegnet som en lejekontrakt eller betalingen iøvrigt fremtræder som vederlag for brugen af aktivet. Afgørende for, om kreditaftalelovens regler skal finde anvendelse på leasingaftaler antages at være leasingaftalens eventuelle vilkår om køberet eller købepligt for leasingtager.

I tilfælde af at der formelt er aftalt en pligt for leasingtageren til at købe aktivet efter leasingperiodens udløb, vil der være tale om et lejekøb, der er omfattet af kreditaftalelovens § 6, stk. 2. Dette betyder, at leasinggiveren, dvs. den private erhverver på intet tidspunkt har erhvervet ejendomsretten til aktivet, og følgelig heller

ikke på noget tidspunkt har erhvervet retten til at foretage skattemæssige afskrivninger på dette. I dette tilfælde ville det være leasingtageren, hvis ellers denne var skattepligtig, der ville kunne foretage skattemæssige afskrivninger på det pågældende aktiv i leasingperioden.

I tilfælde af at der formelt er aftalt en ret for leasingtageren til at købe aktivet efter leasingperiodens udløb med sædvanlige tilbagekøbsvilkår, er udgangspunktet, at der ikke er tale om køb med ejendomsforbehold efter kreditaftalelovens § 6, stk. 2, og leasingaftalen anerkendes derfor som udgangspunkt skatteretligt. I praksis vil leasingaftaler imidlertid ofte indeholde aftaler om tilbagekøbsret, hvor tilbagekøbsvilkårene er usædvanlige, hvilket vil kunne resultere i, at en formel tilbagekøbsret som følge af disse vilkår i virkeligheden er en (tilbagekøbs-) pligt for leasingtageren.

Usædvanlige tilbagekøbsvilkår kan f.eks. foreligge i det tilfælde, hvor tilbagekøbsprisen ligger over markedsprisen eller den skattemæssige afskrivningsværdi. Usædvanlige tilbagekøbsvilkår foreligger også i tilfælde, hvor en tilbagekøbsret, som leasingtager ikke udnytter, forpligter leasingtager til inden for en nærmere fastsat frist at betale et beløb svarende til den pris, som leasingtager har haft ret til at kunne købe aktivet til, men *uden* at blive ejer af aktivet. Det samme er tilfældet, hvis leasingtager ved leasingaftalens udløb er forpligtet til at anviser en køber til aktivet til et på forhånd fastsat beløb. Når købsprisen er fastsat til restgælden på det tidspunkt, hvor køberetten kan udnyttes, bærer leasingtager under alle omstændigheder risikoen for, at markedsprisen for aktivet på det tidspunkt, hvor købepligten bliver effektiv, ikke svarer til købsprisen. I de nævnte tilfælde må tilbagekøbsvilkårene anses for at være så byrdefulde for leasingtager, at der på trods af aftalens formelle betegnelse reelt foreligger en købepligt for leasingtager.

For at undgå spekulation mod skattereglerne kan leasinggiverens ejendomsret til aktivet i visse situationer tilsidesættes efter de skatteretlige regler. Dette vil kunne ske uanset om ejendomsretten anerkendes civile retligt.

I skatteretlig henseende kan der ved vurderingen af, om der foreligger et reelt ejerskab til aktiverne og ikke kun et formelt ejerskab indgå forskellige momenter. For det første vil det indgå i vurderingen, om leasinggiver reelt er afskåret fra indflydelse på såvel driften som ophør af udlejningen. Dette kan være tilfældet,