

Målnummer:	1252-94	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1995-06-30		
Rubrik:	Fråga om beräkning och fördelning av resultatet i ett kommanditbolag. Inkomsttaxering 1988.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370)• 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt• 2 kap. 6-10 §§, 3 kap. 5 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1957 not. Fi 2409• RÅ 1986 ref. 52• RÅ 1986 ref. 59• RÅ 1986 ref. 104• RÅ 1988 not. 29• RÅ 1988 not. 553• RÅ 1990 not. 274• RÅ 1990 not. 396• RÅ 1991 not. 335• RÅ 1994 ref. 52• RÅ 1995 not. 95		

REFERAT

S.A. redovisade i sin deklaration att han under beskattningsåret 1987 varit delägare i Kommanditbolaget Evainetos, i det följande kallat Evainetos. Han redovisade vidare att Evainetos inte haft någon inkomst av rörelse samt att bolaget haft underskott av tillfällig förvärvsverksamhet, avseende avyttring av aktier i Herenco AB med 84 560 949 kr, och underskott av kapital med sammanlagt 1 965 133 kr. S.A. yrkade i sin deklaration bl.a. avdrag under inkomst av kapital med 370 000 kr för andel av en av Evainetos erlagd räntekostnad. S.A. redovisade vidare som sin del av Evainetos realisationsförlust 2 307 871 kr. S.A., som härutöver sammantaget haft andra realisationsförluster, redovisade inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med 0 kr.

Taxeringsnämnden godtog deklarationen i nu berörda delar.

Skattemyndigheten överklagade taxeringsnämndens beslut och yrkade att avdraget för räntekostnader hos Evainetos skulle vägras och att taxeringarna, liksom underlaget för tilläggsbelopp, skulle höjas i motsvarande mån. Myndigheten anförde bl.a. att S.A. inte förvärvat en andel i ett kommanditbolag utan en handling vars innebörd skulle kunna ligga till grund för skatteavdrag, att den i kommanditbolaget gjorda resultatfördelningen borde underkännas samt att realisationsförlusten vid försäljningen av Herenco AB i verkligheten uppgått till ca 20 milj. kr mot redovisade 84 560 949 kr. Vidare hävdade skattemyndigheten att lagen mot skatteflykt skulle kunna tillämpas i målet.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1991-12-23, ordförande Joelsson) yttrade: Såvitt framgår av föreliggande revisionspromemoria har följande hänt. - Den 20 oktober 1987 har Stenpiren Finans AB, H.K. och K.G. avtalat om att driva rörelse i kommanditbolag. Bolaget skall enligt föreliggande bolagsavtal (§ 1) förvalta aktier och övriga värdepapper samt bedriva handel och uthyrning av lös egendom såsom bilar, maskiner och kontorsinventarier, ävensom idka därmed förenlig verksamhet. Av bolagsavtalet framgår vidare bl.a. följande. (§ 3) K.G. och H.K. skall vara kommanditdelägare och Stenpiren Finans AB

komplementär och således obegränsat ansvarig för bolagets skulder. Kommanditdelägarna skall tillskjuta 100 kr vardera. Stenpiren Finans AB skall tillskjuta 10 milj. kr. Kontantinsatsen skall inbetalas till kommanditbolagets bankkonto vid anfordran. (§ 4) Kommanditbolagets firma tecknas av Stenpiren Finans AB ensam. (§ 5) Förvaltningen av kommanditbolaget samt enligt bokföringslagen nödvändig bokföring och övrig ekonomisk redovisning skall Stenpiren Finans AB vara ansvarig för. Kostnader och utlägg i samband med denna skötsel skall Stenpiren Finans AB fakturera kommanditbolaget halvårsvis. (§ 7) Stämman med delägarna hålles minst en gång om året samt när komplementären påkallar det. Röstning sker enligt följande: 1. Varje kommanditandel representerar en röst. 2. Komplementären har vetorätt. 3. Beslut fattas för övrigt med enkel majoritet. 4. Beslut om ändring av bolagsavtalet är dock giltigt endast om alla delägare är ense därom. (§ 8) Efter det att Stenpiren Finans AB erhållit ersättning för sin förvaltning skall delägarna erhålla skälig ränta på insatt kapital. Storleken på denna ersättning skall bestämmas på den årliga stämman och skall endast utgå om det årliga överskottet så tillåter. Skulle efter ränta och arvoden ytterligare överskott finnas fördelas detta, liksom eventuellt underskott, enligt bolagsstämmobeslut, delägarna emellan. (§ 9) Delägarnas andel i bolaget kan utan uppsägning av detta avtal övergå till bolagsmans arvinge eller överlåtas till ny delägare under förutsättning att denne ikläder sig ansvar för bolagsmannens förpliktelser, och förklarar sig villig att vara bunden av bestämmelserna i detta avtal genom påteckning på detsamma eller på bestyrkt kopia. Ansökan om registrering av detta bolag kom in till länsstyrelsen den 2 november 1987. - Enligt köpeavtal den 29 oktober 1987 har aktieägare i Herenco AB med tillträdesdag den 15 november 1987 till Evainetos överlåtit 34 102 aktier av totalt 42 000 aktier i Herenco AB. Enligt tilläggsavtal den 13 november 1987 har köpet kommit att avse 41 278 aktier och tillträdesdagen framflyttats till den 16 november 1987. Den sammanlagda köpeskillingen har med vissa förbehåll bestämts att utgöra 100 procent av Herenco AB:s och dess båda dotterbolags beskattade egna kapital, inkl. bl.a. aktiekapital, reservfond, balanserad vinst, fond för förnyelse samt redovisat och beskattat resultat, 73 procent av allmän investeringsfond i Herenco AB och dess båda dotterbolag och 80 procent av resultatutjämningsfond, förnyelsefond och periodens vinst och disponibla pensionsmedel i Herenco AB och dess båda dotterföretag. I målet är ostridigt att köpeskillning har erlagts med 156 912 234 kr. - Enligt köpeavtal den 16 november 1987 överlåter Promark AB och Backli Bygg AB aktierna i WW Stål AB resp WW Trade AB för en köpeskillning av 606 000 kr resp. 162 000 kr till Evainetos med tillträde den 16 november 1987. - Enligt avtal den 19 november 1987 har Herenco AB sålt aktierna i Brevor AB till WW Trade AB och aktierna i Nässjö Tryckeriet AB till WW Stål AB. Överlåtelserna har skett till bokförda värden. - Mellan S.A., A.L., D.C., M.K. och P.L. å ena sidan och Stenpiren Finans AB, H.K. och K.G. å andra sidan har den 1 december 1987 träffats ett avtal enligt vilket de fem förstnämnda träder in som kommanditdelägare i Evainetos med en insats om 100 kr var. I övrigt gäller tidigare bolagsavtal i tillämpliga delar. De nya kommanditdelägarna inträder således i bolagsavtalet. - Evainetos har härefter i avtal den 15 resp. 21 december 1987 med angivet tillträde den 14 december 1987 försålt aktierna i Herenco AB till fem icke namngivna köpare för en försäljningslikvid om 78 000 410 kr exkl. omsättningsskatt om 780 004 kr. - Stenpiren Finans AB har enligt avtal den 15 december 1987 av sin ursprungligen insatta andel i Evainetos på 10 000 000 kr överlåtit delar till 41 olika personer. Enligt avtalen medför de sålda andelarna ett begränsat ansvar för Evainetos förpliktelser (kommanditandel). Vidare framgår av avtalen att det försålda andelskapitalet tillfullo har inbetalats kontant till Evainetos före överlåtelserna till köpare. Stenpiren Finans AB garanterar vidare att det även efter överlåtelserna av andelen till köparen förbinder sig att kvarstå som ensam komplementär i Evainetos, intill dess köparen skriftligen medger annat, att det till fullo kontant har inbetalt andelskapitalet för den till köparen överlåtna andelen, att köparen aldrig åläggs ett ekonomiskt ansvar för Evainetos utöver vad som motsvarar den från Stenpiren Finans AB övertagna andelen, dvs. att köparen endast ingår i bolaget såsom kommanditdelägare med en begränsning av ansvaret till det redan i

Evainetos av Stenpiren Finans AB insatta beloppet, att varken Evainetos, dess övriga delägare eller annan, äger rätt att kräva köparen på ytterligare insats utöver den köparen har övertagit från säljaren i eller för Evainetos, att förfallna skatter, socialavgifter o. dyl. inkl. källskatt, mervärdeskatt m.m. har betalats till fullo samt att Evainetos ej har sådana skulder eller blivande skulder utöver vad som redovisas skriftligt i avtalet, att ingen nuvarande eller tidigare bolagsman/aktieägare har eller kommer att rikta anspråk mot Evainetos, att upptagna fordringar till fullo inflyter omgående kontant, att vederbörliga interimsposter har upptagits och beräknats korrekt, så även t. ex. upplupna revisionsarvodena, att Evainetos är fritt från pensionsförpliktelser, att Evainetos saknar varjehanda avtalad förpliktelse annat än vad som för varje sådant fall skall vara förtecknat i avtalet, att varken andelen, Evainetos eller Evainetos egendom i något avseende belastats av pantsättning, annan förskrivning eller belastning, borgensförbindelse eller garantiförbindelse, ej heller utfästelse om sådan, att Evainetos ej kommer att utsättas för någon form av återkrav, skadestånd eller annat dylikt ansvar annat än vad som i varje sådant fall skall vara förtecknat i avtalet, att Evainetos inte är inblandat i någon rättstvist, ej heller att det finns anledning att befara sådan eventuell tvist samt att Stenpiren Finans AB inte utan köparens uttryckliga tillstånd medverkar till att Evainetos i något avseende urholkas eller belastas utöver vad som framgår av Stenpiren Finans AB:s redogörelse för Evainetos enligt avtalet. I vissa av avtalen har Stenpiren Finans AB härutöver garanterat att Evainetos även i övrigt saknar anställda och saknar varje förpliktelse hänförlig till eventuella tidigare anställda, att i bolagsavtalet anges att bolagets resultat - såväl vinst som förlust - i första hand fördelas mellan bolagsmännen i enlighet med deras andel av bolaget samt att vid inbördes fördelning mellan bolagsmännen negativt resultat, dvs. förlust, endast får påföras köparens andel, om, och endast om, denna är avdragsgill såsom reaförlust inom inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och aldrig med mer än saldot av köparens andel i bolaget. Av avtalen framgår vidare att både säljare och köpare är överens om att överlåtelse av andelen, tillika köparens inträde i Evainetos, förutsätter inträde i bolagsavtalet. - S.A. har till sin deklaration bl.a. fogat resultat- och balansräkning för år 1987 för Evainetos. Av resultaträkningen framgår att Evainetos inte har uppburit några rörelseintäkter, att rörelsekostnaderna har uppgått till 140 kr, att Evainetos har uppburit ränteintäkter med 72 190 kr, att räntekostnaderna har uppgått till 2 037 303 kr samt att bolaget har redovisat förlust vid försäljning av aktier med 84 560 949 kr. Årets förlust har således uppgått till 86 526 202 kr. - Enligt S.A:s deklaraionsbilaga R5 uppgår Evainetos inkomst av rörelse till 0 kr. Under särskilda upplysningar i denna bilaga har angetts att underskottet i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet samt förvärvskällan kapital är fördelat enligt avtal mellan delägarna. S.A. har i sin deklaration redovisat andel - 2,7 procent - i underskott av tillfällig förvärvsverksamhet om 2 307 871 kr och - 18,8 procent - i underskott av kapital om 370 000 kr. - Såvitt framgår av ingivna handlingar har underskotten i förvärvskällorna kapital och tillfällig förvärvsverksamhet fördelats enligt följande: - Underskott i förvärvsverksamhet

Delägare	Kommanditandel	Andel	Underskott
I	100	0,1 %	98 474
II	100	0,35%	300 000
III	100	0,35%	300 000
IV	100	0,6 %	500 000
V	100	2,0 %	1 687 129
VI S.A.	100	2,7 %	2 307 871
VII	100	4,25%	3 593 475
1	20 000	0,1 %	100 000
2	20 000	0,2 %	154 000
3	35 000	0,3 %	269 500
4	35 000	0,3 %	269 500
5	40 000	0,35%	308 000
6	40 000	0,35%	308 000
7	45 000	0,4 %	346 500
8	50 000	0,45%	400 000
9	55 000	0,5 %	423 500
10	60 000	0,55%	462 000
11	70 000	0,6 %	500 000
12	70 000	0,6 %	500 000

13	60 000	0,6 %	539 000
14	70 000	0,6 %	539 000
15	70 000	0,7 %	616 000
16	80 000	0,7 %	616 000
17	80 000	0,7 %	616 000
18	90 000	0,8 %	693 000
19	130 000	1,2 %	1 001 000
20	130 000	1,2 %	1 001 000
21	140 000	1,3 %	1 078 000
22	190 000	1,7 %	1 463 000
23	210 000	1,9 %	1 580 000
24	210 000	1,9 %	1 580 000
25	210 000	1,9 %	1 580 000
26	210 000	1,9 %	1 580 000
27	210 000	1,9 %	1 580 000
28	320 000	2,9 %	2 464 000
29	330 000	3,0 %	2 541 000
30	360 000	3,3 %	2 772 000
31	360 000	3,3 %	2 772 000
32	390 000	3,55%	3 003 000
33	390 000	3,55%	3 003 000
34	400 000	3,6 %	3 080 000
35	410 000	4,1 %	3 465 000
36	460 000	4,2 %	3 542 000
37	720 000	6,55%	5 544 000
38	1 300 000	13,65%	11 550 000
39	1 550 000	14,1%	11 935 000

Summa 99,85% 84 560 949

Underskott av kapital

Delägare	Insats enl. handelsreg.	Andel	Underskott
I	100	0,8 %	15 113
VI S.A.	100	18,8 %	370 000
40	20 000	7,6 %	150 000
41	180 000	72,8 %	1 430 000

Summa		100,00%	1 965 113

Fråga i målet är i första hand om S.A. är berättigad att vid taxeringen göra avdrag för någon del av Evainetos förlust. - Länsrätten gör följande bedömning. - Enligt upprättade avtal har 41 personer av Stenpiren Finans AB köpt delar av bolagets andel i Evainetos. För att dessa personer skall bli delägare i Evainetos krävs ostridigt inträde i bolagsavtalet. Av bolagsavtalet framgår att delägare kan sälja sin andel i kommanditbolaget mot att köparen förbinder sig att svara för säljarens förpliktelser. Stenpiren Finans AB är komplementär i Evainetos. Detta medför att Stenpiren Finans AB är obegränsat ansvarig för Evainetos förpliktelser. Enligt bolagsavtalet och köpeavtalen blir de 41 personerna bolagsmän endast om de ikläder sig samma ansvar för Evainetos förpliktelser. Av avtalen mellan Stenpiren Finans AB och de 41 personerna framgår dock att dessa personers ansvar för Evainetos förpliktelser skall vara begränsat till vissa bestämda belopp. Bolagsavtalet och köpeavtalen är därför inte förenliga med varandra på denna punkt. Härtill kommer att Stenpiren Finans AB genom kommanditbolagsavtalet har förbundit sig utöva näringsverksamhet i Evainetos medan det i avtalen med de 41 nya delägarna åtagit sig att inte utan köparnas uttryckliga tillstånd medverka till att Evainetos i något avseende urholkas eller belastas utöver vad som framgår av redogörelsen för Evainetos. Det sistnämnda kan inte innebära något annat än att komplementären Stenpiren Finans AB omöjliggör för Evainetos att bedriva någon form av verksamhet - typ näringsverksamhet - som är förenad med någon som helst risk för förlust. Något bolagsändamål för Evainetos skulle härigenom inte längre föreligga. Vidare har Stenpiren Finans AB inte uppfyllt samtliga de givna garantierna i köpeavtalen bl.a. att andelskapitalet skall vara kontant inbetalt till Evainetos, att det i bolagsavtalet anges att bolagets resultat - såväl vinst som förlust - i första hand skall fördelas mellan bolagsmännen i enlighet med deras andel av bolaget samt att förlust inte får påföras köparens andel med mer än saldot av köparens andel i bolaget. Sammantaget anser

länsrätten att köpeavtalen mellan Stenpiren Finans AB och de 41 köparna inte kan grunda någon rätt för dessa köpare att ta del av Evainetos resultat, då de när som helst kan göra gällande att deras avtal är ogiltiga och de då inte civilrättsligt kan göras ansvariga för några förpliktelser enligt bolagsavtalet. Den omständigheten att dessa köpare registrerats som delägare i handelsregistret föranleder ingen annan bedömning. Evainetos resultat skall därför fördelas mellan komplementären Stenpiren Finans AB och kommanditdelägarna H.K., K.G., S.A., A.L., D.C., M.K. och P.L. - Fråga uppkommer då hur stor del av Evainetos förlust som belöper på S.A:s andel om 100 kr. - Av det ingivna bolagsstämmoprotokollet framgår att endast de skatterättsliga underskotten av tillfällig förvärvsverksamhet och kapital har fördelats mellan de inblandade. Denna fördelning synes sakna allt samband med storleken av de inblandades andelar. Då någon civilrättslig fördelning av årets förlust inte har skett och då några kapitalkonton, som visar vilket resultat en sådan fördelning av förlusten skulle leda till, inte finns bör en omfördelning av årets förlust ske. Med denna omfördelning bör beaktas att komplementären Stenpiren Finans AB har svarat för all verksamhet i kommanditbolaget och att kommanditdelägarnas andel och också det belopp varmed de svarar för bolagets förluster uppgår till sammanlagt 700 kr. En fördelning av förlusten i enlighet med de garantier som Stenpiren Finans AB har lämnat till vissa av de 41 köparna av underskottsandelar skulle leda till att Stenpiren Finans AB:s del skulle uppgå till den del av förlusten som överstiger den kapitalinsats om 700 kr som kommanditdelägarna inbetalat. En sådan fördelning måste också med beaktande av Evainetos verksamhet och intressenternas insatser och förpliktelser framstå som mera skälig än den i bolagsstämmoprotokollet redovisade fördelningen av underskotten. Av förlusten belöper då 100 kr på S.A:s andel. - Härefter uppkommer fråga om hur stor del av den på S.A:s andel belöpande förlusten som är hänförlig till förvärvskällan kapital. - I målet är obestritt att Evainetos underskott av rörelse uppgår till 140 kr. Underskottet av kapital uppgår ostridigt till $(72\,190 - 2\,037\,303 =) 1\,965\,113$ kr. I fråga om underskottet av tillfällig förvärvsverksamhet finns det inte något direkt lagstöd för skattemyndighetens påstående, att det vid realisationsvinstberäkningen vid försäljning av aktier i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet kan göras justeringar för förmögenhetsändringar i det bolag vars aktier sålts. Däremot framgår av praxis att avdrag för avsiktligt framkallade bokföringsmässiga förluster inte medges (se RÅ 1985 ref. 86 och 1983 Aa 226). Evainetos underskott av tillfällig förvärvsverksamhet kan då beräknas ha uppgått till $(161\,781\,356 - 39\,419\,835 - 23\,975\,269 - 77\,220\,407 =) 21\,165\,845$ kr och dess sammanlagda förlust till $(21\,165\,845 + 1\,965\,113 + 140 =) 23\,131\,098$ kr. Av detta följer att S.A. är berättigad att under inkomst av kapital göra avdrag för Evainetos underskott av kapital med $(100 \times 1\,965\,133 : 23\,131\,098 = \text{större än } 8 \text{ procent av } 100 \text{ kr} =) 8$ kr. S.A:s inkomst av kapital uppgår härefter till $(113\,988 + 370\,000 - 8 =) 483\,980$ kr. S.A:s taxerade inkomst kan härefter bestämmas till 471 100 kr i enlighet med skattemyndighetens förstahandsyrkande. - Vid denna utgång förfaller skattemyndighetens övriga yrkanden. - Länsrätten bestämmer taxeringarna på sätt framgår av bilaga 1. (Här utesluten.)

S.A. överklagade och yrkade att avdrag för räntekostnader skulle medges med yrkade 370 000 kr, varefter han skulle taxeras enligt sin deklaration. Han gjorde därvid gällande i huvudsak följande. Evainetos och däri företagna transaktioner var civilrättsligt giltiga och borde därför godtas även vid den skatterättsliga bedömningen. Bolaget hade haft för avsikt att driva en långsiktig och vinstgivande verksamhet. De åtgärder som vidtagits hade varit affärsmässigt betingade och de hade företagits inom ramen för vad som enligt rättspraxis ansågs tillåtet. Den förlustbringande försäljningen hade framtvingats av omständigheter utanför bolagets kontroll. Delägarna hade haft full avtalsfrihet när det gällde fördelningen av förlusten.

Skattemyndigheten ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (1993-12-15. Nordbeck. Ericsson, referent, Hagard

Linander) redogjorde för förhållandena i målet och yttrade: Först kan konstateras att det inte föreligger några omständigheter som ger anledning att på civilrättsliga grunder frånkänna de nu aktuella rättshandlingarna deras formella giltighet. Det förhållandet att det förelegat vissa brister i avtalen eller i uppfyllelsen av dem leder inte till annan bedömning. Dessa rättshandlingar bör således läggas till grund för den skatterättsliga bedömningen såvida det inte klart framgår att deras reella innebörd i verkligheten är en helt annan än handlingarna anger till sin form. Vid beskattningen kan i så fall göras en s.k. genomsyn, vilket innebär att man bortser från rättshandlingarna. Enligt praxis bör genomsyn tillämpas med stor restriktivitet. I annat fall uppstår lätt betydande svårigheter att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Hinder för att tillämpa s.k. genomsyn på ett förfarande enbart av den anledningen att detta består av en kedja transaktioner, vilka var för sig kan anses ha tillkommit på ett civilrättsligt giltigt sätt - vilket i olika sammanhang hävdats - föreligger dock enligt kammarrättens mening inte, jämför t.ex. RÅ 1989 ref. 127. Den omständigheten att det enda eller huvudsakliga syftet med de företagna transaktionerna varit att uppnå vissa för den skattskyldige förmånliga skatteeffekter utgör å andra sidan inte heller ensamt grund för att frånkänna transaktionerna de rättsverkningar som följer av deras formella innehåll. Vidare utgör det förhållandet att en förlust är avsiktligt framkallad inte i sig tillräckliga skäl för att frångå en formenligt upprättad redovisning och vägra avdrag (jämför t.ex. RÅ 1991 not. 232). Om det emellertid klart framgår att det inte förelegat någon affärsmässig verksamhet eller syfte därtill, att förlusten inte är verklig och att förfarandet bortsett från skatteeffekterna framstår som konstruerat och helt meningslöst bör enligt kammarrättens mening genomsyn kunna komma i fråga och därvid den skatterättsliga prövningen ske efter en samlad bedömning av föreliggande omständigheter.

I förevarande fall har bildandet av kommanditbolaget och de däri företagna transaktionerna helt styrts och kontrollerats av den mindre grupp personer som gick in i kommanditbolaget senast den 1 december 1987. Utredningen ger vid handen att dessa personer har tillhört den närmaste kretsen kring Stenpiren Finans AB och Promark-gruppen och att de haft ett bestämmande inflytande över komplementären samt även i Promark-gruppen. De angivna personerna har begränsat sina insatser i bolaget till endast 100 kr och samtidigt tillgodofört sig betydande andelar av bolagets underskott, vilka inte stått i någon proportion till vare sig det egna insatskapitalet eller till de belopp senare tillkomna delägare uppges ha satt in i bolaget. Det förfarande som nu är i fråga får således anses ha iscensatts och styrts av de nu nämnda delägarna.

Kommanditbolaget har inte bedrivit någon egentlig förvärvsverksamhet vare sig angiven i bolagsavtalet eller eljest. De fåtaliga affärshändelserna i bolaget har endast avsett transaktioner med skalbolag. S.A. har visserligen beskrivit viss aldrig förverkligad affärsvksamhet, som skulle ha planerats av kommanditbolaget, men dessa planer är så luftiga att det framstår som högst osannolikt att de haft betydelse för de genomförda transaktionerna. Vad som kommit fram i målet ger inte anledning att utgå från att omstruktureringen av skalbolag syftat till några affärsmässigt motiverade organisatoriska förändringar eller över huvud taget varit betingad av någon verksamhet i bolagen. Det verkliga ändamålet måste i stället anses ha varit att tömma den förvärvade Herenco-koncernen på dess tillgångar och därmed skapa förutsättningar för att redovisa ett bokföringsmässigt underskott i kommanditbolaget. Härför talar bl.a. att Herenco-koncernen förvärvats på ett uppenbart lagstridigt sätt med s.k. förbjudna lån och att dessutom olagliga pantsättningar förekommit av moderbolags aktier hos dotterbolag. Härtill kommer att komplementären Stenpiren Finans AB inte betalat in mer än 100 000 kr av sitt andelskapital på 10 mkr. Kommanditbolaget har således inte med egna tillgångar och på ett lagligt sätt kunnat genomföra förvarvet av Herenco-koncernen. Det kan vidare noteras att vid en normal lånetransaktion med aktierna i Herenco AB som säkerhet sådana förbindelser torde ha krävts av långivaren som gjort det omöjligt att urholka säkerheten på det sätt som skett

genom försäljningen av Nässjö Tryckeriet AB och Brevor AB till bokförda värden. Med hänsyn till att transaktionerna helt saknat affärsmässig grund och med beaktande av att ingen av delägarna i kommanditbolaget tagit någon ekonomisk risk måste förfarandet anses helt sakna anknytning till en verklig förvärvsverksamhet. - Transaktionerna med Nässjö Tryckeriet AB och Brevor AB har för kommanditbolaget inte inneburit någon verklig förlust. Genom sina dotterbolag, WW-bolagen, har kommanditbolaget fortsatt att äga nämnda aktiebolag och den värdeöverföring som skett mellan Herenco AB och WW-bolagen har således inte medfört att något värde gått förlorat för kommanditbolaget. Det kan härvid noteras att tillgångarna i de överförda bolagen efter de förbjudna lånen i huvudsak bestått i fordringar på kommanditbolaget. Den realisationsförlust som redovisats vid försäljningen av Herenco AB har således framkallats avsiktligt och har inte motsvarats av en förlust som är reell utan har endast varit bokföringsmässig.

När det gäller fördelningen av det redovisade resultatet kan först konstateras att alla transaktioner varit genomförda när de 41 delägare som inte tillhört den styrande gruppen gått in i kommanditbolaget. Resultatet kan således förutsättas ha varit känt för dem redan när de ingick sina avtal med komplementären. De kan således inte sägas ha löpt någon affärsmässig risk genom sitt deltagande i bolaget och inte heller för dem har någon verklig förlust uppkommit. Många delägare har varit beredda att betala ett avsevärt högre pris än som motsvarade den förvärvade kapitalandelen. Med hänsyn till att kommanditbolaget inte bedrivit någon verksamhet har detta inte kunnat förklaras med en värdestegring på andelarna utan får i stället ses mot bakgrund av de avdragsmöjligheter som köparna uppenbarligen förespeglats. Det som framgår av utredningen leder enligt kammarrättens mening inte till annan slutsats än att delägarna inte haft för avsikt att slutligt svara för bolagets underskott i vidare mån än som svarar mot det insatta kapitalet. Härfor talar bl.a. det förhållandet att det uppenbarligen saknat intresse för delägarna att bolaget inte bedrev någon verksamhet och att några framtida vinstmedel således inte kunde förutses. Den företagna resultatfördelningen har inneburit att kostnader av skilda slag har fördelats olika mellan delägarna så att inte alla delägare tagit del av samtliga underskott. Det är således inte bolagets samlade resultat för året som har fördelats. Fördelningen av resultatet har i stället otvetydigt grundat sig på de skilda delägarnas avdragsönskemål och har saknat allt samband med resp. delägars andel i bolaget eller dess kapital eller med hans ansvar och rättigheter i bolaget. Fördelningen kan därför inte ses som en civilrättslig reglering av delägarnas inbördes förhållanden (jämför RÅ 1988 not. 553). Mot denna bakgrund kan varken de personer som ingått i den styrande gruppen eller de senare tillkomna 41 personer, som genom olika avtal förvärvat de av komplementären avyttrade andelarna, anses ha haft någon reell avsikt att bli delaktiga i ett verksamt kommanditbolag.

Vid en sammanfattande bedömning finner kammarrätten att den verkliga innebörden av det aktuella förfarandet har varit att genom skalbolagstransaktionerna tillskapa ett bokföringsmässigt underskott i kommanditbolaget som sedan kunnat överföras till personer, vilka genom underskottsavdrag önskade kvitta bort realisationsvinster eller kapitalinkomster. Bildandet av kommanditbolaget och komplementärens försäljning av andelar innebär egentligen endast att handlingar tillskapats som kunnat åberopas som grund för de av bolagsmännen eftersträfvade skatteeffekterna. Ett förfarande av detta slag kan enligt kammarrättens mening inte godtas vid den skatterättsliga bedömningen. Vid sådant förhållande skall, i enlighet med skattemyndighetens förstahandsyrkande, bortses från den skattskyldiges andel i kommanditbolaget och dess resultat. S.A. är därför inte berättigad till yrkade avdrag. På talan av honom skall de av länsrätten bestämda taxeringarna dock inte ändras.

Kammarrätten avslår överklagandet.

S.A. överklagade och yrkade att han skulle taxeras i enlighet med avgiven

deklaration.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till S.A:s yrkande.

Regeringsrätten (1995-06-30, Björne, Dahlman, Werner, von Bahr, Swartling)
yttrade: Omständigheterna i målet

Evainetos bildades genom avtal den 20 oktober 1987 mellan komplementären Stenpiren Finans AB (Stenpiren) och kommanditdelägarna K.G. och H.K. vilka tillika var firmatecknare i Stenpiren. Stenpirens insatskapital var 10 milj. kr och kommanditdelägarnas 100 kr vardera. Kommanditbolaget registrerades i handelsregistret vid Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län den 1 februari 1988 efter anmälan den 29 oktober 1987.

Genom avtal den 29 oktober och den 13 november 1987 förvärvade Evainetos aktierna i Herenco AB (Herenco) med tillhörande helägda dotterbolag Nässjö Tryckeriet AB (Tryckeriet) och Brevor AB (Brevor) för ca 157 milj. kr. De tre aktiebolagen var vid tillfället endast s.k. skalbolag, dvs. bolagens rörelser och inkrån hade avyttrats före Evainetos förvärv och deras tillgångar utgjordes av bankmedel och andra fordringar.

Förvärvet av Herenco finansierades av Evainetos enligt följande. Evainetos erhöll ett lån från Förvaltnings AB Gamlestaden (Gamlestaden) om 157 325 000 kr. Lånebeloppet överfördes den 16 november 1987 från Gamlestadens konto i SE-banken till ett av Evainetos nyöppnat konto i samma bank. Samtliga aktier i Herenco ställdes som säkerhet. Beloppet användes för betalning av aktierna i Herenco samma dag. Likaledes samma dag återbetalades lånet till Gamlestaden genom att ett motsvarande belopp överfördes från Evainetos konto till Gamlestadens konto. Återbetalningen finansierades genom att Evainetos likaledes samma dag upptog två nya lån, det ena på 149 292 616 kr från Herenco och det andra på 8 032 384 kr från det närstående bolaget AB Flash. Av det från Herenco lånade beloppet avsåg 61 785 720 kr medel som Herenco samma dag lånat från dotterbolagen Tryckeriet och Brevor. Sistnämnda belopp avsåg dotterbolagens samtliga likvida medel. De nu angivna överföringarna mellan olika konton skedde i ett sammanhang enligt en fyra sidor lång instruktion upprättad av det handläggande bankkontoret enligt direktiv från blivande företrädare för Herenco.

Tillträdet till aktierna i Herenco skedde även det den 16 november 1987. Enligt avtal och med tillträde samma dag förvärvade Evainetos aktierna i ytterligare två skalbolag, nämligen WW Trade AB och WW Ståhl AB, för en sammanlagd köpeskilling av drygt 775 000 kr.

Den 19 november 1987 sålde Herenco aktierna i Tryckeriet till WW Ståhl AB och aktierna i Brevor till WW Trade AB. Köpeskillingen motsvarade bolagens bokförda värde om sammanlagt 3 365 000 kr. De sålda bolagen hade i samband med att Herencokoncernen inköptes av Evainetos värderats till 39 419 835 kr resp. 23 975 269 kr.

Härefter sålde Evainetos genom avtal den 15 december 1987 aktierna i Herenco till utomstående köpare för - efter avdrag för kostnader - 77 220 407 kr.

På grundval av köpet och försäljningen av aktierna i Herenco redovisades ett skattemässigt underskott för Evainetos om totalt 86 526 062 kr, varav 84 560 949 kr avsåg realisationsförlust och 1 965 113 kr räntekostnader.

Genom avtal den 1 december 1987 inträdde S.A. och fyra andra personer som kommanditdelägare i Evainetos med ett insatskapital om 100 kr vardera. Evainetos insatskapital ökade härigenom till 10 000 700 kr. De nya kommanditdelägarna var nära knutna till den s.k. Promarkgruppen i vilken S.A. hade ett dominerande inflytande.

Samma dag som Evainetos sålde aktierna i Herenco, den 15 december 1987, sålde komplementären Stenpiren ut andelar omfattande 9,5 milj. kr av sitt insatskapital i kommanditbolaget för ca 16 milj. kr till 41 personer. Dessa personer gick enligt köpeavtalen in som kommanditdelägare i Evainetos med ett till det övertagna insatskapitalet begränsat ansvar. Det pris som köparna betalade för sina resp. andelar hade förhandlats fram i varje enskilt fall och var såvitt framkommit inte direkt relaterat till storleken av den övertagna andelen. Flertalet av de sist tillkomna ägarna sålde under 1988 sina andelar för 100 kr per andel till bolag eller andra personer som stod Promarkgruppen nära.

Regeringsrättens bedömning.

Bolagskonstruktionen m.m.

RSV gör i första hand gällande att det finns fog för att vid den skattemässiga bedömningen se igenom bolagsförhållandet och till följd härav helt bortse från S.A:s förvärv och innehav av andel i Evainetos. I andra hand anser RSV att samma resultat kan uppnås med stöd av lagen (1980:865) mot skatteflykt. I sista hand gör RSV gällande att resultatfördelningen kan frångås vid den skatterättsliga bedömningen.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1994 ref. 52 prövat bl.a. frågan om genomsyn vid taxeringen av delägare i kommanditbolag. Mot bakgrund av de i målet föreliggande uppgifterna om registrering i handelsregistret samt om innehållet i bolagsavtal, årsredovisning m.m. fann Regeringsrätten att det saknades skäl att fränkänna det i rättsfallet aktuella kommanditbolaget rättskapacitet. Av Regeringsrättens dom framgår också att varken det förhållandet att bolaget så gott som uteslutande hade tillhandahållits i skatteplaneringssyfte eller den omständigheten att verksamheten i bolaget till väsentlig del hade varit förutbestämd och inte inriktad på företagsekonomisk vinst ansågs utgöra tillräcklig grund för slutsatsen att de av den skattskyldige ingångna avtalen rörande bolaget hade haft en annan innebörd än den uppgivna. Med hänsyn också till de ekonomiska konsekvenser som avtalen hade haft vid sidan av de rent skattemässiga effekterna och till vad som i övrigt hade upplysts om den faktiska tillämpningen av avtalen fann Regeringsrätten att det saknades anledning att inte godta den skattskyldige som delägare (komplementär) i kommanditbolaget. Varken brister i kommanditbolagskonstruktionen eller en analys av transaktionernas verkliga innebörd ansågs med andra ord motivera att det uppgivna delägarskapet skulle fränkännas betydelse i skattehänseende.

Regeringsrätten finner att det inte heller i det nu aktuella målet finns tillräckligt stöd för att se igenom bolagskonstruktionen. S.A. skall därför även skatterättsligt anses ha varit kommanditdelägare i Evainetos vid beskattningsårets utgång såvida inte lagen mot skatteflykt anses tillämplig.

Beräkningen av resultatet i Evainetos

Det av Evainetos uppgivna underskottet för år 1987 hänförs sig, som nämnts i det föregående, huvudsakligen till realisationsförlust vid försäljningen av aktierna i Herenco, 84 560 949 kr. Enligt S.A:s uppfattning är hela detta belopp avdragsgillt vid bestämmande av delägarnas taxeringar.

I denna del gör Regeringsrätten följande bedömning.

Av utredningen får anses framgå att $(39\,419\,835 + 23\,975\,269 =)$ 63 395 104 kr av Evainetos köpeskillning för aktierna i Herenco avsåg värdet av dotterbolagen Tryckeriet och Brevor. Ostridigt är vidare att aktierna i dotterbolagen överlåtits till två av Evainetos helägda bolag för endast 3 365 000 kr. Det finns inget i målet som tyder på att aktierna i Tryckeriet och Brevor var mindre värda vid denna överlåtelse än de var när Evainetos kort dessförinnan förvärvade aktierna i Herenco. Av det anförda följer att den del av

Evainetos förlust vid försäljningen av aktierna i Herenco som var hänförlig till Tryckeriet och Brevor motsvarades av en lika stor värdeökning hos dotterbolagen WW Ståhl AB och WW Trade AB. Till denna del var Evainetos realisationsförlust således inte verklig utan får betecknas som fiktiv. Den fiktiva delen av förlusten kan beräknas till skillnaden mellan värdet på aktierna i Tryckeriet och Brevor vid överlåtelse tillfället och det avtalade priset, dvs. till (63 395 104 - 3 365 000 =) 60 030 104 kr.

I fråga om förlustberäkning vid den i målet aktuella taxeringen upprätthölls såvitt gällde inkomstslaget rörelse i praxis principen att en förlust, för att vara avdragsgill, skall vara verklig och inte enbart fiktiv. Denna princip får numera anses äga allmän giltighet (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 394 f). Beträffande realisationsförluster var rättsläget dock vid den aktuella taxeringen oklart. I ett fall rörande försäljning av en obligation har beaktats att försäljningen inte omfattade räntekuponger som inköpts tillsammans med obligationen (RÅ 1986 ref. 59). I två andra fall, RÅ 1986 ref. 52 och 104, har avdrag för realisationsförlust medgivits utan hinder av att värdenedgången i försålda dotterbolag föranletts av koncerninterna överlåtelser till underpris resp. koncernbidrag och utdelning från det försålda dotterbolaget (jfr RÅ 1990 not. 396 och 1991 not. 335). Det bör noteras att de två referatfallen gällde organisatoriskt betingade omstruktureringar inom aktiebolagsrättsliga koncerner med långsiktig verksamhet.

I Evainetos fall har överlåtelseerna inte haft affärsmässigt syfte av normalt slag utan avsett skalbolag som innehafts under mycket kort tid. En avdragsrätt för Evainetos fiktiva förlust skulle vidare - till skillnad från vad som var fallet i RÅ 1986 ref. 52 och 104 - inte vara begränsad till den dubbelbeskattade aktiebolagssektorn utan också kunna åtnjutas av fysiska personer.

Regeringsrätten finner mot bakgrund av det anförda att Evainetos vid beräkning av realisationsförlust i anledning av försäljningen av aktierna i Herenco inte får medräkna den del av förlusten som i det föregående betecknats som fiktiv. Evainetos realisationsförlust kan vid sådant förhållande bestämmas till (84 560 949 - 60 030 104 =) 24 530 845 kr.

Evainetos har även redovisat ett underskott av kapital om 1 965 113 kr avseende räntekostnader. Detta belopp synes vara ostridigt mellan parterna.

Fördelningen av resultatet i Evainetos

Fråga uppkommer härefter om S.A:s delägarskap i Evainetos medför att han är berättigad till yrkat avdrag om 370 000 kr avseende del i bolagets underskott av kapital.

Av bestämmelserna i 53 § 2 mom. KL om beskattning av delägare i handelsbolag framgår att bolagets skattemässiga resultat, dvs. den inkomst eller det underskott av bolagets verksamhet som beräknas enligt skatteförfattningarna, skall fördelas mellan delägarna. Fördelningen skall i princip grundas på bolagsavtalet eller vad som eljest avtalats mellan bolagsmännen. Har andel i bolaget bytt ägare under beskattningsåret gäller, åtminstone så länge parterna inte kommit överens om annat, att beskattningsårets resultat skall delas upp mellan dem som är delägare vid årets utgång (jfr RÅ 1994 ref. 52).

I det bolagsavtal som träffades vid bolagsbildningen och i det delägaravtal som träffats den 1 december 1987, då S.A. och fyra andra delägare trädde in i bolaget, anges de åtta första delägarnas insatskapital i Evainetos. För övriga delägare redovisas deras resp. insats endast i köpeavtalen med Stenpiren.

I fråga om resultatfördelningen anges i bolagsavtalet att eventuellt överskott efter förvaltningsarvode och skälig ränta på insatt kapital liksom eventuellt underskott skall fördelas mellan delägarna enligt bolagsstämmobeslut.

Vid bolagsstämma den 18 mars 1988 har inte ställning tagits till den bolagsrättsliga fördelningen av den uppkomna förlusten (jfr 2 kap. 6-10 §§ och 3 kap. 5 § lagen /1980:1102/ om handelsbolag och enkla bolag). Däremot har stämman fattat beslut om fördelningen av det skattemässiga resultatet. Härvid har bestämts att redovisad realisationsförlust skulle fördelas mellan 46 av de 48 kommanditdelägarna och att underskottet av kapital skulle fördelas mellan fyra av dessa delägare. Komplementären Stenpiren tillfördes inte någon del av underskotten. De 41 nytillkommande delägarna har erhållit andel av underskottet huvudsakligen i relation till insatskapitalet. S.A. däremot har tillsammans med de sex övriga ursprungliga kommanditdelägarna tillgodoräknats andelar av underskottet som vida överstiger vad som proportionellt belöper på deras insatser. Sålunda har S.A. med ett insatskapital av 100 kr tillagts 370 000 kr av bolagets underskott av kapital och 2 307 871 kr av bolagets realisationsförlust (underskott av tillfällig förvärvsverksamhet). S.A. har dock inte yrkat avdrag för realisationsförlust vid förevarande taxering.

I princip gäller att den fördelning av resultatet överskott eller brist - som beslutats av delägarna i ett kommanditbolag skall ligga till grund för beskattningen. Den beslutade fördelningen kan dock enligt praxis frångås om den framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskal (jfr RÅ 1957 not. Fi 2409, 1988 not. 291 och 1990 not. 274). I sådant fall bör den skattemässiga fördelningen ske efter skälighet.

Bedömningen av hur Evainetos resultat skall fördelas i skattehänseende försvåras av att något fördelningsbeslut inte föreligger på den bolagsrättsliga sidan. Det fördelningsbeslut som fattats på bolagsstämman har, som nyss nämnts, tagit sikte uteslutande på delägarnas avdragsrätt vid taxeringen. Fördelningen har inneburit en påfallande ojämn behandling av olika kategorier av delägare. Sålunda har bolagets ende komplementär - Stenpiren - inte tillagts någon som helst andel av förlusten. Att den beslutade fördelningen skulle vara motiverad av hänsyn till ansvaret för uppkommen förlust eller andra särskilda förhållanden har inte ens påståtts i målet. Mot denna bakgrund saknas anledning att tillerkänna det på stämman fattade fördelningsbeslutet betydelse i beskattningshänseende.

Regeringsrätten finner med hänsyn till angivna omständigheter att Evainetos skattemässiga resultat skall fördelas efter skälighet. Härvid bör varje delägare i bolaget tilläggas så stor del av den totala avdragsgilla förlusten som svarar mot vederbörandes insats i bolaget. Förlusten skall således fördelas mellan Stenpiren, de ursprungliga sju kommanditdelägarna, däribland S.A., och de nytillkomna 41 delägarna efter insatsernas storlek. Den nu beskrivna fördelningsprincipen bör gälla såväl underskottet av kapital som underskottet av tillfällig förvärvsverksamhet.

En tillämpning av den angivna principen leder till att S.A:s andel av Evainetos skattemässiga förlust skall beräknas med utgångspunkt i hans insatskapital om 100 kr i förhållande till det sammanlagda insatskapitalet, 10 000 700 kr. Vid förevarande taxering skall sålunda avdrag medges S.A. för underskott av kapital med $(100/10\,000\,700 \times 1\,965\,113 =)$ 20 kr jämfört med det av länsrätten angivna 8 kr. Detta avdrag påverkar inte taxeringarna.

Lagen mot skatteflykt

S.A:s deltagande i Evainetos har inte medfört en väsentlig skatteförmån för honom. Redan härav följer att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig i målet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer det slutkammarrättens dom innehåller.

Föredraget 1995-05-22--24, föredragande Håkansson, målnummer 1252-1994

Anm. Samma dag föredrogs ytterligare ett mål, vilket avsåg en av de 41

personer som den 15 december 1987 köpt andel i Evainetos, mål nr 1253-1994, med i huvudsak samma innehåll och utgång.

Sökord: Inkomst av kapital; Inkomst av kapital; Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet; Skatteflykt

Litteratur: prop. 1989/90:110 del 1 s. 394 f.; Göran Grosskopf, SN 1988, s. 183-184; Stig von Bahr, SN 1988, s. 578 ff.; Nils Matsson, Beskattning av handelsbolag, 9 uppl. 1994 s. 61-62, 65-66.
