

Målnummer:	2545-93	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1995-06-30		
Rubrik:	Ett handelsbolags verksamhet, avseende bl.a. köp och försäljning av premieobligationer, har lett till ett stort skattemässigt underskott. En fysisk person som förvärvat andel i bolaget har - utan hinder av att förvärvet skett i slutet av beskattningsåret och först sedan handelsbolagets verksamhet avvecklats - ansetts berättigad till avdrag för den på andelen belöpande delen av bolagets underskott. Inkomsttaxering 1988.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370)• 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt		
Rättsfall:			

REFERAT

Handelsbolaget Barlasten II (Barlasten II) bildades på sommaren 1987 av två aktiebolag som ingick i den s.k. Nyckelkoncernen. Barlasten II:s verksamhet pågick till början av december samma år och bestod i att bolaget av ett tredje aktiebolag inom koncernen köpte premieobligationer i olika poster för sammanlagt ca 150 milj. kr. Genom terminsaffärer, som gjordes upp redan vid inköpstillfällena, såldes obligationerna sedan tillbaka till detta aktiebolag för i stort sett samma pris. Barlasten II finansierade inköpen av obligationerna genom lån från samma aktiebolag. När obligationsinnehavet hade avvecklats hade verksamheten dragit en kostnad i form av räntor m.m. på sammanlagt ca 7,6 milj. kr och gett intäkter i form av premieobligationsvinster på sammanlagt ca 3 milj. kr. Sammantaget blev alltså resultatet av verksamheten ett underskott av ca 4,6 milj. kr.

Efter bildandet av Barlasten II gick I.B. och 27 andra personer in som delägare i bolaget genom att ta över sammanlagt omkring 4 600 andelar för ett pris av 1 000 kr per andel. Den totala köpesumman motsvarade i stort sett underskottet i bolagets verksamhet. De nya delägarna erlade likvid för sina andelar i mitten av december. Efter omkring en månad sålde de andelarna till ett Nyckelkoncernen närstående bolag för 1 kr styck.

Taxeringsnämnden vägrade I.B. avdrag för skuldräntor om 207 232 kr avseende den del av Barlasten II:s räntekostnader som belöpte på hennes andel.

I besvär yrkade I.B. att avdraget för skuldräntor skulle medges.

Länsskattemyndigheten, som avstyrkte besvären, hävdade i första hand att det vid taxeringen skulle bortses från I.B:s förvärv, innehav och försäljning av andelar i Barlasten II. I andra hand hävdade myndigheten att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas.

Länsrätten i Malmöhus län (1990-12-10, ordförande Lundahl) redogjorde för omständigheterna i målet och yttrade: Med hänsyn till samtliga omständigheter i målet finner länsrätten det utrett att delägarnas andelsinnehav från början var avsett att bli kortvarigt. Mot denna bakgrund framstår handelsbolagets bildande, försäljningen av andelarna och de olika transaktionerna däremellan, ha haft till syfte att möjliggöra för olika kunder, däribland I.B., att förvärva bolagsandelar som kunnat läggas till grund för förmånliga skatteavdrag. Något

annat realistiskt syfte med transaktionerna framstår enligt länsrättens mening som mindre troligt. Parterna har också varit införstådda med transaktionernas syfte. Vid sådant förhållande kan transaktionerna, om än civilrättsligt oantastliga, inte godkännas i skattesammanhang. Besvären bör således avslås och taxeringsnämndens beskattningsåtgärder stå fast. - Länsrätten lämnar besvären utan bifall.

I.B. överklagade och yrkade att kammarrätten med ändring av länsrättens dom skulle medge henne det begärda ränteavdraget. Hon gjorde gällande i huvudsak följande. Länsrättens bedömning av hennes transaktioner var oriktig och den slutsats som dragits om hennes intentioner vid förvärvet av andelarna i Barlasten II var helt felaktig. Hennes syfte med att gå in som delägare i handelsbolaget hade varit rent affärsmässigt. Hon hade sommaren 1987 beslutat att göra en placering i räntebärande värdepapper. Eftersom hon ville ha en aktiv bevakning av placeringen hade hon valt en kollektiv kapitalförvaltning. En sådan förvaltning hade även den fördelen att man kunde erhålla en högre avkastning på ett större belopp än om varje enskild delägare skulle placera sitt eget kapital direkt på marknaden. Hon hade givetvis fått information om placeringarnas skattemässiga effekter men fäste ingen större uppmärksamhet vid den frågan. Hennes avsikt hade varit att placeringen skulle vara långsiktig. Anledningen till att hon sålt andelarna i handelsbolaget hade varit att marknadsröntorna entydigt börjat peka uppåt och att hon då inte velat riskera en förlust. Eftersom placeringarna handhades av professionella förvaltare hade hon utgått från att det försäljningsråd hon fick var genomtänkt. Hon hade själv varken haft tid eller kompetens för att sköta sina placeringar.

Skattemyndigheten, som ansåg att överklagandet skulle avslås, anförde bl.a. att I.B:s uppgift att hon blivit delägare i Barlasten II nästan samtidigt som bolaget bildades var felaktig. Enligt skattemyndighetens uppfattning hade I.B. trätt in i bolaget först i samband med att detta avvecklade sin verksamhet, dvs. i början av december 1987.

Kammarrätten i Göteborg (1993-03-18, Wentz, Häggbom, Ericsson, referent, Rosen) yttrade bl.a.: Vad först gäller frågan om när I.B. blev delägare i Barlasten II talar flera omständigheter mot att hennes version är riktig. Bl.a. finns hon inte angiven som delägare i bolaget när detta ansökte om registrering, trots att ansökningen härom gavs in till länsstyrelsen först efter det att hon påstår sig ha gått in som delägare. Vidare erlade hon inte någon likvid för sin andel förrän närmare ett halvår efter den tidpunkt då hon enligt sin version inträdde i bolaget. Kammarrätten finner mot bakgrund härav att avgörandet bör grundas på vad skattemyndigheten gör gällande i frågan. - När I.B. sålunda blev delägare i Barlasten II, hade bolaget i praktiken avvecklat sitt obligationsinnehav och det saknade därmed i stort sett tillgångar. Bolaget hade då samlat på sig ett underskott på drygt 4,5 mkr. Det har inte ens påståtts att det funnits planer på att därefter ta upp någon verksamhet i bolaget. - I.B. och de 27 andra nytillkommande delägarna betalade för sina andelar sammanlagt ett belopp som ungefär svarade mot underskottet i bolaget. De avyttrade efter ca en månad sina andelar till ett pris som var endast tusendedelen av förvärvspriset. Härav framgår, liksom av övrig utredning i målet, att det verkliga värdet av andelarna var endast en eller annan promille av vad hon betalade för dem. - I.B:s köp och försäljning av andelarna framstår som affärsmässigt totalt meningslösa transaktioner, om man bortser från de skattemässiga fördelar som var tänkta att utvinnas ur transaktionerna. Mot den bakgrunden kan dessa inte tillerkännas skatterättslig verkan. - Kammarrätten avslår överklagandet.

I.B. fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-06-30, Björne, Dahlman, Werner, von Bahr, Swartling) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Fråga om genomsyn

Frågan i målet är i första hand om det, som underinstanserna funnit, finns fog för att vid taxeringen bortse från I.B:s uppgifter om förvärv, innehav och försäljning av andelar i Barlasten II. Härvid bör följande omständigheter beaktas.

Barlasten II bildades av två i den s.k. Nyckelkoncernen ingående aktiebolag, Nyckeln Holding AB och Förvaltnings AB Nyckeln. Ansökan om registrering av Barlasten II inkom till handelsregistret vid Länsstyrelsen i Malmöhus län den 7 juli 1987. Enligt bolagsordningen för Barlasten II skulle andelskapitalet utgöra 4 616 000 kr fördelat på 4 616 andelar om nominellt 1 000 kr. Ett belopp motsvarande andelskapitalet betalades in av Förvaltnings AB Nyckeln den 7 december 1987.

Med början den 17 juni 1987 köpte Barlasten II premieobligationer från Finans AB Nyckeln, som också ingick i Nyckelkoncernen, i olika poster för sammanlagt omkring 156 milj. kr. Obligationerna såldes sedan successivt tillbaka till Finans AB Nyckeln. Den sista återförsäljningen ägde rum den 15 december 1987 efter vilken tidpunkt Barlasten II inte synes ha bedrivit någon verksamhet.

Barlasten II finansierade inköpen av obligationer genom lån från Finans AB Nyckeln. Enligt Barlasten II:s resultaträkning för år 1987 uppgick räntekostnaderna under året till 7 471 770 kr. Köpen och försäljningarna av obligationer medförde en förlust om 130 000 kr. Vinsterna vid dragningar på obligationerna uppgick till 3 000 901 kr. Bolagets verksamhet under år 1987 resulterade således i en förlust på $(7\,471\,770 + 130\,000 - 3\,000\,901 =) 4\,600\,869$ kr.

Enligt Barlasten II:s balansräkning per den 31 december 1987 hade bolaget som enda tillgång en kortfristig fordran om 15 131 kr. Bolaget saknade skulder. Som eget kapital redovisades skillnaden mellan andelskapitalet och årets förlust, dvs. $(4\,616\,000 - 4\,600\,869 =) 15\,131$ kr.

Efter bildandet av Barlasten II köpte 28 personer, däribland I.B., sammanlagt 4 585 andelar i bolaget av Förvaltnings AB Nyckeln för 1 000 kr per andel med likviddag den 15 december 1987. I.B:s förvärv omfattade 128 andelar för sammanlagt 128 000 kr. I januari 1988 avyttrade hon andelarna till ett Nyckelkoncernen närstående företag för sammanlagt 128 kr.

I.B. har hävdatt att hon blev delägare i Barlasten II kort efter det att bolaget bildades. Av utredningen får emellertid anses framgå att I.B. förvärvat andelarna i Barlasten II först sedan detta i december 1987 slutfört sina köp och försäljningar av premieobligationer. Varken denna omständighet eller vad som i övrigt upplysts om förvärvet kan dock leda till slutsatsen att de avtal som I.B. ingått rörande Barlasten II är civilrättsligt ogiltiga. I.B:s taxeringar skall därför bestämmas med utgångspunkt i att hon innehaft 128 andelar i Barlasten II från förvärvet i december 1987 till avyttringen i januari 1988.

Avdragsberäkningen

Av bestämmelserna i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) 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. 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).

Utredningen i målet ger vid handen att Barlasten II vid tidpunkten för I.B:s

andelsförvärv praktiskt taget helt saknat egentliga tillgångar samt att det av henne erlagda vederlaget för andelarna, 128 000 kr, i realiteten utgjort betalning för de skatteförmåner som förespeglats delägarna i bolaget. Enligt Regeringsrättens uppfattning utgör emellertid dessa förhållanden inte tillräcklig grund för att frångå principen att ett handelsbolags skattemässiga resultat skall fördelas mellan dem som är delägare vid beskattningsårets utgång. Med hänsyn till detta och omständigheterna i övrigt är I.B. berättigad till avdrag för det underskott av Barlasten II:s verksamhet under år 1987 som belöper på hennes andelar i bolaget. Någon erinran mot det av I.B. yrkade avdragsbeloppet, 207 232 kr, avseende Barlasten II:s underskott av kapital, har inte framställts. I.B:s talan skall därför, såvida inte lagen (1980:865) mot skatteflykt är tillämplig, bifallas.

Lagen mot skatteflykt

En tillämpning av lagen mot skatteflykt innebär att hänsyn i skattehänseende inte skall tas till rättshandlingar som företagits av den skattskyldige eller juridisk person vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige. För att lagen skall kunna tillämpas erfordras att rättshandlingen ingått i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige och att denna förmån kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Dessutom krävs att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Regeringsrätten har i det föregående utgått från att ett skatteplaneringssyfte varit avgörande för I.B:s förvärv av andelarna i Barlasten II. Det får närmare bestämt antas att hon önskat komma i åtnjutande av avdrag dels för Barlasten II:s löpande underskott, dels för realisationsförlust vid försäljning av andelarna med belopp motsvarande skillnaden mellan inköpspris och försäljningspris (den dubbla avdragsrätten).

Från det allmännas sida har gjorts gällande att den skatteförmån som följer av den dubbla avdragsrätten medför att lagen mot skatteflykt är tillämplig. Förekomsten av dubbla avdrag i samband med innehav och avyttring av andelar i handelsbolag utgör emellertid inte skäl att tillgripa lagen mot skatteflykt (se RÅ 1994 ref 52). Det framställda yrkandet om tillämpning av nämnda lag kan därför inte bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten nedsätter, med ändring av underinstansernas domar, I.B:s taxeringar 1988 till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Föredraget 1995-05-22--24, föredragande Håkansson, målnummer 2545-1993

Rättsfall m.m.: RÅ 1994 ref. 52 och där angivna litteraturhänvisningar.

Sökord: Inkomst av kapital; Skatteflykt

Litteratur:
