

<b>Målnummer:</b>	992-93	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	1995-06-30		
<b>Rubrik:</b>	Enligt upprättade lånehandlingar har ett kommanditbolag erhållit lån från komplementären och omedelbart genom återlån placerat lånemedlen hos långivaren. Vid bedömning av rätten till avdrag för förskottsränta som kommanditbolaget erlagt till komplementären har nämnda transaktioner inte ansetts innebära att kommanditbolaget lyft något lån från komplementären. Inkomsttaxering 1988.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 41 § tredje stycket, 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• Punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1987:1203) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt</li><li>• 4 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1993 ref. 86</li><li>• RÅ 1994 ref. 52</li></ul>		

---

**REFERAT**

Genom lagen (1987:1203) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), KL, begränsades den i 41 § tredje stycket KL reglerade rätten till avdrag för förskottsränta. Begränsningen innebar att avdrag i fortsättningen medgavs endast för ränta som belöpte på det beskattningsår då räntan betalats. Tidigare hade det varit möjligt att få sådant avdrag även för ränta som belöpte på taxeringsåret. Enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till ändringslagen gällde begränsningen räntebetalningar som skett efter den 9 november 1987.

S.N. köpte under år 1987 andelar i Kommanditbolaget Barlasten III (Barlasten III) och Kapitalförvaltning Havsbandet Kommanditbolag (Havsbandet). I sin självdeklaration till ledning för 1988 års taxering yrkade han avdrag för de på honom belöpande andelarna av de underskott som uppkommit i bolagen på grund av betalningar av förskottsränta m.m. Det till Barlasten III hänförliga avdraget uppgick till (förskottsränta 6 000 000 + förvaltningskostnader 522 000 - ränteintäkt 534 000=) 5 988 000 kr.

Taxeringsnämnden följde deklarationen.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att avdragen skulle vägras. Till stöd för sin talan anförde myndigheten i första hand att en genomsyn borde göras och leda till att man vid taxeringen bortsåg från bolagskonstruktionerna och de transaktioner som avsåg innehav, förvärv och avyttring av andelarna i kommanditbolagen. I andra hand yrkade myndigheten att lagen (1980:865) mot skatteflykt skulle tillämpas.

Anmärkning: Processen i länsrätten kom således - liksom sedermera också processen i kammarrätten - att omfatta frågor om avdrag för underskott i båda kommanditbolagen. Vidare aktualiserades frågan om ersättning för rättegångskostnader i båda instanserna. Fortsättningen av referatet begränsas dock så långt möjligt till frågan om avdrag för underskott i Barlasten III, eftersom Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd endast i den delen.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1991-05-16, ordförande Joelsson)

yttrade: Fråga är i målet om S.N:s köp, innehav och försäljning av andel i Havsbandet och Barlasten III skall godtas skatterettsligt. - För att de av S.N. företagna transaktionerna skall kunna fränkännas skatterettslig verkan krävs antingen att s.k. genomsyn kan göras eller att transaktionerna kan bedömas som skatteflykt. Förutsättningarna för när s.k. genomsyn kan göras har inte helt klarlagts genom lagstiftning eller skatterettslig praxis. I doktrinen har konstaterats "att om en rättshandling framstår som uppenbart konstlad, finns det risk för att transaktionen inte kan accepteras i enlighet med dess civilrättsliga rubricering vid en skatterettslig bedömning." (jfr Bergström: Skatter och civilrätt 1978 s. 140). Regeringsrätten har (jfr RÅ 1989 ref. 62) konstaterat att stor restriktivitet bör iakttas vid bedömningen av om den reella och av parterna åsyftade innebörden av den totala transaktionen är en annan än vad som kommit till uttryck i utformningen av olika avtal mellan parterna. Regeringsrätten har här pekat på de svårigheter att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer som annars skulle uppstå. För att lagen mot skatteflykt skall bli tillämplig krävs att en icke oväsentlig skatteförmån skall uppkomma för den skattskyldige till följd av förfarandet, att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet samt att beskattning på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder.

Kapitalförvaltning Havsbandet KB - - -

### Barlasten III

Såvitt framgår av handlingarna har följande hänt. - Under sommaren 1987 bildade bolag inom Nyckelnkoncernen bl.a. sju handels/kommanditbolag nämligen Handelsbolagen Barlasten II-III och Kommanditbolagen Packhuset I-V. Verksamheten i bolagen har utgjorts av värdepappersinnehav och har finansierats genom krediter från Nyckelnkoncernen. Barlasten II har enbart innehaft premieobligationer medan övriga bolag har innehaft räntebärande reverser och obligationer samt i mindre omfattning aktier. Verksamheten har i samtliga bolag handhåfts av Nyckelnbolag. Värdepappersinnehav har förekommit i Barlasten II under perioden den 17 juni - den 15 december 1987 och i övriga bolag under perioden den 25 november 1987 - den 4 mars 1988. Mot slutet av 1987 - november-december - har privatpersoner och företag kunnat förvärva andelar i bolagen. Kundernas vidareförsäljningar av andelarna i Barlasten II har skett i januari 1988 och övriga bolag i februari 1988. Vidareförsäljningen har ombesörjts av Nyckelnkoncernen. - Anmälan om registrering av Barlasten III har kommit in till handelsregistret den 7 juli 1987. Bolagsmän vid bildandet var Nyckeln Holding AB och Förvaltnings AB Nyckeln. I oktober 1987 har dessa bolagsmän utträtt och i deras ställe har kommit Nyckeln Värdepapper AB (nedan kallat VärdepappersAB) som kommanditdelägare och Finans AB Nyckeln (nedan kallat FinansAB) som komplementär. VärdepappersAB har den 15 oktober 1987 betalat in insatskapital om 50 milj. kr avseende 50 000 andelar. Insatskapitalet har överförts från VärdepappersAB till Barlasten III den 15 oktober 1987. Den 16 oktober 1987 har beloppet förts över till FinansAB såsom förskottsränta på ett lån om 434,78 milj. kr. Räntan har uppgått till 11,5 procent och avsett perioden den 16 oktober 1987 - den 16 oktober 1988. Barlasten III har därefter omedelbart lånat beloppet 434,78 milj. kr åter till FinansAB mot efterskottsränta om 10 procent. Någon medelsöverföring har inte förekommit mellan bolagen bortsett från räntan om 50 milj. kr. FinansAB har reglerat sin skuld till Barlasten III den 23 november 1987 genom att för detta bolags räkning sätta in 434,78 milj. kr på ett räntebärande (9,5 procent) konto hos Carnegie Fondkommission. Hos Barlasten III har ränteintäkter avseende perioden den 16 oktober - den 23 november 1987 bokförts med 4,47 milj. kr. Samtidigt har förvaltningskostnader för tiden den 16 oktober 1987 - den 16 oktober 1988 redovisats med 4,35 milj. kr. VärdepappersAB har sålt samtliga sina andelar till 77 nya kommanditdelägare för 50,75 milj. kr eller 1 015 kr per andel med likviddag den 7 december 1987. Anmälan om ägarbytet har dock getts in till handelsregistret först i januari 1988. Under perioden den 25

november - den 30 december 1987 har Barlasten III förvärvat ett antal fordringar, aktier och obligationer för totalt 311,73 milj. kr. Vid årets slut hade Barlasten III följande värdepapper

Typ	Räntesats	Kapital
Reversfordringar		
Munksjö	10,10 %	50 000 000
Probo	10,60 %	50 000 000
Latour	9,80 %	25 000 000
ScanFinans	9,65 %	24 404 695
Metallverken	10,45 %	13 580 806
Infina	10,45 %	22 869 078
H. 51 KB	10,90 %	46 354 389
M. 36 KB	10,90 %	44 438 734
Carnegie	9,5 %	123 176 864,80
		-----
Summa:		399 824 566,80
Obligationer		
SKF	9,3 %	22 836 670
Riksobligation 1003	12,5 %	10 176 477,80
Asea konv	12 %	65 985,40
		-----
Summa:		33 079 133,20
Aktier		
	Antal	Inköpspris
Skanska	4 000	1 008 514,50
Ericsson	6 000	991 166,50
		-----
Summa:		1 999 681

Vid årets slut var Barlastens ställning följande:

Tillgångar:	
Interima fordringar	47 620 745 kr
Aktier	1 999 681 kr
Obligationer	33 079 133 kr
Reversfordringar	399 824 567 kr
-----Summa:	482 524 126 kr
Skulder och eget kapital:	
Upplåning	434 782 608 kr
Eget kapital	
kommanditkapital	50 000 000
resultat	./.
	2 258 482
-----Summa:	47 741 518 kr
	482 524 126 kr

Några nya köp av värdepapper har inte skett. Under perioden den 24 februari - den 3 mars 1988 har Barlasten III sålt sina värdepapper (bokförda till 311,73 milj. kr) för 320,02 milj. kr. Beloppet har satts in på kontot hos Carnegie. Den 22 mars 1988 har de 77 privatpersonerna sålt sina andelar för 750 kr per andel. Förmedlingsarvodet har uppgått till 30 kr per andel. Från kontot hos Carnegie har den 23 februari 1988 gjorts ett uttag om 38,71 milj. kr avseende köpeskillingen på andelarna. Från Carnegie har Barlasten III tillgodoräknats ränta för 1987 med 2,90 milj. kr. Det sålunda samlade tillgodohavandet hos Carnegie, totalt 407,39 milj. kr, har lånats ut till FinansAB den 3-4 mars 1988. FinansAB har erlagt ränta på detta lån med 0,40 milj. kr per den 7 mars 1988. Den 7 mars 1988 har kontot hos Carnegie avslutats och Barlasten III har fått ränta för 1988 med 1,51 milj. kr. Samma dag har också upprättats ett skuldebrev mellan Barlasten III som långgivare och FinansAB som låntagare på beloppet (407,39 + 0,40 + 1,51 =) 409,30 milj. kr. Härvid har bestämts att skulden förfaller till betalning den 16 oktober 1988 och att ränta skall utgå efter en räntesats om 10,2333 procent dvs. med 25,48 milj. kr. Detta har inneburit att Barlasten III:s fordran mot FinansAB avseende kapitalskuld och ränta om totalt (409,30 + 25,48 =) 434,78 milj. kr kommit att gå i avräkning mot Barlasten III:s ursprungliga skuld till FinansAB på samma belopp den 16 oktober 1988. - S.N. har uppgett att han genom muntlig överenskommelse köpt 6 000 andelar i Barlasten III för sammanlagt 6 milj. kr. Skriftligt avtal om köpet har träffats senare. Han har sålt andelarna den 22 februari 1988 för

sammanlagt 4,32 milj. kr. - I sin deklaration för nu aktuellt taxeringsår har S.N. under inkomst av kapital yrkat avdrag för på hans andel i kommanditbolaget belöpande förskottsränta med 6 milj. kr. S.N. har vidare redovisat på andelen belöpande ränteintäkter avseende reversfordringarna med 534 000 kr och yrkat avdrag för på andelen belöpande förvaltningskostnader på 522 000 kr. - Frågan är om man vid taxeringen kan bortse från de ovan redovisade transaktionerna. - Länsrätten gör följande bedömningar.

- kommanditbolaget

Mellan de 77 kommanditdelägarna och komplementären FinansAB har träffats ett bolagsavtal som har daterats den 16 oktober 1987. Samtliga kommanditdelägare har vid detta tillfälle representerats av ombud - J.M., som varit prokurist i bolaget sedan det bildades. I avtalet hänvisas till bolagsordning för Barlasten III. Av bolagsordningen framgår bl.a. följande. Verksamheten i Barlasten III skall vara att äga och förvalta värdepapper samt idka annan härmed förenlig verksamhet. Kommanditkapitalet skall utgöra 50 milj. kr och kommanditandel skall lyda på 1 000 kr. Kommanditdelägare svarar inte för Barlasten III:s förbindelser med mera än hans andel av kommanditkapitalet. Komplementären ensam svarar för förvaltningen av bolagets angelägenheter och tecknar ensam Barlasten III:s firma. Kommanditdelägarens rätt att granska bolagets räkenskaper och att få kännedom om bolagets angelägenheter utövas genom bolagets revisorer. Barlasten III:s räkenskapsår omfattar tiden 1 januari - 31 december. Varken ränta eller arvode tillgodosätts kommanditdelägare. Ränta för de medel som komplementären tillför bolaget regleras enligt särskilt avtal vid varje tillfälle. Arvode tillgodosätts inte komplementären. Räkenskapsårets resultat fördelas endast mellan kommanditdelägarna. Resultatet fördelas lika mellan varje kommanditandel. Övergår kommanditandel från en andelsägare till annan andelsägare i Barlasten III eller till person som inte förut är andelsägare i Barlasten III skall andelen genast hembjudas till komplementären till inlösen genom skriftlig anmälan hos Barlasten III. Lösenbeloppet för andel, som kan komma att hembjudas, är 600 kr under åren 1987, 1988 och 1989. - Mellan Förvaltnings AB Nyckeln och Barlasten III har i ett den 16 oktober 1987 dagtecknat förvaltningsavtal överenskommit att Förvaltnings AB Nyckeln för Barlasten III:s räkning skall förvärva, förvalta och avyttra värdepapper. Förvaltningen ska ske så att en god avkastning erhålles med beaktande av låg riskprofil. Arvode för förvaltningen skall utgå med 1 procent av de medel Barlasten III har tillgängliga för förvaltningen. - Av det upprättade avtalet framgår att kommanditdelägarna inte skall delta i Barlasten III:s verksamhet på annat sätt än genom att mot tredje man svara för bolagets förpliktelser med det belopp som svarar mot ägd kommanditkapitalsandel och ta del av verksamhetens resultat. Komplementären som svarar för hela verksamheten har inte rätt till någon andel i Barlasten III:s resultat och inte heller rätt till arvode. Med hänsyn till att komplementärens insats i företaget enligt bolagsavtalet är ett ensidigt åtagande utan egentlig rätt till någon form av ersättning eller kompensation kan något gemensamt bolagsändamål inte bedömas föreligga. Kommanditbolagskonstruktionen skall därför underkännas.

- verksamheten

S.N. har uppgett att hans engagemang i Barlasten III var affärsmässigt. Barlasten III:s obligationsförvaltning skulle även ge honom ett referens- och konkurrensobjekt åt hans egen förvaltning. Vidare har S.N. uppgett att han beslutat att sälja sin andel till följd av den dåliga substansutvecklingen och förvaltningen, hetsdebatten i massmedia samt till att förutspådd recession inte infann sig samt att hans möjligheter att påverka Barlasten III var begränsade. - Den verksamhet som har bedrivits i Barlasten III:s namn har varit tidsmässigt begränsad. Någon egentlig verksamhet har endast förekommit under perioden den 25 november 1987 - den 7 mars 1988. Den bedrivna verksamheten har gått ut på att Nyckelnbolag lånat av sig själv pengar mot förskottsränta, sålt förskottsräntan, placerat de lånade pengarna i värdepapper, sålt värdepapperen, delvis återköpt den sålda förskottsräntan och slutligen

återlånat de tidigare lånade medlen, varvid affären "gått jämnt ut". - Det framstår inte som sannolikt att S.N. som professionellt sysslät med värdepappersförvaltning och som hade nära affärsrelationer med Nyckelnbolagen skulle ha varit helt ovetande om den verksamhet som skulle bedrivas i Barlasten III. Härtill kommer att den koncern, inom vilken S.N. själv arbetade, också sålde nästan identiska upplägg. S.N:s agerande i övrigt har väl överensstämt med de övriga andelsägarnas vilket inte framstår som en ren tillfällighet. Vad avser placeringen av de upplånade medlen måste denna ha varit av underordnad betydelse i sammanhanget. Någon realistisk möjlighet att avkastningen på de gjorda placeringarna skulle täcka räntekostnaden och förvaltningsarvodet har inte ställts i utsikt. Vad S.N. anfört om orsakerna till sitt engagemang och sitt utträde måste därför bedömas som en efterhandskonstruktion. - De placeringar som gjorts i Barlasten III:s namn har präglats av låg riskprofil. De eventuella intäkter och utgifter som föranletts av verksamheten har inte påverkat S.N:s situation på annat sätt än att priset som han kunnat erhålla vid försäljningen av sin andel i placeringarna kunnat i viss mån påverkas. - S.N. har således sammantaget för en kostnad av (6 000 000 - 4 320 000=) 1 680 000 kr fått tillgång till handlingar som vid 1988 års taxering kunnat användas för yrkandet av ränteavdrag om (6 000 000 - 534 000=) 5 466 000 kr och av avdrag för förvaltningskostnader om 522 000 kr. Vid 1989 års taxering har uppkommit en realisationsförlust om 1 680 000 kr vid försäljningen av andelarna i Barlasten III. - Den i Barlasten III:s namn bedrivna verksamheten framstår som uppenbart konstlad och upplagd enbart för att bereda S.N. och andra kommanditdelägare en icke oväsentlig skatteförmån. Den skatteförmån som S.N. hade erhållit om transaktionerna hade godtagits hade mer än väl täckt hans utgift för engagemanget i verksamheten om drygt 1,6 milj. kr. Beredandet av skatteförmånen framstår därför som det huvudsakliga skälet för de företagna transaktionerna. Dessa transaktioner gesken av att ha påverkat S.N:s förmåga att betala skatt på de ränteintäkter på drygt 34 milj. kr som han haft under beskattningsåret. Sammantaget visar transaktionerna dock att någon reell nedsättning av kapitalinkomsterna inte förekommit. S.N:s transaktioner skall därför även i denna del bedömas efter deras verkliga innebörd, dvs. som ett avdragsköp. Vid taxeringen skall därför bortses från de i Barlasten III:s namn företagna transaktionerna. - Ovanstående medför att S.N:s inkomst av kapital skall höjas med ytterligare 5 988 000 kr. - Länsrätten bestämmer taxeringarna till belopp som framgår av bilaga 1 (här utesluten). - - -

I överklagande yrkade S.N. att kammarrätten skulle undanröja länsrättens dom och visa målet åter till länsrätten för ny handläggning. I sak yrkade han att bli taxerad i enlighet med sin deklaration.

Kammarrätten i Göteborg (1992-12-21, Wentz, Rosen) yttrade:

## 1 Inledande ställningstaganden

### 1.1 Skattemyndighetens talan

Skattemyndigheten har åberopat att S.N. har köpt andelar dels i Havsbandet, dels i Barlasten III och att andelarna har genererat underskott. Underskotten har uppkommit genom att bolagen har betalat förskottsräntor på lån.

Enligt skattemyndigheten har S.N. anskaffat andelarna i Havsbandet och Barlasten III för att få tillgång till handlingar att användas för avdragsyrkanden. Myndigheten anser att det därför bör göras en särskild skatterättslig analys av transaktionerna i Havsbandet och Barlasten III. Därvid bör kommanditbolagskonstruktionerna underkännas och "rättshandlingarna bedömas efter sin verkliga innebörd". Sammantaget bör analysen leda till att man vid taxeringen av S.N. bortser från transaktionerna i de båda kommanditbolagen.

Skattemyndigheten har i andra hand gjort gällande att lagen mot skatteflykt är tillämplig på de nämnda transaktionerna.

## 1.2 Kammarrättens bedömning

Kammarrätten vill inledningsvis slå fast följande. Den omständigheten att S.N. till äventyrs har förvärvat andelar i kommanditbolagen i syfte att komma i åtnjutande av avdrag vid taxeringen eller att transaktioner i bolagen har företagits i sådant syfte kan inte i sig leda till att man vid beskattningen bortser från förvärven eller transaktionerna.

Härmed är emellertid inte sagt att förvärven och transaktionerna likväl skall godtas vid beskattningen. Skattemyndigheten har åberopat olika omständigheter i fråga om tillkomsten av kommanditbolagen, förvärven och avyttringen av andelarna och verksamheten i bolagen, vilka omständigheter enligt myndighetens uppfattning bör leda till att förfarandena underkänns. Kammarrätten återkommer till bedömningen av dessa frågor i följande avsnitt. Härvid kommer också att tas upp frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandena.

2 Havsbandet - - -

## 3 Barlasten III

### 3.1 Skattemyndighetens talan

Enligt skattemyndigheten är den verkliga innebörden av de transaktioner som förekommit med och i Barlasten III att S.N. till en kostnad som svarar mot skillnaden mellan bolagsandelarnas förvärvs- och avyttringspris har tillhandahållits handlingar som skulle ligga till grund för avdragsyrkanden. Barlasten III har således inte tillkommit för att bedriva en vinstgivande verksamhet utan enbart för att möjliggöra förvärv av "skatteavdragshandlingar". Någon förvärvskälla att dra sådana förvärvade avdrag i finns inte. Verksamheten i kommanditbolaget var dessutom kortvarig och förlustbringande. Man kunde redan när verksamheten påbörjades räkna med att insatskapitalet skulle komma att delvis förbrukas. Vidare var verksamheten inriktad på att för det aktuella beskattningsåret framkalla ett kontantmässigt underskott med belopp som svarade mot det av bolagsmännen insatta kapitalet.

### 3.2 S.N:s inställning

S.N. invänder bl.a. följande. Hans engagemang i Barlasten III var affärsmässigt betingat. Verksamheten i Barlasten III skulle ge honom ett referensobjekt till hans egen kapitalförvaltningsverksamhet. Han sålde sina andelar i bolaget på grund av att förvaltningsarvodet till Nyckeln var alltför högt och stred mot muntligt besked. Förvaltningsresultatet var dessutom dåligt. Han hade också en bristande insyn och en allmän känsla av oordning i Nyckelns förvaltningsverksamhet. Det förhållandet att det blev mindre intressant att placera i obligationer påverkade också hans beslut liksom hetsdebatten i massmedia. Slutligen drabbades han även av inlåsnings effekter och illikviditet.

### 3.3 Kammarrättens bedömning

#### 3.3.1 Kommanditbolagskonstruktionens civilrättsliga giltighet

Även om antedateringar och liknande har förekommit, visar inte utredningen annat än att Barlasten III har tillkommit på ett formellt riktigt sätt. Inte heller i övrigt föreligger det tillräckligt underlag för att anse att kommanditbolagskonstruktionen skulle vara civilrättsligt ogiltig.

#### 3.3.2 Kommanditbolagskonstruktionens skatterättsliga giltighet.

Nästa fråga att pröva blir om de transaktioner som har förekommit vid bildandet av Barlasten III samt med bolaget kan godtas från skatterättslig

synpunkt. Här hävdar skattemyndigheten "att transaktionerna bör bedömas efter sin verkliga innebörd" och att man därför bör bortse från dem vid taxeringen.

I första hand bör prövas huruvida de företagna rättshandlingarna kan underkännas med tillämpning av s.k. genomsyn. Om så inte är fallet, återstår att pröva huruvida lagen mot skatteflykt kan tillämpas på förfarandet.

När det gäller frågan om s.k. genomsyn kan det visserligen antas dels att Barlasten III bildades uteslutande av skatteskal, dels att S.N. valde att förvärva andelar i bolaget av i stort sett samma skäl. Dessa omständigheter utgör emellertid, såsom inledningsvis sagts, inte ensamt grund för att frångå rättshandlingarna skatterättslig betydelse.

En annan omständighet som skulle kunna vara av intresse i detta sammanhang är om verksamhetens ekonomiska resultat kan anses givet på förhand. Kammarrätten finner emellertid att utredningen i målet inte ger tillräckligt stöd för att fastslå att det förhåller sig på det sättet. På grund härav och då det i målet inte förekommer någon annan omständighet som ger underlag för att frångå transaktionerna skatterättslig betydelse finner kammarrätten inte tillräcklig grund för att tillämpa s.k. genomsyn på förfarandet.

För att transaktionerna skall kunna underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt krävs bl.a. att en taxering på grundval av förfarandet skall strida mot lagstiftningens grunder. Här är utnyttjandet av den s.k. dubbla avdragsrätten av intresse.

Den s.k. dubbla avdragsrätten togs bort genom en lagändring med verkan fr.o.m. den 19 augusti 1988. Den innebar att en skattskyldig kunde tillgodoföra sig dels avdrag för ett underskott i kommanditbolagets verksamhet, dels - vid en försäljning av andel i bolaget - avdrag för en förlust som helt eller delvis betingats av underskottet. I förevarande fall skulle S.N. sålunda vara berättigad dels till avdrag för förskottsrenta vid 1988 års taxering, dels till avdrag för realisationsförlust vid senare års taxering.

Denna dubbla avdragsrätt hade emellertid varit känd sedan länge och utnyttjats i skatteundandragande syfte utan att föranleda statsmakternas ingripande förrän på hösten 1988. I det perspektivet är det inte möjligt att anse att ett utnyttjande av den dubbla avdragsrätten är ett förfarande som strider mot lagstiftningens grunder.

På grund härav finner kammarrätten att de transaktioner som företagits vid bildandet av Barlasten III eller med bolaget inte kan underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt.

Sammantaget anser alltså kammarrätten att kommanditbolagskonstruktionen är skatterättsligt giltig.

### 3.4 Rätten till avdrag för förskottsrenta

Genom lagen den 17 december 1987 om ändring i kommunalskattelagen (SFS 1987:1203) begränsades möjligheterna att göra avdrag för förskottsrentor till att avse bara det beskattningsår då räntan hade betalats. Tidigare hade det varit möjligt att göra sådant avdrag även för räntor som belöpte på taxeringsåret (se 41 § tredje stycket kommunalskattelagen). Enligt punkt 2 i övergångsbestämmelserna till ändringen i KL gäller begränsningen endast räntebetalningar som skett efter den 9 november 1987, den s.k. stoppdagen.

Avdrag för förskottsrenta som belöper på tid efter beskattningsårets utgång kan således medges endast under förutsättning att räntan har betalats senast på stoppdagen.

#### 3.4.1 S.N:s talan

S.N. gör gällande att ifrågavarande förskottsränta betalades den 16 oktober 1987 och avsåg tiden den 16 oktober 1987 - den 16 oktober 1988. Beträffande de närmare omständigheterna kring transaktionen framgår bl.a. följande. Räntebetalningen - totalt 50 mkr - avsåg ett lån på 434,78 mkr till Barlasten III från FinansAB Nyckeln (komplementärdelägaren i Barlasten III) mot 11,5 procent ränta. Beloppet lånades omedelbart tillbaka till Nyckeln mot en efterskottsränta på 10 procent. Den 23 november 1987 reglerade Nyckeln sin skuld genom att för Barlasten III:s räkning sätta in beloppet på ett konto hos Carnegie Fondkommission med 9,5 procent ränta.

#### 3.4.2 Kammarrättens bedömning

Enligt en avi om insättning, daterad den 16 oktober 1987, från Skandinaviska Enskilda Banken i Malmö har Barlasten III:s checkkonto i banken tillförts 50 mkr. Av ett kontoutdrag rörande kontot framgår att beloppet överfördes från kontot samma dag som det sattes in och att kontot därefter var nollställt.

Av handlingarna framgår vidare att den påstådda betalningen av förskottsränta bokfördes hos Nyckeln först den 13 november.

Att överföringen av beloppet 50 mkr från Barlasten III:s checkkonto skulle utgöra en betalning av förskottsränta på ett existerande lån vinner inget stöd av den övriga utredningen i målet. Denna tyder i stället på att lånet i fråga inte kom till stånd förrän lånebeloppet sattes in på ett konto hos Carnegie Fondkommission, dvs. den 23 november 1987.

Enligt kammarrättens mening kan rätten till avdrag för förskottsränta inte komma i fråga för tid innan det förelåg ett lån, dvs. i förevarande fall inte för tid före den 23 november 1987.

Kammarrätten finner alltså att S.N. vid 1988 års taxering är berättigad till avdrag för endast den del av den av Barlasten III erlagda förskottsräntan som hänför sig till tiden den 23 november - den 31 december 1987, dvs. med  $(38/360 \times 6\,000\,000 =) 633\,334$  kr.

#### 3.5 Övriga poster som icke medtagits vid länsrättens bedömning

S.N. har tillika yrkat avdrag för de på hans andelar belöpande delarna av förvaltningskostnaderna i Barlasten III, sammanlagt 522 000 kr. Beloppet har i sig inte satts i fråga av skattemyndigheten och bör därför godtas.

I enlighet med de ovan gjorda bedömningarna bör följaktligen avdrag för förvaltningskostnader i Barlasten III medges S.N. med 522 000 kr.

Vidare bör han, likaså i enlighet med de ovan gjorda bedömningarna, beskattas för ränteintäkter i Barlasten III med det av honom uppgivna beloppet, 534 000 kr.

Med ändring av länsrättens dom sätter kammarrätten ned S.N:s taxeringar till statlig och kommunal inkomstskatt till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Kammarrättsrådet Häggbom var av skiljaktig mening och anförde: Jag delar majoritetens uppfattning utom vad gäller storleken av det ränteavdrag som skall medges med avseende på Barlasten III. Jag finner att utredningen visar att förskottsränta på lånet har betalats den 13 november 1987. Ränteavdrag bör då medges för perioden den 13 november - den 31 december 1987 eller med 800 000 kr. Taxeringarna skall sättas ned ytterligare i enlighet därmed.

Kammarrättsrådet Ericsson, referent, var av skiljaktig mening och ansåg på av henne anförda skäl att S.N:s överklagande helt skulle avslås.



S.N. och Riksskatteverket (RSV) överklagade till Regeringsrätten.

S.N. yrkade såvitt avsåg Barlasten III att han skulle taxeras i enlighet med avgiven deklaration.

Vidare yrkade han ersättning för sina rättegångskostnader i Regeringsrätten.

RSV yrkade i fråga om Barlasten III att Regeringsrätten skulle vägra S.N. avdrag för förskottsrenta med 633 334 kr och avdrag för förvaltningskostnader med 522 000 kr. För det fall att dessa yrkanden bifölls tillstyrkte verket att S.N. inte skulle beskattas för ränteintäkt om 534 000 kr.

Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd såvitt gällde de delar av kammarrättens dom som rörde Barlasten III.

Regeringsrätten (1995-06-30, Björne, Dahlman, Werner, von Bahr, Swartling) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målet har prövningstillstånd meddelats endast såvitt gäller de delar av kammarrättens dom som rör Barlasten III. I de delar som rör Havsbandet och ersättning för rättegångskostnader står alltså kammarrättens dom fast.

Beträffande Barlasten III uppkommer i första hand frågan om bolagskonstruktionen och de avtal som har anknytning till bolaget kan godtas vid inkomsttaxeringen. Om så anses vara fallet, aktualiseras frågan om hur S.N:s avdrag för andel i bolagets underskott av kapital skall beräknas.

Bolagskonstruktionen m.m.

RSV grundar sin talan på att det finns fog för att vid den skattemässiga bedömningen se igenom bolagsförhållandet och till följd därav helt bortse från S.N:s förvärv, innehav och avyttring av andel i Barlasten III. Alternativt görs gällande att samma resultat kan uppnås med stöd av lagen (1980:865) mot skatteflykt.

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 frångå det i rättsfallet aktuella kommanditbolagets 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 frångås betydelse i skattehänseende.

Omständigheterna i nu förevarande mål är likartade med dem som förelåg i rättsfallet. Någon skillnad som kunde motivera en annan bedömning föreligger inte. Regeringsrätten delar därför kammarrättens uppfattning att det inte finns tillräcklig grund för att se igenom bolagsförhållandet eller de transaktioner som företagits med avseende på andelarna i Barlasten III.

I rättsfallet RÅ 1994 ref. 52 hade Regeringsrätten också att ta ställning till om

lagen mot skatteflykt gav stöd för att bortse från den skattskyldiges förvärv, innehav och försäljning av andelar i kommanditbolaget. Regeringsrätten konstaterade att den skatteförmån som följde av den s.k. dubbla avdragsrätten i och för sig var direkt hänförlig till rättshandlingarna i fråga men fann att förekomsten av denna avdragsrätt inte kunde föranleda att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas. Inte heller i denna fråga finns det anledning att i nu förevarande mål göra en annan bedömning.

På grund av det anförda kan RSV:s talan inte till någon del bifallas.

#### Avdragsberäkningen

De ränteposter som har betydelse för beräkningen av Barlasten III:s skattemässiga resultat hänför sig till uppgivna lånetransaktioner mellan kommanditbolaget och dess komplementär, Finans AB Nyckeln. Vid bedömningen av innebörden av dessa transaktioner är följande omständigheter av intresse.

Av handlingarna framgår att den dåvarande kommanditdelägaren Nyckeln Värdepapper AB den 15 oktober 1987 överförde 50 milj. kr till Barlasten III, avseende insatskapital i bolaget. Den 16 oktober 1987 fördes beloppet vidare till Finans AB Nyckeln, som enligt en i Regeringsrätten ingiven bokföringsorder vidtog åtgärder för bokföring av beloppet den 5 november 1987. Vidareöverföringen har uppgetts avse förskottsränta på ett lån om 434 782 608 kr. Till stöd för detta har åberopats ett skuldebrev daterat den 15 oktober 1987, enligt vilket Barlasten III lånat nämnda belopp på ett år räknat från den 16 oktober 1987 mot 11,5 procent ränta som i sin helhet var erlagd i förskott.

Lånebeloppet 434 782 608 kr överfördes i detta skede inte kontant till Barlasten III. Det har uppgetts att beloppet i stället omedelbart lånades tillbaka till Finans AB Nyckeln. Till stöd för detta har åberopats ett skuldebrev daterat den 16 oktober 1987, enligt vilket Finans AB Nyckeln lånade nämnda belopp mot löpande ränta (10 procent vid lånetillfället) att återbetalas den 23 november 1987.

Sistnämnda dag överfördes beloppet 434 782 608 kr från Finans AB Nyckeln till Carnegie Fondkommission AB, som enligt ett skuldebrev daterat samma dag lånade beloppet från Barlasten III. Det har uppgetts att Finans AB Nyckeln på detta sätt löste sitt lån hos kommanditbolaget.

Slutligen intäktförde Barlasten III den 2 december 1987 en betalning om 4 468 599 kr från Finans AB Nyckeln. Beloppet har uppgetts avse ränta för tiden den 16 oktober - 23 november 1987 på lån om 434 782 608 kr från Barlasten III till Finans AB Nyckeln.

På grundval av dessa transaktioner har hos Barlasten III för beskattningsåret 1987 redovisats utgiven förskottsränta med 50 milj. kr och ränteintäkt med 4 468 599 kr. S.N. har i sin deklaration till ledning för 1988 års taxering yrkat avdrag med 6 milj. kr och redovisat en intäkt om 534 000 kr, avseende de på honom belöpande andelarna av bolagets ränteutgift och ränteintäkt. Vidare har han tillgodofört sig avdrag med 522 000 kr för sin andel av bolagets förvaltningskostnader (totalt 4 347 826 kr).

Av betydelse vid bedömningen av S.N:s avdragsrätt är att rätten till omedelbart avdrag för förskottsränta genom lagstiftning år 1987 (SFS 1987:1203) begränsades till att omfatta endast sådan ränta som hänförde sig till det beskattningsår då räntan betalats. För ränta som inte var omedelbart avdragsgill sköts avdraget upp till senare beskattningsår. Enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagändringen gällde begränsningen räntebetalningar som skett efter den 9 november 1987.

I det förut nämnda rättsfallet RÅ 1994 ref. 52 hade Regeringsrätten att ta ställning till avdragsrätten för en som förskottsränta betecknad

medelsöverföring, som hade ägt rum den 9 november 1987 men avsåg ett lån som lyfts först senare i samma månad. Regeringsrätten ville för sin del inte utesluta att en överföring av detta slag någon gång borde bedömas på samma sätt som en betalning avseende ränta på ett av låntagaren redan uppburet lån. För detta borde emellertid i regel fordras bl.a. att parterna inte ingick i samma intressesfär samt att den onormala tidsföljden betingats av rent kommersiella faktorer. Eftersom dessa förutsättningar inte var uppfyllda i det aktuella fallet, ansågs överföringen kunna få rättsverkningar som en räntebetalning först sedan lånesumman lyfts.

Av det anförda framgår att det kan få avgörande betydelse för S.N:s avdragsrätt vid 1988 års taxering om Barlasten III skall anses ha lyft lånet från Finans AB Nyckeln före den 10 november 1987 eller ej.

S.N. gör gällande att lånevalutan lämnats redan den 16 oktober 1987 genom kvittning mot Finans AB Nyckeln fordran på valuta för det samtidigt avtalade återlånet. Det är enligt honom inte ovanligt i det kommersiella banksystemet att lånade medel i ett inledningsskede placeras hos långivaren genom återlån. Han framhåller att återlånet löpte med en annan ränta och på kortare tid än det ursprungliga lånet och hävdar att återlånet passade väl in i Barlasten III:s placeringsfilosofi, nämligen att hålla en likviditet i avvaktan på kortsiktigt stigande räntor.

Ett annat synsätt ligger till grund för kammarrättens dom. Kammarrätten har ansett att något lån från Finans AB Nyckeln till Barlasten III inte kommit till stånd förrän aktiebolaget den 23 november 1987 för kommanditbolagets räkning överförde beloppet 434 782 608 kr till Carnegie Fondkommission AB.

Enligt Regeringsrättens mening bör vid bedömningen beaktas att transaktionerna den 15 och 16 oktober 1987 ägt rum mellan Barlasten III och ett företag, Finans AB Nyckeln, som på grund av sin egenskap av komplementär tillhörde samma intressesfär som kommanditbolaget och som dessutom enligt bolagsavtalet ensamt svarade för förvaltningen av kommanditbolagets angelägenheter och tecknade dess firma. Mot denna bakgrund och med hänsyn till omständigheterna i övrigt finner Regeringsrätten att transaktionerna inte bör tilläggas den innebörden att Barlasten III lyft ett lån och därefter placerat lånet hos långivaren. Övervägande skäl talar för att i stället uppfatta förhållandet så att utbetalningen av lånet från Finans AB Nyckeln till Barlasten III har ägt rum först den 23 november 1987.

Lånet från Finans AB Nyckeln till Barlasten III skall således inte anses ha lyfts förrän den 23 november 1987. I målet föreligger inte sådana omständigheter som enligt Regeringsrättens uttalanden i RÅ 1994 ref. 52 kan medföra att överföringen av 50 milj. kr från Barlasten III till Finans AB Nyckeln får rättsverkningar som räntebetalning från en tidigare dag. Av vad nyss sagts om den år 1987 genomförda begränsningen av rätten till avdrag för förskottsränta och övergångsbestämmelserna till denna lagändring följer att avdrag vid 1988 års taxering kan medges endast för den del av räntebetalningen från Barlasten III som belöper på beskattningsåret 1987.

Som en konsekvens av Regeringsrättens här redovisade bedömning av transaktionerna den 15 och 16 oktober 1987 bör den som ränta betecknade överföringen av 4 468 599 kr från Finans AB Nyckeln till Barlasten III inte betraktas som en ränteintäkt för Barlasten III utan som en återbetalning av en del av förskottsräntan. Denna, som således bör reduceras till  $(50\,000\,000 - 4\,468\,599 =) 45\,531\,401$  kr, får anses hänförlig till låneperioden den 23 november 1987 - den 16 oktober 1988. Med hänsyn härtill kan den på beskattningsåret 1987 belöpande förskottsräntan uppskattas till  $(39/328 \times 45\,531\,401 =) 5\,413\,794$  kr och Barlasten III:s underskott av kapital till  $(\text{ränteutgift } 5\,413\,794 + \text{förvaltningskostnader } 4\,347\,826 =) 9\,761\,620$  kr. S.N. skall tillgodoföras avdrag med den på hans andel i bolaget (6/50) belöpande delen av underskottet eller med 1 171 394 kr i stället för av kammarrätten medgivna  $(633\,334 + 522\,000 - 534\,000 =) 621\,334$  kr.

## Rättegångskostnader

Skäl att medge S.N. ersättning för hans rättegångskostnader i Regeringsrätten föreligger inte.

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

Regeringsrätten avslår S.N:s yrkande om ersättning för rättegångskostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 1995-05-22--24, föredragande Håkansson, målnummer 992-1993

---

**Sökord:** Inkomst av kapital; Skatteflykt; Rättegångskostnader

**Litteratur:**

---