

Målnummer:	3676-92	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1994-07-14		
Rubrik:	Fråga om genomsyn, tillämpning av lagen mot skatteflykt och beräkning av underskottsavdrag vid taxering av delägare i kommanditbolag vilken yrkat avdrag avseende bl.a. en av bolaget såsom förskottsränta angiven betalning (I). Även fråga om beräkning av realisationsförlust vid försäljning av andel i kommanditbolag och den skattemässiga behandlingen av förskottsränta för vilken avdrag vägrats tidigare år (II). Inkomsttaxering 1988 och 1989.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 41 § tredje stycket, 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370)• Punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lag (1987:1203) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)• 2 § lagen (1980:865) mot skatteflykt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 78• RÅ 1989 ref. 57• RÅ 1989 ref. 62• RÅ 1989 ref. 127• RÅ 1990 ref. 73• RÅ 1990 ref. 101• RÅ 1991 not. 232• RÅ 1992 ref. 21• RÅ 1993 ref. 86• RN 1959 5:5• RÅ 1970 ref. 18• RÅ 1970 Fi 6• RÅ 1971 Fi 922• RÅ 1983 Aa 120• RÅ 1988 not. 291• RÅ 1988 not. 553• RÅ 1990 not. 274		

REFERAT**I.**

Genom lag (1987:1203) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370), KL, begränsades avdragsrätten i 41 § tredje stycket KL såvitt gällde

förskottsräntor. Begränsningen innebar att avdrag endast medgavs för ränta som hänförde sig till det beskattningsår då räntan betalats. Tidigare hade det varit möjligt att få sådant avdrag även för räntor som belöpte på taxeringsåret. Enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till ändringslagen gällde begränsningen räntebetalningar som skett efter den 9 november 1987.

Kapitalförvaltning Hannafjorton Kommanditbolag (i det följande kallat Hannafjorton) var ett av 240 kommanditbolag som under år 1987 bildats inom den s.k. Octanovakoncernen. Till en början ägdes Hannafjorton av två aktiebolag inom koncernen, Kreditmarknads AB Capinova och S.N. Capinova AB, varvid det förstnämnda bolaget var komplementär och det sistnämnda kommanditdelägare.

I sin till ledning för 1988 års taxering avgivna självdeklaration uppgav B.M. att han under år 1987 förvärvat Kreditmarknads AB Capinovas

komplementärsandel i Hannafjorton. I deklarationen yrkade han avdrag med 8,2 milj. kr för förskottsränta. Avdraget uppgavs avse B.M:s del av en betalning från Hannafjorton den 9 november 1987 på totalt 12 milj. kr avseende förskottsränta på ett lån. Vidare yrkade han i självdeklaration avgiven till ledning för 1989 års taxering avdrag för realisationsförlust om 2 293 086 kr på grund av försäljning under 1988 av andelen i kommanditbolaget (se II).

Taxeringsnämnden godtog deklarationen vid 1988 års taxering.

Länsskattemyndigheten överklagade taxeringsnämndens beslut och yrkade bl.a. att yrkat avdrag avseende förskottsränta på 8 200 000 kr skulle vägras. Myndigheten anförde i denna fråga i huvudsak följande.

B.M. hade under 1987 köpt en komplementärsandel i Hannafjorton. Förutom en kommanditdelägare fanns det ytterligare tre komplementärer. Hannafjorton hade bedrivit kapitalförvaltning. Det hade upptagit ett lån med 104 347 826 kr och betalat förskottsränta med 12 000 000 kr. Förskottsräntan hade uppgått till ca 11,5 procent av lånat kapital. Hannafjorton hade placerat de upplånade medlen i riskfria värdepapper. Av Hannafjortons redovisning framgick att den bokföringsmässiga förlusten under det första räkenskapsåret uppgick till 521 006 kr och att B.M:s del härav uppgick till 356 021 kr. I självdeklarationen hade Hannafjortons inkomster och utgifter redovisats enligt kontantmässiga principer. B.M. hade yrkat avdrag för förskottsränta med 8 200 000 kr. Vid taxeringsrevisioner hade det kommit fram att bolagsändamålet samt villkoret att gemensamt verka för detta ändamål saknades hos delägarna. Då samtliga rekvisit för att ett bolag skulle anses föreligga inte var uppfyllda samt då bolaget endast tillkommit av skatteskäl borde bolagsbildningen underkännas vid den skatterättsliga bedömningen. Fördelningen av Hannafjortons resultat hade motiverats endast av skattehänsyn. Det framgick av att man dels valt att bedriva en verksamhet, som skulle redovisas enligt kontantprincipen och dels genom att man fördelade resultatet på så sätt att en skattskyldig med inkomster utnyttjade det skattemässiga underskott som uppkom det första året medan en inskränkt skattskyldig, dvs. ett subjekt som inte var skattskyldigt för inkomst av kapital, skulle redovisa resultatet när det skattemässiga överskottet uppkom. Ett sådant bolagsavtal som endast avsåg att överföra avdragsrätten borde underkännas. Vid revisionerna hade det vidare kommit fram att kapitalförvaltningen varit kortvarig och förlustbringande och att hela verksamheten på förhand varit bestämd. Om man bortsåg från skattekonsekvenserna för skattesubjekten hade förfarandet med bolagskonstruktionen varit meningslöst. Syftet att spara skatt för delägarna i Hannafjorton hade varit helt dominerande. Under sådana förutsättningar borde en omtolkning ske vid den skatterättsliga bedömningen av företagna rättshandlingar, varvid transaktionerna borde bedömas efter sin verkliga innebörd, dvs. förfarandet av verksamheten borde bedömas som om bolaget aldrig existerat och delägarna till följd härav beskattas som om de inte var skattesubjekt för bolaget. Länsskattemyndigheten hävdade sammanfattningsvis att en särskild skatterättslig analys skulle ske med ledning av vad myndigheten hade anförts om bolagsbildningen, om vinstfördelningen och om att rättshandlingarna borde bedömas efter dess verkliga innebörd. Om länsrätten inte fann att taxering skulle ske med utgångspunkt i vad ovan hade anförts, ansåg länsskattemyndigheten att förfarandet i sin helhet utgjorde skatteflykt och att taxeringarna därför skulle bestämmas utan hänsyn till förvärv, delägarskap och försäljning av andelar i Hannafjorton. Vid taxeringen borde således bortses från de rättshandlingar som företagits av B.M. eller Hannafjorton, vilket innebar att B.M:s yrkade avdrag för förskottsränta inte skulle godtas i skattehänseende. - I andra hand yrkade myndigheten, såvitt avsåg förskottsräntan, att B.M. skulle vägras avdrag för den del av förskottsräntan som belöpte på tid efter beskattningsårets utgång. Detta innebar att avdraget för ränta borde reduceras och medges med skäliga $(2/12 \text{ av } 8\,200\,000 =) 1\,366\,667$ kr. Myndigheten anförde härvid bl.a. följande. Avdrag för förskottsränta skulle inte medges i det fall att lånet inte lyfts senast på stoppdagen den 9 november 1987, eftersom något skuldförhållande med

betalningsansvar inte hade förelegat på stoppdagen. I förskott betald ränta kunde då inte anses vara en i skatterättslig mening avdragsgill ränta. Först då lånet lyfts gick det att konstatera att det var fråga om en avdragsgill ränta/ränteinkomst. Alternativt borde avdrag för ränta vägras, eftersom någon kontant betalning aldrig hade skett på stoppdagen. Det hade endast varit fråga om bokföringsåtgärder och sådana transaktioner kunde inte jämföras med sådan kontant betalning som avsågs i punkten 2 av anvisningarna till 39 § KL. Om länsrätten på nyss nämnda grunder vägrade avdrag för inbetald förskottsrenta med yrkat belopp borde istället avdrag tillgodoföras med den del av räntan som belöpte på tiden fram till beskattningens utgång enligt 41 § tredje stycket KL. Länskattemyndigheten yrkade även att B.M:s taxeringar skulle ändras i vissa andra avseenden.

B.M. ansåg att länsrätten borde avslå länskattemyndighetens yrkande såvitt gällde i självdeklarationen yrkade avdrag för förskottsrenta. B.M. anförde i huvudsak följande. Redan av bolagsavtalet framgick att Hannafjortons ändamål var ekonomiskt. Den omständigheten att det även funnits skattemässiga överväganden bakom valet av företagsform medförde inte att bolagsbildningen inte skulle vara civilrättsligt giltig. Att det avtalats om att ett bolag inom Octanovakoncernen, bl.a. skulle placera och förvalta de upplånade medlen i Hannafjorton utgjorde inte heller någon grund för att underkänna bolagsbildningen. Kravet på bolagsmännens aktivitet hade numera i praxis uttunnats i sådan utsträckning att det inte kunde tillmätas någon betydelse. Bolagets bokföringsmässiga resultat och de skattemässiga avdragen i Hannafjorton hade fördelats med hänsyn framför allt till kapitalinsatsens storlek. En sådan vinstdelning var i god överensstämmelse med praxis från Regeringsrätten. Att Hannafjortons kapitalförvaltning vid taxeringen hänförts till inkomstslaget kapital följde stadgad praxis. Den omständigheten att han sedermera sålt sin andel i Hannafjorton till en inskränkt skattskyldig kunde inte påverka hans taxering för nu aktuellt beskattningsår. När han köpte andelen i Hannafjorton fanns inga avtal eller kontakter med den inskränkt skattskyldige som sedermera förvärvade kommanditbolaget under 1988. Möjligheten att kommanditbolaget skulle komma att slutligt ägas av en inskränkt skattskyldig hade inte heller redovisats i prospekt eller dylikt. Ingen av de rättshandlingar som företagits i Hannafjorton kunde karakteriseras som skenrättshandlingar och/eller felrubricerade rättshandlingar, varför förutsättningar för skatterättslig genomsyn inte fanns. Han kunde vitsorda att de rättshandlingar som företagits i Hannafjorton sammantaget inneburit en icke oväsentlig skatteförmån för honom. Denna skatteförmån hade dock på intet sätt varit det huvudsakliga skälet till förfarandet. Avsikten med hans engagemang i Hannafjorton hade varit att spekulera i fallande penningmarknadsränta och på så sätt - trots börskraschen - erhålla en god förräntning på tillgängligt riskkapital. - Ett civilrättsligt skuldförhållande hade uppkommit den 9 november 1987. Eftersom det förelåg ett civilrättsligt bindande kreditavtal saknade det reell betydelse att gäldenären inte lyft lånebeloppet per sagda dag. Komplementären Kreditmarknads AB Capinova hade finansierat förskottsrentebetalningen med externt upplånade medel. Förskottsrentan hade därefter erlagts genom kontoöverföring, vilket var att jämföras med kontant betalning.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län höll muntlig förhandling. Därvid hördes som vittnen R.K., P-E.A. och E.G. angående händelserna på stoppdagen den 9 november 1987, E.G. angående bildandet av Capinovas kapitalförvaltande kommanditbolag samt P-E.A. angående placeringsfilosofi och risker med olika placeringsformer.

Länsrätten (1991-01-10, ordförande Joelsson) yttrade: Fråga är i målet om B.M:s köp, innehav och försäljning av andel i Hannafjorton skall godtas skatterättsligt. För att de av B.M. företagna transaktionerna i detta hänseende skall kunna fränkännas skatterättslig verkan krävs antingen att s.k. genomsyn kan göras eller att transaktionerna kan bedömas som skatteflykt. Förutsättningar för när s.k. genomsyn kan göras har inte helt klarlagts inom skatterättslig 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 skatterättslig bedömning." (jfr Bergström: Skatter och Civilrätt 1978 s. 140). För att skatteflyktsklausulen 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.

Av 1 kap. 1, 2 och 3 §§ lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag framgår bl.a. följande. Ett handelsbolag föreligger om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag. Ett kommanditbolag är ett handelsbolag, i vilket en eller flera bolagsmän har förbehållit sig att inte svara för bolagets förbindelser med mera än han har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Ett enkelt bolag föreligger om två eller flera har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.

Genom lag (1987:1203) om ändring i KL, som kom ut från trycket den 29 december 1987, infördes en begränsning i 39 § KL om rätten till avdrag för förskottsränta. Ändringen innebar att avdrag för förskottsränta som belöpte på annat år än beskattningsåret kunde medges endast om räntan betalats senast den 9 november 1987.

Ändringen har syftat till att förhindra skatteplanering med förskottsräntor.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande.

Inom Octanova-koncernen har under våren och hösten 1987 bildats 240 kommanditbolag med två dotterbolag som delägare. Vanligtvis har Kreditmarknads AB Capinova (nedan kallad KMC) stått som komplementär och det andra dotterbolaget som kommanditdelägare med en insats på 1 000 kr. De 240 kommanditbolagen har indelats i fyra bolagsserier benämnda Hanna, Vera, Göta och Maria med 60 bolag i varje serie. Andelar i bolagen har därefter sålts under både år 1987 och 1988. Därvid har bl.a. överenskommits att säljaren skall ta upp och deklarerat för den del av bolagets vinst som kan ha utdelats till denne intill överlåtelsen och köparen skall på enahanda sätt ta upp och deklarerat för den del av bolagets vinst som framdeles kan komma att utdelas till denna. Vid försäljningen av andelarna har upprättats nytt kommanditbolagsavtal.

Av kommanditbolagsavtalen för de olika kommanditbolagen framgår bl.a. följande. Komplementären har av KMC förvärvat KMC:s andel i kommanditbolaget. Genom detta avtal sker vissa ändringar av det tidigare mellan KMC och S.N. Capinova AB träffade kommanditbolagsavtalet. Föremålet för kommanditbolagens verksamhet skall vara att idka förvaltning och handel av värdepapper såsom aktier, optioner, andelar, obligationer m.m. Kommanditbolagens firma får begagnas oförändrad även om komplementären utträder ur kommanditbolaget. Kommanditbolagen skall ha ett sammanlagt insatskapital om minst xx kr. Kommanditdelägaren S.N. Capinova AB skall under avtalstiden inte vara skyldig att tillskjuta ytterligare medel till kommanditbolaget utöver insatskapitalet om 1 000 kr. Komplementären har, i enlighet med tidigare överenskommelse, i kommanditbolaget insatt ett kapital som motsvarar det lägst bestämda insatskapitalet enligt ovan. Bolagsman äger inte rätt att, utan att enighet därom föreligger, uttaga insatskapital eller göra ytterligare kapitalinsats utöver sådan kapitalinsats som komplementären har att göra för att täcka uppkommen förlust i bolaget. Ränta skall inte utgå på insatt kapital. Kommanditdelägaren skall ej svara för kommanditbolagets förpliktelser med mera än sin insats i kommanditbolaget. Komplementären svarar för kommanditbolagets förpliktelser såsom för egen skuld. Kommanditdelägarens andel i kommanditbolagets tillgångar begränsas sig till kommanditdelägarens insats jämte eventuell andel i resultatet. Alla tillgångar därutöver tillkommer komplementärens andel i bolaget. Kommanditbolagen skall genom ett serviceavtal ge KMC i uppdrag att för kommanditbolagets

räkning handha bokföring, upprättande av bokslut och deklarationsunderlag jämte övriga administrativa åtgärder. Särskilt arvode för förvaltning skall inte utgå till någon av bolagsmännen. Kommanditdelägaren skall för kommanditbolagets räkning handha kapitalförvaltning, placeringsstrategi och därmed sammanhängande åtgärder i enlighet med vad som närmare anges nedan. För kommanditbolagets räkning och i dess namn skall kommanditdelägaren tillse att lån uppgående till maximalt yy kr på marknadsmissiga villkor upptages, att användas av kommanditdelägaren för kommanditbolagets räkning för placering. I samband därmed skall kommanditdelägaren jämväl äga rätt att för kommanditbolagets räkning och i dess namn ställa säkerhet för sådant av bolaget upptaget lån. Kommanditdelägaren skall på bästa sätt och med iakttagande av kommanditbolagets intressen placera de enligt ovan upplånade medlen jämte bolagets eget kapital i värdepapper i enlighet med vad som framgår av kommanditbolagets ändamålsbeskrivning. Kommanditdelägaren skall jämväl fortlöpande svara för förvaltning och omplacering av kommanditbolagets tillgångar. Kommanditdelägaren skall för kommanditbolagets räkning och i dess namn ombesörja att depå för nedläggande av värdehandlingar öppnas hos lämpligt fondkommissionärsbolag. Kommanditdelägaren skall äga rätt att från bolagets konto hos anlitat fondkommissionärsbolag lyfta medel för betalning av räntor och amorteringar för lån som kommanditbolaget upptagit enligt ovan samt för betalning av kostnader för depå hos anlitat fondkommissionärsbolag och övriga avgifter för tjänster utförda av sådant fondkommissionärsbolag för kommanditbolagets räkning samt slutligen även för betalning av avtalat arvode till KMC i enlighet med serviceavtalet. Kommanditdelägaren skall utföra sina ovan nämnda uppgifter efter bästa förmåga men ikläder sig inte ansvar för förlust som åsamkas kommanditbolaget på grund av kommanditdelägarens förmögenhetsförvaltning enligt detta avtal. Bolagsmännen är ense om att kommanditbolaget skall anses ha givit kommanditdelägaren fullmakt att för kommanditbolagets räkning vidtaga de åtgärder och handlingar som anges ovan. Kommanditbolagets firma tecknas av komplementären. Kommanditdelägaren har såsom ovan angetts givits fullmakt att i vissa avseenden företräda kommanditbolaget. Överlåtelse av andel och inträde i kommanditbolaget som delägare kräver godkännande av övriga bolagsmän. Kommanditbolagets räkenskapsår är kalenderår. Kommanditdelägaren skall äga rätt till en andel om 1,5 procentenheter av kommanditbolagets resultat enligt upprättad resultaträkning, dock alltid lägst ett belopp om 25 000 kr per kalenderår eller del därav. Rätt till sådan vinstandel skall uppstå vid varje kalenderårs utgång eller vid komplementärens försäljning av komplementärsandelen i kommanditbolaget, om detta sker vid annat tillfälle. Beräkning av vinstandel skall i det senare fallet ske enligt en per överlåtelsedagen upprättad resultaträkning. Komplementären skall äga rätt till den del av kommanditbolagets resultat som återstår sedan kommanditdelägarens vinstandel enligt ovan avräknats. Komplementären skall äga rätt att lyfta sin vinstandel först omedelbart före försäljning av sin komplementärsandel. Ränta på inestående vinstandel skall ej utgå. Täcker inte kommanditbolagets resultat kommanditdelägarens garanterade minimivinstandel enligt ovan skall bolagsmännen bära sådan brist jämte eventuell förlust därutöver sålunda att 1,5 procentenheter därav, dock aldrig mer än 1 000 kr, skall bäras av kommanditdelägaren genom dennes insatskapital medan resterande del skall bäras av komplementären. Uppkommer enligt ovan behov av ytterligare medel i kommanditbolaget skall komplementären tillskjuta detta inom två veckor efter anfordran. Avtalet träder i kraft då det undertecknats av båda parter och gäller till den 31 december 1989.

Samma dag som kommanditbolagsavtalen enligt ovan ingåtts har kommanditbolaget och KMC ingått ett serviceavtal. Av detta serviceavtal framgår bl.a. följande. Kommanditbolaget har till föremål för sin verksamhet att idka förvaltning av och handel med värdepapper såsom aktier, optioner, obligationer m.m. För placering och kapitalförvaltning i kommanditbolagets verksamhet svarar S.N. Capinova AB, kommanditdelägare i kommanditbolaget,

i enlighet med bolagsmännens överenskommelse härom. KMC skall vara kommanditbolaget behjälpligt med olika administrativa tjänster enligt nedan. KMC skall organisera samt svara för skötseln av den löpande bokföringen för kommanditbolaget, allt med iakttagande av bokföringslagens föreskrifter och god redovisningssed. KMC skall per den 31 december varje år upprätta resultat- och balansräkning för kommanditbolaget. KMC skall även vid andra tillfällen på kommanditbolagets begäran upprätta resultat- och balansräkning för kommanditbolaget. KMC skall i enlighet med kommanditbolagets anvisningar upprätta de handlingar som erfordras som underlag för kommanditbolagets delägares deklARATIONER. KMC skall svara för att erforderlig revision i kommanditbolaget utföres. Avtal härom har träffats mellan KMC och Reveko i Alingsås AB. KMC skall förvara kommanditbolagets räkenskaper och övriga bolagshandlingar samt i övrigt biträda kommanditbolaget med de smärre administrativa tjänster som kommanditbolaget kan komma att efterfråga utöver vad som ovan angivits. KMC skall svara för bolagets kontakter med myndigheter i ovannämnda frågor. Kommanditbolaget skall ersätta KMC för dess tjänster enligt detta avtal dels under innevarande kalenderår eller del därav genom att till KMC betala ett fast arvode i ett för allt om 10 000 kr, dels under ettvarvt av påföljande år eller del därav med ett fast arvode i ett för allt om 10 000 kr. Betalning skall ske senast tio dagar efter utfärdande av faktura från KMC.

I handelsregistret har antecknats per den 7 mars 1988 avseende Hannafjorton S.N. Capinova AB som kommanditdelägare med en insats om 1 000 kr samt fyra komplementärer som alla tillhör familjen M.

I Hannafjortons balansräkning per den 31 december 1987 har följande poster redovisats

Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	14 090 451 kr
Aktier och andelar	19 865 146 kr
Obligationer och andra värdepapper	93 772 600 kr

Summa	127 728 197 kr
Eget kapital	11 478 994 kr
Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	10 000 kr
Övriga kortfristiga skulder	11 891 377 kr
Lån	104 347 826 kr

Summa	127 728 197 kr

Av årsredovisning för perioden den 24 augusti - den 31 december 1987 framgår att kommanditdelägaren har under denna redovisningsperiod tagit ut sin insats ur Hannafjorton.

B.M. har enligt uppgift i deklARATION avgiven till ledning för 1989 års taxering köpt andel i Hannafjorton 1987 och sålt densamma den 8 april 1988. Vid muntlig förhandling har kommit fram att avtal om andelsförsäljningen skett betydligt tidigare men att den 8 april 1988 varit valutadag.

Länsskattemyndigheten har i målet åberopat bl.a. ett s.k. prospekt för att styrka sitt påstående att Capinovas kapitalförvaltande kommanditbolag enbart kommit till för olika kunders skatteplaneringssyften samt till att utgången av förfarandet varit bestämd på förhand.

I det åberopade prospektet anförs bl.a. följande.

Capinova lanserar nu en ide om möjligheterna att utnyttja kommanditbolag i kapitalförvaltningssyfte. Lönsamheten för en person med stora realisationsvinster är mycket god. Som upplägget utformats är det inte enbart en fråga om renodlad skatteplanering utan innebär även möjligheter till god kapitalavkastning över en tvåårsperiod. En person med en skattepliktig

realisationsvinst på 1 Mkr får vid en "rak" beskattning normalt behålla cirka 250 000 kr efter skatt (marginalskatt 75 procent). Med Capinovas upplägg kan lönsamheten förbättras avsevärt. Metoden är användbar på alla typer av realisationsvinster. Upplägget är tänkt att genomföras i två steg.

Därefter ges i prospektet ett räkneexempel i vilket en person med en skattepliktig realisationsvinst på 1 Mkr genom förvärv, innehav och försäljning av kommanditbolagsandelar under en treårsperiod minskar sin skatt från 750 000 kr till 0 kr till en kostnad av 299 000 kr.

Vid vittnesförhör med E.G. har Capinova bestritt att prospektet skulle ha använts vid marknadsföring av de kapitalförvaltande kommanditbolagen. B.M. har uppgett att han inte fått del av prospektet före köpet av andelen. Parterna är ense om att B.M:s agerande inte är helt i överensstämmelse med prospektet.

Länsrätten gör följande bedömningar.

Enligt kommanditbolagsavtalet skall bolagets verksamhet vara att idka förvaltning och handel med värdepapper. Något gemensamt ändamål - t.ex. att skapa en tillväxt av delägarnas kapital - för denna förvaltning och handel har inte angetts. Vid vittnesförhör med E.G. har uppgetts att kommanditbolagskonstruktionen för Capinovas del skulle medföra ökade intäkter i form av courtage m.m. B.M. har uppgett att hans syfte med delägandet i kommanditbolaget var att söka underlätta familjens förmögenhetsförvaltning genom att samla denna under ett paraply. Samtidigt har B.M. dock uppgett att verksamheten till en början fick mindre omfång för att han inte ville placera "alla ägg i en korg".

Delägarna i kommanditbolaget har delat den vid 1988 års taxering redovisade förlusten om 521 006 kr efter delägarnas insatskapital.

Anmärkningsvärt är att B.M. uppgett att han haft så gott som daglig kontakt med Capinova för att bevaka familjens intressen. I målet har dock inte bestritts att kommanditbolagsavtal av ovan redovisad typ träffats mellan de inblandade.

Det ankommer på skattskyldig som yrkar avdrag för olika kostnader att kunna styrka desamma.

Hannafjorton gör gällande att förskottsränta har erlagts den 9 november 1987 med 12 000 000 kr på lån som uttagits vid senare tillfälle. Räntebetalningen har enligt uppgift skett genom omföringar på olika konton hos A.B. Fondkommission AB den 9 november 1987.

Av vittnesförhör framgår bl.a. följande. Sent på eftermiddagen den 9 november 1987 blev det känt att begränsning i avdragsrätt för förskottsräntor skulle ske från och med nästa dag. Någon inom Octanovakoncernen - troligen P-E.A. som då var ansvarig för koncernens internbank - kontaktade då R.K. på A.B. Fondkommission AB i Stockholm per telefon för att erhålla kredit och för att omföringar mellan olika konton hos A.B. Fondkommission AB skulle göras. Denna telefonkontakt ledde till att Octanova fick låna/överskrida sitt konto med ca 300 milj. kr. Lånet/överskridandet skulle återbetalas påföljande dag. Med de lånade medlen skulle S.N. Capinova AB/KMC göra kapitalinsatser i olika kommanditbolag som i sin tur direkt därefter skulle betala förskottsränta till Octanova för lånet.

Instruktioner om de olika överföringarna har enligt åberopade vittnesförhör troligtvis skett per telefax eller per telefon. Vittnena har inte kunnat lämna något klagande svar på frågan om någon revers skrivits på lånet/dragningsrätten hos A.B. eller ej. Inte heller har vittnen kunnat erinra sig om någon ränta faktiskt har utgått på lånet/dragningsrätten till A.B. för detta lån men väl utgått från att så varit fallet.

Valutadagen för denna kredit hos A.B. Fondkommission har uppgetts till den 9

november 1987. Eftersom all bokföringspersonal gått hem kunde överföringarna göras först den 10 november 1987. Av vittnesförhören har framgått att valuteringsdagen bestämdes till den 9 november 1987, eftersom beslutet att ge den aktuella krediten fattades denna dag av R.K. hos A.B. Fondkommission AB.

Av vittnesförhör framgår dock inte att exakta instruktioner om de olika överföringarna mellan Octanova, KMC, de olika kommanditbolagen samt Octanova lämnades den 9 november 1987. Det framstår inte heller som sannolikt att så skett med tanke på det stora antalet transaktioner det har varit fråga om samt med hänsyn till den oklarhet i kreditens exakta storlek som vittnena gett uttryck för. Vid vittnesförhören har också uppgetts att lånets storlek styrdes av det behov för avdrag för förskottsräntor som olika kunder hos Capinova hade påtalat vid tidigare kontakter med Capinova.

Vidare synes vid betalningen av förskottsräntan ha varit oklart hur stort lån för köp av värdepapper m.m. som skulle tas och vilken ränta detta skulle löpa med. Detta styrks också av att flera delägare köpt andelar i kommanditbolagen efter den s.k. stoppdagen. Först vid tecknandet av kommanditbolagsavtalen har ju bestämts att kommanditdelägaren skall tillse att lån upptas för bolagets räkning och placeras i värdepapper. Vidare kan den i november gjorda betalningen inte skatterättsligt bedömas som ränta innan lånet lyfts (jfr RÅ 1951 Fi 938). Räntan blir då avdragsgill räntekostnad vid taxeringen först från och med den dag då lånet lyfts (jfr RÅ 1970 ref. 18).

B.M. har också själv uppgett att Capinova underrättats om att familjen M. var i behov av avdrag för förskottsräntor med 12 milj. kr. Han har tidigare använt sig av förskottsräntor för att neutralisera ränteinkomster. Anledningen till att han inte gick med i Hannafjorton före den s.k. stoppdagen var en utlandsvistelse.

Den skattskyldige kan med hänsyn till ovanstående inte anses ha styrkt att Hannafjorton senast den 9 november 1987 ingått någon skuldförbindelse och att en skatterättsligt godtagbar räntebetalning skett.

De sedermera uttagna lånade medlen har av Hannafjorton placerats enligt följande per den 31 december 1987

19500 andelar i Östgöta Avkastningsfond 2			19 865 146 kr
Sv. Statsobligationer	-1011	nom 10 000 000	10 355 500 kr
Sv. Statsobligationer	-89 151	nom 10 000 000	10 075 600 kr
Sv. Statsobligationer	-89 1007	nom 20 000 000	20 214 200 kr
Sv. Statens premielån	86:1	2 500	28 250 000 kr
Sv. Statens premielån	86:2	54 000	12 090 400 kr
Revers Sv. Finans	881101	nom 14 000 000	12 786 900 kr

Några uppgifter om Hannafjortons placeringsfilosofi eller dess placeringshorisont har inte lämnats i målet. Vid vittnesförhör har P-E.A. redogjort för kredit- och ränterisker vid bl.a. innehav av andelar i avkastningsfonder. Av åberopad redogörelse för Capinovas placeringsfilosofi under hösten 1987 kan utläsas att placering i denna typ av värdepapper vid denna tidpunkt framstått som förenad med mindre risktagande än många andra placeringsalternativ. Härtill kommer att det i kommanditbolagsavtalet inte angetts något syfte med förvaltningen och handeln med värdepapper. Vidare har S.N. Capinova AB, som gjort placeringarna, helt friskrivit sig från ansvar för utgången. Valet av placering för de upplånade medlen måste därför bedömas ha varit av underordnad betydelse i sammanhanget.

Den omständigheten att det inom en koncern bildats 240 kommanditbolag med

två dotterbolag som delägare framstår också som mycket anmärkningsvärd, i all synnerhet som det vid den tidpunkten uppenbarligen inte fanns något uttalat behov av flertalet av bolagen. Hela verksamheten med kommanditbolagen synes således från Capinovas sida ha syftat till att tillgodose olika kunders behov av olika typer av avdrag vid taxeringen och därvid erhålla egna intäkter genom värdepappershanteringen. Vad den skattskyldige anfört om försöken att förenkla familjens förmögenhetsförvaltning framstår som en efterhandskonstruktion för att täcka det huvudsakliga skälet till hans handlande - skattereduktionen.

B.M. har i sin deklaration under inkomst av kapital redovisat ränteintäkter på drygt 8 milj. kr. Genom att betala 8 202 500 kr till kommanditbolagets konto hos A.B. Fondkommission AB under senare delen av 1987 har B.M. erhållit tillgång till två handlingar som åberopats för att styrka avdragsyrkanden med 8 200 000 kr vid 1988 års taxering och med 2 293 086 kr vid 1989 års taxering. I början av 1988 har B.M. fått tillbaka dels 5 909 414 kr, försäljningspris för Hannafjorton och dels 1 996 412 kr, premievinster i Hannafjorton. Det framstår härvid inte som osannolikt att det på förhand varit uppgjort att kommanditbolaget skulle säljas till en inskränkt skattskyldig när de obeskattade kapitalintäkterna skulle beskattas.

Kommanditbolagskonstruktionen framstår med hänsyn till ovanstående som uppenbart konstlad och B.M:s handlande kan sammantaget inte bedömas som annat än ett avdragsköp. Vid taxeringen skall därför - såsom länskattemyndigheten i första hand yrkat - bortses från B.M:s köp, innehav och försäljning av andel i Hannafjorton. I konsekvens härmed skall B.M. vägras yrkat avdrag för förskottsrenta om 8,2 milj. kr vid 1988 års taxering.

Övriga frågor

Länsrätten finner inte anledning att bestämma taxeringarna i övrigt på annat sätt än det varom parterna är ense.

Länsrätten bestämmer taxeringarna till belopp som framgår av bilaga 1. (Beloppen här uteslutna.)

B.M. överklagade och yrkade i första hand att skattemyndighetens talan skulle lämnas helt utan bifall. För den händelse att kammarrätten skulle bifalla skattemyndighetens andrahandsyrkande, yrkade han att vid 1989 års taxering få avdrag för den del av förskottsrentan som belöpte på beskattningsåret 1988 (jfr ref. under II).

Skattemyndigheten, som bestred B.M:s ändringsyrkande, medgav för det fall att kammarrätten skulle bifalla skattemyndighetens andrahandsyrkande att B.M. fick avdrag vid 1989 års taxering för den på år 1988 belöpande delen av förskottsrentan (jfr ref. under II).

Kammarrätten i Göteborg, som höll muntlig förhandling, yttrade (1992-05-14, Wentz, Rosen):

1. Skattemyndighetens förstahandsyrkande

Enligt skattemyndigheten är den verkliga innebörden av de transaktioner som har förekommit vid bildandet av Hannafjorton och sedan med bolaget eller andelar i detta, att Hannafjorton egentligen aldrig har existerat. Till följd härav bör B.M. beskattas som om han "inte var skattesubjekt för bolaget".

Till närmare utveckling av sin talan påstår skattemyndigheten följande. Redan bildandet av Hannafjorton var meningslöst, sett från kommersiell synpunkt. Det saknades sålunda ändamål för bolaget liksom villkor att delägarna skulle verka gemensamt för ändamålet. Den kapitalförvaltning som Hannafjorton har bedrivit har varit kortvarig och förlustbringande. Verksamheten var i sin helhet bestämd i förväg. Resultatet fördelades endast med tanke på

skattekonsekvenserna. Innebörden av "upplägget" var att B.M. skulle utnyttja det skattemässiga underskott som uppkom det första året, medan en inskränkt skattskyldig, dvs. någon som inte är skattskyldig för inkomst av kapital, skulle redovisa resultatet när det skattemässiga överskottet sedermera uppstod. Transaktionerna bör bedömas efter sin verkliga innebörd och man bör därför bortse från dem vid taxeringen.

B.M. invänder häremot följande. Det är inte riktigt att transaktionerna med Hannafjorton och andelar däri var kommersiellt meningslösa. För hans del ingick de som ett led i att rationalisera den omfattande förmögenhetsförvaltning som han bedrev för egen och tre äldre släktingars räkning. Att förvaltningen i kommanditbolag dessutom hade skattemässiga fördelar genom den s.k. dubbla avdragsrätten förändrar inte bilden. Bolaget hade ett kommersiellt ändamål och bedrevs också i sådana former. Verksamheten var ömsom vinstgivande och ömsom förlustbringande, precis som förvaltning av värdepapper brukar vara.

1.1 Kammarrättens bedömning

1.1.1 Kommanditbolagskonstruktionens civilrättsliga giltighet

Kammarrätten uppfattar skattemyndighetens talan så, att myndigheten i första hand gör gällande att kommanditbolagskonstruktionen inte bör godtas i civilrättsligt hänseende. Myndigheten åberopar därvid att det hos delägarna i kommanditbolaget "saknas ändamål" liksom "villkor att gemensamt verka för ändamålet". Samtliga rekvisit för att ett bolag skall anses föreligga är enligt myndighetens mening inte uppfyllda.

Kammarrätten finner för sin del att utredningen i målet inte visar annat än att Hannafjorton har tillkommit på ett formellt riktigt sett. Utredningen ger inte heller i övrigt tillräckligt underlag för att anse att kommanditbolagskonstruktionen skulle vara civilrättsligt ogiltig.

1.1.2 Kommanditbolagskonstruktionens skatterättsliga giltighet

Nästa fråga att pröva blir om de transaktioner som har förekommit vid bildandet av Hannafjorton samt med bolaget eller andelar i detta 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 Hannafjorton bildades uteslutande av skatteskal, dels att B.M. valde att gå in i bolaget av i stort sett samma skäl. Dessa omständigheter utgör emellertid enligt kammarrättens mening inte grund för att fränkänna 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 fränkänna transaktionerna skatterättslig betydelse finner kammarrätten inte 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 två inslag i förfarandet - utnyttjandet av

den s.k. dubbla avdragsrätten och försäljningen av andelen i kommanditbolaget till en s.k. inskränkt skattskyldig - 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 tillgodogöra sig dels avdrag för ett underskott i ett kommanditbolags verksamhet, dels - vid en försäljning av en andel i bolaget - avdrag för en förlust som helt eller delvis betingats av underskottet. I förevarande fall skulle B.M. sålunda vara berättigad dels till avdrag för förskottsränta vid 1988 års taxering, dels till avdrag för realisationsförlust vid 1989 års taxering.

Denna dubbla avdragsrätt hade emellertid varit känd 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.

Inte heller förfarandet att sälja andelen i kommanditbolaget till en s.k. inskränkt skattskyldig kan anses strida mot lagstiftningens grunder. Härtill kommer att den realisationsförlust som uppstod vid försäljningen därigenom blev mindre än vad som eljest skulle ha blivit fallet.

På grund härav finner kammarrätten att de transaktioner om har företagits vid bildandet av Hannafjorton eller med bolaget eller med andelar i detta inte kan underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt.

Sammantaget anser alltså kammarrätten att kommanditbolagskonstruktionen är skatterättsligt giltig.

Till följd härav kan skattemyndighetens förstahandsyrkande inte bifallas.

2. Skattemyndighetens andrahandsyrkande

Genom lagen den 17 december 1987 om ändring i KL (SFS 1987:1203) begränsades möjligheterna att göra avdrag för förskottsräntor 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 KL). Enligt punkt 2 i övergångsbestämmelserna till ändringen i KL gäller begränsningen endast räntebetalningar som har skett efter den 9 november 1987, den s.k. stoppdagen.

Regeringens förslag att ändra reglerna om ränteavdrag blev känt bland allmänheten i och med att propositionen i ämnet (prop. 1987/88:62) avlämnades till riksdagen den 9 november 1987 kl. 17.30. Den utlöste nästan omgående en febril aktivitet inom Octanovakoncernen.

Enligt den version som skattskyldigsidan gör gällande i målet lånade Octanova AB på stoppdagens kväll via telefon och telefax 305 115 000 kr av A.B. Fondkommission AB. Direkt därefter lånade Octanova ut beloppet till Kreditmarknads AB Capinova, som i sin tur fördelade beloppet på Hannafjorton och ett 80-tal andra av de 240 kommanditbolagen. I ett omedelbart därefter följande steg betalade Hannafjorton och de övriga kommanditbolagen in beloppet som förskottsränta på Octanovas konto hos A.B..

Skattemyndigheten gör i målet gällande att det inte förelåg något skuldförhållande med betalningsansvar på stoppdagen. I vart fall bör avdrag för ränta vägras med hänsyn till att det aldrig skedde någon kontant betalning på stoppdagen utan endast var fråga om bokföringsåtgärder. Sådana åtgärder kan enligt myndighetens mening inte jämföras med sådan kontant betalning som avses i punkt 2 av anvisningarna till 39 § KL.

2.1 Kammarrättens bedömning

Av utredningen i målet framgår att Hannafjorton på stoppdagens kväll (genom omföringar mellan Octanovakoncernens konton hos A.B.) betalade 12 milj. kr till Octanova AB och att det i samband därmed avtalades att beloppet skulle utgöra förskottsränta under ett år på ett lån på drygt 100 milj. kr, som Hannafjorton sedermera skulle ta upp hos Octanova. Det framgår vidare att lånet kom till stånd 14 dagar senare i samband med att B.M. och hans släktingar trädde in som komplementärer i Hannafjorton i stället för Kreditmarknads AB Capinova.

Frågan i denna del av målet är i första hand om den betalning som skedde på stoppdagens kväll kan anses utgöra en räntebetalning. Här är att märka att det vid betalningstillfället ännu inte hade tagits upp något lån. Vid sådant förhållande anser kammarrätten att betalningen inte redan i det skedet kan betecknas som en räntebetalning, åtminstone inte så att den tillerkänns skatterättslig betydelse.

Med andra ord finner kammarrätten att Hannafjorton har betalat ränta på sitt lån från Octanova först efter den 9 november 1987. B.M. är därför inte berättigad att vid 1988 års taxering få avdrag för den del av förskottsräntan som belöper på tiden efter år 1987.

Parterna är ense om att den del av räntebetalningen som belöper på år 1987 uppgår till $(2/12 \times 8\,200\,000) = 1\,366\,667$ kr.

Med ändring av länsrättens dom sätter kammarrätten ned B.M:s taxeringar till statlig och kommunal inkomstskatt till följande belopp.

(Beloppen här uteslutna.)

Kammarrättsrådet Häggbom var skiljaktig och anförde: Enligt min mening borde avsnitt 2.1 i kammarrättens dom ha följande lydelse: Av utredningen i målet - - i stället för Kreditmarknad AB Capinova. - Även om det inte är vanligt förekommande att ränta betalas innan lånevalutan lyfts är det inte fråga om någon unik händelse. Som ett led i låneavtalet kan låntagaren till exempel genom att betala förskottsränta innan lånet lyfts försäkra sig om att räntesatsen blir den som överenskomms på räntebetalningsdagen. Det framgår av utredningen att beloppet som betalades avsåg ränta under ett år räknat från lånets utbetalningsdag. Anledning att civilrättsligt betrakta det betalda beloppet såsom något annat än ränta som betalats den 9 november föreligger inte. - Det bör då prövas om räntebetalningen skall underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt. - Octanovakoncernens agerande var avsett att tillskapa en möjlighet för personer, som inte gjort någon förskottsbetalning av ränta senast den 9 november, att därefter köpa en andel i ett kommanditbolag och därigenom komma i åtnjutande av ett ränteavdrag. Rätten till ränteavdrag blev sålunda en handelsvara. Att i ett sådant fall medge avdrag för den ränta som betalats på kvällen den 9 november måste anses strida mot grunderna för stopplagstiftningen. Att räntebetalningen - om den godkänns - skulle medföra en inte oväsentlig skatteförmån och att detta utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet är uppenbart. Lagen mot skatteflykt skall därför tillämpas på betalningen av förskottsränta den 9 november. Räntan får i stället anses betald när B.M. faktiskt betalade sin andel i kommanditbolaget. Med andra ord - - - 1 366 667 kr.

Kammarrättsrådet Ericsson, referent, var skiljaktig och anförde: Såvitt gäller de aktuella transaktionernas civilrättsliga giltighet anser jag i likhet med majoriteten att de inte kan underkännas. På nedan anförda skäl anser jag emellertid att det, trots den restriktivitet som bör iakttas, finns skäl för att vid den skatterättsliga bedömningen bortse från handlingarnas formella innebörd och i stället lägga den reella innebörden till grund för bedömningen av den skattskyldiges rätt till de yrkade avdragen. - Det inom Octanovakoncernen konstruerade upplägget med kommanditbolag byggde på förhandsanmälda eller antagna behov av skatteavdrag hos finansbolagens kunder och för att eliminera

kapitalinkomster användes förskottsran-tebetalningar. Upplägget innehöll också ett led för att eliminera realisationsvinster. För dessa fall kom emellertid placeringar i utdelningsfonder att användas, ett förfarande som av Regeringsrätten har bedömts som skatteflykt (RÅ 1990 ref. 101). Det var förutsett att verksamheten skulle ge ett underskott. Även det förhållandet att försäljningen av bolagsandelarna skulle ge en realisationsförlust var i vart fall förutsett. Enligt räkneexempel som användes vid finansbolagens försäljning av bolagsandelarna skulle dessa säljas vidare "i vart fall innan kupong faller ut" och beräkningen av skatteeffekterna byggde på att försäljningen skulle resultera i en förlust. Med hänsyn till att avkastningen på valda placeringar var avsevärt lägre än förskottsräntan torde möjligheten att få en vinstgivande verksamhet i bolagen ha varit i det närmaste obefintlig. Det förhållandet att det var möjligt att som en bieffekt utöver skatteförmånerna erhålla vinster vid spekulation i ränteförändringar kan med hänsyn till att det krävts tämligen drastiska förändringar i ränteläget inte leda till annan bedömning. Transaktionerna var så starkt inriktade på skatteförmånerna att förutsättningarna för att i bolagen bedriva en vinstgivande kapitalförvaltning helt kom i bakgrunden. Affärsmässigt kan bildandet av bolagen och de däri företagna transaktionerna således inte anses som annat än meningslösa om man bortser från skatteeffekten. - Konstruktionen av det aktuella upplägget byggde huvudsakligen på ett växlingsförfarande och innebar utnyttjande av i och för sig tillåtna avdrag och beräkningsgrunder i två skilda inkomstslag, nämligen kapital och tillfällig förvärvsverksamhet. En grundförutsättning var vidare tillämpningen av bestämmelserna om beskattning av delägare i handelsbolag, dvs. att delägaren beskattas privat för handelsbolagets resultat samt att de ovan nämnda inkomstslagen skall redovisas enligt kontantprincipen. Kommanditbolaget och verksamhetsföremålet, kapitalförvaltning som inte är rörelse, utgjorde således en förutsättning för konstruktionen. Ur kommersiell synpunkt ter det sig anmärkningsvärt att de delägare som satsade de stora kapitalbeloppen helt saknade inflytande i kommanditbolaget medan det deläggande koncernbolaget, vars insats var begränsad till 1 000 kr och som dessutom i många fall återtogs före utgången av år 1987, ensam ansvarade för bolagets verksamhet. Kommanditbolagen tillfördes ett i förhållande till värdet av inköpta värdepapper tämligen blygsamt eget kapital. Kapitalinsatserna i bolagen användes uteslutande för att genom förskottsran-tebetalningar tillgodose bolagsmännens avdragsbehov och bolagen kunde således inte till någon del finansiera en verksamhet med egna medel. Det upptagna lånet svarade inte mot något reellt behov i verksamheten utan får i stället anses ha tillkommit endast för att skapa förutsättningar för ran-tebetalningen. Kommanditbolagets värdepappersförvärv pantförskrevs i sin helhet som säkerhet för lånet och någon handel med dessa papper kunde således inte ske utan panthavarens godkännande. När sedan andelarna i bolagen efter utnyttjande av ran-teavdragen såldes vidare kom de i bolagen utfallande kapitalintäkterna att bli obeskattade. Alla delägare i ett kommanditbolag sålde sina andelar samtidigt, oftast till samma köpare och för samma pris. Den konsekvens med vilken försäljningarna genomfördes och det förhållandet att priset på andelarna på förhand beräknades utan hänsyn till en latent skatteskuld pekar otvetydigt på att avsikten var att köparen inte skulle beskattas för de aktuella inkomsterna, vare sig detta grundade sig på skattebefrielse eller på kvittnings- eller nedskrivningsmöjligheter. - Förskottsran-te betalades i form av insats i kommanditbolaget och därmed tillskapades en anskaffningskostnad för bolagsandelen som avsevärt översteg den verkliga anskaffningskostnaden 10 000 kr. När bolagsandelen efter relativt kort tid såldes återficks en stor del av det inbetalade beloppet. Detta skedde genom att låneskulden vid värderingen av bolaget nuvärdeberäknades. Den del av det insatta kapitalet som inte återficks och som enligt konstruktionen innebar en realisationsförlust motsvarade i stort sett räntan för den tid den skattskyldige var delägare i bolaget. Kostnaden för räntan var därmed i själva verket avsevärt lägre än det satsade kapitalet och det yrkade avdraget. Genom att företa de aktuella transaktionerna i kommanditbolaget och därefter sälja andelarna i detta har man således kunnat återfå en stor del av den erlagda förskottsran-te. Ran-teavdraget innebär därmed att skattepliktiga

kapitalinkomster har växlats mot i praktiken skattefria försäljningsintäkter och att den del av det satsade beloppet som egentligen utgjort kostnaden för lånet under innehavet av bolagsandelen växlats till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Genom växlingsförfarandet har skapats möjligheter till kvittningsförfaranden som innebär att bestämmelserna i 10 § 3 mom. lagen om statlig inkomstskatt om beräkning av underlag för tilläggsbelopp helt eller delvis kan kringgåas. - Mot ovan redovisade bakgrund och med hänsyn till att förfarandet bygger på praktiskt taget beställda avdrag kan bildandet av och transaktionerna i kommanditbolagen inte anses ha haft någon annan innebörd än att utgöra en yttre ram för de skatteförmåner som finansbolagskoncernen erbjöd sina kunder. Förfarandet är sinnrikt konstruerat och det framstår jämfört med sedvanligt bedrivna verksamhet av liknande slag vid en ingående granskning som uppenbart konstlat. - Den nu redovisade bedömningen av upplägget innebär att finansbolagen har salufört skatteavdrag. Det återstår då att ta ställning till om den skattskyldiges handlande också skall bedömas som förvärv av handlingar som kunnat läggas till grund för avdrag. Den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för den skattskyldiges deltagande i förfarandet varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för honom utgör inte ensamt grund för att fränkänna transaktionerna de rättsverkningar i skattehänseende som följer av deras formella innehåll. Dessutom bör beaktas om transaktionerna med hänsyn till det ekonomiska resultatet därav kan anses meningsfulla. Syftet med att gå in som delägare i ett kommanditbolag bör däremot tillmätas betydelse när det gäller att bedöma huruvida den skattskyldige accepterat att förvärva de saluförda avdragen eller om han haft andra avsikter med sitt deläggande. Att förvaltning eller handel med värdepapper sker i olika bolagsformer är trots allt inte något ovanligt. - Den normala följden av ett förskottsränteavdrag som avser ett av den skattskyldige själv upptaget lån vilket placeras i räntebärande värdepapper blir att beskattningen av den skattskyldiges kapitalinkomster förskjuts från det år då förskottsräntan utnyttjas som avdrag till senare år då avkastningen på det i värdepapper placerade lånet faller ut. Detta förfarande har accepterats i praxis såsom godtagbar skatteplanering. Vidare innebär det vid en försäljning av värdepapperen att prissättningen sker direkt utifrån den vid försäljningstillfället gällande efterfrågan och kursen på marknaden i stället för enligt avtal och att ersättning för upplupna räntor utgör inkomst av kapital. För det fall att lånet övertas av en annan person utgör vidare en del av erlagd förskottsränta som avser tid efter övertagandet och som återbetalas till den skattskyldige en skattepliktig inkomst. - B.M:s transaktioner med Hannafjorton har sedda i sin helhet haft formen av förvärv och avyttring av andelar i detta. Någon invändning mot skattemyndighetens antagande att de avtal som träffats i och rörande bolaget haft samma innehåll som de avtal som fogats till ingivna revisionspromemorior har inte framförts. Transaktionerna med bolaget har sammantaget inneburit att B.M. av den erlagda förskottsräntan, 8,2 milj. kr, skattefritt återfått merparten härav och att han gjort en kontantmässig förlust om endast några hundra tusen kronor. Verksamheten i bolaget har fram till den 31 december 1987 varit förlustbringande. Bortsett från de affärer med premieobligationer som gjorts under år 1988 och som B.M. redovisat i ett nytt familjekonsortium såsom avseende hans privata och inte bolagets egendom och vilka därför inte egentligen kan anses ha ingått i bolagets verksamhet, visar inte heller det som framkommit i övrigt annat än att verksamheten i bolaget måste anses som i det närmaste meningslös om man bortser från skatteeffekterna, som för B.M. har utgjorts av avdrag om sammanlagt ca 10,5 milj. kr. Här för talar också den fördelning av vinsterna som skett vid vidareförsäljningen av bolaget och som bl.a. innebär att B.M. ur bolaget tagit ut endast sådana vinster som han inte behövt skatta för och att köparen övertagit de vinster som för honom varit skattefria. Även den omständigheten att de förändringar i ränteläget som faktiskt inträffade under den tid B.M. var delägare i bolaget inte föranledde någon mer omfattande försäljning av värdepapper i enlighet med uppgivet spekulationssyfte talar i denna riktning. Det av bolaget upptagna lånet placerades visserligen till en förhållandevis stor del i premieobligationer. Dessa har B.M. emellertid som framgår ovan behandlat som om de varit hans privata. Härutöver har placeringarna huvudsakligen skett

i sådana värdepapper som inte kan betecknas som annat än "guldkantade" eller säkra och avkastningen härpå har varit väsentligt lägre än den erlagda förskottsrentan. Mot denna bakgrund kan det inte anses ha förelegat förutsättningar för att i kommanditbolaget driva en vinstgivande verksamhet och delägandet i bolaget framstår således kommersiellt som meningslöst. Den förenkling av den bokföringsmässiga hanteringen av familjens förmögenhetsförvaltning som B.M. uppgett att han åsyftat har såvitt framkommit inte uppnåtts till någon del och den torde likaväl ha kunnat uppnås på annat sätt. B.M. har varit delägare i Hannafjorton endast drygt tre månader och hans innehav av bolagsandelen har således varit kortvarigt. Även om försäljningen kommit att påskyndas något genom att man förväntade en lagstiftning mot de s.k. dubbla avdragen kan B.M., genom vad han anfört i målet, inte anses ha gjort sannolikt att delägarskapet i bolaget varit avsett att vara under någon längre tid. Redan de ändrade reglerna om förskottsran-teavdrag undanröjde förutsättningarna för att fortsätta verksamheten på det sätt som skett under 1987. Det kan i och för sig godtas att det inte var på förhand bestämt vilken eller vilka namngivna personer som skulle förvärva andelarna i kommanditbolaget. Försäljningen har emellertid, under medverkan av ett av Octanovakoncernens dotterbolag, skett helt i överensstämmelse med konstruktionen av upplägget och det kan inte hållas för troligt att B.M. varit ovetande om innebörden härav. Den omständigheten att han handlat på samma sätt som ägarna till de övriga kommanditbolagen talar i stället för att han varit fullt införstådd med och accepterat förfarandet. - I ett uttalande av lagrådet beträffande kravet på huvudsakligt syfte enligt lagen om skatteflykt (prop. 1982/83:84 s. 45) sägs att rättssäkerheten ökar om man inriktar tillämpningen på fall där den skattskyldige haft anledning att hysa tvekan om det godtagbara i sitt handlings sätt. Vidare sägs att olägenheterna av den begränsade förutsebarheten mildras genom möjligheten till förhandsbesked. Dessa uttalanden bör kunna tjäna som ledning även i förevarande fall när det gäller bedömningen av B.M:s syfte med kommanditbolaget. - Vid kammarrättens muntliga förhandling har framhållits att alla som köpte 20 kommanditbolagsandelar fick den information som framgår av bilaga A till revisionspromemorian 1989-02-10. Bilagan är en skrivelse till en av finansbolagets kunder och lyder som följer.

"För god ordnings skull vill vi åter understryka vad vi tidigare framhållit i diskussionerna rörande vår modell avseende kapitalförvaltning i kommanditbolag. Vår modell och dess prognostiserade utfall grundas på undersökningar av nuvarande lagstiftning och aktuella rättsfall och det faktiska utfallet kan givetvis påverkas av en mängd faktorer. Vi kan således inte ikläda oss något ansvar för att det verkliga utfallet slutligen motsvarar våra prognoser och har försökt redovisa de tänkbara riskerna i modellen."

Helt bortsett från om B.M. har tagit del av det s.k. prospektet har han således fått full information om avsikten och innebörden i den aktuella uppläggsmodellen och om de risker som varit förenade med att delta däri. Vare sig B.M. eller någon annan i förfarandet inblandad fysisk eller juridisk person har ansökt om förhandsbesked rörande den skattemässiga behandlingen av konstruktionen. Hans agerande framstår därmed som ett medvetet risktagande i fråga om förfarandets skatterättsliga giltighet. För den bedömningen talar även det förhållandet att hans engagemang i bolaget varit av begränsat omfång i förhållande till familjens samlade förmögenhetsförvaltning. Hans handlande måste i stället anses ge ett klart uttryck för att hans verkliga avsikt med att gå in som delägare i kommanditbolaget endast varit att skapa förutsättningar för skatteavdrag. - Sammantaget finner jag att i den i målet framlagda utredningen inte visar annat än att bolagskonstruktionen huvudsakligen haft till ändamål att skapa förutsättningar för avdrag och skatteförmåner och att försäljningen av bolagsandelar i själva verket inneburit försäljning av skatteavdrag. Det uppgivna bolagsändamålet - att bedriva en vinstgivande kapitalförvaltning - kan således sägas ha karaktären av en skenändamål, vilket utgjort täckning för det verkliga syftet med bolagsbildningen. Genom utredningen har det vidare enligt min mening, trots B.M:s påstående om

motsatsen, gjorts sannolikt att hans deltagande i Hannafjorton kommit till stånd enbart för att under sken av att i bolagsform vilja bedriva egentlig verksamhet kunna uppnå ifrågavarande skatteförmåner och att hans förvärv av bolagsandelen således i själva verket endast har inneburit ett förvärv av skatteförmåner. Tillräckligt starka skäl för att anse att den skatterättsliga innebörden är en annan än den formella föreligger därmed enligt min mening. Förfarandets reella innebörd och inte dess form bör därför läggas till grund för beskattningen. Som länsrätten funnit skall därvid i enlighet med skattemyndighetens förstahandsyrkande bortses från B.M:s köp, innehav och försäljning av andel i bolaget.

Såväl B.M. som Riksskatteverket (RSV) överklagade kammarrättens dom. B.M. yrkade att Regeringsrätten skulle medge honom yrkat underskottsavdrag, 8 200 000 kr, avseende förskottsränta som Hannafjorton erlagt den 9 november 1987. Till stöd för sin talan anförde B.M. bl.a. att den omständigheten att lånevalutan lyfts först efter räntebetalningen inte utgjorde något bärande skäl för att behandla inbetalat belopp som något annat än ränta.

RSV yrkade att B.M. inte till någon del skulle medges avdrag för underskott hänförligt till Hannafjorton. Enligt RSV borde vid taxeringen av B.M. bortses från förvärv, innehav och försäljning av andel i Hannafjorton. RSV åberopade till stöd för sin uppfattning bl.a. att kommanditbolagskonstruktionen inte kunde godtas vid en civilrättslig bedömning samt att den verkliga innebörden av B.M:s deltagande i Hannafjorton varit förvärv av skatteförmåner. För det fall att förutsättningar för en genomsyn av detta slag inte skulle anses föreligga borde enligt RSV:s mening lagen mot skatteflykt tillämpas.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1994-07-14, Werner, von Bahr, Swartling) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Fråga om genomsyn

Regeringsrätten behandlar först frågan om det, såsom RSV i första hand gör gällande, finns fog för att vid taxeringen av B.M. bortse från dennes uppgifter om förvärv, innehav och försäljning av andel i Hannafjorton. Härvid bör följande beaktas.

I registreringsbevis från handelsregistret vid Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län (registreringsdatum 1987-08-24) anges S.N. Capinova AB (556233-0240) som kommanditdelägare och Kreditmarknadsaktiebolaget Capinova (556293-6525, i det följande kallat KMC) som komplementär i Hannafjorton.

Enligt ett den 23 november 1987 dagtecknat avtal överlät KMC sin komplementärandel i Hannafjorton till dels B.M. för en köpeskilling av 8 202 500 kr, dels tre anhöriga till B.M. för sammanlagt 3 807 500 kr. Samma dag träffade de nya komplementärerna och kommanditdelägaren, S.N. Capinova AB, ett nytt kommanditbolagsavtal. Förändringen av ägarkretsen registrerades i handelsregistret.

Av Hannafjortons årsredovisning för räkenskapsåret den 24 augusti - den 31 december 1987 framgår att bolagets intäkter uppgått till omkring 3,4 milj. kr och kostnaderna till omkring 3,9 milj. kr samt att bolagets tillgångar vid räkenskapsårets utgång uppgick till omkring 128 milj. kr. Skulderna uppgick till omkring 116 milj. kr och det egna kapitalet till omkring 12 milj. kr. Auktoriserade revisorn Margot Lindau har i en den 17 mars 1988 dagtecknad revisionsberättelse anfört att årsredovisningen upprättats enligt gällande lag.

Enligt ett den 14 mars 1988 dagtecknat köpeavtal överlät B.M. sin andel i Hannafjorton till Mölndals Allmänna Idrottsklubb. Köpeskillingen bestämdes till 95 procent av ett på visst sätt beräknat nettovärde av bolagets tillgångar. Även denna överlåtelse registrerades i handelsregistret.

Mot bakgrund av nu angivna omständigheter och med beaktande av avtalens närmare innehåll finner Regeringsrätten att det saknas skäl att frånkänna Hannafjorton rättskapacitet som kommanditbolag under den tid som är av betydelse för bedömningen av B.M:s taxeringar 1988 och 1989. Som kammarrätten uttalat bör således kommanditbolagskonstruktionen anses som civilrättsligt giltig. Detta innebär bl.a. att Hannafjorton har kunnat vara part i de låneavtal och de avtal om köp och försäljning av värdepapper som redovisats i målet.

Den genomsyn som har satts i fråga i målet avser i första hand de avtal som B.M. ingått med delägare i Hannafjorton och med Mölndals Allmänna Idrottsklubb. Dessa avtal har enligt sin lydelse inneburit att B.M. köpt en andel i kommanditbolaget, varit delägare i detta under en kortare tid och därefter sålt andelen till idrottsklubben. Frågan är om denna innebörd skall godtas vid taxeringen eller om avtalens rätta innebörd i själva verket skall anses ha varit endast att han förvärvat dokument som varit avsedda att ligga till grund för olika avdragsyrkanden.

Regeringsrätten delar RSV:s uppfattning att Hannafjorton - liksom ett stort antal liknande kommanditbolag - så gott som uteslutande tillhandahållits i skatteplaneringssyfte och att detta syfte också varit avgörande för B.M:s engagemang i Hannafjorton. Det får vidare anses klarlagt att verksamheten i de nu angivna kommanditbolagen varit till väsentlig del förutbestämd och inte inriktad på företagsekonomisk vinst samt att externa delägare, dvs. delägare som till skillnad från KMC och S.N. Capinova AB inte tillhört Octanovakoncernen, saknat egentligt inflytande över kommanditbolagens förvaltning. Dessa omständigheter utgör emellertid inte tillräcklig grund för slutsatsen att de av B.M. ingångna avtalen haft en annan innebörd än den uppgivna. Vid bedömningen av om förutsättningar för en genomsyn föreligger bör hänsyn också tas till de ekonomiska konsekvenser som avtalen kan ha haft för B.M. vid sidan av de rent skattemässiga effekterna. I detta hänseende är att märka att B.M. enligt bolagsavtalet hade rätt till och faktiskt fick del av den löpande avkastningen på de värdepapper som bolaget förvärvade samt att de värdeförändringar som inträffade under hans innehav fick direkt betydelse för det ekonomiska utfallet av hans engagemang. Vidare saknas det anledning att utgå från annat än att det ansvar för bolagets skulder som enligt bolagsavtalet åvilat B.M. varit mer än en formalitet och att detta ansvar således under vissa omständigheter kunde ha medfört skyldighet för honom att helt eller delvis infria bolagets lån. Med hänsyn till det sagda och till vad som i övrigt är upplyst om den faktiska tillämpningen av avtalen finner Regeringsrätten att det saknas anledning att inte godta B.M. som komplementär i bolaget från den 23 november 1987 till dess andelen såldes genom avtalet den 14 mars 1988 med Mölndals Allmänna Idrottsklubb.

Av det anförda följer att Regeringsrätten ansluter sig till kammarrättens uppfattning att varken brister i kommanditbolagskonstruktionen eller en analys av transaktionernas verkliga innebörd motiverar att det av B.M. uppgivna delägarskapet i Hannafjorton skall frånkännas betydelse i skattehänseende.

Lagen mot skatteflykt

RSV har i sista hand yrkat att lagen mot skatteflykt skall tillämpas beträffande B.M:s förvärv, innehav och försäljning av andelen i Hannafjorton. Härvid synes RSV mena bl.a. att förfarandet sett som en helhet strider mot grunderna för reglerna om beskattning av delägare i handelsbolag samt att ett avdrag för förskottsrenta genom förvärv av andel i kommanditbolag i förevarande fall skulle innebära ett kringgående av stopplagstiftningen avseende förskottsrentor (SFS 1987:1203).

En tillämpning av lagen mot skatteflykt innebär att hänsyn i skattehänseende inte skall tas till rättshandling 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 B.M:s förvärv av andelen i Hannafjorton. Det får närmare bestämt antas att han önskat komma i åtnjutande av avdrag dels för förskottsränta som Hannafjorton enligt uppgift erlagt den 9 november 1987, dels för realisationsförlust vid försäljningen av andelen med belopp motsvarande skillnaden mellan inköpspris och försäljningspris (den dubbla avdragsrätten).

En rättshandling kan inte angripas med stöd av lagen mot skatteflykt om redan det ordinarie regelsystemet medför att den av den skattskyldige åsyftade skatteförmånen inte skall medges. En tillämpning av skatteflyktlagen på det avdrag som B.M. vill tillgodogöra sig på grund av Hannafjortons betalning av förskottsränta aktualiseras därför endast om Regeringsrätten skulle finna att avdragsrätt föreligger enligt de reguljära bestämmelserna. Det kan dock slås fast att en tillämpning av nämnda lagstiftning med avseende på förskottsräntan synes böra ta sikte på den rättshandling som bolagets räntebetaling utgör. Skäl att lägga den skatteförmån som kan vara förknippad med förskottsräntan till grund för att skattemässigt bortse från B.M:s förvärv, innehav och försäljning av andelen i kommanditbolaget kan därför inte anses föreligga.

Den skatteförmån som följer av den dubbla avdragsrätten får däremot anses direkt hänförlig till B.M:s förvärv och försäljning av andelen i Hannafjorton. Frågan är därmed om en tillämpning av lagen mot skatteflykt bör leda till att skattemässig hänsyn inte tas till dessa rättshandlingar. En förutsättning härför är, som nämnts i det föregående, att en taxering på grundval av den dubbla avdragsrätten skulle strida mot lagstiftningens grunder. Lagen är med andra ord tillämplig endast om det av B.M. hävdade sättet för beräkningen av realisationsförlust vid försäljningen av andelen i Hannafjorton kan anses strida mot grundläggande principer inom realisationsvinssystemet.

Regeringsrätten vill i detta sammanhang erinra om att de regler för bestämmande av realisationsvinst och realisationsförlust vid avyttring av andel i handelsbolag som gäller vid den i målet aktuella taxeringen inte innehåller något som anger i vad mån hänsyn skall tas till underskottsavdrag som delägaren har åtnjutit under innehavstiden. Den lösning som innebär att löpande underskottsavdrag inte skall reducera andelens ingångsvärde grundar sig på en lagtolkning som har gjorts i praxis och som sedan lång tid tillbaka har ansetts motsvara gällande rätt. Det kan i denna situation knappast hävdas att den i praxis valda lösningen är oförenlig med lagstiftningens grunder. Om detta ändå skulle anses vara fallet, hade det legat närmare till hands att ändra praxis än att tillgripa lagen mot skatteflykt. Mot den nu angivna bakgrunden kan inte heller det förhållandet att en skattskyldig på grund av förekomsten av den dubbla avdragsrätten väljer handelsbolaget framför annan företagsform föranleda att lagen mot skatteflykt skall tillämpas. Enligt Regeringsrättens uppfattning utgör därför den dubbla avdragsrätten inte något motiv för att med stöd av nämnda lag bortse från B.M:s förvärv, innehav och försäljning av andelen i Hannafjorton.

Det anförda innebär sammanfattningsvis att RSV:s talan inte till någon del kan vinna bifall.

Avdragsberäkningen

Regeringsrätten övergår här efter till att behandla B.M:s yrkande att avdrag vid 1988 års taxering skall medges med 8 200 000 kr, dvs. för hela det i deklarationen angivna underskottet avseende hans andel i Hannafjorton.

Av utredningen i målet får anses framgå att ett belopp på 12 milj. kr överförts den 9 november 1987 från Octanova AB (556249-8146) till Hannafjorton via KMC och därefter återgått till Octanova AB. Enligt B.M. utgjorde överföringen till Hannafjorton ett tillskott (insatskapital) från KMC medan överföringen från Hannafjorton till Octanova AB utgjorde förskottsränta på ett lån om cirka 100 milj. kr som Hannafjorton senare skulle ta upp. I det kommanditbolagsavtal som träffades i samband med att B.M. och dennes anhöriga den 23 november 1987 förvärvade KMC:s andel i Hannafjorton angavs att kommanditdelägaren, dvs. S.N. Capinova AB, skulle tillse att lån uppgående till maximalt 105 milj. kr togs upp på marknadsmässiga villkor att användas av kommanditdelägaren för Hannafjortons räkning och placering. Det anförda leder Regeringsrätten till slutsatsen att något konkret lån till vilket den såsom räntebetalning angivna överföringen den 9 november kan hänföras inte förelegat förrän tidigast den 23 november 1987.

Vad som förekommit väcker rent allmänt spørsmålet om det finns skäl att behandla en medelsöverföring som fullgjord räntebetalning trots att låntagaren inte lyft någon del av lånesumman.

Regeringsrätten vill för sin del inte utesluta att en överföring av nu beskrivet slag någon gång bör bedömas på samma sätt som en betalning avseende ränta på ett av låntagaren redan uppburet lån. Härför synes emellertid i regel fordras bl.a. att parterna inte ingår i samma intressesfär samt att den onormala tidsföljden betingats av rent kommersiella faktorer. Dessa förutsättningar är uppenbarligen inte uppfyllda såvitt gäller Hannafjortons överföring den 9 november 1987 av 12 milj. kr till Octanova AB. Det överförda beloppet kan vid sådant förhållande få rättsverkningar som en räntebetalning först sedan Hannafjorton lyft lånesumman, dvs. tidigast den 23 november 1987.

Enligt 41 § tredje stycket KL i dess lydelse vid 1988 års taxering är vid beräkning av inkomst av kapital ränta som erlagts i förskott inte omedelbart avdragsgill till den del den belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som inte är omedelbart avdragsgill skall avdragsrätten fördelas på senare år. Denna tidsmässiga fördelning av avdragsrätten skall enligt övergångsbestämmelserna till lagrummet tillämpas i fråga om räntebetalningar som skett efter den 9 november 1987.

Som nyss konstaterats skall Hannafjorton anses ha betalat ränta till Octanova AB tidigast den 23 november 1987. Av detta följer att fördelningsregeln är tillämplig på denna betalning. Som kammarrätten funnit kan B.M. därför vid 1988 års taxering inte få avdrag för underskott avseende den del av räntebetalningen som belöper på tid efter utgången av år 1987. Anledning att bestämma det avdrag som skall medges vid 1988 års taxering till högre belopp än kammarrätten gjort föreligger inte. B.M:s talan kan därför inte bifallas. Vid denna utgång är frågan om en tillämpning av lagen mot skatteflykt på räntebetalningen förfallen.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer det domslut som kammarrättens dom innehåller.

Regeringsråden M. Sjöberg och Voss hade skiljaktig mening om hur skälen för Regeringsrättens avgörande borde utformas i frågan om genomsyn och anförde: Hannafjorton ingick bland de inom Octanovakoncernen under våren och hösten 1987 bildade 240 kommanditbolagen. Såvitt framgår av utredningen är de 240 kommanditbolagsavtalen oantastliga ur formell synpunkt. Frågan är emellertid om omständigheterna är sådana att bolagsbildningen trots detta skall fränkännas skatterättslig betydelse i de hänseenden som aktualiserats för senare tillkommande intressenter och att man sålunda vid bedömandet av skattskyldigheten för dessa kan bortse från deras agerande i förhållande till bolagen. Bolagskonstruktionerna och bolagens verksamhet ger nämligen anledning att starkt ifrågasätta om det verkliga syftet varit att förvalta och handla med värdepapper för att uppnå vinst. -

Regeringsrätten har i sin praxis iakttagit stor restriktivitet när det gäller s.k. genomsyn (se härom bl.a. von Bahr: Nordbäcksmålet, skatteflykt och genomsyn, Skattenytt 1992 s. 602 f. och Grosskopf-Rabe: Det svenska skattesystemet 7:e uppl. s. 756 f. och där anmärkta rättsfall). Något absolut hinder mot att tillgripa genomsyn, exempelvis vid rent s.k. avdragsköp, kan dock inte utläsas av praxis på området. - Mot bakgrund av vad nu anförts bör särskilt följande förhållanden beaktas. - Redan den omständigheten att det inom en koncern under samma år bildas 240 kommanditbolag med identisk verksamhet och med två dotterbolag som bolagsmän - omväxlande betecknade som kommanditdelägare och komplementär inger betänkligheter om syftet med verksamheten. Någon godtagbar förklaring härtill har inte givits. Den ursprungliga kommanditdelägarens insats har varit obetydlig, men han skulle enligt avtalen tillse att lån upptogs för att för bolagens räkning användas för placering. För den som i vinstsyfte vill göra en placering i ett kapitalförvaltande kommanditbolag synes en sådan konstruktion inte tillhöra det normala. - Sedan bolagen bildats har det inom koncernen utfärdats ett prospekt som sägs lansera en ide att utnyttja kommanditbolag i kapitalförvaltningssyfte. Däri anges att lönsamheten för en person med stora realisationsvinster är mycket god. Det påpekas att upplägget är utformat så att det inte enbart är en fråga om renodlad skatteplanering utan även innebär möjligheter till god kapitalplacering över en tvåårsperiod. Därefter ges exempel på hur en realisationsvinstskatt kan avsevärt minskas genom upplägget. - I ett flertal av de 240 kommanditbolagen har andelar överlåtit av bolagsbildarna till fysiska personer. Förvärvarna - omväxlande betecknade kommanditdelägare och komplementärer - har erlagt en insats som motsvarade eller låg nära den på andelen fallande räntan på de upplånade medlen, vilken ränta hade konstruktionen av förskottsränta. Utredningen visar att förvärvarens insats relaterats till hans förväntade inkomst av kapital. Bolagets placeringar gjordes väsentligen i värdepapper som inte rimligen kunde antagas ge en avkastning motsvarande och än mindre överstigande förskottsräntan - 11,5 procent - på de upptagna lånen. Dessa värdepapper pantförskrevs som säkerhet för bolagens lån. Handel med dessa värdepapper - ett i kommanditbolagsavtalen angivet syfte med verksamheten - kunde således ske endast med panthavarens medgivande. De som förvärvat andelar i bolagen hade normalt inte något reellt inflytande på bolagens verksamhet. Andelarna innehades under kort tid varefter de överläts på ett sådant sätt att överlåtaren kunde utnyttja föreliggande skattemässiga underskott medan förvärvaren, som var inskränkt skattskyldig, skulle redovisa uppkommande skattemässiga överskott. Genom transaktionerna kunde överlåtaren återfå en betydande del av sin erlagda förskottsränta/insats och i övrigt tillgodogöra sig en realisationsförlust. - Det normala syftet med ett kommanditbolags förvaltning av och handel med värdepapper är uppenbarligen att skapa vinst som skall fördelas mellan delägarna. På grund av vad som ovan redovisats finner vi att bildandet av de 240 kommanditbolagen, deras konstruktion och de transaktioner som förekommit ger klart vid handen att syftet med bolagen inte varit att erbjuda seriösa kapitalplaceringar en möjlighet att inom kommanditbolagsramen göra affärsmässigt meningsfulla placeringar. Vid en helhetsbedömning av bolagskonstruktionen och de olika transaktionerna framstår det tvärtom som uppenbart att det egentliga syftet varit att tillhandahålla skattskyldiga avdragsmöjligheter genom förskottsran-tebetalningar och förväntade realisationsförluster. - Vad angår transaktionerna i Hannafjorton och B.M:s deltagande i dessa framgår följande av utredningen. Bolaget har genom omföringar mellan Octanovakoncernens konton hos A.B. Fondkommission AB under kvällen den 9 november 1987 betalat 12 milj. kr till Octanova AB. I samband härmed påstås ha avtalats att beloppet skulle utgöra förskottsränta under ett år för ett lån om drygt 100 milj. kr, som Hannafjorton sedermera skulle ta upp hos Octanova AB. Lånet kom till stånd tidigast 14 dagar senare i samband med att B.M. och hans släktingar trädde in som bolagsmän i bolaget. - B.M. betalade 8 202 500 kr vid förvärvet av andelen den 23 november 1987 och erhöll 5 909 414 kr vid överlåtelse av andelen den 14 mars 1988. Han hade dessförinnan tagit ut vinster om 1 996 826 kr avseende premieobligationer som ingick i Hannafjortons värdepappersportfölj. B.M. yrkade i sin självdeklaration vid 1988 års taxering

avdrag med 8 200 000 kr för förskottsränta under ett år, vilket utgjorde den del av bolagets betalda förskottsränta som belöpte på hans andel i bolaget. Han redovisade ränteintäkter med 8 047 881 kr. Vidare yrkade han vid 1989 års taxering avdrag för realisationsförlust med 2 293 086 kr på grund av överlåtelser under 1988 av andelen i bolaget. - B.M. har vitsordat att transaktionerna i Hannafjorton inneburit en icke oväsentlig skatteförmån för honom men bestritt att detta var det huvudsakliga skälet till att han gick in i Hannafjorton som bolagsman. Han har härvidlag uppgett bl.a. följande. Transaktionerna med Hannafjorton ingick för hans del som ett led i att rationalisera den omfattande förmögenhetsförvaltning som han bedrev för egen och tre äldre släktingars räkning. Han medverkade aktivt i Hannafjortons placeringar och höll nära nog daglig kontakt med Capinova för att bevaka familjens intressen. - B.M:s uppgifter om transaktionerna bör godtagas, om det inte föreligger omständigheter som klart visar att den reella innebörden i transaktionerna varit en annan än vad kommanditbolagsavtalet formellt ger vid handen (jfr RÅ 1989 ref. 62). Vi har ovan funnit att det huvudsakliga syftet med de inom Octanovakoncernen bildade kommanditbolagen inte varit att göra affärsmässigt meningsfulla placeringar utan att tillhandahålla skattskyldiga avdragsmöjligheter. Med hänsyn främst till placeringarna av bolagets värdepapper - drygt 40 milj. kr i premieobligationer - kan emellertid B.M:s agerande inte betecknas som ett rent avdragsköp även om ett skatteplaneringssyfte varit avgörande för hans engagemang i Hannafjorton. - Vi finner därför att B.M:s transaktioner inte kan fränkännas skatterättslig betydelse. - Vad gäller tillämpningen av lagen mot skatteflykt och avdragsberäkningen är vi ense med majoriteten.

II.

B.M. redovisade i sin deklaration avgiven till ledning för 1989 års taxering under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet förlust vid försäljning av andel i Kapitalförvaltning Hannafjorton Kommanditbolag (i det följande kallat Hannafjorton) med 2 293 086 kr. Taxeringsnämnden medgav inte avdraget.

B.M. överklagade taxeringsnämndens beslut. Han yrkade att angivet avdrag för realisationsförlust vid försäljningen av andel i Hannafjorton skulle medges. Reservationsvis yrkade B.M. att han skulle medges ytterligare ränteavdrag med 6 833 333 kr. B.M. anförde härvid bl.a. följande. Om länsrätten vid bedömningen av hans taxeringar taxeringsåret 1988 skulle bifalla länskattemyndighetens andrahandsyrkande skulle han medges avdrag för förskottsränta med 1 366 667 kr mot yrkade 8 200 000 kr. Återstoden eller 6 833 333 kr skulle då avräknas vid 1989 års taxering. - Länskattemyndigheten ansåg att länsrätten borde bifalla B.M:s reservationsyrkande om länsrätten skulle bifalla myndighetens andrahandsyrkande vid 1988 års taxering. - Länsrätten i Göteborgs och Bohus län, som höll muntlig förhandling, yttrade (1991-01-10, ordförande Joelsson): Länsrätten har i dom denna dag bedömt B.M:s köp, innehav och försäljning av andel i Hannafjorton vid 1988 års taxering som ett avdragsköp. Länsrätten har därför vägrat B.M. yrkat avdrag för räntekostnad samt undanröjt beskattning av viss ränteinkomst. Skäl att vid 1989 års taxering bedöma B.M:s handlande på annat sätt finns inte. B.M:s överklagande skall därför avslås. - Då länsrätten bifallit länskattemyndighetens förstahandsyrkande vid 1988 års taxering har B.M:s reservationsyrkande beträffande 1989 års taxering förfallit. - Länsrätten ändrar inte åsatta taxeringar.

B.M. överklagade länsrättens dom och yrkade att få dels det begärda avdraget för realisationsförlust, dels avdrag för den del av förskottsräntan för vilken kammarrätten vägrade avdrag vid 1988 års taxering (se ref. under 1).

Skattemyndigheten, som bestred B.M:s yrkanden ansåg för det fall att kammarrätten skulle finna att B.M. var berättigad till det begärda avdraget för realisationsförlust att denna skulle beräknas till ett belopp som var 1 996 412 kr lägre än han hade yrkat.

Kammarrätten i Göteborg, som höll muntlig förhandling, (1993-01-12, Wentz), yttrade:

1. Avdrag för realisationsförlust

B.M. uppger att han vid inköpet av andelen i Hannafjorton på hösten 1987 betalade 8 202 500 kr och att han vid försäljningen av densamma på våren 1988 erhöll 5 909 414 kr.

Skattemyndigheten hävdar i första hand att de transaktioner som B.M. har företagit med sin andel i Hannafjorton inte är skatterättsligt bindande. I andra hand gör myndigheten gällande att köpeskillingen vid försäljningen av andelen i verkligheten var 1 996 412 kr högre än B.M. har uppgivit. Beloppet i fråga motsvarar vad som påstås oriktigt ha tillgodoförts B.M. av bolagets verksamhetsresultat.

1.1 Kammarrättens bedömning

Kammarrätten finner, liksom beträffande 1988 års taxering, att de transaktioner som B.M. har företagit med sin andel i Hannafjorton i princip är skatterättsligt bindande. I enlighet därmed är han vid 1989 års taxering i princip berättigad till avdrag för den realisationsförlust som åsamkats honom när han sålde andelen. Vad härefter gäller frågan om storleken av realisationsförlusten gör kammarrätten följande bedömning. - Det avtal om fördelning av vinsterna i Hannafjorton som påstås ha träffats i samband med att B.M. överlät sin andel i bolaget innebar följande. De dittills under år 1988 uppkomna vinsterna i bolagets verksamhet fördelades så, att säljaren erhöll realisationsvinsterna på grund av försäljning av premieobligationer, sammanlagt 1 996 412 kr, och köparen de vinster som hänförde sig till räntebärande värdepapper. - Enligt 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall inkomst hos kommanditbolag, liksom inkomst hos vanliga handelsbolag, hänföras till de särskilda delägarnas inkomst med belopp som för var och en svarar mot hans andel av bolagets inkomst. Detta får anses innebära att det i regel är bolagets resultat, sådant det framgår av bokslutet för räkenskapsåret, som skall fördelas i enlighet med vad som föreskrivs i bolagsavtalet. - Om det - såsom i förevarande fall - vid överlåtelse av en andel ett handelsbolag eller kommanditbolag under löpande räkenskapsår träffas en överenskommelse om fördelning av det dittills uppnådda verksamhetsresultatet, bör överenskommelsen under vissa förutsättningar tillerkännas skatterättslig verkan. En sådan förutsättning bör vara att fördelningen grundar sig på ett delårsbokslut som avser tiden fram till försäljningstillfället. - Den överenskommelse om fördelning av det dittills uppnådda resultatet av verksamheten som enligt B.M. träffades i samband med att han sålde sin andel i bolaget grundade sig inte på något delårsbokslut. Härtill kommer att han av resultatet erhöll inte en viss andel av vad som hade uppnåtts under perioden utan inkomster av ett visst slag. Vidare saknas det stöd i bolagsavtalet för en sådan fördelning (se närmare om bolagsavtalet i länsrättens dom i målet S 5320-89). - Med hänsyn till det sagda kan den av B.M. åberopade fördelningen av verksamhetsresultatet i Hannafjorton inte godtas i skatterättsligt hänseende. I stället måste de vinster på grund av försäljning av premieobligationer som har tillgodoförts B.M. anses ha utgjort en del av köpeskillingen för hans andel i Hannafjorton. Realisationsförlusten vid andelsförsäljningen kan därmed beräknas till $(2\,293\,086 - 1\,996\,412 =) 296\,674$ kr. - I konsekvens härmed bör vinsten på grund av avyttring av premieobligationer, som B.M. i sin självdeklaration har tagit upp till 2 904 784 kr, sänkas med 1 996 412 kr till 908 372 kr. Detta medför att avdrag för tidigare ej utnyttjad realisationsförlust vid avyttring av premieobligationer, vilka utfärdats år 1981 eller senare, kan medges honom med högst det sistnämnda beloppet. - Vid bestämmandet av B.M:s inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet är att beakta även hans övriga intäkter av sådan verksamhet liksom de avdrag han är berättigad till för förluster vid försäljning av sådana obligationer som har utfärdats år 1980 eller tidigare. I enlighet med vad B.M. har redovisat i sin

självdokumentation och taxeringsnämnden sedan tillgodofört honom som avdrag bör hans inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet beräknas till 554 473 kr.

2. Avdrag för ränta

I sin dom avseende 1988 års taxering beräknade kammarrätten den del av den av Hannafjorton erlagda förskottsräntan som belöpte på år 1987 till $(2/12 \times 8 \times 200\,000 =)$ 1 366 667 kr och medgav B.M. avdrag med samma belopp. - B.M. yrkar nu att vid 1989 års taxering få avdrag för återstoden av den av Hannafjorton erlagda förskottsräntan. - Skattemyndigheten gör gällande att rätten till avdrag för den återstående förskottsräntan tillkommer den som var ägare till ifrågakvarande andel i Hannafjorton vid utgången av år 1988 och således inte B.M.

2.1 Kammarrättens bedömning

I målet är ostridigt att B.M. avyttrade sin andel i Hannafjorton under våren 1988. - Enligt 53 § 2 mom. KL sker beskattningen i kommanditbolag, liksom i vanliga handelsbolag, inte i bolaget utan hos delägarna. - I fall då en andel byter ägare under året (räkenskapsåret) är huvudregeln att den på andelen belöpande delen av rörelseresultatet beskattas hos den som vid årets utgång var ägare till andelen. Samma regel tillämpas också i fråga om inkomstslag där - såsom är fallet med inkomst av kapital - inkomsten inte skall beräknas efter bokföringsmässiga grunder. - Tillämpat på förevarande fall innebär det sagda att avdragsrätten för förskottsräntan tillkommer i fråga om den del av räntan som hänför sig till år 1987 de personer som vid utgången av det året var andelsägare i bolaget och i fråga om återstoden av räntan de personer som var andelsägare vid utgången av året därpå. Däremot är den som har varit andelsägare under något av dessa år men inte vid slutet av året i princip inte berättigad till avdrag. Detta gäller även om själva förskottsbetalningen till äventyrs skulle ha skett under den tid då han var andelsägare. - I enlighet härmed har avdrag medgivits B.M., som var andelsägare vid utgången av år 1987, för den del av förskottsräntan som belöpte på det året. Däremot var han inte ägare av andelen vid utgången av år 1988 och är följaktligen inte berättigad till något avdrag för den del av förskottsräntan som hänför sig till det året. Domslut - Med ändring av länsrättens dom bestämmer kammarrätten de till statlig och kommunal inkomstskatt åsatta taxeringarna till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Kammarrättsrådet Häggbom och adjungerade ledamoten Rosen var skiljaktiga och anförde: Vi är ense med majoriteten utom vad gäller frågan om rätten till avdrag för ränta som erlagts år 1987. Den så kallade stopplagstiftningen innebär att förskottsränta blev avdragsgill endast vid taxering för det beskattningsår som räntan avser (41 § tredje stycket KL). Bestämmelsen måste ses som ett undantag från reglerna i 41 § andra stycket, där det anges att utgift eller omkostnad skall anses belöpa på det beskattningsår varunder utgiften betalats eller omkostnaden ägt rum om inte inkomsten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Frågan om beskattning av inkomsträntor berördes inte av lagstiftningen om förskottsräntor och det står därför klart att lagstiftarens avsikt inte varit att inkomst av kapital skulle beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Rätten att göra avdrag för betald ränta uppkommer sålunda det beskattningsår då räntan betalas. Det är inte Hannafjortons verksamhet eller resultat för beskattningsåret 1988 som grundar rätten till avdrag för förskottsränta som erlagts år 1987. Vår slutsats blir att den som vid 1987 års utgång var delägare i Hannafjorton har en rätt att vid 1989 års taxering erhålla avdrag för ränta som betalades 1987 men avsåg 1988. B.M. är därför berättigad till ränteavdrag med yrkade 6 833 333 kr och taxeringarna bör bestämmas i enlighet härmed.

Referenten, kammarrättsrådet Ericsson var skiljaktig och anförde: Jag har beträffande B.M:s taxeringar år 1988 funnit att B.M:s förvärv, innehav och försäljning av andelar i Hannafjorton samt de transaktioner som företagits däri sammantaget varit att anse som avdragsköp. Enligt min mening har

taxeringarna därför bort bestämmas med bortseende från kommanditbolaget och de däri företagna transaktionerna. Jag finner inte skäl för annan bedömning i förevarande mål. Länsrättens dom bör således enligt min mening inte ändras och de av taxeringsnämnden åsatta taxeringarna bör därmed fastställas.

Såväl B.M. som Riksskatteverket (RSV) överklagade kammarrättens dom.

B.M. yrkade att Regeringsrätten skulle medge honom avdrag för realisationsförlust med 2 293 086 kr på grund av avyttring av hans andel i Hannafjorton. För det fall Regeringsrätten i målet avseende 1988 års taxering (se ref. under I) inte skulle göra någon ändring i kammarrättens domslut yrkade B.M. att avdrag skulle medges honom med 6 833 333 kr avseende den del av Hannafjortons förskottsbetalning av ränta för vilken avdrag vägrats vid 1988 års taxering.

RSV yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle vägra B.M. avdrag för realisationsförlust med 296 674 kr. Enligt RSV borde vid taxeringen av B.M. bortses från förvärv, innehav och försäljning av andel i Hannafjorton. RSV åberopade till stöd för sin uppfattning bl.a. att kommanditbolagskonstruktionen inte kunde godtas vid en civilrättslig bedömning samt att den verkliga innebörden av B.M:s deltagande i Hannafjorton varit förvärv av skatteförmåner. För det fall att förutsättningar för en genomsyn av detta slag inte skulle anses föreligga borde enligt RSV:s mening lagen (1980:865) mot skatteflykt tillämpas.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1994-07-14, Werner, von Bahr, Swartling) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten har genom dom denna dag (mål nr 3676-1992) fastställt kammarrättens domslut i mål nr 2111-1991 avseende B.M:s inkomsttaxering 1988. På de skäl som anförts i nämnda dom föreligger inte heller i det nu aktuella målet förutsättningar för bifall till RSV:s talan.

Vad gäller B.M:s yrkanden i förevarande mål får Regeringsrätten anföra följande.

Beräkning av realisationsförlust

Av utredningen i målet framgår att B.M. den 23 november 1987 förvärvat en andel i Hannafjorton för 8 202 500 kr. Enligt ett den 14 mars 1988 dagtecknat avtal sålde B.M. sin andel till Mölndals Allmänna Idrottsklubb för 5 909 414 kr. Avtalet innehöll bl.a. följande bestämmelse: "Samtliga Svenska Statens Premieobligationer avseende såväl vinster som försäljning och courtage för tiden fram till och med den 28 mars 1988, är uttagna och skall deklarerar av Säljaren."

Innebörden av den återgivna bestämmelsen i avtalet är inte helt klar. I målet synes dock ostridigt dels att syftet med bestämmelsen varit att B.M. skulle redovisa uppkomna realisationsvinster avseende premieobligationerna i sin till ledning för 1989 års taxering avgivna självdeklaration, dels att bestämmelsen legat till grund för en överföring av 1 996 412 kr från Hannafjorton till B.M.

Av bestämmelserna i 53 § 2 mom. KL om beskattning av delägare i handelsbolag (därunder inbegripet kommanditbolag) framgår att bolagets skattemässiga resultat, dvs. den inkomst eller det underskott av bolagets verksamhet som beräknas enligt skatteförfattningarna, skall fördelas mellan delägarna, varvid fördelningen i princip skall grundas på bolagsavtalets föreskrifter. Frågan om vad som skall ske när en andel i bolaget har bytt ägare under beskattningsåret har inte reglerats i lag (här och i det följande bortses från de i målet inte tillämpliga bestämmelserna i lagen, 1992:1643, om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall) och har inte heller fått något klagande svar i praxis. Utgångspunkten bör enligt Regeringsrättens mening vara att beskattningsårets resultat skall fördelas

mellan dem som är delägare vid årets utgång. Visst utrymme kan emellertid finnas för säljare och köpare att med skatterättslig verkan träffa en överenskommelse som innebär att bolagets resultat fram till tidpunkten för försäljningen helt eller delvis hänförs till säljaren. En förutsättning för att en sådan fördelning skall godtas bör dock i regel vara att den grundar sig på ett delårsbokslut som avser tiden fram till försäljningstillfället.

Något bokslut utvisande Hannafjortons resultat under år 1988 fram till dagen för B.M:s försäljning av andelen i Hannafjorton och bolagets ställning per nämnda dag har såvitt visats inte upprättats. Mot denna bakgrund bör den överenskommelse som träffats mellan B.M. och idrottsklubben om beskattning av vinster vid försäljning av premieobligationer inte följas vid taxeringen. Till detta kommer emellertid, som kammarrätten framhållit, att överenskommelsen inte har avsett bolagets samlade resultat fram till försäljningen utan endast vissa bestämda intäkter. Det finns inte skäl att vid taxeringen godta en sådan fördelning mellan säljare och köpare. Även på denna grund föreligger således hinder mot att följa överenskommelsen mellan säljare och köpare vid B.M:s taxering.

En konsekvens av att B.M. inte skall beskattas för Hannafjortons realisationsvinster avseende premieobligationerna är att det från Hannafjorton till honom överförda beloppet om 1 996 412 kr bör anses utgöra ett uttag av insatskapital. Ingångsvärdet på B.M:s andel i Hannafjorton bör i följd härav minskas med motsvarande belopp. Med hänsyn till detta och till vad som sagts om den dubbla avdragsrätten i domen avseende 1988 års taxering kan Regeringsrätten ansluta sig till kammarrättens slutsats att B.M:s realisationsförlust på grund av försäljningen av andelen i Hannafjorton skall beräknas till $(8\,202\,500 \cdot 5\,909\,414 \cdot 1\,996\,412) = 296\,674$ kr.

Avdrag för ränta

Hannafjorton betalade under senhösten 1987 förskottsränta för en tolv månadersperiod med 12 milj. kr. I domen avseende B.M:s inkomsttaxering 1988 har Regeringsrätten funnit att de bestämmelser om behandlingen av förskottsränta som samma höst infördes i 41 § tredje stycket KL skall tillämpas på bolagets räntebetalning. Detta betyder att endast den del av räntan som belöper på beskattningsåret 1987 är avdragsgill vid 1988 års taxering. Frågan är hur resterande del av räntan skall behandlas vid 1989 års taxering.

Som redan framhållits innebär bestämmelserna i 53 § 2 mom. KL att det är det för handelsbolaget beräknade skattemässiga resultatet som vid taxeringen skall fördelas mellan delägarna. Det är således inte de enskilda intäkterna eller kostnaderna i bolagets verksamhet som skall bli föremål för fördelning. Tillämpat på den i målet aktuella förskottsräntan innebär detta att det inte föreligger någon rätt för delägarna i Hannafjorton att göra avdrag direkt för bolagets räntekostnad. Vad som kommer i fråga är i stället att vid beräkningen av bolagets resultat göra avdrag för räntan och att sedan fördela det framräknade resultatet mellan delägarna.

Den del av förskottsräntan som inte ansetts avdragsgill vid 1988 års taxering skall följaktligen beaktas vid beräkningen av det resultat av Hannafjortons verksamhet som skall fördelas mellan delägarna vid 1989 års taxering. Utgångspunkten för en sådan fördelning bör, som tidigare framhållits, vara att resultatet skall fördelas mellan dem som var delägare i bolaget vid beskattningsårets utgång. B.M. har under 1988 sålt sin andel och var således vid årets utgång inte längre delägare. I enlighet med det tidigare sagda finns inte heller förutsättningar för att vid hans taxering 1989 beakta resultat av Hannafjortons verksamhet före andelsförsäljningen. Vid nu angivna förhållanden har B.M. inte rätt till avdrag för någon del av det underskott som på grund av ränteavdraget kan beräknas för bolaget för beskattningsåret 1988.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

Regeringsråden M. Sjöberg och Voss hade skiljaktig mening i fråga om motiveringen och anförde: På de skäl vi anförde i vår skiljaktiga mening i målet angående B.M:s taxering 1988 föreligger inte heller i det nu aktuella målet förutsättningar för bifall till Riksskatteverkets talan. Vad gäller beräkning av realisationsförlust och avdrag för ränta är vi ense med majoriteten.

Föredraget 1994-05-17 och 1994-05-18, föredragande Håkansson, målnummer 3676-1992 (I) och 1057-1993 (II)

Anm: Jfr mål nr 1467--1469-1993 i vilka mål Regeringsrätten meddelat dom samma dag.

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

Litteratur: Stig von Bahr, Skattenytt 1992, s. 602 ff.; Göran Grosskopf - Gunnar Rabe, Det svenska skattesystemet, 7:e uppl., s. 756 ff.; prop. 1987/88:62, s. 5 ff.; prop. 1988/89:55, s. 11 ff; prop. 1992/93:151, s. 12; SOU 1989:81 s. 73; Ds 1988:44, s. 42 ff; Nils Mattsson, Bolagskonstruktioner och beskattningseffekter, 1974, s. 172 f.; Nils Mattsson, Beskattning av handelsbolag, 9:e uppl., 1994, s. 61 ff.; Sture Bergström - Claes Norberg, Skattenytt 1993, s. 471 f.
