

Målnummer:	2425-1992	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-11-02		
Rubrik:	Kommanditbolag har redovisat underskott i rörelse till följd av uppgivna förvärv och upplåtelser av filmrättigheter. Med hänsyn till omständigheterna har kommanditdelägare inte medgivits avdrag för del av det redovisade underskottet. Även fråga om rätt till ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Inkomsttaxering 1988.		
Lagrum:			
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1987 ref. 78• RÅ 1989 ref. 62• RÅ 1989 ref. 127• RÅ 1992 ref. 21• RÅ 1993 ref. 24		

REFERAT

Filmintressenter 1986 KB (Filmintressenter KB) registrerades hos Länsstyrelsen i Stockholms län i december 1987. Som komplementär anmäldes AB Filmintressenter -86. Filmintressenter KB erbjöd i oktober resp. november 1987 allmänheten att teckna andelar i kommanditbolaget. Varje erbjudande kopplades till ett filmpaket. I november/december 1987 tecknades 1980 andelar á 100 000 kr per styck i kommanditbolaget, fördelat på ca 280 delägare. Bolaget redovisade vid 1987 års bokslut en förlust på 198000000 kr, vilket innebar 100 000 kr per lott. A.A. hade den 2 december 1987 förvärvat fem andelar á 100 000 kr och i sin deklaration yrkat avdrag för underskott av kommanditbolagets rörelse med 500 000 kr. Av A.A:s deklaration för taxeringsår 1989 framgick att han den 22 januari 1988 sålt andelarna och därvid yrkat avdrag för reaförlust med 154 840 kr.

Taxeringsnämnden medgav vid 1988 års taxering ett av A.A. yrkat avdrag för underskott av rörelse med 500 000 kr.

Skattemyndigheten yrkade i besvär hos länsrätten i första hand att A.A. skulle vägras avdrag för hans andel av underskott i Filmintressenter KB uppgående till 500 000 kr. I andra hand yrkade skattemyndigheten att avdrag skulle medges endast för filmrättigheternas anskaffningskostnad i form av värdeminskning med 30 % av anskaffningskostnaden jämkat med hänsyn till räkenskapsårets längd. Som grund för sin talan anförde skattemyndigheten vad beträffar förstahandsyrkandet främst att förvärvet av andelen i kommanditbolaget inte haft någon annan funktion än att A.A. därigenom erhållit tillgång till en handling som kunnat läggas till grund för avdragsyrkande. Om denna grund inte godtogs åberopade skattemyndigheten att lagen (1980:865) mot skatteflykt skulle tillämpas på förfarandet. Som en alternativ grund åberopade skattemyndigheten att någon rörelse i skatterättslig mening överhuvudtaget inte hade bedrivits i kommanditbolaget. Som grund för andrahandsyrkandet åberopade skattemyndigheten främst att filmrättigheterna måste betecknas som immateriella tillgångar varför direktavdrag inte kunde medges och för den händelse denna grund inte godtogs att den ekonomiska livslängden på filmrättigheterna måste anses ha överstigit tre år.

Skattemyndigheten anförde till utvecklande av sin talan bl.a. följande. - Filmintressenter KB:s verksamhet bestod i att man under 1987 genom fyra

olika inköp förvärvade filmrättigheterna till sex filmer och övertog ett annat företags samtliga rättigheter enligt samproduktionsavtal avseende tre filmer. Två av inköpen skedde direkt från AB Filmhuset medan de andra två inköpen skedde från komplementären, AB Filmintressenter -86, som samma dag köpt filmerna från ett utländskt företag benämnt Lease Finance & Supplies Ltd i London. I direkt anslutning till nämnda förvärv tecknade Filmintressenter KB distributionsavtal avseende filmerna. Genom att förvärven av filmrättigheterna samt rättigheterna enligt samproduktionsavtalen kostnadsfördes direkt och därför belastade det redovisade resultatet vid bokslutet per den 31 december 1987 medan motsvarande intäkter - förutom en post på 4 500 000 kr - redovisades först under nästa räkenskapsår redovisades en stor förlust vid 1987 års bokslut (198000000 kr). Den redovisade förlusten blev 100 000 kr per lott. Under 1988 redovisades intäkter i form av garanterade intäkter på 188 000 000 kr. I bokslutet per den 31 december 1988 redovisades en nettointäkt på 188 109 848 kr. Det borde dock noteras att Filmintressenter KB:s verksamhet sett sammantaget över åren 1987-1988 gått med förlust, och att den redovisade vinsten för år 1988 endast var en konsekvens av att man redovisat de mot ifrågavarande intäkter svarande kostnaderna redan föregående räkenskapsår. De enda intäkter som influerades från filmpaket 1 och 2 var på förhand garanterade intäkter motsvarande 95 % av investerat belopp. - Den 16 december 1987 ingicks ett avtal mellan AB Filmintressenter -86 och Lease Finance & Supplies Ltd i London om köp av tre filmrättigheter som hade producerats av två företag benämnda Nelson Entertainment Ltd resp. Alive Films Inc, USA. Priset för filmerna bestämdes till 97 040 208 kr. För Lease Finance & Supplies Ltd tecknades avtalet av en person vid namn Howard Kitchner, vilken angavs vara direktör i bolaget. I sin egenskap av styrelseledamot i AB Filmintressenter -86 undertecknade Kitchner avtalet även såväl för detta bolags räkning som för Filmintressenter KB. Filmrättigheterna såldes vidare till Filmintressenter KB som i sin tur, samma dag, tecknade ett distributionsavtal med ett företag benämnt Entertainment Sweden Inc. I nämnda distributionsavtal garanterades Filmintressenter KB en minimiroyalty på 4 500 000 kr resp. 95 000 000 kr som skulle betalas senast den 28 december 1987 resp. den 27 december 1988. Detta motsvarade 95 % av anskaffningspriset. Dessutom angavs i avtalet att distributören däruöver skulle erlagga en royalty på 10 % av sina nettointäkter från filmrättigheterna till den del dessa översteg 50000000 US dollar (ca 300 000 000 svenska kr). Nettointäkten skulle beräknas som distributörens bruttointäkter minskat

"kostnaden för produktion av filmen jämte ränta eventuella dröjsmål, garanterade utbetalningar och vinstdelningsbetalningar (enligt klausul 9) samtliga distributionsavgifter och kostnader". Den avtalade minimiroyaltern påverkade även utformningen av avtalet mellan komplementären AB Filmintressenter -86 och Lease Finance & Supplies Ltd. I detta avtal fanns intaget ett villkor beträffande betalningen från AB Filmintressenter -86 till motparten. Villkoret innebar att i den mån Filmintressenter KB inte erhöll den garanterade minimiroyaltern på 95 000 000 kr, inte heller någon skyldighet från aktiebolagets sida förelåg att erlagga resterande betalning till det engelska bolaget. Distributören Entertainment Sweden Inc. bildades den 15 december 1987. Bolaget hade samma adress som Nelson Entertainment men inget eget telefonabonnemang. De olika Nelsonbolagen ingick i samma koncern med "moderbolaget" Nelson Holdings International Ltd. De filmer, som inköptes från komplementären, betalades i sin helhet av kommanditbolaget. Däremot betalade komplementären endast 11139208 kr resp. 5 851673 kr i handpenningar till Lease Finance & Supplies Ltd. Dessutom betalades administrationsarvode på 12 590 454 kr till ett annat företag med namnet National Lease & Finance Co. av komplementären. Resterande del av erhållna köpeskillingar placerades i bankcertifikat i två olika banker. Samma dag som inköpen skedde från komplementären tecknade kommanditbolaget distributionsavtal som garanterade kommanditbolaget intäkter på åtminstone 95 % av avtalad köpeskillning för filmerna. Den 22 december 1987 träffade AB Filmintressenter -86 återigen ett avtal med Lease Finance & Supplies Ltd om köp av tre filmrättigheter vilka producerats av företaget Anglo Pacific Films Ltd.

Förvärvspriset uppgick i detta fall till 83 422 726 kr. I likhet med det första inköpet från Lease Finance & Supplies Ltd såldes filmrättigheterna samma dag vidare till Filmintressenter KB. Köpeskillingen var 90000000 kr. Filmintressenter KB tecknade samma dag ett distributionsavtal med ett företag benämnt Triax Entertainment Group Inc. Även här garanterades Filmintressenter KB en minimiroyalty, på i detta fall 85 500 000 kr, som skulle betalas den 27 december 1988. Det kan nämnas att minimigarantin uppgick till 95 % av Filmintressenter KB:s anskaffningspris. Enligt detta avtal skulle distributören utöver minimiroyaltyn erlægga en royalty på 10 % av erhållen nettointäkt till den del denna översteg 40 000 000 US dollar (ca 240000000 svenska kr) för varje film. Nettointäkten skulle beräknas på samma sätt som i avtalet mellan Filmintressenter KB och Entertainment Sweden Inc. De villkor som förelåg beträffande betalningen av ovan nämnda filmer förelåg även i detta avtal. - Filmintressenter KB förvärvade den 16 december 1987 genom två separata avtal från AB Filmhuset nämnda bolags samtliga rättigheter och skyldigheter avseende ett antal filmproduktioner. Härigenom trädde kommanditbolaget in som part i de aktuella filmproduktionerna i stället för AB Filmhuset. Gemensamt för dessa förvärv var att AB Filmhuset i resp. avtal garanterade kommanditbolaget intäkter från filmerna på netto 95 % av förvärvspriset (4700000 kr resp. 2 850 000 kr). I den mån ifrågavarande filmer per den 31 december 1988 inte gett intäkter på det av säljaren garanterade beloppet förband sig AB Filmhuset att till kommanditbolaget betala skillnaden mellan den garanterade nettointäkten och Filmintressenter KB:s faktiskt uppburna nettointäkt. Om kommanditbolagets nettointäkt för resp. inköp däremot skulle överstiga de av säljaren garanterade beloppen skulle den överskjutande delen fördelas lika mellan Filmintressenter KB och AB Filmhuset. - Enligt avtalen mellan distributörerna och Filmintressenter KB skulle distributörerna årligen, senast den 30 mars varje år, med början 1988, lämna rapporter angående resp. films ekonomiska resultat till Filmintressenter KB. Den avtalade rapporteringsskyldigheten förelåg dock endast under förutsättning att nettoresultatet för resp. film var positivt. Att kommanditbolaget genom avtalen med distributörerna överhuvudtaget inte hade krävt några egna kontrollmöjligheter och synbarligen inte heller hade förväntat sig några rapporter under 1988 pekade på att filmernas ekonomiska resultat i sig inte var av något större intresse för kommanditbolaget. Vad gäller inköpen från AB Filmhuset så fanns ingen klausul som sade att rapport inte skulle lämnas förrän filmerna visade positiva resultat. Trots detta hade kommanditbolaget inte efterfrågat sådan rapport. Dessutom hade man vid utbetalningen av en av Svenska Filminstitutet lämnad s.k. BI-garanti endast erhållit 16,2 % av totalen trots att köpet avsåg 18,7 %. I och för sig reglerades detta genom att man erhöill de garanterade intäkterna med de belopp som fanns i avtalen. Däremot fick det anses anmärkningsvärt att man inte hade påpekat denna felaktighet. AB Filmhuset hade i slutet av 1988 betalat ut det garanterade beloppet, 7 600 000 kr (4 750 000 + 2 850 000) till Filmintressenter KB. Detta hade förklarats med att filmerna enligt samproduktionsavtalen inte skulle ha gett någon nettointäkt som överstigit de garanterade intäkterna. - Inte heller för de filmrättigheter som förvärvats från komplementären redovisades några andra intäkter än de garanterade minimiroyaltybeloppen 175500000 kr 1988 (90 000 000 + 85 500 000) resp. 4 500 000 kr 1987. Filmintressenter KB hade genom utformningen av samtliga avtal avstått från alla möjligheter till insyn i eller kontroll av filmernas löpande resultat och endast haft att förlita sig till avtalsparternas ärlighet vad gäller resultatredovisningen. Vid revisionen hos bolaget hade också framkommit att Filmintressenter KB:s företrädare inte heller gjort några ansträngningar att skaffa löpande information om det ekonomiska utfallet för filmerna. Nämnda omständigheter visade att filmernas ekonomiska resultat inte varit av något större intresse för Filmintressenter KB. Den 28 december 1987 erhöill kommanditbolaget den första delbetalningen av minimiroyaltyn avseende filminköpet den 16 december 1987 med 4 500 000 kr. Underlaget i bokföringen bestod endast av en bokföringsorder och ett kontoutdrag från banken. Den 27 december 1988 erhöill kommanditbolaget resterande minimiroyalties på 95 000 000 kr för avtalet den 16 december 1987 och 85 500 000 kr för avtalet den 22 december 1987. Vid granskningen hade

framkommit att två anlitade banker hade gjort garantiutfästelser som för egen skuld. Dessa innebar att de pengar som fanns placerade i bankcertifikat skulle i första hand utbetalas till kommanditdelägarna om inte minimiroyaltytyn erhöles. Om däremot kommanditbolaget erhöles minimiroyaltytyn skulle betalningen enligt garantin ske till Lease Finance & Supplies Ltd. Av komplementärens räkenskaper framgick att man löste in bankcertifikaten och överförde 95 000 000 kr resp. 85 500 000 kr till Lease Finance & Supplies Ltd. Vid granskning hos banken hade framkommit att Lease Finance & Supplies Ltd redan i december 1987 undertecknat en överlåtelse som innebar att Gotabankens garantiförpliktelse mot Lease Finance & Supplies Ltd skulle ha överförts direkt till Nelson Entertainment. Banken underlät emellertid att följa denna handling. Betalningen skedde i stället enligt de ursprungliga avtalen mellan resp. parter. Detta innebar att dessa pengar betalades vidare till Nelson Entertainment Inc. USA och Alive Films Inc. resp. Anglo Pacific Films Ltd. Dessa bolag var producenter av filmerna. Detta visade att betalningen för upplägget hade gått i en cirkel. Visserligen hade kommanditbolaget betalat till komplementären redan i december 1987 men bankcertifikaten inlöstes först i december 1988 när de stora betalningarna på 95000000 kr och 85500000 kr skedde. - Meningen med upplägget var att första året erhålla ett underskott av rörelse, som motsvarade satsat kapital. Därefter kunde man välja att kvarstå som delägare och erhålla 95 % av satsat kapital i "utdelning" eller sälja andelen och erhålla en realisationsförlust. Detta styrktes dessutom av innehållet i prospekt över investering i kommanditbolaget. "En investering i detta medför att andelsinnehavaren under 1987 får ett underskott i förvärvskällan rörelse på ett lika stort belopp som hans investering. Under 1988 erhålls ett överskott i förvärvskällan rörelse på minst 95 % av investeringen. Realförlust vid eventuell avyttring är kvittningsskatt mot t.ex. reavinst på aktier. Investeringen är särskilt intressant för följande kundkategorier - Företag som vill 'rulla' årets vinst - Privatpersoner som vill kvitta reavinst". Kommanditbolaget ägdes i november/december 1987 av ca 280 delägare. Teckningen och försäljningen av andelarna sköttes till stor del av Hägglöf & Ponsbach Fondkommision AB. Till sommaren 1988 hade kretsen av andelsägare reducerats till 39 andelsägare. Sex procent av andelarna fanns kvar i de ursprungliga ägarnas ägo vid utbetalningstillfället i januari 1989. Vid granskning av handlingarna hos banken hade del tagits av ett brev som Hägglöf & Ponsbach Fondkommision AB sänt till banken den 23 oktober 1987 i vilket man eftersökte kunder för köp i andra ledet av filmandelar. Detta brev som var daterat innan slutlig teckning hade skett av andelarna i första ledet visade på att det fanns en avsiktlig kortsiktig spekulation i handel med andelar och att det var frågan om ett upplägg, bl.a. föreslogs ett överlåtelsepris på andelen på 79 %. Det hade aldrig funnits någon som helst osäkerhet om det ekonomiska resultatet för kommanditbolaget. I 1988 års deklARATIONER yrkade kommanditdelägarna avdrag för den redovisade rörelseförlusten i Filmintressenter KB med 100000 kr per lott (gäller för både filmpaket 1 och 2). Vidare uppkom för de kommanditdelägare som avyttrat sina andelar för 67-87 % av insatt kapital en realisationsförlust i storleksordningen 15 500-35 500 kr exkl. försäljningsomkostnader per lott (102 500-87 000 resp. 102 500-67 000), vilken antingen kvittats mot realisationsvinster i 1988 resp. 1989 års deklARATIONER eller sparats för att utnyttjas mot framtida sådana vinster. Om man såg till transaktionen som helhet har således de delägare som sålt sitt andelsinnehav för 67-87 % av insatt belopp för varje nominell förlust på belopp i storleksordningen 15500-35500 kr kunnat påräkna såväl avdrag för underskott av inkomst av rörelse med 100000 kr som avdrag för realisationsförlust med belopp motsvarande det nettosatsade beloppet. - De utländska "affärsintressenterna" hade aldrig varit i någon reell besittning av varken de 95 000 000 kr eller de 85 500 000 kr varför det i realiteten aldrig varit fråga om något filmköp från kommanditbolagets sida. "Inköpen" fick anses gjorda endast med den avsikten att kommanditbolaget skulle kunna göra avdrag för inköpen och delägarna därmed skulle erhålla ett underskottsavdrag vid 1988 års taxering. Bolaget kunde inte anses ha bedrivit någon egentlig rörelseverksamhet. Avdrag för underskott av rörelse borde därför inte medges och inte heller något avdrag för eventuell realisationsförlust vid försäljning av andelarna. För att rörelse i kommunalskattelagens mening skulle anses

föreligga krävdes att förvärvsverksamheten var yrkesmässigt bedriven. Härmed avsågs att verksamheten skulle ha viss varaktighet samt ha bedrivits självständigt och med vinstsyfte. Vad gäller varaktigheten kunde denna ifrågasättas då verksamheten varit begränsad till gjorda filminköp och någon avsikt att engagera sig i ytterligare filmprojekt inte funnits. Kravet på självständighet kunde inte anses uppfyllt med hänsyn till den intressegemenskap som rådde, inte minst med tanke på att samma person (Howard Kitchner) undertecknat avtalen för såväl Lease Finance & Supplies Ltd som AB Filmintressenter -86 och Filmintressenter KB samt att kommanditbolaget förvaltades av AB Filmintressenter -86. Även betalningsströmmarna talade för att det inte kunde vara fråga om någon självständigt bedriven verksamhet. Slutligen kunde något vinstsyfte aldrig ha förelagat. Filmernas inköpspris hade fastställts på en sådan nivå att chansen för filmerna att spela in så stora summor att vinst skulle kunna uppstå var i det närmaste obefintlig.

A.A. bestred skattemyndighetens yrkande och yrkade i sin tur ersättning för rättegångskostnader. Han anförde bl. a. följande. - Den 19 oktober 1987 ansöktes om registrering av kommanditbolaget. På grund av handelsregistrets relativt långa handläggningstid ägde själva registreringen inte rum förrän i december. Det vitsordades att särskilda prospekt upprättats i anslutning till att allmänheten erbjudits teckna andelar i kommanditbolaget. I dessa hade bl.a. skatteaspekterna beaktats. Det fanns inte många ekonomiska transaktioner man kunde ta del i utan att dessa hade skattemässiga effekter. Det framstod därför som högst naturligt, att grundläggande skattefrågor på ett tidigt stadium redovisades för eventuella intressenter. Att överhuvudtaget inte nämna de skattemässiga aspekterna hade i detta fall närmast framstått som egendomligt. Det vitsordades att det i prospektet nämndes att en detaljerad beskrivning av filmerna skulle återfinnas i särskild bilaga och att uppgifter över distributionsavtalen garanterade intäkter samt dessas säkerställande också skulle återfinnas i en särskild bilaga. Några sådana bilagor hade dock inte upprättats. I stället lämnades särskild information om filmerna och avtalskonstruktionen under hand till presumtiva kommanditdelägare. A.A. hade inte haft något att erinra mot att han i detta hänseende endast fått muntlig information. Kommanditbolaget hade under 1987 för 7 000 kr även förvärvat en mindre andel i 1985 års kommersiella filmpaket i AB Filmhuset KB för komplementärens räkning. Ett år senare hade andelen resulterat i över 188 procents avkastning. Läger man därtill den ytterligare avkastning, som därefter tillkommit, skulle en ursprunglig kommanditdelägare ha erhållit en avkastning på drygt 210 procent. Det vitsordades att detta filmprojekt var av försumbar ekonomisk betydelse för kommanditbolaget men det visade att det kunde finnas pengar att förtjäna inom filmbranschen. Komplementären hade inköpt filmrättigheter från sin leverantör Lease Finance & Supplies Ltd. Komplementären hade sedan sålt dessa vidare till kommanditbolaget, vilket i sin tur träffat avtal med distributör. Kommanditbolaget betalade 100 % av köpeskillingen för filmrättigheterna till komplementären vilken i sin tur betalade en mindre del kontant till sin leverantör. I avtalet mellan komplementären och kommanditbolaget hade komplementären garanterat, att de avyttrade filmrättigheterna skulle generera viss minimiroyalty (99 275 000 kr för filmpaket 1). Även komplementärens leverantör hade garanterat, att de försålda filmrättigheterna skulle generera viss minimiroyalty. Skulle denna minimiroyalty icke inflyta, skulle priset till komplementärens leverantör komma att reduceras med belopp motsvarande mellanskillnaden mellan influtna royaltyintäkter och garanterade royaltyintäkter. I syfte att säkerställa sina förpliktelser hade komplementären placerat den icke kontant erlagda köpeskillingen i bankcertifikat, vilka i sin tur hade utgjort säkerhet för bankgarantier. Dessa bankgarantier var så utformade att de i första hand gällde till förmån för kommanditbolaget och i andra hand till förmån för komplementärens leverantörer. Kommanditbolaget hade inte ansett sig böra förvärva filmrättigheter utan att ha tillgång till distributör. Ej heller hade kommanditbolaget kunnat teckna licensavtal, innan bolaget förvärvat filmrättigheter. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av den valda

avtalskonstruktionen hade transaktionerna med nödvändighet skett i anslutning till varandra. I de av kommanditbolaget ingångna licensavtalen hade kommanditbolaget försäkrats relativt höga minimiroyalties. Kommanditbolaget hade därför tvingats sänka kraven på ersättning för intäkter därutöver. Det bestreds att filmernas ekonomiska resultat i sig inte skulle vara av något större intresse för kommanditbolaget. I själva verket förhöll det sig naturligtvis tvärtom. Kommanditbolagets engagemang i de nordiska filmerna hade skett genom att bolaget inträtt som part i olika samproduktionsavtal i stället för Svenska Filminstitutets dotterbolag AB Filmhuset. De nordiska filmerna hade erhållit s.k. B-garanti. Nyssnämnda förhållande innebar, att Svenska Filminstitutet administrerade denna garanti och alltså hade tillgång till filmernas löpande resultat. Det är möjligt att skattemyndigheten anser att det var ekonomiskt blöött att lita på det halvstatliga Svenska Filminstitutet men kommanditbolaget hade dock gjort detta och hade inte heller ansett att någon särskild kontrollmöjlighet skulle behöva inskrivas i dessa avtal. I detta sammanhang kunde vidare nämnas, att kommanditbolaget inte disponerade någon outnyttjad kontorsorganisation och att därför eventuella förfrågningar och genomgångar av redovisningar medförde extra kostnader. Mot nyssnämnda bakgrund hade kommanditbolaget inte anledning att närmare efterforska filmernas ekonomiska resultat, om kommanditbolaget inte också samtidigt tyckte sig förstå, att bolaget skulle vara berättigat till högre ersättning än vad bolaget bekommit. Vad gäller betalningarna av filmerna så hade först distributörerna inbetalat minimiroyalty till kommanditbolaget. Därefter befriade kommanditbolaget banken från skyldigheten att utbetala belopp till kommanditbolaget. Som nyss sagts borde det vara en självklarhet att kommanditbolaget inte kunde befria banken från betalningsskyldigheten förrän kommanditbolaget mottagit royaltyersättningarna. Efter det att banken hade mottagit kommanditbolagets friskrivningsbrev hade banken i enlighet med instruktion från komplementären och i enlighet med vad som eljest skulle gälla enligt bankgarantin betalat komplementärens leverantör. Man kunde därför konstatera att vid samma tidpunkt fanns inte bara på kommanditbolagets konto i banken minst ett belopp motsvarande minimiroyalties utan även hos komplementären tillgång i form av försålda bankcertifikat till belopp motsvarande ogulden köpeskilling för filmrättigheterna. Någon överföring från komplementären till kommanditbolaget var det därför inte tal om. Enligt Filmintressenter KB:s bokslut per den 31 december 1988 uppgick vinsten till 188 109 848 kr. Av detta resultat hänförde sig 188100000 kr till de olika kommanditlotterna och resterande belopp till komplementärens engagemang i AB Filmhuset KB. Komplementären hade låtit dessa sina vinstmedel stå kvar i kommanditbolaget. Vinst hänförlig till kommanditlotterna hade utbetalats till ägarna av dessa. Det kunde vitsordas, att kretsen av kommanditdelägare reducerats kraftigt till sommaren 1988 och att endast en bråkdel av de ursprungliga ägarna fanns kvar vid utbetalningstillfället i januari 1989. Vidare fanns inte anledning ifrågasätta uppgifterna om att priserna för andelarna pendlat mellan 67-87 % av nominellt belopp vid försäljningen. Det pris, som andelsägarna hade fått för sina andelar, påverkades självfallet av överlåtarens och förvärvarens skattesituation på samma sätt som vid överlåtelse av aktier togs hänsyn till eventuella latent skatteskulder. Andra faktorer som hade haft betydelse i samband med en äganderättsövergång var naturligtvis resp. parts bedömning av kommanditbolagets framtida resultat samt resp. parts finansieringssituation. Att många delägare funnit för gott att avyttra sitt andelsinnehav kunde naturligtvis inte påverka den skatterättsliga bedömningen. Det kunde finnas flera skäl bakom ett sådant tillvägagångssätt. Så till exempel kunde en delägare ha varit i behov av likvida medel för annat ändamål och därför funnit sig föranlåten att avyttra sin andel. Andra delägare åter kunde ha funnit alternativa placeringar som framstått som mer lockande. En annan faktor, som hade relevans framför allt för kommanditbolag, var den kritik mot dylika bolag som framfördes i pressen och den ryktesspridning som gällde för kommanditbolag. Dessa rykten om bl. a. lagändring var i cirkulation redan i slutet av 1987. Det torde vara oron för kommande osäkra lagändringar som gjort att ett flertal avyttrat sina andelar. Vad gäller brevet från Hägglöf & Ponsbach Fondkommission AB torde det ligga i sakens natur att en

fondkommissionär eftersöker kunder för en andrahandsmarknad eftersom han därigenom kunde intjäna courtage. Skattemyndigheten hade påpekat att kommanditbolaget inte reagerat när bolaget endast erhöll 16,2 % av B1-garantin för filmen "Aida" i stället för 18,7 %. Han kunde bara bekräfta att kommanditbolaget inte reagerade på denna felaktighet. Kommanditbolaget noterade med glädje att filmen "Aida" genererat vissa royaltyintäkter utan att närmare fördjupa sig i den saken. Anledningen till denna bristande noggrannhet kunde måhända sökas däri, att företrädare för kommanditbolaget vid den här tiden antingen vistades utomlands eller på grund av granskningsmännens arbete tvingades engagera sig intensivt i arbetet i samband med 1988 års taxering. Även om kommanditbolaget hade uppmärksammat aktuell diskrepans, var det ytterst tveksamt om kommanditbolaget hade vidtagit någon åtgärd, eftersom kostnaden för en dylik åtgärd snarare torde ha överstigit än understigit utebliven ränteintäkt. Företrädare för kommanditbolaget hade tidigare framhållit att de inte närmare kände till de utländska affärsparterna. Det ifrågasattes inte att de inblandade bolagen kände till varandras existens. Något annat hade aldrig påståtts. Filmintressenter KB hade bildats för att i vinstsyfte driva rörelse. Att bolagets rörelse första året - liksom för de flesta andra bolag som börjar driva rörelse - hade givit ett underskott förändrade inte nyssnämnda förhållande. Inte heller att det med dåvarande lagstiftning fanns möjlighet för delägarna att göra s.k. dubbla avdrag förändrade nyssnämnda påstående. Att så många kommanditdelägare avyttrat sina andelar efter förhållandevis kort innehavstid torde till allt väsentligt berott på den negativa kurspåverkan tidningsskriverier och den befarade ändringen av lagstiftningen förväntades medföra. Eftersom ny lagstiftning med väsentligt ändrat innehåll kom den 18 augusti 1988, gav eftersynen vid handen, att kommanditdelägarna fick anses ha gjort rätt i att avyttra sina andelar, innan den nya lagstiftningen trädde i kraft. Bolaget hade redan första året intäktsfört 4 500 000 kr i royaltyintäkter. Det kunde vitsordas, att filmerna hittills endast i mer obetydlig omfattning genererat intäkter utöver de garanterade intäkterna. Att kommanditbolagets resultat den 31 december 1987 skulle bli negativt var av naturliga skäl förutsett. Huruvida den sammanlagda verksamheten skulle komma att bli förlustgivande eller inte var ännu inte känt och en sådan utveckling var naturligtvis inte förutsedd och ej heller önskvärd. Skattemyndighetens påstående om betalningsströmmarna var felaktigt vilket bevisades av att aktuella belopp återfanns inte bara hos kommanditbolaget utan även hos aktiebolaget vid samma tidpunkt. Det borde vidare vara ostridigt, att komplementären betalat sin leverantör på så sätt att oguldna köpeskillningar insatts på dennes bankkonto. - Vad gällde yrkandet om ersättning för rättegångskostnader kunde det inte vara skäligt att den skattskyldige i detta pilotmål - oavsett utgången - själv skulle behöva stå för sina rättegångskostnader. Om länsrätten till äventyrs skulle överväga att inte medge kostnadsersättning under förmälan att den skattskyldige skulle ha vidtagit skatteplaneringsåtgärder som kunde ifrågasättas, borde dylika tankegångar uppvägas av att det med fog kunde riktas anmärkning mot skattemyndigheternas handlande. Av proposition 1988/89:126 s. 17, framgick det att ersättning borde kunna utgå då åtgärder från myndighets sida kunde betecknas som klandervärda. Det kunde gälla t.ex. oriktig tillämpning av gällande lag eller sakligt obefogade yrkanden eller invändningar, ogrundade påståenden eller alltför löst underbyggda antaganden från det allmännas sida. En samlad bedömning av ärendet gav entydigt vid handen att den skattskyldige måste vara berättigad till full ersättning för sina rättegångskostnader.

Skattemyndigheten har som grund för att A.A. skall vägras ersättning för rättegångskostnader anfört följande. Av förarbetena till lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgick att den grundläggande principen var att den enskilde själv skulle stå för sina kostnader och att ersättning endast skulle utgå i undantagsfall. För att ersättning skulle kunna utgå krävdes att det med hänsyn till de i 4 § ovannämnda lag angivna förutsättningarna var oskäligt att kostnaden skulle bäras av den skattskyldige. Av departementschefens uttalanden i propositionen 1988/89:126 framgick att oskälighetskriteriet inte kunde anses uppfyllt då det var den enskilde som

genom speciella transaktioner i skattereducerande syfte föranlett skatteprocessen. "Man bör inte heller medge kostnadsersättning när en skattskyldig vidtagit skatteplaneringsåtgärder som kan ifrågasättas och som därför lett till en skatteprocess." (s. 16). "Om den skattskyldige vidtagit komplicerade transaktioner med åtminstone delvis det syftet att han vill minimera sin skatt bör normalt någon rätt till kostnadsersättning inte föreligga ens om den skattskyldige vinner i tvisten." (s. 27). - Med stöd av vad ovan anförts var enligt skattemyndigheten A.A. inte berättigad till ersättning för rättegångskostnader.

Länsrätten i Stockholms län (1991-03-20, nämndemännen Karlsson, Ståhl, Lindberg) yttrade:

Rörelse

Enligt 27 § kommunalskattelagen skall till rörelse hänföras yrkesmässigt bedriven förvärvsverksamhet. Med yrkesmässig avses en under viss tidsföljd fortsatt och upprepad verksamhet. Verksamheten skall således äga en viss grad av varaktighet. Med förvärvssyfte avses att verksamheten skall bedrivas i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte. Därutöver måste för att en rörelse skall kunna anses föreligga verksamheten bedrivas självständigt. Redan av 18 § kommunalskattelagen framgår att om det inte föreligger någon självständig rörelse så föreligger överhuvudtaget inte någon särskild förvärvskälla i rörelse. Av kommanditbolagsavtalet framgår att ändamålet för kommanditbolagets verksamhet skall vara att i vinstsyfte delta i produktion, finansiering, import och distribution av spelfilm. Bolaget deltar i flera olika projekt. En del av projekten har gått med vinst, andra med förlust. Enligt kommanditbolagsavtalet skall bolaget åtminstone fortleva till den 31 december 1992 varefter möjlighet finns till förlängning av avtalet med fem år i taget. I och för sig kan ifrågasättas om bolagets engagemang i Filmpaket 1 och 2 kommer att ge något överskott. Bolaget befinner sig dock i ett uppbyggnadsskede. Det bedriver verksamhet som normalt sett brukar drivas i förvärvssyfte och har deklarerat att dess ändamål med verksamheten är att den skall drivas i vinstsyfte. Under dessa omständigheter finner länsrätten att bolaget i nuvarande läge måste anses uppfylla kraven på yrkesmässighet och förvärvssyfte, och med hänsyn till skillnaderna i principerna för beskattning av kommanditbolag och aktiebolag, kravet på självständighet. (Jfr RÅ82 1:7).

Genomsyn

Skatterätten bygger enligt huvudprincipen på civilrätten. I vissa fall kan rättshandlingar skilja sig från vad som skulle ha gällt mellan två helt oberoende parter eller överhuvudtaget ha en annan innebörd än vad som angivits i handlingarna. I situationer av dessa slag har Regeringsrätten i vissa fall "sett igenom" de civilrättsligt giltiga rättshandlingarna och skattemässigt bedömt dem efter deras reella innebörd. - Först kan konstateras att det i målet, civilrättsligt sett, inte föreligger några omständigheter som skulle ge anledning att frånkänna rättshandlingarna deras formella innebörd. Vad gäller deras skatterättsliga betydelse gör länsrätten följande bedömning. - I prospekt angående inbjudan att teckna andelar i Filmintressenter KB, Filmpaket 2, har skattefrågorna uppmärksamrats. Uppgifterna förefaller högst ordinära och inte graverande för bolaget på något sätt. Av korrespondens mellan Hägglöf & Ponsbach Fondkommission AB och berörda intressenter, innan kommanditbolagsavtalet slöts, har följande faktorer betonats. En investering i projektet medför att andelsinnehavaren under 1987 får ett underskott i förvärvskällan rörelse på ett lika stort belopp som hans investering. Under 1988 erhålls ett överskott i förvärvskällan rörelse på minst 95 % av investeringen. Ett överlåtelsepris på filmandelen på 79 % av förvärvssumman har föreslagits. Vidare konstateras att reaförlust vid avyttring av kommanditbolagsandel är kvittningssgill mot t.ex. reavinst på aktier samt att investeringen är särskilt intressant för företag som vill "rulla" årets vinst samt privatpersoner som vill kvitta reavinster. Länsrätten anser dessa omständigheter tala för att

skattekonsekvenserna spelat en förhållandevis framträdande roll vid bildandet av bolaget. - Följande uppgifter förefaller vara ostridiga. Vad gäller filmpaket 1 så köpte kommanditbolaget filmrättigheterna av komplementären och betalade då hela köpeskillingen för filmerna. Kommanditbolaget tecknade distributionsavtal med Entertainment Sweden Inc. i vilket kommanditbolaget garanterades en minimiroyalty på 4500000 kr resp. 95 000 000 kr att betalas senast den 28 december 1987 resp. 27 december 1988. Detta motsvarar 95 % av anskaffningspriset. Dessutom angavs i antalet att distributören därutöver skulle erlægga en royalty på 10 % av sina nettointäkter från filmrättigheterna till den del dessa översteg 50000000 US dollar (ca 300 000 000 svenska kr). Nettointäkten skulle beräknas som distributörens bruttointäkter minskat med "kostnaden för produktion av filmen jämte ränta eventuella dröjsmål, garanterade utbetalningar och vinstdelningsbetalningar (enligt klausul 9) samtliga distributionsavgifter och kostnader". Avtalet är utformat på motsvarande sätt för filmpaket 2. Där uppgick de garanterade intäkterna till 85 500 000 kr. Betalningen skulle ske senast den 27 december 1988. I detta avtal skulle distributören därutöver erlægga en royalty om 10 % på licensinnehavarens nettointäkter utöver US dollar 40 000 000 (ca 240 000 000 kr) för varje film (tre st). Nettointäkten har samma definition som i avtalet mellan kommanditbolaget och Entertainment Sweden Inc. - Länsrätten har förstått betalningsströmmarna mellan bolagen på följande sätt. Kommanditbolaget betalar full ersättning för filmerna till komplementären. Komplementären betalar viss del till distributörerna Lease Finance & Supplies Ltd och National Lease & Finance Co. samt placerar resten av köpeskillingen i bankcertifikat. Kommanditbolaget tecknar distributionsavtal med Entertainment Sweden Inc. som synes ingå i Nelsonbolagen resp. Triax Entertainment Group Inc. i vilket de garanteras minimiroyalty på 95 % av anskaffningspriset för filmerna. Då kommanditbolaget erhåller minimiroyalty löses bankcertifikaten in och beloppen överförs till Lease Finance & Supplies Ltd som i sin tur överför beloppen till Nelson Entertainment Inc. USA och Alive Films Inc. resp. Anglo Pacific Films Ltd, vilka bolag producerat filmerna. Som länsrätten förstått det hela har betalningsmedlen således gått i en cirkel med utgångs- och slutpunkt hos Nelsonbolagen. - AB Filmintressenter dominerar helt och hållet Filmintressenter KB. AB Filmintressenter har träffat avtal om köp av filmrättigheter med utomstående bolag. Filmrättigheterna har sedan vidareförsålts till kommanditbolaget. Samtliga avtal synes i praktiken ha undertecknats av samma person. Genom det distributionsavtal som indirekt träffats genom AB Filmintressenter har kommanditbolagsdelägarnas möjlighet att erhålla större avkastning av sina insatser än de garanterade 95 % av det insatta kapitalet i praktiken betagits kommanditbolagsdelägarna. Dock har förlustrisken genom denna transaktion minimerats till 5 % av insatt kapital. A.A. har i och för sig förklarat att en kommanditdelägare som investerat i 1985 års kommersiella filmpaket skulle ha erhållit en avkastning på drygt 210 %. Denna avkastning är emellertid långt ifrån vad som skulle krävas för att i förevarande fall erhålla vinst utöver garanterade royaltyintäkter. Kommanditdelägarna synes således ej ha löpt någon egentlig affärsrisk. Vad gäller avtalen mellan kommanditbolaget och AB Filmhuset så är dessa något annorlunda utformade än avtalen mellan kommanditbolaget och ovannämnda parter. Förstnämnda avtal är emellertid i detta sammanhang av så ringa ekonomiskt värde jämfört med övriga avtal som träffats av kommanditbolaget att det kan bortses från dessa transaktioner. Dock kan konstateras att kommanditdelägarna inte heller genom dessa avtal erhållit ersättning utöver de garanterade beloppen. - A.A. har genom att teckna fem st. andelar i kommanditbolaget, som han sålt en månad och tjugo dagar senare, för ett nettosatsat belopp om 154 840 kr givits rätt till avdrag för underskott av rörelse med 500 000 kr. Därutöver har han givits möjlighet att framdeles kvitta den reaförlust han ådragit sig mot eventuell reavinst. Vål har den dubbla avdragsrätten som här utnyttjats sedan länge varit etablerad i praxis. Om man skulle bortse från skattekonsekvenserna i förevarande fall skulle emellertid transaktionerna för kommanditdelägarna framstå som meningslösa. - Länsrätten finner vid en samlad bedömning kommanditbolagskonstruktionen som uppenbart konstlad och att A.A:s handlande sammantaget inte kan

bedömas på annat sätt än som ett avdragsköp. Vid detta förhållande skall A.A:s taxeringar bestämmas som om transaktionerna ej skett. I konsekvens härmed skall skattemyndighetens förstahandsyrkande bifallas och A.A. därmed vägras avdrag för underskott av rörelse med 500000 kr.

Rättegångskostnader

Av 4 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgår att ersättning endast får beviljas till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer: 1. sakens beskaffenhet, 2. kostnadens storlek, 3. ärendets eller målets handläggning, 4. ärendets eller målets utgång, 5. den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden, 6. omständigheterna i övrigt. Då frågan om ersättning för rättegångskostnader avgörs skall således en helhetsbedömning av ovannämnda faktorer göras. Av prop. 1988/89:126 s. 29 framgår att för att skattskyldig skall kunna få ersättning för rättegångskostnader normalt bör krävas att ärendet eller målet avgörs till fördel för den skattskyldige. I vissa fall kan det ändock vara rimligt att tillerkänna den skattskyldige ersättning även om han inte haft framgång i processen t. ex. då mål drivits vidare genom instanserna av det allmänna av prejudikatskäl eller då den skattskyldige åsamkats kostnader genom klandervärda åtgärder från myndigheternas sida. - Länsrätten gör följande bedömning. Det har hos länsrätten inkommit en mängd mål som rör samma slags fråga som i förevarande fall. Av dessa mål har tjugo st., efter godkännande från de skattskyldiga, tagits ut för att drivas som pilotmål. A.A:s mål är ett av dessa. Detta kan emellertid inte ha medfört att de skattskyldiga åsamkats nämnvärt högre rättegångskostnader i förevarande process jämfört med om alla mål drivits parallellt. Den möjlighet som finns att trots att den skattskyldige tappar målet tillerkänna denne ersättning för rättegångskostnader tar sikte på fall då mål drivits vidare genom instanserna av prejudikatskäl och ej då mål befinner sig på länsrättsnivå. Under dessa förhållanden och då länsrätten inte anser att skattemyndigheten på något sätt handlat klandervärdt finns ej anledning frångå huvudregeln - att för ersättning krävs att målet avgörs till förmån för den skattskyldige - varför yrkandet om ersättning för rättegångskostnader skall lämnas utan bifall. - Länsrätten bifaller besvären och bestämmer taxeringarna till belopp som framgår av bilaga 1. (Här utesluten.) - Länsrätten lämnar yrkandet om ersättning för rättegångskostnader utan bifall.

Ordföranden Engström och nämndemannen Paulson var skiljaktiga och anförde såvitt gäller frågan om kommanditbolaget bedrivit rörelse eller inte delar vi majoritetens uppfattning. Vad därefter gäller frågan om genomsyn gör vi följande bedömning.

Genomsyn

Skatterätten bygger enligt huvudprincipen på civilrätten. I vissa fall kan rättshandlingar skilja sig från vad som skulle ha gällt mellan två helt oberoende parter eller överhuvudtaget ha en annan innebörd än vad som angivits i handlingarna. I situationer av dessa slag har Regeringsrätten i vissa fall "sett igenom" de civilrättsliga giltiga rättshandlingarna och skatterättsligt bedömt dem efter deras reella innebörd. - Vid bestämmandet av de skatterättsliga konsekvenserna uppkommer primärt frågan om de rättshandlingar mellan parterna, som till sin form utgör köp av andelar i kommanditbolaget, kommanditbolagsavtal och köp av filmrättigheter skall kunna accepteras enligt deras formella lydelse eller om de skall anses ha någon annan innebörd. - Vi kan i likhet med majoriteten inte finna några omständigheter som civilrättsligt sett skulle ge anledning att fränkänna rättshandlingarna deras formella innebörd. Dessa rättshandlingar bör således kunna läggas till grund för bedömningen såvitt det inte föreligger omständigheter som klart visar att den skatterättsliga innebörden är en helt annan än dess formella innebörd. - Vid bedömningen av frågan om ett sådant annat rättsläge skall anses föreligga bör stor restriktivitet iaktas. Annars uppstår lätt betydande svårigheter - för såväl

den enskilde som det allmänna - att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer. Detta gäller inte minst i fråga om sådana komplexa affärstransaktioner som detta mål avser. - A.A. har genom att teckna fem st. andelar i kommanditbolaget, som han sålt en månad och tjugo dagar senare, för ett nettosatsat belopp om 154840 kr givits rätt till avdrag för underskott av rörelse med 500 000 kr. Därutöver har han givits möjlighet att framdeles kvitta den reaförlust han ådragit sig mot eventuell reavinst. Den avtalade minimiroyalten har i praktiken inneburit att delägarna egentligen ej löpt någon affärsrisk. - Vi gör följande bedömning. - Den omständigheten att det enda eller huvudsakliga skälet för A.A:s deltagande i förfarandet torde ha varit att uppnå vissa skatteeffekter som varit förmånliga för honom utgör inte i sig grund för att fränkänna transaktionerna de rättsverkningar i skattehänseende som följer av deras formella innehåll. I handlingarna i målet finns inte något som tyder på att köpet av andel i kommanditbolaget och kommanditbolagsavtalet skulle kunna anses ha en annan reell innebörd än dess formella innehåll. Vad gäller kommanditbolagets köp av filmrättigheter förekommer inte heller något som tyder på att kommanditbolaget inte förvärvat filmrättigheterna och att dessa sedan hyrts ut. Hur betalningsströmmarna löpt är förvisso osäkert. De synes ha gått runt i en cirkel med utgångs- och slutpunkt hos Nelsonbolagen. Detta är i och för sig omständigheter som talar för att något annat kan ha avsetts än ett köp av filmrättigheter. Enbart dessa omständigheter ger emellertid inte anledning att fränkänna köpeavtalet dess formella innebörd. Sammantaget finner vi att de skäl som anförts för att anse att den skatterättsliga innebörden är en annan än den formella innebörden inte har den styrka som bör krävas för en sådan bedömning. De företagna transaktionerna måste således anses äga skatterättslig giltighet.

Skatteflykt

Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling som har företagits av den skattskyldige eller av juridisk person, vars inkomst helt eller delvis beskattas hos den skattskyldige, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige eller den juridiska personen direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och
3. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. - A.A. har för ett nettosatsat belopp om 154 840 kr givits möjlighet till avdrag för underskott av rörelse med 500000 kr samt avdrag för reaförlust med 154840 kr. Försäljningen av andelen skedde en månad och tjugo dagar efter det att andelen förvärvats. Vi finner utrett att de två första rekvisiten för att tillämpa lagen mot skatteflykt är uppfyllda och övergår därefter till frågan om förfarandet kan anses strida mot lagstiftningens grunder. - Lagen mot skatteflykt tillkom 1980 efter ett långvarigt utredningsarbete. År 1983 ändrades lagen och fick då dess nuvarande utformning. Redan då lagen tillkom noterades att lagen skulle tillämpas restriktivt och att oklarheter beträffande lagstiftningens grunder skulle gå ut över den fiskala sidan. Av prop. 1982/83:84 s. 19 f. uttalas bl.a. följande. En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning. När det gäller skatteflykt som består i att den skattskyldige utnyttjar t.ex. en avdragsregel är det givetvis i första hand grunderna för denna regel som skall beaktas vid prövningen. Men även i detta fall måste man inte sällan beakta grunderna för andra bestämmelser, t.ex. bestämmelser som generellt begränsar rätten till olika slags avdrag. Kan det konstateras att en taxering

strikt efter ordalagen i den föreliggande situationen skulle strida mot grunderna för de aktuella skattebestämmelserna skall taxeringen bestämmas utan hänsyn till rättshandlingen i fråga. - I skatteförfattningarna finns endast ett fåtal bestämmelser om kommanditbolag. Huvudstadgandet återfinns i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen. Av detta lagrum framgår att bolaget inte är skattesubjekt och att bolagets inkomst i stället skall beskattas hos delägarna. En förlust i bolaget reducerar inte ingångsvärdet på andelen. Denna dubbla avdragsrätt klargjordes redan 1959 och innebär således att en förlust i bolaget kan utnyttjas dels löpande som underskottsavdrag och dels i samband med att andelen avyttras då förlusten inte påverkar ingångsvärdet. Trots att denna dubbla avdragsrätt varit känd länge och lagstiftarna uppmärksammat att kommanditbolag kunnat utnyttjas för skatteundandragande syften har någon ändring ej vidtagits förrän genom SFS 1988:1518 som vad gäller förevarande fråga blev tillämplig först vid taxeringsår 1989 på transaktioner som skett efter den 18 augusti 1988. Av prop. 1988/89:55 konstateras att deltagande i kommanditbolag möjliggör dubbla avdrag samt att detta kan utnyttjas systematiskt och att detta kommer att fortsätta ske så länge reglerna bibehålls oförändrade. Detta var bakgrunden till lagändringen. - Vi gör följande bedömning. - Den dubbla avdragsrätten har sedan lång tid varit känd av lagstiftarna. Även om den ej betraktas med gillande blickar har någon lagändring ej skett förrän genom SFS 1988:1518. Att lagstiftaren numera ändrat uppfattning kan ej ges retroaktiv verkan. Under dessa förhållanden och då transaktionerna ej heller kan anses strida mot grunderna för bestämmelserna om avdrag för underskott i rörelse och realisationsvinstbeskattningen kan lagen mot skatteflykt ej tillämpas i förevarande fall.

Underskottsavdrag

Kommanditbolaget har dels indirekt förvärvat filmrättigheter från utländska bolag och dels medverkat som samproducent till vissa svenska filmer. Vi anser att dessa immateriella rättigheter med tanke på att syftet i båda fallen synes vara att erhålla intäkter genom nyttjande av filmerna och ej genom överlåtelse av dem skall behandlas på samma sätt oavsett om de är egenproducerade eller om rättigheterna förvärvats från utomstående. Utgifter för filmproduktion har sedan lång tid tillbaka redovisats som anläggningstillgång. Anledning finns inte att frångå denna praxis. Fråga uppkommer då om filmrättigheterna kan betraktas som korttidsinventarier med rätt till omedelbar kostnadsföring eller om inventarierna skall avskrivas enligt bestämmelserna om räkningsmässig avskrivning. - I 41 § kommunalskattelagen anges att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder om det inte står i strid med särskilda bestämmelser i samma lag. Vidare anges att det är god redovisningssed som styr hur inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder. För de fall kommunalskattelagen saknar särskilda regler får den i bokföringen företagna inkomstberäkningen godtas om den står i överensstämmelse med god redovisningssed. Vid den skattemässiga inkomstberäkningen beaktas dock ytterligare aspekter, vilket kan innebära att den bokföringsmässiga inkomstberäkningen inte godtas utan modifikationer. Framförallt kan högre krav ställas i bevishänseende, exempelvis beträffande sannolikheten för en viss framtida händelse. De allmänt accepterade redovisningsprinciperna är väsentliga för bedömningen av vad som är god redovisningssed. De ligger även till grund för utformningen av bokföringslagens och kommunalskattelagens periodiseringsregler. - Enligt den allmänna regeln i 20 § första stycket kommunalskattelagen medges avdrag för alla omkostnader för intäkternas förvärvande. Av 29 § anv. p. 3 kommunalskattelagen framgår att om inventariernas ekonomiska livslängd kan antas uppgå till högst tre år får hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Enligt 29 § anv. p. 6 kommunalskattelagen får avdrag för immateriell rättighet ske enligt p. 4 och p. 5 dvs. bl.a. enligt reglerna om räkningsmässig avskrivning. Möjlighet finns även för avdrag enligt 29 § anv. p. 3 kommunalskattelagen. - I RÅ 1980 1:51 prövades frågan om hur kostnad för filmproduktion skulle få skrivas av. Målet gällde inkomsttaxering 1972. Regeringsrätten fann härvid att

film utgjorde anläggningstillgång samt att den såsom underkastad hastig förbrukning omedelbart fick kostnadsföras. I målet inhämtades yttrande från Bokföringsnämnden. Nämnden konstaterade att filmer enligt branschens uppfattning hade en ekonomisk livslängd på ca ett år samt att film därför i enlighet med kommunalskattelagens terminologi kunde hänföras till korttidsinventarier med omedelbar avdragsrätt som följd. Detta ansågs överensstämma med god redovisningssed. Dock kunde det i vissa fall vara motiverat att balansera produktionskostnaden. Av BFN U 88:12 framgår att huvudregeln är att utgifter skall aktiveras och kostnadsföras i takt med den ekonomiska förbrukningen av tillgången. Den som förvärvar visningsrätt till en film för slutlig förbrukning innehar emellertid en så begränsad rättighet att utgiften för denna i princip skall kostnadsföras löpande. - Kommanditbolaget har dels förvärvat filmrättigheter från några utländska bolag dels samproducerat vissa svenska filmer. Dessa har sedan hyrts ut till utomstående. Vad Bokföringsnämnden uttalat om förvärvare av visningsrätt till film för slutlig förbrukning kan således inte äga tillämpning i förevarande fall. A.A. har åberopat vissa uppgifter om intäkter från uthyrning av fyra svenska filmer från Svenska Filminstitutet. Dessa intäkter skulle enligt uppgift fördelas med 71 % första året 22 % andra året 6 % tredje året samt resterande procent under det fjärde halvåret. Av "Theoretical timing of film revenues" framtaget av Orion Pictures framgår att intäkter från filmrättigheter fördelas med 55 % första året, 31 % andra året, 9 % tredje året samt fem procent för övriga år. Vidare har ingivits två sammanställningar avseende filmers livslängd samt samproduktionsavtal. Skattemyndigheten har åberopat att förhållandena väsentligt förändras sedan 1971 genom den marknad som uppkommit i form av video samt satellit- och kabel-TV. - Vi gör följande bedömning. Ostridigt i målet är att förhållandena väsentligt förändrats sedan 1971 genom den utökade marknad som erbjudits filmbolag att bl. a. via video samt olika satellit- och kabel-TV-bolag kunna distribuera sina alster. Det ligger i sakens natur att de filmer som visas på video samt hos satellit- och kabel-TV-bolagen inte kan ha samma aktualitet som de filmer som visas på biograferna. Även om det i dagens läge ej föreligger någon större eftersläpning är denna dock ej försumbar. Av det samproduktionsavtal till filmen "Korpens Skugga" som kommanditbolaget träffat med AB Filmhuset framgår att filmen får visas på video tidigast 12 månader efter svensk biografpremiär, på Svensk TV tidigast 24 månader efter svensk biografpremiär, på nordisk allmän-TV tidigast 36 månader efter svensk biografpremiär samt på annan nordisk TV än allmän-TV tidigast 24 månader efter svensk biografpremiär. Av handling angående "commercial life of a film" framgår att frisläppandet av filmerna för video, betal- och allmän-TV sker vid ungefär samma tidpunkter som enligt ovan nämnda samproduktionsavtal. Det är först efter 36 månader som filmerna släpps på alla sidomarknader världen över. I en del fall kan filmerna emellertid vara helt exploaterade efter 18-24 månader. Detta beror emellertid på marknadsföringen av filmerna. Även det uttalande som Bokföringsnämnden avgivit BFN U 88:12, talar för att en förändring av filmrättigheternas livslängd skett. Vi finner vid en samlad bedömning att det kan antas att filmrättigheternas ekonomiska livslängd överstiger tre år. Vid dessa förhållanden kan avdrag för värdeminskning av filmrättigheterna ej medges i enlighet med reglerna för korttidsinventarier utan enligt reglerna för räknenskapsenlig avskrivning. Avdrag kan härvid medges med 30 procent av anskaffningsvärdet för filmerna. Enligt 29 § anv. p. 4 fjärde stycket framgår att avdrag för anskaffning av inventarier får göras med 30 % av anskaffningspriset oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffats. Bolaget redovisar sitt resultat per kalenderår. A.A. skall således medges avdrag för underskott av rörelse med 150000 kr i enlighet med skattemyndighetens andrahandsyrkande.

Rättegångskostnader

Av 4 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgår att ersättning endast får beviljas till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer: 1. sakens beskaffenhet, 2. kostnadens storlek, 3. ärendet eller målets

handläggning, 4. ärendet eller målets utgång, 5. den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden, 6. omständigheterna i övrigt. Då frågan om ersättning för rättegångskostnader avgörs skall således en helhetsbedömning av ovannämnda faktorer göras. - Av prop. 1988/89:126 framgår bl.a. följande. För att ersättning för rättegångskostnader skall kunna tillerkännas den skattskyldige krävs normalt att ärendet eller målet avgörs till fördel för den skattskyldige. I vissa fall kan det ändå vara rimligt att tillerkänna den skattskyldige ersättning även om han inte haft framgång i processen t.ex. då mål drivits vidare genom instanserna av det allmänna av prejudikatskäl eller då den skattskyldige åsamkats kostnader genom klandervärda åtgärder från myndigheternas sida. Om den skattskyldige vidtagit skatteplaneringsåtgärder som kan ifrågasättas och som därför lett till en skatteprocess eller om den skattskyldige vidtagit komplicerade transaktioner med åtminstone delvis det syftet att han vill minimera sin skatt bör normalt någon rätt till kostnadsersättning inte föreligga ens om den skattskyldige vinner tvisten. Hänsyn skall vidare tas till den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden. Med det avses bl.a. att hänsyn skall tas till den skattskyldiges förutsättningar att själv ta till vara sin rätt med utgångspunkt att ersättning bör få beviljas endast i fråga om åtgärder som den skattskyldige inte kunnat vidta själv. Bedömningen av den skattskyldiges ekonomiska förhållanden bör göras på det sättet att den sätts i relation till kostnadens storlek. Detta innebär att det inte bör bli tal om att bevilja ersättning till den som har stora tillgångar. - Vi gör följande bedömning. I målet får parterna anses ha vunnit hälften var. Utgångspunkten torde då vara att parterna själva skall stå sina kostnader. Under vissa förutsättningar kan ersättning ändå utgå till den skattskyldige då mål drivits vidare genom instanserna av prejudikatskäl eller då skattemyndigheten handlat klandervärt. Detta tar dock sikte på fall då mål drivits vidare genom instanserna och ej då mål befinner sig på länsrättsnivå. Skattemyndigheten har delvis förlorat processen. Myndighetens handlande kan dock inte på något sätt betecknas som klandervärt. - Saken i målet är förhållandevis komplicerad och kostnaden är stor. Detta skall dock ställas i relation till A.A:s höga inkomst av tjänst, 975 178 kr, samt det faktum att det enda syftet med transaktionen, som i sig får betecknas som komplicerad, måste anses ha varit att minimera skatten. Vid en samlad bedömning finner vi att det ej kan anses oskäligt att A.A. själv får bära sina kostnader i denna taxeringsprocess.

A.A. överklagade och yrkade att han skulle medges avdrag med 500 000 kr för honom belöpande andel av underskott i Filmintressenter KB. A.A. yrkade tillika ersättning för sina rättegångskostnader och anförde härvid bl.a. Förevarande mål hade valts ut som ett s.k. pilotmål för en mängd mål med i princip samma problemställning (massärende). Då det gällde sådana pilotmål måste den enskildes ekonomiska förhållanden vara av underordnad betydelse. Förutom kostnader i kammarrätten måste även kostnader i länsrätten vara ersättningsgilla. Den fiskala sidan hade i detta mål agerat med närmast fanatisk fiskal ställning och utan den saklighet som kunde krävas. Sådana övriga omständigheter som angavs i lagen förelåg således i detta mål.

Skattemyndigheten bestred bifall till besvären och anförde bl.a. följande. Fråga var om marknadsförda upplägg där skattekonsekvenserna skulle vara helt kända. Royalty utöver den garanterade nivån skulle endast utgå om distributörens nettointäkter översteg vissa belopp. De bruttointäkter som skulle krävas skulle vara av sådan storleksordning att det fick anses helt osannolikt att de skulle kunna inflyta. Priset för de utländska filmerna var uppenbarligen inte relaterade till filmernas produktionskostnader. Avgörande för prissättningen måste i stället ha varit storleken på andelskapitalet. Det var endast fråga om en i förväg uppgjord cirkelgång av pengar och inte om någon delbetalning för filmer. Bedömningen måste ske utifrån transaktionernas egentliga innebörd. Eftersom de skulle innebära en förutsedd förlust och således var helt meningslösa om man bortsåg från skatteeffekten, fick den egentliga innebörden anses vara köp av avdragshandlingar. Lagen om skatteflykt var tillämplig. Som alternativ grund åberopades att rörelse inte

förelåg. Varken kraven på varaktighet, vinstsyfte eller självständighet var uppfyllda.

Kammarrätten i Stockholm (1992-03-09, Sundin, Sundelin, Belfrage, referent) yttrade: I målet är ostridigt att kommanditdelägare - trots sådan delägars begränsade ansvar för kommanditbolags skulder - i och för sig är berättigad att från sina inkomster bl.a. av tjänst och av kapital göra avdrag för sin andel av underskott i kommanditbolagets rörelse. Detta överensstämmer med vid förevarande taxering fortfarande gällande rätt (se bl.a. RÅ 1979 ref. 1:85). - För att den verksamhet som bedrivs i kommanditbolaget skall anses som rörelse i skattelagstiftningens mening krävs enligt vedertagen praxis att verksamheten bedrivs varaktigt, självständigt och i vinstsyfte. Lika med länsrätten finner kammarrätten att dessa krav är uppfyllda. Vad därefter angår frågan om s.k. genomsyn och om tillämpning av lagen om skatteflykt finner kammarrätten att det i den skiljaktiga meningen, som utformats av länsrättens ordförande och av en av nämndemännen, anförts bärande motivering för att tillräcklig anledning inte föreligger att av nämnda båda skäl vägra avdrag för underskott i rörelsen.

Även vad avser underskottsavdragets storlek, vilket länsrättens majoritet inte haft anledning att ta ställning till, delar kammarrätten den bedömning som redovisats i den skiljaktiga meningen och som är i enlighet med skattemyndighetens andrahandsyrkande i länsrätten.

Vad slutligen angår A.A:s yrkande om ersättning för sina rättegångskostnader gör kammarrätten följande bedömning. - Kammarrätten har visserligen inte funnit tillräckliga skäl föreligga att vägra det yrkade underskottsavdraget. Fråga har emellertid varit om komplicerade transaktioner som åtminstone bl.a. haft syfte att minimera skatten. Det har därför varit befogat för skattemyndigheten att hos länsrätten ta upp frågan om höjning av taxeringarna. På grund av dessa omständigheter kan skäl inte anses föreligga (jfr prop. 1988/89 s. 126) att tillerkänna A.A. den yrkade ersättningen. - Kammarrätten, som lämnar yrkandet om ersättning för rättegångskostnader utan bifall, nedsätter med ändring av länsrättens dom taxeringarna med 150000 kr till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Riksskatteverket (RSV) yrkade i besvär hos Regeringsrätten att länsrättens dom skulle fastställas.

A.A. yrkade i egna besvär hos Regeringsrätten att avdrag skulle medges honom med 500000 kr avseende den del av rörelseunderskottet i Filmintressenter KB som föll på hans fem andelar i kommanditbolaget. A.A. yrkade vidare att Regeringsrätten skulle bifalla hans i länsrätten och kammarrätten framställda yrkanden om ersättning för rättegångskostnader enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Dessutom yrkade han ersättning enligt samma lag för sina kostnader i Regeringsrätten.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1993-11-29, Wahlgren, Tottie, Bouvin, Sjöberg, von Bahr) yttrade: En huvudfråga i målet är om kommanditbolaget kan anses ha bedrivit rörelse under år 1987 och - om så befinnes vara fallet - vilket skattemässigt resultat som rörelsen lett till. RSV:s grundinställning är att kommanditbolaget inte bedrivit rörelse i kommunalskattelagens mening. A.A. hävdar däremot att kommanditbolagets förvärv och upplåtelse av filmrättigheter skett på marknadsmässiga villkor och att skäl därför saknas att vid inkomsttaxeringen underkänna den av kommanditbolaget redovisade rörelseförlusten på 198 milj. kr, motsvarande 100 000 kr för varje kommanditandel i bolaget.

Vid bedömningen av kommanditbolagets verksamhet finner Regeringsrätten att bl.a. följande omständigheter bör beaktas. Kommanditbolaget förvärvade enligt skilda avtal i december 1987 filmrättigheter avseende dels sex utländska filmer för sammanlagt 194,7 milj. kr, dels tre svenska filmer för sammanlagt 8 milj.

kr. Filmrättigheterna avseende de utländska filmerna förvärvades enligt avtalen från kommanditbolagets komplementär, AB Filmintressenter -86, vilket bolag omedelbart dessförinnan förvärvat rättigheterna från ett företag benämnt Lease Finance & Supplies Ltd för sammanlagt drygt 180 milj. kr. Enligt avtal mellan kommanditbolaget och två andra utländska företag (distributörerna) erhöll dessa visningsrätten för viss tid till de utländska filmerna mot erläggande av bl. a. en s. k. minimiroyalty motsvarande 95 % av kommanditbolagets inköpspris för filmrättigheterna. Av royaltyn skulle 4,5 milj. kr erläggas senast den 28 december 1987 och 180,5 milj. kr senast den 27 december 1988. En minimiroyalty på samma villkor, 95 % av kommanditbolagets inköpspris, utfästes också i avtal avseende de svenska filmerna.

Av utredningen framgår vidare att avtalen mellan komplementären och Lease Finance & Supplies Ltd innehöll föreskrifter om att köpeskillingen för komplementärens förvärv av filmrättigheterna skulle sättas ned om och i den mån distributörerna inte betalade avtalad minimiroyalty. I målet är också utrett att komplementären i december 1987 placerat ett belopp motsvarande den minimiroyalty som senast den 27 december 1988 skulle betalas för de utländska filmerna i två bankcertifikat, att certifikaten inlösts den 27 december 1988 och beloppet i anslutning därtill insatts på komplementärens konto hos Gotabanken samt att kommanditbolagets konto i samma bank den 28 december 1988 gottgjorts den utfästa garantin. Kommanditbolaget har såvitt framkommit i målet inte haft tillgång till och inte heller efterfrågat uppgifter om filmrättigheternas marknadsvärden eller om vilka inkomster som i verkligheten influiter i samband med visning av filmerna på biografier, i television e.d. För kommanditbolagets vidkommande synes med andra ord det faktiska utfallet av vart och ett av de i december 1987 träffade avtalen redan från början ha varit bestämt till en förlust som - bortsett från ränteeffekter och förvaltningskostnader - uppgick till 5 % av angivet inköpspris för filmrättigheterna. Även andra omständigheter tyder på att kommanditbolaget och andra avtalsparter uppfattat betalning och återbetalning av belopp motsvarande angiven minimiroyalty som en från den uppgivna filmrörelsen fristående rundgång av likvida medel.

Regeringsrätten finner mot den nu redovisade bakgrunden att vad kommanditbolaget enligt de i december 1987 träffade avtalen erlagt till komplementären inte kan, såvitt gäller belopp motsvarande den överenskomna minimiroyaltyn, anses utgöra köpeskillning för förvärvade filmrättigheter. De belopp som den 28 december 1988 överförts från komplementärens bankkonto till kommanditbolagets bankkonto utgör i konsekvens härmed inte ersättning för visningsrätter utan får snarast ses som en återbetalning av penningdepositioner. Vid denna bedömning kan enligt Regeringsrättens uppfattning inte heller vad kommanditbolaget enligt avtalen erlagt till komplementären utöver vad som skulle återbetalas såsom minimiroyalty hänföras till rörelse i kommunalskattelagens mening. Denna del av betalningen till komplementären får i stället anses utgöra vederlag för handlingar som kommanditbolaget bedömde kunna ligga till grund för de gentemot bolagets kommanditdelägare förutskickade skatteeffekterna. Vad här sagts gäller även avtalen beträffande de svenska filmerna.

Av det anförda följer att kommanditbolagets skattepliktiga resultat vid 1988 års taxering skall baseras endast på den verksamhet som ligger vid sidan av kommanditbolagets angivna transaktioner avseende filmrättigheter. Denna verksamhet är, såvitt framgår av handlingarna, begränsad till kapitalförvaltning. Enligt bolagets resultaträkning för år 1987 överstiger kapitalintäkterna summan av räntekostnader och förvaltningskostnader. Något underskott i inkomstslaget kapital föreligger alltså inte. RSV:s förstahandsyrkande skall därför bifallas under det att A.A:s överklagande skall avslås.

Med hänsyn till utgången i målet, skälen varpå denna utgång har grundats och omständigheterna i övrigt kan det inte anses oskäligt att A.A. själv får bära sina

kostnader i samtliga instanser. Att målet utvalts till pilotmål föranleder inte annan bedömning. A.A:s yrkanden om ersättning för kostnader i länsrätten, kammarrätten och Regeringsrätten skall därför inte bifallas.

Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom i fråga om taxeringen och fastställer länsrättens domslut i denna del.

Såvitt avser frågan om ersättning för rättegångskostnader fastställer Regeringsrätten det slut som kammarrättens dom innehåller.

Regeringsrätten avslår A.A:s yrkande om ersättning för sina rättegångskostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 1993-11-02 och 11-03, föredragande Håkansson,
målnummer 2426-1992

Anm: Samma dag föredrogs ytterligare ett mål,
målnummer 2425-1992, med i huvudsak samma innehåll och utgång.

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av rörelse - fråga om kommanditdelägares rätt till avdrag för del av underskott i kommanditbolaget till följd av uppgivna förvärv och upplåtelse av filmrättigheter; Rättegångskostnader - ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m. m. i pilotmål

Litteratur: prop. 1988/89:126, s. 15-17, 27-29
