Skattedirektör Mats Henricson

Skatteplanering med kommanditbolag

1. Inledning, bakgrund

Skatteplanering med hjälp av handels- och kommanditbolag har under lång tid varit ett känt medel att eliminera eller nedbringa skatten från övriga förvärvskällor. Den s k dubbla avdragsrätten — att kunna dra såväl löpande underskott i verksamheten som realisationsförlust vid försäljning av andelar — har öppnat stora möjligheter. I många fall har emellertid andra vägar t ex avdrag för förskottsränta varit enklast att använda och givit tillräckligt goda resultat.

Under hösten 1987 och i synnerhet dagarna kring den 9 november 1987, då regeringen stoppade möjligheten med förskottsräntor registrerades ett mycket stort antal kommanditbolag. Bolagens ändamål varierade: handel med värdepapper, kapitalförvaltning, produktion av film och handel med filrättigheter är några exempel. Enligt skattemyndigheternas uppfattning användes bolagen i stor utsträckning i skatteundandragande syfte.

Enligt skattemyndigheternas beräkningar rör det sig om flera tusen kommanditbolag, mellan åtta och tio tusen delägare och skatteplanering i storleksordningen fem till åtta miljarder kronor.

Det är naturligt att skatteplaneringen i den omfattningen tilldrar sig skatteförvaltningens — och lagstiftarens — intresse. Skatteförvaltningen har vid 1988 års taxering granskat kommanditbolag särskilt. Riksdagen har i december 1988 fattat beslut om nya regler för beskattning av försäljning av andelar i handels- och kommanditbolag.

Syftet med denna artikel är att beskriva några av transaktionstyperna och några rättsliga problem i anslutning till bolagens och därmed delägarnas beskattning.

Perspektivet är fiskalens.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55

2. Filmkommanditbolag

2.1 Några transaktionsmönster

Bolaget AB erbjöd genom olika kommanditbolag investerare del i film och filmrättigheter. Kommanditbolagen hade investerat i olika filmproduktioner och därvid förvärvat äganderätten till filmerna. Investeringarna uppgick till mer än 100 Mkr för vart och ett av kommanditbolagen.

Kommanditbolagen ombesörjde inte själva distributionen av filmerna, utan överlät genom distributionsavtal detta på olika utomstående bolag. Genom dessa, egna tecknade distributionsavtal hade kommanditbolagen tillförsäkrats minimiroyalty från distributörerna motsvarande 65 % under 1988 och 35 % under 1989 av gjorda investeringar under 1987. Således hade bolagen genom dessa avtal tillförsäkrats intäkter som minst kommer att uppgå till investerat belopp. Tecknade distributionsavtal löper på mellan två till fem år.

De förvärvade filmerna ansågs utgöra inventarier för stadigvarande bruk i rörelsen. Kostnaderna för förvärvet kostnadsfördes direkt i bolagens räkenskaper. Som stöd för direkt kostnadsföring har åberopats rättsfallet RÅ 1980 1:51 där direktavdrag medgivits för filmproduktionskostnader.

Investerarna tecknade andelar under första hälften av oktober 1987. Betalning erlades senast den 20 oktober 1987. De flesta av delägarna skrev även på en köpoption till andelen som berättigade innehavaren att förvärva andelen för knappt hälften av nominellt belopp. Detta gjordes utan att något vederlag härför erhölls. Inlösen av optionen kunde i vissa fall påkallas redan under december 1987. Därvid skulle dock 1987 års resultat i sin helhet tillfalla säljaren.

Av prospektet framgår att investerarna (delägarna) skulle tillgodoföras en rörelseförlust, som motsvarande värdet av andelen d v s 100 000 kronor, av 1987 års verksamhet.

Delägarna sålde som regel andelarna under december 1987 eller i början av 1988 till 43 % av inköpspriset.

I ett annat kommanditbolag, CD, har film inköpts i december 1987. Filmen inköptes från ett aktiebolag som var komplementär i kommanditbolaget. Samma dag som inköpet genomfördes från komplemäntären tecknade kommanditbolaget ett distributionsavtal, som garanterade bolaget intäkter på åtminstone 95 % av avtalad köpeskilling för filmen.

Komplementären hade i sitt inköpsavtal en avtalspunkt, som innebät att kostnaden för filmen var beroende till sitt belopp av om kommanditbolaget erhöll sin garanterade minimiroyalty eller inte. Utföll inte någon royalty eller en mindre del av denna till betalning skulle komplementären inte betala något utöver betalas handpenning i december 1987 eller det belopp som motsvarar utbetalad royalty.

Delägarna förvärvade andelarna i november-december 1987. Varje andel uppgick till 25 000 kronor (totalt 212 Mkr i bolaget). Andelsägarna tillförsäkrades från 1987 års verksamhet ett underskott av rörelse med belopp motsvarande tillskjutet belopp. Med ett fåtal undantag såldes andelarna i januari 1988 till ett och samma bolag för omkring halva det ursprungliga inköpspriset.

I båda de redovisade fallen har delägarna således tillförsäkrats ett underskottsavdrag vid 1988 års taxering med belopp motsvarande insatsen och dessutom en betydande realisationsförlust att utnyttja vid 1988 eller 1989 års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55

2.2 Några rättsfrågor angående bolagens transaktioner

Skattemyndigheterna har i samband med granskningen av bolagen och delägarna ifrågasatt vissa inslag i transaktionsmönstren.

När det gäller kommanditbolagens egen redovisning har man främst hävdat att direkt kostnadsföring av filmkostnaderna inte skulle godtas. Bolagen hade för direktavdrag hänvisat till rättsfallet RÅ 1980 1:51. I målet var fråga om produktionskostnader för en spelfilm avsedd endast för visning på biografer. Bolaget stödde sig för direktavdrag på statistik som visade att i genomsnitt hade 84 % av totala intäkterna spelats in inom sex månader från premiärdatum och att efter ett år inbringade filmen inga mer intäkter. Mot bakgrund härav fann regeringsrätten att filmen var att betrakta som korttidsinventarium m h t dess begränsade ekonomiska livslängd.

Målet gällde dock förhållandet under 1971. Vid denna tidpunkt var marknaden för film mycket begränsad, i princip fanns endast biografvisning och TV. Sedan dess har dock marknaden för film väsentligt växt genom tillkomsten av video, satellit- och kabel-TV m m. Då bolagen förvärvat äganderätten till filmerna kan dessa licensiers ut på nytt efter första avtalsperiodens slut. Efter det att en film visats på biografer, kan filmen härefter övergå till att visas på video eller säljas till kabeltevebolag vilket också faktiskt sker. Att livslängden för en film numera är längre än vad som var fallet 1971 innebär att rättsfallet får anses överspelat. Förhållandena för domslutet är idag helt förändrade och det kan ifrågasättas om rättsfallet har denna räckvidd att kostnaderna för filmrätter för all framtid är avdragsgilla med en gång.

Det kan också ifrågasättas om inte kommanditbolagen bort intäktsföra belopp redan under 1987 motsvarande i vart fall delar av de tillförsäkrade royalintäkterna.

Taxeringsnämnderna har i flera fall ansett att den bokföringsmässiga redovisningen bör vara intäktsorienterad. Detta innebär att man först bestämmer periodens intäkter och därefter fastställer de mot intäkterna svarande kostnaderna, matchningsprincipen.

Intäktsrapportering skall ske då intäkten är realiserad. Intäkten anses realiserad när bindande avtal slutits och prestation utförts.

Kommanditbolagen träffade distributionsavtal under 1987. Filmerna är även levererade under 1987, d v s prestationerna är utförda.

Kommanditbolagen får således anses ha en utestående fordran som borde tas upp till beskattning för räkenskapsåret 1987. Den omständigheten att man inte fakturerat saknar betydelse. I anv pkt 1 5 st till 41 § KL stadgas att värdet av avyttrade varor skall — även om fakturering inte skett — redovisas som fordran.

I de två fall som beskrivits under avsnittet om transaktionsmönster har kommanditbolagen förvärvat äganderätten till filmen. I andra fall har det förekommit att bolaget förvärvat filmrättigheterna, d v s rättigheten att — under viss tid — exploatera visningsrätten, videorättigheten el dyl. Vad bolaget i dessa fall förvärvat är således en immateriell rättighet. Fråga har då uppkommit om immateriella rättigheter kan få avskrivas som korttidsinventarier.

I samband med restvärdeavskrivningens tillkomst gjordes ändring i anvisningspunkten avseende immateriella rättigheter och erhöll denna punkt härvid nummer

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55

6 mot tidigare nummer 5 (SFS 1981:295). Enligt den nya lydelsen får immateriell rättighet avskrivas enligt bestämmelserna i anvisningspunkterna 4 och 5 d v s genom räkenskapsenlig avskrivning respektive genom restvärderingsavskrivning. Tidigare fick avskrivning ske enligt punkterna 3 och 4 vilket motsvarande avskrivning såsom korttidsinventarium eller planenlig avskrivning (punkt 3) respektive enligt räkenskapsenlig avskrivning (punkt 4). Reglerna för avskrivning såsom korttidsinventarium finns fortfarande kvar i anvisningspunkt 3. Eftersom immateriell rätighet enligt lydelsen i anvisningspunkt 6 endast får avskrivas enligt bestämmelserna i anvisningspunkterna 4 och 5 och bestämmelserna om avskrivning såsom för korttidsinventarium finns i anvisningspunkt 3 innebär detta att immateriella rättigheter, i vart fall vid en bokstavstolkning av lagrummet, numera inte kan avskrivas såsom korttidsinventarium.

3. Kapitalförvaltande kommanditbolag

3.1 Några transaktionsmönster

Bolaget KB biladade via några dotterbolag ett antal kommanditbolag vars verksamhet skulle vara värdepappersförvaltning. Efter bildandet erbjöds kunder att förvärva andelar i kommanditbolagen. Andelarna marknadsfördes med bl a prospekt med kalkylexempel. Måndagen den 9 november 1987 var kommanditbolagen vilande. Kommanditbolagen fick låna 5 200 000 kr av Bolaget AB till förskottsränta på lån som kommanditbolagen upptogs hos Bolaget AB. Amortering skulle ske den 31 december 1987. Den insats som varje ny delägare hade att tillskjuta skulle användas för amortering av förskottsräntelånet. Genom att gå in med olika kapitalinsatser kunde man därmed bestämma storleken av själva avdraget, med vilket delägaren önskat minska sin beskattningsbara inkomst. Förfarandet framgår av ett utställt prospekt.

De lånade medlen — som inte användes till förskottsräntebetalning — skulle användas till förvärv av värdepapper.

I anslutning till att kunden förvärvade kommanditandelar åtog sig Bolaget AB att medverka till en kommande försäljning av dessa för de som så önskade. Fram t o m april 1988 har över 90 procent av de som förvärvat andelar även sålt dessa Bolaget AB har i så gott som samtliga fall medverkat såsom ombud åt kunden genom fullmakt. Försäljningarna har skett till två bolag. Andelarna bjöds inte ut på öppna marknaden.

Kommanditbolagsformen har använts för värdepappersförvaltning i ytterligare ett stort antal fall. Till stor del har de bildats och marknadsförts av finansbolag. Kommanditbolagen har tagit upp lån hos finansbolaget för förvärv av värdepapper. I vissa fall har man investerat i värdepapper, i andra fall lånat ut medlen till företag eller privatpersoner. Det har varit vanligt att förskottsräntor betalats i anslutning till den 9 november 1987. Förskottsräntan har i några fall betalats ut innan lånebeloppet varit tillgängligt för lyftning. Genomgående för kommanditbolagen har varit att de för 1987 redovisat nästan enbart kostnader, medan intäkter uppburits under 1988. Delägarna har tillförsäkrats underskottsavdrag vid 1988 års taxering.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55

De flesta andelar har sålts under 1988, i allmänhet under årets första månader. Vanligen har andelarna sålts — genom förmedling av finansbolaget — till ett fåtal köpare och med betydande reaförlust. I några fall har försäljningspriset varit bestämt redan vid förvärvet, i andra fall har säljaren garanterats ett visst minimipris.

3.2 Några rättsfrågor angående bolagens transaktioner

Från skattemyndigheternas sida har man i flera fall hävdat att avdragsgilla förskottsbetalningar inte förelegat. Man har därvid stött sig på flera argument. I några fall gör man gällande att betalning inte skett i tid d v s senast den 9 november 1987. Det har också ifrågasatts i några fall om kommanditbolagen vid detta tillfälle verkligen haft medel att betala förskottsräntan med. Dessa frågor är av ren beviskaraktär och saknar intresse från rättslig synpunkt.

En rättslig fråga av intresse för bedömningen av rätten till avdrag för förskottsräntorna är emellertid frågan om en inbetalning kan anses vara ränta trots att den skett innan lånebeloppet lyfts eller varit tillgänliga för lyftning.

Civilrättsligt borde det inte råda något tvivel om att en som ränta rubricerad betalning skulle godkännas även om lånebeloppet ännu inte utbetalats. Parterna torde vara oförhindrade att avtala om sådana villkor. I synnerhet om lånebeloppet sedermera blir tillgänligt för låntagaren för betalningen civilrättsligt accepteras som ränta.

Den skatterättsliga bedömningen bygger vanligtvis på civilrätten. Därmed borde det inte finnas anledning att ifrågasätta inbetalningens karaktär av ränta även skatterättsligt. Lånebeloppet har ju blivit tillgängligt efter några dagar och i vart fall inom kommanditbolagets räkenskapsår. Det som kan komplicera bilden är stopplagstiftningen för förskottsräntor den 9 november 1987. Enligt denna är förskottsränta avdragsgill endast om den betalats senast detta datum och då kan betraktas som ränta. Om lånebeloppet blir känt till sin storlek och tillänglig för låntagaren först därefter, borde det kunna ifrågasättas om betalningen kan betraktas som en sådan i rätt tid erlagd förskottsränta som skattelagstiftningen kan godta.

Som jämförelse kan nämnas att räntekompensation eller ersättningsränta, d v s den ersättning som bank eller annan långivare tar ut om en skattskyldig omsätter lån eller löser lån i förtid, inte är avdragsgill såsom för ränta. Denna kostnad anses nämligen inte vara att betrakta såsom en ränta i egentlig mening eftersom den skattskyldige inte är betalningansvarig för lån under den tid kompensationen avser.

4. Beskattning av delägarna

Eftersom handels- och kommanditbolagens resultat skall redovisas av delägarna får skattemyndigheternas ifrågasättande av vissa transaktioner hos bolagen direkta konsekvenser för delägarnas taxeringar, genom att avdragen för underkott i förvärvskällan minskar eller bortfaller. Skattemyndigheterna har emellertid i allmänhet valt att angripa delägarnas redovisning i deklarationen på ett annat sätt, nämligen genom att tillämpa genomsyn av delägarnas engagemang i kommanditbola-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55

gen. Från skattemyndigheternas sida har gjorts gällande att åtskilliga av kommanditbolagstransaktionerna har genomförts på ett sätt som gör att de framstår enbart som åtgärder för att komma i besittning av handlingar som berättigar till avdrag för löpande underskott och för realisationsförluster. Det är detta som har kallats avdragsköp.

Riksskatteverket (RSV) har i syfte att åstadkomma likformig behandling vid taxeringen uttalat in inställning till vissa av kommanditbolagstransaktionen. RSV konstaterade därvid att en huvudregel vid taxeringen är att rättshandlingar skall bedömas efter sin reella innebörd och att man således i vissa fall kan se igenom formellt oantasliga transaktioner som vidtagits uteslutande för att uppnå gynsamma skatteeffekter.

En sådan genomsyn har företagits av regeringsrätten i domen RÅ 1987 ref 78 (Accenta-målet), där domstolen motiverar att avdrag vägrats med att ett såsom förskottsränta betecknat belopp i själva verket var betalning, för att få tillgång till en handling, som kunde ligga till grund för ett avdragsyrkande.

I målet RÅ82 Aa 184, med motsvarande utgång, ansågs ett lån som inte tillgodosåg ett kapitalbehov, utan uppenbarligen bara syftade till att eliminera skatten på en realisationsvinst inte som ett verkligt lån. Transaktionen betecknades som en skenrättshandling.

RSV betonade dock i sitt uttalande att transaktionerna inte kunde underkännas enbart på den grunden att de var skattemässigt fördelaktiga.

För att avdrag skulle kunna vägras i taxeringsnämnden ansåg RSV att denna måste ha tillgång till utredning som visade att följande tre förutsättningar var uppfyllda.

— att andelarna sauförts i organiserad form, som ”upplägg” för att erhålla skatteavdrag
— att transaktionerna inte hade någon eller endast försumbar ekonomisk betydelse vid sidan av skatteeffekten
— att delägandet varit kortvarigt och passivt.

Från delägarnas sida hävdades bl a att utgången i Accenta-målet inte kunde tas till intäkt för att tillämpa genomsyn av kommanditbolagstransaktionerna. Omständigheterna i Accenta-målet hade varit extrema; 99 procent av lånebeloppet hade genast återbetalats och kallats förskottsränta. Ytterligheter av det slaget hade inte förekommit vid köp och försäljning av kommanditbolagsandelarna.

Mot denna uppfattning står skattemyndigheternas bedömning att Accenta- målet ger stöd för genomsyn i fall då transaktioner — som var för sig är oantastliga — sammantaget inte har annat syfte än att få tillgång till handlingar som möjliggör skatteavdrag.

Flera av transaktionsmönstren kunde uppfattas på detta sätt. Kommanditbolagsandelarna salufördes i organiserad form. Prospekt och kalkylexempel framhävde skattefördelarna på sådant sätt att dessa framstod som det reella skälet till att vilja förvärva andelarna. Det var vanligt att köparen av andelen genom storleken på sin insats kunde bestämma sitt underskott i förvärvskällan redan vid köpet. Kommanditbolagens resultat för 1987 framstod således som bestämt redan när andelarna salufördes. Med få undantag såldes andelarna vidare efter kort tids innehav. Försäljningarna skedde ofta till en och samma köpare. I vissa fall var försäljningspri-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55

set känt på förhand, genom prospekt eller genom att delägarna skrev på en köpoption som gav innehavaren rätt att inom viss tid förvärva andelen till ett bestämt pris. Detta sattes så lågt att innehavaren inte kunde avstå från att utnyttja optionen. I andra fall garanteras säljaren ett visst lägsta pris. Andelarna såldes således efter kort tid med avsevärd förlust, trots att kommanditbolaget vanligen genom royaltyavtal eller liknande tillförsäkrades intäkter motsvarande investerade belopp.

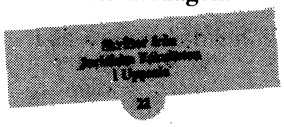
Sammantaget framstår transaktionerna som ekonomiskt svårförklarliga, om man bortser från skatteaspekten. På grund härav fann skattemyndigheterna skäl att tillämpa genomsyn i de fall utredningen visade att de av RSV angivna tre förutsättningarna förelåg.

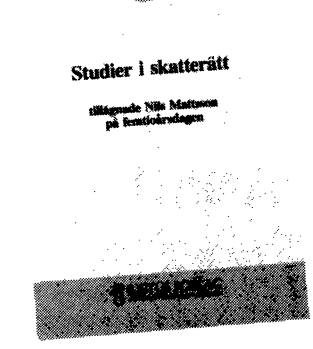


är skattedirektör och chef för Riksskatteverkets skatterättsavdelning

STUDIER I SKATTERÄTT

Åtta artiklar tillägnade professor Nils Mattsson på femtioårsdagen.





☐ KL:s bestämmelser om vinstbolag – en oklar skattestraffbestämmelse
av skattejurist Sven-Åke Bergkvist

☐ Fåmanshandelsbolag
av docent Sture Bergström

☐ Genomsyn av handelsbolag vid inkomstbeskattningen
av skattejurist Göran Landerdahl

☐ Beskattning av standardiserade optioner
av bankdirektör Jerker Löfgren

☐ Sambandet mellan utdelningsbart belopp och skattepliktig vinst
av jur kand Claes Norberg

☐ Skattefrågor vid villkorade tillskott
av docent Per Thorell

☐ Lottläggning och värdering enligt AGL
av skattejurist Erik Waller

☐ Beskattning av royalties m m till utlandet
av jur dr Bertil Wiman

Artiklarna är skrivna av medarbetare till Nils Mattsson vid juridiska institutionen vid Uppsala universitet.

IUSTUS FÖRLAG
Juridiska Föreningen i Uppsala

221 s, 1988. **Pris: 225:–** Box 160 31, 750 16 Uppsala Telefon 018-13 62 31, Telefax 018-26 18 35.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55

RE
KO

REVISIONSKOMPANIET AB
söker
KVALIFICERADE

REVISORER

till kontoren i Stockholm och Malmö

Revisionskompaniet söker revisorer till kontoren i Stockholm och Malmö.

Revisionskompaniet är en medelstor byrå som nu behöver förstärkning. Vår viktigaste arbetsuppgift är naturligtvis kvalificerad revision men med konsultation och rådgivning som väsentliga inslag i verksamheten. En hög servicegrad är vår ambition.

Vi vänder oss till Dig som i dag är auktoriserad revisor eller inom något år står i begrepp att erhålla auktorisation, men också till Dig som nyligen avslutat ekonomistudier på högskole- eller gymnasienivå. Även Du som för närvarande studerar och som kommer att avsluta studierna under 1989 är välkommen att höra av Dig.

Vill Du veta mer om hur Du kan satsa på framtiden och vidareutvecklas i en stimulerande arbetsmiljö kontakta då

Stockholm 08-84 09 60 Anders Erlandsson

Malmö 040-722 40 Nils Albertsen
eller
skicka Din ansökan direkt till

REVISIONSKOMPANIET AB

Adress Stockholm: Söder Mälarstrand 27, 117 25 Stockholm
Adress Malmö: Box 4176, Skomakaregatan 2, 211 34 Malmö

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-24 08:22:55