

**Målnummer:** 188-02                      **Avdelning:** 1  
**Avgörandedatum:** 2004-03-31  
**Rubrik:** Fråga om rättshandlingars verkliga innebörd. Eftertaxering 1995 och 1996 samt inkomsttaxering 1997.  
**Lagrum:** 22 § och 24 § kommunalskattelagen (1928:370)  
**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

Enligt avtal den 26 oktober 1994 upplät H.J. avverkningsrätt på fastigheten X till AB A mot en ersättning om 700 000 kr, varvid bolaget åtog sig att svara för återplantering, skogsvårdsåtgärder på området, återställning av vägar och vägunderhåll. Betalning skulle erläggas med 150 000 kr den 30 november 1994 och med 550 000 kr den 30 januari 1996. AB A upplät enligt avtal den 27 oktober 1994 motsvarande avverkningsrätt till AB C mot en ersättning om 1 000 000 kr. I avtalet föreskrevs inte någon skyldighet för AB C att svara för återställningsåtgärder. Betalningen skedde kontant varefter slutlig avräkning skedde under år 1995. Vidare upplät H.J. enligt avtal den 28 mars 1996 avverkningsrätt på fastigheten till AB B mot en ersättning om 90 000 kr med villkor att bolaget skulle svara för återställningsåtgärder. AB B upplät motsvarande avverkningsrätt till AB C mot en ersättning om 106 000 kr som erlades år 1996. Det var i målet ostridigt att AB A och AB B kontrollerades av H.J:s make.

Skattemyndigheten beslutade att genom eftertaxering för 1995 dels uttagsbeskatta H.J. för 300 000 kr, dels med tillämpning av s.k. genomsyn beskatta henne för 700 000 kr. För 1996 beslutade skattemyndigheten att genom eftertaxering uttagsbeskatta H.J. för 26 709 kr. Vid inkomsttaxeringen 1997 beslutade skattemyndigheten att dels uttagsbeskatta H.J. för 16 000 kr, dels med tillämpning av s.k. genomsyn beskatta henne för 90 000 kr.

H.J överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att de skulle undanröjas. Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Länsrätten i Värmlands län (2000-04-04, ordförande Hane) yttrade: Uttagsbeskattning (1995-1997 års taxeringar) - H.J. sålde enligt avtal den 26 oktober 1994 en avverkningsrätt till AB A för 700 000 kr, varav 150 000 kr skulle erläggas den 30 november 1994 och 550 000 kr den 30 januari 1996. Vidare framgår att AB A skulle ansvara för återplantering, skogsvårdsåtgärder på området och återställning av vägar etc. Bolaget vidare sålde enligt avtal den 27 oktober 1994, dvs. påföljande dag, avverkningsrätten till AB C för 1 000 000 kr. Om man bortser från de återställningsåtgärder m.m. som AB A åtagit sig uppgår - på grund av en tillkommande utbetalning om 26 709 kr som AB A erhållit den 5 mars 1995 - den sammantagna vinst som det bolaget gjort med anledning av de avtal som upprättats under 1994 till 326 709 kr. Skattemyndigheten har funnit skäl att uttagsbeskatta H.J. för det beloppet, varvid 300 000 kr hänförts till 1995 års taxering och 26 709 kr till 1996 års taxering. - H.J. har i målet hävdats att prissättningen varit korrekt med hänsyn till de åtgärder AB A enligt avtalet åtagit sig att utföra. Enligt skattemyndigheten uppgår kostnaderna avseende de åtgärder som följer av avtalet till 24 000 kr t.o.m. utgången av 1996. H.J. anser emellertid att dessa kostnader endast avser åtgärder under 1995 och att det tillkommit kostnader

under 1996 och 1997. Särskilt hävdar hon att hänsyn måste tas till av familjemedlemmarna nedlagda arbetsinsatser som de avstått att ta ut lön för och som enligt hennes bedömning uppgått till mellan 100 000 och 200 000 kr. - Länsrätten kan när det gäller försäljningen av avverkningsrätten till AB A inte finna annat än att det bolagets åtagande i fråga om återplanteringskostnader m.m. måste antas ha haft en viss inverkan på köpeskillingen och därmed på avverkningsrättens marknadsvärde. Med hänsyn till de osäkra uppgifter som föreligger om hur dessa återställningskostnader m.m. skall beräknas och då H.J. tydligen själv deltagit i arbetena uppskattar länsrätten deras inverkan på marknadspriset till skäliga 50 000 kr. Det sammanlagda marknadsvärdet på den rotpost som H.J. sålt under 1994 till AB A skall därför uppskattas till 976 709 kr (1 026 709 - 50 000). Eftersom vederlaget bestämdes till endast 700 000 kr föreligger förutsättningar för uttagsbeskattning med 250 000 kr vid 1995 års taxering och med 26 709 kr vid 1996 års taxering. - När det gäller den försäljning av avverkningsrätt som skedde till AB B under 1996 finns inga som helst uppgifter om beräknade återställningskostnader. Länsrätten delar därför skattemyndighetens uppfattning att uttagsbeskattning skall ske med 16 000 kr (106 000 - 90 000). - Genomsyn (1995 och 1997 års taxeringar) - Frågan om tillämpning av s.k. genomsyn i skatterätten har under senare år diskuterats i tidskriftsartiklar, bl.a. av Leif Gäverth i Svensk Skattetidning 1996 s. 731 ff. "Regeringsrätten och genomsyn", Bertil Wennergren i Skattenytt 1997 s. 108 ff. "Skatteflykten i stöpsleven" och av Richard Arvidsson i Svensk Skattetidning 1999 s. 195 ff. "Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, Några synpunkter med anledning av en doktorsavhandling". Wennergren har i fråga om rättstillämpning genom genomsyn anfört bl.a. följande.

Genomsyn är en metod för rättstillämpning. Grundtanken är att man inte tillämpar en lag på något som det utger sig för att vara utan på det som det måste anses verkligen vara. I RÅ 1956 ref. 11 tillämpades reglerna om periodisk utbetalning på det som i en gåvorevers betecknats som ränta. En sak är emellertid att göra en genomsyn vid bedömningen av en enstaka rättshandling. Något annat är att se igenom ett helt komplex av rättshandlingar och göra en samlad bedömning av dem med utgångspunkt i deras syfte och det de har resulterat i. Begreppet genomsyn brukar inte användas som beteckning på vanligt subsumtionsförfarande inom rättstillämpningen utan reserveras för rättstillämpning i form av överordnade samlade bedömningar av sammansatta transaktioner. Utmärkande för en sådan genomsyn är att ett antal till det yttre - sedda var för sig - formellt oklanderliga rättshandlingar (köpeavtal, bolagsbildningar, försträckningshandlingar, gåvor, etc.) bedöms ej förtjäna rättsligt beaktande.

Om det sammantagna resultatet av ett antal formellt giltiga rättshandlingar blir något väsentligt annat än de var för sig ger intryck av bl.a. på grund av att vissa i transaktionskedjan ingående moment inte fullföljs enligt de intentioner som ingångna avtal m.m. innehåller finns enligt länsrättens mening utrymme för att skatterättsligt i stället utgå från den verkliga, sammantagna innebörden av rättshandlingarna. Detta är också länsrättens utgångspunkt i det följande. - Som ovan framgått har H.J. enligt avtal den 26 oktober 1994 sålt en avverkningsrätt till AB A för 700 000 kr, vilket bolag redan dagen efter vidare sålt avverkningsrätten till AB C för 1 000 000 kr. Utredningen visar att AB A, som enligt avtalet med H.J. den 30 november 1994 skulle ha betalat henne 150 000 kr och den 30 januari 1996 resterande 550 000 kr, intill den 13 november 1997 endast hade erlagt 80 000 kr. De villkor som avtalet innehåller om betalningar har sålunda inte följts. Den skuld AB A haft till H.J. har överlåtit på AB B. Sammantaget har H.J. per den 31 december 1996 haft en fordran på AB B på 3 127 943 kr, varav 1 090 000 kr avseende rotpost. Trots att H.J. inte fått betalt enligt avtalet med AB A har hon i mars 1996 sålt ytterligare en avverkningsrätt till AB B för 90 000 kr. Sistnämnda bolaget har sålt den avverkningsrätten till AB C för 106 000 kr. H.J. har inte bestritt att AB A varit i akut behov av kapitaltillskott för att undvika likvidation. - Länsrätten finner vid angivna förhållanden att skälet till att H.J. under 1994 inte sålt avverkningsrätten direkt till AB C måste förutsättas ha varit att hon genom den

mellankommande försäljningen till AB A samt uteblivna avtalade betalningar från det bolaget dels själv kunnat undgå beskattning med betydande belopp, dels utan för henne och AB A negativa beskattningseffekter kunnat överföra medel till AB A, som var likvidationshotat och som ägdes av henne närstående personer. Den verkliga innebörden av transaktionerna har därför genom ett utnyttjande av skatteregler och uteblivna avtalade betalningar blivit detsamma som om ett aktieägartillskott hade lämnats till AB A. Skattemyndigheten får därmed anses ha fog för sitt beslut att - utöver vad som anförts i fråga om uttagsbeskattning - beskatta H.J. som om försäljningen av avverkningsrätten skett direkt till AB C. - Det framgår inte att omständigheterna vid försäljningen under 1996 av avverkningsrätten via AB B varit i grunden annorlunda än de som förelåg vid den tidigare försäljningen av avverkningsrätten till AB A. Också vid försäljningen under 1996 har avyttringen till AB C sålunda skett via ett inom H.J:s familjekrets ägt bolag, nämligen AB B. Beskattning av försäljningen av avverkningsrätten under 1996 skall därför också ske enligt skattemyndighetens beslut. - Eftertaxering (1995 och 1996 års taxeringar) - Eftertaxering får ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, lämnat oriktig uppgift i mål om taxering eller underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att han är uppgiftspliktig och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, någon annan person som samtaxeras med honom blivit felaktigt eller inte fattats. - H.J. har inte i avlämnade självdeklarationer för 1995 och 1996 års taxeringar lämnat sådana upplysningar om de aktuella transaktionerna att skattemyndigheten haft möjlighet att göra korrekta skatterättsliga bedömningar. Förutsättningar för eftertaxering får därmed anses föreligga. - Länsrätten bifaller överklagandet avseende 1995 års taxering i så måtto att uttagsbeskattning skall ske med 250 000 kr i stället för 300 000 kr enligt skattemyndighetens beslut. - Länsrätten avslår överklagandena avseende 1996 och 1997 års taxeringar.

H.J. överklagade och yrkade att hon inte skulle uttagsbeskattas med 250 000 kr, 26 709 kr respektive 16 000 kr taxeringsåren 1995-1997 samt att hon inte skulle taxeras med tillämpning av s.k. genomsyn med 700 000 kr respektive 90 000 kr taxeringsåren 1995 och 1997.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (2001-10-11, Åberg, Stenberg, referent, Bodin) yttrade: Bestämmelsen om uttagsbeskattning finns i anvisningspunkten 1 fjärde stycket till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Vid uttagsbeskattning skall skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet. - H.J. har genom att sälja avverkningsrätter till närståendes bolag till priser som understigit marknadsvärdet förfogat över näringsverksamhetens tillgångar på ett sådant sätt att hon skall uttagsbeskattas. Det saknas skäl att beräkna uttagsbeskattningen på annat sätt än länsrätten har gjort. - Avverkningsrätterna har sålts med närståendes bolag som mellanhand och får med hänsyn till vad som kommit fram i målet uteslutande anses ha haft till syfte att tillföra bolagen kapital. Försäljningen har inte fått de ekonomiska konsekvenserna för H.J. som avtalen utvisar. Det är alltså fråga om transaktioner som normalt inte förekommer mellan två oberoende affärsparter. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att det finns grund för att fränkänna avtalen betydelse i skattehänseende. Kammarrätten instämmer därför i länsrättens bedömning att H.J. skall beskattas som om hon hade sålt avverkningsrätterna direkt till AB C. - Kammarrätten avslår överklagandet.

H.J. fullföljde sin talan hos Regeringsrätten och anförde bl.a. följande. Det måste vara en huvudregel vid taxeringen att rättshandlingar skall bedömas efter sin reella innebörd, vilket i praktiken innebär att man är bunden av bl.a. civilrättsligt giltiga avtal och vissa civilrättsliga regelsystem. Skattemyndigheterna kan i vissa fall vid taxeringen bortse från transaktioner

som vidtagits uteslutande för att uppnå positiva skatteeffekter, men detta måste ske med stöd av den s.k. generalklausulen mot skatteflykt vilken inte är tillämplig i detta fall. För att kunna tillämpa den s.k. genomsynsprincipen krävs att transaktionerna innebär tämligen kraftiga övergrepp mot skattelagstiftningens grundtankar och att transaktionerna i sig varit ytterligt spektakulära. Den civilrättsliga effekten av avtalen mellan henne och AB A respektive AB B förändras inte och påverkas inte av att bolagen i nästa led genom civilrättsligt giltiga och korrekta avtal vidaresålt avverkningsrätterna till AB C. Länsrätten har dock menat att avtalen inte återspeglar verkliga förhållanden, framförallt beroende på att priset vid AB A:s och AB B:s försäljningar till AB C bestämts till högre belopp. Länsrätten måste därvid anse att bolagets handelsvinst i rotposthanteringen blivit för hög med tanke på aktuella omständigheter. Prissättningsproblematiken kan emellertid under inga förhållanden tas till intäkt för att avtalen skulle vara sådana rättshandlingar som kan ses igenom därför att transaktionerna inte återspeglar verkliga förhållanden. Naturligtvis är det så att avverkningsrätter har sålts till de båda bolagen och att avtalen i denna del är både civilrättsligt giltiga och korrekta. I en sådan situation kan den s.k. genomsynsprincipen inte tillämpas utan prissättningsproblematiken kan och skall i stället angripas medelst uttagsbeskattning. Det skall tilläggas att prissättningen är korrekt med tanke på de åtaganden som AB A iklätt sig genom förvärvet av avverkningsrätten (återplanteringskostnader m.m.). Länsrätten har vidare anfört att avtalen med bolagen inte varit affärsmässigt betingade och att några åtgärder inte vidtagits för att säkra fordran. Vad gäller fordringar skall framhållas att det inte är kutym inom näringslivet att överlämna fordringar på närstående till inkasso. Den vinst som bolagen gjort har inte undgått beskattning utan har minskat bolagens skattemässiga underskott med motsvarande belopp. Det förhållandet att hon har deltagit i återplanteringen och på så sätt uppfyller bolagets åtaganden enligt avtalet saknar betydelse. Att kostnaden för återplantering m.m. endast uppgick till 24 000 kr vid utgången av 1996 beror på att bolaget har försökt minimera sina kostnader.

Skatteverket (SKV) ansåg att Regeringsrätten skulle avslå överklagandet och anförde bl.a. följande. Verket anser i första hand att H.J. bör anses ha avyttrat avverkningsrätterna direkt till AB C. Om Regeringsrätten skulle finna att H.J. skulle beskattas som om hon avyttrat avverkningsrätterna till AB A och AB B, och inte direkt till AB C, anser SKV i andra hand att vederlaget skall anses ha uppgått till 80 000 kr respektive 0 kr. Skulle Regeringsrätten finna att vederlaget - vid överlåtelserna till AB A och AB B - har uppgått till 700 000 kr respektive 90 000 kr anser SKV i tredje hand att H.J. skall uttagsbeskattas på sätt underinstanserna gjort.

Regeringsrätten (2004-03-31, Ragnemalm, Eliason, Hulgaard, Wennerström, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Inkomst av näringsfastighet beräknas enligt huvudregeln i 24 § KL enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i lagen. Ett undantag från denna huvudregel finns i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Enligt denna får, om avverkningsrätt till skog har upplåtits mot betalning som skall erläggas under loppet av flera år, som intäkt för varje år tas upp den del av köpeskillingen som influtit under samma år.

Har en tillgång tagits ut ur en förvärvskälla sker enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet (uttagsbeskattning).

Enligt avtal den 26 oktober 1994 upplät H.J. avverkningsrätt på fastigheten X till AB A mot en ersättning om 700 000 kr, varvid bolaget åtog sig att svara för återplantering, skogsvårdsåtgärder på området, återställning av vägar och vägunderhåll. Betalning skulle erläggas med 150 000 kr den 30 november 1994 och med 550 000 kr den 30 januari 1996. Av ersättningen hade fram t.o.m. år 1996 endast 80 000 kr erlagts.

AB A upplät enligt avtal den 27 oktober 1994 motsvarande avverkningsrätt till AB C mot en ersättning om 1 000 000 kr. I avtalet föreskrevs inte någon skyldighet för AB C att svara för återställningsåtgärder. Betalningen skedde kontant varefter slutlig avräkning skedde under år 1995.

Vidare upplät H.J. enligt avtal den 28 mars 1996 avverkningsrätt på fastigheten till AB B mot en ersättning om 90 000 kr med villkor att bolaget skulle svara för återställningsåtgärder. I avtalet anges inte någon tidpunkt för betalning av ersättningen och någon betalning skedde inte under år 1996. AB B upplät motsvarande avverkningsrätt till AB C mot en ersättning om 106 000 kr som erlades år 1996.

I målet är ostridigt att AB A och AB B kontrolleras av H.J:s make.

I avtalet om upplåtelse av avverkningsrätt till AB B anges, som nyss nämnts, inte någon betalningstidpunkt. En förutsättning för tillämpning av punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL är att betalning skall erläggas under loppet av flera år. Frågan huruvida denna bestämmelse med hänsyn härtill är tillämplig på nämnda upplåtelse har inte varit föremål för behandling under handläggningen i underinstanserna men det synes uppenbart att dessa utgått från att så varit fallet. H.J. har därför inte haft anledning att förebringa ytterligare utredning om betalningsvillkoren. Regeringsrätten finner mot denna bakgrund inte anledning att överväga om hon skulle ha beskattats för ersättningen på grund av upplåtelsen vid 1997 års taxering enligt huvudregeln om beskattning enligt bokföringsmässiga grunder.

H.J. har uttagsbeskattats genom eftertaxering 1995 och 1996 för 250 000 kr respektive 26 709 kr samt vid inkomsttaxeringen 1997 för 16 000 kr på grund av att hon ansågs ha upplåtit avverkningsrätterna till makens bolag mot en ersättning understigande marknadsvärdet. Hon har vidare beskattats genom eftertaxering 1995 för 700 000 kr och vid inkomsttaxeringen 1997 för 90 000 kr på grund av att hon ansågs ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C.

Beskattningen av H.J. med avseende på hennes upplåtelser av avverkningsrätter kan inte grundas såväl på att upplåtelseerna skulle ha skett till makens bolag som på att de skulle ha skett direkt till AB C. Först måste därför tas ställning till vilket av dessa alternativ som skall gälla vid beskattningen. SKV har hos Regeringsrätten anslutit sig till detta synsätt och därvid i första hand gjort gällande att beskattningen i sin helhet skall grundas på att upplåtelseerna skett direkt till AB C.

Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte skall läggas till grund för beskattningen.

De skäl som åberopats för att H.J. skall anses ha upplåtit avverkningsrätterna direkt till AB C kan sammanfattas på följande sätt. Makens bolag var i akut behov av likviditetstillskott. Anledning till att avverkningsrätterna uppläts först till makens bolag och därefter av dessa till AB C var att omedelbara beskattningskonsekvenser av de inflytande betalningarna kunde undvikas och därmed obeskattade medel tillföras bolagen. Betalning till H.J. har inte skett i enlighet med avtalen och hennes mellanhavanden med bolagen har inte vilat på affärsmässig grund. Effekterna har blivit desamma som vid ett aktieägartillskott till bolaget.

De sålunda angivna omständigheterna hänför sig i huvudsak till motiven för att upplåtelseerna skedde på det sätt som avspeglar sig i avtalen och de skattemässiga konsekvenserna därav men saknar nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. Närmast är de av sådan art som är av intresse vid en prövning enligt lagen (1995:575) mot

skatteflykt, vilken emellertid inte är aktuell i målet. Det kan tilläggas att det inte har gjorts gällande och inte heller framgår av utredningen i målet att några rättigheter och förpliktelser uppkommit mellan H.J. och AB C.

Regeringsrätten finner inte utredningen i målet ge stöd för att rättshandlingarnas egentliga innebörd varit att H.J. upplåtit avverkningsrätterna till AB C. Någon beskattning på sådan grund skall således inte ske.

Uttagsbeskattning skall ske om ersättningen vid H.J:s upplåtelse av avverkningsrätt till AB A och AB B understeg marknadsvärdet.

H.J. hävdar att ersättningarna varit marknadsmässiga. SKV gör hos Regeringsrätten gällande att uttagsbeskattning bör ske med högre belopp än som skett i underinstanserna. Verket drar mot bakgrund av omständigheterna slutsatsen att avsikten varit att H.J. endast skulle erhålla det faktiskt uppburna beloppet, 80 000 kr, för de två upplåtelseerna.

Utredningen i målet ger inte stöd för slutsatsen att H.J. avstått från ersättningen enligt avtalen på det sätt som SKV påstått. Inte heller finner Regeringsrätten tillräcklig anledning att nu uppskatta skillnaden mellan den avtalade ersättningen och marknadspriset på annat sätt än domstolarna gjort. Omständigheterna är vidare sådana att förutsättningar föreligger för eftertaxering 1995. H.J. skall således vid denna taxering uttagsbeskattas för mellanskillnaden 250 000 kr medan hon vid 1997 års inkomsttaxering skall uttagsbeskattas för 16 000 kr.

Under beskattningsåret 1995 har emellertid H.J., såvitt framgår av utredningen, inte vidtagit någon åtgärd som kan läggas till grund för uttagsbeskattning. Grund för att eftertaxera henne för det belopp som hon skulle ha tagit ut ur sin näringsverksamhet detta år, 26 709 kr, föreligger således inte.

Vad nu sagts innebär att uttagsbeskattningen för 250 000 kr vid eftertaxering 1995 och för 16 000 kr vid inkomsttaxering 1997 skall kvarstå och överklagandet bifallas i övrigt så att någon beskattning ej sker av beloppen 700 000 kr genom eftertaxering 1995 och 90 000 kr vid 1997 års inkomsttaxering.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att H.J. inte skall beskattas för beloppen 700 000 kr vid eftertaxering 1995, 26 709 kr vid eftertaxering 1996 och 90 000 kr vid 1997 års taxering.

Föredraget 2004-03-03, föredragande Hogendoorn, målnummer 186--188-02

---

**Sökord:** Inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

**Litteratur:**

---