

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Fråga om avdrag för underskott på i utlandet bedriven rörelse. RÅ 1986 ref 55**

Besvär av makarna P angående inkomsttaxering 1978.

Makarna P förvärvade genom köpeavtal den 10 sept 1977 containrar samt uppdrog genom särskilt avtal i samband därmed åt Transcontainer Services AG (TCS), Schweiz, att förmedla uthyrning av containrarna. I avtalet föreskrevs bl a att TCS skulle registrera containrarna hos International Bureau of Containers i Paris samt försäkra dessa mot förlust eller skada. Hyresintäkterna skulle uppbäras av TCS som även svarade för att överskott av verksamheten betalades ut till makarna P.

Makarna P uppgav i sina självdeklarationer att de under beskattningsåret drivit rörelse avseende uthyrning av containrar. De yrkade avdrag för underskott som uppstått i rörelsen under 1977, P med 24 317 kr och hustrun med 2 702 kr.

TN godkände inte avdragen med hänvisning till att verksamheten fick anses som i utlandet bedriven rörelse.

Makarna P överklagade hos LR, som dock lämnade besvären utan bifall och yttrade: Den rörelse makarna P bedrivit har avsett uthyrning av fraktcontainrar. De har genom avtal överlämnat åt TCS i Schweiz att sköta förmedlingen till uthyrning. Även övrig förvaltning såsom handhavandet av influtna intäkter och redovisning härav har skett hos TCS. Den faktiska verksamheten måste med anledning av vad sålunda förekommit anses ha skett i Schweiz. Den rörelse som makarna P bedrivit får med hänsyn härtill enligt LR:s mening anses vara att hänföra till utomlands självständigt bedriven rörelse. Av makarna P åberopad dom från LR i Malmöhus län samt av dem i övrigt anförda omständigheter föranleder inte till annan bedömning. På grund härav och då avdrag för underskott av utomlands självständigt bedriven rörelse endast kan ske från intäkt av rörelse i utlandet eller fastighet i utlandet har TN haft fog för sitt beslut att vägra avdragen.

Makarna P anförde besvär hos KR i Gbg, som fastställde LR:s dom.

Makarna P gick därför vidare till RR, som dock inte ändrade KR:s dom. (Dom 21.3.1986)

*Anm.: Se RÅ 1950 ref 47; RÅ 1963 ref 4 (Skattenytt 1963 s 198); RÅ 1962 Fi 1500; RÅ 78 Aa 243; RÅ 1986 ref 2. Se även KGA Sandström, Om skattskyldighet för inkomst enligt svensk rätt, s 118—120; Ds Fi 1984:25, s 53—55, 57.*

**Fråga om skattetillägg på återfört extra avdrag för nedsatt skatteförmåga — RÅ 1986 ref 24.**

Besvär av Greta L angående eftertaxering för 1981 jämte skattetillägg.

Greta L. var under beskattningsåret 1980 ensamstående och uppbar folkpension. Hon redovisade för statlig inkomstskatt en taxerad inkomst av 36 100 kr och för kommunal inkomstskatt en taxerad inkomst av 37 760 kr. Skattepliktig förmögenhet redovisades med 50 000. Greta L. yrkade avdrag med 1 200 kr för hemsamarit samt för nedsatt skatteförmåga.

TN tog upp den taxerade inkomsten till 36 610 kr vid taxeringen för statlig inkomstskatt och till 37 250 kr vid taxeringen till kommunal inkomstskatt. Nämnden medgav extra avdrag för nedsatt skatteförmåga med 7 300 kr, varav 500 kr för sjukdomskostnader.

Enligt RSV:s föreskrifter m m om avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionärer, RSV Dt 1980:18, skall — för ensamstående folkpensionär med den för Greta L. vid taxeringen till statlig inkomstskatt åsatta taxerade inkomsten och en skattepliktig förmögenhet understigande 75 000 kr — tabellavdrag medges med 6 800 kr.

I ansökan om eftertaxering yrkade TI att Greta L. skulle eftertaxeras till statlig och kommunal inkomstskatt för en taxerad inkomst av 30 200 kr och en beskattningsbar inkomst av 37 500 kr. TI yrkade vidare med åberopande av bestämmelserna i 116 a § TL att Greta L. skulle påföras skattetillägg motsvarande 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på ett underlag av 37 500 kr och 40 procent av den förmögenhetsskatt som belöpte på 337 700 kr. TI anförde som grund för sin talan i huvudsak följande. Det hade efter viss utredning framkommit att Greta L. tillgodoförts räntor på ett s k 5-års lån hos Kooperativa förbundet med 31 005 kr för inkomståret 1980 och att — efter extra avdrag i förvärvskällan kapital med 800 kr — inkomsten av kapital uppgått till 30 205 kr. Kapitalbehållningen på kontot hos Kooperativa förbundet uppgick per den 31 december 1980 till 290 403 kr. Till den för inkomståret redovisade förmögenheten (rätt summerad 47 393 kr) borde tilläggas kapitalbehållningen på kontot vid beskattningsårets utgång. Den skattepliktiga förmögenheten blev då 337 796 kr (47 393 + 290 403). Enligt RSV:s föreskrifter var Greta L. med hänsyn till vad som upplysts om hennes inkomst- och förmögenhetsförhållanden inte berättigad till extra avdrag för nedsatt skatteförmåga som folkpensionär. Det av TN medgivna avdraget på 7 300 kr borde därför återföras till beskattning.

LR yttrade: *Taxeringarna*. Utredningen i målet ger stöd för att eftertaxeringsvis beskatta Greta L. för inkomst av kapital med 30 205 kr. Med hänsyn till det direkta samband som finns mellan Greta L:s underlåtenhet att i deklARATIONEN redovisa inkomsten av kapital och det i anledning därav med 7 300 kr oriktigt medgivna avdraget för nedsatt skatteförmåga skall eftertaxeringen för inkomst även omfatta beloppet 7 300 kr. I målet är vidare utrett att deklarerad förmögenhet skall höjas med 290 403 kr till 337 796 kr. Förutsätt-

ningar föreligger även att åsätta eftertaxering för förmögenhet. — *Skattetilllägg*. Greta L. har genom att i sin deklaration inte uppge ifrågavarande ränteinkomst och kapitaltillgodohavande lämnat sådana oriktiga uppgifter som enligt 116 a § TL medför att skattetilllägg kan påföras. Enligt 116 h § samma lag får skattetilllägg efterges bl a om underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skatteskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande att den kan anses utsäktlig. Greta L har även vid 1979, 1980 och 1982 års taxeringar underlåtit att deklarerat betydande ränteinkomster och kapitaltillgodohavanden. LR finner att vad Greta L anført inte utgör skäl för eftergift av skattetilllägg. Skattetillägget skall vid inkomsttaxeringen beräknas med 40 % på både den ej redovisade inkomsten av kapital och det oriktigt medgivna avdraget för nedsatt skatteförmåga.

I besvär yrkade Greta L. omprövning av LR:s dom men KR i Sundsvall ändrade inte överklagade domen.

Greta L. gick vidare till RR, som yttrade: Den eftertaxering för inkomst och förmögenhet som åsatts Greta L. är lagligen grundad.

Skattetilllägg skall enligt 116 a § TL påföras skatteskyldig som i självdeklaration lämnat uppgift som befinnes oriktig. Tillägget utgår med viss procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som inte skulle ha påförts den skattskyldige, om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Det skattetilllägg som har påförts Greta L. har beräknats dels på den ej redovisade förmögenheten och inkomsten av kapital och dels på det av TN medgivna avdraget för nedsatt skatteförmåga, 7 300 kr. RR har emellertid i ett tidigare avgörande (RÅ 1984 1:70) ansett att det inte finns förutsättningar att påföra skattetilllägg, när ett utan yrkande medgivet avdrag för nedsatt skatteförmåga undanröjts på grund av att den taxerade inkomsten genom eftertaxering höjts till ett så stort belopp att sådant avdrag inte längre kunde medges. Greta L. har visserligen i självdeklarationen yrkat avdrag för hemsamarit och nedsatt skatteförmåga. Avdrag för nedsatt skatteförmåga skall emellertid prövas även när den skattskyldige inte begärt sådant avdrag. Enbart det förhållandet att Greta L. framställt yrkanden om sådant avdrag och om avdrag för hemsamarit, vilka yrkanden inte innefattar oriktiga uppgifter, bör emellertid inte medföra att frågan om skattetilllägg skall bedömas annorlunda än i nämnda avgörande. Skattetillägget i denna del skall därför undanröjas.

Tillräckliga skäl för eftergift av skattetillägget i övriga delar har inte visats föreligga.

RR ändrar endast på det sättet KR:s och LR:s domar att underlaget för det Greta L. påförda skattetillägget i vad avser inkomstskatt sätts ned till (37 500—7 300) = 30 200 kr.

*Anm: Se RÅ84 1:20; 1:21 och 1:70. Se även Geijer m fl, Skattehandbok, Del 1, 8 uppl 1977, s 638 samt prop 1948:244, s 27—29.*

**Hyresfri upplåtelse av lägenhet har ansetts utgöra skattepliktig intäkt för fastighetsägaren. RÅ 1986 ref 93**

Besvär av Carl Göran R angående inkomsttaxering 1977.

Carl Göran R ägde tillsammans med sina två bröder fastigheten Glädjen nr 13 i Lund (taxeringsvärde 170 000 kr). Han beräknade i sin deklaration fastighetens resultat enligt konventionell metod på blankett F 2. På fastighetsbilagan redovisades som intäkt endast hyror o d (9 647 kr). Avdrag yrkades med belopp som väsentligt översteg redovisad intäkt, i följd varav underskott uppkom. Carl Göran R tillgodoförde sig avdrag med en tredjedel av underskottet som allmänt avdrag.

TN tillade som intäkt i den aktuella förvärvskällan ett belopp om 8 400 kr avseende hyresvärdet för lägenheter som upplåtits till släktingar.

Lokala skattemyndigheten påförde Carl Göran R skattetillägg beräknat på en inkomst av 2 800 kr (1/3 av 8 400 kr).

Hos LR yrkade Carl Göran R bl a att inte bli taxerad för någon hyresinkomst av hyresfritt upplåten lägenhet och att skattetillägget skulle undanröjas.

LR yttrade: 1) Enligt 24 § KL skall till intäkt av annan fastighet hänföras bl a hyresvärdet av lägenhet som ägaren använt för sin, sin familjs och sina personliga tjänares räkning. Uttrycket familj får, enligt LR:s bedömning, anses innefatta fastighetsägarens närmaste anhöriga och således även syster och sväger. — I deklarationen har för fastigheten redovisats intäkter av hyra o d om 9 647 kr. I skrivelse till TN, daterad den 30 maj 1977, uppger Carl Göran R att den redovisade hyresinkomsten i sin helhet härrör från Skånes Hembygdsförbund och att ingen intäkt beräknats för de hyresfritt boende Birgitta R S med maken Robert S och Gösta R. — I det redovisade hyresbeloppet ingår således ej någon ersättning från Gösta R för inkomståret 1976. Med hänsyn härtill finner LR skäl föreligga att nesaätta av TN påfört hyresvärde. — — —

2) Carl Göran R har, genom att i deklarationen ej upplysa om att del av fastigheten upplåtits hyresfritt till närstående, lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 116 a § TL medför påförande av skattetillägg. Uppgift om att del av fastigheten upplåtits hyresfritt har först avlämnats efter det att TN anhållit om uppgift om från vem de redovisade intäkterna erhållits. Vid sådant förhållande finner LR det ej vara fråga om frivillig rättelse av den oriktiga uppgiften. Annan grund för eftergift av påfört skattetillägg har ej framkommit i målet. LR lämnar besvaren över påfört skattetillägg utan bifall.

I besvär hos KR vidhöll Carl Göran R ifrågavarande yrkanden.

KR i Gbg avslog emellertid besvaren.

Carl Göran R gick vidare till RR, som yttrade: Carl Göran R ägde under år 1976 tillsammans med sina bröder Hans R och Gerhard R fastigheten Glädjen nr 13 i Lund. I byggnaden på fastigheten hyrde Skånes Hembygdsförbund en del av nedervåningen. Återstoden av nedervåningen disponerades av Carl Göran R:s son Gösta R. Övervåningen disponerades av Carl Göran R:s syster Birgitta R S och hennes make Robert S. I 1977 års självdeklaration togs som intäkt av fastigheten upp ett belopp om 9 647 kr. Carl Göran R uppgav i skrivelse till TN, daterad den 31 maj 1977, att den redovisade hyresinkomsten i sin helhet härrörde från Skånes Hembygdsförbund och att någon hyresintäkt inte

beräknats för de hyresfritt boende Birgitta R S med make och Gösta R. Genom den överklagade domen har som intäkt av fastigheten tagits upp ett till 8 400 kr beräknat hyresvärde för de hyresfritt disponerade bostäderna.

Enligt 24 § 1 mom KL skall det som kommit fastighetsägaren tillgodo av hans fastighet hänföras till intäkt av fastigheten. Den i lagrummet intagna uppräknningen av förmåner som kan tillkomma ägaren är endast exempel på olika vanligen förekommande förmåner. Även värdet av andra förmåner för fastighetsägaren utgör intäkt av fastigheten. Ett förfogande över en lägenhet på det sättet att fastighetsägaren upplåter den hyresfritt till närstående är att anse som en sådan förmån för honom som skall föranleda beskattning.

På grund av det anförda skall vid beräkning av nettointäkt av fastigheten hyresvärdet av de bostäder som hyresfritt upplåtits till Birgitta R S och hennes make och till Gösta R tas upp som intäkt. Skäl att beräkna detta värde till lägre belopp än 8 400 har inte framkommit.

Genom att underlåta att i deklARATIONEN ange att dessa bostäder upplåtits hyresfritt till närstående har Carl Göran R lämnat en sådan oriktig uppgift som grundar skattetillägg. Skäl för eftergift av skattetillägg föreligger inte. Däremot skall skattetillägget beräknas efter 25 procent enligt 116 a § andra stycket TL eftersom den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av Carl Göran R:s självdeklARATION för det nästföregående beskattningsåret. (Dom 25.4. 1986)

*Anm.: Se RÅ 1949 not 640; 1957 not 1017; 1957 not 1551; 1961 not 43—45; 1962 not 1484; 1976 Aa 77; RÅ79 1:18 och RÅ84 Aa 6. Se vidare K G A Sandström, Beskattning av inkomst av hyresfastigheter, 1974, s 77—78, 80—81, 92—93; Olof Norell, Inkomst av hyresfastighet, 1984, s 46—47; SOU 1975:54, s 174; prop 1975/76:79, s 70; SOU 1977:6, s 73—74; prop 1977/78:136, s 144—145; Taxeringshandboken, 2 uppl 1981, s 352—353; SOU 1977:6, s 174—175, 196—197 samt prop 1976/77:92, s 22—23.*

**Fråga om aktiebolags handel med värdepapper skall betraktas som rörelse. RÅ 1986 ref 53.**

Besvär av X Aktiebolag i mål om förhandsbesked angående inkomstskatt.

—

I ansökan hos riksskatteverket om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde X följande. Bolaget bildades under 1981 och första räkenskapsåret omfattade tiden 1981-03-01—1982-06-30. Bolagets huvudsakliga verksamhet avser inköp och försäljning av trävaror. Redan under första räkenskapsåret köpte och sålde bolaget dessutom aktier i mindre omfattning verksamheten men har numera betydande omfattning. Köpen och försäljningarna har uteslutande skett för egen räkning. Omfattningen av de två verksamheterna framgår av följande

uppgifter. För räkenskapsåren 1981/82 1982/83 och 1983/84 uppgick omsättningen i trävaruverksamheten till respektive ca 25,0 mkr, 32,0 mkr och 49,0 mkr. I värdepappersverksamheten omfattade omsättningen under de tre åren resp. 6,26 och 36 poster till belopp av resp. ca 172 tkr, 8,6 mkr och 16,8 mkr. Värdepapperens bokförda värde vid räkenskapsårets slut uppgick till resp. ca 122 tkr, 3,2 mkr och 10,5 mkr.

På grund av omfattningen anser bolaget att värdepappersverksamheten utgör handel med värdepapper, vilken verksamhet alltså skall beskattas enligt reglerna för rörelse. Till stöd för bolagets uppfattning åberopas rättsfallen RÅ 1940 ref 35 och RÅ 1965:398. — RSV har lämnat anvisningar om värdering av bankers, försäkrings-, fondkommissions- och finansbolags lager av fordringar, obligationer, aktier m m (RSV Dt 1984:23). — Om rättsnämnden förklarar att rörelse föreligger, önskar bolaget få veta om bolaget får använda den ovannämnda anvisningen vid värderingen av lager av värdepapper. Om så inte skulle vara fallet, hemställer bolaget att rättsnämnden lämnar besked om den högsta nedskrivning som får göras på värdepapper, som upptagits till balansdagens börsvärde.

Hos RSV antecknades dessutom följande: I ärendet har upplysts att bolagets värdepappershantering är inriktad på kortsiktiga aktieaffärer och att bolaget påbörjat den för att få kapital till den kapitalkrävande trävaruverksamheten. — Vidare framgår av handlingarna att bolaget hittills har behandlat sitt innehav av värdepapper som anläggningstillgångar och vid taxeringen redovisat gjorda försäljningar enligt realisationsvinstreglerna.

TI yttrade bl a: Bolaget har börjat handla med värdepapper för att få in kapital till den relativt nystartade kapitalkrävande verksamheten. Jag anser att bolaget ifråga tillhör den stora kategori rörelseidkare, som av olika anledningar börjat placera pengar i aktier i större eller mindre omfattning. I detta fall har köpen och försäljningarna uteslutande skett för egen räkning. Bolagets huvudsakliga verksamhet avser inköp och försäljning av trävaror. Någon verklig penningrörelse synes inte bolaget ha bedrivit. Att bolaget började köpa och sälja aktier då aktiemarknaden var gynnsam, kan inte nu föranleda att verklig handel med aktier föreligger. En vanlig spekulationsverksamhet för egen räkning, även om det sker i större omfattning, kan inte anses vara handel i egentlig mening. Fastmera talar omständigheterna i detta fall för en analog tillämpning av rättsfallet RÅ 1981:4. Med hänsyn härtill anser jag inte att bolaget driver handel med värdepapper på sådant sätt att rörelsereglerna är tillämpliga.

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked: Den värdepappershantering som bolaget bedriver är inte att anser som rörelse. MOTIVERING. Av handlingarna framgår att bolaget köper och säljer värdepapper uteslutande för egen räkning i syfte att få in kapital till trävarurörelsen. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt kan bolaget — trots en omfattande omsättning av värdepapper — inte anses driva rörelse i form av handel med värdepapper. Inkomst av värdepappershanteringen skall således beskattas enligt realisationsvinstreglerna och inte enligt reglerna för rörelse. Vid denna bedömning förfaller övriga i ansökningen ställda frågor.

Bolaget besvårade sig hos RR, som yttrade: — Aktiebolaget driver en trävarurörelse. För att få in kapital till den rörelsen köper och säljer bolaget värdepapper. Denna verksamhet som är inriktad på kortsiktiga aktieaffärer har pågått sedan bolaget bildades år 1981 och har fått en betydande omfattning. Vid angivna förhållanden skall värdepappershanteringen beskattas enligt reglerna för rörelse. Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet härmed. — RR återförvisar målet i vad avser frågan om värdering av lager av värdepapper till RSV för behandling av ansökningen i denna del. (Dom 16.4. 1986.)

*Anm.: Se RÅ 1936 not 365, 720; 1940 ref 35; 1940 not 486; 1957 not 2718; 1965 not 398; 1966 not 1496; 1969 not 1148; 1970 not 1788; RÅ81 1:4; RÅ81 Aa 12. Se vidare SOU 1977:86, s 319 f, s 549; prop 1980/81:68, s 178; GRS del I, 8:e uppl, s 235 f; Hellner, Skatteplanering, s 139 f; Skattenytt 1984, s 237 (Hagstedt).*

#### **Skatteplikt för s k marknadsanpassad arbetsersättning till intagen vid kriminalvårdsanstalt? RÅ 1986 ref 28**

Besvär av A angående inkomsttaxering 1977.

A var intagen på kriminalvårdsanstalten Tillberga, där han utförde arbete enligt gällande föreskrifter om arbetsplikt och erhöll s k marknadsanpassad arbetsersättning. Under ”särskilda upplysningar och yrkanden m m” i deklARATIONEN uppgav A att ersättningen, ca 34 000 kr, från anstalten enligt uppgift inte var skattepliktig.

TN upptog 34 000 kr till beskattning i förvärvskällan tjänst eftersom erhållen ersättning från kriminalvårdsstyrelsen inte syntes omfattas av de inkomster som enligt 19 § KL inte är skattepliktiga.

I besvär yrkade A att inte bli beskattad för ersättningen.

LR yttrade såvitt nu är av intresse: Beträffande ersättningen från kriminalvårdsanstalten Tillberga har följande blivit utrett. Ersättningen till A utgick i enlighet med 44 § lagen (1974:203) om kriminalvård i anstalt och med av kriminalvårdsstyrelsen utfärdad föreskrift för försöksverksamhet med marknadsanpassad arbetsersättning till intagna i kriminalvårdsanstalterna Skogome och Tillberga. Ersättningen i fråga avsåg arbete som A utfört inom anstalten Tillberga för anstaltens räkning. — Regleringen i 1974 års lagstiftning innebar en försöksverksamhet med marknadsanpassad ersättning. Vid lönesättningen utgick styrelsen från gällande löneförhållanden inom träindustri med skäligen avdrag för skatt (fiktiv skatt) på 30 procent. Man har således utgått från att ersättningen skulle anses vara skattefri. Av lönen erhöll den intagne dock endast 25 procent i kontanta medel. Återstående del reserverades för betalning av kosten på anstalten, för kostnader i samband med permissioner och för skuldsanering m m. — Kriminalvårdsstyrelsen har i skrivelse till justitiedepartementet den 12 okt 1973 uttalat angående försöksverksamheten att styrelsen valt att tills vidare lösa skattefrågan genom att dra fiktiv skatt på ca 30 procent vilket man anser sparar betydande administrativt merarbete, som skulle uppstå om den marknadsanpassade arbetsersättningen skulle behandlas som skattepliktig inkomst av tjänst. I information till de intagna om försöksverksamheten sägs bl a följande om arbetsersättningens storlek: ”Eftersom du inte ska betala skatt får du en ersättning som ungefär motsvarar vad en träindustriarbetare får kvar

efter skatt.” — Beträffande frågan om ersättningen skall anses som skattepliktig intäkt för A gör LR följande bedömning. Rätteligen skulle skatteplikten för de ersättningar som det nu är fråga om, låt vara att fråga är om en försöksverksamhet, ha reglerats i kommunalskattelagen och inte efter kriminalvårdsstyrelsens huvud. TI:s invändning är därför i och för sig ett starkt argument för att A skall beskattas för lönen 34 000 kr. Å andra sidan måste beaktas att fiktiv skatt redan dragits på intjänat belopp och att A informerats om att han inte skall betala skatt på ersättningen i fråga. Ersättningen har därtill förbrukats bl a för kost på anstalten och för kostnader vid permissioner dvs för kostnader föranledda av fängelsevistelsen. Det kan då inte vara rimligt att A — till synes på grund av förbiseende så att säga att reglera skattefrågan vid försöksverksamhetens tillkomst — skall beskattas två gånger för inkomsten. På grund härav finner LR att den ifrågavarande ersättningen inte skall anses som skattepliktig inkomst för A.

Hos KR yrkade TI att ersättningen, som fick beräknas till 34 000 kr efter avdrag för fiktiv skatt, skulle anses utgöra skattepliktig inkomst av tjänst. I konsekvens med att ersättningen ansågs skattepliktig borde A anses berättigad till avdrag med skäligt belopp för kostnader för hemresor och för den eventuella ökningen av levnadskostnaderna i övrigt, som uppkommit under vistelsen i Tillberga. Kostnaderna kunde uppskattas till 5 000 kr.

KR i Sundsvall yttrade: Ifrågavarande ersättning har avsett lön till A för arbete som han utfört under vistelse på fångvårdsanstalten Tillberga för anstaltens räkning. Inkomst av detta slag har inte undantagits från skatteplikt i KL. KR finner därför att A skall beskattas för ersättningen i enlighet med TI:s yrkande. Den omständigheten att kriminalvårdsstyrelsen vid bestämmande av lörens storlek utgått från att den var undantagen från skatteplikt kan mot bakgrund av det anförda inte medföra annan bedömning.

Hos RR yrkade A att inte bli beskattad för inkomsten i fråga.

RR — som inhämtat yttrande i målet av kriminalvårdsstyrelsen — yttrade: Enligt 12 § lagen (1974:203) om kriminalvård i anstalt är intagen skyldig att utföra det arbete eller deltaga i den undervisning eller utbildning som åläggs honom. I 44 § samma lag finns bestämmelser om ersättning till intagen som utfört arbete eller deltagit i verksamhet enligt 12 §. Ersättning utgår enligt normer som regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer har meddelat.

Den ersättning som A erhållit på Tillberga kriminalvårdsanstalt är att hänföra till sådan ersättning som avses i 44 § lagen om kriminalvård i anstalt.

Av bestämmelserna i punkt 1 första stycket av anv till 19 § KL framgår att underhåll, som har lämnats intagen i kriminalvårdsanstalt, inte utgör skattepliktig inkomst. Den i målet uppkomna frågan gäller huruvida ersättningen till A är att hänföra till underhåll enligt nämnda anvisningspunkt eller på någon grund är att betrakta som skattepliktig intäkt för honom.

Av handlingarna i målet framgår bl a följande. På kriminalvårdsanstalten Tillberga pågår — efter tillstånd av Kungl Majt år 1971 — sedan år 1972 en försöksverksamhet som innebär att man i syfte att pedagogiskt bidra till en förbättring av rehabiliteringen konstruerat ersättningen enligt 44 § lagen om kriminalvård i anstalt så att den företer viss likhet med motsvarande kollektivavtal inom den öppna arbetsmarknaden. Avsikten att träna de intagna i

hanteringen av sin ekonomi uppnås bl a genom att man från en beräknad "marknadsmässig" ersättning gör fiktiva avdrag för skatt och vad som anses motsvara normala kostnader för uppehälle m m.

Med hänsyn till vad som sålunda och i övrigt förekommit finner RR att ersättningen är att hänföra till sådant till intagen i kriminalvårdsanstalt lämnat underhåll som avses i punkt 1 första stycket av anv till 19 § KL. Ersättningen utgör därför inte skattepliktig inkomst för A. (Dom 11.6.1986.)

*Anm: Se SOU 1984:87, s 158, 159, 175 samt Geijer m fl, Skattehandbok, 8 uppl, 1977, s 73.*

**Har periodiskt understöd utgått på grund av bindande förpliktelse uppkommen före den 9 nov 1973? RÅ 1986 ref 106.**

Besvär av Tahar K angående inkomsttaxering 1982.

Tahar K yrkade i sin självdeklaration avdrag för periodiskt understöd med 25 000 kr till släktingar (far, mor, syskon, farbror) i Tunisien.

TN medgav avdrag med 5 000 kr.

Hos LR yrkade Tahar K att bli taxerad enligt deklARATIONEN. Till stöd för att det periodiska understödet utbetalats på grund av en sådan bindande förpliktelse som skulle medföra avdragsrätt för periodiskt understöd med utgivet belopp anförde Tahar K att han hade ekonomiskt ansvar för sin familj i Tunisien eftersom föräldrarna hade bekostat hans utbildning.

LR yttrade: Enligt 46 § anv punkt 5 KL skall avdrag medges med utbetalda belopp för periodiskt understöd som utgått p g a bindande förpliktelser som uppkommit före den 9 nov 1973. Försörjningsplikt är ej att jämställa med ifrågavarande krav på bindande förpliktelse. — LR lämnar besvären utan bifall.

Tahar K gick vidare till KR och åberopade bl a följande intyg från sin far Jaber K: Undertecknad får härmed intyga att år 1970 ett muntligt avtal träffades mellan mig och min son Tahar K, numera bosatt i Sverige, om att han årligen och så länge behov förelåg skulle betala ett underhåll till mig för att bidra till min och min familjs försörjning. — Bakgrunden till denna överenskommelse var att Tahar som det enda av mina barn bekostats en ordentlig skolgång, som gjort det möjligt för honom att få ett arbete. Familjens ekonomi tillät inte att samtliga mina barn kunde erhålla tillräcklig skolutbildning. Min son Tahar har också i enlighet med vår överenskommelse årligen betalat ut till mig ett underhåll till täckande av min och min familjs försörjning. Under år 1982 erhöll jag ett belopp motsvarande 25 000 kronor.

KR i Sthlm yttrade: Det i målet åberopade intyget angående ett muntligt avtal mellan Tahar K och dennes far avseende underhåll till honom och hans familjs försörjning kan inte anses visa att en sådan bindande förpliktelse föreligger som avses i övergångsbestämmelserna till lagen (1973:1113) om ändring i kommunalskattelagen (1928:370). Med hänsyn härtill är Tahar K inte berättigad till avdrag för periodiskt understöd med högre belopp än det

som tillgodoräknats honom av taxeringsnämnden. Tahar K har ej heller i övrigt visat fog för sin talan. — KR lämnar besvären utan bifall.

Tahar K överklagade till RR och åberopade bl a följande vittnesintyg undertecknat av tre personer: Härmed intygar undertecknade, att vi under år 1970 vid flera tillfällen fick bekräftelse på, att ett avtal mellan Tahar K och hans far Jaber K hade upprättats. — Avtalets innebörd gick ut på att Tahar K efter avslutad skolgång, med sina arbetsinkomster skulle hjälpa familjen, för att på detta sätt återgälda alla de uppföringar hans föräldrar gjort för honom under hans skoltid. Bekräftelsen fick vi genom att fadern, Jaber K, vid flera tillfällen omnämnde avtalet för oss i närvaro av sonen Tahar K. Fadern klargjorde att genom detta skulle familjens framtida försörjning vara tryggad.

RR yttrade: Tahar K som är född år 1954 i Tunisien gör i målet gällande att understödet till hans släktingar i Tunisien utgått på grund av en bindande förpliktelse för honom. Till stöd härför har han åberopat ett intyg av sin far Jaber K att de år 1970 träffat ett muntligt avtal om att Tahar K årligen och så länge behov förelåg skulle betala underhåll till familjen i Tunisien. Bakgrunden till avtalet var att endast Tahar K av syskonen hade kunnat bekostas en ordentlig skolgång som gjort det möjligt för honom att få ett arbete. Vidare åberopar Tahar K ett vittnesintyg av tre personer om att avtalet mellan honom och fadern hade upprättats. Han framhåller också att han enligt tunisisk lag är skyldig att underhålla sin familj där oavsett om något avtal därom har träffats. Familjen omfattar hans mor och far, fyra ogifta systrar och en systerdotter.

RR finner att Tahar K:s utbetalningar om 25 000 kr till familjen i Tunisien inte har skett på grund av sådan bindande förpliktelse som avses i övergångsbestämmelserna till lagen (1980:1062) om ändring i kommunalskattelagen. — RR bifaller inte besvären. (Dom 21.5.1986.)

*Anm: Se RÅ78 1:88; RÅ79 1:102; RÅ80 1:9; RÅ84 1:64 och RÅ85 Aa 206 samt prop 1973:181, s 58, 59.*

**Fråga om upplysningsplikt i samband med självdeklaration angående ansökan om uppskov med realisationsvinstbeskattning. Förutsättningar för eftertaxering? RÅ 1986 ref 98.**

Besvär av P angående eftertaxering för 1979 för inkomst.

P avyttrade år 1976 fastigheten Stora Hammar 25:350. Härvid uppkom en realisationsvinst som ostridigt uppgick till 55 373 kr. En ersättningsfastighet, Näselfjärilen 4, förvärvades i sept 1977 och avyttrades i nov 1978. Hos LSKR ansökte han om uppskov med beskattning av realisationsvinsten 55 373 kr. Beslut härom meddelades den 17 maj 1979, därvid uppskov med hela beloppet beviljades till dess att ersättningsfastigheten avyttrades.

Enligt 4 § fjärde stycket lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst skall, vid beräkning av realisationsvinst ge-

nom avyttring av ersättningsfastigheten, avdrag, som enligt anvisningarna till 36 § KL får göras vid beräkningen av vinsten, minskas med beloppet av den realisationsvinst eller del av sådan vinst som uppskovet avser.

I sin deklaration år 1979 redovisade P försäljningen av ersättningsfastigheten utan beaktande av uppskovsbelopp. Ej heller upplystes om att ansökan om uppskov hade ingivits till LSKR.

TN taxerade P enligt deklarationen.

I framställning om eftertaxering yrkade TI att P skulle eftertaxeras för 35 394 kr, utgörande skillnaden mellan uppskovsbeloppet och i deklarationen redovisad förlust på grund av försäljningen av ersättningsfastigheten. Som grund angavs att P i sin deklaration inte hade omnämnt uppskovsansökan och inte heller hade underrättat TN om uppskovet, då han delgavs beslutet härom i maj 1979. P hade genom denna underlåtenhet föranlett att taxeringen blivit felaktig.

P motsatte sig bifall till yrkandet och anförde i huvudsak följande. Frågan var helt ny för honom. T-2 blanketten gav ingen information om hur man skulle göra med eventuellt uppskovsbelopp. Han fick del av uppskovsbeslutet först den 3 juli 1979. Enligt progokollet från LSKR underrättades LS. Det borde ha ankommit på TN att ta upp frågan i samband med sin granskningsverksamhet. — Han har inte försummat att lämna TN någon uppgift som han varit skyldig att lämna.

LR yttrade: Enligt 31 § 1 mom TL bör envar, utöver vad deklarationsformuläret föranleder, meddela de upplysningar till ledning för egen taxering som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Av 114 § TL framgår att om skattskyldig, ehuru uppgiftspliktig, har underlåtit avlämna uppgift och har underlåtenheten föranlett att han påförts skatt med för lågt belopp, får rättelse ske genom eftertaxering. — P hade innan han upprättat deklarationen ansökt om uppskov med beskattning av realisationsvinsten för Stora Hammar 25:350. Han erhöll den 3 juli 1979 besked om att uppskov beviljats. Av anvisningarna till blankett T2 vid 1979 års taxering framgår att belopp, varmed uppskov med beskattning medgivits, skall minska omkostnadsbeloppet för ersättningsfastigheten. Vid angivna förhållanden hade P bort förstå att det under taxeringsperioden ålåg honom att lämna TN upplysning om uppskovsmålet. Genom att inte göra detta har P underlåtit att avlämna sådan uppgift att grund för eftertaxering föreligger. Yrkat belopp vinner stöd av utredningen. — LR åsätter P eftertaxeringar på sätt nedan anges (beloppen här uteslutna).

Hos KR yrkade P att eftertaxeringen skulle undanröjas.

KR i GBG yttrade: KR finner att P inte fullgjort sin skyldighet att i sin självdeklaration lämna erforderliga upplysningar till ledning för åsättande av en riktig taxering. Han får därigenom anses ha lämnat oriktig uppgift, som

föranlett för låg taxering och därvid att skatt påförts honom med för lågt belopp. Förutsättning för eftertaxering föreligger därmed.

P gick vidare till RR som efter redovisning av de inledningsvis återgivna omständigheterna yttrade: Då P avlämnade självdeklaration år 1979 och därvid redovisade försäljningen av ersättningsfastigheten hade LSKR ännu inte fattat beslut med anledning av ansökningen om uppskov. Nedsättning av omkostnadsbeloppet enligt vad som anges i nämnda lagrum skulle därför inte ske. Någon skyldighet för P att upplysa om ansökningen har inte förelegat, vare sig enligt 23, 25 eller 25 b §§ TL jämfört med då gällande formulär till deklarationsblanketter eller eljest. Inte heller har P varit pliktig att upplysa taxeringsmyndigheterna om det beslut om uppskov som han enligt egen uppgift fick del av i juli 1979. Eftersom P sålunda varken lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift som han varit skyldig att lämna saknas förutsättning för eftertaxering. (Dom 6.5.1986.)

**Fråga om en stiftelse som med skattefria medel anskaffat en fastighet även är befriad från skyldighet att erlägga kommunal inkomstskatt för inkomst av fastigheten och garantibelopp. RÅ 1986 ref 70**

Besvär av Stiftelsen Korsnäs-Marma Aktiebolags sociala fond angående taxering för kommunal inkomstskatt 1979.

Stiftelsen förvärvade den 1 dec 1978 den schablontaxerade fastigheten del av Sälja 1:1 och 2:1 i Heby kommun med ett taxeringsvärde av 97 000 kr. I särskild självdeklaration vid 1979 års taxering redovisade stiftelsen inte någon inkomst av fastigheten och uppgav att stiftelsen var undantagen från beskattning jämlikt förordningen 1951:148.

TN påförde stiftelsen schablonintäkt med 81 kr och garantibelopp med 161 kr. Nämnden motiverade sitt beslut med att stiftelsen var skattskyldig för inkomst av fastighet..

I besvär hos LR yrkade stiftelsen undanröjande av den åsatta taxeringen.

TI anförde bl a: Det lagrum stiftelsen åberopar stadgar att företagsstiftelser för social verksamhet inte är skattskyldiga för belopp som nämnts i 1 § samma lag eller avkastning därav. — — — I detta mål är inte fråga om sådana medel eller avkastningen därav utan om inkomst av annan fastighet och garantibelopp. Den av stiftelsen åberopade författningen är således inte tillämplig i detta fall. Med hänsyn härtill och eftersom inte heller i övrigt skäl varför stiftelsen skulle vara undantagen från skattskyldighet från ifrågavarande inkomster synes föreligga hemställes om avslag på besvären.

LR yttrade: På sätt TI anført utgör ifrågavarande inkomst inte sådana medel eller avkastning därav som avses i 1 och 2 §§ ovannämnda förordning. Stiftelsen är således skattskyldig för inkomsten. — LR lämnar besvären utan bifall.

Stiftelsen gick vidare till KR i Sthlm och anförde att avkastningen av medel som avsätts enligt förordningen 1951:148 är skattefri, oavsett hur medlen placerats, och att jämförelse kan göras med stiftelser som enligt 53 § 1 mom d) KL är skattskyldiga endast för inkomst av fastighet och enligt 7 § e) lagen om statlig inkomstskatt är frikallade från skattskyldighet för all inkomst.

KR i Sthlm yttrade bl a: Av 1 § förordningen (1951:148) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till vissa stiftelser m m framgår att skattskyldig medgivits rätt att vid beräkning av nettointäkt av rörelse njuta avdrag för belopp som enligt särskilda avtal ingångna mellan vissa statliga organ och angivna föreningar inom skogs- och cellulosaindustrin under beskattningsåret tillgodoförts Stiftelsen Trävaruindustriens konjunkturutjämningsfond eller särskilda av föreningarna bildade stiftelser. — I 2 § samma förordning har föreskrivits att skyldighet att erlägga skatt för inkomst och förmögenhet icke föreligger för de i 1 § nämnda stiftelserna, ”såvitt angår i samma paragraf avsedda medel eller avkastning därav”. Vidare har föreskrivits att dylik skyldighet inte heller föreligger för vissa stiftelser som avses i ett par av de förenämnda avtalen, ingångna 1950, däribland företagsstiftelser för social verksamhet. — Den nu klagande stiftelsen uppger i målet att den är en sådan företagsstiftelse för social verksamhet som avses i 2 § nämnda förordning — något som i och för sig inte bestritts av motsidan — och hävdar att det inte föreligger någon grund för att åsätta stiftelsen taxering. Enligt stiftelsen kan det förhållandet att stiftelsen förvärvat en fastighet inte anses innebära att stiftelsens medel och avkastningen därav i den delen förlorat sin skattefrihet. — Taxeringsintendenten hävdar, som framgår av hans yttrande, motsatt uppfattning. — Frågan i målet är alltså om bestämmelsen i 2 § förenämnda förordning om skattefrihet för företagsstiftelser av nu ifrågakarande slag kan tolkas så vidsträckt som klagandestiftelsen gör gällande, dvs innebärande att medel som tillgodoförts stiftelsen i enlighet med vad som sägs i 1 § förordningen skulle vara skattefria även om medlen sedermera skulle ha placerats i fastighet eller annan förvärvskälla, t ex rörelse, varav avkastningen enligt vanliga beskattningsregler utgör inkomst av annat slag än inkomst av kapital. För stiftelsens ståndpunkt att skattefriheten omfattar all inkomst talar att uttrycket ”medel” både allmänspråkligt och företagsekonomiskt kan innefatta såväl obundna medel, dvs pengar och värdepapper av olika slag, som bundna medel i form av fastigheter m m. — Av den nu aktuella lagstiftningens förarbeten framgår inte omedelbart vilken innebörd man velat ge uttrycket i detta fall. — Det kan emellertid konstateras att den skattefrihet som företagsstiftelser av nu ifrågakarande slag åtnjuter enligt 2 § förenämnda förordning uttryckligen knutits till sådana medel eller avkastningen därav som avses i förordningen 1 §, dvs de ”belopp” som av givarna tillgodoförts stiftelserna. Redan häri ligger en begränsning i förhållande till den skattefrihet som är reglerad i de lagrum i kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt som den klagande stiftelsen åberopar till jämförelse. I 53 § 1 mom d) kommunalskattelagen anges ifrågakarande inrättningar vara skattskyldiga endast för inkomst av fastighet — dvs just sådan inkomst varom är fråga i nu förevarande mål — under det att, utan att det uttryckligen anges, skattefrihet föreligger för all annan inkomst. Av 7 § e) lagen om statlig inkomstskatt framgår att juridiska personer av här ifrågakarande slag uttryckligen anges vara frikallade från skattskyldighet för ”all inkomst”. — Går man så till lagstiftningens förarbeten finner man där vissa uttalanden av vederbörande departementschefer som enligt kammarrättens mening tyder på att, när det gäller frågan om skattefriheten i detta sammanhang, man haft i tankarna i första hand obundna medel i förut angiven bemärkelse, dvs kapital i vanlig mening.

Mot bakgrund av bl a det anförda fann KR det bäst förenligt med lagstiftningens grunder att bedöma frågan om stiftelsens skattskyldighet för sin inkomst av fastighet på sätt LR gjort. (En ledamot av KR (Montgomery) ville bifalla besvären.)

Stiftelsen överklagade hos RR, som biföll besvären och yttrade: Stiftelsen

Korsnäs-Marma Aktiebolags sociala fond har vid kommunal taxering 1979 i Heby kommun påförts schablonintäkt med 81 kr och garantibelopp med 161 kr för den av stiftelsen den 1 december 1978 förvärvade fastigheten del av Sälja 1:1 och 2:2.

Av handlingarna framgår ej annat än att stiftelsen är en sådan företagsstiftelse för social verksamhet som avses i 2 § förordningen (1951:148) om rätt att vid taxering för inkomst njuta avdrag för avgifter till vissa stiftelser m m och att fastigheten förvärvats för medel som tillgodoförts stiftelsen i enlighet med vad som sägs i förordningen eller för avkastningen av sådana medel.

RR finner att bestämmelserna i förordningen måste tolkas så att stiftelsen inte är skyldig att erlagga kommunal inkomstskatt för fastigheten.

På grund av det anförda undanröjer RR, med ändring av KR:s och LR:s domar, den stiftelsen åsatta taxeringen till kommunal inkomstskatt i Heby kommun. (Dom 7.5.1985).

En ledamot av RR — Delin — var skiljaktig såtillvida att han ansåg att den omständigheten att fastighetsskatten genom lagändring 1953 inarbetades i den kommunala inkomstskatten så, att den upphörde att vara en självständig skatteform och ersattes av skatt på garantibelopp för fastighet, inte medför att sådant belopp kunde jämföras med inkomst vid tillämpning av 1951 års förordning. Rätt till skattebefrielse för garantibeloppet kunde sålunda inte grundas på nämnda förordning. Annan grund för befrielse från skatt på garantibeloppet förelåg inte enligt Delin.)

*Anm:* Se prop 1947:296; 1948:287; 1950:11 och 1951:68.