

Målnummer:	2031-03	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2005-03-30		
Rubrik:	Inkomst av taxirörelse har ansetts skattepliktig trots att den på grund av avsaknaden av erforderligt tillstånd varit olaglig. Inkomsttaxering 1999 och 2000.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 21 § kommunalskattelagen (1928:370)• 5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1949 Fi 1109• RÅ 1968 Fi 209• RÅ 1984 Ba 42• RÅ 1987 not. 184• RÅ 1988 ref. 69• RÅ 1992 not. 327• RÅ 1991 ref. 6		

REFERAT

P.A. dömdes i oktober 2000 av Borås tingsrätt till dagsböter för att bl.a. ha gjort sig skyldig till olaga yrkesmässig trafik (taxitrafik). Domen vann laga kraft. I sina självdeklarationer för beskattningsåren 1998 och 1999 redovisade han inte någon inkomst av näringsverksamhet utan endast inkomst av tjänst. Skattemyndigheten åsatte honom taxeringar i enlighet med deklARATIONERNA men beslöt senare genom omprövningsbeslut att med anledning av tingsrättens dom - såvitt nu är i fråga - beskatta honom för inkomst av näringsverksamhet (taxirörelse) med 37 500 kr för vardera taxeringsåret 1999 och 2000 samt att påföra honom skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på underlagen om 37 500 kr.

P.A. överklagade skattemyndighetens beslut hos länsrätten.

Skattemyndigheten bestred bifall.

Länsrätten i Vänersborg (2001-11-22, ordförande Kockum) yttrade: Av praxis (RÅ 1991 ref. 6) framgår att eftertaxering och skattetillägg inte har ansetts skola påföras för vad som influtit till följd av försäljning av olja som en person genom förskingring åtkommit från sin arbetsgivare, när försäljningen inte ingick som ett led i legal verksamhet som utgjort förvärvskälla. I avgörandet anförde Regeringsrätten bl.a. följande. I en verksamhet som helt och hållet bygger på brott bör beaktas att enligt 36 kap. 1 § första stycket brottsbalken utbyte av brott enligt denna balk skall förklaras förverkat, om det inte är uppenbart oskäligt. Normalt kan således, objektivt sett, verksamhet som uteslutande grundas på brott enligt brottsbalken inte anses leda till vinst. - - - Sammanfattningsvis bör alltså gälla att brottslig verksamhet som sådan inte kan konstituera någon förvärvskälla. Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga. - Länsrätten gör följande bedömning. - Skattemyndigheten har i två omprövningsbeslut den 20 december 2000 för vardera av taxeringsåren 1999 och 2000 beslutat att skönmässigt uppskatta inkomst av aktiv näringsverksamhet för P.A. till 37 500 kr, att påföra skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på underlaget, att skönmässigt uppskatta mervärdesskatt till 6 000 kr och påföra skattetillägg med 20 procent på underlaget. Myndighetens motivering var att P.A. av Borås tingsrätt den 24 oktober 2000 dömts för olaga yrkesmässig trafik bedriven

mellan den 29 november 1998 och den 28 mars 1999. P.A. hade inte redovisat någon inkomst av näringsverksamhet i sina självdeklarationer. Med hänsyn till att skönstaxeringarna och skattetilläggen påförts enbart på grund av den brottsliga verksamheten finner länsrätten att P.A. inte borde påförts dessa. Överklagandena skall därmed bifallas. - Länsrätten undanröjer skattemyndighetens beslut.

Skatteverket överklagade länsrättens dom hos kammarrätten.

P.A. bestred bifall till verkets talan.

Kammarrätten i Göteborg (2003-02-24, Stenstad, Hansson, Palm, referent) yttrade: Enligt rättspraxis konstituerar brottslig verksamhet som sådan inte någon förvärvskälla. Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga (jfr RÅ 1991 ref. 6, RÅ 1988 ref. 69 och RÅ 1992 not. 327). Den brottsliga verksamhet P.A. bedrivit har inte ingått som ett led i en i övrigt legal verksamhet. Mot bakgrund av Regeringsrättens praxis kan den av P.A. bedrivna verksamheten inte anses utgöra någon förvärvskälla och därmed inte heller inkomstskattepliktig verksamhet. P.A. kan således inte påföras skönsmässigt beräknad inkomst av näringsverksamhet och skattetillägg. - Kammarrätten avslår överklagandena.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att P.A. vid såväl 1999 som 2000 års taxering skulle beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 11 250 kr och att skattetillägg skulle påföras honom med 40 procent av den skatt som belöpte på ett underlag om 11 250 kr.

Till stöd för sin talan anförde Skatteverket bl.a. följande. De domar som kammarrätten hänvisat till saknar betydelse i P.A:s fall. Det som är utmärkande för brotten i dessa domar är att de finns upptagna i brottsbalken. I RÅ 1991 ref. 6 uttalar Regeringsrätten att i en verksamhet som helt och hållet bygger på brott bör beaktas att enligt 36 kap. 1 § brottsbalken utbyte av brott kan förklaras förverkat. Förverkande enligt denna paragraf kan enbart ske för brott enligt brottsbalken. Regeringsrättens slutsats blev att verksamhet som uteslutande grundas på brott enligt brottsbalken normalt inte kan anses leda till vinst. Brottet olaga yrkesmässig trafik för vilket P.A. fällts, regleras i yrkestrafiklagen (1998:490). Frågan är då om allt som faller in under definitionen av begreppet brott kan hänföras till sådan brottslig verksamhet som inte är skattepliktig. Det är en avsevärd skillnad mellan, å ena sidan, brottsbalksbrott och vissa brott enligt specialstrafflag såsom narkotikabrott och, å andra sidan, sådant brott som P.A. begått genom att underlåta att söka det tillstånd som varit nödvändigt för att bedriva verksamheten. Hade P.A. sökt och fått trafik tillstånd hade verksamheten varit laglig. Stöld, förskingring och andra brottsbalksbrott kan däremot aldrig genom tillstånd eller administrativa beslut bli hänförliga till laglig verksamhet. - Begreppet brottslig verksamhet som används i RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327 har ingen entydig innebörd. Brottslig verksamhet förknippas vanligen med brott av grövre karaktär såsom förskingring som var aktuellt i de båda rättsfallen. Man kan inte dra andra slutsatser av RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327 än att inkomster från förskingring som är ett brott enligt brottsbalken där utbytet kan förverkas eller gärningsmannen kan bli skyldig att betala skadestånd inte i sig kan konstituera en förvärvskälla och inte heller beskattas. Några slutsatser om vad som gäller när verksamheten i och för sig är laglig men har bedrivits utan nödvändigt tillstånd går däremot inte att dra. - I RÅ 1991 ref. 6 tog Regeringsrätten hänsyn till att förmågan att betala skadestånd minskar om den fällda personen skulle beskattas för det som orättmätigt förvärvats. När det gäller olaga yrkesmässig trafik finns det inte på samma sätt någon skadelidande part. Den som transporteras tillhandahålls den tjänst han vill ha och bryr sig kanske inte om ifall föraren har trafik tillstånd eller inte. Något skadeståndskrav kommer sannolikt inte att framställas. Det finns därför ingen anledning att underlåta beskattning av sådant skäl. - Kammarrättens inställning tycks vara att allt som

är brottslig verksamhet är undantaget från beskattning. Ett sådant synsätt skulle innebära att man i vissa branscher kan bedriva verksamhet utan skattekonsekvenser bara genom att låta bli att söka nödvändiga tillstånd. Förutom skattefriheten skulle verksamheten slippa kostnader som är förknippade med de krav som ställs på den tillståndspliktiga verksamheten. Man blir då en reell konkurrent till etablerade företag som följer bestämmelserna.

P.A. bestred bifall till överklagandet. För det fall att Regeringsrätten skulle finna att verksamheten var skattepliktig ansåg han att beskattning inte skulle ske eftersom någon vinst inte uppkommit.

Regeringsrätten (2005-03-30, Lavin, Ersson, Almgren, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om inkomst av brottslig verksamhet i form av olaga yrkesmässig trafik (taxiverksamhet) är skattepliktig.

Av utredningen i målet framgår att den verksamhet som P.A. bedrivit uppfyller kriterierna för näringsverksamhet. Verksamheten har varit otillåten så till vida att han saknat tillstånd enligt yrkestrafiklagen att bedriva taxitrafik. Han har också av tingsrätten dömts till dagsböter för bl.a. olaga yrkesmässig trafik.

På många olika områden finns straffsanktionerade tillståndskrav för att bedriva viss näringsverksamhet. Så krävs t.ex. tillstånd av Vägverket för att driva trafikskola enligt lagen (1998:493) om trafikskolor och tillstånd av länsstyrelse för att driva biluthyrningsrörelse enligt lagen (1998:492) om biluthyrning. Att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt och att han därigenom gör sig skyldig till en brottslig handling kan enligt Regeringsrättens mening inte i sig få till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig. P.A. skall därför beskattas för den bedrivna verksamheten. Regeringsrätten finner skäligt att uppskatta inkomsten för vart och ett av de aktuella taxeringsåren till det av Skatteverket yrkade beloppet 11 250 kr.

P.A. har inte redovisat några inkomster av näringsverksamhet i sina självdeklarationer för de aktuella taxeringsåren. Förutsättningar föreligger därför att enligt 5 kap. 2 § första stycket taxeringslagen (1990:324) påföra P.A. skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på ett underlag om 11 250 kr vid såväl 1999 års som 2000 års taxering. Något skäl att befria P.A. från skattetilläggen har inte framkommit.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller Skatteverkets överklagande och undanröjer kammarrättens och länsrättens domar samt förklarar att P.A. vid såväl 1999 års som 2000 års taxering skall beskattas för inkomst av näringsverksamhet med 11 250 kr.

Regeringsrätten påför P.A. skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på ett underlag om 11 250 kr för vart och ett av nämnda taxeringsår.

Föredraget 2005-02-23, föredragande Heinefors, målnummer 2030--2031-03

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Inkomstskatt

Litteratur: Melz, SvSkT 1998 s. 210-215; Lodin m.fl., Inkomstskatt, 9 u., 2003, s. 66 f.; Dahlgvist/Elofsson, Bokföringsbrott och bokföringslagen, 2002, s. 21 f.
