

**Barn som på grund av studier i gymnasieskolan bott på annan ort än föräldrarna har ansetts hemmavarande hos föräldrarna. Avdrag för underhåll enligt 46 § 2 mom första stycket 4) kommunalskattelagen har därför inte medgivits föräldrarna.**

Besvär av LSKM angående inkomsttaxering 1984.

LR ansåg barnet hemmavarande hos föräldrarna. KRG ansåg att omständigheterna i målet, bl a dotterns kontrakt på en lägenhet, tydde på att hon bildat eget hushåll. KR medgav därför avdrag för periodiskt understöd.

RR medgav inte avdrag och anförde bl a:

”Makarna K:s dotter Ingrid K, som är född 1964, bedrev studier vid gymnasieskolan i Karlstad under tiden från augusti 1982 till juni 1984. Under skoltiden bodde hon ensam i en lägenhet i Karlstad och hade eget hushåll. Under skoltiden besökte hon föräldrahemmet i Munkfors vid vissa veckoslut. Besöken var inte regelbundna.

Frågan i målet är om Ingrid K under 1983 skall anses ha varit hemmavarande hos föräldrarna i den mening som avses i nämnda lagrum eller inte.

Av utredningen framgår inte annat än att det enda skälet till att Ingrid K bott i en egen bostad i Karlstad 1983 var att hon då gick i gymnasieskolan i

Karlstad. Den omständigheten att hon således enbart på grund av studier i gymnasieskolan bott i en annan bostad än föräldrarnas kan inte anses innebära att hon slutligt lämnat sitt föräldrahem. Hon skall därför anses under 1983 ha varit hemmavarande hos föräldrarna i den mening som avses i 46 § 2 mom första stycket 4) kommunalskattelagen.

Rätt till avdrag för de utgivna underhållsbidragen föreligger därför inte.

Regeringsrätten fastställer, med ändring av kammarrättens dom, det slut länsrättens dom innehåller.” (Dom 890414, mål nr 1883--1884-1988)

**Innebörden av begreppet ”bindande förpliktelse” vid prövning av avdragsrätt för periodiskt understöd till den skattskyldiges i Polen bosatte fader (fall I) och till den skattskyldiges i Grekland bosatta moder (fall II).**

Besvär av C (I) och I (II) angående inkomsttaxeringar 1984 resp 1985.

I

LR och KRS fann inte att sådan bindande förpliktelse förelåg som erfordras för att avdragsrätt skall föreligga.

RR fann det inte tillförlitligen visat att utbetalningarna grundade sig på en bindande förpliktelse som uppkommit före den 9 november 1973 och an-

förde bl a:

”Vad gäller det nu aktuella målet kan anmärkas att C i en den 30 april 1984 dagtecknad skrivelse till taxeringsnämnden uppgett att han vid hemlig utresa från Polen våren 1973 ansett det olämpligt att vända sig till myndighet ”för att få skriftligt bindande avtal (förpliktelse)” om sin skyldighet att hjälpa familjen. Han ansåg att ”det räckte för familjen att jag lovade min far att hjälpa honom ekonomiskt efter min förmåga”. Liknande uppgifter lämnades i besvärsskrivelsen till länsrätten. C har i senare ingivna skrivelser anfört att fråga varit om obligatoriska underhållsbidrag. Som stöd för detta har han åberopat bl a två intyg, daterade den 5 december 1984 och den 19 december 1985. I dessa vitsordar hans far att han fr o m den 15 mars 1973 enligt överenskommelse varje år får periodiskt understöd med cirka 1 000 dollar och att C åtagit sig att betala detta understöd muntligen under våren 1973. I regeringsrätten åberopar C dessutom en skriftlig avtalsbekräftelse daterad i Warszawa den 2 januari 1988. Enligt denna har han och hans far den 15 mars 1973 muntligen med vederbörliga vittnen träffat ett enligt polsk lag bindande avtal av innebörd att C årligen till sina föräldrar skall utge underhållsbidrag med 1 000 dollar. I avtalsbekräftelsen uppger parterna att avtalet träffats den 15 mars 1973 och att det alljämt gäller. Parternas namnteckningar bevittnas av två personer vilka tillika intygar att de varit samtidigt närvarande när avtalet av den 15 mars 1973 ingicks.

Regeringsrätten finner att vad C anfört visserligen visar att han ansett sig ha ett ekonomiskt ansvar gentemot sina föräldrar och att han därför under

en följd av år lämnat betydande bidrag till dessa. Emellertid krävs också, som framgår av det föregående, att utbetalningarna skett på grund av en bindande förpliktelse som uppkommit före den 9 november 1973. I målet finns inte någon skriftlig förbindelse. Återstår alltså att pröva huruvida de utsagor som avgivits av fadern i nämnda två intyg och av de båda vittnena till avtalsbekräftelsen utgör tillräcklig bevisning om att C före den 9 november 1973 muntligen åtagit sig en bindande förpliktelse att utge underhållet.

När det gäller beviskraven i mål av förevarande slag, där den bindande förpliktelsen anges ha muntlig form, aktualiseras bl a följande synpunkter. Bedömningen av frågan huruvida en bindande förpliktelse föreligger kan inte ske utan beaktande av vilket rättsförhållande den hänför sig till. De allmänna förutsättningarna för att godta uppgifterna måste sålunda vara bättre när fråga är om situationer där periodiska understöd är typiska än när betalningarnas bakgrund är oklar eller ovanlig. Underhållsskyldighet är en typisk grund för periodiskt understöd. Att underhållsskyldigheten för barn gentemot behövande föräldrar avskaffats i Sverige får inte föranleda att man bortser från att den kan vara en levande social realitet i många andra länder. — Redan den långa tid som förflutit från förpliktelsens uppkomst — den skall ju ha uppkommit före den 9 november 1973 — medför bevissvårigheter. Det torde endast undantagsvis vara möjligt att godta enbart utsagor av de av förpliktelsen berörda eller av andra om vad som förevarit som tillräcklig utredning om förpliktelsens existens, innehåll och uppkomsttid. Detta gäller särskilt, om också de vitt-

nesutsagor som åberopas avgivits först lång tid efter förpliktelsens påstådda uppkomst. I allmänhet torde sådana fall böra krävas att också tillförlitligheten hos den som lämnat uppgiften styrkts eller att uppgiften i sig har starkt stöd av omständigheterna i det enskilda fallet. Oklarheter eller motsägelser som kan väcka tvivel om uppgiftens riktighet får inte föreligga; under alla förhållanden måste de starkt begränsa möjligheterna att godta uppgiften.

I förevarande fall har det förflutit mycket lång tid — i vad avser utsagorna av vittnena till avtalsbekräftelsen nästan 15 år — mellan den dag då förpliktelsen anges ha uppkommit till den dag då utsagorna lämnades. I målet finns inte någon utredning om vittnens personer. Inte heller har vittnena redovisat någon omständighet till stöd för att de ännu 1988 kan minnas att förpliktelsen skulle ha uppkommit just den 15 mars 1973. Därtill kommer att fadern i intygen inte anger att förpliktelsen avgetts i vittnens närvaro, en uppgift som däremot lämnas av vittnena till avtalsbekräftelsen. Till saken hör också att innehållet i intygen och avtalsbekräftelserna inte helt överensstämmer med vad C uppgivit i skrivelser till taxeringsnämnden och länsrätten." (Dom 890414, mål nr 5697-1987)

II

LR och KRS fann inte att sådan bindande förpliktelse förelåg som erfordras för att avdragsrätt skall föreligga.

RR fann det inte tillförlitligen visat att utbetalningarna grundade sig på en bindande förpliktelse som uppkommit före den 9 november 1973 och anförde bl a:

"I förevarande fall har det förflutit

mycket lång tid — i vad avser utsagorna i intygen och avtalsbekräftelsen mer än 20 år — mellan den dag då förpliktelsen anges ha uppkommit och den dag då utsagorna lämnades. Vittnena har inte redovisat någon omständighet till stöd för att de efter så lång tid kan minnas när förpliktelsen uppkommit och vilket innehåll den haft. Till detta kommer att innehållet i de den 30 juni 1987 dagtecknade intygen på väsentliga punkter skiljer sig från vad som anges i avtalsbekräftelsen." (Dom 890414, mål nr 3333-1987)

**Församlingsmedlen har tagit banklån på sedvanliga villkor och sedan överlämnat medlen till församlingen utan att betinga sig ränta. Församlingen har därvid förbundit sig att fullgöra amorteringarna på lånet. Församlingsmedlemmen har beskattats för beräknad ränta på de medel som överlämnats till församlingen.**

Besvär av H angående eftertaxering för 1981 och 1982.

LR och KRG beskattade H för beräknad ränta.

RR biföll inte besvären och anförde:

"Av handlingarna i målet framgår följande. H lånade 30 000 kronor hos Länssparbanken i Värmlands län mot sedvanlig ränta. Beloppet överlämnades räntefritt till Elimförsamlingen i Torsby som bidrag till församlingens kyrkobygge. Enligt en såsom revers betecknad handling förband sig församlingen att amortera det av Helmer Högfeldt upptagna banklånet med 4 000 kronor per år till dess lånet slutbetalats. I sina självdeklarationer år 1981 och 1982 redovisade H kapitalskulden till länssparbanken och tillgo-

doförde sig avdrag för utgiven ränta. Några ytterligare upplysningar rörande omständigheterna i samband med lånet lämnade han inte.

Församlingen har enligt den såsom revers betecknade handlingen förpliktat sig att till länssparbanken återbetala H:s lån i viss ordning. Härigenom får H anses ha fått en fordran på församlingen motsvarande kvarstående skuld på banklånet. Att innehavare av fordran underlåter att betinga sig ränta utgör enligt rättspraxis inte i och för sig skäl att vid beskattningen anse honom ha åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skälig ränta. Sådant skäl föreligger endast om genom räntans efterskänkande får anses ha skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende (jfr RÅ 1954 ref 22).

Med hänsyn till omständigheterna i målet — H:s upplåning av medel, hans överlåtelse av samma belopp till församlingen och dennas åtagande att återbetala beloppet till banken — och mot bakgrund av att H saknar avdragsrätt för sedvanliga bidrag till församlingen får hans underlåtenhet att betinga sig ränta anses innefatta en överföring av medel från honom till församlingen som har särskild betydelse i skattehänseende. Skäl finns därför att beskatta honom för beräknad ränta så som skett i målet. Förutsättningar för eftertaxering föreligger." (Dom 890417, målNr 3089--3090-1987)

**Avdrag för nedsatt skatteförmåga för folkpensionär har beräknats med frångående av taxeringen till statlig inkomstskatt i fall då den skattskyldige haft ett betydande underskott i förvärvskälla.**

Besvär av makarna R angående inkomsttaxering 1982.

Makarna R hade tillgodförts avdrag för underskott på en fastighet med 87 163 resp 110 935 kronor. Maj R hade förutom underskottet på 110 935 kr en tjänsteinkomst på 134 920 kronor. Av tjänsteinkomsten utgjorde drygt 30 000 kronor retroaktiv lön.

LR och KRSu medgav inte extra avdrag.

Makarna R fullföljde sin talan.

RR medgav inte extra avdrag och yttrade bl a:

"Den omständigheten att viss del av den av Maj Rönnerdag deklarerade tjänsteinkomsten avsett retroaktiv lön motiverar i och för sig att avdrag beräknas till högre belopp än vad som följer av hennes till statlig inkomstskatt taxerade inkomst. Hon har å andra sidan tillgodförts ett betydande avdrag för underskott i förvärvskälla, vilket sammanhänger med de reparations- och underhållsarbeten som utförts på den makarna Rönnerdag tillhöriga fastigheten Flundran 6. Detta underskott har det aktuella året sänkt hennes taxerade inkomst i avsevärd grad. Vid en sammantagen bedömning av Maj Rönnerdags inkomstförhållanden under året finner regeringsrätten i likhet med underinstanserna att hennes skatteförmåga inte kan anses ha varit så väsentligen nedsatt att hon kan medges extra avdrag." (Dom 890224, målNr 1--2-1988)

**Vid avyttring av aktier i ett bolag, i vilket större delen av tillgångarna dessförinnan avyttrats, fanns obeskattade vinstmedel som härörde från löpande varuförsäljning. De så kallade vinstbolagsbestämmelserna i 35 § 3 mom sjunde styc-**

**ket kommunalskattelagen har ansetts tillämpliga när, med avvikelser från vad som är brukligt inom företaget eller branschen, återanskaffning av varor underlåtits i sådan omfattning att varuförsäljningen framstår som ett led i en avveckling av verksamheten i bolaget.**

Besvär av AO angående förhandsbesked

I ansökan hos riksskatteverket om förhandsbesked i taxeringsfråga anförde X i huvudsak: Jag äger alla aktierna i Y AB. Bolaget bedriver kopieringsverksamhet. Någon gång mot slutet av räkenskapsåret 1987/88 såg mars/april 1988 — siktat jag på att sälja mina aktier i bolaget till extern köpare. Alldeles före avyttringen av bolaget skall samtliga maskiner och inventarier i bolaget överlåtas till bokförda värden till ett av mig ägt, nybildat AB (= "Nya AB"). Jag själv och övriga anställda tar anställning i detta nya bolag. Eventuellt lager av förbrukningsmateriel samt hel- eller halvfabrikat överlåtes till bokförda värden till Nya AB före avyttringen av aktierna i Y AB.

X anförde vidare. Det kan nämnas att företagets verksamhet kännetecknas av mycket hög omsättningshastighet på produktsidan. Vid vart tillfälle befintliga tillgångar i form av förbrukningsmateriel samt av halv- och halvfabrikat representerar relativt låga värden. I Y AB kommer vid tillfället för aktiernas avyttring att på tillgångssidan finnas likvida medel och fordringar. På passivsidan kommer att finnas beskattat eget kapital, resultatutjämningsfond av ungefärligen samma storlek som i bokslutet 1986-04-30, allmän investeringsfond, som på grund av eventuell ny avsättning i bokslutet 1986-

04-30 kan ha ökat jämfört med bokslutet 1985-04-30, samt räkenskapsårets fram till aktieöverlåtelsen intjänade "normala" årsvinst. Den sistnämnda kan beräknas uppgå till 1–2 milj kr. Y AB kommer alltså vid tidpunkten för aktiernas avyttring att utgöra vad man brukar kalla ett skalbolag — ett skalbolag som innehåller både beskattade och obeskattade vinstmedel. Och beträffande de sistnämnda kommer att finnas både sådana uppkomna under tidigare beskattningsår (resultatutjämningsfond, investeringsfond) och sådana uppkomna under det beskattningsår för bolaget då aktierna i det samma säljs.

I ansöknings framställde X, såvitt nu är av intresse, följande fråga: Fråga 1. Om jag avyttrar mina aktier i Y AB vid slutet av ett räkenskapsår — 1987/88 eller 1988/89 beroende på när lagakraftvunnet förhandsbesked på denna ansökan föreligger — med de förutsättningar som redovisats i min ansökan, samt vinsten för det pågående räkenskapsåret endast utgörs av resultat från normal försäljning av företags produkter (omsättningstillgångar) till dess kunder, skall då den skattepliktiga realisationsvinsten på grund av min aktieförsäljning beräknas enligt reglerna i 35 § 3 mom första och andra stycket kommunalskattelagen eller med tillämpning av reglerna i sjunde stycket av nämnda paragraf (den s k vinstbolagsklausulen)?

Rättsnämndens majoritet fann inte vinstbolagsbestämmelsen vara tillämplig under förutsättning av att vederlaget vid överlåtelsen av "Nya AB" inte översteg värdet av varulager enligt värderingsprinciperna i KL före hänsynstagande till varulagerreserv minskat med den ingående varulagerreser-

ven. Motiveringen var följande: "Enligt förutsättningarna i ärendet skall varulagret under beskattningsåret överlåtas på "Nya AB" till bokfört värde. Den föreliggande frågan gäller om, vid en bedömning av om vinstbolagsbestämmelsen är tillämplig eller ej, hänsyn skall tas till vinstmedel som dessförinnan uppkommit genom löpande försäljning av varor. Vinstbolagsbestämmelsens avfattning och grunderna för bestämmelsen får anses ge vid handen att så inte skall ske. En förutsättning för detta måste dock enligt nämndens uppfattning vara att det vid avyttringen av aktierna inte till någon del finns obeskattade vinstmedel i fallet om den ingående varulagerreserven balanseras av ett underpris vid överlåtelsen av varulagret på "Nya AB". Villkoret i beskedet har utformats i enlighet härmed. En konsekvens av villkoret är att beskedet inte gäller om värdet av varulagret vid överlåtelsen på "Nya AB" understiger den ingående varulagerreserven."

I besvären yrkade AO att löpande försäljning av varor skulle omfattas av vinstbolagsregeln om inte ersättningsanskaffning skett.

RR fann att vinstbolagsbestämmelsen skulle tillämpas och anförde: "Enligt de i ansökningen om förhandsbesked angivna förutsättningarna skall vid den tidpunkt då försäljningen av aktierna sker — förutom resultatutjämningsfond och investeringsfond — inte finnas andra obeskattade vinstmedel i bolaget än sådan rörelsevinst som härrör från den normala försäljning av varor som förekommit i bolagets löpande verksamhet under perioden mellan räkenskapsårets ingång och tidpunkten för överlåtelsen av rörelsen. Frågan i målet är om förekomsten av sådan rö-

relsevinst skall medföra att vinstbolagsbestämmelserna i 35 § 3 mom sjuende stycket kommunalskattelagen blir tillämpliga.

Av förarbetena till dessa bestämmelser framgår att lagstiftaren närmast i blickpunkten haft en speciell typ av vinstbolag, nämligen sådana där vinstmedlen framkommit genom en s k inkrämsöverlåtelse i anslutning till att aktierna avyttrats. Inkrämsöverlåtelsen kan ha omfattat — förutom anläggningstillgångar — även ett varulager, och den typiska vinstbolagstransaktionen innebär därvid — i enlighet med vad rättsnämnden funnit i ärendet — att en varulagerreserv helt eller delvis har upplösts.

Avfattningen av vinstbolagsbestämmelserna utesluter inte det fallet att de obeskattade vinstmedlen härrör från den löpande varulagerförsäljningen. Det krävs dock att dessa vinstmedel kan sägas ha uppkommit till följd av att större delen av bolagets tillgångar överlåtits. För att sådant samband skall anses föreligga måste, med avvikelse från vad som är brukligt inom företaget eller inom branschen, återanskaffning av varor ha underlåtits i sådan omfattning att försäljningen framstår som ett led i den avveckling av verksamheten i bolaget som inkrämsöverlåtelsen innebär.

Av det anförda framgår att vinstbolagsbestämmelserna principiellt omfattar den situation som beskrivs i den aktuella ansökningen om förhandsbesked. Ansökningen utvisar inte att tillämpning härav kan underlåtas. Vid sådant förhållande finner regeringsrätten att bestämmelserna i 35 § 3 mom sjuende stycket kommunalskattelagen skall tillämpas på aktieöverlåtelsen.

Regeringsrätten ändrar förhandsbe-

skedet i enlighet med det anförda.”

Två regeringsråd var skiljaktiga så tillvida att de ansåg att fjärde stycket i regeringsrättens dom skulle ha denna lydelse: ”Såvitt framgår av utredningen innebär inte det förfarande som avses med ansökningen (fråga 1) att förutsättningar för en tillämpning av vinstbolagsbestämmelserna föreligger. Bestämmelserna är därför inte tillämpliga på förfarandet.” (RÅ 1988 ref 149)

**Tandläkares försäljning av guld som härrör från tandguld förvärvat av patienter har hänförts till tandläkarrörelsen, oavsett om betalning för tandguldet belastat rörelsen.**

Besvär av H angående inkomsttaxering 1983.

LR taxerade inte H för försäljning av tandguld som rörelse.

KRG fann att H:s verksamhet som tandläkare var en förutsättning för förvärv av tandskrotet och detta därmed utgjorde en tillgång i rörelsen. KRG beskattade därför H för inkomst av rörelse.

H yrkade i besvären i första hand att inkomsten inte skulle beskattas då det var fråga om inkomst från försäljning av lös egendom som innehafts mer än fem år. För det fall inkomsten skulle anses som inkomst av rörelse yrkade H att avdrag skulle medges med 50 % av försäljningssumman.

RR biföll inte besvären och anförde bl a:

”H har bedrivit tandläkarrörelse se-

dan 1952. Det år 1982 försålda guldet härrör från tandguld som han förvärvat från patienter under den tid han bedrivit sin tandläkarpraktik. Enligt vad H uppgivit har guldet inte kostnadsförts i rörelsen eller på annat sätt belastat denna. Det saknas skäl att ifrågasätta denna uppgift.

H:s rörelse har visserligen inte varit inriktad på handel med guld. Guldet har emellertid sitt ursprung i skrot som uppkommit i tandläkarrörelsen. Omhändertagandet av skrot och olika avfallsprodukter från den egna verksamheten får i allmänhet ses som ett naturligt led i en rörelse. I de fall omhändertagandet föranleder kostnader för rörelseidkaren kan dessa sålunda dras av i rörelsen. På motsvarande sätt bör ett tillgodogörande av skrot eller avfallsprodukter redovisas som intäkt i rörelsen. Bedömningen härav påverkas principiellt inte av om rörelseidkaren träffat överenskommelse om att utge viss ersättning för skrotet. Inte heller kan den omständigheten att rörelseidkaren inte belastat rörelsen med den utgivna ersättningen göra att omhändertagandet och tillgodogörandet av skrotet bedöms annat än som ett led i rörelsen.

Regeringsrätten finns på grund av det anförda att H:s förvärv och försäljning av guld som härrör från tandskrot bör hänföras till den av honom bedrivna tandläkarrörelsen, oavsett om han låtit av honom utgivna ersättningar påverka rörelseresultatet.” (Dom 890411, målnr 955-1987)

# SRF

## Står för trygghet

Att anlita en Redovisningskonsult SRF ger trygghet.  
Beteckningen SRF är en garanti för kvalificerad *ekonomisk utbildning*, minst 5 års praktisk yrkeserfarenhet och en kontinuerlig aktualitetsutbildning.

### Över hela landet

Redovisningskonsulter SRF finns på de flesta orter. Mer än 100 000 företag i vårt land anlitar någon av Sveriges över 700 Redovisningskonsulter SRF.

### Mest mindre och medelstora företag

De flesta som anlitar en Redovisningskonsult SRF är mindre företag. Småföretagare som har verklig nytta av en aktiv rådgivare vid sin sida. Som vill ha en kunnig samtalspartner — inte en siffergranskare eller kontrollant.

### SRF är inte vem som helst

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund SRF ger en omfattande information och utbildning åt sina ledamöter. SRF har egen Servicebyrå för distribution av facklitteratur, blanketter m m, en Dataenhet för hjälp med utvärdering av datautrustning, Expertpanel med specialistkompetens. SRF är också representerat i offentliga nämnder och utgör remissinstans i bl a redovisnings- och skattefrågor.



### Vill du veta mer om SRF?

Beställ vårt informationsmaterial från förbundskansliet i Falun.

Du hittar oss också i Gula Sidorna under "Redovisningskonsulter" markerade med SRF eller  $\Delta$ .

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND  
— småföretagarens rådgivare och samtalspartner.

**SRF**

Förbundsadress: Stigaregatan 7, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023-181 30.

<input type="checkbox"/> Sänd mig informationsmaterial om SRF.	<input type="checkbox"/> Sänd mig ansökningshandlingar för ledamotskap i SRF.	Brevporto
<input type="checkbox"/>		
Namn _____		
Företag _____		
Adress _____		
Postadress _____		
		SRF:s SERVICEBYRÅ AB Box 143 791 23 FALUN