Regeringsrätten

Rättsfall

Tillämpning av den s k praktikantregeln i dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz. — Betydelsen av uttrycket ”avrest från Sverige” i dubbelbeskattningsavtalet? RÅ84 1:33

Besvär av TI angående M:s inkomsttaxering 1977.

M studerade under beskattningsåret medicin vid universitet i Basel i Schweiz. Under tiden den 1 — den 4 jan, den 1 mars — den 4 april och den 6 juli — den 3 sept 1976 arbetade M som läkare i Finspång. I sin deklaration uppgav M den inkomst han uppburit i Sverige till 60 160 kr. Han yrkade, med hänvisning till den s k praktikantregeln i dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz, att inte bli beskattad för inkomsten.

TN beskattade M för inkomsten ifråga.

Hos LR yrkade M att taxeringarna skulle undanröjas. Han anförde att han påbörjat sina medicinska studier i Basel i maj 1970 och att de avslutats i dec 1977. Den 30 sept 1975 anmälde han utflyttning ur Sverige och i jan 1978 flyttade han tillbaka till Sverige.

TI hemställde om avslag och anförde: Den enda anledningen till vistelsen i Schweiz har varit studier. Efter studierna har M återvänt till Sverige. M:s skatterättsliga hemvist är Sverige, vilket innebär att oinskränkt skattskyldighet föreligger enligt intern svensk skatterätt. Inkomsten i fråga har förvärvats i Sverige. Anledning att tillämpa dubbelbeskattningsavtalet saknas således.

LR fann med hänsyn till i målet föreliggande uppgifter att M under sin studietid i Schweiz haft sådan väsentlig anknytning till Sverige, att han enligt 53 § 1 mom KL var skattskyldig i Sverige och lämnade besvären utan bifall.

M gick vidare till KR.

KR i Jkg yttrade: Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL skall svensk medborgare, som inte stadigvarande vistas i Sverige, likväl kunna anses bosatt här om han alltjämt har väsentlig anknytning till Sverige. De omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av denna fråga är bland annat om han vistas utomlands för studier och om han har familj i Sverige. Efter vad som framgår av handlingarna i målet är M enligt nämnda lagrum att anse som bosatt i Sverige. Han är därmed enligt 53 § 1 mom a) skattskyldig för all inkomst förvärvad här i riket el-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

ler å utländsk ort. Emellertid stadgas i artikel 22 § 2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz (SFS 1966:554) att studerande vid universitet eller annan undervisningsanstalt för högre utbildning i den ena staten, som under högst 100 dagar under ett och samma beskattningsår innehar anställning i den andra staten i syfte att erhålla praktisk utbildning i anslutning till studierna, inte skall beskattas i sistnämnda stat för inkomst av anställningen. Enligt artikel 1 är avtalet tillämpligt på personer, som äger hemvist i den ena eller i båda staterna. — M var under beskattningsåret studerande vid medicinska fakulteten vid universitetet i Basel och tjänstgjorde som läkare i Sverige under sammanlagt 99 dagar. Han uppfyller därmed de i dubbelbeskattningsavtalet angivna kraven för att ej bli beskattad i Sverige för ifrågavarande inkomst, som härrör från tjänstgöringen som läkare. — KR bifaller besvären och undanröjer, med ändring av LR:s dom, de M påförda taxeringarna.

I besvär yrkade TI att M:s taxering skulle fastställas i enlighet med LR:s dom.

RR yttrade: Handlingarna i målet utvisar bl a att M år 1970 antogs vid universitetet i Basel, Schweiz, som medicinstuderande och att han samma år avreste till Basel, där han fullföljde sina universitetsstudier under åren 1970—1978. Vidare framgår att M vistades i Schweiz under dessa år med undantag för vissa ferieperioder, då han besökte Sverige.

Eftersom M under 1976 studerade vid universitetet i Schweiz och under nämnda år arbetade i Sverige i syfte att erhålla praktisk utbildning i anslutning till studierna under en tid som inte översteg 100 dagar, är han — som avrest från Sverige mer än tre år dessförinnan — med hänsyn till innehållet i artikel 22 § 2 och artikel 25 § 2 andra stycket i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz (SFS 1966:554) inte skattskyldig i Sverige för inkomsten av nämnda arbetsanställning.

RR lämnar besvären utan bifall. (Dom 12.6 1984)

(Två ledamöter av RR var skiljaktiga och ansåg att M, föst 1975, då hans blivande hustru flyttade till Basel och bodde i hans lägenhet där och han anmälde utflyttning från Sverige, i avtalets mening kunde anses ha avrest från Sverige, d v s mindre än tre år före beskattningsåret. På grund härav ägde enligt deras mening artikel 22 § 2 i dubbelbeskattningsavtalet inte tillämpning i ett fall som det förevarande. M var därför oinskränkt skattskyldig i Sverige för inkomståret 1976.)

Anm: Se RÅ 1962 not 45; RSN nr 1/1966 p 5; EMR K 76 1:2. Se även CFU:s meddelande 1970:9 dnr 320/70.

Fråga om gåva av del av tomträtt till barnbarn mot reverser för senare försäljning av tomträtten innebar skatteflykt. RÅ84 1:46

Besvär av makarna L angående förhandsbesked i taxeringsfråga.

Makarna L är sedan 9 nov 1977 inskrivna innehavare av tomträtten till viss fastighet i X kommun. Densamma har förvärvats från en bostadsrättsförening enligt köpebrev 15 okt 1977 för en köpeskilling av 108 000 kr. Marknadsvärdet kan i dag beräknas till ca 340 000 kr. I tomträtten finns uttaget ett pantbrev å 108 000 kr. Pantbrevet ligger som säkerhet för ett lån, kapitalskuld

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

f n ca 106 000 kr. — Makarna L har för avsikt att genom gåva överlåta sammanlagt 2/3 av tomträtten till sina barnbarn, tre i en familj och två i en annan. För barnbarnens del medför gåvorna ett klart berikande, och överföringen av andelarna av tomträtten medför en gynnsammare gåvobeskattning jämfört med gåva av motsvarande andel av köpeskillingen. De presumtiva gåvotagarna är samtliga omyndiga. Som villkor för gåvorna skall gälla dels att reverser utfärdas av mottagarna intill 84 procent av gåvans värde, i detta fall taxerat byggnadsvärde 165 000 kr (totalt taxeringsvärde 215 000 kr), dels att gåvorna skall stå under särskild förvaltning. Makarna L har för avsikt att, efter det att ovannämnda transaktion genomförts, bebo tomträtten ytterligare en tid innan densamma avyttras. Under hänvisning till vad ovan angivits anhålles om förhandsbesked: 1) Huruvida den skattepliktiga realisationsvinst, som uppkommer vid en framtida försäljning, skall beskattas hos — efter gåvans genomförande — samtliga säljare efter deras andelar eller om lagen mot skatteflykt skall anses tillämplig vid en försäljning som sker a) omedelbart b) inom 6 månader från gåvan c) inom 1 år från gåvan d) inom 2 år från gåvan. 2) Om svaret blir ja under samtliga alternativ under punkt 1 anhålles om besked hur lång tid som måste förflyta från gåvans fullbordan till dess försäljning sker för att skatteflyktsklausulen ej skall bli tillämplig.

RSV:s nämnd för rättsärenden, som ansåg att lagen om skatteflykt var tillämplig, yttrade: Att lagen (1980:865) mot skatteflykt är tillämplig på en rättshandling innebär att hänsyn inte skall tas till rättshandlingen vid taxeringen. Enligt 2 § lagen skall vid taxeringen hänsyn inte tas till en rättshandling som har företagits av en skattskyldig om, såvitt nu har intresse, 1) rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige, 2) skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och 3) en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder. — Nämnden tar som en utgångspunkt i ärendet att sökandena önskar ge barnbarnen gåvor som — bortsett från skatteeffekter — tillsammans uppgår till ett belopp som motsvarar två tredjedelar av marknadsvärdet på tomträtten minskat med två tredjedelar av 84 procent av det taxerade byggnadsvärdet, vilket blir ca 134 000 kr om marknadsvärdet antas vara 340 000 kr. En annan utgångspunkt är att det är bestämt att tomträtten skall säljas. — Genom att ge gåvan i form av tomträttsandelar för en senare försäljning, delvis balanserade av reverser, i stället för i form av ett kontant belopp uppnår sökandena att de slipper skatta för den realisationsvinst, som belöper på dessa andelar, vid försäljningen av tomträtten. Visserligen får i stället barnbarnen skatta för denna realisationsvinst, men skatten för dem blir med all sannolikhet betydligt lägre än för sökandena. — Den skatteförmån för sökandena som således uppkommer kan inte anses oväsentlig. Skatteförmånen kan antas utgöra det huvudsakliga skälet för det angivna sättet att genomföra gåvan på. Därmed är de två första villkoren i 2 § lagen mot skatteflykt uppfyllda. — Situationen i ärendet är alltså den att sökandena inför en förestående försäljning av tomträtten planerar att först överlåta andelar av denna på barnbarnen i syfte att genomföra gåvor till dem på ett sådant sätt att beskattningen vid försäljningen minskas. En taxering på grundval av detta förfarande får anses strida mot grunderna för bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst. Följaktligen är även det tredje villkoret i 2 § lagen mot skatteflykt enligt nämndens uppfattning uppfyllt. — Nämnden anser således att alla tre villkoren i 2 § lagen mot skatteflykt är uppfyllda. Denna bedömning omfattar samtliga alternativ som förekommer i fråga 1. — Nämnden svarar på

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

fråga 1 att lagen mot skatteflykt är tillämplig i alla alternativen. — Beträffande fråga 2 finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas. Nämnden avvisar därför ansökningen i denna del. (Fyra ledamöter ansåg att lagen om skatteflykt inte var tillämplig).

I besvär hos RR yrkade klagandena att svaret på fråga 1) a—d borde utformas så att, oavsett när försäljning sker inom två år från gåvotillfället, eventuell realisationsvinst skall beskattas hos säljarna efter deras andelstal utan beaktande av reglerna i lagen (1980:865) mot skatteflykt.

RR yttrade: Bedömningen i målet gäller gåvotransaktioner till närstående i samband med en efterföljande försäljning av den bortgivna egendomen. Gåvorna skall i princip omfatta två tredjedelar av en klagandena tillhörig tomträtt till fastigheten Rävsaxen 8 i X kommun. Gåvomottagarna är omyndiga barnbarn till klagandena, vilka för egen del kvarstår som innehavare till sammanlagt en tredjedel av tomträtten. En försäljning av hela tomträtten avses komma till stånd inom två år från gåvotillfället.

Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall vid taxeringen hänsyn inte tas till en rättshandling som har företagits av en skattskyldig, om förutsättningar som anges i punkterna 1—3 i paragrafen är uppfyllda. I punkt 1 fordras att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat, ingår i ett förfarande som medför en inte oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

Såvitt gäller det senare ledet i de i ansökningen beskrivna dispositionerna, dvs den efter gåvornas fullbordande gjorda försäljningen av tomträtten, kommer klagandena att direkt medverka vid avyttringen av den andel i tomträtten som de innehar för egen del. Det har inte visats att gåvoförfarandet i förening med försäljningen av denna andel medför någon skatteförmån för klagandena.

Försäljningen av barnbarnens andelar i tomträtten kommer inte — så långt kan bedömas av de i målet lämnade upplysningarna — att förutsätta någon medverkan, vare sig direkt eller indirekt, från klagandenas sida. De omyndiga barnbarnen kommer vid försäljningen av tomträttsandelarna att företrädas av andra personer än klagandena. En annan sak är att det praktiska genomförandet av försäljningen av de skilda delägarnas andelar i tomträtten kan komma att kräva en viss samordning delägarna emellan i fråga om val av tidpunkt, utformningen av köpehandlingar m m. En samordning av sådant slag är dock inte att jämställa med den direkta eller indirekta medverkan i rättshandling som anges i punkt 1 av 2 §. Gåvotransaktionerna i förening med försäljningen av barnbarnens andelar i tomträtten kan inte anses medföra någon sådan skatteförmån för klagandena som enligt punkt 1 av 2 § uppställs som en förutsättning för tillämpningen av lagen mot skatteflykt. Vid försäljning av tomträtten skall säljarna beskattas för uppkommande realisationsvinst efter deras andelstal.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

Med bifall till besvären ändrar RR förhandsbeskedet i enlighet med det anförda. (Dom 6.6 1984)

(Två ledamöter av RR som inte heller ansåg att lagen om skatteflykt var tillämplig framhöll bl a att ett av villkoren för att lagen skall kunna tillämpas är att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet.

Enligt deras mening innebar det av klagandena avsedda förfarandet också att klagandena helt avhänder sig dispositionsrätten till de överlåtna andelarna och att barnbarnen vid en försäljning av tomträtten för dess beräknade marknadsvärde, 340 000 kr, tillförs ett icke oväsentligt kapital. Barnbarnens gåvoskatt blir härigenom lägre än om de som gåva erhåller motsvarande andelar av köpeskillingen vid försäljningen. Syftet att på detta sätt ge barnbarnen en ekonomisk fördel är inte utan praktisk mening. Den skatteförmån som klagandena kan uppnå genom gåvotransaktionerna kan därför enligt de två ledamöterna inte anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet. Lagen mot skatteflykt är på grund härav inte tillämplig på förfarandet och den realisationsvinst som uppkommer vid en framtida försäljning skall beskattas hos samtliga säljare efter deras andelar.)

Anm.: Se Skattenytt 1984 s 376 (Haglund) samt 1984 s 407 och 1985 s 313 (Bergström).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54

AKTIEBREV TILL SALU!

Svenska Standardbolag AB erbjuder ett brett sortiment av aktiebrev, aktieböcker och andra bolagshandlingar till mycket konkurrenskraftiga priser.

Aktiebrev (1-, 5-, 10-, 50-, 100-brev eller neutrala aktiebrev, bundna eller fria, med eller utan hembud)	per st	7:–
Vid samtidig beställning av minst 100 ex	”	5:–
Utdelningskuponger, ark om 10 kuponger	”	5:–
Konvertibelt skuldebrev	”	6:–
Räntekuponger, ark om 10 kuponger	”	5:–
Aktieboksomslag	”	4:–
Aktiebokförsättsblad	”	2:–
Aktieboksblad, 8 införingar	”	2:–
Aktiebok, inbunden 196 införingar	”	75:–
Bolagspärm med register	”	40:–
Register	”	15:–

Mervärdesskatt, porto och postförskottsavgift tillkommer

JA, VI BESTÄLLER FÖLJANDE:

Bundna aktier: ☐ med hembud ☐ utan hembud

..... 1-brev ..... 5-brev ..... 10-brev ..... 50-brev 100-brev

..... neutralt brev ..... neutrala brev

Fria aktier: ☐ med hembud ☐ utan hembud

..... 1-brev ..... 5-brev ..... 10-brev ..... 50-brev 100-brev

..... neutralt brev ..... neutrala brev

..... utdelningskuponger ..... konvertibelt skuldebrev ..... räntekuponger

..... aktieboksomslag ..... försättsblad ..... aktieboksblad

..... aktieboken inb. ..... bolagspärm m reg ..... register

Företag ..... Namn .....

Adress .....

Postnr ..... Ort .....



Svenska Standardbolag AB

Box 292, 791 27 FALUN, Tel 023-180 70

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:54