

# Regeringsrätten

## Rättsfall

### **Dubbelbeskattningsavtal med Finland — innebär trädgårdsarbete i Sverige praktisk erfarenhet för finska språkstudier?**

Besvär av TI angående K:s inkomsttaxering 1976.

Enligt p 4 i slutprotokollet till artikel 8 kungörelsen (1950:198) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Finland skall studerande vid universitetet eller annan undervisningsanstalt i den ena staten, som under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår innehar anställning i den andra staten för att erhålla praktisk erfarenhet i anslutning till studierna, icke underkastas beskattning i sistnämnda stat för inkomst av anställningen.

Viecko K var 1975 inskriven vid Jyväskylä universitet, där han studerade nordisk filologi. K vistades detta år i Sverige under tiden juni—augusti, då han arbetade med trädgårdsarbete hos Greve Trädgård AB i Staffanstorps kommun.

I avsaknad av självdeklaration sköntaxerade TN K i enlighet med kontrolluppgift från bolaget.

K anförde besvär med yrkande att taxeringarna skulle undanröjas.

TI bestred bifall till besvären och hemställde vidare att besvären skulle överlämnas till mellankommunala skatterätten (MKSR) eftersom taxeringen bort åsättas i det för riket gemensamma distriktet.

Det må här anmärkas att K i ärende hos lokala skattemyndigheten om preliminär skatt åberopat följande intyg från universitetet: ”Härmed intygas att studerande K studerar nordisk filologi (svenska) vid Jyväskylä universitet. Till kursfordringarna för cum laude (2-betyg) och laudatur (3-betyg) hör sammanlagt tre månaders obligatorisk vistelse i Sverige. — Universitetet godkänner tjänstgöring på Greve Trädgård AB, Staffanstorps kommun som god praktik för studerande K:s framtida arbete. Det vore önskvärt att detta togs i beaktande vid innehåll av skatt för lön från sommaren 1975.”

LSR biföll besvären och anförde som skäl: Av handlingarna i målet framgår att K studerar svenska vid Jyväskylä universitet och att det för hans studier krävs sammanlagt tre månaders vistelse i Sverige. Vidare framgår att universitetet godkänt anställningen på Greve Trädgård AB som god praktik. Med hänsyn härtill får förutsättningarna anses uppfyllda för att enligt punkt 4 i slutprotokollet till artikel 8 i dubbelbeskattningsavtalet med Finland befria honom från beskattning här i riket för inkomsten av anställningen hos bolaget.

TI överklagade hos KR och yrkade i första hand att besvären skulle överlämnas till MKSR eftersom skatterätten i Malmöhus län ej varit behörig att

pröva besvären och i andra hand att K skulle åsättas taxering i enlighet med TN:s beslut.

KR i Gbg som fann att LSR i Malmöhus län varit behörig att ta upp K:s besvär till prövning, gjorde ej ändring i det överklagade beslutet.

TI fullföljde sin talan hos RR.

RR yttrade: I målet är fråga huruvida det i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Finland uppställda kravet att den inkomstbringande anställningen skall ge praktisk erfarenhet i anslutning till studierna är uppfyllt, när den studerande i Finland bedriver universitetsstudier i svenska språket och anställningen i Sverige ägt rum inom trädgårdsnäringen. Det specifika för frågeställningen är därvid att praktisk erfarenhet av svenska språket kan vinnas i nästan vilken anställning som helst, under förutsättning blott att denna medför kontakter med svensktalande, medan praktikantarbete inom andra studieområden regelmässigt endast kan utövas inom sådana avgränsade sektorer av arbetslivet, där verksamheten går ut på att utnyttja kunskaperna inom studieområdet.

Syftet med särbehandlingen i dubbelbeskattningsavtalet av praktikanter kan antas vara att underlätta för de studerande att skaffa sig en för deras utbildning värdefull praktik genom praktikantanställningar på en gemensam svensk-finsk arbetsmarknad. Att härvid med avseende på finska svenskstuderande uppställda krav på att praktikantanställningen skall äga rum inom område av arbetslivet där de språkvetenskapliga kunskaperna om svenska språket kommer till användning skulle medföra att särreglerna för beskattningen av praktikanter ytterst sällan skulle bli tillämpliga på sådana studerande. Det angivna syftet skulle därmed förfelas. Kravet att anställningen skall ge praktisk erfarenhet i anslutning till studierna måste därför anses uppfyllt redan om anställningen ger den studerande för arbetslivet normala kontakter med svensktalande. Intet motsäger att så varit fallet med avseende på K:s anställning. Han skall därför och av skäl som LSR anfört inte beskattas i Sverige för inkomsten av anställningen. RR lämnar besvären utan bifall i vad de avser K:s taxering.

Enligt de bestämmelser, som gällde vid taxeringen 1976, skulle fysisk person under tid då han varken varit här i riket bosatt eller stadigvarande vistats här utan undantag beskattas för inkomst av tjänst i Sverige i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. Dessa bestämmelser var tillämpliga vid taxeringen av K, som endast tillfälligt vistats i Sverige under beskattningsåret.

TI:s framställning hos LSR att målet i dess helhet skulle överlämnas till den MKSR — vilken framställning avsåg tillämpning av 105 § 2 mom TL — var därför lagligen grundad och borde ha bifallits liksom hans besvärssyrkande hos kammarrätten i denna del. Med hänsyn till utgången i beskattningsfrågan föranleder emellertid besvären i detta hänseende inte någon RR:s vidare åtgärd. (RR föredr. 25.5; dom 23.6.1982.)

En ledamot av RR (Reuterswärd) var skiljaktig i fråga om motiveringen och anförde: K har i behörig ordning anfört besvär över taxeringen i Lund hos LSR i Malmöhus län. Vid prövning av dessa besvär har LSR bifallit desamma och undanröjt taxeringen. Grunden härför har varit att K enligt dubbelbeskattningsavtal var befriad från beskattning här i riket för inkomsten. — LSR:s

avgörande av huvudsaken innebar, att den av vbe TI i yttrande över besvären aktualiserade frågan om rätt beskattningsort förföll. Vid detta förhållande har varken enligt 73 § andra eller tredje styckena eller eljest anledning förelegat för LSR att överlämna besvärspövrningen till MKSR. — TI:s invändning mot LSR:s i Malmöhus län behörighet i målet lämnas därför utan avseende. — Vidkommande därefter själva saken lämnar jag på de av majoriteten anförda skälen TI:s besvär utan bifall.

*Anm.: Se Centrala folkbokförings- och uppbördsnämndens (CFU) anvisningar 25.5.1970, dnr 320/70; RSV Du 1972:11.*

### **Särskilt investeringsavdrag — leveranstidpunkt?**

Besvär av M Svets AB angående inkomsttaxering 1977.

Enligt lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt kunde skattskyldig, som drev rörelse, vid bl a 1977 års taxering under vissa villkor få särskilt investeringsavdrag bl a om han anskaffat maskiner eller andra döda inventarier för stadigvarande bruk i verksamheten. Som villkor för avdraget gällde enligt 2 § tredje stycket lagen bl a att leverans skett under beskattningsåret.

Bolaget hade räkenskapsår fr o m den 1 juli 1975 t o m den 30 juni 1976. Skriftligt avtal om inköp av en mobilkran upprättades den 3 juni 1976 och kranen avhämtades av bolaget den 4 aug 1976 vid säljarens filialkontor i Sundsvall.

I sin självdeklaration yrkade bolaget bl a investeringsavdrag med 75 000 kr för inköp av mobilkranen.

TN vägrade avdraget.

Bolaget anförde besvär med yrkande att avdraget skulle medges och anförde bl a följande: Bolaget hade visserligen hämtat mobilkranen hos säljaren i Sundsvall först den 4 aug 1976, d v s efter utgången av beskattningsåret den 30 juni 1976. Detta borde dock inte innebära att kranen skulle anses levererad, i den mening som avses i 2 § lagen om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt, först efter utgången av beskattningsåret. Liksom i fråga om varulager syntes nämligen det köprättsliga avlämnandebegreppet kunna användas när det gällde att avgöra när leverans skulle anses ha skett. Enligt ett av säljaren den 8 juni 1976 utfärdat ordererkännande skulle mobilkranen levereras den 29 juni 1976 enligt transportklausulen ”fritt Sundsvall”. Enligt ett den 3 juni 1976 dagtecknat köpeavtal skulle risken och faran för kranen övergå på köparen fr o m leveransdagen. Det anförda borde innebära att leverans skett den 29 juni 1976, d v s före utgången av beskattningsåret.

LR lämnade besvären utan bifall och yttrade: Bolaget har inte godtagbart visat att den i målet ifrågavarande mobilkranen levererats till bolaget före utgången av bolagets beskattningsår den 30 juni 1976. Bolaget är vid sådant förhållande inte berättigat till avdrag för värdeminskning för inventariet ifråga och inte heller till särskilt investeringsavdrag vid den statliga taxeringen.

Bolaget överklagade hos KR i Sundsvall som yttrade: Utredningen i målet ger vid handen att ifrågavarande mobilkran avhämtades av bolaget den 4 aug

1976 och således efter det för bolaget aktuella beskattningsårets utgång. Med hänsyn härtill och övriga omständigheter föreligger ej skäl att enligt 2 § lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt anse mobilkranen levererad till bolaget vid annan tidpunkt än den 4 aug 1976, även om mobilkranen fanns tillgänglig för avhämtning redan före beskattningsårets utgång. Vid detta förhållande är bolaget inte berättigat till särskilt investeringsavdrag vid förevarande taxering till statlig inkomstskatt. På nu anförda skäl föreligger inte heller rätt till avdrag för värdeminskning.

Hos RR fullföljde bolaget sin talan och anförde bl a följande: Enligt civilrättsliga regler, närmast 17 och 65 §§ lagen om köp och byte av lös egendom, måste mobilkranen anses ha avlämnats på den avtalade leveransdagen den 29 juni 1976, då den hållits redo för leverans. På grund härav bör mobilkranen också vid tillämpning av 2 § lagen (1975:1147) om särskilt investeringsavdrag vid taxering till statlig inkomstskatt anses ha levererats den 29 juni 1976.

RR: ej ändring. (RR föredr. 26.5; dom 22.6. 1982.)

#### **Kan realisationsvinstens storlek prövas i ärende om uppskov med beskattningen**

Besvär av H angående inkomsttaxering 1979.

TN åsatte år 1979 H taxering till statlig inkomstskatt med 133 080 kr och till kommunal inkomstskatt med 134 960 kr. Därvid hade H taxerats för en realisationsvinst på 66 235 kr som uppkommit vid försäljning av en fastighet.

Hos LR ansökte H om uppskov med beskattningen av ifrågavarande realisationsvinst.

LR biföll H:s ansökan samt bestämde taxeringen till statlig inkomstskatt till 66 850 kr och till kommunal inkomstskatt till 68 720 kr.

I besvär över LR:s beslut yrkade H att realisationsvinsten skulle nedsättas med hänsyn till att ingångsvärdet på fastigheten varit 69 000 kr i stället för av honom tidigare angivna 61 000 kr samt att det av länsrätten meddelade uppskavsbeslutet skulle ändras i enlighet härmed. H gjorde gällande att han hade talerätt enligt 100 § TL.

TI hemställde att besvären icke skulle tas upp till prövning och anförde. Av LR har endast prövats framställning om uppskov med beskattning av realisationsvinst. H:s talan torde däremot utgöra besvär över TN:s beslut. Besvären hade inte inkommit inom i 76 § TL föreskriven tid. H hade inte anförts någon i 100 § TL andra stycket angiven omständighet, som borde medföra att besvären skulle prövas i särskild ordning.

KR i Sthlm yttrade: Frågan i målet är i första hand om det överklagade beslutet skall anses innefatta prövning av realisationsvinstens storlek. Därvid skall beaktas, att enligt 6 § den tillämpade lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst gäller i tillämpliga delar bl a vad angår talan mot beslut enligt den förstnämnda lagen. Beslut om uppskov, som berör åsatt taxering, skall medföra härav betingad ändring av taxeringen (7 § samma lag). — I

LR:s beslut har uppskov beviljats med beskattning av realisationsvinsten till belopp som motsvarar vad H har yrkat i sin självdeklaration. LR har emellertid, efter yttrande av TI, fastställt realisationsvinsten och med anledning av meddelat uppskov ändrat taxeringarna. Beslutet får därför och med hänsyn till innehållet i de nämnda lagrummen jämfört med förfarandet i taxeringsmål anses innefatta prövning av såväl taxeringen som realisationsvinstens storlek. Besvär över beslutet skall således prövas av KR. — Beslutet har inte gått H emot, varför H:s hos KR förda talan kan tas upp till prövning endast om besvär rätt föreligger enligt bestämmelserna i 100 § TL. — Vid denna bedömning finner KR att de av H åberopade grunderna för särskild besvär rätt ej kan komma i fråga i detta fall. Besvär rätt med stöd av annan i 100 § TL angiven grund kan inte heller anses föreliggande. — KR tar inte upp besvären till prövning.

H gick vidare till RR.

RR yttrade: H:s ansökan om uppskov med beskattning av realisationsvinst vid försäljningen av fastigheten i fråga skall bedömas med ledning av lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst. I anledning av denna ansökan hade LR till uppgift att pröva om uppskov kunde meddelas i enlighet med uppskovslagens föreskrifter och, om uppskov beviljades, vidtaga den ändring i den skattskyldiges taxering som betingades av uppskopsbeslutet. Denna ändring är av rent teknisk natur. Av uppskovslagen följer däremot ej att länsrätt vid prövning av uppskopsansökan tillika skall pröva realisationsvinstens storlek. Denna fastställes av TN. I den mån nämndens beslut härom, såsom i detta mål, inte överklagas till LR har denna vid prövning av uppskopsansökningen att godtaga TN:s beslut angående frågan om realisationsvinst föreligger och om hur stor denna vinst är. (Jfr också vad departementschefen anförde i förarbetena till lagen, prop 1968:88 s 18).

Eftersom LR:s överklagade dom, enligt det anförda, endast avser ett ställningstagande i uppskovsfrågan och ej någon prövning av realisationsvinstens storlek, kan H:s besvär hos KR i vad de avsåg nedsättning av realisationsvinsten inte upptagas till prövning. KR borde således på denna grund ha avvisat de i ordinarie ordning anförda besvären.

Till den del H:s talan i KR avser besvär i särskild ordning över TN:s beslut i fråga om realisationsvinstens storlek skulle sådana besvär, eftersom LR ej tidigare prövat H:s taxering 1979, i första hand prövas av LR.

På anförda skäl fastställer RR det slut vartill KR kommit i fråga om de av H i ordinarie ordning anförda besvären över LR:s uppskopsbeslut. Med undanröjande av KR:s beslut i övrigt förordnar RR att H:s i extraordinär väg anförda besvär skall överlämnas till LR för handläggning. (RR föredr. 25.5; dom 23.6. 1982.)



**SKATTEREFORMEN —  
regler och effekter**

*Av professor Göran Grosskopf*

Här är boken som visar reglerna och effekterna som följde på "den underbara nattens skatteuppökelse".

Reformen berör alla inkomsttagare direkt — och företagare resp fastighetsägare indirekt.

*Pris ej fastställt.*

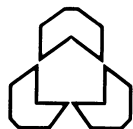
**FÖRENKLAD FÖRETAGS-  
BESKATTNING ett alternativ  
till promsen**

*Av professor Göran Grosskopf*

Författaren föreslår en modell för förenklad företagsbeskattning — helt inom ramen för gällande skattesystem.

*Pris ej fastställt.*

*Beställ böckerna i bokhandeln!*



Studentlitteratur

Box 1719, 221 01 Lund. Tel. 046-30 70 70