

Målnummer:	3355-93	Avdelning:	3
Avgörandedatum:	1995-12-21		
Rubrik:	En person med hemvist i Finland har sålt sin bostadsrättslägenhet i Sverige. Vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge (SFS 1983:913) har bostadsrätten ansetts vara sådan nyttjanderätt till fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 b) och vinsten vid försäljningen hänförlig till sådan vinst som avses i artikel 13 punkt 1 och därmed beskattningsbar i Sverige. (Inkomsttaxering 1988)		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 35 § 3 a mom. och 53 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370)• Artikel 13 punkt 1 och artikel 6 punkt 2b) i dubbelbeskattningsavtalet (1983:913) mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge		
Rättsfall:	RÅ 1989 ref. 37		

REFERAT

Enligt artikel 13 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige, Danmark, Finland, Island och Norge (SFS 1983:913) får vinst, som person med hemvist i en avtalslutande stat förvärvat på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 och som är belägen i annan avtalslutande stat, beskattas i denna andra stat.

Enligt artikel 6 punkt 2b, i samma avtal inbegriper uttrycket "fast egendom" alltid bl.a. nyttjanderätt till fast egendom.

T.L. ingav en allmän självdeklaration avseende 1988 års taxering utvisande en taxerad inkomst uppgående till 2 911 kr (ersättning från försäkringskassan). - Taxeringsnämnden höjde T.L:s taxerade inkomst till 28 104 kr. Inkomst av tjänst höjdes till 5 999 kr och inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet bestämdes till 22 105 kr. Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet ansågs ha uppstått på grund av en realisationsvinst vid försäljning av en i Sverige belägen bostadsrätt.

T.L. överklagade och yrkade att hon inte skulle beskattas i Sverige för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet samt anförde bl.a. följande. Hon skulle enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet anses skattemässigt bosatt i Finland sedan den 1 januari 1987. En bostadsrätt var lös egendom. Eventuell vinst vid försäljning av lös egendom skulle beskattas enligt reglerna för lös egendom. Detta gällde både enligt intern svensk skattelagstiftning samt rättspraxis och gällande dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna. Enligt gällande dubbelbeskattningsavtal fick realisationsvinsten beskattas i Finland med stöd av artikel 13 punkt 5. - Skattemyndigheten avstyrkte bifall till besvären.

Länsrätten i Uppsala län (1992-10-01, ordförande Sjöberg) yttrade: Enligt 53 § 1 mom. första stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall en fysisk person, för tid, under vilken han varit här i Sverige bosatt, beskattas för all inkomst som förvärvats inom eller utom Sverige. Såsom bosatt i Sverige räknas den som här har sitt egentliga bo och hemvist. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Den 26 november 1986 köpte T.L:s make X. en lägenhet om fyra rum och kök och den 1 januari 1987 tillträdde de nämnda lägenhet. Fram t.o.m den 14 januari 1987 uppbar T.L. föräldrapenning från försäkringskassan i Sverige. Från och med den 15 januari 1987 erhöll hon

föräldräpning från den finska försäkringskassan. Hon sålde den 15 januari 1987 sin bostadsrättslägenhet i Sverige. I deklARATIONEN för 1987 års taxering uppgav hon att hon vistats i Sverige den 1-14 januari 1987. X.X. fick den 30 september 1986 anställning som revisor på ett finländskt företag. Den 12 januari 1987 började han arbeta på företaget. T.L. är hemmafru i Finland. Den 14 januari 1987 lämnade X. och T.L. in en anmälan om flyttning. De är finska medborgare. - Vid en sammanvägning av samtliga de omständigheter som är kända i målet finner länsrätten att T.L. från och med den 15 januari 1987 får anses bosatt i Finland och därmed har sin hemvist där. Samma inställning torde de finska myndigheterna ha. - Enligt 53 § 1 mom. första stycket KL är en fysisk person, för tid vilken han ej varit här i Sverige bosatt, skattskyldig för vinst vid icke yrkesmässig avyttring av egendom som avses i 35 § 3 a mom. och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket. Bestämmelsen i 35 § 3 a mom. KL behandlar hur en realisationsvinst vid försäljning av en bostadsrätt skall beskattas. - T.L. är därför enligt ovanstående lagrum att anse som skattskyldig i Sverige för den realisationsvinst som uppstod vid försäljningen av bostadsrättslägenheten. - Fråga uppstår då om T.L. enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet får beskattas för realisationsvinsten i Sverige eller Finland. - Med hänsyn till länsrättens ställningstagande angående T.L:s hemvist efter den 15 januari 1987 och då de finska myndigheterna torde instämma i detta skall vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet länsrätten utgå ifrån att Finland är T.L:s hemviststat (se artikel 4 punkt 1 och 2 i avtalet). - Enligt artikel 13 punkt 1 dubbelbeskattningsavtalet får vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 och som är belägen i annan avtalsslutande stat, beskattas i denna andra stat. - Enligt artikel 6 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet skall uttrycket "fast egendom" bland annat alltid inbegripa nyttjanderätt till fast egendom. - Av rättsfallet RÅ 1989 ref. 37 följer att en bostadsrätt vid tillämpning av det aktuella dubbelbeskattningsavtalet anses utgöra en nyttjanderätt till fast egendom (artikel 6 punkt 2). Rättsfallet handlar om tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet mellan Canada och Sverige (SFS 1984:175). Artikel 6 punkt 2 i detta avtal är i likhet med artikel 6 punkt 2 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet baserade på OECD:s modellavtal. - Enligt artikel 13 punkt 2 dubbelbeskattningsavtalet får vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel som avses i artikel 6 punkt 4, beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen. - Med aktie eller andel avses i artikel 6 punkt 4 innehav av sådana aktier eller andra andelar i bolag, vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom, som berättigar innehavaren att nyttja bolaget tillhörig fast egendom. - Artikel 13 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet infördes på begäran av de finska myndigheterna och tar särskilt sikte på överlåtelser av aktier i bostadsaktiebolag vilka är en vanlig form för dispositionsrätt till bostadslägenheter i Finland (prop. 1983/84:19 s. 142 och 147). Rent definitionsmässigt faller även överlåtelse av en svensk bostadsrätt under punkt 2 i artikel 13. Konkurrens föreligger sålunda mellan tillämpningen av artikel 13 punkt 1 och 2. Vid upprättande av dubbelbeskattningsavtal används som regel OECD:s modellavtal som utgångspunkt. Artikel 13 punkt 1 överensstämmer med modellavtalet medan artikel 13 punkt 2 saknar motsvarighet i OECD:s modellavtal. Till följd härav får artikel 13 punkt 2 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet anses vara en specialreglering avsedd för de finska bostadsaktiebolagen. I enlighet härmed anser länsrätten det önskvärt att överlåtelse av bostadsrätt behandlas likvärdigt oavsett vilket dubbelbeskattningsavtal som tillämpas och att svenska bostadsrätter därför alltid skall behandlas som nyttjanderätt till fast egendom och realisationsvinster vid försäljning av bostadsrätt får således beskattas i enlighet med artikel 13 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet. - T.L. har sedan den 15 januari 1987 haft sin hemvist i Finland. Bostadsrättslägenheten försålde samma dag och länsrätten finner således att realisationsvinsten med stöd av artikel 13 punkt 1 i dubbelbeskattningsavtalet får beskattas i Sverige. Besvären skall avslås. - Länsrätten avslår besvären.

T.L. överklagade och fullföljde sin i länsrätten förda talan.

Kammarrätten i Stockholm (1993-04-20, Anclow, Norström, Levin, referent) gjorde samma bedömning som länsrätten och ändrade inte den överklagade domen.

T.L. överklagade och fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-12-21, Brink, Palm, Berglöf, Swartling, Baekkevold) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 53 § 1 mom. första stycket KL i dess lydelse vid ifrågavarande års taxering, är fysisk person skattskyldig för tid under vilken han ej varit här i riket bosatt för bl.a. vinst vid icke yrkesmässig avyttring av egendom, som avses i 35 § 3 a mom. KL och som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller del av ett hus här i riket, om inte annat föreskrivs i t.ex. dubbelbeskattningsavtal.

I målet är ostridigt att T.L. sålde sin bostadsrättslägenhet i Sverige den 15 januari 1987 och att hon vid den tidpunkten hade hemvist i Finland enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige, Danmark, Finland, Island, och Norge (SFS 1983:913). Fråga är nu om försäljningen av bostadsrätten vid tillämpning av nämnda avtal, som gällde t.o.m. 1988 års taxering, skall anses avse fast egendom och beskattas i Sverige eller om den skall anses avse lös egendom och beskattas i Finland.

Enligt artikel 6 punkt 2 b) i dubbelbeskattningsavtalet inbegriper uttrycket fast egendom alltid bl.a. nyttjanderätt till fast egendom. Enligt artikel 13 punkt 1 i avtalet får vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av sådan fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 och som är belägen i annan avtalsslutande stat beskattas i denna andra stat.

Regeringsrätten finner vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet att bostadsrätten ifråga är sådan nyttjanderätt till fast egendom som avses i artikel 6 punkt 2 b) och att vinsten vid försäljningen av bostadsrätten är hänförlig till sådan vinst som avses i artikel 13 punkt 1 (jämför RÅ 1989 ref. 37). Dubbelbeskattningsavtalet utgör därmed inte hinder för beskattning av vinsten i Sverige. Överklagandet skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer det slut kammarrättens dom innehåller.

Föredraget 1995-11-29, föredragande Wahling Bexhed, målnummer 3355-1993

Sökord: Inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet; Realisationsvinstbeskattning; Dubbelbeskattning

Litteratur: prop. 1983/84:19, s. 142 och 147; Nils Mattsson, Svensk Internationell beskattning 9:e uppl. s. 65 och 10:e uppl. s. 70; Carlstedt, SN 1987 s. 432; Palme, SN 1987 s. 502.
