

Utbetalning av ett kapital i enlighet med ett testamentsförordnande har ansetts skattepliktig som periodiskt understöd från en familjestiftelse. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum:

8 kap. 2 § och 10 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229); 1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220)

Av en ansökan från A hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. B har tre barn varav A är ett. B:s föräldrar C och D, som också hade tre barn, upprättade ett testamente enligt vilket en viss andel av C:s och D:s kvarlåtenskap skulle delas i tre lika stora lotter. Varje lott deponerades hos en bank för att förvaltas var för sig av banken. – Enligt testamentet har B under sin livstid rätt till avkastningen på en av lotterna. Vid B:s bortgång ska denna lott, dvs. kapitalet i fråga, skiftas mellan B:s då levande bröstarvingar. Kapitalet ska betalas ut till en bröstarvinge som vid den tidpunkten fyllt 30 år. – Deponerat kapital får omplaceras efter gemensamt beslut av företrädare för banken samt B eller, efter B:s död, respektive kapitalägare. – A ställde följande fråga till nämnden. Hur kommer kapitalbeloppet att beskattas om sökanden är bosatt i och obegränsat skattskyldig i Sverige vid utbetalningen?

Skatterättsnämnden (2012-11-16, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Werkell)
yttrade: *Förhandsbesked* – A beskattas för en utbetalning av kapitalandelen i inkomstlaget tjänst. – *Motivering* – Skatterättsnämndens bedömning – Den aktuella lotten uppfyller minimikraven för etablerandet av en stiftelse i 1 kap. 2 och 3 §§ stiftelselagen (1994:1220), med avseende på ändamål, identifierad förmögenhetsmassa och destinatärskrets (se prop. 1993/94:9 s. 105). – I 10 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, sägs att som periodiskt understöd behandlas varje utbetalning eller förmån från stiftelser vars stadgar föreskriver att stiftelsens inkomster för all framtid eller viss tid ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer. – Enligt C:s och D:s testamente ska en andel av stiftelsens kapital skiftas och betalas ut till A när A:s far avlider. Av det anförda följer att utbetalningen ska betraktas som periodiskt understöd (se RÅ 1998 ref. 28).

Ledamöterna *André*, ordförande, *Svanberg* och *Lundström* var skiljaktiga och anförde, med instämmande av sekreteraren *Palmstierna*, följande. Vi instämmer i majoritetens bedömning att den aktuella lotten utgör en stiftelse enligt stiftelselagen. I fråga om hur betalning av kapitalet till A ska inkomstbeskattas gör vi följande bedömning. – Enligt 8 kap. 2 § IL är förvärv genom bl.a. testamente och gåva skattefria. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett avgörande från år 1998 tagit ställning till skattekonsekvenserna vid upplösningen av en familjestiftelse då tillgångarna skulle skiftas ut till stiftelsens förmånstagare (RÅ 1998 ref. 28). – Av domstolens motivering framgår bl.a. följande. (De i

kommunalskattelagen [1928:370], KL, åberopade lagrummen motsvaras av 8 kap. 2 § och 10 kap. 6 § IL.) – "En princip som kommit till uttryck i 19 § KL (avseende gåva i allmänhet) och 39 § b lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (avseende periodiskt understöd) är att ett subjekt inte samtidigt skall träffas av såväl inkomst- som gåvobeskattning. I gåvoskattemålet NJA 1984 s. 246, där det var fråga om en s.k. svävande äganderätt, fann Högsta domstolen att det belopp som betalades ut till den slutlige destinatären hade erhållits i gåva från stiftaren och att bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL inte var tillämplig. I gåvoskattemålet NJA 1991 s. 748, där äganderätten inte var svävande, ansågs gåvoavsikt inte föreligga när stiftelsens tillgångar på stadgeenligt sätt skiftades ut. Någon gåvoskatt togs därför inte ut. Högsta domstolen framhöll att gåvoskattefriheten inte var beroende av att det fanns förutsättningar att inkomstbeskatta mottagaren. – För den i målet aktuella stiftelsens del är förhållandena likartade dem som gällde i NJA 1991 s. 748. Någon gåva från stiftelsen till sökandena är det inte fråga om eftersom stiftelsen får anses ha agerat utan gåvoavsikt. Inte heller kan utskiftningen av det kapital som stiftelsen en gång erhållit i gåva från stiftaren ses som en förnyad gåva från denne. – Vad som gäller i fråga om gåva och gåvoskatt hindrar alltså inte att de från stiftelsen utskiftade beloppen i sin helhet behandlas som periodiskt understöd enligt punkt 2 av anvisningarna till 31 § KL. – – – Vad som utskiftas vid upplösningen av en stiftelse av det ifrågavarande slaget skall således i sin helhet behandlas som periodiskt understöd. Något hinder mot att stiftelsen medges avdrag för understödet föreligger inte i förevarande fall och sökandena skall därför beskattas för de till dem utskiftade beloppen." – Till skillnad från vad som var fallet i RÅ 1998 ref. 28 där förhållandena i den i det målet aktuella stiftelsen var likartade dem som gällde i NJA 1991 s. 748, motsvarar förhållandena i det nu aktuella fallet i relevanta delar dem som gällde i NJA 1984 s. 246, där fråga alltså var om svävande äganderätt (se även RÅ 1997 ref. 31 inklusive Skatterättsnämndens förhandsbesked och motivering avseende fråga 3, ej överklagad). – Härav följer att frågan ska besvaras med att någon inkomstbeskattning av A i egenskap av slutlig mottagare av det aktuella kapitalet inte ska ske. Den omständigheten att lagen om arvsskatt och gåvoskatt upphörde att gälla vid utgången av år 2004 förändrar inte bedömningen.

A överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle förklara att den utbetalning av kapitalet som enligt testamentet slutgiltigt skulle tillfalla A vid faderns bortgång var ett inkomstskattefritt testamentariskt förvärv. A anförde bl.a. följande. I 10 kap. 6 § IL finns bestämmelser som möjliggör att utbetalningen blir tjänstebeskattad som periodiskt understöd samtidigt som det i 8 kap. 2 § IL finns en bestämmelse om skattefrihet för testamentariska förvärv. Av erkända rättssäkerhetsprinciper följer att otydligheter i betungande lagstiftning inte ska drabba den enskilde. Finns

flera tänkbara tolkningsalternativ bör det för den skattskyldige minst ingripande alternativet väljas. – Ett sådant testamentariskt förvärv som är aktuellt i målet skulle ha medfört uttag av arvsskatt enligt tidigare gällande arvsskattelagstiftning. Så länge arvs- och gåvoskatt uttogs behandlades slutliga utbetalningar från familjestiftelser som berodde på uppskjutna förvärv på ett annat sätt än utbetalningar från egentliga familjestiftelser. Om ett sådant synsätt inte skulle vara riktigt skulle det vara ett retroaktivt underkännande av arvs- och gåvolagstiftningens uttryckliga bestämmelser om uppskjutna förvärv som gällt och tillämpats i decennier.

Även Skatteverket överklagade och yrkade för sin del att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas. Verket anförde bl.a. följande. De löpande utbetalningarna av avkastningen har gjorts enligt föreskrifter i testamente. Utbetalningarna skulle därmed kunna ses som testamentariska förvärv som är skattefria enligt 8 kap. 2 § IL. Trots detta beskattas sådana utbetalningar som periodiska understöd i enlighet med RÅ 1997 ref. 31. Den omständigheten att kommande utbetalning av kapitalet sker enligt testamente är således inget skäl att underlåta beskattning enligt 10 kap. 6 § IL.

Högsta förvaltningsdomstolen (2013-06-14, Jermsten, Nord, Saldén Enérus) yttrade:

Skälen för avgörandet

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Justitieråden *Silfverberg* och *Bull* var av skiljaktig mening och anförde följande. C och D upprättade (datum här utelämnat) ett testamente. Enligt testamentet ska viss del av C:s och D:s kvarlåtenskap delas i tre lika stora lotter. En av lotterna ska tillfalla de bröstarvingar till B som lever vid hans död. Vad som tillfaller bröstarvingarna ska deponeras i en banks notariatavdelning på vissa villkor. Ett av dessa villkor är att B under sin livstid ska uppbära all avkastning av den lott som tillfaller hans bröstarvingar. – C:s och D:s testamentariska förordnande innefattar vad som brukar betecknas som en fideikommissarisk substitution med kort varaktighet. I RÅ 1997 ref. 31 ansågs att en förmögenhetsbildning som tillkommit till följd av ett liknande testamentsförordnande uppfyllde de grundläggande kraven på en stiftelsebildning i 1 kap. 2 § stiftelselagen. Samma bedömning bör göras i det nu aktuella målet. Det kapital som avsatts med stöd av testamentsförordnandet får därför anses ha gett upphov till en stiftelsebildning. – Därmed måste ställning tas till om även den utbetalning av kapitalet som

slutligen kommer att göras till A enligt testamentet ska beskattas hos A såsom periodiskt understöd från stiftelsen med stöd av 10 kap. 6 § IL eller anses som ett skattefritt förvärv enligt 8 kap. 2 § IL. – I gåvoskattemålet NJA 1991 s. 748 ansåg Högsta domstolen att utdelade medel från en familjestiftelse i samband med dess upplösning inte utgjorde gåva. Någon gåvoskatt skulle därför inte uttas. I RÅ 1998 ref. 28 har Högsta förvaltningsdomstolen prövat hur upplösningen av en familjestiftelse ska behandlas vid inkomstbeskattningen. Stiftelsen hade bildats genom ett förordnande samtidigt som stiftelsebildaren hade överlämnat en fastighet som gåva till stiftelsen för att varaktigt förvaltas till förmån för stiftarens och hans hustrus barn och deras bröstarvingar. Högsta förvaltningsdomstolen framhöll att ett subjekt inte samtidigt skulle träffas av såväl inkomstskatt som gåvoskatt. Eftersom förhållandena i målet var likartade med dem som gällde i gåvoskattemålet NJA 1991 s. 748 ansågs de från stiftelsen utbetalade beloppen inte utgöra någon gåva. Vad som gällde i fråga om gåva och gåvoskatt hindrade därför inte att beloppen i sin helhet behandlades som periodiskt understöd. – Högsta förvaltningsdomstolen påpekade i 1998 års mål att det från systematiska utgångspunkter kunde riktas invändningar mot att beskatta den slutliga utbetalningen av hela kapitalet som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst. De materiella betänkligheterna mot denna beskattning var dock inte av det slag att en klar lagreglering borde frångås. Av motiveringen framgår att denna bedömning gällde en stiftelse av det slag som var i fråga i det målet, dvs. en formenligt bildad familjestiftelse. – Högsta förvaltningsdomstolen har inte tidigare prövat hur en utbetalning av kapitalet ska behandlas när det är fråga om testaments- eller gåvoförordnande med kort varaktighet. Däremot har frågan berörts av Högsta domstolen i gåvoskattemålet NJA 1984 s. 246. En givare hade uppdragit åt en bank att förvalta ett gåvokapital under beteckningen ”Fonden av år 1945” och utbetala kapitalet inklusive fonderad avkastning till gåvotagaren när denne fyllde 25 år eller om han då inte var i livet till vissa angivna personer. Högsta domstolen anförde att gåvomedlen i inkomstskatterättsligt hänseende hade varit att anse som ett särskilt subjekt, som haft att betala inkomstskatt för gåvans avkastning. Det kapitalbelopp som betalades ut till gåvotagaren när fonden upplöstes ansågs dock utgöra ett gåvoförvärv och bestämmelsen om att vad som uppbärs från en familjestiftelse ska betraktas som periodiskt understöd var därmed inte tillämplig. – När en familjestiftelse bildas genom en gåvoöverföring tillfaller gåvan primärt stiftelsen även om det ytterst finns en avsikt att berika de personer som har rätt att erhålla förmåner från stiftelsen. Innan lagstiftningen om arvs- och gåvoskatt upphävdes var stiftelsen gåvoskatteskyldig i sådant fall. Vid en upplösning av stiftelsen anses förmånstagarna erhålla det kapital som utbetalas till dem från stiftelsen och inte från stiftelsebildaren. Motsvarande får anses gälla när det i ett testamente uttryckligen föreskrivits att ett kapital ska överföras till en stiftelse efter testators död. – I det nu aktuella målet är

förhållandena annorlunda. Testatorerna har genom testamentsförordnandet önskat tillgodose sina bröstarvingar. I testamentet finns inget uttryckligt förordnande om en stiftelsebildning utan en stiftelse har ansetts uppkomma till följd av att det kapital som ska tillfalla bröstarvingarna ska förvaltas avskilt fram till utbetalningstillfället. Det benefika momentet finns därför i förhållande till testamentstagarna och inte i förhållande till stiftelsen. – Testamentstagarna härleder således sina förvärv från testamentsförordnandet. Det talar för att bestämmelsen i 8 kap. 2 § IL är tillämplig på ifrågasvarande utbetalning. För denna bedömning talar även Högsta domstolens avgörande i NJA 1984 s. 246 och de materiella betänkligheter som kan riktas mot att inkomstbeskatta de slutliga mottagarna i inkomstslaget tjänst för vad som utbetalas av kapitalet till dem när förvaltningen upphör i enlighet med ett testamentsförordnande med kort varaktighet. – Mot denna bakgrund finner vi att bestämmelsen i 10 kap. 6 § IL inte är tillämplig på den utbetalning som enligt testamentet tillfaller A vid B:s död. Utbetalningen bör i stället vara skattefri vid inkomstbeskattningen enligt 8 kap. 2 § IL.

Mål nr 6981-12, föredragande Gulliksson

Rättsfall: RÅ 1997 ref. 31; RÅ 1998 ref. 28; NJA 1984 s. 246; NJA 1991 s. 748.

Litteratur: prop. 1999/2000:2 s. 118; prop. 1984/85:70 s. 156–157; prop. 1934:200 s. 31–32; prop. 1993/94:9 s. 58 f., 105 f. och 112; Jan Anders Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, 1972, s. 445–454; Göran Englund, Inkomstskatteproblem vid dödsfall och skifte, s. 95–104.