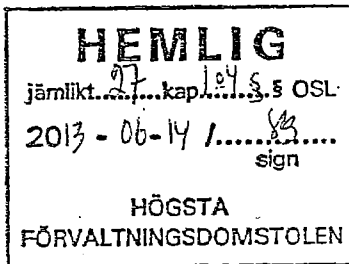


HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM



Mål nr
6981-12

meddelad i Stockholm den 14 juni 2013

KLAGANDE OCH MOTPART

[REDACTED]

[REDACTED]

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 16 november 2012 i ärende dnr 57-12/D, se bilaga

SAKEN

Förhandsbesked angående inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att sekretessbestämmelserna i 27 kap.

1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som har tagits in i denna dom utom i fråga om vad som står under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens avgörande.

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

DOM

Mål nr
6981-12

YRKANDEN-M.M.

██████████ yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att den utbetalning av kapitalet som enligt testamentet slutgiltigt ska tillfalla ██████████ vid ██████████ bortgång är ett inkomstskattefritt testamentariskt förvärv. ██████████ anför bl.a. följande.

I 10 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229), 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.

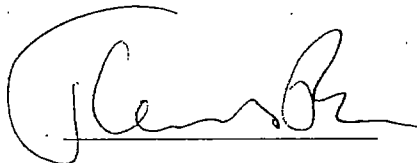
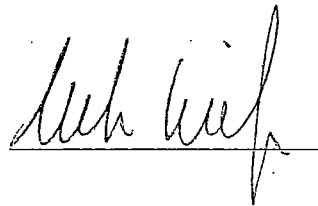

Skatteverket yrkar att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas och anför bl.a. följande. De löpande utbetalningarna av avkastningen har gjorts enligt föreskrifter i testamente. Utbetalningarna skulle därmed kunna ses som testamentariska förvärv som är skattefria enligt 8 kap. 2 § IL. Trots 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.

DOM

Mål nr
6981-12

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.



I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Eskil Nord, Anita Saldén Enérus, Christer Silfverberg (skiljaktig mening) och Thomas Bull (skiljaktig mening).

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Annica Gulliksson.

SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Christer Silfverberg och Thomas Bull är av skiljaktig mening och anför följande.

[REDACTED] upprättade [REDACTED] ett testamente. Enligt testamentet ska viss del av [REDACTED] kvarlåtenskap delas i [REDACTED] lika stora lotter. En av lotterna ska tillfalla de bröstarvingar till [REDACTED] som lever vid [REDACTED] död. Vad som tillfaller bröstarvingarna ska deponeras i [REDACTED] på vissa villkor. Ett av dessa villkor är att [REDACTED] under sin livstid ska uppbära all avkastning av den lott som tillfaller [REDACTED] bröstarvingar.

DOM

Mål nr
6981-12

██████████ 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 (1994:1220). 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 ██████████ enligt testamentet ska beskattas hos ██████ 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

DOM

Mål nr
6981-12

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 gåvoförordande 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.

DOM

Mål nr
6981-12

Testamentstagarna härleder således sina förvärv från testamentsförordnandet. Det talar för att bestämmelsen i 8 kap. 2 § IL är tillämplig på ifrågavarande 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 [REDACTED] vid [REDACTED] död. Utbetalningen bör i stället vara skattefri vid inkomstbeskattningen enligt 8 kap. 2 § IL.